



جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية الاقتصاد

قسم محاسبة

أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات

المحاسبة الإبداعية

(دراسة ميدانية)

إعداد الطالب: إسماعيل محمد الهادي جدور

إشراف الدكتورة: انتصار الكوني البشتي

الدرجة العلمية: أستاذ مشارك

(2024)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العالية الماجستير بتاريخ 2024/03/04م

الموافق 23/شعبان/1445هـ قسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة الزاوية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (25) وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي (26) وَاخْلُفْ عَقْدَةً مِنْ لِسَانِي (27)

يَفْقَهُوا قَوْلِي (28)"

سورة: طه الآيات (25-28)

إهداء

إلى أعز ما أملك في الدنيا، إلى من رحمتي بدعواتها وبركاتها وأفاضت
عليّ بدمع حنانها، إلى شمس القلب الرحيم والوجه المنير، إلى التي بأيدي
الأوجاع ربنتي وبعيون الأتعب رعتني وبصدر المشقات حمتني ورضاها سرّ
توفيقي وعطر بيتنا

أمي الغالية أطال الله وبارك في عمرها

إلى من علمني أن العلم جهاد والصبر كفاح، إلى والدي الذي أهداني كل ما
يملك أطال الله وبارك في عمره

إلى من سهرت بجانبني وشاركتني تعبي لحظة بلحظة وكانت شمعة تضيئ
ليالي سهري

زوجتي

إلى نور العين والفؤاد أحباب قلبي

أبنائي الين سلامة أنيس

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

إسماعيل

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي منحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن اتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتي الفاضلة الدكتورة: إنتصار البشتي، التي واكبت هذا الجهد منذ كان فكرة حتى أصبح حقيقة رأت النور برعايتها المباركة وتوجيهاتها الرشيدة.

كما اتقدم بعظيم الشكر والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الزاوية كلية الاقتصاد، والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطبيها كما أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أم بالمساندة.

ولا يفوتني أن اتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي الكبير، جامعة الزاوية والأساتذة الأفاضل على جهودهم الطيبة، كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة. ّ

الباحث

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
ب	أهداف
ج	شكر وتقدير
د	الملخص
هـ	قائمة المحتويات
و	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
ح	قائمة الملاحق
ط	ملخص الدراسة
0-1 الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	1-1 المقدمة
4	2-1 الدراسات السابقة
15	3-1 مشكلة الدراسة
18	4-1 أهداف الدراسة
18	5-1 فرضيات الدراسة
20	6-1 أهمية الدراسة
21	7-1 متغيرات الدراسة
21	8-1 منهجية الدراسة
22	9-1 حدود الدراسة
23	10-1 تقسيمات الدراسة
0-2 الفصل الثاني: أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية	
26	1-2 مقدمة
27	2-2 الإطار المفاهيمي للمدخل الأخلاقي
28	1-2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
28	2-2-2 مفهوم الخلق بشكل عام
29	3-2-2 أهمية أخلاق المهنية
30	4-2-2 القيم الأخلاقية المرتبطة بالسلوك الأخلاقي
31	5-2-2 مصادر أخلاقيات العمل المهني

32	2-2-6 مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
33	2-2-7 أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
35	2-2-8 أهداف التزام بقواعد السلوك وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة
36	2-2-9 الأبعاد الخلاق الرئيسية لتحقيق القدرة المهنية اللازمة للممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة
37	2-2-10 معايير الأخلاقية لسلوك المهني لممارسين مهنة المحاسبة والمراجعة
41	2-2-11 المسؤولية التأديبية الواقعة على المراجع الخارجي
42	2-2-12 دور المنظمات والهيئات في تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة
44	2-3 الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
44	2-3-1 مفهوم المحاسبة الإبداعية
46	2-3-2 أشكال المحاسبة الإبداعية
46	2-3-3 خصائص المحاسبة الإبداعية
47	2-3-4 ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية
48	2-3-5 المنظور الأخلاقي والقانوني للمحاسبة الإبداعية
49	2-4 دور معايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية
55	خلاصة الفصل الأول
3-0 الفصل الثالث الدراسة الميدانية	
57	3-1 مقدمة
57	3-2 منهجية المتبعة في الدراسة الميدانية
61	3-3 اختبار صدق أداة الدراسة
68	3-4 أساليب تحليل البيانات
69	3-5 تحليل البيانات واختبار الفروض
92	3-6 مناقشة النتائج الدراسة
98	3-7 النتائج والتوصيات
101	3-8 قائمة المراجع
112	6- الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
43	دور المجمعات المهنية الدولية في تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة	1
61	درجات مستوى لمقياس لكرت الخماسي	2
62	نتائج اختبار t لاختبار الفرق بين مجموعتين تبين الصدق التمييزي	3
63	معاملات الارتباط لفقرات التزام المراجع الخارجي بالمخل الأخلاقي	4
64	معاملات الارتباط لفقرات بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية	5
65	علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس الثبات	6
66	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرو نباخ الفا).	7
66	نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية	8
67	توزيع نسبة الردود لاستبيان من أفراد العينة	9
69	توزيع ردود عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	10
71	توزيع ردود عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي	11
72	توزيع ردود عينة الدراسة وفق الوظيفة الحالية	12
73	المؤشرات الإحصائية حول عبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية.	13
75	المؤشرات الإحصائية حول عبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية	14
76	المؤشرات الإحصائية حول عبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة	15
78	المؤشرات الإحصائية حول عبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية.	16
79	المؤشرات الإحصائية حول عبارات المتعلقة بممارسات المحاسبة الإبداعية.	17
81	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي ^a Kolmogorov-Smirnov	18
82	نتائج اختبار فرضية اثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.	19
84	نتائج اختبار فرضية اثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.	20
85	نتائج اختبار فرضية اثر التزام المراجع الخارجي بذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.	21
87	نتائج اختبار فرضية اثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.	22
88	نتائج اختبار فرضية وجود ادراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.	23

89	نتائج اختبار الفرضية السادسة الفرعية وجود فروق بين التزام مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة و التزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة	24
91	نتائج اختبار الفرضية السابعة الفرعية وجود فروق بين ادراك مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة و ادراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة	25

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	متغيرات الدراسة.	22
2	الأعمدة البيانية توضيح سنوات ممارسة المهنة.	70
3	الأعمدة البيانية توضيح المؤهل العلمي.	71
4	الأعمدة البيانية توضيح الوظيفة الحالية للعينة.	72

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
1	قائمة الاستبيان	113
2	الاختبارات الإحصائية spss	121
4	رسالة ديوان المحاسبة للفروع الغربية لتعاون مع الباحث في جمع البيانات	152

ملخص الدراسة

استهدفت الدراسة معرفة اثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتحقيقا لذلك اتبع الباحث المنهج الاستقرائي في استقراء ما ورد في أدبيات علم المحاسبة، والمنهج الوصفي التحليلي في تجميع وتحليل البيانات، وقد قام بدراسة ميدانية في البيئة اللببية وذلك باستطلاع آراء مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، ومراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة اللببي، من خلال عينة إحصائية تم اختيارها تمثل المجتمع السابق، وكان الاستبيان وسيلة لجمع البيانات، وتم تحليل البيانات باستخدام الحاسب الآلي عن طريق استخدام البرامج الإحصائي SPSS، وما يتضمنه من أساليب إحصائية مثل التوزيع التكراري، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، واختبار T (t-test)، واختبار f ، معامل الانحدار البسيط، ومعامل التحديد (R^2)، وتوصلت إلي نتيجة رئيسة وهي: هنالك اثر لالتزام المراجع الخارجي المتمثل في (الاستقلالية، الموضوعية، النزاهة والشفافية) في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولا يوجد اثر لالتزامه بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وان مراجعي الحسابات في ليبيا لديهم الإدراك الكافي بممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارة المنشآت الاقتصادية، كما يوجد فرق في ادراك ممارسات المحاسبة الإبداعية بين فيئتي مجتمع الدراسة حيث كان مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية اعلى إدراكا من مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة اللببي، وأوصت الدراسة بضرورة تشجيع المراجع الخارجي على الالتزام بالمعايير الأخلاقية لمهنة المراجعة من خلال مشاركته في الندوات والمؤتمرات المهنية وتدعيم استقلالية المراجع الخارجي من خلال إصدار القوانين والتشريعات التي تحميه من التدخلات والضغوط التي تقع عليه عند ممارسة المهنة، وضرورة اعتماد نظام تدريب فعال ومستمر بأحدث الطرق والأساليب العلمية والعملية لرفع من كفاءة مراجعي الحسابات في ليبيا.

Abstract

The study aimed to determine the impact of the External Auditor's commitment to ethical input in controlling creative accounting practices and, to this end, the researcher followed the extrapolation approach in extrapolating the analytical accounting and descriptive methodology literature in the compilation and analysis of data. He conducted a field study in the Libyan environment by exploring the views of the study community of auditors working in special accounting and auditing offices, and the auditors of the Libyan Audit Bureau, through a statistical sample selected to represent the former community. The questionnaire was a means of collecting data. The data was analyzed using computer-based data through the use of (SPSS 27) statistical program, the statistical methods contained therein, such as the frequent distribution, arithmetic mean, the standard deviation, the (t-test), the F test, the simple linear regression and coefficient of determination (R^2), and reached a major conclusion: there was an impact of the External Auditor's commitment to (independence, objectivity, integrity and transparency) in controlling creative accounting practices, and there was no impact on his commitment to the efficiency and professional care required in controlling creative accounting practices, there is also a difference in the perception of creative accounting practices between the two categories of the study community, the auditors of the external audit offices were more aware of the auditors of the Libyan Audit Bureau. The study recommended that the External Auditor should be encouraged to adhere to the ethical standards of the audit profession by participating in professional seminars and conferences, strengthening the independence of the External Auditor through the promulgation of laws and legislation protecting him from interference and pressure in the exercise of his profession, and that an effective and continuous training system should be adopted in the most modern scientific and practical ways and methods to enhance the competence of the auditors in Libya.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

1-1 المقدمة.

2-1 الدراسات السابقة.

3-1 مشكلة الدراسة.

4-1 أهداف الدراسة.

5-1 فرضيات الدراسة.

6-1 أهمية الدراسة.

7-1 متغيرات الدراسة.

8-1 منهجية الدراسة

9-1 حدود الدراسة.

10-1 تقسيمات الدراسة.

1-1 المقدمة.

تقوم المنشآت الاقتصادية بإعداد قوائمها المالية في نهاية كل سنة مالية، بحيث تحمل كافة البيانات والمعلومات التي تعكس نتائج أعمالها خلال الفترة المالية المنتهية، إلا أن إدارة المنشأة قد تلجأ إلى استخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية على بنود القوائم المالية، لإحداث تغيير فيها، لغرض تحسين الوضع المالي للمنشأة، أو لتحقيق مصالح ذاتية لها، وهذه الأساليب ليست بالضرورة أن تكون مخالفة لتشريعات ومعايير السياسات المحاسبية، بل تستغل الثغرات والمرونة في استخدام سياسات المعايير المحاسبية وتوظف ذكاء وخبرة وكفاءة المحاسبين لتطبيقها وإخفائها، دون مراعاة لمصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للقوائم المالية، فقد تحقق هذه الأطراف خسائر أو إفلاس نتيجة لهذه المعلومات المضللة، هذا ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية، ولكي تكون تلك البيانات والمعلومات ذات موثوقية عالية، لا بد أن يصادق عليها مراجع حسابات خارجي، يتمتع بموضوعية واستقلالية تامة، وذو كفاءة مهنية عالية، بحيث يصدر حكمه الحيادي حول عدالتها بكل شفافية ونزاهة دون تحيز، مما يساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات السليمة، وبالرغم من أن مهنة المحاسبة والمراجعة تحكمها معايير متعارف عليها، لكن نجد النواحي الأخلاقية ذات أهمية كبرى في مهنة المحاسبة والمراجعة؛ لأنها يمكن أن تحدّ من تلك الممارسات والاستخدام السيء للسياسات من قبل إدارة المنشأة. (البسيس، 2019؛ العمرابي، 2017)

وتنبهت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى ضرورة إلزام منتسبي مهنة المحاسبة والمراجعة بمجموعة من المعايير والقواعد الأساسية المنظمة للمهنة، منها قواعد وأخلاقيات المهنة، إذ أن عدم تطبيق الأخلاقيات المهنية في مجال المحاسبة، كان من أبرز العوامل التي تسببت في الانهيارات والفضائح

المالية للعديد من المنشآت الاقتصادية في مختلف الدول، مما أدى إلى الاعتراف بأن أخلاقيات العمل هي ضرورة مطلقة لكل الأعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع. (عبد الرحمن، عثمان 2018: 183)

وأظهرت نتائج دراسات عدة إن أسباب حدوث الإفلاس والانهيال الكبير الذي وقع سنة (2002) لشركات الأمريكية الأربع، (أنرون، ورلدكم، وزيروكس، ميرس)، كان بسبب استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية، وتضليل المعلومات الواردة في القوائم المالية، ووجهت العديد من الاتهامات إلى مكاتب المراجعة، وكانت من أشهر شركات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية آرثر أندرسون، حيث اتهمت بالتسبب أو الإهمال في أداء أعمال المراجعة، أو التواطؤ المباشر مع الإدارة بإحداث تدليس وتحريف للمعلومات عن نتائج الأعمال، مما تسبب في خسائر وإفلاس لهذه المنشأة الاقتصادية، مما ترتب عليه أثار سلبية على مهنة المراجعة، حيث اهتزت صورة مراجع الحسابات، وانخفضت الثقة في الخدمات التي يقدمها. (الاعا، 2012)

نتيجة لما سبق ذكره ازداد الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية وأجريت حوله العديد من الدراسات منها: المحلية والعربية والأجنبية في الفترة الأخيرة، وتطرقت هذه الدراسات إلى أساليبها، ودوافع المنشأة الاقتصادية لممارستها، ودور المراجعين، والمحللين الماليين في الحدّ منها، وكذلك دور أخلاق وآداب سلوك المهنة، للحدّ من ممارساتها، والدراسة الحالية طبقت على البيئة الليبية؛ لمعرفة أثر التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات ممارسة المهنة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث قسمت الدراسة إلى ثلاثة فصول: إذ يتناول الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، والفصل الثاني: الإطار النظري: لأثر المدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، والفصل الثالث: الدراسة الميدانية ونتائج الدراسة وتوصياتها.

2-1 الدراسات السابقة.

فيما يلي أهم الدراسات التي تطرّق إليها الباحث والتي لها علاقة بموضوع الدراسة:

1-2-1 الدراسات المحلية.

دراسة (عمر، كريمه، 2022) بعنوان دور المراجع الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل.

استهدفت الدراسة التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها ومدى تأثيرها على المعلومات الواردة في قائمة الدخل، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استمارة استبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة، والمستهدفون كانوا من مراجعي الحسابات بالمنطقة الغربية وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن المحاسبة الإبداعية فنّ من فنون التلاعب والغش، أن مراجعي الحسابات لديهم أدراك كافي لأساليب المحاسبة الإبداعية، ويرى مراجعو الحسابات أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير مرتفع على مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، وأوصت بضرورة اهتمام مراجعي الحسابات بمعرفة أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة قدرتهم على اكتشافها، كما يجب على الأجهزة الرقابية تشديد الرقابة على المنشأة الاقتصادية التي تستخدمها ومعاقبها.

دراسة (افتوحه، وآخرون) 2021 بعنوان دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب

المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يقوم به المراجعون بإدارة المنشأة الاقتصادية العامة والمصارف، والعاملون بديوان المحاسبة في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة آثارها على القوائم المالية للشركات العامة والمصارف التجارية، ولتحقيق هدف الدراسة اتبع الباحثون منهج التحليل

الوصفي في الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: إن المراجعين العاملين بديوان المحاسبة لديهم المعرفة والدراية الكافية بدوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي انعكس إيجابيا على دورهم في الحدّ من ممارساتها، ويستخدموا إجراءات واختبارات تكشف وتحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك يستخدمون الإجراءات والاختبارات لمعالجة أثارها على المنشأة الاقتصادية العامة والمصارف، وأوصت الدراسة بعقد الدورات التدريبية حول ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل منتظم لغرض الرفع من إدراكهم وقدرتهم على اكتشاف أساليبها وإجراءات معالجتها والحدّ منها، ومعالجة أثارها، الأمر الذي يعزز دورهم في مكافحتها ويدعم دقة وصحة التقارير المحاسبية للشركات العامة والمصارف التجارية، كما أوصت بتطوير عملية التعليم المحاسبي بكافة مستوياته، من خلال دمج الموضوعات عن المحاسبة الإبداعية والجوانب الأخلاقية، بما يحسن من نوعية الخريجين المحاسبين ويدعم دورهم المستقبلي كمحاسبين ومراجعين.

دراسة الطرلي، وآخرون، (2021) بعنوان دور المراجع الخارجي في الحدّ من ممارسة إدارة الأرباح.

استهدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق المراجعين الخارجيين في ليبيا للإجراءات التي تحدّ من ممارسة أساليب إدارة الأرباح، ولتحقيق هدف الدراسة اتبع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى عديد من النتائج أهمها: إن مراجعي الحسابات في ليبيا يطبقون الإجراءات التي تحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، كما أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي ومراجع الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة للإجراءات التي تحدّ من ممارسة أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، وكذلك لا يوجد اختلاف معنوي في إدراكهم لهذه

الأساليب، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بموضوع إدارة الأرباح في برامج التعليم المحاسبي، وتوعية المراجعين بالإجراءات التي تحدّ من ممارسة إدارة الأرباح وأهمية تطبيقها.

دراسة أبو شعالة (2020) بعنوان إدراك المراجع الخارجي للمحاسبة الإبداعية ودوره في الحدّ منها في الشركات الليبية.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، والإجراءات التي يمكن للمراجعين اتباعها في اكتشافها والحدّ منها، وتحقيقاً للهدف السابق اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، ولتجميع البيانات استخدم استمارة الاستبيان حيث وزعت على عينة المستهدفين من الدراسة: وهم مراجعو الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: إنه لدى مراجعي الحسابات إدراك بمستوى متوسط لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على قائمتي الدخل والتدفقات النقدية، ولا يوجد إدراك كافٍ لديهم بالأساليب والممارسات التي تطبق على قائمة الدخل، كما إن مراجعي الحسابات ينفذون الإجراءات والأساليب التي تساعد على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية في برامج التعليم المحاسبي داخل المعاهد والجامعات الليبية، وتوعية المراجعين الخارجيين بالإجراءات التي تحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

دراسة بيوض، أبو ظهير (2020) بعنوان أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر استقلالية المراجع الخارجي على الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح بالمصارف التجارية المدرجة بسوق المال الليبي، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي

التحليلي في الدراسة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة إن استقلالية المراجع الخارجي له تأثير إيجابي في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح من خلال إدراك المراجعين الخارجيين للقوانين والتشريعات المحلية والعالمية لمهنة المحاسبة، وعدم إقامة علاقات شخصية بين المراجع وإدارة المصرف، وعرض المراجع الخارجي كافة المعلومات بحيادية تامة واستقلال فكري وذهني، فاستقلالية المراجع الخارجي تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة الخارجية والحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير التشريعات والأنظمة ووضع الضوابط التي تنظم عملية المراجعة والتغيير الدوري للمراجعين الخارجيين؛ للمحافظة على حيادهم واستقلاليتهم، والتأكيد على أهمية عدم إقامة علاقات شخصية بين المراجع وإدارة المصرف من أجل عدم التأثير على استقلال المراجع الخارجي.

دراسة (اشميلة، والطرلي، 2020) بعنوان إدراك المراجع الخارجي الليبي لأساليب إدارة الأرباح.

تهدف هذه الدراسة لمعرفة مستوى إدراك المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي، والمراجعين في مكاتب المراجعة الخارجية، لأساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، وتحقيقاً لهدف الدراسة اتبع الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: إن مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي ومراجع الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية يدركون إلى حدّ ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة في القوائم المالية، وإنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بينهم، حول إدراك أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة وعي وإدراك مراجعي الحسابات بأساليب إدارة الأرباح، والعمل على تفعيل دور نقابة المحاسبين والمراجعين بالتعريف بأساليب إدارة الأرباح من خلال الندوات والمؤتمرات العلمية.

دراسة (موسى، آخرون، 2018) بعنوان دور القيادة الأخلاقية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمنظمات.

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في معرفة دور القيادة الأخلاقية في الحدّ من ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية ومعرفة دوافعها وأساليبها والعوامل التي تساهم في الحدّ منها، واعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي في تحقيق هدف الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: هناك مستوى متوسط لدور القيادة الأخلاقية في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، وهذا ربما يدل على انخفاض الاهتمام بتكوين قيادات أخلاقية في المنظمات وإنه يوجد عدة دوافع ومسببات لظهور المحاسبة الإبداعية ومن أهمها: التهرب من دفع الضريبة، فكلما كان هناك التزام بتطبيق أخلاقيات المهنة كلما أدى إلى الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و أوصت الدراسة بضرورة التشجيع على القيادة الأخلاقية بمنظمات العمل وذلك للحدّ من ممارساتها والعمل على توعية المحاسبين للالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن كافة الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وتطبيق العقوبات على مخالفات اللوائح والقوانين، وضرورة العمل على تكثيف ورش العمل والندوات حول موضوع المحاسبة الإبداعية، حتى يتم توجيه الاهتمام إليها بشكل عملي يسهل التعرف عليها واكتشافها.

دراسة (إقبيير، والمحبوب) 2017 بعنوان: دور المراجع الخارجي في الحدّ من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن المنشأة الاقتصادية المساهمة الليبية.

تم إجراء الدراسة بهدف التعرف على طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية، والوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات في الحدّ من إجراءاتها، والتعرف على أساليبها المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن هنالك درجة التزام قوية من قبل المراجعين في إجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية، وإن المراجعين الخارجيين يمارسون أعمالهم وفقا لمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني مما يساعدهم إلى حد ما على كشف ممارساتها والتقليل منها، وتعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على نشر الوعي الكافي بين مزاولي مهنة المحاسبة حول ممارساتها وذلك لغرض بيان أضرارها وبالتالي الحدّ منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، والعمل على تطور التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المراجعين الخارجيين، لتمكنها من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنية عالية.

1-2-2 الدراسات العربية.

دراسة بلحوت، وباي راقد (2021) بعنوان دور المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعريف بالمراجعة الخارجية ومعاييرها وأنواعها ودورها في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واستخدام الباحثان لتحقيق هدف الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: أن معايير المراجعة الخارجية تساهم في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإن التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الخارجية وبآداب وأخلاق المهنة وتمتعه بالخبرة والكفاءة المهنية اللازمة، وكذلك تدريبه التدريبي والفني والمستمر يساهم في اكتشافها، وأوصت الدراسة بضرورة توعية المراجعين الخارجيين بالدور الفعّال للمراجعة الخارجية في الحدّ منها، ويجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير آداب وسلوك المهنة لمواجهة خطرهما وكذلك الرفع من

كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال التدريب المستمر وعقد الندوات والمؤتمرات الخاصة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة لبسيس، (2019) بعنوان: مساهمة مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة مدى قدرة أخلاقيات مهنة المراجعة في مواجهة مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى بعض إدارات المؤسسات بالجزائر، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الباحثة علي المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: المحاسبة الإبداعية تتنافى مع البعد الفئّي والأخلاقي لمهنة المراجعة، وللمحاسبة الإبداعية وجهان: أحدهما قانوني يكون ناتجا عن استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والبدائل المحاسبية المتاحة، والثاني: غير قانوني يتمثل في التلاعب بالأرقام المحاسبية، وإن أفضل وسيلة للحدّ منها هو تقييد مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة، وأوصت الدراسة بالاهتمام بعقد دورات وندوات متخصصة في موضوع أخلاقيات المهنة مع ربطها بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبتث الوعي الكافي لمعرفتها وذلك لغرض بيان أضرارها وبالتالي الحدّ منها.

دراسة صالح (2017) بعنوان الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة ودوره في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة على الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها: إن التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة

يعتبر حجراً أساسياً، ومصدراً لثقة مستخدمي القوائم المالية، وإن حرصهم على تجنب العلاقات التي تعرضهم لهيمنة أطراف أخرى يساهم في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومقاومة مراجعي الحسابات للتأثيرات الجانبية عند القيام بأعمال المراجعة يزيد من استقلالهم مما ينعكس إيجابياً على زياد الثقة في القوائم المالية، الذي يساعد علي اكتشاف أساليبها ولا يحق للمراجع الخارجي استخدام المعلومات والبيانات التي يتحصل عليها بحكم عمله، لتحقيق منافع شخصية. وأوصت الدراسة بإصدار تشريعات تلزم الإدارة التقيد بأخلاقيات المهنة وتحديد عقوبات رادعة بحقه في حالة ممارستها للتلاعب، وكذلك العمل على تطوير وتدريب مراجعي الحسابات بشكل مستمر بحيث يتمتعون بالوعي المهني والإدراك الكافي لمختلف جوانب الأنشطة الاقتصادية، ودعم سبل الالتزام بالمعايير وتطبيق قواعده الأخلاقية التي نادى بيها المنظمات والهيئات الدولية.

