



## دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية

### "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"

١- الباحث الاول: الاستاذ خليل محمد زين

(طالب دكتوراه في جامعة الجنان - كلية إدارة الاعمال)

[Zein\\_ku@hotmail.com](mailto:Zein_ku@hotmail.com)

٢- الباحث الثاني: الاستاذ الدكتور بسام احمد حجازي

(مدير عام جامعة الجنان / طرابلس - لبنان )

[gd@jinan.edu.lb](mailto:gd@jinan.edu.lb)

#### الملخص

تهدف هذه الدراسة الى التطرق لمشكلة تشغل اليوم ميادين المعرفة المحاسبية والمالية في العالم، وهي مشكلة المحاسبة الإبداعية، خاصة وان الأزمة المالية العالمية وانهايار العديد من الشركات الكبيرة في العالم تبين لاحقاً أنها استخدمت أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إظهار نتيجة نشاطها ومركزها المالي بطريقة مغايرة للواقع، حيث تناولت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية، أهم أساليبها المستخدمة في البيانات المالية، وعلاقتها بالتدقيق الخارجي وإجراءات الحد من الابداع المحاسبي، واستخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، فبعد عرض جانبها النظري، تم تحليل نتائج الاستبيانات الموزعة على خبراء المحاسبة المجازين في لبنان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS في جانبها العملي، وتم التوصل الى عدة نتائج أهمها:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية فناً من فنون التلاعب والغش؛
  - تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية وكفاءته العلمية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - إن التطوير في المعايير الدولية يساهم في عرض المعلومات المحاسبية بعدالة.
- وقد خلصت هذه الدراسة الى مجموعة من التوصيات، نذكر منها:
- ضرورة اهتمام المدققين بمعرفة اساليب التلاعب المحاسبي للقيام بمواجهة استخدامها بكافة الاشكال؛
  - يجب تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية على الشركات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية؛
  - يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية القيام بالعديد من الخطوات للتعريف بأهمية اعتماد المعايير الدولية بهدف تشجيع الدول لتطبيقها.
- الكلمات المفتاحية :** المحاسبة الإبداعية، التدقيق الخارجي، المعايير الدولية.



## **The Role of an External Auditing in Limiting Practices of Creative Accounting in the Light of International Standards**

**"From the point of view of Certified Public Accountants in Lebanon"**

### **Summary**

This study aims to address a problem that currently occupies the fields of accounting and financial knowledge in the world, which is the problem of creative accounting, especially since the global financial crisis and the collapse of many large companies in the world were later found to have used creative accounting methods in order to show the result of their activity and financial position in a way different from reality, As this study dealt with the concept of creative accounting, its most important methods used in financial statements, and its relationship to external auditing and procedures for limiting accounting creativity. This study used the descriptive analytical approach. After presenting its theoretical side, the results of the questionnaires distributed to certified accountants in Lebanon were analyzed using the statistical program. SPSS in its practical aspect, and several conclusions were reached, the most important of which are:

- Creative accounting is considered an art of manipulation and fraud.
- The external auditor's practical experience and scientific competence influence the limitation of creative accounting practices;
- The development in international standards contributes to the fair presentation of accounting information.

This study concluded with a set of recommendations, including:

- The need for auditors to know the methods of accounting fraud in order to confront their use in all forms;
- Control should be tightened by supervisory authorities over companies that use creative accounting;
- The International Accounting Standards Board must take several steps to publicize the importance of adopting international standards in order to encourage countries to implement them.

**Key words:** creative accounting, external auditing, international standards.



## أولاً: الإطار العام للدراسة

### ١- المقدمة

تتفق معظم تعريفات التدقيق ورغم اختلافاتها اللغوية على أن عملية التدقيق تشتمل على عدة عناصر وهي الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها أما التحقق فيقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، أما التقرير فيقصد به استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يقدم للجهات المستفيدة من البيانات الختامية، وهو يعتبر نهاية عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي بصدق وعدالة، أي تعبير عن الواقع الحقيقي وإن المدقق يشهد بذلك. (حسن، فليح، و عنبر، ٢٠١٣).

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أنّ احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءاً من إثبات العمليات وانتهاءً بإعداد البيانات المالية الختامية، إلا أنّ هذه الأخطاء في بعض الأحيان قد تكون مقصودة، بل وقد تصبح سياسة متبعة من قبل إدارة الشركة للتلاعب من خلال قيامها ببعض الممارسات المحاسبية.

وهنا يبرز دور المدقق الخارجي المتمثل بالرأي الموضوعي التقييمي للمعلومات المقدمة إليه والتي تمثل بمجملها جوهر القوائم المالية ومضمونها، بيد أنّ المحاسب يستطيع وبناءً لرغبة الإدارة التلاعب بالبيانات المالية الموضوعية بين يديه، سعيًا وراء إحداث تحسين صوري غير حقيقي فيها، من خلال الإستفادة من الثغرات والفجوات الموجودة في القواعد المحاسبية وخصوصاً عنصر المرونة الذي تتمتع به الأساليب المحاسبية، وبإمكانية الاختيار بين أدوات القياس والإفصاح، يمكنه تحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القائمون على إعدادها أن تكون عليه، وكل ذلك بهدف تحسين الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، في سبيل تحقيق مجموعة من الأهداف كجذب العديد من الإستثمارات، أو تحسين سعر السوق، أو تعظيم المكافآت الحالية والمستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم، أو لإتخاذ قرارات معينة تخدم فئات محددة يكون في طليعتها أعضاء مجلس الإدارة....

ومن أجل التحكم بالنشاط الإقتصادي والتدفقات الإقتصادية الناتجة عنه، وللنهوض بمهنتي المحاسبة والتدقيق لمحاكاة كل تلك المتغيرات العالمية والعمل على عولمة عمليات تطبيقها عالمياً، عملت الهيئات المهتمة بالعمل المحاسبي والمالي على إعادة دراسة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بما يشمل معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التدقيق الدولية IAS، من أجل تحسين عملية العرض والإفصاح المحاسبي وأيضاً رفع جودة التدقيق وتعزيز مصداقيته لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة.

وسوف تتمحور اشكالية هذه الدراسة حول: **كفاءة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية.**



## ٢- إشكالية الدراسة

تعالج هذه الدراسة أحد أهم المواضيع تداولاً حالياً في ميادين المعرفة المحاسبية والمالية، وهو موضوع المحاسبة الإبداعية creative accounting أو ما يعرف بإدارة أو تلطيف الأرباح، ودور المدققين الخارجيين في إكتشاف تلك العمليّات من خلال كفاءتهم من جهة، وإستخدام المعايير الدوليّة international standards من جهة أخرى.

