

مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (من وجهة نظر مراجعي الحسابات والأساتذة الجامعيين)

م.م. هونر محمد محمد امين¹، م.م. سوران محمد امين²، م.م. محمد حازم اسماعيل الغزالي³
معهد تقني دربندخان¹، معهد تقني كلار²، جامعة الموصل³

الملخص:

ان وجود المحاسبة الابداعية كان احد اسبابها هو وجود قصور وصعوبات في مجال المراجعة الخارجية كمهنة وهذا ادى إلى استخدام تقنيات وأساليب حديثة لعلاج القصور والصعوبات التي تواجه عملية المراجعة، اذ تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً لمهنتي المراجعة والتدقيق عبر الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبين. حيث أن كفاءة فعالية المراجعة تساعد في الحد من المحاسبة الابداعية، ومن هنا تنطلق أهمية البحث لاستكشاف ما إذا كانت مكاتب المراجعة تهتم لتطبيق الانظمة الانضباطية لعملية المراجعة وفي معرفة مستوى الكفاءة والفعالية قبل التطبيق وبعد التطبيق، وتبرز أهمية هذه الدراسة بعملية المراجعة والالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة ودورها في الحد من الإبداع المحاسبي، بالإضافة الى إثارة الوعي المهني والأكاديمي بضرورة الاهتمام بدراسة الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتحقيق إدراك وفهم أكبر لها. ويهدف البحث الى ابراز دور مراجع الحسابات في الكشف وتشخيص ممارسات واجراءات الوحدات الاقتصادية ومحاسبتها تحت مسمى المحاسبة الإبداعية واجراءاته الرقابية والتدقيقية ويتوضح الهدف العام من هذا البحث هو توضيح أهمية كفاءة المراجعة الفعالة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والذي يتم من خلال تحقيق الوضع الحالي لمراجعي ومعرفة نقاط الضعف وتحديد المعوقات والصعوبات التي اثرت سلباً على سمعة أعمال المراجعة. وعليه ان الطبيعة الاستكشافية لهذه الدراسة الذي اعتمده الباحثين على المنهج الاستنباطي الاستقرائي في استقراء رأي المراجعين الممارسين للمهنة والكشف عن المحاسبة الابداعية.

تضمن البحث أربعة مباحث تناول المبحث الأول الاساليب والاجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية في مطلبين حيث تضمن مطلب الاول مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية والمطلب الثاني الاساليب والاجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية أما المبحث الثاني أهمية كفاءة وفعالية المراجعة فقد تطرق في مطلب الاول مفهوم كفاءة وفعالية المراجعة وتناول مطلب الثاني وسائل قياس الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة وتناول المبحث الثالث: أثر كفاءة وفعالية عملية المراجعة على المحاسبة الابداعية وفي المبحث الرابع الذي يمثل الجانب العملي للبحث.

پوختى :

یهکیک له هۆکارهکانی بوونی ژمیریاری داهینه رانه هه بوونی کهم و کوری یه له بواری ووردبینی دهرهکی وهک پیشهیهک نه مه بووه هوی بهکارهینانی تهکنیک و شیوازی تازه بۆ چارهسهری نه وه کهم و کوریهانی که توشی پرۆسهی ووردبینی ده بیته وه ، وه ژمیریاری داهینه رانه سنوړیکی فراوانی بۆ پیشهی ووردبینی و پیاچونه وه دامه زرانده له ریگهی نه وه پراکتیزه کردنانه و ریکار و سیاسه تانهی له لایه نه ژمیریاریانه وه ره چاو دهگریته چونه که توانا و کاریگری پیاچونه وه (ووردبینی) یارمه تی سنووردارکردنی ژمیریاری داهینه رانه دهکات ، لیږه وه گرنگی گهران و به دواواچوونی نویسنه گه کانی ووردبینی دهره که ویت.

نامانجی نه م توژیښنه وه یه له به ره چاو گرتنی روئی ووردبینی ژمیریاریه له پیزانین و دهستینشان کردنی کار و جی به جی کردنی یه که نابووړی یه کان و ئی پیچینه وهی له ژیر ناوینشانی ژمیریاری داهینه رانه نه مه ش له ریگهی به دواواچوونی له نیستادا له ووردبینیه کان وه زانینی خانی لاواز و دیاری کردنی ریگریه کان.