1-2-3 الدراسات باللغة الأجنبية.

دراسة (Anggreni ،Latrini،2021) بعنوان تأثير أخلاقيات المراجع ومدة المراجعة على قدرة

المراجع على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Effect of Auditor Ethics and Audit Tenure on Auditor Ability to Detect

"Creative Accounting Practices"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير أخلاقيات المراجع وفترة المراجعة على قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأجريت الدراسة على المراجعين الذين يعملون في شركة المحاسب العام لمقاطعة بالي، ولتحقيق هدف الدراسة أُستخدم المنهج الكمي، وكان حجم العينة (60) فرداً، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها: إن التزام المراجع بأخلاقيات المهنة لا يؤثر على قدرته على اكتشاف

ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يشير إلى أنه عندما يكتشف المراجع ممارساتها في البيانات المالية يختار المراجع تجاوز الأخلاق، وبالتالي يتجاهل النتائج الفعلية. وفي الوقت نفسه إن فترة المراجعة لها تأثير إيجابي كبير على قدرة المراجع لاكتشافها، مما يشير إلى أنه كلما طالت مدة المراجعة، أو طالت فترة ارتباط المراجعة، ستزداد قدرته اكتشافها في البيانات المالية، وأوصت إلى ضرورة تطبيق المعايير المهنية ومدونة قواعد السلوك المهني، وكذلك اللوائح المتعلقة بالخدمات المقدمة، ويجب على المراجعين زيادة معارفهم، لا سيما فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية.

دراسة (Lukman, Irisha 2020) بعنوان تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور المراجع الخارجي والمعايير الأخلاقية للمحاسب على موثوقية البيانات المالية.

"The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial Statements".

هدفت الدراسة لمعرفة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور المراجع الخارجي، والمعايير الأخلاقية للمحاسب على موثوقية البيانات المالية في المنشأة الاقتصادية في جاكرتا من وجهة نظر المدقق الخارجي، حيث اعتمد الباحثان لتحقيق هدفها على المنهج الكمي والحصول على البيانات الأولية من خلال الاستبيان الذي وزع على (78) مراجع عاملين في شركات المحاسبة العامة في جاكرتا، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج نذكر أهمها: إن التزام المراجع الخارجي بالمعايير الأخلاقية له تأثير إيجابي ومهم على موثوقية التقارير المالية، وعلى قدرته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بأنه يجب على الهيئات والمنظمات التي تضع المعايير المحاسبية وتتنظر في الحدّ من ممارسات

المحاسبة الإبداعية، ويجب على المراجعين الخارجيين أن يكونوا مستقلين عند إعداد وتخطيط عملية المراجعة في جميع مراحلها.

دراسة (Ismael 2017) بعنوان أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين السعوديين.

"The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics".

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين في السعودية، وتحقيقاً لهدف الدراسة اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات من خلال استبيان منظم تم تصميمه وتوزيعه على عينة عشوائية من المراجعين المعتمدين ومدرسي المحاسبة في بعض الجامعات السعودية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: إن تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الإدارة تؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية، وإن هناك علاقة إيجابية مهمة بين دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال (التخطيط السليم، والتأهيل، والاستقلالية، والكفاءة المهنية) وموثوقية التقارير المالية. وأوصت الدراسة بضرورة إجراء المزيد من الدورات التدريبية للتعريف بممارسات المحاسبة الإبداعية، وإصدار التشريعات النافذة لحماية الأطراف المختلفة من أثارها.

دراسة (Ibanichuka ،Akenbor 2012) بعنوان ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف النيجيرية.

"Creative Accounting Practices in Nigerian Banks".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف النيجرية، حيث اعتمد الباحثان لتحقيق هدف أسلوب المسح في الحصول على المعلومات الأولية، من خلال استخدام استمارة الاستبيان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها: إن المصارف النيجيرية تطبق ممارسات المحاسبة الإبداعية ويرجع الدافع الرئيسي إلى زيادة القيمة السوقية للأسهم، وإن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتأثرون سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة اعتبار إن ممارسات المحاسبة الإبداعية جريمة خطيرة، وبالتالي يتعين على هيئات المحاسبة والسلطات التشريعية اتخاذ التدابير الحازمة لوقف هذه الممارسات ومعاقبة المخالفين.

وفيما يلي عرض الأهم نتائج الدراسات السابقة، وما يميز الدراسة الحالية على هذه الدراسات:

• حيث كانت اهم نتائج التي توصلت اليها الدراسات السابقة:

إن إدارة المنشآت الاقتصادية تمارس أساليب إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية على بيانات قوائم الدخل والمركز المالي، وقوائم التدفقات النقدية، وإن هنالك أثرا سلبيا لممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، وإن هناك أثرا إيجابيا للمراجعة الخارجية للحدّ من هذه الأساليب المتبعة، كذلك توصلت الدراسات السابقة إلى أن هناك أثرا إيجابيا للالتزام مراجعي الحسابات بمعايير وقواعد السلوك وآداب المهنة في ضبط ممارسات التي تقوم بها الإدارة على القوائم المالية وإن استقلال المراجع الخارجي له أثر إيجابي في الحدّ من ممارسة إدارة الأرباح باعتباره صورة من صور المحاسبة الإبداعية.

• ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة:

1- تعتبر الدراسة الحالية من الدراسات التي تناولت أحد المواضيع المهمة في الوقت الحاضر وهو موضوع أثر الالتزام بالمدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الخاصة، وبيان ما إذا كان مستوى الالتزام يتفق أو يختلف حول موضوع الدراسة.

2- إن أغلب الدراسات السابقة المحلية ركزت على دور المراجع الخارجي بشكل عام والإجراءات التي يمكن أن يطبقها في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتناولته من عدة زوايا مختلفة لكنها تجاهلت مجالا مهماً للغاية وهو تحديد أثر التزام المراجع الخارجي بمعايير السلوك الأخلاقي المهني في ضبطها.

3- وتعتبر الدراسة الحالية امتداد لدراسات السابقة.

3-1 مشكلة الدراسة.

تشكل المحاسبة الإبداعية تحديا كبيرا من خلال الممارسات والأساليب التي يقوم بها المحاسبون المستغلون لذكائهم وخبراتهم ومعرفتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية والمرونة في اختيار السياسات المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية بهدف تجميل المعلومات المالية لتحقيق منافع شخصية، حيث تسببت في العديد من المشاكل المالية لشركات عالمية، ووصلت إلى درجة الانهيار. مما نتج عنه عدم وثوق المجتمع في الكثير من المعلومات المحاسبية، واعترافا بدور المراجع الخارجي في إضفاء الثقة في المعلومات المنشورة في القوائم المالية، ولكي يتمكن من المحافظة على هذا الدور، يجب عليه الالتزام بمجموعة معايير وقواعد سلوك المهنة وآدابها، التي تؤدي إلى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع (عبد الواحد، 2017).

وتوصلت العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع المحاسبة الإبداعية إلى إن إدارة المنشأة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية، في الدول المتقدمة ذات الأنظمة والمعايير الأكثر تقدماً وثقة، وقياساً عليه فإن احتمال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الدول النامية، ذات الأنظمة الأقل كفاءة والأضعف رقابة كبير جداً (القري، 2010).

وعلى المستوى المحلي فإن العديد من الدراسات الأكاديمية التي أجريت في البيئة الليبية توصلت إلى أن المنشأة الاقتصادية تمارس المحاسبة الإبداعية ويمكن ذكر أهم نتائجها على النحو التالي:

1- إن المنشأة الاقتصادية المحلية في سوق المال الليبي تقوم بممارسة أساليب إدارة الأرباح على بيانات القوائم المالية، وإن لها تأثيراً سلبياً على التسعيرة العادلة للأسهم المتداولة خلال السوق مما يحدث ضرراً بالغاً بكفاءة السوق (كبلان، 2016).

2- إن المنشآت الاقتصادية الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح، التي تؤثر على بنود القوائم الدخل والمركز المالي، وتمارسها على بنود قوائم التدفقات النقدية بدرجة منخفضة (اشميلة، وآخرون، 2018).

3- إن المنشآت الاقتصادية المساهمة المدرجة في السوق المال الليبي تقوم بممارسة إدارة الأرباح (البي، 2020)

وبالإشارة إلى ما ورد في تقرير ديوان المحاسبة لسنة (2016) باعتباره الجهة الرقابية والمكلفة بحماية المال العام، ومحاربة أشكال التلاعب والاحتيال المالي في المؤسسات الواقعة تحت رقبته، ومن ضمنها المنشأة الاقتصادية العامة والمصارف التجارية الليبية، بأنه يوجد تنامي لظاهرة التهرب الضريبي من خلال الأدلاء ببيانات غير صحيحة لمصلحة الضرائب من قبل المنشأة الاقتصادية، حيث تقدم بيانات على

نتائج أعمالها بالخسائر، وهو غير مطابق للحقيقة، وكما ورد في تقريره لسنة (2017) إن آفة الفساد ظاهرة جلية في المجتمع الليبي، وهي في مراحل متقدمة إلى درجة تصنيف دولة ليبيا ضمن تسع دول أكثر فسادا عالميا خلال سنة (2017) حسب تقرير منظمة الشفافية الدولية التي منحتها (17) نقطة من أصل 100 في النزاهة والشفافية، (تقرير ديوان المحاسبة لسنة 2016 وتقرير سنة 2017). ومن هذا المنطلق جاءت فكرت الدراسة لتبين أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

واستنادا لما تقدم يمكن تحديد مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وينتفرع من هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية وهي:

- ما أثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما أثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

• ما أثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

• ما مدى إدراك المراجع الخارجي لممارسات المحاسب الإبداعية؟

• هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراجعي الحسابات في إدراكهم لممارسات المحاسبة الإبداعية؟

- هل يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين مراجعين الحسابات في ليبيا لالتزامهم بالمدخل الأخلاقي، المتمثل في الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والشفافية؟

4-1 أهداف الدراسة. الهدف الرئيسي للدراسة هو معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 3- معرفة أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 4- معرفة أثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 5- معرفة مدى إدراك المراجع الخارجي لأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 6- معرفة الفرق بين فئتي مجتمع الدراسة حول مدى التزامهم بالمدخل الأخلاقي وإدراكهم لممارسات المحاسبة الإبداعية.

5-1 فرضيات الدراسة.

لتحقيق أهداف الدراسة من خلال الاطلاع على أدبيات الموضوع واستنادا إلى طبيعة المشكلة فإن هذه

الدراسة تقوم على الفرضية الرئيسية التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولاختبار هذه الفرضية تمت صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد إدراك ذو دلالة إحصائية لدى مراجعي الحسابات بممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية السادسة: لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية للالتزام بالمدخل الأخلاقي (الاستقلالية الموضوعية، بذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، النزاهة والشفافية) بين مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة في ليبيا ومراجعى الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية الفرعية السابعة: لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، وإدراك المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

6-1 أهمية الدراسة.

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

1- قيام الباحث بهذه الدراسة يتيح له فرصة زيادة رصيده المعرفي من خلال الاطلاع على الدراسات والكتب العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة بصفه عامة، وموضوع المحاسبة الإبداعية ودور التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارساتها بصفة خاصة، ويعتبر زيادة معرفية للباحث.

2- تستمد الدراسة أهميتها من خلال ما توصلت إليه من نتائج والتوصيات، في مساعدة المراجع الخارجي في ليبيا بالقيام بأعمال المراجعة وفقا للمعايير المطلوبة من خلال بيان مقدار التزامهم بالمدخل الأخلاقي للمهنة المراجعة لدوره الإيجابي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، بهدف تقديم معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، بما يكفل تحقيق زيادة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية في مهنة المحاسبة والمراجعة.

3- تساهم هذه الدراسة في التعريف بالجهود البحثية من خلال ما توصلت له من نتائج وتوصيات كمساهمة علمية حول موضوع الالتزام مراجع الحسابات بأخلاقيات المهنة ومساهمته في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

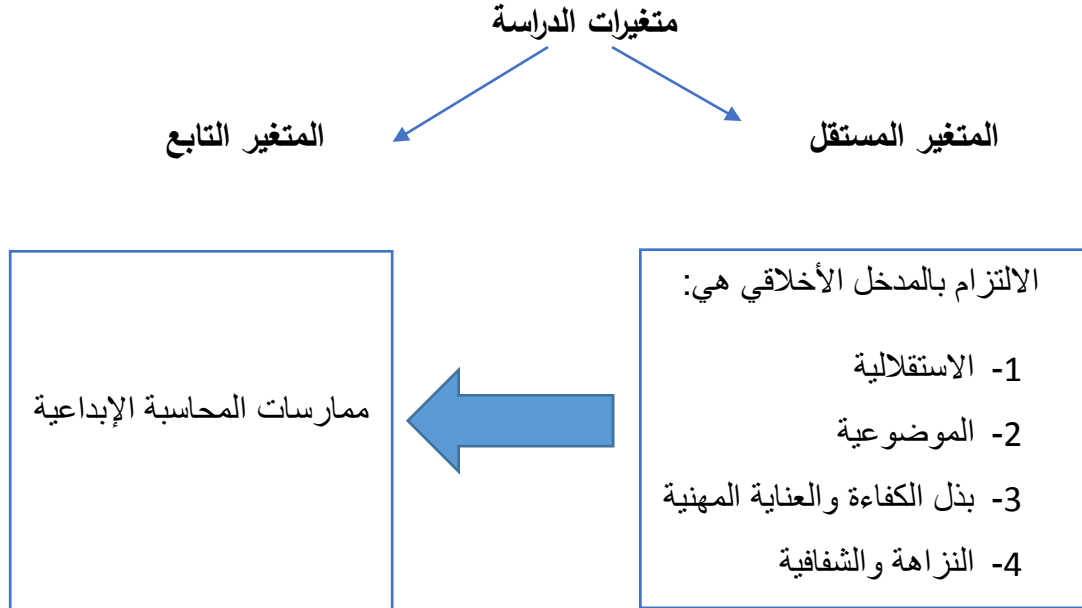
4- تساهم هذه الدراسة بفتح آفاق لبحوث جديدة مستقبلية حول موضوع الدراسة، وتعتبر الدراسة امتداد لدراسات السابقة.

7-1 متغيرات الدراسة.

1- المتغير المستقل وهو المدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي ويتمثل في معايير السلوك المهني (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية، النزاهة والشفافية).

2- المتغير التابع وهو ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الشكل التالي يوضح متغيرات الدراسة:



الشكل 1-1 أنموذج الدراسة (المصدر إعداد الباحث)

8-1 منهجية الدراسة. تتمثل منهجية الدراسة في الآتي:

أولاً: منهج الدراسة. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في استقراء وتفسير وتحليل ما ورد في أدبيات المحاسبة حول الموضوع محل الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي في لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها من خلال أداة جمع البيانات، واستخلاص النتائج التي انتهت إليها الدراسة.

ثانياً: مصادر جمع البيانات.

أ- مصادر البيانات الأولية:

قام الباحث بجمع البيانات عن طريق تصميم استمارة الاستبيان ثم توجيهها لعينة الدراسة التي تم اختيارها من مجتمع الدراسة، المتمثلة في مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية الخاصة، ومراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي.

ب- مصادر البيانات الثانوية:

تم الاطلاع على الكتب والدوريات والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة لجمع المعلومات، بالإضافة إلى استخدام شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت).

ثالثاً: تحليل البيانات.

تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الحزم الإحصائية (spss V27) معتمداً على الأساليب الإحصائية التي تتناسب مع البيانات التي تم الحصول عليها، المتمثلة في المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، واختبار T، واختبار F، ومعامل الارتباط، ومعامل التحديد R^2 ، بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج وتقديم التوصيات.

9-1 حدود الدراسة: تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

1- الحدود الموضوعية:

اقتصرت هذه الدراسة على دراسة أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، دون التطرق إلى الآليات التي يمكن أن يستخدمها المراجعون في كشف المحاسبة الإبداعية أو دوافع ممارستها على القوائم المالية، وطرق وإجراءات معالجتها.

2- الحدود المكانية:

اقتصرت الدراسة الميدانية على المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة الليبي العاملين بالفروع الغربية لفحص حسابات المنشأة الاقتصادية والمصارف بالمدن (الجفارة، الزاوية، صرمان، صبراتة، العجلات، زوارة، باطن الجبل)، ومراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومزاولي المهنة وفق سجلات نقابة المحاسبين والمراجعين الليبية، بالمدن (طرابلس، الزاوية، صبراتة، صرمان، غريان)، وذلك لتركز أغلب المحاسبين والمراجعين في هذه المدن، كما إنه لا يوجد اختلاف جوهري في طبيعة أعمال المراجعة القانونية في مكاتب المحاسبة والمراجعة في نطاق هذه المدن على مثلتها في المدن الأخرى، مما لا يؤثر سلبا على إمكانية تعميم نتائج البحث على مجتمع الدراسة.

3- الحدود الزمنية:

أجريت الدراسة الميدانية خلال الفترة الزمنية الممتدة من 1-4-2022 إلى 30-9-2022 وتقتصر نتائجها على الفترة التي أجريت فيها.

10-1: تقسيمات الدراسة.

الدراسة قسمت إلى ثلاثة فصول رئيسية وهي على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة.

ويحتوي الفصل الأول على: المقدمة، الدراسات السابقة، مشكلة الدراسة، أهميتها، أهدافها، الفرضيات، متغيرات الدراسة، المنهجية المتبعة، حدود الدراسة، تقسيمات الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري والمفاهيم لدراسة: وقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

أولاً: الإطار المفاهيمي للمدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي.

يشتمل المبحث الأول على مفهوم الأخلاق المهنية بصفة عامة، مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، أهميته، أهدافه، العوامل المؤثرة عليها، المعايير الأخلاقية لمهنة المراجعة، تنظيم الهيئات والجمعيات والمعاهد الدولية للسلوك الأخلاقي للمراجع الخارجي، المسؤولية التأديبية للمراجع.

ثانياً: الإطار المفاهيمي المحاسبة الإبداعية.

ويحتوي هذا المبحث على مفهوم المحاسبة الإبداعية، أشكالها، خصائصها، وممارستها على القوائم المالية، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: دور معايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويشمل دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ضبط المحاسبة الإبداعية، ودور معايير الأخلاقية في ضبط المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث: الدراسة ميدانية.

يحتوي هذا الفصل على الدراسة الميدانية ومنهجية المتبعة في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات.

الفصل الثاني

المدخل الأخلاقي للمراجعة الخارجية ومفهوم المحاسبة الإبداعية

1-2 مقدمة.

2-2 الإطار المفاهيمي للمدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي.

3-2 الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

4-2 دور معايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ضبط المحاسبة الإبداعية.

1-2 مقدمة.

اهتمت العديد من دول العالم في السنوات الأخيرة اهتماما كبيرا بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في جميع القطاعات الاقتصادية وخصوصا بعد الأزمات التي حدثت خلال القرن الماضي نتيجة لانخفاض مستوى خدمات المراجعة، وتسبب ذلك في ضعف الثقة في المعلومات المحاسبية التي تنتجها التقارير المالية، وتوصلت العديد من الدراسات إلى إن إهمال وتقصير وعدم التزام بعض مراجعي الحسابات في شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى بأخلاقيات المهنة هو السبب الرئيسي لحدوث هذه الأزمات، ومن أجل عدم حدوث من مثل هذه الأخطاء أو التقليل منها، ازداد اهتمام المنظمات والهيئات الدولية للمحاسبة بإصدار معايير منظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة تزيد الثقة في التقارير المالية وتكتسب المهنة دورا فعالا في المؤسسات. (احمد، حميدي، 2019؛ فرج، الحضيبي، 2017)

ولذلك يهدف هذا الفصل إلى توضيح المدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي المتمثل في (مبادئ وقواعد آداب السلوك المهني) ودورها في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتحقيقا لهذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأخلاقيات وآداب سلوك مهنة المحاسبة والمراجعة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: دور معايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2-2 الإطار المفاهيمي للمدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي.

لمهنة المحاسبة والمراجعة أخلاقيات وسلوكيات وقواعد ومبادي خاصة ينبغي الالتزام بها من قبل ممارسي هذه المهنة، حيث نالت مهنة المحاسبة والمراجعة اهتماما كبيرا من قبل الحكومات والمنظمات لعالمية، لما للمهنة من دور في مكافحة الفساد الإداري والمالي، ذلك من خلال دورها الرقابي على الأموال العامة والخاصة، وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية الاستخدام الأمثل. (المطيري، 2012، 18).

"فالقواعد الأخلاقية هي المبادي الأساسية التي يختار ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة الالتزام بها لتعزيز مهنتهم والحفاظ على ثقة الجمهور، وإظهار الصدق والنصاف، فالأشخاص الذين ينضمون إلى المنظمات ويحصلون على أوراق الاعتماد والتراخيص لتقديم انفسهم للجمهور كمراجعين يسعون جاهدين لحماية سمعة المهنة، حيث أن ممارسة المهنة بطريقة سليمة وفق متطلبات الأخلاقية تنعكس إيجابا على توفير صورة حقيقية عن المعلومات المالية للجهات ذات العلاقة ويحد من الممارسات غير الأخلاقية التي تؤثر سلبا على المجتمع والدولة من الناحية الاقتصادية." (عبود، 2022، 109)

ولتوضيح مفهوم المدخل الأخلاقي للمراجع الخارجي سيتعرض الباحث في هذا الجزء إلى مفهوم أخلاقيات مهنة المراجعة وأهميتها وأهدافها والعوامل المؤثرة فيها وقواعد السلوك المهني ودور المنظمات والهيئات والمعاهد الدولية في تنظيم أخلاقيات مهنة المراجعة.

2-2-1 مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

لتفسير مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، يستعرض الباحث مفهوم الخُلق بشكل عام، تعريف أخلاقيات المهنة، أهمية أخلاقيات العمل المهني، القيم الأساسية المرتبطة بالسلوك المهني، مصادر العمل المهني كما يلي:

أولاً: مفهوم الخُلق: (الصحيبات، 2017: 11)

في اللغة " (بضم الخاء واللام) معناه السجية، والمروءة، الطبع، الدين".

وتعريف الخُلق في لسان العرب: "الخلق: الطبيعة، والجمع أخلاق وحقيقته إنه وصف لصورة

الإنسان الباطنة وهي نفسه وأوصافها ومعانيها المختصة بها، ولها أوصاف أما حسنة أو سيئة".

كما عُرِفَت الأخلاق بأنها: "مجموعة من السلوكيات والتصرفات التي تصدر عن الفرد والتي يجب أن تقوم

على أصول وقواعد وفضائل وآداب، مرتبطة ارتباطاً قوياً بعقيدته". (بالرمان 2020، 508)

تعريف الخُلق اصطلاحاً: "هو هيئة في النفس راسخة، تصدر عنها الأفعال بسهولة ويسر من غير حاجة

إلى فكر وروية، فإذا كانت هذه الهيئة تصدر عنها أفعال جميلة ومحمودة عقلاً وشرعاً، سميت تلك خلقاً

حسناً، وإذا كان الصادر عنها أفعالاً قبيحة، سميت خلقاً سيئاً". (علي، 2015، 581)

ويرى الباحث أن الأخلاق هي: تعامل الفرد مع الآخرين بما تمليه عليه نفسه داخلياً، بحيث تنعكس

صورتها الحسنة أو السيئة عند التعامل معهم.

ثانياً: تعريف الأخلاقيات المهنية:

لقد تعددت تعريفات الأخلاقيات المهنية في الدراسات السابقة حيث اختلفت الكُتَّاب والباحث في تعريفها من زوايا مختلفة، نذكر بعضها منها على النحو التالي:

عُرفت بأنها: "مجموعة من المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أداء مسؤولياتهم وواجباتهم". (Arens, ET .al 2021, p 301)

كما عرفها نزال، (2014، 22) "بأنها مجموعة من المبادئ تركز على أربعة محاور رئيسية هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الطرف الأخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط".