لذا تقوم هذه الدراسة على أساس طرح الإشكاليّتين التاليتين:

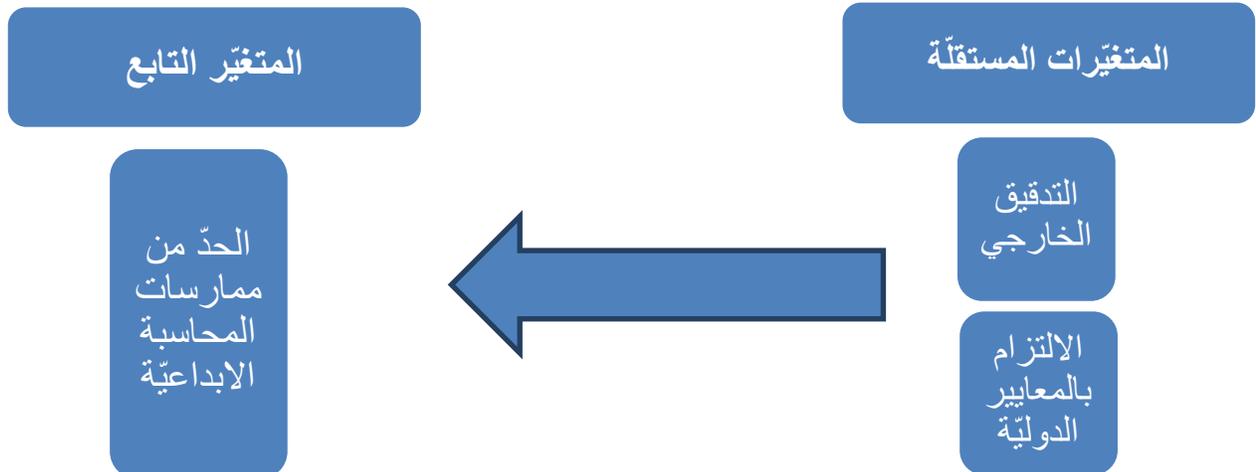
- ما مدى أهميّة خبرات المدقق العمليّة وكفاءته العلميّة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما مدى تأثير إعتداع معايير المحاسبة الدوليّة (IAS)، والمعايير الدوليّة لإعداد التقارير الماليّة (IFRS) على صحة وموثوقية البيانات الماليّة للشركة موضوع التدقيق؟

## ٣- فرضيات الدراسة

تم بناء فرضيات الدراسة اعتماداً على مشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة حيث أن فرضيات الدراسة تعد إجابات آنية للظاهرة المدروسة، وحلولاً متوقعة للمشكلة موضوع الدراسة، سيّضح من الجانب التطبيقي إمكانية رفضها أو قبولها. تنطلق هذه الدراسة في بناء فرضياتها من خلال التحليل والكشف عن علاقات التأثير بين المتغيرات المستقلة (التدقيق الخارجي، المعايير الدوليّة) وبين المتغير التابع (الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، وقد توزعت عليهما الفرضيات على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: لا توجد علاقة دالة إحصائيّاً بين خبرات المدقق الخارجي العمليّة وكفاءته وبين الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الفرضية الثانية: لا توجد علاقة دالة إحصائيّاً بين الالتزام بمعايير المحاسبة الدوليّة والمعايير الدوليّة لإعداد التقارير الماليّة وبين الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

رسم توضيحي (١): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث



#### ٤- منهج الدراسة

إعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وقد إستندت هذه الدراسة على جانبين: الأول نظري والآخر عملي.

- **الجانب النظري:** لقد إعتمد الباحث في هذا الجانب على عدّة مصادر وذلك عن طريق الإستعانة بما هو متوفر من المصادر والمراجع العربيّة والأجنبيّة، إضافة للمقالات المنشورة، والرسائل الجامعيّة والمصادر الأخرى المتاحة.
- **الجانب العملي:** من خلال استمارة تمّ توزيعها على خبراء المحاسبة المجازين الممارسين للمهنة في لبنان.

#### ٥- أهميّة الدراسة

##### أ. الأهميّة العلميّة:

- يعتبر الموضوع المعالج من أهم المشاكل والتحديات في ميادين المعرفة المحاسبية والماليّة، وهو موضوع المحاسبة الإبداعية القائمة على أساس تضليل الأطراف المستفيدة والمستخدمة للقوائم الماليّة، الصادرة عن الشركات بغية تحقيق أهداف معيّنّة تخدم أطراف محدّدة خاصة في ظل قلّة الدراسات التي تناولت هذه الظاهرة في الوطن العربي.
- ومن جهة ثانية، تطلّ هذه الدراسة دور المدقق الخارجي وقدرته على إغناء الجانب المعرفي لدور لجان المراجعة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع بيان المعوقات التي قد تحول دون إتمام هذا الدور على ما يرام، لذا سوف يسعى الباحث لمعرفة العلاقة التي تربط دور المدقق الخارجي ومدى قدرته على كشف أساليب الإبداع المحاسبي بمختلف أشكاله المطبقة لدى إعداد القوائم المالية الختامية.

##### ب. الأهمية العمليّة:

- تتجلى الأهميّة العمليّة لهذه الدراسة بشكل عام بالنتائج والتوصيآت المتوقعة منها، والتي يمكن أن تساهم في تقديم دليل علمي حول إمكانية مكافحة هذه الظاهرة وحول مدى كفاءة التدقيق الخارجي في الحد منها، خاصة أنّ الدراسة في جانبها العملي عملت على إستمزاغ آراء مدققي الحسابات الخارجيين أعضاء نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان عبر الإستمارات الموزعة لهم وتحليلها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

إنّ هذه الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، يمكن لها خدمة عدّة فئات كالمستثمرين، والمحللين الماليين، والمدققين الداخليين والخارجيين، فضلاً عن الجهات الرقابية الرسميّة، وغيرها من الجهات المستخدمة للبيانات المالية الصادرة عن الشركات.

#### ٦- أهداف الدراسة

- إنّ عمليات تجميل البيانات بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات الشركات سعياً وراء تحسين الوضع المالي للشركة بنتيجة نشاطها ومركزها المالي، حتماً سيكون له الآثار السلبية على موثوقية تلك البيانات، وأيضاً على موثوقية التدقيق الخارجي في حال عجزه عن كشف عمليات التجميل النابعة من إبداع المحاسبين بإستخدام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها،



من هنا جاءت أهداف هذه الدراسة الفرعية التي تجتمع في سبيل تحقيق الهدف الرئيسي لها وهو بيان كفاءة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية، ومن هذا الهدف تندرج الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية؛
- بيان دوافع الإدارة في اللجوء لعمليات الإبداع المحاسبي في إعداد قوائمها المالية؛
- إظهار أهم الخدع المالية أو أساليب المحاسبة الإبداعية في إطار تجميلها للبيانات المالية؛
- تبيان أهمية الاعتماد على المعايير الدولية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في لبنان الذي من شأنه أن يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية.