نه م توژیښنه وه یه چوار به ش له خو دهگرینت:

به شی یه کهم: تیگه یشتن و پاننه ره کانی به کارهینانی ژمیریاری داهینه رانه. به شی دوووم: گرنگی و کاریگری ووردبینی. به شی سییه م: کاریگری توانا کانی ووردبینی له ژمیریاری داهینه رانه دا. به شی چواره م خوی ده بیته وه له لایه نه کرداری توژیښنه وه که.

Abstract:

One of the reasons of the existence of the creative accounting is the existence of difficulties and deficiency in the field of the external review. This led to the use of modern techniques and means to treat the deficiency and difficulties that face the process of review. The creative accounting process is considered a big challenge for the two careers of review and auditing through the practices, procedures and policies conducted by the accountants. The efficiency of the review helps in delimiting the creative accounting. On such basis, this paper is considered important in exploring whether the offices of reviewing take care of applying the disciplinary systems for the process of review and. It is also important in determining the level of efficiency and effectiveness before and after the application. The current study is significant as it reconsiders the process of review and the moral commitments of the accountancy as a career in addition to arousing the vocational and academic consciousness of the importance of taking much care of studying the moral commitments and achieving more understanding for what it really means. The paper aims at distinguishing the role of reviewing the audit in revealing and identifying the practices and procedures of the economic units and their accountants under what might be called the creative accounting and its monitoring (checking or supervising) procedure. The general aim of the paper is to clarify the importance of the efficiency of the effective review to delimit the practices of the creative accounting which is done through the achieving the current situation to review and identify the points of weakness and determining the obstructions which negatively influenced the reputation of the works of audits. Consequently, the exploring nature of this study which the researches relied on is the inductive method in inducing the opinions of the reviewers' practitioners of the career and revealing the creative accounting (auditing).

مقدمة

تعد أخلاقيات المهنة المحاسبية هي خدمة مهنية وان الكثير من المهن وتتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة وان ابرز ما يميز أي مهنة عن باقي المهن الأخرى، هو تقبل أو التزام أعضائها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم والتي تعتمد البناء الأخلاقي الذي يشق من القيم الأخلاقية الأساسية كالعدالة والنزاهة والإنصاف، وإن أخلاقيات المهنة تمثل الأساس والضابط لسلوك العاملين ومهارة المهني، والأخيرة لا تكون كاملة إلا من خلال التزام المهني بقواعد سلوك مهنته، والتركيز على أخلاقيات المهنة التي تتضمن السمات الشخصية التي يجب على المهني امتلاكها وهي: الأمانة والصدق وحسن التعامل والذكاء والقدرة على التحليل، ونتيجة لاستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية في ظل نظرية الوكالة، والتي تؤثر وتتأثر بالجوانب الأخلاقية للمحاسبين، إذ يترتب على هذه الممارسات آثار في القوائم المالية، والذي يحدث نتيجة لتضارب مصالح الأطراف، فالمدراء يسعون إلى تعظيم مكافآتهم وخصوصاً إذا تم ربطها بأحد عناصر قائمة الدخل (الإيرادات أو صافي نتيجة النشاط)، إضافة إلى التصرفات الانتهازية للمديرين لتعظيم مصالحهم وتسخير خبرات المحاسبين لتحقيق مصالحهم الذاتية تعد التحدي الأخلاقي الأكبر لمهنة المحاسبة فضلاً عن المفاوضات التي تعقد بين المدراء والمدققين. لا شك ان مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي سيقوم الباحثين في هذا البحث بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة لرفع كفاءة المراجعة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها كون ان المراجع الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة الى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا ان هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

مشكلة البحث:

ان وجود المحاسبة الابداعية كان احد اسبابها هو وجود قصور وصعوبات في مجال المراجعة الخارجية كمهنة بالإضافة الى الذي ادى الى استخدام تقنيات وأساليب حديثة لعلاج القصور والصعوبات التي تواجهها اذ تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً لمهنتي المحاسبة والتدقيق عبر الممارسات والاجراءات والسياسات المتبعة التي يقوم بها المحاسبين.

وتتلخص مشكلة الدراسة في أن عدم التزام بعض الممارسين لمهنة المحاسبة بالالتزامات الأخلاقية للمهنة يؤدي إلى الوجود الإبداع المحاسبي والتي تؤدي دوراً بارزاً في تحقيق إبداع الممارسين للمهنة، فضلاً عن تحديد السبل الكفيلة برفع مستوى أدائهم لمهنتهم.