ثالثاً: أهمية الأخلاقيات المهنية:

"تظهر أهمية أخلاقيات المهنية بوضوح في ترشيد سلوك الفرد الذي يرتبط بعلاقة تعامل مع زملائه في مكان عمله، وكذلك مع أفراد مجتمعه، حيث إن كل فرد يسعى لتعظيم منفعته، مما ينتج عنه تضارب في المنافع بينهم، وعدم وجود ضوابط أخلاقية تؤدي إلى إحداث ضرر بالآخرين، عليه يلزم إيجاد موازين ومعايير القيم الأخلاقية التي تعمل على خلق اتزان بين المصالح المتضاربة لحماية مصالح الآخرين، حيث الالتزام بها يرفع من مستوى الأعمال والمهن ويعزز الثقة في مخرجاتها من خلال جودة الخدمات التي تقدمها". (بالرمان 2020، 502)

رابعاً: القيم الأساسية المرتبطة بالسلوك الأخلاقي: (Arens, et .al 2021, p 301)

- 1- الصدق والنزاهة والموثوقية والولاء: الصدق يتطلب حسن النية لنقل الحقيقة، وتعني النزاهة أن يتصرف الشخص وفقاً لضميره، بغض النظر عن الموقف، والموثوقية تعني بذل كل الجهود المعقولة للوفاء بالالتزامات، الولاء هو مسؤولية تعزيز وحماية مصالح بعض الأشخاص والمنظمات.
- 2- الاحترام: يتضمن مفاهيم مثل الأدب واللباقة واللياقة والكرامة والاستقلالية والتسامح والقبول وهو أن يعامل الشخص المحترم الآخرين باحترام ويقبل الاختلافات والمعتقدات الفردية دون تحيز.
- 3- المسؤولية: تعني أن تكون الفرد مسؤولاً عن أفعاله وممارساته وضبط نفسه، والمسؤولية تعني أيضاً التطلع وراء التميز وضبط النفس والافتتاد بالقدوة، بما في ذلك المثابرة والانخراط في التحسين المستمر.
- 4- العدالة: تشمل قضايا المساواة، والحياد، والتناسب، والانفتاح، والإجراءات القانونية الواجبة وتعني المعاملة العادلة أي إنه يتم التعامل مع المواقف بالمعايير نفسها باستمرار.
- 5- العناية: تعني أن تكون مهتماً برفاهية الآخرين بصدق، ويتضمن التصرف بتفضيل وإظهار الإحسان.
- 6- التبعية: يشمل الانصياع للقوانين وأداء القدر الوافي من الخدمة لصالح المجتمع، والحفاظ على الموارد.

خامسا: مصادر أخلاقيات العمل المهني:

إن العمل المهني يتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة وبالتالي تساهم في رسم العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات، والعلاقة مع الأطراف الأخرى في المجتمع حيث إن الأخلاقيات غيرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات في حين التركيز في الماضي على حماية مصالح مالكي الوحدات الاقتصادية وتعظيم الأرباح، دون إعطاء اهتماما كبيرا للمسؤولية الاجتماعية (نور، المطيري، 2013).

وتختلف النظم الإدارية في مستواها وجهودها وطرق تعاملها، ولكن لا تختلف في مصادر الأخلاق من حيث الجوهر، وقد حاول الكثير من الكتاب والباحثين تحديد المصادر الأساسية لأخلاقيات الأعمال وتوصلوا إلى أن أهم مصادر الأخلاق وتتمثل في الآتي: (المطيري، 2012؛ عليوة، 2015)

1- **القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات:** تمثل كل القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهة المخولة سواء على المستوى الدولي أو المحلي مصدرا أساسيا للأخلاقيات المهنية، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- **التشريعات السماوية:** وضعت الديانات السماوية فضائل الأخلاق السلوكية التي تنعكس على الفرد في تعامله مع الله وحسن خلقه والاستقامة، في التعامل ومعاملة الجميع معاملة حسنة لأنهم متساوون في الحقوق والواجبات أمام القانون.

3- **الاعتقادات الشخصية للفرد:** من خلال تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لاعتقاداته.

4- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: حيث تشكل العمليات التربوية والاجتماعية مصدرا مهما لأخلاقيات العمل المهني، وخصوصا المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بالأخلاقيات المهنية حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد، حيث تعتبر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد والتمازج بين مكونات المجتمع المختلفة، من خلال العادات والتقاليد والأعراف السائدة في المجتمع من المصادر المهمة للأخلاقيات المهنية التي تؤثر على الإدارة على مستوى التعامل بين الموظفين والجمهور من جهة وبين الموظفين فيما بينهم من جهة أخرى.

من خلال العرض السابق يمكن أن نتعرف على مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة كما يأتي:

1- مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

"إن مهنة المحاسبة والمراجعة مثلها مثل أي مهنة لا بد من وجود دليل لسلوك وآداب المنتسبين لها ويجب عليهم الالتزام به، حرصا على كرامة المهنة وزيادة ثقة المجتمع بها، ولأهمية الدور الذي تقوم به المهنة وخطورتها، ازداد الاهتمام بها من قبل المنظمات المهنية، فإن سلوك المحاسب والمراجع وأخلاقهما يعدان حجر أساس في نجاح المهنة" (التميمي، 2006، 63).

"إن التزام مراجع الحسابات بالقواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة يؤدي على تشجيعهم إلى التوصل لمزيد من القواعد والطرق للارتقاء بمهنة المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى تحسين خدمات المراجعة من وجهة نظر المجتمع ككل، حيث تؤدي تلك القواعد إلى تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات اتجاههم تسعى لرفع مستوى أداء المهنة". (محمود،

(562، 2023)

وقد عرّفها البَحّاث والكتّاب كل حسب وجهة نظرة نذكر منها: عُرِفَتْ بأنها: "مجموعة من المعايير والمبادي التي تحكم السلوك المهني، وتوضح السلوك الصحيح والسلوك الخاطيء، وتعتبر خطوط توجيهية للمحاسبين عند قيامهم بأعمال المهنة". (فرج، الحظيري، 2017، 328).

وعُرِفَتْ بأنها: "مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل" (المطيري، 2017، 15).

كما عُرِفَتْ بأنها مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة والتي تتطلب من المحاسب سلوكا مهنيا معينا، يقوم على الالتزام، وذلك من أجل المحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لأن الإخلال بهذه القواعد يعد خروجاً عن مهنة المحاسبة. (ارديني، 2015، 157)

ومما سبق ذكره يمكن تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها مجموعة من المعايير والقواعد التي تصدرها الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، التي ترشد مراجع الحسابات عند تأديته أعمال المراجعة ليميز بين الصواب والخطأ، وإنجازها في الوقت المحدد، بأعلى معايير الدقة، بما يحقق رضا المستفيدين من خدماته، وضمان عدم الضرر بهم، ما يعني تحقيق هدف أخلاقي واجتماعي واقتصادي.

2-2-2 أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

إن وضع مبادئ وقواعد لممارسات المهن المختلفة، خصوصا مهنة المحاسبة والمراجعة بات من الضرورة الملحة، خاصة في ظل ما يقع من فضائح مالية وما يتبعها من قيود على أعمال وأنشطة شركات الأعمال حيث تتضمن هذه الأنظمة والقواعد كل من الأنشطة والأسس والحقوق والواجبات التي

يجب الالتزام بها عند ممارسة عمل مهني معين، مما جعل القائمون على شركات الأعمال لا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجرد قواعد ومبادئ وأنظمة جامدة، بل قاموا ببذل مزيدا من الجهد للاهتمام بها مما أدى إلى اعتمادها كمشجع أساسي للموظفين والمدراء وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة (عبد العال، 2015، 23 نقلا عن الصوري، 2013)، كما إن لمبادئ وقواعد وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة أهمية كبيرة لقيام المجتمعات واستمرارها، وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث إن انعدام القيم الأخلاقية يؤدي إلى الخداع والغش وانعدام الثقة، وتغليب المصلحة الشخصية على المصلحة العامة. (الذنيبات 2010، 109)، "إن ما يبرر وجود قواعد السلوك المهني، وقواعد السلوك الأخلاقي هو الحصول على ثقة الجميع والحاجة إلى رفع مستوى المهنة أسوة بالمهن الأخرى وكذلك تنمية روح التعاون بين أعضاء المهنة". (جربوع، 2003، 198)

حيث يرى طه، والماوري، (2016، 147) أن قواعد سلوك وآداب المهنة لها أهمية تتمثل في الآتي:

1- الحدّ من تدخلات الأطراف الداخلية والخارجية في عمل المحاسب مما يقوي استقلالته عن الإدارة.

2- التطورات المستمرة التي يشهدها العالم مثل العولمة والتجارة العالمية وما يترتب عليها من الإشراف على تعليم وتأهيل المحاسب، وضرورة وجود قواعد سلوكية لضبط العمل المحاسبي.

3- ضبط العمل المحاسبي وسلوكيات المنتسبين للمهنة، من خلال سنّ القواعد واللوائح المنظمة للأخلاقيات وسلوكيات المهنة، وتطبيق العقوبات على مخالفين هذه القواعد.

4- مكافحة ظهور بعض الممارسات الخاطئة مثل المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، وغسيل الأموال.

5- ارتباط عمل المراجع بمجموعة من الأطراف ذوي المصالح (المساهمين، المقرضين، جهات الحكومية، الخ.....) مما يتطلب تفعيل قواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة لتنظيم عمل المحاسب وتوجيهه، وتجنب السلوكيات الضارة للمصلحة مستخدمين القوائم المالية.

2-2-3 أهداف الالتزام بأخلاقيات سلوك وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة.

إن قواعد سلوك وآداب مهنة المحاسبة والمراجعة تهدف أساساً إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات المهنية والأخلاقية، التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة ويجب أن يتحدد دليل آداب وسلوك المهنة في ظل المسؤوليات المهنية، التي يجب الالتزام بها من قبل المحاسبين، وذلك من خلال الهدفين الآتيين المتعلقين بأخلاقيات المهنة وسلوكها وهما: (لطي، 2006، 136)

1- ضرورة وجود دليل لمهنة المحاسبة يفصح عن آداب وسلوك وأخلاقيات وتصرفات أعضائها من أجل رفع مكانتها وزيادة الثقة في النتائج والتقارير المالية المقدمة من قبلهم، فضلاً عن إتاحة الفرصة للمحاسبين المهنيين لأداء وظائفهم بكفاءة عالية .

2- وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة من المحاسبين والمراجعين بوصفها تمثل الحد الأدنى لمتطلبات استمرارهم كمزاولين لعملمهم المهني.

حيث إن الالتزام بمجموعة الضوابط والمعايير أخلاق وآداب السلوك المهني التي تحكم عمل مراجعي الحسابات تهدف بشكل عام إلى رفع مستوى المهنة وتحسين أداء المهنيين واكتساب ثقة المجتمع، ويمكن تلخيص أهداف أخلاقيات وآداب سلوك مهنة المحاسبة والمراجعة فيما يلي: (رشوان، 2019، 12)،

(القاضي، دحوح، 2010، 76)، (عبد الله، 2007، 74، 73)

1- رفع كفاءة مهنة المراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة.

2- تشجيع التعاون بين مزاولي المهنة ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية.

3- تعزيز النصوص القانونية والأحكام لتوفير الكفاية المهنية والعملية لمراجعي الحسابات.

4- زيادة الطمأنينة والثقة لدى مستفيدين من خدمات المحاسبين والمراجعين، من العملاء وغيرهم من الطوائف والفئات المتعددة، بأنهم سيقدمون الخدمات والأعمال الموكلة إليهم على وفقا لمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية عالية.

5- تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفر الكفاءة العلمية والعملية لمراجع

الحسابات واستقلاله في عمله، والشروط التي يسنها لمزاولة المهنة. (الريبيعي، صخر، 2021)

ويرى الباحث إن القواعد السلوك الأخلاقي لمهنة، تهدف أساسا إلى تحديد الواجبات والمسؤوليات

المهنية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها أعضاء مهنة المحاسبة لرفع من مستوى خدمات المهنة

وإضفاء الثقة فيها من قبل المستفيدين من خدماتها.

2-2-4 الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة.

يوجد أربعة أبعاد أخلاقية لتحقيق القدرة المهنية المطلوبة من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة

وهي: (بالخير، النعاس، 2021)

1- الحساسية الأخلاقية: هذا البعد يشير إلى كيفية تفسير الحالة أو الموقف، والإقرار بالأمور

الأخلاقية المحتملة على الأطراف ذات العلاقة.

2- الحكم المهني أو الأخلاقي أو الاستنتاج المنطقي الأخلاقي: وهو يتعلق بنوع الفعل المتطلب

اتخاذها ومدى تبريراته الأخلاقية، أي بمعنى هل الفعل مبرر أخلاقيا.

3- ترسيخ النوايا الأخلاقية: وهو تقديم الأولوية للقيم الأخلاقية بدرجة أعلى من القيم الأخرى.

4- الانخراط في السلوك الأخلاقي: حيث يشير هذا البعد على المواظبة لمواصلة الأفعال بنفس النوايا

الأخلاقية المترسخة.

2-2-5 العوامل المؤثرة في أخلاقيات وسلوكيات مراجعي الحسابات.

هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر في أخلاق وسلوك مراجع الحسابات ويتم عرضها كما يأتي:

(المطيري 2012؛ أحمد، حميدي، 2018).

1- التشريعات: يقصد بالتشريعات القوانين المطبقة داخل الدولة، بالإضافة إلى أنظمة الخدمة المدنية

والأنظمة واللوائح المعمول بها على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام

والتقيد بقواعد الجدارة والاستحقاق وتغليب المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشاوي

وللتشريعات دور كبير في توجيه سلوك مراجع الحسابات كونها توضح ما هو صحيح وما هو خاطي

وكذلك توضح السلوكيات التي يجب على مراجع الحسابات أن يتقيد بها أثناء تأديته للواجبات المكلف

بها، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي يتم وضعه من قبل وزارة العمل حيث أن له دور كبير في

توعية مراجعي الحسابات وأصحاب الأعمال وإرشادهم، لمنهج واضح في التعامل على أسس صحيحة.

2- البيئة الاجتماعية: هي المكان الذي يعيش فيه مراجع الحسابات بدءاً من منزله مروراً بالأصدقاء والعمل

وتؤثر بشكل كبير على سلوكيات مراجع الحسابات واتجاهاته وقدراته وتصرفاته السلوكية، حيث أنها هي

البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسوده من عادات وتقاليد

ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية، وتساهم بشكل كبير في تشكيل سلوك المراجع وتكوين

اتجاهاته، وتطورها خلال مسيرته المهنية.

3- البيئة الاقتصادية: هي مستوى المعيشة أو الوضع الاقتصادي وله دور كبير في تشكيل الاتجاهات السلوكية والأخلاقية التي يتصف بها مراجع الحسابات، حيث إن اختلاف الوضع الاقتصادي يؤدي إلى ظهور طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة داخل المجتمع، مما يجعل كل فرد أو مجموعة أفراد يتبنون سلوكا معيناً في الوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المطلوبة.

مما سبق يمكن القول إن من أهم العوامل التي تؤثر في سلوكيات وأخلاقيات مراجع الحسابات، الالتزام الديني حيث كلما قل الوعي الديني زاد احتمال ارتكاب المخالفات من قبل مراجع الحسابات، وكذلك عدم التزام المسؤولين بالأخلاقيات المهنية ومخالفتها يمكن أن يتبعه عدم التزام الموظفين بها، وأن تكلفة الالتزام بأخلاقيات المهنة تؤثر على عدم الالتزام بها خصوصا إذا كانت تكلفة الالتزام أكبر من تكلفة العقوبات التي تقع على المخالفين.

2-2-6 المعايير الأخلاقية للسلوك المهني الصادر عن المنظمات والهيئات والجمعيات المهنية

الدولية:

قام مجلس المعايير الدولي للمحاسبين وفقا لسلطاته الخاصة بصياغة وإصدار قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ليتم الالتزام بها من قبل مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في جميع أنحاء العالم، وتحدد هذه القواعد المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، وعلى أي هيئة أو شركة تنتسب للاتحاد الدولي للمحاسبين أن تطبق هذه القواعد مما لا يتعارض مع القوانين المعمول بها. (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2013)، فهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المراجعة، مع ربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم، وزملائهم والجمهور عامة، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين 2007)، وهذه المعايير هي:

أ - معيار الاستقلالية:

يجب على المراجع أن يكون مستقلا استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة، كما يجب عليه تجنب ما يحمل الآخرين على الشك في استقلاله، وعليه الامتناع عن إبداء رأيه الفني في القوائم المالية إذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007)، ويقصد بالاستقلالية هو عدم وقوع المراجع تحت تأثير العوامل غير الموضوعية عند قيامه بجمع الأدلة خلال عملية المراجعة، التي من الممكن أن تؤثر في رأيه الفني الذي سيصدره حول عدالة القوائم المالية محل المراجعة. (اليسير، فرج، 2023)

كما إن الاستقلالية تتضمن استقلال المراجع الخارجي في الحقيقة (الذهني) واستقلاله في الظاهر فالاستقلال الحقيقي يقصد به قدرة المراجع على اتخاذ موقف مستقل ووجهة نظر محايدة عند قيامه بمهام المراجعة، من تخطيط وتنفيذ وإبداء الرأي في التقرير النهائي، ويعتبر الاستقلال الحقيقي اتجاهاً ذهنياً أي أنه مسألة ضمير ولا يمكن لصاحب هذا الاتجاه أن تتأثر أحكامه بأي مصالح أو ضغوط تتعارض مع الأمانة والموضوعية، ومن الصعب الحكم على توافر هذا الاتجاه من عدمه؛ لأنه من الأمور الباطنة في داخل الفرد. يعتبر المرجع هو الشخص الوحيد الذي في إمكانه معرفة ذاته، أما الاستقلال الظاهري يقصد به اقتناع الأطراف المختلفة ذات المصالح المتعارضة في المنشأة بتوافر الاستقلال لدى مراجع الحسابات الخارجي المكلف بمراجعة أعمالها، وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية. (الصباغ وآخرون، 2007، 78)

ومما سبق يرى الباحث أن الاستقلال الكامل لمراجع الحسابات الخارجي يكون حقيقياً (ذهني) وظاهرياً في نظر الأطراف المختلفة المستفيدة من خدمات مهنة المراجعة، من أجل الوثوق في التقرير النهائي الصادر عنه.

ب- معيار الموضوعية.

على المراجع أن يلتزم عند إبداء رأيه بما تقود إليه أدلة الأثبات التي تم جمعها بالخصوص ولا يصدر أي رأي إلا في حالة توفر الأدلة الكافية التي تسند رأيه وتدعمه، وعليه الالتزام بالنزاهة وعدم التحيز في جميع مراحل عملية المراجعة وأن يبتعد عن كل ما من شأنه أن يؤثر على موضوعيته. (فرج، الحضيبي، 2017)، وكما ينبغي على مراجع الحسابات أن يكون عادلاً ومتجرداً ومحايداً وغير متحيز، وأن يتجنب وضع نفسه في موقف تتعارض مصلحته فيه مع مصالح من يقدم لهم الخدمة. (صبايحي، 2016، ص236)

ب- معيار الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

يجب على مراجع الحسابات أن يعمل على تطوير المعرفة والمهارة التي يمتلكها ومتابعة المستجدات في علم المحاسبة، وهذا يشمل الحصول على مستوى من المهارة والمعرفة المهنية التي تمكنه من القيام بعمله على أتم وجه، والعمل باجتهاد بما يتفق مع المعايير المهنية من أجل تزويد المستفيدين من خدمات المهنة بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

كما يجب عليه الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذ تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه، ويكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقرير عنها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007)

يفرض مبدأ الكفاءة والعناية المهنية اللازمة على جميع مراجعي الحسابات بأن يلتزموا بالآتي:

- المحافظة على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب وذلك لضمان حصول العملاء وأصحاب العمل على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية.

• تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية كذلك فإن الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية تتطلب ممارسة الحكم السليم في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية عند تأدية خدمة معينة. (احمد، حميدي، 2018، 62)

ج- معيار النزاهة والشفافية:

على مراجع الحسابات الالتزام بالشفافية بما لا يتعارض مع طبيعة عملية المراجعة عند التعامل مع العاملين بالمكاتب والزلاء والعملاء ولا يستخدم القاب أو الحاق اسمه بخبرات لا يملكها أو يدعي مهارات لا يجيدها في سبيل الحصول على الأعمال أو رفع قيمة أتعابه، وعليه الإفصاح على جميع التجاوزات التي تم اكتشافها إلى الجهات ذات العلاقة دون إخفاء أو تزيير ذلك. (فرج، الحضيبي، 2017)

وتعني أن يتصف مراجع الحسابات بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم بالإفصاح عن المعلومات غير الحقيقية، كما ينبغي عليه عدم الإفصاح عن معلومات سرية أطلع عليها تخص العميل من شأنها إلحاق الضرر به. (المطيري، 2012، 10)

2-2-7 المسؤولية التأديبية لمراجع الخارجي:

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من تحريف وتلاعب من أهم القضايا التي تواجهه أثناء قيامه بمراجعة حسابات العميل، ويمكن اعتبارها احد أسباب وجود فجوات التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع من خدمات المراجعة، وما يقوم به مراجعو الحسابات فعلا" وفق المعايير المتعارف عليها، وزاد الاهتمام بمسؤولية المراجع الخارجي في حالات الغش وتضليل نظرا لفشل كثير من

المنشآت والمشاريع وإفلاسها، وكذلك الانهيارات غير متوقعة للعديد من المنشآت (الطرلي، آخرون، 2021، 46)، وتقع مسؤولية التأديبية على المراجع الخارجي إذا أخل بقواعد وآداب وواجبات المهنة وتكون مساعته عن طريق نقابة المحاسبين والمراجعين الموجودة داخل البلد، وإن المسؤولية التأديبية لا تقوم إلا بوجود مخالفة تأديبية، وهذا لا يكون إلا بصدور فعل خطأ منه، أو إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني، وهذه المسؤولية أما أن تكون مسؤولية مدنية، وهي التي تنتج عن ضرر حل بالعمل نتيجة الخطأ أو الإهمال من مراجع الحسابات، وأما أن تكون مسؤولية جنائية، والتي تنتج من ارتكاب مراجع الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونياً، وأساسها الإضرار بالمجتمع، ويعد مراجع الحسابات مخلاً بالقواعد وآداب السلوك المهني إذا صدر منه أفعال أو حصل منه تقصير عند تأدية مهامه نذكر بعضها كما يلي: (متولي، 2009، 28)

• لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء مراحل المراجعة، ولم يفصح عنها في تقريره، لأن الإفصاح عن هذه الحقيقة أمراً ضرورياً.

• إذا قصر في خطوة من خطوات المراجعة أو تقديره أمراً ضرورياً.

• إذا تجاهل عن الحصول على إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة، وكان من شأنها أن تؤدي إلى اكتشاف خطأ، أو غش وقع في الحسابات.

• إذا اكتفى في تقريره بالإشارة إلى قيام أشخاص بجرد بعض الأصول أو تقويمها في وقت يتوافر لديه الشك في نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفاءتهم، لم يقيم بمراجعة هذا الجرد، أو التقويم، أو يأخذ عليه تحفظاً

خاصاً.

2-2-8 دور المجمعات المهنية الدولية في تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة:

يظهر جليا اهتمام المنظمات والمعاهد والجمعيات المهنية المتخصصة في المحاسبة والمراجعة في إصدار العديد من المعايير والقواعد والإجراءات التي تلزم مزاولين لمهنة اتباعها، بهدف رفع من مستوى المهنة والمحافظة على حقوق جميع الأطراف المعنية، مما يترتب عليه زيادة الثقة في خدمات التي تقدمها للجمهور وسيتم توضيحه في الآتي:

ويوضح الجدول رقم (1) تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المجمعات المهنية

الرقم	المجمع المهني	الإصدارات المنظمة لأخلاقيات المهنة
1	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	1-معايير السلوك المهني: (الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلالية والعناية الواجبة، مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها). 2- قواعد السلوك المهني: عدم تحريف الحقائق، بذل العناية الواجبة، الإلتزام بالمعايير المحاسبية، حفظ أسرار العملاء، تحديد الأتعاب لا تؤثر على الاستقلالية مراعاة كرامة المهنة، التعاملات مع زملاء المهنة.
2	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)	1-المبادئ أو المعايير العامة: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، بذل العناية الواجبة، التأدب والتعامل الحسن مع الآخرين). 2-القواعد الإرشادية: (النزاهة والموضوعية والاستقلال، السرية وحفظ أسرار العميل الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه، ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة أحد المنشأة الاقتصادية، الاستشارات وما يترتب عليه عند أدائها، ما يجب على المراجع عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة الارتباط مع غير مزاولي المهنة في المجمع في مجال الخدمات المهنية المتخصصين في مجال الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة، طرق تحديد الأتعاب والحالات التي يمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة، مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد، مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات المهنية، المسؤوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت، و مراعاة زملاء المهنة.
3	الاتحاد الدولي للمحاسبين	1-المبادئ الأساسية: (الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلال، السرية بالحفاظ على أسرار العميل، السلوك المهني، مراعاة المعايير الفنية).

<p>2-القواعد والإرشادات التفصيلية: (كيفية تحقيق الموضوعية والاستقلال، كيفية تحقيق الكفاءة المهنية، كيفية مواجهة التعارضات الأخلاقية المهنية، مراعاة السرية كرامة المهنة، الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، الأتعاب والعمولات الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل، والأمانة والموضوعية عند مزاوله الخدمات المحاسبية).</p>	<p>(IFAC)</p>
---	---------------

المصدر: (عبد الرحمن، عثمان، 2018: 186)

2-3 الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الإبداعية ليست ظاهرة جديدة. بدأت ممارسات المحاسبة الإبداعية منذ الثورة الصناعية واستمرت حتى هذه الأيام، لكن هذه الممارسات ازدادت منذ بداية الثمانينيات من القرن الماضي، عندما فشلت العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى وأغلقت في جميع أنحاء العالم. (AL- Momani, 2013, Obeidat, 120).

ولتوضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية سنتعرض إلى تعريف الأبداع بشكل عام على النحو التالي:

2-3-1 تعريف الإبداع بصورة عامة:

المعنى اللغوي لكلمة إبداع، هو الإجابة، والتفكير الإبداعي، أي خلاق وأصيل، أي طريقة جديدة أو انشاء من غير سابق مثال أو ابتكار. وفي قاموس أوكس فورد جاءت بمعنى المهارات والقدرة على إنتاج الجديد، إيجاد شيء غير مسبوق بمادة أو زمان، أو تأسيس الشيء عن الشيء (لبسيس، 2019).

الإبداع هو رفيق الحياة البشرية، ومن ليس لديه مستوى عالٍ من المعرفة لا يمكن أن يكون مبدعاً وإن التراكم المعرفي هو الخطوة الأولى نحو الإبداع، الإبداع المعرفي في المحاسبة هو إبداع فكري تطبيقي

مرتبط بالواقع على مدى التطور التاريخي للمحاسبة، كما إنه يرتبط بالتغيرات التي تطرأ على البيئة ولأن المحاسبة هي علم اجتماعي يؤثر على المجتمع ويؤثر فيه أيضاً (الفضل، 2009).

2-3-2 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

عند الاطلاع على الأدبيات السابقة لوحظ أن هناك عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية وكل منها عرفها من جانب معين، كما يأتي:

وعرفها (AL-olimat, 2019) "بأنها تتمثل في بعض الأساليب الجديدة والمعقدة والمبتكرة التي يستخدمها المحاسبون فمن خلالها يتم معرفتهم بمرونة قوانين المحاسبة لمعالجة التلاعب بالأرقام المسجلة في الحسابات الختامية من أجل تحقيق المصالح الشخصية".

كما عرفها حمودي، وسعيد (2018) بأنها شكل من أشكال التلاعب بالقوائم المالية وباستخدام الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة معينة لتحريف القوائم ولأجل التوصل إلى أرقام غير حقيقية لكل بند من بنود القوائم المالية سواء أكان من الموجودات والمطلوبات أم في الإيرادات والمصروفات بهدف تغيير قيمة الدخل.

وعرفها (مراد، 2017، 134) "أنها عملية تلاعب في الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية وبدائل التطبيقات والإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه القوائم أن يبلغ عنه.

ومن التعريفات السابقة يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية تتلخص في الأمور التالية:

1- إتباع أساليب تؤدي إلى تغيير البيانات المالية وإظهارها بغير حقيقتها.

2- استغلال الذكاء والخبرة العملية وكذلك المرونة في المعايير والسياسات المحاسبية لأحداث هذا

التغيير وليس مشروط الخروج عليها انما استغلال الثغرات فيها.

3- تحقيق أهداف ومصالح شخصية من خلال هذه الأساليب.

4- ويعتبر إخفاء الأداء الفعلي وإظهار الأداء غير الحقيقي من الأفعال غير الأخلاقية، يسبب ضررا

بالآخرين لاستخدامهم البيانات مضللة.

2-3-3 أشكال المحاسبة الإبداعية: (الزعيبي، العيني، 2017)

1- **المحاسبة النفعية:** هي عبارة عن اختيار وتطبيق وسائل وأساليب محاسبية محددة لتحقيق

أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المطبقة تعتمد

على أسس ومبادئ محاسبية ومعايير مقبولة أم لا.

2- **إدارة الأرباح:** وذلك من خلال زيادة قيمة الدخل بقائمة الدخل للوصول إلى ربح مقدر أو متبأ به

لإرضاء المساهمين أو الشركاء.

3- **تمهيد الدخل:** وهو نقل الدخل من السنوات ذات الدخل المرتفع إلى السنوات ذات الدخل

المنخفض من خلال المخصصات.

4- **التلاعب بالتقارير المالية:** وهو عبارة عن حذف بند أو إظهار بيانات مغلوطة بشكل مقصود

بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية.

2-3-4 خصائص المحاسبة الإبداعية: (القطين، علي، 2013، 92)

المحاسبة الإبداعية هي عملة تغيير أرقام المحاسبة المالية من خلال الاستفادة من المرونة الموجودة

في المبادئ والقواعد المحاسبية وبالتالي تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص نذكرها على النحو

التالي:

1- **عقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والمتفائلة:** هذه الصفة نابعة من داخل المحاسب وتطورها المناهج والتدريب المبكر، فالمحاسب لا يقبل بالإجابة متاحة وسهلة بل يبحث لعثور على البدائل والحلول.

2- **القدرة على التجميع والتحليل:** وهي مقدرة المحاسب على تجميع المعلومات وتبويبها وتحليلها وتقويمها والاحتفاظ بها بشكل منظم، أي أنه يستطيع أن يستخدم ما تراكم لديه من معلومات في الظروف أو الحالات التي يتطلبها استخدام تلك المعلومات في مجال اتخاذ قرار معين.

3- **قدرة المحاسب على التخمين والحدس:** وهذه ميزة من ميزات الترابط اللاشعوري، بمعنى قدرة المحاسب على إيجاد الترابط بين المعلومات والأحداث والأفكار ومزجها وتشكيلها من أجل الوصول إلى فكرة جديدة، أي أن تكون لديه استطاعة على التفكير والحدس والتصور الذي يتميز بها عن غيره من المحاسبين الآخرين.

4- **التمتع بالشجاعة والثقة بالنفس:** وهي صفة مطلوبة في بناء شخصية المحاسب المبدع، وتتميز بالقدرة في التعبير عن الرأي والدفاع عنه وعدم الرضوخ للواقع أو الظاهر أو الفشل.

2-3-5 ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. (العبيني، والزعيبي، 2017)

تلجأ إدارة المنشأة إلى أن تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية لتحسن صورة الشركة ومركزها المالي، وتستخدم مجموعة من الأساليب كما يأتي:

أ- **أساليب تمارسها على بنود قائمة الدخل مثل:** تسجيل إيرادات غير حقيقية، تسجيل الإيراد فيما عملية البيع لم تكتمل بعد، والهدف منه زيادة الإيرادات خلال فترة، تقليل المصاريف الجارية إلى فترات

محاسبية سابقة ولاحقة، نقل الإيرادات التشغيلية إلى فترة مالية لاحقة، زيادة المصاريف وتضخيم الالتزامات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة.

ب- أساليب تمارسها على بنود قائمة المركز المالي مثل: الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان قائمة المركز المالي، عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل يخالف المعيار المحاسبي الدولي رقم واحد، الذم المدينة ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المدومة والمتعثرة، عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة، المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية، ويمكن تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في تقييم الاستثمارات طويلة الأجل.

ت- أساليب تمارسها على بنود قائمة التدفقات النقدية مثل: التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية والهدف من ذلك تقليل ضريبة الدخل، تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس، حيث تعتبر هذه الممارسات والأساليب التي يقوم بها المحاسبون هي ممارسات غير أخلاقية وتعتبر عن دوافع أشخاص لا يمتلكون أخلاقيات الأعمال، ولا أخلاق مهنة المحاسبة وبالتالي فهي تؤثر على جودة البيانات وموضوعيتها وشفافيتها.

2-3-6 المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

"المحاسبة الإبداعية هي ممارسات مبتكرة يطبقها المحاسبون مستغلين قدراتهم ومعارفهم بالقواعد والقوانين المحاسبية في معالجة البيانات الواردة في القوائم المالية من اجل تحقيق أهداف محددة وهذه الممارسات قد لا تكون مخالفة للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما"، (الزاملي، 2018، 11-12)، كما

يمكن أن تأخذ هذه الممارسات مظهرين رئيسيين هما المظهر أخلاقي وغير أخلاقي، وفيما يلي توضيح لكل منهما: (النمرين، 2019، 17)

1- **المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:** حيث يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استغلال الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية، وبالتالي فإن مراجع الحسابات يصادق على القوائم بشكل طبيعي.

2- **المظهر الغير أخلاقي للمحاسبة الإبداعية:** حيث يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب والتحريف بأرقام القوائم المالية لإظهارها بشكل أفضل، وليس بما يجب أن تكون، ويتواطأ مراجع الحسابات في المصادقة على القوائم المالية.

ويرى الاغا (2012) أن المحاسبة الإبداعية باعتبارها أسلوب غير أخلاقي لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسبون عند إعداد الأرقام المحاسبية وذلك لتحقيق مصالحهم على حساب الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

ويرى الباحث إن ممارسات المحاسبة الإبداعية إذا كان القصد منها تحقيق مصالح شخصية وإلحاق الضرر بمستخدمي القوائم المالية تعتبر غير أخلاقية، وأما إذا كان القصد منها إيجاد حلول أو محاولة تجديد وتطوير يخدم مصالح المنشأة الاقتصادية، وعدم إلحاق الضرر بالأطراف المعنية، هذا يمكن أن يبررها أخلاقياً.

2-4 دور معايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة في ضبط المحاسبة الإبداعية.

نظرا لظروف السائدة في عالم الأعمال نتيجة لكبر حجم المنشأة والتوسع الكبير في أعمالها ولجوء كثير من إدارة المنشأة إلى تجميل البيانات المالية بهدف تحسين وضعها المالي سواء من حيث الربحية أو

المركز المالي، لتحقيق أهدافها الخاصة، عن طريق ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية الأمر الذي جعل المنظمات الدولية لإيجاد حلول لهذه المخالفات، ومن هذا المنطلق سنوضح دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور معايير الأخلاقية في ضبط هذه الممارسات، كما يأتي:

1- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية: نتيجة لحدوث بعض المخالفات والاستغلال السيء للمرونة والثغرات ونقاط الضعف في المعايير المحاسبية من قبل بعض المهنيين مما نتج عنه ظهور المحاسبة الإبداعية، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء بعض التعديلات والتغييرات على المعايير تلافياً للاستغلال السيء للمعايير القديمة والقضاء على أي ممارسات محاسبية. (السياغي، 2018، 104)

وتتجلى إسهامات مجلس المعايير الدولية في عدة مجالات محاسبية، الهدف منها هو توحيد الممارسات المحاسبية بقصد العمل على وضوح الرؤية والقراءة للقوائم المالية من طرف المستخدمين. يظهر هذا جلياً من خلال: (جعفري، 2017)

1- سن القواعد لتقليل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، ولهذا رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

2- تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

واعتمد مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين على إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، بهدف الوصول إلى:

أ- الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات الاقتصادية وكذلك إصدار معايير محاسبية تتناسب والخصوصيات المحلية.

ب- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة واحدة.

ت- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي.

ث- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد تتضمنه تلك المعايير.

2- دور معايير الأخلاقية لمهنة المراجعة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المراجعة الخارجية أداة من أدوات الحماية للموارد المتنوعة في المنشأة الاقتصادية ووسيلة من الوسائل الرقابة الإدارية والمالية، من أجل التعرف على كيفية سير العمل داخلها والتأكد من أن الموارد تستغل الاستغلال الأمثل وتم الحصول عليها وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة، ومتابعة تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً بهدف المحافظة على أموالها. (افتوحه، آخرون، 2021، 254)، حيث تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية التي تقدمها إدارة المنشأة إلى الأطراف المعنية به، لذلك هي عملية منظمة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة، وتبدأ بجمع البيانات اللازمة وتنتهي بإعداد تقرير يشتمل على رأي المراجع في القوائم المالية المعروضة وفي إطار الرفع من مستوى ممارسة المهنة المراجعة الخارجية تم إضفاء الجانب الأخلاقي للمهنة، من خلال ضرورة الالتزام بقواعد ومعايير سلوك وآداب المهنة الذي يعتبر اعترافاً من مهنة المحاسبة والمراجعة بمسئولياتها اتجاه المجتمع والعملاء والزملاء المهنة، فقبولهم لهذه القواعد السلوكية الأخلاقية عند أداء مسؤولياتهم المهنية يؤدي إلى رفع من مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع بما يزيد من

فاعليتها ويرفع من شأنها، بحيث تتضمن هذه القواعد مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقياس لسلوك المهني، وتمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المهني التحلي بها عند ممارسة المهنة وعند التعامل مع زملائه وغيرهم، (لريش، اشميلة، 2017).

1_ دور التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث أن مهنة المراجعة الخارجية تحتاج إلى الرفع من مستواها المهني وذلك من خلال توافر كوادر مهنية ملتزمة بمبادئ وأخلاق المهنة، ويعتبر التزام المراجع الخارجي بمبدأ الاستقلالية من اهم المبادئ الأساسية التي لقت اهتمام كبير في بدايات تكوين المهنة، فهو حجر الأساس لعملية المراجعة، كما وصف بأنه قلب عملية المراجعة بحيث عدم تحقق الاستقلالية لن يكون هناك قيمة لوجود المعايير الأخرى، وبالتالي فإن الاستقلالية تهدف إلى زيادة ثقة أصحاب الحقوق في خدمات المراجعة، حيث أن تقرير المعد من قبل مراجع مستقل يزيد من جودة خدمات المهنة ويجعله مضيفا للقيمة، ويقلل من خطر المعلومات إلى حده الأدنى، مما يترتب عليه ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع درجة الاعتماد عليه، والتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية له تأثير إيجابي لقدرته على حد من ممارسات إدارة الأرباح من خلال، أدراك المراجع للقوانين والتشريعات المحلية والدولي المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة، وعدم إقامة علاقات الشخصية مع الإدارة، حيث يزيد استقلال المراجع من جودة عملية المراجعة، وعرض المراجع لكافة المعلومات بحيادية تامة واستقلالية فكرية وذهنية يحد من هذه الممارسات، وأن المراجع المستقل يؤدي أعماله بكفاءة عالية لقدرته على تقديم مستويات أعلى واكتشاف المخاطر الناتجة عن ممارسات المحاسبية(المحاسبة الإبداعية) على مستوى عالٍ(بيوض، أبوظهير، 2020).

ويرى الباحث أن الاستقلالية المراجع الخارجي لها دور في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تمتعه بالحرية التامة والكاملة في القيام بأعماله دون ممارسة عليه الضغوط من أحد، وعدم قبوله للهدايا والمكافآت من الإدارة، وامتناعه لتقديم خدمات المراجعة في حالة وجود صلة قرابة قوية من العميل أو مصالح شخصية معه، وهذا الاستقلال يجب أن يكون الذهني والظاهري وحصوله على قرائن وأدلة أثبات كافية من خلال فحصه وتحليله القوائم المالية،

1-2- الموضوعية: هي أن يتوصل مراجع الحسابات إلى الحكم الفني المحايد حول ما إذا كانت

القوائم المالية تحمل معلومات صادقة من عدمه، بهدف تحقيق التالي:(لطفي، 2006)

✓ تقديم المعلومات المالية لجميع وفي نفس التوقيت بنفس القدر دون تحيز.

✓ تقديم المعلومات صادقة وموثوقة دون ممارسة عليها تضليل أو تحريف.

ويرى الباحث أن دور التزام المراجع الخارجي بالموضوعية يكمن في امتناعه على تقديم تنازلات جوهرية تخص جودة تقريره، ولا يكون متحيز لطرف عند إصدار حكمه حول ما إذا كانت القوائم المالية تحمل معلومات صادقة من عدمه على حسابالطرف الاخر.

3- دور معيار بذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وأكدت مدونة معايير وآداب وسلوك المهنة الصادر على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن محافظة على كفاءة المهنة تتطلب التعليم المستمر ورفع قدرات المراجع الخارجي طول فترة ممارسته للمهنة وهي من مسؤولياته الشخصية، بحيث يتوجب عليه الوصول إلى مستوى الكفاءة المطلوبة لضمان جودة خدماته وفقاً للمبادئ الأخلاقية للمهنة، والهدف من رفع كفاءته هو الوصول إلى مستوى عال من الفهم والخبرة التي تمكنه من أداء خدماته بمقدرة عالية. (الأمين، 2021).

ويرى الباحث أن التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة المهنية اللازمة له دور في ضبط الممارسات المحاسبية الإبداعية من حصوله على مستوى تعليم المطلوب للممارسة المهنة، وتدريبه من خلال الدورات التدريبية الفعالة والحديثة وحضور الندوات العلمية والمهنية في مجال عمله، وتأديته لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان ولا يدخر جهدا في سبيل وفائه بمسؤولياته اتجاه ربه، ومجتمعه، ومهنته، ورؤسائه وعميله ونفسه.

4- دور معيار النزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يجب أن يتصف المراجع بالعدل وان يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والشفافية والعفة والصدق والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية، وان يتجرد من المصالح الشخصية، وان لا يخضع حكمه لأراء الآخرين، ولا يقوم عن علم بالإفصاح عن معلومات غير حقيقتها، وان لا يتلاعب بالتقارير والقوائم المالية، حيث أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها أو تحريفها بالشكل الذي يرغبون فيه، وللضبط هذه الممارسات، لابد من التحلي بالنزاهة والشفافية في كل عمل يقوم به المحاسبون والمراجعون. (صالح، 2018، 87)

ويرى الباحث أن التزام المراجع الخارجي بمعيار النزاهة والشفافية يرفع من قدرته على ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية ويكون على قدر من الاستقامة والأمانة وأن يتحلى بالصدق والعدل، خلال جميع مراحل وخطوات عملية المراجعة، وتقديم المعلومات كاملة ودون نقص ويجب أن تحتوي تقريره على الحد الأدنى من البيانات المطلوبة، التي يحتاجها المستفيدين من خدمات عملية المراجعة، مما يترتب عليه تقديم معلومات موثوق بها، ويعكس ذلك تقديمه المصلحة العامة على مصلحته الشخصية لحماية مصلحة جميع الأطراف.

خلاصة الفصل:

المحاسبة الإبداعية ظهرت عقب الثورة الصناعية وزاد الاهتمام به بعد سلسلة من الانهيارات التي ضربت أكبر المنشأة الاقتصادية العالمية ولا يمكن أن تطبق إلا من خلال تمتع القائم بها بالخبرة والمهارة والقدرة الكافية ولديه الدراية الوافية بالمعايير والسياسات التي تدير عملية المحاسبة والمراجعة، والتزام مراجع الحسابات بمعايير السلوك المهني التي وضعتها الهيئات والمنظمات الدولية تعتبر كضابط من الضوابط التي من شأنها التقليل من مخاطر أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارة على القوائم المالية، حيث إن التزامه بهذه القواعد يؤدي إلى حرص المراجع على اتباع الإجراءات والأساليب السليمة خلال جميع مراحل وخطوات عملية المراجعة.

ومن خلال ما سبق ذكره في الدراسة النظرية سنحاول دراسته عمليا داخل البيئة المحلية من خلال الدراسة الميدانية عن طريق توزيع استمارة استبيان على عينة من مجتمع الدراسة، وتجميع البيانات المطلوبة وتحليلها لاستخلاص النتائج النهائية، حول المشكلة موضوع الدراسة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

1-3 مقدمة.

2-3 المنهجية المتبعة في الدراسة.

3-3 تحليل البيانات واختبار الفروض باستخدام الإحصاء الوصفي والتحليلي.

4-3 مناقشة النتائج الدراسة الحالية وفقا لدراسات السابقة.

5-3 النتائج، والتوصيات.

1-3 مقدمة.

من خلال دراسة الأدبيات النظرية من كتب ودراسات علمية سابقة، لها علاقة بموضوع الدراسة، تم استكمالها بدراسة ميدانية قام بها الباحث، من خلال استطلاع آراء المشاركين في الدراسة حول، أثر التزام المراجع الخارجي المدخل الأخلاقي في ضبط الممارسات المحاسبية الإبداعية، ولتحقيق ذلك و لاختبار صحة فرضيات الدراسة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يأتي:

- المنهجية التي اتبعها الباحث في الدراسة.
- تحليل البيانات واختبار الفروض.
- النتائج التي تم التوصل إليها وتوصياتها.

2-3 المنهجية المتبعة في الدراسة.

توضح الخطوات التي أتبعها الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وقد تم تقسيمها كما يلي:

1-2-3 تحديد مجتمع الدراسة وعينته:

مجتمع الدراسة هو مراجعو الحسابات في ليبيا ويتكون مجتمع الدراسة من فئتين هما:

أ- الفئة الأولى: وهي مراجعو الحسابات المزاولون للمهنة بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة والمسجلون بنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين خلال فترة الدراسة في 1-4-2022، وتم اختيار مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية بالمنطقة الغربية، حيث بلغ عددهم (326) مراجعا (كريمه، عمر، 2022)، وتم أخذ نسبة 23% من حجم فئة المجتمع وفقا لآراء بعض الإحصائيين، وتم اختيار المناطق (الزاوية، صبراتة، صرمان، غريان، طرابلس) كعينة

عشوائية عنقودية كعينة ممثل له باعتبار أن المجتمع متجانس وكان حجم العينة (75) مراجعا وتم توزيع الاستبيان بطريقة عمدية على أفراد العينة، وتم استرداد 64 قائمة استبيان وكان منها 60 قابلة للتحليل، أي ما يمثل 80% من إجمالي العينة، واستبعاد 4 استمارات لعدم مطابقتها شروط التحليل حيث كان إجاباتها غير مكتملة أي ما يمثل 5%، ولم تسترجع عدد 11 استبيان بسبب ضياعها أي ما نسبته 15% .

ب- الفئة الثانية: وهي مراجعو الحسابات العاملون بديوان المحاسبة الليبي، وتم اختيار عينة المراجعين العاملين بالفروع الغربية التابعة للديوان، بالمناطق (الجفارة، الزاوية، صرمان، صبراتة، زوارة العجيلات، باطن الجبل) وتعذر مشاركة العاملين بالإدارة العامة، لاعتبارات ضغوط العمل وكثرة مشاركتهم في الأبحاث العلمية، ومحاولة للدفع بمراجعي الحسابات العاملين بالفروع الغربية للمشاركة في البحث العلمي، ولصغر حجم العينة البالغ عددها (43) مراجعا خلال فترة الدراسة، تم مشاركة جميع أفراد العينة في الدراسة (كعينة قصدية) وتم توزيع (43) استبيان وتم استرداد (41) منها واستبعاد (2) غير قابلة للتحليل بسبب رجوعها دون إجابة تمثل 5%، وعدد (1) استبيان لم تسترد بسبب سفر أفراد العينة وتمثل 2% حيث تمثل ما تم استرداده وصالح لدراسة 93% من إجمالي العينة.

3-2-2 نوعية البيانات اللازمة للدراسة الميدانية ووسائل جمعها:

أ- نوعية البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى قسمين:

1- بيانات عامة: تتمثل البيانات العامة في المعلومات المتعلقة بالمشاركين في الدراسة الميدانية وتشمل

سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، جهة العمل الحالية، حيث يمكن أن تساعد في تفسير نتائج بيانات

الدراسة.

2- بيانات أساسية: تتمثل في البيانات التي تم جمعها حول متغيرات الدراسة كما يلي:

- جمع بيانات حول أثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- جمع بيانات حول أثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- جمع بيانات حول أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات

المحاسبة الإبداعية.

- جمع بيانات حول أثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- جمع بيانات حول مدى إدراك مراجعي الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- وسائل الحصول على البيانات للدراسة:

اعتمد الباحث لجمع البيانات اللازمة للدراسة على الاستبيان كأداة لجمع البيانات وفقا للخطوات التالية:

1- تصميم الاستبيان:

لجمع البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وتحقيق أهدافها، تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين رئيسيين:

أ- الجزء الأول: يشتمل هذا الجزء من الاستبيان على الأسئلة العامة.

1- عدد سنوات الخبرة.

2- المؤهل العلمي.

3- جهة العمل الحالية.

ب- الجزء الثاني: يشتمل هذا الجزء من الاستبيان على الأسئلة وعن أثر الالتزام بالمدخل الأخلاقي في

ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية، وتم تبويبها في خمسة أقسام مرتبطة بفرضيات

الدراسة كما يلي:

1- أثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- أثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

4- أثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- مدى إدراك مراجعو الحسابات بممارسات المحاسبة الإبداعية.