## ثانياً: الإطار النظري للدراسة

### ١- المصطلحات الإجرائية

- **المحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح:** هي أسلوب من أساليب التلاعب بالحسابات من قبل المحاسبين لإخفاء الأداء الفعلي لمنشآت الأعمال، بغرض تحقيق نتائج ذات أهمية، توصف مثل هذه الأساليب بأنها محاسبة إبداعية دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المبادئ (Ghosh S, 2010)، إن لممارسة هذه الأساليب أثر في زعزعة ثقة السوق في القوائم المالية (Silins, ٢٠٠٢، الصفحات ٤٢٥-٤٦٦).
- **التدقيق الخارجي:** هو عملية يقوم من خلالها المدقق المستقل عن المنشأة بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية، بهدف إعطاء رأي محايد وموضوعي عن مدى عدالة القوائم المالية وعن مدى تعبيرها عن نتيجة أعمال الشركة من أرباح أو خسائر، وعن مركزها المالي في نهاية فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة، فالتدقيق هو علم له قواعد ومبادئ ومعايير متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، وتشمل عملية التدقيق: الفحص، التحقيق والتقرير (طه، ٢٠١٠، صفحة ٢٠).
- **معايير المحاسبة الدولية:** يمكن تعريف الممكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها المقياس أو النموذج الأساسي الذي من شأنه تحديد الطرق الصحيحة والدقيقة للإفصاح عن أو الاعتراف بالقوائم المالية الخاصة بمؤسسة أو منشأة معينة، مع ذكر تأثير كل من الظروف المحيطة بها سواء كانت سياسية أو اقتصادية وغيرها على إنتاجيتها، وفي هذا المقال سنعرفكم على هذه المعايير بشكل أكبر. (مرازقة و بوهرين، ٢٠١٠، صفحة ٧).
- **معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة عموماً:** هي عبارة عن مجموعة من المبادئ المنهجية والتوجيهية للمدققين، فعند إجراء التدقيق على مالية الشركات من أجل ضمان الدقة وللتحقق من إجراءات وتقارير مراجعي الحسابات (TUOVILA، ٢٠١٩).



## ٢- الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الدراسات دراسة (الموفقي، ٢٠١٩) حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية، ممارساتها و الإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من آثارها، توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية، أما دراسة (السياغي، ٢٠١٨) ، بعنوان "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر"، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأساليب الحديثة في الرقابة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المصارف السودانية، وتوضيح أهمية استخدام الاساليب الحديثة في المصارف السودانية لتقليل المخاطر وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، وكذلك التعرف على الأسباب التي أدت الى ظهورها والمزايا والفوائد التي يمكن ان تجنيها المصارف السودانية في حالة التزامها بهذه الأساليب، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها، توجد علاقة ايجابية بين استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة والكشف من ممارسات المحاسبة الابداعية في المصارف السودانية، استخدام الأساليب الحديثة في الرقابة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليل المخاطر، إجراء المزيد من الدراسات حول العلاقة بين كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر والاساليب الحديثة في الرقابة، ودراسة (الموسوي، ٢٠١٦) بعنوان: "مدى كفاية خبرات خبراء المحاسبة المجازين في لبنان على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء أنفسهم"، اذ هدفت هذه الدراسة إلى معرفة رأي خبراء المحاسبة المجازين في لبنان حول مدى كفاية خبراتهم العملية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الشركات في لبنان، وكذلك معرفة دور خبرات خبراء المحاسبة المجازين في لبنان فيما يتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية، في كشف تلك الممارسات، وقد توصل البحث إلى أنّ خبراء المحاسبة المجازين في لبنان يرون أن الخبرات لديهم كافية لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأنّ قدرتهم على الإكتشاف تزداد بإزدياد سنوات الخبرة والشهادات المهنية التي حصلوا عليها، وأفضت الدراسة إلى أنّ الشهادات المهنية ضرورية لتعريف خبراء المحاسبة بمعايير المحاسبة الدولية بشكل كاف، أمّا الخبرة المهنية فتمكنهم من إكتشاف حالات التلاعب بالقوائم المالية التي تتم من خلال ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

أما دراسة (جريرة ، البشتاوي ، و الحياصات، ٢٠١٥) بعنوان: "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين"، هدفت هذه الدراسة لبيان أثر الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن، وقد توصلت الدراسة إلى أنّ اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما سينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية وفاعلية عملية المراقبة ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

ومن الدراسات التي تطرقت الى هذا الموضوع ايضا، دراسة (Alhyari & Al-Nsour, 2016)



## “The Role of Corporate Governance Principles in Reducing Creative Accounting Impacts on Financial Statements in Jordanian Industrial Public Shareholding companies”:

هدفت إلى التعرف على دور مبادئ حوكمة الشركات في الحد من الآثار المحاسبية الإبداعية على البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج فيما يلي أهمها: هناك تأثير كبير لدور المساهمين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هناك تأثير كبير لمبدأ حماية حقوق المساهمون في الحد من المحاسبة الإبداعية، هناك تأثير كبير لدور أصحاب المصلحة في الحد من المحاسبة الإبداعية، هناك تأثير كبير لمبدأ الشفافية والإفصاح في الحد من المحاسبة الإبداعية الآثار المترتبة على البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، هناك تأثير كبير على مسؤوليات مجلس الإدارة في تقليل آثار المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية. وفي ضوء هذه النتيجة، توصل الباحثون إلى التوصية التالية: يجب على الشركات التركيز على دور مبادئ حوكمة الشركات بسبب دورها الهام في الحد من الآثار المحاسبية الإبداعية، كما يجب الاستمرار في إجراء مزيد من الدراسات التي تتناول متغيرات الدراسة لمعرفة أي صعوبات تواجه تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

### ٣- دور التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

تسمح بعض القواعد المحاسبية للشركة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة للشركة، ولكن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، من هنا تبرز أهمية المدقق بالسعي للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة عند اكتشاف التحريفات الجوهرية وللتحقق من وجود هذه التحريفات لا بد من إتباع إجراءات معينة للحد من آثارها في كل من بيان الدخل والمركز المالي وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في الحقوق.

#### ٣-١- إجراءات واختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان الدخل

يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع التدقيق، وتتمثل هذه الأدلة في البيانات المالية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات والمصادقات...، ثم يقارن كمدقق المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية ومن أنها عرضت بصدق وعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يوفر تقرير المدقق تلك المعلومات إلى المستخدمين. أما الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان الدخل في ظل المعايير الدولية تشمل: (الحلبي و مطر، ٢٠٠٩، الصفحات ٦٣-٦٥): رقم المبيعات، تكلفة البضاعة المباعة، مصروفات التشغيل، نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.

#### ٣-٢- إجراءات واختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي

هدف الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي هو تحسين المركز المالي للشركة من خلال تضخيم الأصول أو تخفيض المطلوبات بغرض تحسين نسبة السيولة أو الربحية (الحلبي و مطر، ٢٠٠٩، صفحة ٦٦)، وتشمل الإجراءات التي يمكن اعتمادها من



قبل المدقق: الأصول غير الملموسة، الأصول الثابتة، الاستثمارات المتداولة، النقدية، الذمم المدينة، الاستثمارات طويلة الأجل، الموجودات والالتزامات الطارئة، الالتزامات طويلة الأجل، المخزون، حقوق المساهمين.

### ٣-٣- إجراءات و اختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية وفي بيان التغيرات في الحقوق

يعرض بيان التدفقات النقدية Cash Flows Statements جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصدرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد بيان التدفقات النقدية إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، لذا يقوم المدقق بمجموعة من الإجراءات والاختبارات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في حقوق المساهمين.