1- هل وجود قصور وصعوبات في كفاءة والفعالية المراجعة الخارجية يؤدي الى الوجود الابداع المحاسبي؟

2- هل استخدام تقنيات وأساليب حديثة علاج قصور وصعوبات تواجهها مراجع خارجي؟

3- هل المحاسبة الابداعية تحديا كبيرا لمهنتي المحاسبة والتدقيق؟

أهمية البحث:

أن أهمية كفاءة فعالية المراجعة يمثل ثورة علمية جديدة والتي سوف تساعد على الحد من المحاسبة الابداعية، ومن هنا تنطلق أهمية البحث لاستكشاف ما إذا كانت مكاتب المراجعة تهتم لتطبيق الانظمة الانضباطية لعملية المراجعة وفي معرفة مستوى الكفاءة والفعالية قبل التطبيق وبعد التطبيق، وفي حالة عدم التطبيق فستكمن أهمية البحث في معرفة المعوقات والصعوبات التي حالت دون تطبيقها، وتبرز أهمية هذه الدراسة بعملية المراجعة والالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة ودورها في الحد من الإبداع المحاسبي، بالإضافة الى إثارة الوعي المهني والأكاديمي بضرورة الاهتمام بدراسة الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتحقيق إدراك وفهم أكبر لها.

أهداف البحث:

يهدف البحث الى

1- تشخيص ممارسات واجراءات المحاسبة الابداعية وتحديد اسبابها ودوافعها والاثار المترتبة من تلك الممارسات .

2- ابراز دور مراجع الحسابات في الكشف وتشخيص ممارسات واجراءات الوحدات الاقتصادية ومحاسبيها تحت مسمى المحاسبة الإبداعية .

3- اجراءاته الرقابية والتدقيقية ويتوضح الهدف العام من هذا البحث هو توضيح اهمية كفاءة فعالية المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والذي يتم من خلال تحقيق الوضع الحالي لمراجعي ومعرفة نقاط الضعف وتحديد المعوقات والصعوبات التي اثرت سلباً على سمعة أعمال المراجعة.

منهج البحث :

ان الطبيعة الاستكشافية لهذه الدراسة فقد اعتمده الباحثين على المنهج الإستنباطي والذي يتم فيه إستنباط المعلومات المختلفة والمتوفرة في الكتب والدوريات والتوصل إلى نتائج حول تطبيق المراجعة والمحاسبة الابداعية فإن الباحثين قد حاولوا إختبار صحة التوقعات بإجراء دراسة إستكشافية تعتمد على المنهج الإستقرائي في إستقراء رأي المراجعين الممارسين للمهنة والكشف عن المحاسبة الابداعية.

فروض البحث:

يقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها "توجد علاقة ارتباط واثر بين فعالية المراجعة وبين المحاسبة الابداعية". وتتفرع منها عدة فرضيات فرعية وفق الاتي:

1. وجود علاقة ارتباط واثر ذات دلالة معنوية بين الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة وبين المحاسبة الابداعية.
2. وجود علاقات ارتباط واثر ذات دلالة معنوية بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وبين المحاسبة الابداعية.
3. وجود علاقة ارتباط معنوية بين الأمانة والاستقامة وبين المحاسبة الابداعية.
4. وجود علاقة ارتباط معنوية بين المعايير الفنية وبين المحاسبة الابداعية.

المبحث الاول: الاساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من الاساليب المتبعة التي تنتهجها المحاسبة الابداعية ولا بد من التعرف عليها والدوافع التي يتم استخدامها وفق الاتي:

المطلب الاول: مفهوم ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

اولاً: مفهوم المحاسبة الابداعية

يُشار إلى المحاسبة الإبداعية بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية من ماهي عليه من الأرقام الفعلية التي ما يرغب فيه المعدادون؛ من خلال الاستفادة أو استغلال من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها⁽¹⁾. كما عرفت انها "عملية تجميل (تحسين) صورة المشروع تجميلاً صورياً من خلال اظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لأهداف متعددة منها الحصول على تسهيلات ائتمانية من البنوك التجارية وخاصة اذا كانت تلك المشاريع متعثرة"². أما "Jones" فيرى الإبداع المحاسبي بأنه "استخدام المرونة ضمن المحاسبة لادارة المقاييس وتمثيل الحسابات بحيث تخدم مصالح من بعدها"³

يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها وبجعل المستفيدين يبحثون دائماً عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضفي على زيادة قيمة هذه المعلومات⁴.