الأسلوب الذي اعتمده الباحث في تصميم الاستبيان أسلوب الأسئلة المغلقة والذي يتناسب مع

مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale of five points) الذي يعطي للمستجوب خيار الإجابة من بين

البدائل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق بشدة، غير موافق) حيث يعطي لكل بديل درجة من

درجات (5، 4، 3، 2، 1) على التوالي، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2) ومن مزاياه سهولة

الفهم من جانب المبحوثين، وتقليل استخدام الحكم الشخصي ويساعد على تحليل البيانات واستخراج

النتائج، تم وضع مقياس ترتيبى للمتوسط الحسابى وفقا لمستوى أهميته وذلك لاستخدامه فى تحليل النتائج وفقا لما يلى:

جدول رقم (2) درجات مستوى المقياس

المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المدى	4.2-5	3.4-4.19	2.6-3.39	1.8-2.59	1-1.79
الأهمية النسبية	مرتفع جدا	مرتفع	متوسط	منخفضة	منخفضة جدا

انتهى الاستبيان بجزئية مفتوحة لإعطاء الحرية لأفراد العينة بإضافة أى مقترحات من جانبهم يرونه مهم بشأن أثر التزام المراجع الخارجى بالمدخل الأخلاقى فى ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-2-3 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

أولاً: صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبيان لما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال أنواع الصدق التالية:

1) الصدق الظاهرى للاستبيان (صدق المحكمين)

بعد إتمام مرحلة التصميم الاستبيان اختبر الباحث صدقها عن طريق توزيعه على عينة حكمية بسيطة لغرض التحكيم والحصول على التعديلات بناءه، المتمثل فى عدد (4) من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والإحصاء بجامعة الزاوية وصبراتة، وعدد (1) محاسب مهني مزاوول للمهنة ذو خبرة فى

مجال المراجعة من خلال مكاتبه الخاص، وقد التزم الباحث بها وتمثلت في حذف بعض الفقرات وإعادة صياغة للبعض الآخر، لوضعه في صيغته النهائية، وبالتالي يمكن توزيعه بكل ثقة بهدف جمع بيانات المطلوبة حول مشكلة الدراسة وتحقيق أهدافها.

(2) الصدق التمييزي

الصدق التمييزي أو صدق المقارنة الطرفية يحسب باستخدام اختبار t لعينتين مستقلتين لمعرفة الفرق بين المجموعتين المتطرفين، فقيمة t المحسوبة لدلالة الفرق بين المجموعتين المتطرفتين في الدرجة الكلية تمثل الصدق التمييزي للمقياس. ولتحقيق ذلك، يتم ترتيب الدرجات الكلية لمفردات الاستبيان ترتيباً تنازلياً من أعلى درجة إلى أقل درجة. وحددت المجموعتان المتطرفتان في الدرجة الكلية بنسبة 27% في كل مجموعة. ومن خلال اختبار t لعينتين مستقلتين، تم الحصول على قيمة الدلالة المحسوبة والتي تساوي 0.000 لجميع أبعاد الاستبيان وهي أصغر من 0.05 مما يدل على أن الأداة تمتاز بصدق تمييزي أي لها قدرة تمييزية عالية.

جدول (4) يوضح نتائج اختبار t لاختبار الفرق بين المجموعتين لصدق التمييزي

مستوى الدلالة	قيمة اختبار t	الفرق بين المتوسطين	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجموعة	البعد
0.000	8.613	6.67	0.912	27.70	المجموعة العليا	الاستقلالية
			3.917	21.04	المجموعة الدنيا	
0.000	0.000	7.18	1.528	27.11	المجموعة العليا	الموضوعية
			3.281	19.93	المجموعة الدنيا	
0.000	9.233	6.37	0.962	28.18	المجموعة العليا	الكفاءة والعناية المهنية
			3.453	21.81	المجموعة الدنيا	

0.000	9.202	6.78	0.797	28.41	المجموعة العليا	النزاهة والشفافية
			3.743	21.63	المجموعة الدنيا	
0.000	21.407	20.71	1.987	37.11	المجموعة العليا	ممارسات المحاسبة الإبداعية
			4.626	16.37	المجموعة الدنيا	
0.000	10.504	34.04	3.775	142.41	المجموعة العليا	المقياس ككل
			16.409	108.37	المجموعة الدنيا	

(3) صدق الاتساق الداخلي:

لإجراء صدق الاتساق الداخلي قام الباحث بإيجاد الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس ويوضح الجدول رقم (4) النتائج، كما قام الباحث بإيجاد معامل الارتباط بين الأبعاد والدرجة الكلية للمقياس والنتائج موضحة في الجداول التالية، حيث يتضح من هذه الجداول بأن جميع الفقرات ترتبط مع الدرجة الكلية للاستبيان. أي أن فقراته دالة إحصائياً، حيث نجد أن معنوية معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة من فقراته أقل من 0.05، في جميع فقرات الاستبيان أي يوجد ارتباط معنوي ومنه تعتبر فقرات الاستبيان، صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

أولاً: الارتباط بين درجة كل فقرة مع الدرجة الكلية للبعد والدرجة الكلية للمقياس

جدول رقم (5) معاملات الارتباط بيرسون ل فقرات التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي مع الدرجة

الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس

رقم الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية	رقم الفقرة	ارتباط الفقرة بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية
الكفاءة والعناية المهنية			الاستقلالية		
1	0.668**	0.422**	1	0.577**	0.300**
2	0.744**	0.495**	2	0.614**	0.539**
3	0.718**	0.368**	3	0.628**	0.511**
4	0.699**	0.466**	4	0.738**	0.504**
5	0.770**	0.345**	5	0.565**	0.383**
6	0.669**	0.446**	6	0.736**	0.602**
النزاهة والشفافية			الموضوعية		
1	0.522**	0.341**	1	0.472**	0.359**
2	0.672**	0.437**	2	0.510**	0.356**
3	0.698**	0.511**	3	0.631**	0.567**
4	0.828**	0.603**	4	0.612**	0.556**
5	0.828**	0.686**	5	0.754**	0.647**
6	0.780**	0.432**	6	0.641**	0.544**

**تبيين مستوى المعنوية عند 0.1

جدول رقم (6)

معاملات الارتباط لفقرات بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية

للمقياس

رقم الفقرة	ارتباطه ببعده	ارتباطه بالدرجة الكلية
1	0.875**	0.623**
2	0.929**	0.664**
3	0.940**	0.735**
4	0.939**	0.701**
5	0.902**	0.748**
6	0.910**	0.657**
7	0.932**	0.728**
8	0.938**	0.737**

ثانياً: الارتباط بين الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية للمقياس

جدول رقم (7) يبين علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس

الدرجة الكلية للمقياس	البعد
0.749**	الاستقلالية
0.837**	الموضوعية
0.593**	الكفاءة والعناية المهنية
0.692**	النزاهة والشفافية
0.761**	ممارسات المحاسبة الإبداعية

ثانياً: ثبات الاستبيان

للتحقق من ثبات الأداء قام الباحث بحساب معاملات ثبات المقياس باستخدام الطرق التالية:

1) معامل ألفا كرو نباخ

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار ألفا كرو نباخ لاختبار الاتساق الداخلي للأداة، حيث تشير النتائج الواردة في الجدول (8) إلى درجة ثبات في استجابات عينة الدراسة كانت 92.2% وهي نسبة مقبولة، لأن قيم ألفا أكثر من 69%. وبالتالي يمكن القول إن هذا المقياس ثابت بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية لكون نسبة تحقيق نفس النتائج لو أعيد تطبيقه مرة أخرى تقدر بـ 92.2%.

جدول رقم (8) نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرو نباخ ألفا)

المعامل ألفا	عدد الفقرات	البعد
0.715	6	الاستقلالية
0.744	6	الموضوعية
0.804	6	الكفاءة والعناية المهنية
0.818	6	النزاهة والشفافية
0.974	8	ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.922	32	المقياس ككل

2- التجزئة النصفية

تم حساب ثبات المقياس عن طريق التجزئة النصفية وذلك بتقسيم فقرات المقياس إلى نصفين، حيث يحتوي النصف الأول على الفقرات الفردية بينما يحتوي على الفقرات الزوجية. تم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصفين حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (9) نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية

معامل الارتباط المصحح باستخدام معادلة سيبرمان براون	معامل الارتباط الفقرات الفردية مع الفقرات الزوجية	البعد
0.862**	0.758**	الاستقلالية
0.855**	0.747*	الموضوعية
0.945*	0.895*	الكفاءة والعناية المهنية
0.920**	0.851*	النزاهة والشفافية
0.989*	0.978*	المحاسبة الإبداعية
0.975*	0.952*	المقياس ككل

*تبيين مستوى المعنوية عند 0.05

**تبيين مستوى المعنوية عند 0.1

نجد من الجدول السابق أن قيم معامل الارتباط لها دلالة إحصائية وبالتالي يمكن القول بأن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يزيد من الثقة في النتائج النهائية للدراسة.

3-2 مرحلة توزيع الاستبيان:

قام الباحث بتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة، بعد التأكد من صلاحيته كأداة لجمع البيانات ووزع عن طريق الاتصال المباشر مع بعض المستجوبين، وتم إرسال عدد من الاستمارات مع الزملاء للمساعدة في توزيعها، وقد واجه الباحث العديد من الصعوبات عند تنفيذ الدراسة الميدانية تمثلت في عدم وجود عناوين محدد لمراجعي الحسابات التابعين لنقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية وعدم تواجدهم في أوقات ثابتة داخل مكاتبهم، ولا يوجد دليل لعناوينهم يسهل التواصل معهم، مما أدى إلى زيادة التكلفة والوقت والجهد، والجدول التالي يوضح نتائج توزيع استمارات الاستبيان.

جدول رقم (10) نسبة الردود من عينة الدراسة:

النسبة المئوية	مفردات عينة (مراجعو المكاتب الخاصة)	مفردات عينة (فئة مراجعي العاملين بديوان المحاسبة)	البيان
%100	75	43	عدد الاستثمارات الموزعة
%90	64	42	عدد الاستثمارات المستلمة
%10	11	1	عدد الاستثمارات غير المستلمة
%6	4	2	عدد استثمارات غير صالحة لتحليل
%84	60	40	عدد الاستثمارات المستلمة والصالحة للتحليل

من الجدول السابق رقم (10) نستنتج إن عدد استثمارات المستلمة والقابلة لتحليل تمثل نسبة 84% من إجمالي الاستثمارات الموزعة، وتعد هذه النسبة كافية للقيام بالتحليلات الإحصائية اللازمة على إجابات المشاركين في الدراسة، وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

3-3 أساليب تحليل البيانات واختبار الفروض:

لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، تم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي والتحليلي من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) حيث تم استخدام الوسائل التالية:

1- الإحصاء الوصفي:

- جداول التوزيع التكراري متمثلة في التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية.
- المتوسط الحسابي بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة لكل فقرة.
- الانحراف المعياري لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.

2- الاستدلال الإحصائي والمتمثل في:

- الانحدار الخطي البسيط ومعامل التحديد R^2 : تم استخدامه لاختبار الفرضيات الفرعية الأولى والثانية والثالثة والرابعة.
- اختبار t لعينة واحدة: تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضية المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة.
- اختبار Kolmogorov-Smirnova لاختبار البيانات تخضع لتوزيع الطبيعي أو لا
- اختبار F : تم استخدامه لتأكد من صلاحية النموذج المستخدم للقياس.
- اختبار t لعينتين مستقلتين: تم استخدام هذا الاختبار لاختبار الفرضيات السادسة والسابعة.

3-3-2 تحليل البيانات واختبار الفروض.

هدفت الدراسة للاطلاع على أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تم تقسيم آلية تحليل البيانات كآتي:

- 1- تحليل البيانات العامة لأفراد العينة.
- 2- عرض نتائج اتفاق أفراد العينة من خلال الإجابة على تساؤلات الدراسة.
- 3- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
- 4- اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بتساؤلات الدراسة.

أولاً: تحليل البيانات العامة:

تم في هذه المرحلة تحليل البيانات العامة المتحصل عليها من خلال الاستبيان، حيث تناول هذا الجزء تحليل بيانات المتعلقة بخصائص المشتركين في الدراسة كالمؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة، والوظيفة الحالية للمشاركين.

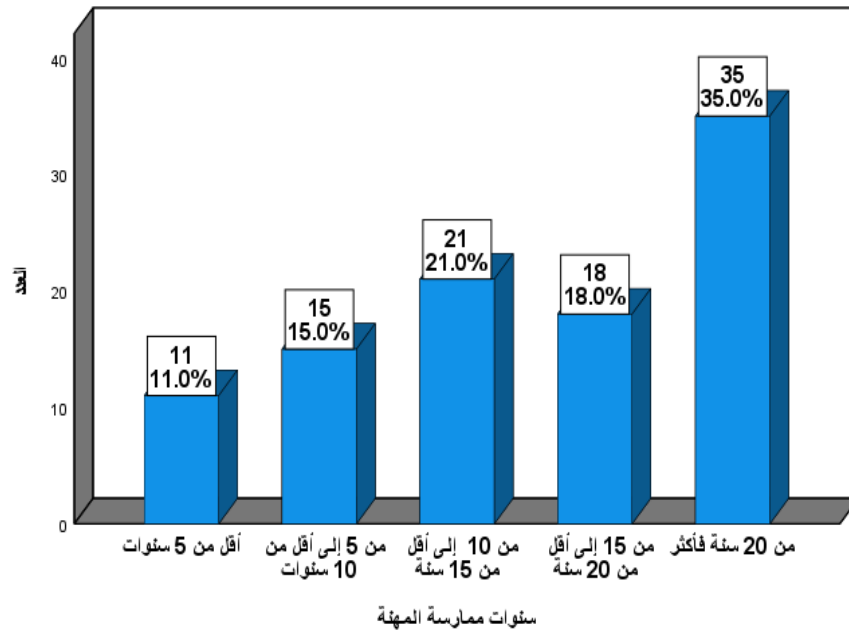
1- عدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (11) توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الكلية
%11.0	11	أقل من 5 سنوات
%15.0	15	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
%21.0	21	من 10 إلى أقل من 15 سنة
%18.0	18	من 15 إلى أقل من 20 سنة
%35.0	35	من 20 سنة فأكثر
100.0%	100	المجموع

يظهر من الجدول رقم (11) أن 0.11% من عينة الدراسة لديهم خبرة أقل من 5 سنوات في مجال عملهم، وأن 15.0% من عينة الدراسة لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات في مجال عملهم، بينما 21.0% من عينة الدراسة لديهم خبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة في مجال عملهم، وأن 18.0% من عينة الدراسة لديهم خبرة من 15 إلى أقل من 20 سنة في مجال عملهم، في حين أن 35.0% من عينة الدراسة لديهم خبرة من 20 سنة فأكثر في مجال عملهم، ونستنتج أن 75% من حجم العينة لديهم خبرة تزيد عن عشر سنوات وهي كنسبة توضح أن لديهم المام كامل بما يخص عمل المراجع الخارجي ومسؤولياته وواجباته ومهامه.

الشكل رقم (2) يبين التوزيع التكراري لسنوات الخبرة



2- المؤهل العلمي:

جدول رقم (12)

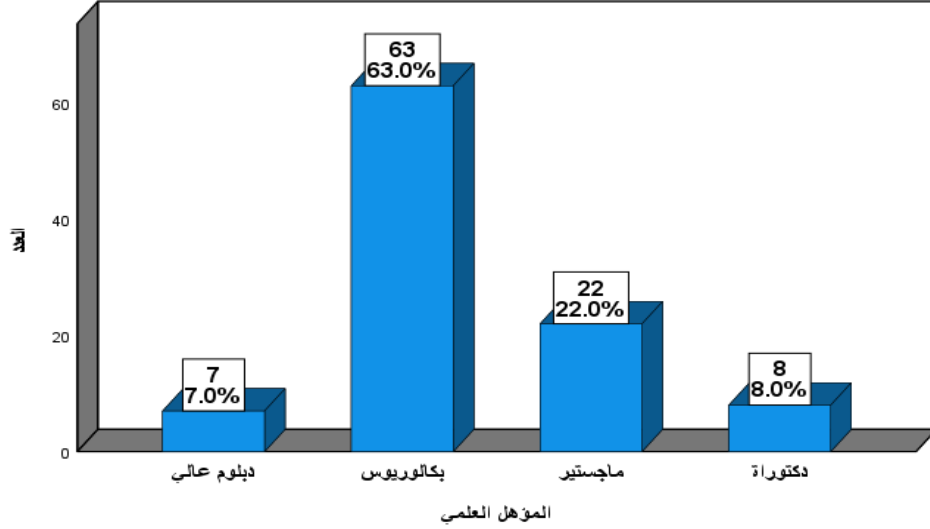
توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
7.0%	7	دبلوم عالي
63.0%	63	بكالوريوس
22.0%	22	ماجستير
8.0%	8	دكتوراه
100.0%	100	المجموع

يظهر من الجدول رقم (12) أن 7.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم عالي، وأن 63.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 22.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، في

حين أن 8.0% مؤهلهم العلمي دكتوراه، وهذا يدل على أن ما نسبته 93% من عينة الدراسة يملكون على مؤهلات علمية كافية للقيام بأعمال المراجعة الخارجية ويمكن الاعتماد عليها في التحليل.

الشكل رقم (3) يبين التوزيع التكراري المؤهل العلمي



3- جهة العمل:

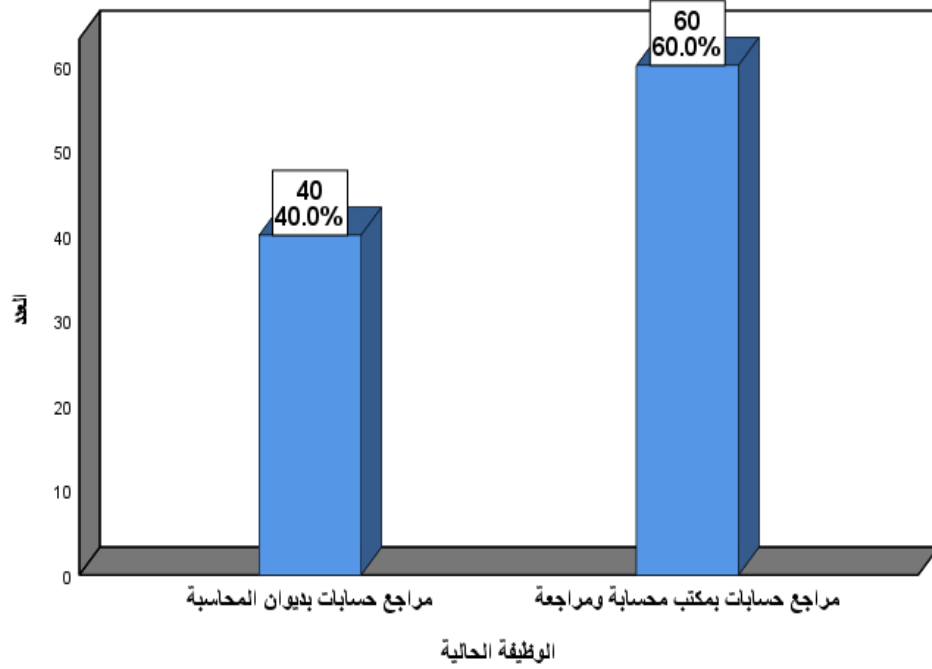
جدول رقم (13)

توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

النسبة	التكرار	جهة العمل
40.0%	40	مراجع حسابات بديوان المحاسبة الليبي
60.0%	60	مراجع حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة
100.0%	100	المجموع

يظهر من الجدول رقم (13) أن 40.0% من عينة الدراسة يشتغلون كمراجعي حسابات بديوان المحاسبة، في حين أن 60.0% من عينة الدراسة يشتغلون كمراجعي حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة.

الشكل رقم (4) يبين التوزيع التكراري للوظيفة الحالية



ثانيا: تحليل البيانات المتعلقة باختبار الفروض.

لتعرف على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفترات المتعلقة بمتغيرات أثر المدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الليبية، تم توجه مجموعة من الأسئلة لأفراد عينة الدراسة حول هذه المتغيرات، وبموجب البيانات التي تم الحصول عليها من خلال ردود أفراد عينة الدراسة، سيتم مناقشة كل المتغيرات حتى يمكن التحقق من صحة اختبار فرضية الدراسة الرئيسية والفرضيات الفرعية على التوالي.

1- المؤشرات الإحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (14)

إجابات أفراد العينة على فقرات التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية

مستوى التوافق	الوزن المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة جدا	87.2%	0.674	4.36	استقلالية المراجع الخارجي تزيد من ثقة مستفيدين في خدمات المراجعة.
مرتفعة	83.8%	0.895	4.19	يتمتع المراجع الخارجي عن تقديم خدمات المراجعة في حالة وجود صلة قرابة أو مصلحة شخصية مع العميل.
مرتفعة	76.6%	1.006	3.83	يتمتع المراجع الخارجي عن مراجعة حسابات العميل لفترات مالية متتالية أكثر من خمس سنوات.
مرتفعة جدا	85.6%	0.854	4.28	مراجع الحسابات الخارجي لا يقبل الهدايا والمكافآت من إدارة الشركة
مرتفعة جدا	87.4%	0.734	4.37	مراجع الحسابات الخارجي له الحرية الكاملة في القيام بأعماله دون تعرضه لضغوط من أحد.
مرتفعة	76.4%	0.936	3.82	امتناع مراجع الحسابات الخارجي عن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة بقصد المشاركة في صنع القرار.
مرتفعة		0.551	4.14	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (14)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مستوى التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية تتراوح من (3.82) إلى (4.37)، وجميعها تشير إلى أن مستوى التزام مراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية

هو بدرجة من مرتفعة إلى مرتفعة جدا. فلقد حصلت الفقرة القائلة "مراجع الحسابات الخارجي له الحرية الكاملة في القيام بأعماله دون تعرضه لضغوط من أحد ممن يساعد على ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.37) وبلغ انحرافها المعياري (0.734)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جدا، بينما حصلت الفقرة التي تنص على "يساهم امتناع مراجع الحسابات الخارجي عن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة بقصد المشاركة في صنع القرار في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.82) وانحراف معياري (0.936) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات مستوى التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي (4.14) بانحراف معياري (0.551)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن مستوى التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية بشكل عام هو بدرجة مرتفعة.

2- مؤشرات إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (15) إجابات أفراد العينة على فقرات التزام المراجع الخارجي بالموضوعية

مستوى التوافق	الوزن المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة جدا	86.4%	0.584	4.32	يحرص المراجع الخارجي على إبداء رأيه الفني المحايد بموضوعية.
مرتفعة	76.8%	1.080	3.84	مساعدة العميل في عدم التهرب الضريبي أو التهرب من دفع الرسوم الحكومية .
مرتفعة جدا	84.0%	0.791	4.20	حصول المراجع الحسابات الخارجي على أدلة وقرائن الأثبات الكافية من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات.

مرتفعة	%73.0	1.048	3.65	التنافس بين المراجعين في الحصول على عملاء جدد يجعل المراجع يتغاضى عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
مرتفعة	%76.8	1.012	3.84	التعينات والمكافآت والامتيازات الممنوحة للمراجع الخارجي من قبل العميل تجعله يتغاضى عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
مرتفعة	%81.2	0.874	4.06	امتناع المراجع الخارجي عن تقديم تنازلات جوهرية تخص جودة تقرير عملية المراجعة.
مرتفعة		0.548	3.99	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (15)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مستوى التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية تتراوح من (3.84) إلى (4.32)، وجميعها تشير إلى أن مستوى التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية هو بدرجة من مرتفعة إلى مرتفعة جدا. فلقد حصلت الفقرة القائلة "يحرص المراجع الخارجي على إبداء رأيه الفتي المحايد بموضوعية مما يساعد على ضبط الممارسات المحاسبية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.32) وبلغ انحرافها المعياري (0.584)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جدا، بينما حصلت الفقرة التي تنص على "التعينات والمكافآت والامتيازات الممنوحة للمراجع الخارجي من قبل العميل تجعله يتغاضى عن ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (1.012) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات مستوى التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي (3.99) بانحراف معياري (0.548)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن مستوى التزام المراجع الخارجي بالموضوعية بشكل عام هو بدرجة مرتفعة.

3- مؤشرات إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي

ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (16) إجابات أفراد العينة على فقرات التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة

مستوى التوافق	الوزن المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة جدا	86.8%	0.639	4.34	توفر نظام تدريب مستمر وفق اللية تمكن من رفع كفاءة ومهارة المراجع الخارجي.
مرتفعة جدا	87.4%	0.691	4.37	إدراك المراجع الخارجي بكافة التشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم عملية المراجعة وتمتعه بالخبرة الكافية.
مرتفعة	83.4%	0.667	4.17	تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتصحيحه يساهم في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
مرتفعة	79.6%	0.791	3.98	التزام المراجع الخارجي بالجدول الزمني في عملية التخطيط لتنفيذ خطة عمل المراجعة.
مرتفعة	82.8%	0.804	4.14	توفر نظم معلومات إلكترونية يؤهل للمراجعة الإلكترونية.
مرتفعة	83.4%	0.697	4.17	تساهم حدة الملاحظة والمقارنة والتحليل لدى المراجع في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
مرتفعة جدا		0.510	4.20	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (16)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مستوى التزام

المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية تتراوح من

(3.98) إلى (4.37)، وجميعها تشير إلى أن مستوى التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية

اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية هو بدرجة من مرتفعة إلى مرتفعة جدا. فلقد حصلت الفقرة

القائلة "إدراك المراجع الخارجي بكافة التشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم عملية المراجعة وتمتعه بالخبرة الكافية تساعده في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.37) وبلغ انحرافها المعياري (0.691)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جداً، بينما حصلت الفقرة التي تنص على "التزام المراجع الخارجي بالجدول الزمني في عملية التخطيط لتنفيذ خطة عمل المراجعة يساعد في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.791) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام ل فقرات مستوى التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي (4.20) بانحراف معياري (0.510)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جداً، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن مستوى التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة بشكل عام هو بدرجة مرتفعة جداً.