### ٤- دور المعايير الدولية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في عام 1904 في المؤتمر الدولي الأول المنعقد في سان لويس، وفي المؤتمر الدولي العاشر تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عام 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول، وتعدّ الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، بحيث ألزم وجود قواعد عامة تعالج المسائل المحاسبية المتشابهة، وذلك لتسهيل عملية القياس والإفصاح المحاسبي ثم المقارنة بين القوائم المالية وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، ولم تقتصر محاولات توحيد الممارسة المحاسبية على المستوى القطري، إذ كان للاتحادات الإقليمية والتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وإنتشار الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسية الأثر في إتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين مستخدمين آخرين على نطاق دولي (القاضي و حمدان، ٢٠٠٨، صفحة ٣٤).

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأنّ معايير المحاسبة الدولية يسترشد بها المحاسبون عند قيامهم بإعداد التقارير المالية والبيانات الختامية للشركة، إنّ أهمية معايير المحاسبة الدولية تكمن في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي للحصول على بيانات مالية تحتوي على معلومات محاسبية تتصف بالملاءمة والموثوقية والثبات وقابلة للمقارنة وتساعد في إتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستخدمين، (عبدالله، ٢٠١٢، الصفحات ٣٧-٣٨)، إذ ان الهدف الأساسي من وجودها هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.



### ثالثاً: الإطار التطبيقي للدراسة

#### ١- تحديد المجتمع الأصلي للدراسة

بما أن موضوع البحث هو: كفاءة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية، فقد تكوّن مجتمع الدراسة الميدانية من خبراء المحاسبة المجازين في لبنان المنتسبين لنقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان والبالغ عددهم حوالي ١٦٥٥ خبيراً ممارسين للمهنة (LACPA، ٢٠١٩).

#### ٢- تحديد عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مئة وخمسة وستون خبيراً محاسبياً مجازاً ممارساً للمهنة في لبنان (١٠%) من مجمل الخبراء المجازين الممارسين، وقد اعتمد الباحث في الإطار التطبيقي للدراسة على الإستبانة كونها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة.

#### ٣- خصائص عينة الدراسة

إحتوت الإستبانة في مقدمتها على رسالة مختصرة تشرح للمشارك الهدف المرجو منها، ثم اشتملت بعد ذلك على البيانات الديمغرافية وهي: المؤهل العلمي، الإختصاص وعدد سنوات الخبرة في ممارسة مهنة المحاسبة؛ لتنتقل فيما بعد إلى بنود الإستبيان والتي هي عبارة عن 35 سؤالاً موجّهاً إلى الأطراف المشاركة، وقد تناول المحور الأول من بنود الإستبيان الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى للبحث، أما المحور الثاني فقد ارتبط بالفرضية الثانية.

جدول رقم ١: توزيع قوائم الإستبيان على أفراد عينة الدراسة

النسبة %	العدد	البيان
100 %	١٦٥	الإستبيانات الموزعة
72 %	120	الإستبيانات المسترّدة
20 %	٤٥	الإستبيانات غير المسترّدة
72 %	120	الإستبيانات القابلة للتّحليل

المصدر: من إعداد الباحث

#### ٤- الأسلوب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات



www.mecsj.com/ar

المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية لـ MECSJ

العدد الثلاثون ( تشرين الأول) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

- لتحقيق أهداف هذه الدراسة وإختبار فرضياتها، إستخدم الباحث برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، فضلا عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية نذكر منها:
- الوسط الحسابي (mean): هو قيمة تتجمع حولها قيم مجموعة، ويمكن من خلالها الحكم على بقية قيم المجموعة، فتكون هذه القيمة هي الوسط الحسابي.
  - الإنحراف المعياري (standard deviation): يستخدم لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدلّ على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية.
  - إختبار (t-test(one sample test): يستخدم هذا الإختبار لفحص فرضية تتعلق بالوسط الحسابي، وقد إستخدم الباحث هذا الإختبار في إختبار فرضيات الدراسة.

## ٥- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

- المؤهل العلمي:

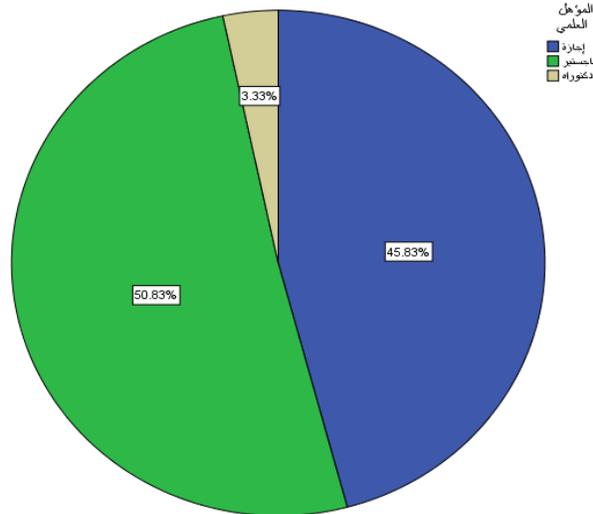
جدول رقم ٢: توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
إجازة	55	45.8	45.8	45.8
ماجستير	61	50.8	50.8	96.7
دكتوراه	4	3.3	3.3	100.0
Total	120	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss



شكل رقم ١: توزيع أفراد عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

يوضح الجدول والشكل الواردين أعلاه التوزيع بالنسبة المئوية للمؤهل العلمي للمشارك في الإجابة عن أسئلة الاستبيان، حيث أنّ نسبة 3.3 % من المشاركين يحملون "دكتوراه"، ونسبة 50.83 % منهم يحملون "ماجستير"، بينما كانت نسبة 45.83 % من المشاركين يحملون شهادة "إجازة" وبهذا يكون المشاركون ممن يحملون "الماجستير" هم الأكثر نصيباً في هذه الدراسة.

#### - الإختصاص:

تنوعت الإختصاصات المشاركة في هذه الدراسة، وكان تظهير أنواع تلك المشاركات على الشكل التالي:

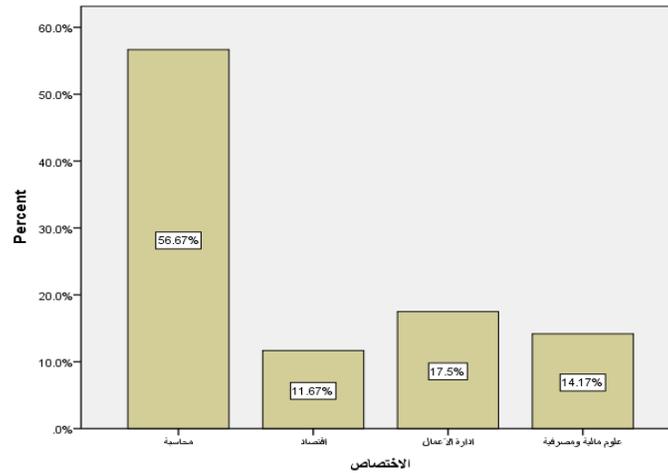
جدول رقم ٣: توزيع أفراد العينة وفق الإختصاص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة	68	56.7	56.7	56.7
اقتصاد	14	11.7	11.7	68.3
ادارة الاعمال	21	17.5	17.5	85.8
علوم مالية ومصرفية	17	14.2	14.2	100.0
Total	120	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.