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

ان دوافع الاستخدام المحاسبي تتكون وفق الاتي⁵:

¹) Naser, K. (1993) Creative Financial Accounting: Its Nature and Use, Hemel Hempstead: Prentice Hall, p 2.

²) وليد زكريا صيام، (2006): "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، ص2.

³) Michael Jones, (2007), "Accounting", 2nd ed., John Wiley & Sons, Inc, p 81.

⁴) محمود رمضان محمد (2005): الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، ص6.

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين اسعار اسهم تلك الشركات في الأسواق المالية .
3. زيادة الاقتراض من البنوك.
4. التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
5. تحسي الاداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لاطهارها بصورة جميلة امام مجلس الادارة .
6. التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة الى مؤشرات ومعايير مالية.

المطلب الثاني: الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية

ان هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا أثرنا استعراض أهم تلك الأساليب هي⁶:

- 1- أحياناً نتيج القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال يسمح للوحدة الاقتصادية في عدد من الدول ان تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وشطبها على حساب عمر الوحدة الاقتصادية المتعلق بها ، ولذلك يمكن للوحدة الاقتصادية ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة حولها.
- 2- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ. ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الموجودات من أجل حساب الاندثار فانه عادة ما تتم هذا التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات.
- 3- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ، فعلى سبيل المثال لنفترض انه تم الإستعداد لبيع أحد الموجودات لبنك ما بدلاً من تأجير هذا الموجود لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن ان يطرح سعر بيع هذا الموجود بموجب أعلى أو أقل من قيمة الموجود الحالية لانه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.
- 4- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب ولاسيما في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

المبحث الثاني: أهمية رفع كفاءة وفعالية المراجعة

يؤدي استخدام أي نظام في مجال معين إلى وجود بعض الآثار المترتبة على هذا الاستخدام سواء كانت آثاراً إيجابية أو سلبية ، بالإضافة إلى أن استخدام هذا النظام الجديد لابد وأن يقابل بردود فعل متباينة من جانب مستخدمي هذا النظام . وبما أن نظم الخبرة هي من أحدث التطورات التكنولوجية في عالم الحاسب الآلي والتي تم استخدامها مؤخراً في مجال المراجعة فكان لابد من توضيح أثر هذه النظم على كفاءة وفعالية عملية المراجعة وأثرها على المراجعين أيضاً ، وكذلك توضيح رد الفعل المتوقع من المراجع تجاه استخدام هذه النظم ، حيث أن رد الفعل قد يتمثل في تأييد المراجع لاستخدام مثل هذه النظم أو معارضته لها ، أو عدم تأثره بهذا الاستخدام . وعلى ذلك سيتم أولاً توضيح مفهوم كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، ثم دور نظم الخبرة في زيادة الكفاءة والفعالية وذلك على النحو التالي :

المطلب الأول: مفهوم كفاءة وفعالية عملية المراجعة :

نادراً ما تناولت الكتابات في مجال المراجعة تحديد مفهوم كفاءة وفعالية عملية المراجعة ، ويمكن التوصل الى هذا المفهوم من خلال استعراض المفاهيم المختلفة للكفاءة والفعالية بصفة عامة .
تعني الكفاءة Efficiency كما عرفتها إحدى الهيئات الدولية بأنها " إنجاز الأهداف المخططة أو أي أهداف أخرى محددة للبرنامج بطريقة منتظمة بحيث تساهم في تخفيض تكاليف العمليات دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة ، أو الوقت الذي يجب أن تؤدي فيه الخدمة "

⁵ مطر ، محمد و الحلبي ، ليندا حسن ، (2009) : " دور مدققو الحسابات الخارجيين في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء - الاردن ، ص9.

⁶ الخشاي ، و الدوسري ، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، ص8. 2008.