4- مؤشرات إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بالتزام المراجع الخارجي

بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول (17) إجابات أفراد العينة على فقرات التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية

مستوى التوافق	الوزن المئوي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
مرتفعة	83.2%	0.662	4.16	حرص مراجع الحسابات الخارجي على الإفصاح بكل شفافية ونزاهة عن نتائج عملية المراجعة.
مرتفعة جداً	85.2%	0.812	4.26	تجنب مراجع الحسابات الخارجي تقديم معلومات كاذبة أو مضللة أثناء إعداد التقارير.
مرتفعة جداً	84.8%	0.683	4.24	توفير المعلومات لكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة في نفس الوقت بنفس القدر دون التحيز ترفع الثقة في تقرير المراجع.

مرتفعة جدا	85.4%	0.777	4.27	نشر ثقافة النزاهة والشفافية بين مراجعي الحسابات من خلال المؤتمرات والندوات والنشرات العلمية تساعد في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
مرتفعة جدا	84.4%	0.733	4.22	إمكانية التحقق من المعلومات الواردة بتقرير مراجع الحسابات الخارجي مما يزيد من إمكانية الاعتماد عليه اتخاذ القرارات.
مرتفعة جدا	86.2%	0.825	4.31	حرص المراجع على استخدام بيانات ومعلومات العملاء بكل سرية ولا يحقق أي مصالح شخصية من خلالها.
مرتفعة جدا		0.544	4.24	الفقرات ككل

من خلال الجدول رقم (17)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس مستوى التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية تتراوح من (4.16) إلى (4.31)، وجميعها تشير إلى أن مستوى التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية هو بدرجة من مرتفعة إلى مرتفعة جدا. فلقد حصلت الفقرة القائلة "حرص المراجع على استخدام بيانات ومعلومات العملاء بكل سرية ولا يحقق أي مصالح شخصية من خلالها يساهم في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (4.31) وبلغ انحرافها المعياري (0.825)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جدا، بينما حصلت الفقرة التي تنص على "حرص مراجع الحسابات الخارجي على الإفصاح بكل شفافية ونزاهة عن نتائج عملية المراجعة يساهم في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.16) وانحراف معياري (0.662) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات مستوى التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي

(4.24) بانحراف معياري (0.544)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة جداً، مما يدل على إنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن مستوى التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية بشكل عام هو بدرجة مرتفعة جداً.

5- مؤشرات إحصائية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المتعلقة بممارسات المحاسبة

الإبداعية.

جدول (18) إجابات أفراد العينة على فقرات ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن المئوي	مستوى التوافق
الاعتراف المبكر بالإيراد قبل إتمام عملية البيع أو تقديم الخدمة للعميل من أجل زيادة الربح.	3.61	1.004	72.2%	مرتفعة
زيادة المصروفات وتخفيض الإيرادات من أجل تقليل الربح الخاضع للضريبة والتهرب الضريبي.	3.65	1.123	73.0%	مرتفعة
القيام بعمليات وهمية نهاية السنة المالية ويتم الغاؤها في بداية السنة القادمة.	3.53	1.283	70.6%	مرتفعة
التأخير في سداد أقساط ديون طويلة الأجل لإظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل وتحسين نسب السيولة.	3.68	1.154	73.6%	مرتفعة
تصنيف المصروفات التشغيلية على أساس أنها مصروفات رأسمالية.	3.66	1.165	73.2%	مرتفعة
إجراء تغيير غير مبرر على الطرق والسياسات المحاسبية مثل تقييم المخزون السلعي وتقدم الأصول.	3.60	1.146	72.0%	مرتفعة
تأجيل إثبات مبيعات نهاية الفترة الحالية للحصول على زيادة في مبيعات الفترة القادمة.	3.60	1.128	72.0%	مرتفعة
عدم الإفصاح عن الالتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.	3.57	1.233	71.4%	مرتفعة
الفقرات ككل	3.61	01.06		مرتفعة

من خلال الجدول رقم (18)، يتضح أن جميع المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية تتراوح من (3.53) إلى (3.68)، وجميعها تشير إلى أن مستوى إدراك المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية هو بدرجة مرتفعة. فلقد حصلت الفقرة الفائلة "التأخير في سداد أقساط ديون طويلة الأجل لإظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل وتحسين نسب السيولة" على المرتبة الأولى إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لها (3.68) وبلغ انحرافها المعياري (1.154)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، بينما حصلت الفقرة التي تنص على "القيام بعمليات وهمية نهاية السنة المالية ويتم الغاؤها في بداية السنة القادمة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري (1.283) وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة. كما تشير النتائج إلى أن المتوسط العام لفقرات مستوى إدراك المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي (3.61) بانحراف معياري (1.060)، وتعد قيمة المتوسط الحسابي لها مرتفعة، مما يدل على أنه هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن مستوى إدراك المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل عام هو بدرجة مرتفعة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnova، وعلى أساس الفرضية التالية:

1- الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

2- الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والجدول التالي يبين نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnova.

جدول رقم (19): نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnova

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البعد
0.111	0.078	0.55	4.14	الاستقلالية
0.171	0.057	0.55	3.99	الموضوعية
0.200	0.052	0.51	4.20	الكفاءة والعناية المهنية
0.131	0.067	0.54	4.24	النزاهة والشفافية
0.099	0.0851	1.06	3.61	ممارسات المحاسبة الإبداعية

من نتائج الجدول أعلاه رقم (19)، يتبين إن قيم مستوى المعنوية المشاهدة لكل الأبعاد أكبر 0.05 مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي المعلمي في اختبار فرضية الدراسة.

رابعاً: اختبار فرضيات الدراسة.

أ- الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالمدخل

الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية

من الفرضية أعلاه تم صياغة الفرضيات الفرعية على النحو التالي:

1- الفرضية الفرعية الأولى.

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، اختبار t ، واختبار f ، ومعامل التحديد R^2 ، لدراسة أثر المتغير المستقل (الاستقلالية) على المتغير التابع (ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم (20)

جدول رقم (20) نتائج اختبار أثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المتغير	معامل الانحدار	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t	قيمة اختبار f	معنوية اختبار f	قيمة معامل التحديد R^2
الاستقلالية	0.719	2.879	0.005	8.288	0.005	0.078

من الجدول أعلاه رقم (20) يتضح الآتي:

1- بلغت قيمة معامل معادلة الانحدار الخاصة بالاستقلالية (0.719) وهي قيمة موجبة مما يشير إلى وجود أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي معنوية من خلال قيمة اختبار (t) حيث بلغت قيمته (2.879)، وكانت المعنوية المشاهدة المناظرة له (0.005) وهي أقل من قيمة (0.05) وهذا يدل على معنوية المتغير.

2- بلغت قيمة اختبار (f) (8.288) وهي قيمة ذات دلالة معنوية، وهذا يدل على صلاحية النموذج المستخدم للقياس.

3- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2)، باعتباره المعامل الذي يقيس القدرة التفسيرية للمتغير المستقل (الاستقلالية)، ويتضح من خلال قيمة المعامل المذكور والبالغة (7.8%) أن التغير في إلتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية يؤثر بما نسبته 7.8% من التغير الحاصل في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعلى ضوء المعلومات السابقة سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، اختبار t ، واختبار f ، ومعامل التحديد R^2 ، الدراسة أثر المتغير المستقل (الموضوعية) على المتغير التابع (ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم (21).

جدول رقم (21) نتائج اختبار أثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

المتغير	معامل الانحدار	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t	قيمة اختبار f	معنوية اختبار f	قيمة معامل التحديد R^2
الموضوعية	1.342	6.010	0.000	36.115	0.000	0.269

من الجدول السابق رقم (21) يتضح الآتي:

1- بلغت قيمة معامل معادلة الانحدار الخاصة بالموضوعية (1.342) وهي قيمة موجبة مما يشير إلى وجود أثر إيجابي للالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي معنوية من خلال قيمة اختبار (t) حيث بلغت قيمته (6.010)، وكانت المعنوية المشاهدة المناظرة له (0.000) وهي أقل من قيمة (0.05) وهذا يدل على معنوية المتغير.

2- بلغت قيمة اختبار (f) (36.115) وهي قيمة ذات دلالة معنوية، وهذا يدل على صلاحية النموذج المستخدم للقياس.

3- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2)، باعتباره المعامل الذي يقيس القدرة التفسيرية للمتغير المستقل (الموضوعية)، ويتضح من خلال قيمة المعامل المذكور والبالغة (26.9%) أن التغير في إلتزام المراجع الخارجي بالموضوعية يؤثر بما نسبته 26.9% من التغير الحاصل في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعلى ضوء المعلومات السابقة سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- الفرضية الفرعية الثالثة.

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية السابقة، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، اختبار t، واختبار f، ومعامل التحديد R^2 ، الدراسة أثر المتغير المستقل (بذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة) على المتغير التابع (ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم (22).

جدول رقم (22) نتائج اختبار أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية في ضبط

ممارسات المحاسبة الإبداعية

المتغير	معامل الانحدار	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t	قيمة اختبار f	معنوية اختبار f	قيمة معامل التحديد R ²
بذل الكفاءة والعناية المهنية	0.132	0.472	0.638	0.223	0.638	0.002

من الجدول أعلاه رقم (22) يتضح الآتي:

1- بلغت قيمة معامل معادلة الانحدار الخاصة ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة (0.132) وهي قيمة موجبة مما يشير إلى وجود أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولكنها معنوية من خلال قيمة اختبار (t) حيث بلغت قيمته (0.472)، وكانت المعنوية المشاهدة المناظرة له (0.638) وهي أكبر من قيمة (0.05) وهذا يدل على عدم معنوية المتغير.

2- بلغت قيمة اختبار (f) (0.223) وهي قيمة ليست ذات دلالة معنوية، وهذا يدل على عدم معنوية النموذج المستخدم للقياس.

3- بلغت قيمة معامل التحديد (R²)، باعتباره المعامل الذين يقيس القدرة التفسيرية للمتغير المستقل (بذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة)، ويتضح من خلال قيمة المعامل المذكور والبالغة (0.2%) أن التغير في إلتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة يؤثر بما نسبته 0.2% من التغير الحاصل في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعلى ضوء المعلومات السابقة سيكون القرار بعدم رفض الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط، اختبار t ، واختبار f ، ومعامل التحديد R^2 ، الدراسة أثر المتغير المستقل (النزاهة والشفافية) على المتغير التابع (ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية)، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم (23).

جدول (23) نتائج اختبار أثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

المتغير	معامل الانحدار	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t	قيمة اختبار f	معنوية اختبار f	قيمة معامل التحديد R^2
النزاهة والشفافية	0.577	2.244	0.027	5.037	0.027	0.049

من الجدول السابق رقم (23) يتضح الآتي:

1- بلغت قيمة معامل معادلة الانحدار الخاصة بالموضوعية (0.577) وهي قيمة موجبة مما يشير إلى وجود أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية، وهي معنوية من خلال قيمة اختبار (t) حيث بلغت قيمته (2.244)، وكانت المعنوية المشاهدة المناظرة له (0.027) وهي أقل من قيمة (0.05) وهذا يدل على معنوية المتغير.

2- بلغت قيمة اختبار (f) (5.037) وهي قيمة ذات دلالة معنوية، وهذا يدل على صلاحية النموذج المستخدم للقياس.

3- بلغت قيمة معامل التحديد (R^2)، باعتباره المعامل الذي يقيس القدرة التفسيرية للمتغير المستقل (النزاهة والشفافية)، ويتضح من خلال قيمة المعامل المذكور والبالغة (4.9%) أن التغير في إلتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية يؤثر بما نسبته 4.9% من التغير الحاصل في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعلى ضوء المعلومات السابقة سيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن هناك أثرا ذا دلالة إحصائية لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- الفرضية الفرعية الخامسة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد إدراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد إدراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار T لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم

(24)

جدول رقم (24) نتائج اختبار وجود إدراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية.

المتغير	الحجم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t
إدراك مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية	100	3.61	1.064	5.757	0.000

من الجدول أعلاه رقم (22) يتضح أن قيمة t لاختبار وجود إدراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية تساوي 3.61 بمستوى دلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية. وهذا يدل أنه يوجد إدراك لدى مراجعي الحسابات بأساليب المحاسبة الإبداعية.

1- الفرضية الفرعية السادسة:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، و التزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة بالمدخل الأخلاقي (الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية)

الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، و التزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة بالمدخل الأخلاقي (الاستقلالية الموضوعية، الكفاءة المهنية، النزاهة والشفافية)

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول رقم (25)

جدول رقم (25) نتائج اختبار وجود فروق بين مراجعي الحسابات في الالتزام بالمدخل الأخلاقي

المتغير	عينة الدراسة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t
الاستقلالية	العاملون بديوان المحاسبة	40	4.33	0.374	2.812	0.006
	مزاو لو المهنة بالمكاتب الخاصة	60	4.02	0.615		
الموضوعية	العاملون بديوان المحاسبة	40	4.08	0.467	1.472	0.144
	مزاو لو المهنة بالمكاتب الخاصة	60	3.92	0.591		
الكفاءة	العاملون بديوان المحاسبة	40	4.34	0.380	2.333	0.022

		0.564	4.10	60	مزاولو المهنة بالمكاتب الخاصة	المهنية
0.551	0.599	0.385	4.28	40	العاملون بديوان المحاسبة	النزاهة
		0.629	4.22	60	مزاولو المهنة بالمكاتب الخاصة	والشفافية

من الجدول أعلاه رقم (25) يتضح أن:

1- قيمة t لاختبار فرضية "يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، والالتزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي بالاستقلالية يساوي 2.812 بمستوى دلالة تساوي 0.006 مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية انه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات العاملين بمكاتب الخاصة لصالح العاملين بديوان المحاسبة.

2- قيمة t لاختبار فرضية "لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، والالتزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي بالموضوعية يساوي 1.472 بمستوى دلالة تساوي 0.144 مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية انه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة في التزامهم بالموضوعية.

3- قيمة t لاختبار فرضية "لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، والالتزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي ببذل الكفاءة العناية المهنية يساوي 2.333 بمستوى دلالة تساوي 0.022 مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية انه يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين مراجعي الحسابات بديوان

المحاسبة ومراجعي الحسابات العاملين بمكاتب الخاصة لصالح العاملين بديوان المحاسبة في التزامهم ببذل الكفاءة العناية المهنية لصالح مراجعي ديوان المحاسبة.

4- قيمة t لاختبار فرضية "لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين التزام مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، و التزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي بالنزاهة والشفافية يساوي 0.599 بمستوى دلالة تساوي 0.551 مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية انه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة ومراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة في التزامهم بالنزاهة والشفافية.

2- الفرضية الفرعية السابعة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات المهنة بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، وإدراك المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة: يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات المهنة بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، وإدراك المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين، حيث كانت النتائج كما موضحة بالجدول

رقم (26)

جدول رقم (26) نتائج اختبار وجود فروق لدى مراجعي الحسابات في إدراك ممارسات المحاسبة الإبداعية

المتغير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	معنوية اختبار t
العاملون بديوان المحاسبة	40	3.35	1.121	2.072	0.041
مزاولو المهنة بالمكاتب الخاصة	60	3.79	0.994		

من الجدول أعلاه رقم (23) يتضح أن قيمة t لاختبار فرضية "يوجد فرق ذو دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، وإدراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية"، يساوي 2.072 بمستوى دلالة تساوي 0.041 وهي أقل من 0.05 مما يعني رفض الفرضية الصفرية. وهذا يدل على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات بالمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، وإدراك المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية. أي أن إدراك مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، أعلى من إدراك المراجعين العاملين بديوان المحاسبة الليبي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

مناقشة النتائج:

من خلال الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة والإلمام بالجوانب النظرية، والقيام بالدراسة الميدانية في بيئة الدراسة وضمن حدودها الزمانية والمكانية، وتحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي التحليلي، توصل الباحث لنتائج التالية:

أولاً: نتائج الدراسة النظرية.

من خلال الاطلاع على الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة توصل الباحث إلى عدة نتائج نظرية نوجز أهمها كما يلي:

1- مصطلح المحاسبة الإبداعية مصطلحاً ليس بالجديد وظهر عقب الثورة الصناعية وزاد الاهتمام به بعد سلسلة من الانهيارات التي ضربت أكبر الشركات العالمية، كذلك الأزمات المالية المتعاقبة التي شهدتها العالم، وساهمت هذه الظروف بزيادة اهتمام المنظمات والهيئات المهنية الدولية بالمحاسبة الإبداعية لإيجاد حلول للتقليل من الممارسات التي تتبعها الإدارة لتحقيق مصالحها الشخصية، دون النظر إلى مصالح الملاك أو الأطراف الأخرى.

2- إن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن أن تطبق إلا من خلال تمتع القائم بها بالخبرة والمهارة والقدرة الكافية ولديه الدراية الوافية بمعايير والسياسات التي تدير عملية المحاسبة، وهذه القدرات يمكن استغلالها في تغيير الأرقام المحاسبية الموجودة في القوائم المالية، ويتم بها تضليل مستخدمي البيانات، لتحقيق الأهداف الذاتية.

3- إن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة هي مجموعة من الأسس التي توجه المراجع عند ممارسة المهنة وتساعده في اختيار بين الصواب والخطأ، وقيام مهامه بدقة وعدم حدوث ضرر للغير.

4- تعتبر معايير السلوك المهني التي وضعتها الهيئات والمنظمات الدولية كضابط من الضوابط التي تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إلزام منتسبي مهنة المحاسبة والمراجعة بها، بهدف الارتقاء بها والمحافظة على مصالح جميع الأطراف.

5- أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تطبق بطرق مبتكر وجديدة معقدة وصعبة الاكتشاف لكنها ليست مستحيلة إذا تمت المراجعة من قبل مراجع حسابات ذو خبرة علمية وعملية وملتزم بمعايير السلوك المهني المتمثلة في (الاستقلالية الموضوعية، بذل الكفاءة والعناية المهنية، النزاهة والشفافية).

ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية.

من خلال التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها عن طريق استمارة الاستبيان توصل الباحث إلى الاستنتاجات الإحصائية التالية:

1- أظهرت النتائج أن مراجعي الحسابات وفقاً لإجاباتهم على أسئلة استمارة الاستبيان أنهم ملتزمون بالمعايير الأخلاقية للسلوك المهني (الاستقلالية، الموضوعية، وبذل الكفاءة والعناية المهنية والنزاهة والشفافية) عند قيامهم بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا. وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة، أحمد وحميدي (2018) حيث توصلت إلى أن مراجعي الحسابات في البيئة الليبية ملتزمون بدرجة كبيرة بالمبادئ الأخلاقية للسلوك المهني.

2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل والمتمثل في التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية على المتغير التابع المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تمتعه بالحرية الكاملة عند القيام بأعمال المراجعة ودون تعرضه لضغوط من احد، والحصول على قرائن وأدلة أثبات كافية وقوية وعدم قبوله للهدايا والمكافآت والامتناع على تقديم الخدمات في حالة وجود صلة قرابة قوية أو مصلحة شخصية مع العميل وعدم تقديم خدمات الاستشارية بقصد المشاركة في اتخاذ القرار، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت له دراسة أبو ظهير، وبيوض (2020) إن استقلالية المراجع الخارجي له تأثير إيجابي في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح، ودراسة صالح (2017)

توصلت إلى أن حرص المراجع الخارجي لعدم تكوين علاقات التي تعرضه لهيمنة أطراف أخرى له أثر إيجابي ويساهم في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما توصلت إليه دراسة (Al Momani, Obeidat 2013) تؤثر استقلالية المراجع الخارجي إيجابيا على قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- يوجد أثر إيجابي للمتغير المستقل المتمثل في التزام المراجع الخارجي بالموضوعية على المتغير التابع المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية ويساهم في ضبطها، من خلال أبداء رايه الفني المحايد بكل موضوعية وبعيدا على التأثيرات الخارجية، و الحصول على دلائل من فحص وملاحظة وأرسال المصادقات، وعدم تقديم تنازلات قد تمس بجودة تقريره، وعدم التحيز وتقديم المصلحة العامة على مصلحته الشخصية، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة لبيسي (2019) حيث توصلت إلى إن التزام مراجع الحسابات بالموضوعية يساهم بشكل كبير في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتعارض مع ما توصلت له دراسة (Al Momani, Obeidat) 2013 حيث توصلت إلى أن هناك تأثيرا بدرجة ضعيفة لالتزام المراجع بالموضوعية على قدرته لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل المتمثل في التزام المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة على المتغير التابع المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ معمل التحديد 0.002 إلا إن هذا الأثر لم يصل إلى مستوى الدلالة الإحصائية، وهو ما يعني أن أثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة ليس له دلالة إحصائية، وفقا لإجابات أفراد العينة على الأسئلة المطروحة عليهم، ويرى الباحث أن سبب ذلك قد يرجع إلى الكفاءة المهنية والعناية اللازمة التي تطبق لم تصل لدرجة المطلوبة لضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية، أو اتباع طرق وإجراءات قديمة خلال عملية المراجعة، أو أن الدورات التدريبية ضعيفة وغير مستمرة وغير متطورة، لتُعرّف المراجعين الخارجيين بالأساليب الحديثة والمتوقعة من ممارسي أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا يتعارض مع نتائج دراسة البسيس (2019) حيث توصلت إلى أن التزام مراجع الحسابات ببذل الكفاءة المهنية اللازمة له أثر إيجابي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ويتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Anggreni ،Latrini،2021) لا يوجد اثر لأخلاقيات المراجع الخارجي في قدرته على اكتشاف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل المتمثل في التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية على المتغير التابع ممارسات المحاسبة الإبداعية ويساهم في ضبطها، وذلك عن طريق التزام المراجع الخارجي بالأمانة والصدق عند التعامل مع المعلومات التي تحصل عليها عن طريق المراجعة ولا يستغلها في تحقيق استفادة خاصة، والتعامل معها بكل سرية ومهنية، وترشيده للالتزام بالنزاهة والشفافية عند ممارسة مهنة المراجعة، وحرصه على توفير المعلومات المطلوبة بكل وضوح و دون تضليل لكافة الأطراف في وقت واحد من غير تحيز لأحد على حساب الآخرين وان يشمل تقريره الحد الأدنى من المعلومات المطلوبة، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة صالح (2017)، إن التزام المراجع الخارجي بالنزاهة له تأثير إيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتعارضت مع ما توصلت إليه دراسة (Al Momani, Obeidat) 2013 يوجد تأثير ضعيف لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة وقدرته على اكتشاف وتقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6- يوجد إدراك كافٍ لدى مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب الخاصة ومراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن خلال التزامهم بمعايير السلوك المهني ومعرفتهم أساليب وطرق وإجراءات المستخدمة من طرف الإدارة في التأثير على البيانات الواردة في القوائم المالية لاستغلالها في تحقيق أهداف ذاتية لها دون مراعات لمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة أبوظهير و بيوض (2020) إن مراجعي الحسابات لديهم الإدراك الكافي لممارسات إدارة الأرباح ودراسة افتوحه وآخرون (2021) يوجد إدراك كافٍ للمراجع الخارجي بأساليب المحاسبة الإبداعية، وما توصلت إليه دراسة عمر وكريمه (2022) إن المراجع الخارجي لديه الإدراك الكافي بممارسات المحاسبة الإبداعية، ودراسة أبو شعالة (2020) أشارت نتائجها لوجود إدراك متوسط لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمتي الدخل والتدفقات النقدية. ودراسة اشميلة والطرلي (2021) إن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي والمراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية يدركون إلى حدّ ما أساليب إدارة الأرباح المؤثرة على القوائم المالية.

7- وأظهرت الاستنتاجات الإحصائية وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين الالتزام لدى مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب ومراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي من جانب التزامهم بالاستقلالية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة، حيث تبين أن مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي أكثر التزاماً منه عند مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة الخاصة كما أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لالتزام مراجعي الحسابات بالموضوعية والنزاهة، ويرجع ذلك إلى تقارب الآراء بين أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بالموضوعية والنزاهة والشفافية.

8- وكما توصلت الدراسة إلى وجود فرق ذي دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب الخاصة وإدراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي، وكان إدراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي أقل من إدراك المراجعين العاملين بالمكاتب المحاسبة الخاصة، وهذه النتيجة تتعارض مع دراسة اشميلة والطرلي(2021) حيث توصلت إلى أنه لا يوجد فرق ذو دلالة إحصائية حول إدراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية في ليبيا بممارسات أساليب إدارة الأرباح.