شكل رقم ٢: توزيع أفراد العينة وفقا للاختصاص



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأنَّ المتخصِّصين في مجال "الاقتصاد" قد نالوا المركز الأدنى، بينما حاز المتخصِّصين في مجال "المحاسبة" المركز الأعلى في هذه الدِّراسة، وهذا بالتَّالي يعزِّز إجابات الأسئلة الموجهة لهم بما يخدم مصلحة البحث، إذ أنَّ هذه الدِّراسة تتمحور حول المحاسبة.

- عدد سنوات الخبرة في ممارسة المحاسبة:

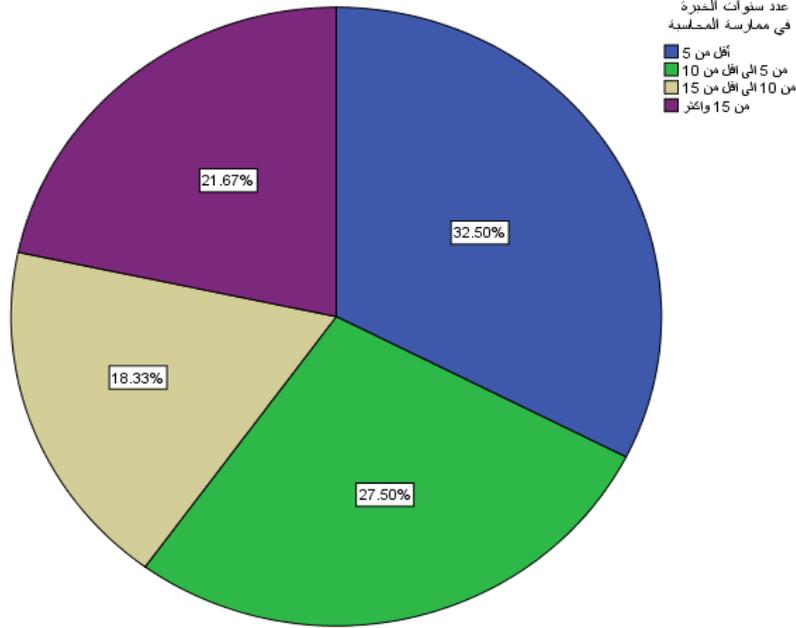
جدول رقم ٤: توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة في ممارسة المحاسبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من ٥	39	32.5	32.5	32.5
من ٥ الى اقل من ١٠	33	27.5	27.5	60.0
من ١٠ الى اقل من ١٥	22	18.3	18.3	78.3
من ١٥ وأكثر	26	21.7	21.7	100.0
Total	120	100.0	100.0	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.



شكل رقم ٣: توزيع أفراد العينة وفق سنوات الخبرة في ممارسة المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

ومن خلال الجدول والشكل السابقين يمكن القول بأنّ العدد الأكبر من المستخدمين كانت سنوات خبرتهم تتراوح بين ٥ وال ١٠ سنوات اذ بلغت نسبتهم ٦٠% من المستطلعين، فيما ٤٠% لهم أكثر من ١٠ سنوات خبرة في ممارسة المحاسبة.

## ٦- أساليب التحليل والمعالجة الإحصائية:

ب- إختبار الثبات:

لغرض التأكد من ثبات المقياس المستخدم تم استخدام المعامل (ألفا كرونباخ)، للوقوف على دقة إجابات أفراد عيّنة الدراسة، وتعد قيم معامل (ألفا كرونباخ) مقبولة إحصائياً عندما تكون هذه القيم مساوية أو أكبر من (0,60) وعلى وجه التحديد في البحوث الإدارية والمحاسبية وكما يلي:

جدول رقم ٥ : معامل ألفا كرونباخ على المستوى الاجمالي للمتغيرات

عدد العناصر	معامل الصدق=جزر معامل الثبات	معامل الثبات معامل ألفا كرونباخ



35	٠,٩١٧	٠,٩١٣
----	-------	-------

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي spss.

معامل ألفا كرونباخ على المستوى الإجمالي للمتغيرات لقياس مدى تأثير خبرات المدقق العملية وكفاءته العلمية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ، ويوضح الجدول التالي أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي (٠,٩٠٨) على المستوى (28)، المحور الأول يعني أنّ قيم المعامل (ألفا كرونباخ) مقبولة إحصائياً لأنه أكبر من (٠,٦).

جدول رقم ٦: معامل ألفا كرونباخ على المستوى الاجمالي للمتغيرات في المحور الأول

عدد العناصر	معامل الصدق=جزر معامل الثبات	معامل الثبات معامل ألفا كرونباخ
٢٨	٠,٩١٤	٠,٩٠٨

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي spss.

اما معامل ألفا كرونباخ على المستوى الإجمالي للمتغيرات لقياس مدى تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على صحة وموثوقية البيانات المالية للشركة موضوع التدقيق، في حال عدم اعتماد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويوضح الجدول التالي أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي (٠,٩) على المستوى (7)، المحور الثاني يعني أنّ قيم المعامل (ألفا كرونباخ) مقبولة إحصائياً لأنه أكبر من (٠,٦).

جدول رقم ٧: معامل ألفا كرونباخ على المستوى الاجمالي للمتغيرات في المحور الثاني

عدد العناصر	معامل الصدق=جزر معامل الثبات	معامل الثبات معامل ألفا كرونباخ
7	٠,٩٠٤	٠,٩٠٠

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج البرنامج الإحصائي spss.

## ٧- تحليل وإختبار الفرضيات:

### 1- التكرارات وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة:

في إطار معالجة الاستبانة تم تحديد مقياس للإجابة عن الأسئلة الواردة فيها، فقد استخدم الباحث معيار ليكارت الخماسي (Likert) في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة وتتنحصر الإجابات المستخدمة كالتالي:

جدول رقم ٨: المتوسط المرجح

المستوى	المتوسط المرجح
موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
موافق	من 1.80 إلى 2.59



محايد	من 2.6 إلى 3.39
غير موافق	من 3.4 إلى 4.19
غير موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحث

ولمعرفة إجابات إتجاهات العينة لكل فقرة ولكل محور من محاور الدراسة تم استخدام النسب والتكرار والأوساط الحسابية والإنحرافات المعيارية وكانت النتائج كما يلي:

**المحور الأول:** ما مدى أهمية خبرات المدقق العملية وكفاءته العلمية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع ما قد يعترض التدقيق الخارجي من معوقات قد تحول دون ذلك.

يظهر الجدول التالي رقم (٩) نتائج الأسئلة الست الأولى من المحور الأول

جدول رقم ٩: نتائج الأسئلة الست الأولى

	يتأكد مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة	يتأكد مدقق الحسابات من تكوين مخصص عادل لهبوط الاسعار	يتأكد مدقق الحسابات من صحة اسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	1.95	2.11	2.06
Std. Deviation	.808	.658	.677
	يتحقق مدقق الحسابات من كشف الجرد ومن الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة	يتأكد مدقق الحسابات من عدالة اسعار البضاعة بالمقارنة مع قوائم الاسعار الجارية	يتأكد مدقق الحسابات من نسب الاستهلاك بالمقارنة من النسب السائدة وتعديل الاستهلاك استنادا لذلك
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.13	2.27	2.12
Std. Deviation	.788	.847	.852

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

يظهر الجدول أعلاه بأن إتجاهات الأسئلة الست الأولى تميل نحو الإتفاق، وهذا ما أكده الوسط الحسابي Mean والذي بلغت قيمته 1.95 للسؤال الأول، و 2.11 للسؤال الثاني، و 2.06 للسؤال الثالث، والذي بلغت قيمته 2.13 للسؤال الرابع، و 2.27 للسؤال الخامس و 2.12 للسؤال السادس، وجميعها أقل من الوسط الإفتراضي.