أما الفعالية Effectiveness فهي " إختيار وسائل التنفيذ التي تعمل على تحقيق الخطط ، والأهداف (الفوائد) للمشروعات بأقل تكلفة ممكنة وبطريقة عملية وفي حدود اطار الوقت المتفق عليه "⁽⁷⁾

أما الدكتور محمد يوسف فقد عرّف الكفاءة بأنها " التأكد من تحقيق أقصى منفعة (أو مخرجات) ممكنة من الطريقة أو الأسلوب (أو الموارد المتاحة) ، أو بمعنى آخر أن أقل مستوى من الموارد قد تم استخدامه لتحقيق مستوى محدد من المخرجات . "

كما أنه عرّف الفعالية بأنها " عملية التأكد من أن المخرجات (أو النتائج) التي تم التوصل إليها قد تمت بالمستوى المطلوب من الأداء والجودة . "⁽⁸⁾

أما الدكتور محمد العائدي فإنه يعرف الكفاءة بأنها " المهارة الأساسية للشخص ومقدرته على حل المشاكل والمهام الموكولة إليه "⁹

وفيما يلي تعريف أمين لطفي للكفاءة والفعالية ، حيث عرّف الكفاءة بأنها " استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية بحيث يتم تعظيم المخرجات لأي مجموعة من مدخلات الموارد أو يتم تدنية المدخلات عند أي كمية أو جودة للمخرجات المرتبطة . " أما الفعالية فهي " تحقيق الأهداف أو الآثار المستهدفة للبرامج والعمليات أو الأنشطة . "¹⁰

ويعرّف محمد توفيق محمد الكفاءة بأنها " استخدام الموارد المتاحة ، الأمر الذي يتطلب توافر معايير مدروسة تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة ، أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين " كما أنه عرّف الفعالية بأنها " الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسئولية ، ويعني ذلك أن يحقق كل نشاط الأهداف المحددة له مع الالتزام بما تقضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك " ⁽¹¹⁾

هذا وكثيراً ما يختلط مفهوم الكفاءة والفعالية وقد يستخدمان أحياناً كترادفين على الرغم من إختلاف مفهوم كلا منهما . فبينما تشير الفعالية إلى النجاح في تحقيق الأهداف ، فإن الكفاءة تعبر عن استخدام أقل كمية ممكنة من الموارد لتحقيق تلك الأهداف . فكفاءة النشاط هي العلاقة بين مدخلات ومخرجات هذا النشاط ، بينما الفعالية هي العلاقة بين المخرجات والأهداف المحددة للنشاط .

ويرى البعض أن الفعالية مفهوم أعم وأشمل من الكفاءة فهي عبارة عن " قدرة المنظمة على تحقيق أعلى مستوى ممكن من الإشباع للأهداف المحددة لها بأولويات محددة وبأقل تكلفة ممكنة" . ومعنى ذلك أن الشركة لن تكون فعّالة إلا إذا حققت الكفاءة في الأداء أي حققت الأهداف بأقل تكلفة ممكنة . إلا أن ذلك ليس سليماً فتحقيق إحدى الصفتين لا يعني بالضرورة تحقيق الأخرى . بمعنى أن ارتفاع الكفاءة لا يعني تحقيق الفعالية والعكس بالعكس ، فقد تحقق الشركة أهدافها أي تحقق الفعالية ولكن بالإستخدام غير الكفاء للموارد المتاحة . قد تحسن الشركة استغلال مواردها أي تحقق الكفاءة ولكنها لا تصل إلى أهدافها وبالتالي لا تحقق الفعالية ، إلا أن هذا لا يمنع من أن الفعالية والكفاءة قد يتحققا معاً عن طريق تحقيق الأهداف المرغوبة بأفضل طريقة ممكنة أي بأفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة . ¹²

ومن العرض السابق لمفهوم الكفاءة والفعالية بصفة عامة ، يمكن القول أن كفاءة عملية المراجعة هي عبارة عن حسن استغلال الإمكانيات المتاحة بأفضل صورة ممكنة والمتمثلة في الأعداد المتاحة من المراجعين ، وكذلك الوقت المحدد والتكلفة المحددة (أي الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة) ، أما فعالية عملية المراجعة فهي عبارة عن درجة تحقيق الأهداف المرغوبة من عملية المراجعة سواء كانت أهداف أساسية (والتي تتمثل في إعداد تقرير بواسطة المراجع يتضمن رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية) أو أهداف ثانوية (وتتمثل في اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والغش) .

هذا ويمكن زيادة فعالية (ومن ثم كفاءة) عملية المراجعة عن طريق معالجة المشاكل السابق ذكرناها.

المطلب الثاني: وسائل قياس الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة :

هناك العديد من الوسائل التي يمكن إستخدامها لقياس الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة وهي كما يلي

⁽⁷⁾ إبراهيم أحمد الصعيدي ، المراجعة ومتغيرات العصر ، جامعة عين شمس ، 1996 ، ص 229 .