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة.

توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية في البيئة الليبية وخلال فترة الدراسة والحدود المكانية لها إلى

النتائج التالية:

1- إن مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، ومراجعي الحسابات العاملين بالمكاتب المراجعة

الخارجية ملتزمون بالمعايير الأخلاقية لسلوك لمهنة المحاسبة والمراجعة.

2- إن هنالك أثراً إيجابياً لالتزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

3- وجود أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- لا يوجد أثر لالتزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة المهنية العناية اللازمة في ضبط ممارسات

المحاسبة الإبداعية.

5- يوجد أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة

الإبداعية.

6- ويوجد إدراك كافٍ لدى المراجع الخارجي في ليبيا بممارسات المحاسبة الإبداعية تمكنه من ضبط

أساليبها وممارساتها.

7- وجود فروق بين إدراك مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة وإدراك مراجعي الحسابات

العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية، حول ممارسات المحاسبة الإبداعية لصالح

مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية.

8- وجود فروق بين التزام مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة الليبي والتزام مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية من ناحية الاستقلالية وبذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، لصالح مراجعي الحسابات العاملين بديوان المحاسبة، كما توصلت عدم وجود فروق فيما بينهم في التزامهم بالموضوعية والنزاهة والشفافية.

ثانياً: توصيات الدراسة.

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يوصي الباحث ببعض التوصيات إلى الجهات ذات العلاقة بضبط المحاسبة الإبداعية، ويمكن عرض التوصيات كما يلي:

1- تشجيع مراجعي الحسابات الخارجي داخل البيئة الليبية على زيادة الالتزام بالمعايير أخلاق المهنة من خلال مشاركتهم في الندوات المؤتمرات المهنية وبيان المسؤوليات التي تقع عليهم في حال مخالفتهم لها.

2- تدعيم استقلالية المراجع الخارجي بإصدار قوانين وقرارات تحميه من التدخلات والضغوط التي تقع عليه اثناء ممارسته المهنة.

3- ضرورة إقامة الدورات التدريبية الجيدة والفعالة الدورية والمستمرة بأحدث الطرق والأساليب العلمية والعملية بهدف رفع من كفاءة مراجع الخارجي وتعريفه بالأساليب والإجراءات المحاسبية الإبداعية الحديثة.

4- ضرورة وضع ضوابط لمنح تراخيص وأذن مزاولة مهنة المراجعة مثل إجراء الاختبارات لمراجعين الخارجيين بهدف الرفع من كفاءة المهنة.

5- تطوير العملية التعليمية في الجامعات الليبية من خلال إدراج موضوع المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج علم المحاسبة، لرفع من كفاءة الخريجين قسم المحاسبة، مما يزيد من كفاءة مهنة المراجعة.

قائمة المراجع:

- إبراهيم بدر الصبيحات. (2017). أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية. دار الجنان للنشر والتوزيع. تاريخ الزيارة 2-3-2022 books.google.com
- أبو شعالة، مفتاح عبد العاطي، (2020)، إدراك المراجع الخارجي للمحاسبة الإبداعية ودوره في الحدّ منها في الشركات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية لدراسات العليا، فرع مصراته.
- أبو ظهير، محمد الأمين؛ بيوض، نجيب سالم (2020)، أثر استقلالية المراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات إدارة الأرباح دراسة ميدانية بالمصارف التجارية المدرجة في سوق المال الليبي، مجلة *أفاق اقتصادية كلية الاقتصاد والتجارة*، جامعة المرقب. 11(6).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC "دليل قواعد السلوك المهني للمحاسبين المهنيين، ترجمة المجمع الدولي للمحاسبين العربي للمحاسبين القانونيين، (2015) WWW.ascajordan.org
- أحمد، إبراهيم المهدي؛ حميدي يوسف ممدو، ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة، دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، كلية الاقتصاد والمحاسبة جامعة سبها، 2018.
- أحمد، حسن عبد الله (2015). أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الأنظمة على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة جدارا، كلية الاقتصاد والأعمال، الأردن.

- اشميلة، ميلاد رجب؛ لريش، منصور محمد؛ الفاخري، جمعة محمد (2018) م. مدى ممارسة الإدارة في المنشأة الاقتصادية الليبية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، عدد (15).*
- الآغا، عماد سليم (2010) م، دور حوكمة المنشأة الاقتصادية في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد غزة، فلسطين
- افتوحة مصطفى ساسي؛ الزواغي، صالح أبو عجيبة؛ قمير، جميلة سعيد (2021) م، دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ومعالجة أثارها، *مجلة آفاق الاقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، 14(7).*
- افطيم، سالم الجهاني؛ عزيزة، عوض الشهبي (2021) م. متطلبات معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم 4: أخلاقيات وسلوكيات المهنة لتحقيق جودة التعليم. *المؤتمر الدولي حول ضمان جودة التعليم العالي. جامعة بنغازي. 165-179*
- اقنير، الصديق سالم؛ المجدوب، محمود جمعة (2016) م. دور المراجع الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة من المنشأة الاقتصادية الليبية. *مجلة آفاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب. (4)*
- الأمين، سارة الأمين يوسف، (2021) مدى تأثير معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي على نزاهة الممارسات المهنية، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة نجران المملكة العربية السعودية.*

- الأمين، ماهر عياش (2015). دور مدقق الحسابات الخارجي في قياس العلاقة بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في المنشأة الاقتصادية المساهمة السورية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية. 37(6).
- بالخير، إبراهيم أحمد؛ النعاس، إبراهيم أحمد، (2021). تضمين أدوات تعليم أخلاقيات المهنة في مناهج التعليم المحاسبي في ليبيا. دراسات في الاقتصاد والتجارة، مجلد 40 العدد (2).
- بالerman، نوري محمد رمضان، (2020) م، القيم الأخلاقية في الإسلام وأثرها في تعزيز الموثوقية في المعلومات المحاسبية، مجلة القلم علمية محكمة، الجزء السابع، العدد 20.
- البي، عبد الحكيم البشير محمد(2020) م، جودة الأرباح وعلاقتها بإدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على الشركات الليبية المدرجة بالسوق الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، قسم المحاسبة ، جنزور
- التميمي، هادي (2006) م، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جربوع، يوسف محمود (2009) م، العوامل المؤثرة على استقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم. مجلة التنمية الراقدين، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، 86 (16).
- جعارة، أسامة. (2018) م. أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة المسيلة.
- جمعة، أحمد حلمي (2009) م، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي لقواعد أخلاقيات مهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، الأردن.

- الحلبي، ليندا حسن (2009) دور مدقق الحسابات الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط كلية الدراسات العليا.
- حمادة، رشا (2010)، دور لجان المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، 26، (2).
- حمودي، كبرى محمد الطاهر؛ سعيد، سوسن احمد، (2018) دراسة بعنوان: دور المحاسبة القضائية في الحدّ من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثره في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد (2).
- الذنبيات، على عبد القادر (2010). التدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: النظرية والتطبيق. دار وائل للنشر. طبعة الثالثة. عمان، الأردن.
- الربيعي، نجلاء سادة حسون؛ صخر، نجاه حميد، (2021) م، دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق، مجلة الريادة للمال والأعمال، الجلد الثاني (العدد 1).
- رمضان، خديجة (2013). دور حوكمة المنشأة الاقتصادية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة مهند الحاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر.
- الزالملي، علي عبد الحسين هاني، (2018) انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، العدد التاسع.
- الزعبي، علي؛ العبيني، مهند (2017) أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن. مجلة العلوم الاقتصادية. كلية الاقتصاد جامعة بغداد، (50).

- سعودي، بلقاسم؛ حدادي (2017). دور المحاسبة والمراجعة في مكافحة الفساد وغسل الأموال دور قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحدّ من ظاهرة الفساد المالي والإداري. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. 1(1)، 634-660.
- سهيل الشيخ، سهيل (2015). مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المنشآت الحكومية السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، 33(5).
- السياغي، محمد حمود احمد صالح 2018، دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة لنيل دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- صالح، عمار طه ياسين (2017) الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة. الإبداعية. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة، جامعة النيلين.
- مراد، سامي محمود عبد الحميد، (2017)، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لقطاع الكليات التجارة- جامعة الأزهر، العدد السابع عشر.
- الصباغ، أحمد عبد المولى؛ عشاوي، كامل السيد؛ أحمد، عادل عبد الرحمن، (2007) أساسيات المراجعة ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار وائل لطباعة النشر، القاهرة.
- صبايحي، نوال، أخلاقيات مهنة المحاسبة أسس حوكمة المؤسسات، مجلة معارف للعلوم الاقتصادية، مجلد 11، عدد 21 (2016).
- الصوري، محمد أحمد (2013)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العماروي، سمية، (2017)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهدي، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.

- طه، محمد المعتز، الماوري، ياسر أحمد الماوري (2016). مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية 15(12).
- عادل عليوش، عادل (2015). التدقيق الداخلي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.
- عبد الحلیم، مريم مصطفى (2014) دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في المنشأة الاقتصادية المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، سوريا.
- عبد المولى عباس الشايب، حمدي. (2015). السلوك غير المعتاد للمراجع الخارجي وأثره على جودة أداء عملية المراجعة في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 6(العدد الرابع)، 120-146
- عبد الله، خالد أمين (2007). علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية. دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الرابعة.
- علي، صلاح حسين محمد، الحكم الخلفي على الأعمال الإنسانية بين البواعث والنتائج أنماط ونماذج، مجلة جامعة الأزهر كلية اللغة العربية، العدد (19)، الجزء السابع، (2015)
- عمر، صالح المختار مبارك؛ كريمة، ربيع سلامة جمعة (2022) دور المراجع الخارجي في كشف أساليب المحاسبية الإبداعية المؤثرة في دقة المعلومات المحاسبية بقائمة الدخل، مجلة الجمعية الليبية للعلوم التربوية، العدد (3)

- العمراوي، سمية (2017). دور التدقيق الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة العربي بن مهدي، كلية العلوم الاقتصادية.
- عيسى أحمد، هابيل عمر، (2017). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، (رسالة ماجستير غير منشورة) كلية الشرق الأهلية، كسلا، 2017.
- عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن؛ عثمان، خالد عثمان عبد الرحمن، (2018)، أخلاق مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة أفريقيا العالمية، العدد الثاني.
- فرج، عبد النبي امحمد؛ الحضيبي، مصطفى مصباح. (2017). قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها، دراسة استطلاعية لآراء المراجعين الخارجيين. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد التاسع 2017
- القاضي، حسين يوسف؛ دحدوح، حسين احمد، (2010) م، أصول المراجعة، الجزء الأول منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد.
- القرني، ميسون بنت محمد بن علي (2010). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في المنشأة الاقتصادية المساهمة في المملكة العربية السعودية. (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية.
- القطين، خالد عبد الرحمن؛ علي، مقبل علي أحمد، (2013) م، أثر الجانب السلوكي للمحاسب المبدع في رفع كفاءة منظمات الأعمال، مجلة تنمية الرافدين، كلية الاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد (35) العدد (112).

- كبلان، معتز عبد الحميد (2016). أثر ممارسات إدارة الأرباح على أسهم المنشأة الاقتصادية المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي. مجلة البحوث العلمية والاقتصادية مجلة إلكترونية محكمة، كلية الاقتصاد جامعة بنغازي، الإصدار الأول
- لبسيس، إيمان (2019) مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر.
- لبلاطة، إيمان (2018). دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرياح، ورقلة. الجزائر.
- لطفي، أمين السيد احمد، 2006، المراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية، الإسكندرية.
- الليلة، تغريد سالم (2010). دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 32 (98).
- متولي، عصام الدين محمد (2009)، المراجعة وتدقيق الحسابات، صنعاء، جامعة العلوم والتكنولوجيا
- محمد، عبد الوهاب موسى الجعلي؛ محمد، عبد الرحمن عمر أحمد، (2017) م، أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحدّ من التلاعب بالقوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 3، المجلد 1.

• محمد، هيثم عابدين عباس (2017). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايل للسياسات المحاسبية. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان.

• محمود، حسين شلقامي محمود حمد، أثر تبني المراجع الخارجي أخلاقيات الأعمال على علاقته بالأطراف المرتبطة بتقرير المراجعة المشتركة وانعكاس ذلك على مسؤولية في المراجعة المشتركة دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارة، المجلد 4، العدد الأول، 2023.

• المطيري، عبد الرحمن مخد سلطان عريج، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012

• موسى، إبراهيم المهدي؛ عمران، حسن عبد السلام؛ ممدو، محمد يوسف (2018). دور القيادة الأخلاقية في الحد من دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمنظمات، مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت. المجلد (العدد) الصفحات

• نزال، محمد الحسن، (2014). دور معايير المحاسبة وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية الإبداعية. (رسالة ماجستير غير منشورة) كلية الأعمال، قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط.

• نور، عبد الناصر؛ المطيري، حسين ناصر شجع (2013). المبادلة بين المنفعة والممارسات الأخلاقية في المنشأة الاقتصادية المساهمة الكويتية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 37.

• هادي، آلاء مهدي (2017). العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج ميلر في قياس الأرباح، جامعة القادسية، العراق.

• الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2007)، www.socpa.org.sa 19-10-2021

ثانيا: دراسات باللغة الأجنبية

– EAnggreni, I. D. A. R., & Latrini, M. Y. (2021). Effect of auditor ethics and audit tenure on auditor ability to detect creative accounting practices. *American Journal of Education and Humanities Humanities and Social Sciences Research*, 5(2), 330–336.
Research, 478, 1023–1029.

4 IESBA. (2018). International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), International Code of Ethics for Professional Accountants.

–Akenbor, C. O., & Ibanichuka, E. A. L. (2012). Creative accounting practices in Nigerian banks. *African Research Review*, 6(3), 23–41.

–Al Momani, M. A., & Obeidat, M. I. (2013). The effect of auditors' ethics on their detection of creative accounting practices: A field study. *International Journal of Business and Management*, 8(13), 118–136

–Al-Olimat, N. H., Al-Olimat, N. H., Al Shbail, M. O., Lect, A., Al, F. H., Abdulla, F., ... & Hanna, S. N. (2019). The impact of cognitive creativity in accounting among Jordanian internal auditors on detecting creative accounting practices, a field study. *International Journal of Business and Social Science*, 10(2), 170–178

- Amat, O., & Gowthorpe, C. (2004). **Creative accounting: nature, incidence and ethical issues**
- Arens and others .M.S. **Auditing and Assurance service , U.S.A: Ninth Edition, by Pearson Education , 2003, p74.**
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2016). **Auditing and assurance services. Auditing and Assurance Services.**
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2013). **Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants (IFAC)**
- Ismael, A. Y. A. (2017). **The impact of creative accounting techniques on the reliability of financial reporting with particular reference to Saudi auditors and academics. International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2), 283–291.**
- Lukman, H., & Irisha, T. (2020). **The effect of creative accounting practices with statutory auditor as mediation, and accountant ethics standards on the reliability of financial statements. *Advances in Social Science.***
- Oliveras, E; Amat, O. (2003). **Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain. Economics and Business, working paper No.732 pp: 225–249 online, Available in www.upf.edu**

ثالثًا: شبكة المعلومات الدولية:

WWW. Onlindoctranslate.com

Scholar.comwww.Google

الملاحق

التعريف ببعض مصطلحات المستخدمة في قائمة الاستقصاء

المحاسبة الإبداعية: هي مجموعة من الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المحاسبين مستغلين لخبراتهم وذكائهم وكذلك المرونة في المعايير والسياسات المحاسبية لإظهار المعلومات الواردة في القوائم المالية بصورة تحقق لهم مصالح شخصية أو لأطراف أخرى.

أخلاقيات المهنة: هي مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية وتكون بمثابة مقاييس مثالية لسلوك المهني التي يتعين على المراجع الحسابات التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء. **الاستقلالية:** مراجع الحسابات الخارجي له الحرية الكاملة في القيام بأعماله دون تعرضه لضغوط وعدم التأثير بالمصالح المادية أو العلاقات الشخصية وأن يكون له الحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق عملية المراجعة التي يراها مناسبة دون تدخل العميل، وأن يبدي رايه الفني المحايد بكل نزاهة وموضوعية.

الموضوعية: وهي تعني أن يكون مراجع الحسابات غير متحيزا أثناء تأديته لمهامه وكذلك عدم تأثره بالأخرين حتى لا يتأثر حكمه المهني الخاص بالمنشأة التي يراجع حساباتها.

بذل العناية والكفاءة المهنية اللازمة: على المراجع الحسابات ان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من العناية والإتقان ولا يدخر جهدا في سبيل وفائه بمسؤولياته اتجاه ربه، ومجتمعه، ومهنته، ورؤسائه وعميله ونفسه.

النزاهة والشفافية: أن يكون مراجع الحسابات غير منحاز للمصلحته الشخصية ويكون محل ثقة العميل ويحفظ أسراره وأن يكون على قدر من الاستقامة والأمانة وأن يتحلى بالصدق والعدل.

القسم الأول: المعلومات الشخصية:

رجاء وضع علامة (√) أمام العبارة المناسبة:

1- عدد سنوات ممارسة المهنة:

- أقل من 5 سنوات
- من 5 سنوات إلي أقل من 10 سنوات
- من 10 سنوات إلي أقل من 15 سنة
- من 15 إلي أقل من 20 سنة
- من 20 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

- دبلوم متوسط
- دبلوم عالي
- بكالوريوس
- ماجستير
- دكتوراه

مؤهل آخر يرجى ذكره

3- جهة العمل الحالية:

- مراجع حسابات بديوان المحاسبة
- مراجع حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة

القسم الثاني: أسئلة حول أثر التزام المراجع الخارجي بالمدخل الأخلاقي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

رجاء وضع علامة (√) أسفل درجة الموافقة التي تراها مناسبة لكل عبارة من العبارات التالية:

أولاً: العبارات التي تتعلق بأثر التزام المراجع الخارجي بالاستقلالية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	مستوى الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	استقلالية المراجع الخارجي تزيد من ثقة الجمهور في خدمات المراجعة.						
2	يمتنع المراجع الخارجي عن تقديم خدمات المراجعة في حالة وجود صلة قرابة أو مصلحة شخصية مع العميل.						
3	يمتنع المراجع الخارجي عن مراجعة حسابات العميل لفترات مالية متتالية وأكثر من خمس سنوات.						
4	مراجع الحسابات الخارجي لا يقبل الهدايا والمكافآت من إدارة الشركة.						
5	مراجع الحسابات الخارجي له الحرية الكاملة في القيام بأعماله دون تعرضه لضغوط من احد مما يساعد على ضبط ممارسات المحاسبية الإبداعية.						
6	امتناع مراجع الحسابات الخارجي عن تقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل بجانب خدمات المراجعة بقصد المشاركة في صنع القرار.						

ثانيا: العبارات التي تتعلق بأثر التزام المراجع الخارجي بالموضوعية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	العبارات
					1	يحرص المراجع الخارجي على أبداء رايه الفني المحايد بموضوعية.
					2	مساعدة العميل في عدم التهرب الضريبي أو التهرب من دفع الرسوم الحكومية.
					3	حصول المراجع الحسابات الخارجي على أدلة وقرائن الأثبات الكافية من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات .
					4	التنافس بين المراجعين في الحصول على عملاء جدد يجعل المراجع يتغاضى عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					5	التعينات والمكافئات والامتيازات الممنوحة للمراجع الخارجي من قبل العميل تجعله يتغاضى عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					6	أمتناع المراجع الخارجي عن تقديم تنازلات جوهرية تخص جودة تقرير عملية المراجعة .

ثالثاً: العبارات التي تتعلق بأثر التزام المراجع الخارجي ببذل الكفاءة والعناية المهنية اللازمة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	العبارات
					1	توفر نظام تدريب مستمر وفق الية تمكن من رفع كفاءة ومهارة المراجع الخارجي.
					2	ادراك المراجع الخارجي بكافة التشريعات والقوانين والمعايير التي تحكم عملية المراجعة وتمتعه بالخبرة الكافية.
					3	تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية وتصحيحه يساهم في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					4	التزام المراجع الخارجي بالجدول الزمني في عملية التخطيط لتنفيذ خطة عمل المراجعة.
					5	توفر نظم معلومات الكترونية يأهل للمراجعة الإلكترونية التي تساعد على ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					6	تساهم حدة الملاحظة والمقارنة والتحليل لدى المراجع في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

رابعاً: العبارات التي تتعلق بأثر التزام المراجع الخارجي بالنزاهة والشفافية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	العبارات
					1	حرص مراجع الحسابات الخارجي على الإفصاح بكل شفافية ونزاهة عن نتائج عملية المراجعة.
					2	تجنب مراجع الحسابات الخارجي تقديم معلومات كاذبة أو مضللة اثناء أعداد التقارير.
					3	توفير المعلومات لكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة في نفس الوقت بنفس القدر دون التحيز ترفع الثقة في تقرير المراجع .
					4	نشر ثقافة النزاهة والشفافية بين مراجعي الحسابات من خلال المؤتمرات والندوات والنشرات العلمية.
					5	إمكانية التحقق من المعلومات الواردة بتقرير مراجع الحسابات الخارجي مما يزيد من إمكانية الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات.
					6	حرص المراجع على استخدام بيانات ومعلومات العملاء بكل سرية ولا يحقق أي مصالح شخصية من خلالها.

خامسا: العبارات التي تتعلق ادراك المراجع الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الرقم	العبارات
					1	الاعتراف المبكر بالإيراد قبل إتمام عملية البيع أو تقديم الخدمة للعميل من اجل زيادة الربح.
					2	زيادة المصروفات وتخفيض الإيرادات من اجل تقليل الربح الخاضع للضريبة والتهرب الضريبي.
					3	القيام بعمليات وهمية نهاية السنة المالية ويتم الغاؤها في بداية السنة القادمة.
					4	التأخير في سداد أقساط ديون طويلة الأجل لإظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل وتحسين نسب السيولة.
					5	تصنيف المصروفات التشغيلية على أساس أنها مصروفات رأسمالية .
					6	أجراء تغيير غير مبرر على الطرق والسياسات المحاسبية مثل تقييم المخزون السلعي و تقادم الأصول.
					7	تأجيل أثبات مبيعات نهاية الفترة الحالية للحصول على زيادة في مبيعات الفترة القادمة.
					8	عدم الإفصاح عن الالتزامات أو القيود على بعض الأصول كالرهن والضمان والتأجير.