ويبين الجدول التالي نتائج الأسئلة ٧-٨-٩-١٠-١١-١٢ للمحور الأول:



جدول رقم ١٠: نتائج الأسئلة ٧-٨-٩-١٠-١١-١٢

	يتحقق مدقق الحسابات من سبب تغيير طريقة الاستهلاك والافصاح عن الاثر المتراكم	يتأكد مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة	يتأكد مدقق الحسابات من صحة اسعار السوق لمحفظه الاوراق المالية
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.08	2.38	2.23
Std. Deviation	.735	.832	.867
	يتأكد مدقق الحسابات من عدم قيام المنشأة بأثبات ايرادات محتملة قبل تأكد شروط تحقيقها	يتأكد مراجع الحسابات من عدم قيام المنشأة بتضمين الربح التشغيلي مكاسب ناتجة من بنود استثنائية دون الافصاح عن طبيعة تلك البنود	يقوم مدقق الحسابات الخارجي باضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال ابداء رايه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات اللبنانية
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.11	2.19	1.81
Std. Deviation	.887	.873	.702

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

ويظهر الجدول أعلاه أن اتجاهات الأسئلة ٧-٨-٩-١٠-١١-١٢ نحو الإتفاق، وهذا ما أكده الوسط الحسابي Mean الذي بلغت قيمته 2.08 للسؤال السابع، و2.38 للسؤال الثامن، و2.23 للسؤال التاسع، والذي بلغت قيمته 2.11 للسؤال العاشر، و 2.19 للسؤال الحادي عشر، و 1.81 للسؤال الثاني عشر، وهي بمجملها أقل من الوسط الإفتراضي

أما الجدول التالي يرمز لنتائج الأسئلة 13-14-15-16-17-18 من المحور الأول للاستمارة وجاءت الاحصاءات كالتالي:



جدول رقم ١١: نتائج الأسئلة 13-14-15-16-17-18

	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من الإفصاح عن الاحداث الجوهرية المؤثرة في المركز المالي	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق	يتأكد مدقق الحسابات الخارجي من الإفصاح عن الاحداث الجوهرية المؤثرة في المركز المالي
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.08	2.00	1.96
Std. Deviation	.836	.778	.782
	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بوضع خطة وبرنامج عن اجراءات التدقيق واضح المعالم	يتأكد المدقق الخارجي من قيام الشركات اللبنانية بالافصاح عن طبيعة المخاطر التي تتعرض لها	يتحقق المدقق من سلامة مكونات اعداد بيان الدخل
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.41	2.56	2.36
Std. Deviation	.912	1.060	.933

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

يظهر الجدول السابق نتائج الأسئلة 13-14-15-16-17-18 التي توجهت نحو الإتفاق، ومما يؤكد ذلك الوسط الحسابي Mean الذي بلغ 2.08 للسؤال 13، و 2 للسؤال 14، و 1.96 للسؤال 15، اما الوسط الحسابي Mean بلغ 2.41 للسؤال 16، و 2.56 للسؤال 17، و 2.36 للسؤال 18 وكلها أقل من الوسط الإفتراضي.

وننتج الأسئلة ١٩-٢٠-٢١-٢٢-٢٣-٢٤ يظهره الجدول التالي:

جدول رقم ١٢: نتائج الأسئلة ١٩-٢٠-٢١-٢٢-٢٣-٢٤



	التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الاجل لسداد قروض قصيرة الاجل والتأكد من انه تم الإفصاح الكافي عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسبة السيولة	التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الاجل والتأكد من انه تم الإفصاح في البيانات المالية عن اثر ذلك على نسبة السيولة	التأكد من عدم ادراج مكاسب او خسائر تقلب اسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في بيان الدخل
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.34	2.38	2.40
Std. Deviation	.794	.768	.782
	التأكد من الإفصاح في البيانات المالية عن الكفالات ضمن الاتزامات الطارئة	يتأكد المدقق الخارجي من عدم التزام الشركة بمعايير المحاسبة الدولية	يتأكد المدقق من احتساب اطفاء الاصول غير الملموسة قد حصل بما يتناسب مع توجهات معايير المحاسبة الدولية المعتمدة
N Valid	120	120	120
Missing	0	0	0
Mean	2.34	2.26	2.24
Std. Deviation	.804	.750	.789

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

من خلال الجدول أعلاه، نجد أن الوسط الحسابي للأسئلة 19-20-21 هي على التوالي: 2.34 و 2.38 و 2.40، وهي جميعها أقل من الوسط الإفتراضي، أما التوجه الوسط الحسابي للأسئلة 22-23-24 والتي كانت أدنى من الوسط الإفتراضي وعلى التوالي: 2.34 و 2.26 و 2.24. مما يؤكد إتجاه تلك الأسئلة نحو الإتفاق.



جدول رقم ١٣: نتائج الأسئلة ٢٥-٢٦-٢٧-٢٨

	من الممكن ان لا يتعاون المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي	من الممكن عدم تعاون محاسبي الشركة مع مدقق الحسابات الخارجي	أن الدورات التدريبية هي غير كافية لمساعدة المدقق على اكتشاف الغش في الوقت المناسب	يتعرض المدقق لضغوط من الادارة لعدم الافصاح عن مكان الغش في البيانات المالية خلافا لما مرد في المعايير الدولية
N Valid	120	120	120	120
Missing	0	0	0	0
Mean	2.27	2.27	2.16	2.13
Std. Deviation	.914	.941	.935	.859

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

ولم يختلف توجه تلك الأسئلة نحو الإتفاق على غرار سابقتها، وأيضا الوسط الحسابي لكل منها بقي أقل من الوسط الإفتراضي، مما يثبت هذا التوجه، حيث بلغ على التوالي للأسئلة 25-26-27-28 ما قيمته: 2.27 و 2.27 و 2.16 و 2.13.