⁽⁸⁾ محمد محمود يوسف ، كفاءة وفاعلية قواعد تحليل وفحص إنحرافات التكلفة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 46 ، 1994 ، ص 114-115 .

⁽⁹⁾ محمد عبدالرحمن العائدي ، مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 7 ، العدد 3 ، 1983 ، ص 256 .

⁽¹⁰⁾ أمين السيد لطفي: (1998) المراجعة بإستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دارالنهضة العربية، القاهرة، ص35.

⁽¹¹⁾ محمد توفيق محمد ، المشكلات المعاصرة في المراجعة ، 1997 ، ص 153 .

⁽¹²⁾ منصور حامد محمود ، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، دار الثقافة العربية ، القاهرة ، 1990 ، ص 118 .

أولاً: وسائل قياس كفاءة عملية المراجعة :

1- مستوى الأخطاء:

نظراً لإعتماد عملية اتخاذ القرارات في المراجعة على مدى توفر المعلومات المناسبة الخالية من الأخطاء ، فإن المعلومات التي تمت مراجعتها يمكن أن تؤخذ بعين الاعتبار ويعتمد عليها عن تلك المعلومات التي لم يتم مراجعتها . ولهذا فيمكن القول ان التعديلات التي تتم بواسطة المراجع هي فعلاً التي يمكن أن تقيس فاعلية المراجعة . وبعبارة أخرى يمكن وصف تأثير المراجعة بقيمة المبالغ الناتجة من التعديلات أو التسويات التي تمت بواسطتها وتؤدي إلى تجنب الشركة لخسائر أو تكاليف كان يمكن أن تتحملها ، فعلى سبيل المثال الخطأ في رقم الأرباح المتوقعة سيؤدي ذلك إلى ضياع فرصة على الشركة في اتخاذ القرار السليم وما يترتب على ذلك من تحمل الشركة الخسائر¹³

اعتماداً على مما سبق وفي ظل عملية حسن تخصيص الموارد في الاقتصاد فيمكن قياس كفاءة عملية المراجعة بتخفيض تكلفة الأخطاء في المعلومات المحاسبية وقد تنتج تلك الأخطاء من الغش أو الأخطاء الشخصية أو التطبيق غير الملائم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو الإفصاح غير الكامل أو عدم إمكانية تقديم تقدير معقول عن نتائج الأحداث المستقبلية ، فالأخطاء في المعلومات المحاسبية ستؤثر بدون شك في معظم قرارات أو تنبؤات الشركة .

2- توفر المعلومة الكاملة: حيث تركز عملية اتخاذ القرارات على مدى توفر المعلومات الكاملة عن كل بديل من بدائل حل المشكلة ، حتى يمكن لمتخذ القرار أن يقوم بتقييم تلك البدائل ثم اختيار البديل الأمثل ، كما أنه يجب أن تكون هذه المعلومات موضوعية وصحيحة وخالية من الأخطاء .

ومما لا شك فيه أنه ستزداد جودة المعلومات وثقة متخذ القرار فيها بعد أن يتم تعديلها واعتمادها بواسطة مراجع الحسابات . ومن ذلك يمكن القول أن كفاءة عملية المراجعة ترتبط بمدى إستفادة متخذ القرار بما تقدمه المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها والمساعدة في دراسة واتخاذ القرارات⁽¹⁴⁾ .

3- استخدام الموارد المتاحة الإستخدام الأمثل:

يعتبر العنصر البشري العنصر الحاكم في تحقيق الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في عملية المراجعة وتحقيق الهدف من هذه العملية ، وإن فعالية عملية المراجعة تتأثر بشكل مباشر بمدى كفاءة وقدرة العنصر البشري المسؤول عنها ، كما أن عدم تقديم الحلول للمشاكل التي قد تواجه هذا العنصر قد تؤدي إلى خلق العديد من المواقف التي تؤثر على مستوى فعالية عملية المراجعة . لذا ينبغي أن يتوفر لدى المراجع قاعدة معرفة – مشتقة من الخبرة والتدريب في مجال المراجعة – تمكنه من أداء مهام المراجعة بكفاءة وفعالية¹⁵ . وتلعب الخبرة المهنية دوراً هاماً في تحسين أحكام المراجعة ، ومن ثم تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة . وترجع أهمية هذا الدور للأسباب التالية

- إعتدال الكثير من أحكام المراجعة على الحكم الشخصي للمراجع ، وتعتبر الخبرة المكتسبة من قبيل المؤثرات الهامة في هذا الصدد .