مخرجات SPSS

T-Test

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumA	1.00	27	27.7037	.91209	.17553
	2.00	27	21.0370	3.91723	.75387

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
SumA	Equal variances assumed	16.655	.000	8.613	52
	Equal variances not assumed			8.613	28.811

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
SumA	Equal variances assumed	.000	6.66667	.77404	5.11345
	Equal variances not assumed	.000	6.66667	.77404	5.08313

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means	
		95% Confidence Interval of the Difference Upper	
SumA	Equal variances assumed	8.21989	
	Equal variances not assumed	8.25020	

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumB	1.00	27	27.1111	1.52753	.29397
	2.00	27	19.9259	3.28078	.63139

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
SumB	Equal variances assumed	6.220	.016	10.317	52
	Equal variances not assumed			10.317	36.767

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
SumB	Equal variances assumed	.000	7.18519	.69647	5.78762
	Equal variances not assumed	.000	7.18519	.69647	5.77370

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means	
		95% Confidence Interval of the Difference Upper	
SumB	Equal variances assumed		8.58275
	Equal variances not assumed		8.59667

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumC	1.00	27	28.1852	.96225	.18519
	2.00	27	21.8148	3.45339	.66461

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
SumC	Equal variances assumed	8.355	.006	9.233	52
	Equal variances not assumed			9.233	30.013

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
SumC	Equal variances assumed	.000	6.37037	.68992	4.98594
	Equal variances not assumed	.000	6.37037	.68992	4.96138

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means	
		95% Confidence Interval of the Difference	
		Upper	
SumC	Equal variances assumed	7.75480	
	Equal variances not assumed	7.77936	

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumD	1.00	27	28.4074	.79707	.15340
	2.00	27	21.6296	3.74318	.72038

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
SumD	Equal variances assumed	20.705	.000	9.202	52
	Equal variances not assumed			9.202	28.353

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
SumD	Equal variances assumed	.000	6.77778	.73653	5.29983
	Equal variances not assumed	.000	6.77778	.73653	5.26992

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means		
		95% Confidence Interval of the Difference		
		Upper		
SumD	Equal variances assumed	8.25573		
	Equal variances not assumed	8.28564		

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumE	1.00	27	37.1111	1.98714	.38242
	2.00	27	16.3704	4.62558	.89019

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means	
		F	Sig.	t	df
SumE	Equal variances assumed	16.669	.000	21.407	52
	Equal variances not assumed			21.407	35.281

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
SumE	Equal variances assumed	.000	20.74074	.96886	18.79658
	Equal variances not assumed	.000	20.74074	.96886	18.77441

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means
95% Confidence Interval of the
Difference
Upper

SumE	Equal variances assumed	22.68490
	Equal variances not assumed	22.70708

Group Statistics

	Group	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SumABCDE	1.00	27	142.4074	3.77501	.72650
	2.00	27	108.3704	16.40860	3.15784

Independent Samples Test

Levene's Test for Equality of
Variances

t-test for Equality of
Means

		F	Sig.	t	df
SumABCDE	Equal variances assumed	12.902	.001	10.504	52
	Equal variances not assumed			10.504	28.745

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means

		Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
SumABCDE	Equal variances assumed	.000	34.03704	3.24033
	Equal variances not assumed	.000	34.03704	3.24033

Independent Samples Test

t-test for Equality of Means
95% Confidence Interval of the Difference

		Lower	Upper
SumABCDE	Equal variances assumed	27.53484	40.53923
	Equal variances not assumed	27.40726	40.66681

Correlations

		A1	A2	A3	A4	A5
A1	Pearson Correlation	1	.220 [*]	.121	.542 ^{**}	.340 ^{**}
	Sig. (2-tailed)		.028	.231	.000	.001
	N	100	100	100	100	100
A2	Pearson Correlation	.220 [*]	1	.317 ^{**}	.352 ^{**}	.046
	Sig. (2-tailed)	.028		.001	.000	.652
	N	100	100	100	100	100
A3	Pearson Correlation	.121	.317 ^{**}	1	.232 [*]	.113
	Sig. (2-tailed)	.231	.001		.020	.261
	N	100	100	100	100	100
A4	Pearson Correlation	.542 ^{**}	.352 ^{**}	.232 [*]	1	.462 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.020		.000
	N	100	100	100	100	100
A5	Pearson Correlation	.340 ^{**}	.046	.113	.462 ^{**}	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.652	.261	.000	
	N	100	100	100	100	100
A6	Pearson Correlation	.216 [*]	.354 ^{**}	.450 ^{**}	.354 ^{**}	.377 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.031	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumA	Pearson Correlation	.577 ^{**}	.614 ^{**}	.628 ^{**}	.738 ^{**}	.565 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.300 ^{**}	.539 ^{**}	.511 ^{**}	.504 ^{**}	.383 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		A6	SumA	SumABCDE
A1	Pearson Correlation	.216 [*]	.577 ^{**}	.300 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.031	.000	.002
	N	100	100	100
A2	Pearson Correlation	.354 ^{**}	.614 ^{**}	.539 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
A3	Pearson Correlation	.450 ^{**}	.628 ^{**}	.511 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
A4	Pearson Correlation	.354 ^{**}	.738 ^{**}	.504 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100

A5	Pearson Correlation		.377**	.565**	.383**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N		100	100	100
A6	Pearson Correlation		1	.736**	.602**
	Sig. (2-tailed)			.000	.000
	N		100	100	100
SumA	Pearson Correlation		.736**	1	.749**
	Sig. (2-tailed)		.000		.000
	N		100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation		.602**	.749**	1
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	
	N		100	100	100

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		B1	B2	B3	B4	B5
B1	Pearson Correlation	1	.322**	.450**	-.013	.087
	Sig. (2-tailed)		.001	.000	.896	.387
	N	100	100	100	100	100
B2	Pearson Correlation	.322**	1	.381**	-.023	.143
	Sig. (2-tailed)	.001		.000	.819	.157
	N	100	100	100	100	100
B3	Pearson Correlation	.450**	.381**	1	.085	.330**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.399	.001
	N	100	100	100	100	100
B4	Pearson Correlation	-.013	-.023	.085	1	.547**
	Sig. (2-tailed)	.896	.819	.399		.000
	N	100	100	100	100	100
B5	Pearson Correlation	.087	.143	.330**	.547**	1
	Sig. (2-tailed)	.387	.157	.001	.000	
	N	100	100	100	100	100
B6	Pearson Correlation	.219*	-.011	.216*	.431**	.490**
	Sig. (2-tailed)	.028	.912	.031	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumB	Pearson Correlation	.472**	.510**	.631**	.612**	.754**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.359**	.356**	.567**	.556**	.647**

	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		B6	SumB	SumABCDE
B1	Pearson Correlation	.219 [*]	.472 ^{**}	.359 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.028	.000	.000
	N	100	100	100
B2	Pearson Correlation	-.011	.510 ^{**}	.356 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.912	.000	.000
	N	100	100	100
B3	Pearson Correlation	.216 [*]	.631 ^{**}	.567 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.031	.000	.000
	N	100	100	100
B4	Pearson Correlation	.431 ^{**}	.612 ^{**}	.556 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
B5	Pearson Correlation	.490 ^{**}	.754 ^{**}	.647 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
B6	Pearson Correlation	1	.641 ^{**}	.544 ^{**}
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	100	100	100
SumB	Pearson Correlation	.641 ^{**}	1	.837 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.544 ^{**}	.837 ^{**}	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	100	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		C1	C2	C3	C4	C5
C1	Pearson Correlation	1	.627 ^{**}	.431 ^{**}	.293 ^{**}	.339 ^{**}
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.003	.001
	N	100	100	100	100	100
C2	Pearson Correlation	.627 ^{**}	1	.585 ^{**}	.291 ^{**}	.360 ^{**}
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.003	.000
	N	100	100	100	100	100

C3	Pearson Correlation	.431**	.585**	1	.370**	.332**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.001
	N	100	100	100	100	100
C4	Pearson Correlation	.293**	.291**	.370**	1	.639**
	Sig. (2-tailed)	.003	.003	.000		.000
	N	100	100	100	100	100
C5	Pearson Correlation	.339**	.360**	.332**	.639**	1
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.001	.000	
	N	100	100	100	100	100
C6	Pearson Correlation	.254*	.392**	.415**	.281**	.516**
	Sig. (2-tailed)	.011	.000	.000	.005	.000
	N	100	100	100	100	100
SumC	Pearson Correlation	.668**	.744**	.718**	.699**	.770**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.422**	.495**	.368**	.466**	.345**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		C6	SumC	SumABCDE
C1	Pearson Correlation	.254*	.668**	.422**
	Sig. (2-tailed)	.011	.000	.000
	N	100	100	100
C2	Pearson Correlation	.392**	.744**	.495**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
C3	Pearson Correlation	.415**	.718**	.368**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
C4	Pearson Correlation	.281**	.699**	.466**
	Sig. (2-tailed)	.005	.000	.000
	N	100	100	100
C5	Pearson Correlation	.516**	.770**	.345**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
C6	Pearson Correlation	1	.669**	.446**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	100	100	100
SumC	Pearson Correlation	.669**	1	.593**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000

	N	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.446**	.593**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	100	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		D1	D2	D3	D4	D5
D1	Pearson Correlation	1	.373**	.204*	.347**	.239*
	Sig. (2-tailed)		.000	.041	.000	.017
	N	100	100	100	100	100
D2	Pearson Correlation	.373**	1	.451**	.320**	.429**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.001	.000
	N	100	100	100	100	100
D3	Pearson Correlation	.204*	.451**	1	.467**	.539**
	Sig. (2-tailed)	.041	.000		.000	.000
	N	100	100	100	100	100
D4	Pearson Correlation	.347**	.320**	.467**	1	.693**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000		.000
	N	100	100	100	100	100
D5	Pearson Correlation	.239*	.429**	.539**	.693**	1
	Sig. (2-tailed)	.017	.000	.000	.000	
	N	100	100	100	100	100
D6	Pearson Correlation	.186	.316**	.404**	.735**	.671**
	Sig. (2-tailed)	.065	.001	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumD	Pearson Correlation	.522**	.672**	.698**	.828**	.828**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.341**	.437**	.511**	.603**	.686**
	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		D6	SumD	SumABCDE
D1	Pearson Correlation	.186	.522**	.341**
	Sig. (2-tailed)	.065	.000	.001
	N	100	100	100
D2	Pearson Correlation	.316**	.672**	.437**

	Sig. (2-tailed)	.001	.000	.000
	N	100	100	100
D3	Pearson Correlation	.404**	.698**	.511**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
D4	Pearson Correlation	.735**	.828**	.603**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
D5	Pearson Correlation	.671**	.828**	.686**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000
	N	100	100	100
D6	Pearson Correlation	1	.780**	.432**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	100	100	100
SumD	Pearson Correlation	.780**	1	.692**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.432**	.692**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	100	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		E1	E2	E3	E4	E5
E1	Pearson Correlation	1	.810**	.774**	.763**	.758**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E2	Pearson Correlation	.810**	1	.881**	.888**	.781**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E3	Pearson Correlation	.774**	.881**	1	.901**	.838**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E4	Pearson Correlation	.763**	.888**	.901**	1	.827**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	100	100	100	100	100
E5	Pearson Correlation	.758**	.781**	.838**	.827**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	

	N	100	100	100	100	100
E6	Pearson Correlation	.794**	.801**	.812**	.827**	.812**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E7	Pearson Correlation	.779**	.853**	.853**	.848**	.810**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E8	Pearson Correlation	.802**	.832**	.848**	.854**	.811**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumE	Pearson Correlation	.875**	.929**	.940**	.939**	.902**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.623**	.664**	.735**	.701**	.748**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		E6	E7	E8	SumE	SumABCDE
E1	Pearson Correlation	.794**	.779**	.802**	.875**	.623**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E2	Pearson Correlation	.801**	.853**	.832**	.929**	.664**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E3	Pearson Correlation	.812**	.853**	.848**	.940**	.735**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E4	Pearson Correlation	.827**	.848**	.854**	.939**	.701**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E5	Pearson Correlation	.812**	.810**	.811**	.902**	.748**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E6	Pearson Correlation	1	.813**	.849**	.910**	.657**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E7	Pearson Correlation	.813**	1	.906**	.932**	.728**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
E8	Pearson Correlation	.849**	.906**	1	.938**	.737**

	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumE	Pearson Correlation	.910**	.932**	.938**	1	.761**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.657**	.728**	.737**	.761**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	100	100	100	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		SumA	SumB	SumC	SumD	SumE
SumA	Pearson Correlation	1	.658**	.651**	.606**	.279**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.005
	N	100	100	100	100	100
SumB	Pearson Correlation	.658**	1	.502**	.550**	.519**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100
SumC	Pearson Correlation	.651**	.502**	1	.642**	.048
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.638
	N	100	100	100	100	100
SumD	Pearson Correlation	.606**	.550**	.642**	1	.221*
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.027
	N	100	100	100	100	100
SumE	Pearson Correlation	.279**	.519**	.048	.221*	1
	Sig. (2-tailed)	.005	.000	.638	.027	
	N	100	100	100	100	100
SumABCDE	Pearson Correlation	.749**	.837**	.593**	.692**	.761**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100

Correlations

		SumABCDE
SumA	Pearson Correlation	.749**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100
SumB	Pearson Correlation	.837**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100
SumC	Pearson Correlation	.593**

	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100
SumD	Pearson Correlation	.692**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100
SumE	Pearson Correlation	.761**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	100
SumABCDE	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.715	6

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.744	6

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.804	6

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.818	6

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.974	8

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.922	32

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.375
		N of Items	3 ^a
	Part 2	Value	.721
		N of Items	3 ^b
	Total N of Items		6
Correlation Between Forms			.724
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.769
	Unequal Length		.769
Guttman Split-Half Coefficient			.758

a. The items are: A1, A3, A5.

b. The items are: A2, A4, A6.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.517
		N of Items	3 ^a
	Part 2	Value	.287
		N of Items	3 ^b
	Total N of Items		6
Correlation Between Forms			.599
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.749
	Unequal Length		.749
Guttman Split-Half Coefficient			.747

a. The items are: B1, B3, B5.

b. The items are: B2, B4, B6.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.625
		N of Items	3 ^a
	Part 2	Value	.581
		N of Items	3 ^b
	Total N of Items		6
Correlation Between Forms			.810
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.895
	Unequal Length		.895
Guttman Split-Half Coefficient			.895

a. The items are: C1, C3, C5.

b. The items are: C2, C4, C6.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.598
		N of Items	3 ^a
	Part 2	Value	.715
		N of Items	3 ^b
	Total N of Items		6
Correlation Between Forms			.758
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.862
	Unequal Length		.862
Guttman Split-Half Coefficient			.851

a. The items are: D1, D3, D5.

b. The items are: D2, D4, D6.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.940
		N of Items	4 ^a
	Part 2	Value	.955
		N of Items	4 ^b
	Total N of Items		8
Correlation Between Forms			.958
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.978
	Unequal Length		.978
Guttman Split-Half Coefficient			.978

a. The items are: E1, E3, E5, E7.

b. The items are: E2, E4, E6, E8.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.843
		N of Items	16 ^a
	Part 2	Value	.854
		N of Items	16 ^b
	Total N of Items		32
Correlation Between Forms			.914
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.955
	Unequal Length		.955
Guttman Split-Half Coefficient			.952

a. The items are: A1, A3, A5, B1, B3, B5, C1, C3, C5, D1, D3, D5, E1, E3, E5, E7.

b. The items are: A2, A4, A6, B2, B4, B6, C2, C4, C6, D2, D4, D6, E2, E4, E6, E8.

Frequency Table

سنوات ممارسة المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	11	11.0	11.0	11.0
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	15	15.0	15.0	26.0
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	21	21.0	21.0	47.0
	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	18	18.0	18.0	65.0
	من 20 سنة فأكثر	35	35.0	35.0	100.0
	Total	100	100.0	100.0	

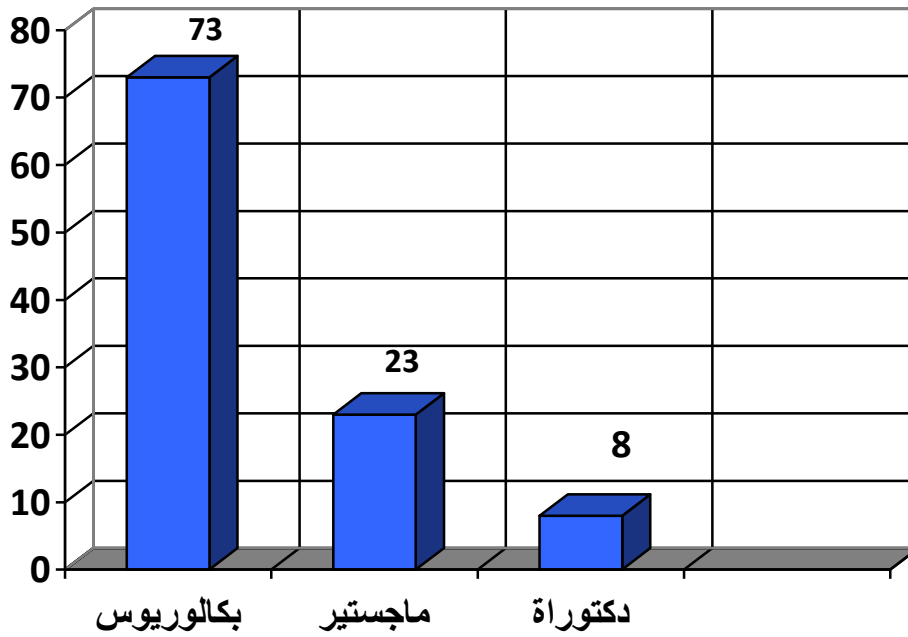
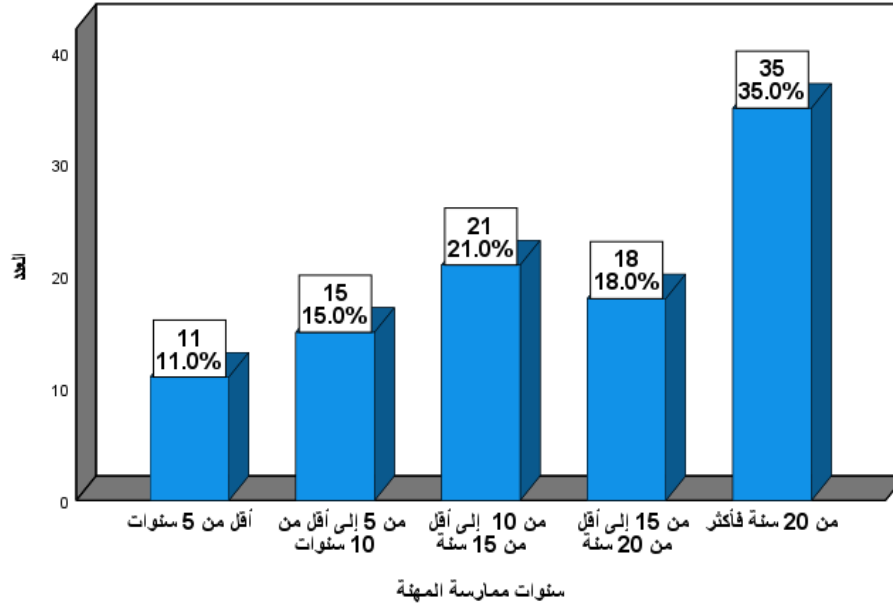
المؤهل العلمي

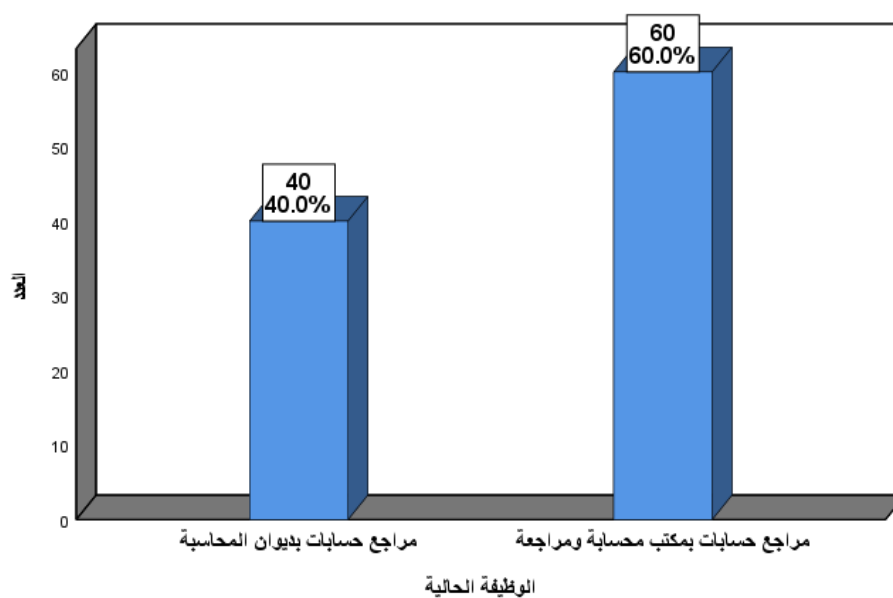
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	بكالوريوس	70	70.0	70.0	77.0
	ماجستير	22	22.0	22.0	3.0
	دكتوراة	8	8.0	8.0	10.0
	Total	100	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مراجع حسابات بديوان المحاسبة	40	40.0	40.0	40.0
	مراجع حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة	60	60.0	60.0	100.0
	Total	100	100.0	100.0	

Bar Chart





Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
A1	100	4.36	.674
A2	100	4.19	.895
A3	100	3.83	1.006
A4	100	4.28	.854
A5	100	4.37	.734
A6	100	3.82	.936
Valid N (listwise)	100		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
B1	100	4.32	.584
B2	100	3.84	1.080
B3	100	4.20	.791
B4	100	3.65	1.048
B5	100	3.84	1.012
B6	100	4.06	.874
Valid N (listwise)	100		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
C1	100	4.34	.639
C2	100	4.37	.691
C3	100	4.17	.667
C4	100	3.98	.791
C5	100	4.14	.804
C6	100	4.17	.697
Valid N (listwise)	100		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
D1	100	4.16	.662
D2	100	4.26	.812
D3	100	4.24	.683
D4	100	4.27	.777
D5	100	4.22	.733
D6	100	4.31	.825
Valid N (listwise)	100		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
E1	100	3.61	1.004
E2	100	3.65	1.123
E3	100	3.53	1.283
E4	100	3.68	1.154
E5	100	3.66	1.165
E6	100	3.60	1.146
E7	100	3.60	1.128
E8	100	3.57	1.233
Valid N (listwise)	100		

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الاستقلالية	.078	100	.111	.798	100	.107
الموضوعية	.057	100	.171	.881	100	.151
الكفاءة والعناية المهنية	.052	100	.200	.841	100	.194
النزاهة الشفافية	.067	100	.131	.810	100	.152
ممارسات المحاسبة الإبداعية	.085	100	.099	.862	100	.112

a. Lilliefors Significance Correction

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables		Method
	Entered	Removed	
1	الاستقلالية ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.279 ^a	.078	.069	8.21501

a. Predictors: (Constant), الاستقلالية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	559.340	1	559.340	8.288	.005 ^b
	Residual	6613.660	98	67.486		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الاستقلالية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
				Beta		
1	(Constant)	11.023	6.264		1.760	.082
	الاستقلالية	.719	.250	.279	2.879	.005

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الابداعية

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables		Method
	Entered	Removed	
1	الموضوعية ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الابداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.519 ^a	.269	.262	7.31328

a. Predictors: (Constant), الموضوعية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1931.569	1	1931.569	36.115	.000 ^b
	Residual	5241.431	98	53.484		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الابداعية

b. Predictors: (Constant), الموضوعية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
				Beta		
1	(Constant)	-3.192	5.390		-.592	.555
	الموضوعية	1.342	.223	.519	6.010	.000

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الابداعية

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الكفاءة والعناية المهنية ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.048 ^a	.002	-.008	8.54564

a. Predictors: (Constant), الكفاءة والعناية المهنية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16.256	1	16.256	.223	.638 ^b
	Residual	7156.744	98	73.028		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), الكفاءة والعناية المهنية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	25.565	7.119		3.591	.001
	الكفاءة والعناية المهنية	.132	.281	.048	.472	.638

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	النزاهة الشفافية ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.221 ^a	.049	.039	8.34361

a. Predictors: (Constant), النزاهة الشفافية

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	350.649	1	350.649	5.037	.027 ^b
	Residual	6822.351	98	69.616		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), النزاهة الشفافية

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	14.207	6.600		2.153	.034
	النزاهة الشفافية	.577	.257	.221	2.244	.027

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	المدخل الأخلاقي ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.323 ^a	.105	.095	8.09593

a. Predictors: (Constant), المدخل الأخلاقي

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	749.687	1	749.687	11.438	.001 ^b
	Residual	6423.313	98	65.544		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), المدخل الأخلاقي

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.615	7.520		.481	.632
	المدخل الأخلاقي	6.106	1.805	.323	3.382	.001

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ممارسات المحاسبة الابداعية	100	28.9000	8.51202	.85120

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
ممارسات المحاسبة الابداعية	30.428	99	.000	25.90000	24.2110

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

ممارسات المحاسبة الابداعية	27.5890
----------------------------	---------

Regression

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
	1	SumABCD ^b	

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الابداعية

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.323 ^a	.105	.095	8.09593

a. Predictors: (Constant), SumABCD

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	749.687	1	749.687	11.438	.001 ^b
	Residual	6423.313	98	65.544		
	Total	7173.000	99			

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), SumABCD

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.615	7.520		.481	.632
	SumABCD	.254	.075	.323	3.382	.001

a. Dependent Variable: ممارسات المحاسبة الإبداعية

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ممارسات المحاسبة الإبداعية	100	3.6125	1.06400	.10640

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
ممارسات المحاسبة الإبداعية	5.757	99	.000	.61250	.4014

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

ممارسات المحاسبة الإبداعية	.8236
----------------------------	-------

T-Test

Group Statistics

	الوظيفة الحالية	N	Mean	Std. Deviation
ممارسات المحاسبة الإبداعية	مراجع حسابات بديوان المحاسبة	40	3.3469	1.12107
	مراجع حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة	60	3.7896	.99455

Group Statistics

	الوظيفة الحالية	Std. Error Mean
ممارسات المحاسبة الإبداعية	مراجع حسابات بديوان المحاسبة	.17726
	مراجع حسابات بمكتب محاسبة ومراجعة	.12840

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means
		F	Sig.	t
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Equal variances assumed	1.859	.176	-2.072
	Equal variances not assumed			-2.023

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means		
		df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Equal variances assumed	98	.041	-.44271
	Equal variances not assumed	76.704	.047	-.44271

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means		
		Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
			Lower	Upper
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Equal variances assumed	.21366	-.86672	-.01870
	Equal variances not assumed	.21887	-.87857	-.00685

Frequencies

Statistics

		الاستقلالية	الموضوعية	الكفاءة والعناية المهنية	النزاهة الشفافية
N	Valid	100	100	100	100
	Missing	0	0	0	0

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الاستقلالية	100	4.14	.55
الموضوعية	100	3.99	.55
الكفاءة والعناية المهنية	100	4.20	.51
النزاهة الشفافية	100	4.24	.54
ممارسات المحاسبة الإبداعية	100	3.61	1.06
Valid N (listwise)	100		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
النزاهة الشفافية	100	4.2433	.54352
ممارسات المحاسبة الإبداعية	100	3.6125	1.06400
Valid N (listwise)	100		