**المحور الثاني: هل تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على صحة وموثوقية البيانات المالية للشركة موضوع التدقيق، في حال عدم اعتماد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

ويظهر الجدول الآتي نتائج الأسئلة السبعة الخاصة بالمحور الثاني:



جدول رقم ١٤: نتائج الأسئلة السبعة للمحور الثاني

	يساعد التطوير في معايير المحاسبة والتدقيق بما يتناسب مع التطورات الحاصلة فب بيئة العمل من عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر في خدمة الأطراف المتعاملة مع البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم والتأثر عليها	تؤكد المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والإلتزام بتطبيقها على الحد من الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات اللبنانية في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صوري (في ربحيتها أو في مركزها المالي)	إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش في البيانات المالية	تساهم المعرفة بمعايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح في البيانات المالية	إن تحقق مراجع الحسابات الخارجي من أن تصنيف محفظ الأوراق المالية قد تم إستنادا للقواعد الواردة في معايير المحاسبة الدولية، يساهم في رفع مصداقية المبدعين على الإستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية	إن اعتماد المدققين الخارجيين في لبنان على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية من شأنه أن يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الإستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية	تلعب الجهات المهنية المختصة والقيمة على مهنتي المحاسبة والتدقيق (مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية مثلا) دورا محوريا في نشر والزامية تطبيق المعايير الدولية، بما يزيد من مصداقية الإفصاح المحاسبى من جهة، ومستوى الثقة بتقارير مدققي الحسابات من جهة أخرى
N Valid	120	120	120	120	120	120	120
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1.99	2.10	2.22	1.95	2.15	2.28	2.07



## جدول رقم ١٤: نتائج الأسئلة السبعة للمحور الثاني

	يساعد التطوير	تؤكد المعايير	إن تطبيق معايير	تساهم المعرفة	إن تحقق	إن اعتماد	تلعب الجهات المهنية
	المحاسبة والتدقيق	المحاسبية ومعايير	المحاسبة الدولية	بمعايير المحاسبة	مراجع	المدققين	المختصة والقيمة
	بما يتناسب مع	التدقيق والالتزام	يؤدي إلى تقليل	الدولية في تحسين	الحسابات	الخاجيين في	على مهنتي المحاسبة
	التطورات	بتطبيقها على الحد	فرص ارتكاب	جودة الإفصاح	الخارجي من	لبنان على	والتدقيق (مجلس
	الحاصلة فب بيئة	من الإجراءات	الأخطاء والغش	في البيانات المالية	أن تصنيف	معايير	إصدار معايير
	العمل من عرض	المحاسبية التي تلجأ	في البيانات المالية	الأوراق المالية	محفظـة	المحاسبة	المحاسبة الدولية
	المعلومات	إليها إدارات		قد تم إستنادا	الدولية	المحاسبة	مثلا) دورا محوريا
	المحاسبية بعدالة	الشركات اللبانية في		للقواعد الواردة	والمعايير	الدولية	في نشر والزامية
	ودقة أكبر في	بعض الأحيان سعيا		في معايير	المالية من	التقارير	تطبيق المعايير
	خدمة الأطراف	وراء إحداث تحسين		المحاسبة	شأنه أن يحد	الدولية، يساهم	الدولية، بما يزيد من
	المتعاملة مع	ربحيتها أو في		في رفع	من قدرة	مصادقية الإفصاح	مصادقية الإفصاح
	البيانات	مركزها المالي)		مصادقية	المحاسبين	الجهـة،	المحاسبية من جهة،
	والمعلومات			الإفصاح في	المبـدعين	مستوى الثقة بتقارير	ومستوى الثقة بتقارير
	المحاسبية في			البيانات المالية	على	مدققـي الحسابات من	مدققـي الحسابات من
	اتخاذ قراراتهم				الإستفادة من	جهة أخرى	جهة أخرى
	والتأثر عليها				الثغرات		
					الموجودة		
					في القواعد		
					المحاسبية		
N Valid	120	120	120	120	120	120	120
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1.99	2.10	2.22	1.95	2.15	2.28	2.07
Std. Deviation	.750	.814	.780	.787	.866	.907	.827

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.



الجدول أعلاه كشف توجه جميع الأسئلة المتفرعة عن المحور الثاني في إستبانة هذه الدراسة، وهو نحو الإتفاق، ومما يؤكد ذلك هو تدني الوسط الحسابي Mean لكل سؤال عن الوسط الإفتراضي البالغ 3، وهو على التوالي لتلك الأسئلة: 1.99 و 2.10 و 2.22 و 1.95 و 2.15 و 2.28 و 2.07.

## ٢- إختبار الفرضيات:

سيقوم الباحث بعرض وتحليل إختبار كل من الفرضيتين اللتين مثلتا الإجابات الأولية على الإشكاليتين المطروحتين في بداية هذه الدراسة:

### الفرضية الأولى:

H0 لا تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية المتراكمة وكفاءته العلمية المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1 تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية المتراكمة وكفاءته العلمية المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والإختبار التالي الذي سوف يعرضه الباحث سيثبت إحدى الفرضيتين:

جدول رقم ١٥: متوسط إجابات الفرضية الأولى

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypotheses 1	120	2.1994	.31838	.02906

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

جدول رقم ١٦: إختبار الفرضية الأولى

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypotheses 1	-27.546-	119	.000	-.80060-	-.8581-	-.7430-

المصدر: من إعداد الباحث بإستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

يظهر في هذا الجدول أن sig = .000، وهي بالتالي أقل من ٠,٠٠٥، وهذا ما ينفي H0 في هذه الفرضية ويثبت H1.



الفرضية الثانية:

H0 تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في صحة وموثوقية البيانات المالية في الشركة التي تعتمد معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

H1 لا تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في صحة وموثوقية البيانات المالية في الشركة التي تعتمد معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

والإختبار التالي الذي سوف يعرضه الباحث سيثبت إحدى الفرضيتين:

جدول رقم ١٧: متوسط إجابات الفرضية الثانية

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Hypotheses2	120	2.1071	.46788	.04271

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

جدول رقم ١٨: إختبار الفرضية الثانية

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Hypotheses2	-20.904-	119	.000	-.89286-	-.9774-	-.8083-

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.

يظهر في هذا الجدول أن  $sig = .000$ ، وهي بالتالي أقل من  $0.05$ ، وهذا ما ينفي H0 في هذه الفرضية ويثبت H1

بناء لكل ما ذكر آنفاً، يمكن للباحث القول بأن فرضيات البحث H1 قد تم إثباتهما بنجاح و وضوح، وعبر الأدوات العلمية والإحصائية وعبر الإختبارات المنطقية التي تم تطبيقها على الإستمارات الموزعة.



## الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الإستنتاجات

لقد توصلت هذه الدراسة للنتائج التالية:

- إن إكتشاف الأخطاء والغش هي من مسؤولية المدقق وخاصةً إذا لم يتم تنفيذ مهمته حسب المطلوب.
- ان مسؤولية المدقق تكمن في إبداء الرأي حول البيانات المالية المقدمة
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لإكتشاف طرق وأساليب للحد من هذه الظاهرة.
- وجود مدققين مؤهلين إلا أن الشركات تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بطريقة فنية يصعب على المدقق إكتشافها.
- إن إستخدام معايير المحاسبة الدولية يحقق للبيانات المعدّة والمدققة مجموعة من العناصر الإيجابية أهمها المصادقية والقبول العام بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة.
- أبرز الصعوبات التي تواجهها الشركات في لبنان عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية هي صعوبة ترجمة المعايير الدولية إلى اللغة العربية والترجمات الموجودة مختلفة في ترجمة المصطلحات المهنية.
- يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين الخارجيين ومستخدمي البيانات الماليّة لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم الماليّة.
- تعتبر يقظة وخبرة وكفاءة المراجعين الخارجيين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إعتدال المدققين الخارجيين في لبنان على المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الإستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية.
- يساعد التطوير في معايير المحاسبة والتدقيق بما يتناسب مع التطورات الحاصلة في بيئة العمل من عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر في خدمة الأطراف المتعاملة مع البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم والتأثير عليها.