¹³عبدالله محمود سالم ، مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنيّة أخطاء المعلومات المحاسبية وأثر ذلك على قرارات الإستثمار ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 10 ، العدد 5 ، (د.ن.) ، 1986 . ص 371-370 .

¹⁴ يمكن الرجوع في ذلك إلى :

- عبدالله محمود سالم ، المرجع السابق ، ص 370 .

- Anita Dennis , Best practices for audit efficiency, Journal of Accountancy , 2000,p1

¹⁵يمكن الرجوع في ذلك إلى :

- سمير محمد كامل ، مرجع سابق ، ص 219-220 .

- V. Kandasamy , Value for Money Audit Process , National Evaluation Conference , 2003, p 3

- تقترح الدراسات السلوكية تحسين جودة القرارات من خلال الخبرة . فمن خلال الخبرة تكتسب المعرفة وتتطور ، مما يقلل من المجهود اللازم لإتخاذ قرارات سليمة ، وهذا ينعكس في النهاية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة .
- يكون لدى المراجعين ذوي الخبرات المهنية المختلفة المتخصصة في صناعات معينة إستراتيجيات مراجعة تختلف عن غيرهم من المراجعين . ويكون لهذا الاختلاف دوره الإيجابي في تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

4- مخاطر الرفض الخاطئ:

وهذا النوع من المخاطر هو أحد أنواع المخاطر الناتجة عن مخاطر المعاينة ويقصد بمخاطر المعاينة هي أن يقوم المراجع بتنفيذ إختبارات المراجعة على عينة فقط من مجتمع البيانات محل الفحص بدلاً من تنفيذها على جميع مفردات هذه البيانات ، ويقوم المراجع بإستخلاص أحكام تتعلق بالمجتمع في ضوء تقويمه لنتائج العينة . ويترتب على ذلك أن يواجه المراجع نوعين من المخاطر وهما مخاطر الرفض الخاطئ والتي تؤثر على كفاءة المراجعة ومخاطر القبول الخاطئ والتي تؤثر على فعالية المراجعة (سيتم توضيحها في وسائل قياس فعالية عملية المراجعة)⁽¹⁶⁾.

إن الرفض الخاطئ ينشأ من إستنتاج المراجع - في ضوء نتائج العينة - بأن رصيد الحساب أو النوع من العمليات يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي لا تشتمل فيه القيمة الدفترية لهذا الرصيد على خطأ جوهري . ويترتب على ذلك قيام المراجع بإجراءات إضافية غير ضرورية مما يؤدي إلى تخفيض كفاءة المراجعة لزيادة الوقت والجهد وبالتالي التكلفة اللازمة للفحص ، ولذلك يعتبر هذا الخطأ خطأ كفاءة حيث ينتج عنه الرفض غير الصحيح ، وما يترتب على ذلك من قيام المراجع بإختبارات إضافية أخرى، والتوسع في الفحص ، حيث سيترتب على هذا الجهد الإضافي وصول المراجع إلى النتائج الصحيحة ولكن بتكلفة أكبر مما يؤثر على كفاءة المراجعة.

ثانياً: وسائل قياس فعالية عملية المراجعة :

1- تحقيق الأهداف:

حيث أن الهدف من عملية المراجعة هو كشف الخطأ والغش ومنع حدوثهما والإقرار بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي ونتاج الأعمال ، ولكن مع تطور إحتياجات المستفيدين من خدمات المراجعة بهدف إتخاذ القرارات الإقتصادية أصبح هناك هدف آخر من عملية المراجعة وهو توفير الثقة في القوائم المالية والتقارير وماتتضمنه من بيانات ومعلومات . وبالتالي فإنه يقع على عاتق المراجع مسئولية إكتشاف الأخطاء أو منع حدوثها بل وأيضاً تصحيح الأخطاء والغش مما سيترتب عليه فعالية عملية المراجعة لأنها حققت الهدف المنشود منها⁽¹⁷⁾.