### ثانياً: التوصيات

تعددت التوصيات التي تقدمها هذه الدراسة فتتوزعت بين توصيات موجهة لإدارات الشركات، وتوصيات موجهة للمدققين الخارجيين، وأخرى موجهة للجهات الرسمية الرقابية والهيئات المهنية المعنية.



## 1-توصيات موجهة لإدارات الشركات:

التركيز على تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وعرض البيانات المالية، باعتبارها وسيلة مناسبة للإفصاح عن المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية والإدارية، وكذلك القيام بدورات تدريبية متخصصة في مجال معايير المحاسبة الدولية للموظفين وتشجيع موظفي القطاع المالي بالإطلاع سنوياً على تلك المعايير وذلك من خلال توفيرها لهم، كما ان على إدارات الشركات الإستعانة بخبراء في مجال المحاسبة بهدف تطوير كفاءة معدّي البيانات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية.

## 2-توصيات موجهة للمدققين الخارجيين ( خبراء المحاسبة المجازين في لبنان ):

ضرورة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عمليّة التدقيق جميع عناصر ومكوّنات القوائم الماليّة الاهتمام الكافي، وعلى المدقق الخارجي التمسك بقواعد السلوك المهني من جهة والمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق من جهة أخرى عند تدقيق البيانات المالية وإبداء الرأي الفني المحايد، حيث يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن اكتشاف الغش حال وجوده في البيانات المالية موضوع التدقيق، والقيام بدورات ثقافية ونوعية نحو مفهوم المحاسبة الإبداعية وطرق الحد منها، خاصة إذا استهدفت تلك الدورات الجامعات الرسمية والخاصة لتوعية الطلاب الجدد على مهنة المحاسبة والتدقيق، وتوضيح المعايير الدولية والعمل عليها وتطبيقها ضمن مسائل تساعد الطلاب على اكتساب خبرة مهنية قبل ممارستهم المهنة على أرض الواقع.

## 3-توصيات موجهة للجهات الرسمية الرقابية والمهنية المعنية بالمهنة (وزارة المالية، نقابة الخبراء، مجلس معايير المحاسبة الدولية..):

- العمل على بثّ الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، والتركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين الخارجيين بشكل مستمر، وتشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية المختصة في الدولة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، و تشريع القوانين التي تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية او على الأقل تساعد في الحد منها.
- القيام بالإعداد بشكل مستمر لمؤتمرات وندوات علمية متخصصة محاسبية ومالية وقانونية، وإعداد نشرات توضيحية لبيان مخاطر استخدام المحاسبة الإبداعية وأثارها السلبية على مستقبل الشركات ومستقبل الاقتصاد وسمعته المحليّة والإقليمية والدولية.
- تقنين قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم الماليّة بوضع محددات كافية لاستخدام البدائل المحاسبية في مجال القياس والإفصاح.
- يتطلب الواقع الاقتصادي اللبناني الخروج من ازدواجية المصادر لجهة التشريع المحاسبي، بحيث ينبغي اعتماد معايير المحاسبة الدولية بصورة معدّلة بما يتناسب مع حجم هذا الإقتصاد وطاقته.
- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخّلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلّبات القانونيّة والمحاسبية فضلاً عن تأمين إستقلاليتهم النسيبية بما يحقّق أداء فاعلا وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ويحميهم من المساءلة القانونية.
- العمل على تعظيم النواحي الأخلاقية لمعدّي القوائم الماليّة والعمل على توعيتهم بأهميّة التقيّد التام بأخلاقيات العمل المهني لأثره الإيجابي على مصداقية تلك القوائم لما لذلك من تأثير على مستقبلها ومستقبل الإقتصاد الوطني اللبناني بشكل عام.



## المصادر والمراجع

- الخشاوي , علي .محمود & ,الدوسري ,محسن .ناصر .(2008). *المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها*. السعودية : ديوان المحاسبة السعودي.
- الداية ,منذر يحي .(2009). *أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية*. فلسطين. الجامعة الاسلامية.
- القاضي ,حسن & ,حمدان ,مأمون .(2008). *لمحاسبة الدولية ومعاييرها*. الاردن :دار الثقافة للنشر و التوزيع.
- الموقفي ,علي .(2019). *دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية مجلة إدارة الأعمال والدارا رسات الاقتصادية الجزائر*.
- انس عبدالله محمد أمين. (٢٠١٧). *أثر لجان المراجعة في تنظيم السياسات المحاسبية وتحقيق الشفافية في التقارير المالية في المصارف التجارية السودانية*. السودان. جامعة السودان.
- ايمن عبدالله محمد أبو بكر. (٢٠١٦). *الإتجاهات الحديثة في تطبيق الحوكمة بالمصارف ودورها في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء*. الامارات العربية المتحدة. جامعة ابوظبي.
- جريرة ,طلال البشتاوي ,سليمان & ,الحياصات ,حمدان : .(2015). *أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين*. الاردن *المجلة الاردنية في ادارة الاعمال* .
- حسن الموسوي .(٢٠١٦). *مدى كفاية خبرات خبراء المحاسبة المجازين في لبنان على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء أنفسهم*. لبنان. *مجلة الجامعة اللبنانية*.
- حسن ,حيدر .صلاح ,فليح ,ذوالفقار م& ,حمد عنبر ,سالم .جابر .(2013). *دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الاداء المحاسبي*.العراق . *المجلة العراقية* . 391-422 ,
- خالد جمال الجعارات .(٢٠١٧). *المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية*. الاردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.
- شريف محمد البارودي .(٢٠٠٢). *معايير المحاسبة الدولية*. مصر. *مجلة الفكر المحاسبي*.
- طه ,محمد .(2010). *التدقيق المحاسبي*.بيروت :دار النهضة.
- عبدالله ,فيصل .نجم الدين .(2012). *التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق* . *جامعة صلاح الدين*.
- ليندا حسن نمر الحلبي، و محمد مطر .(٢٠٠٩). *دور مدقق الحسابات الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية*. جامعة الشرق الاوسط.
- محمد حمود احمد صالح السياغي .(٢٠١٨). *دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية*. *دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية*. السودان
- محمد عبد النور بن داود .(٢٠١٥). *دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات*. *دراسة على عينة من شركات في ولاية ورقلة*. الجزائر



www.mecsaj.com/ar

المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية لـ MECSJ

العدد الثلاثون ( تشرين الأول) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

- مرآة, صالح &, بوهرين, فتيحة. (2010). الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية. *الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة*. (p. 7). الجزائر: جامعة سعد دحلب.
- Alhyari, R., & Al-Nsour, O. (2016). The Role of Corporate Governance Principles in Reducing Creative Accounting Impacts on Financial Statements in Jordanian Industrial Public Shareholding companies.
- Belkaoui, A. R. (2000). *Accounting theory*. USA: Thomson Learning.
- Ghosh S, G. R. (2010). Translational competence of ribosomes released from a premature termination codon is modulated by NMD factors. *Research Support*.
- LACPA. (2019). نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان: لبنان / أعضاء نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان. (2019).
- Silins, H. &. (2002). Schools as Learning Organizations: The Case for System, Teacher and Student Learning. *Educational Administration*.
- TUOVILA, A. (2019). *investopedia*. Retrieved 2019, from investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/g/gaas.asp>