2- خفض التكاليف دون التأثير على مستوى الجودة أو الوقت:

إن إستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية في عملية المراجعة يؤدي إلى خفض تكلفة المراجعة، حيث أن هذا الأسلوب يقوم على إختيار عينة عشوائية من مفردات المجتمع وتعكس نفس الخصائص التي تحدث في المجتمع ، وعلى ذلك يمكن للمراجع إستخلاص استنتاجات مناسبة على أساس معلومات يتوصل إليها من عينة صغيرة ممثلة للمجتمع . ويتميز هذا الأسلوب بأنه يمكن المراجع من قياس مخاطر المعاينة حيث تمكن المراجع من إستخدام قوانين الإحتمالات ، كما أنها تساعد المراجع في تصميم عينة تتسم بالكفاءة يستطيع من خلالها قياس كفاية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، وتقويم نتائج العينة . وبالتالي فإن إستخدامها يؤدي إلى خفض تكلفة المراجعة مع الحفاظ على مستوى الجودة والوقت المطلوب ودرجة الدقة المطلوبة ، مما يؤدي إلى زيادة فعالية عملية المراجعة⁽¹⁸⁾.

3- تحقيق الفوائد والمنافع:

⁽¹⁶⁾ يمكن الرجوع في ذلك إلى :

- معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية ، لجنة معايير المراجعة ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2002 ، ص 9 .

⁽¹⁷⁾ محمد سمير الصبان ، عبدالوهاب نصر علي ، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية ، 2002 ، ص 5 .

⁽¹⁸⁾ يمكن الرجوع في ذلك إلى :

- معيار العينات لأغراض المراجعة ، لجنة معايير المراجعة ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، 2003 ، ص 6 .
- محمود السعيد سبع ، أهمية إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، العدد 20 ، 1973 ، ص 198 .

لا يوجد خلاف على أن الفائدة والمنفعة من عملية المراجعة تتمثل في التقرير الذي يصدره المراجع والذي يوضح فيه رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها خلال فترة محددة . حيث أن هذا التقرير تعتمد عليه بعض الفئات مثل إدارة المشروع والتي يمثل لها هذا التقرير دليل على وفائها بمسئولياتها عند إعداد القوائم المالية للمشروع ، ومثل المتعاملين في سوق المال والذين يعتمدون على هذا التقرير في اتخاذ القرارات الخاصة بمنح القروض أو الإستثمار . وإذا حصلت الفائدة من التقرير فإن ذلك سيؤثر بالإيجاب على فعالية عملية المراجع⁽¹⁹⁾.

4- مخاطر القبول الخاطئ:

إن مخاطر القبول الخاطئ تنشأ من استنتاج المراجع - في ضوء نتائج العينة - أن القيمة الدفترية لرصيد الحساب أو النوع من العمليات لا يتضمن خطأ جوهرياً في الوقت الذي يشتمل فيه هذا الرصيد في الحقيقة على خطأ جوهري . ويترتب على ذلك عدم القيام بإجراءات إضافية مناسبة كان يجب عليه القيام بها للحصول على أدلة وقرائن كافية ، مما يؤثر على فعالية المراجعة نتيجة الوصول إلى رأي غير صحيح . ويطلق على هذا النوع خطأ الفعالية حيث ينتج عن القبول غير الصحيح التأثير على فعالية عملية المراجعة . ولاشك أن هذا النوع من الخطأ يعد أكثر خطورة في عملية المراجعة من خطأ الكفاءة ، حيث يرتبط هذا النوع بفعالية المراجعة والهدف منها⁽²⁰⁾.

5- الإنتاجية:

تمثل الإنتاجية أحد أهم وسائل قياس فعالية عملية المراجعة ، حيث أنه من خلال هذه الوسيلة نستطيع الحصول على القيم الهامة التي توضح العلاقة بين تكلفة مدخلات عملية المراجعة والمنافع المتحققة من عملية المراجعة والمتمثلة في المخرجات⁽²¹⁾.

المبحث الثالث: أثر كفاءة وفعالية عملية المراجعة على المحاسبة الابداعية

إن لفاعلية عملية رفع الفعالية وزيادة كفاءة المراجعة يحتاج الى نظم الخبرة التي تمتلك إمكانيات جديرة بالاعتبار في حقل المراجعة، حيث أن نظام الخبرة يتضمن معرفة الخبراء وقواعد حكمهم المستخدمة في حل المشاكل. وبذلك فإن نظم الخبرة يمكن أن تساعد في حماية الوحدة الاقتصادية والحد من الممارسات الابداعية المحاسبية. وترتيباً على ماسبق فإن تقنية نظم الخبرة يمكن أن تستخدم في مواجهة مشاكل عدم الكفاءة وضعف الفعالية عند أداء أعمال المراجعة²².

عليه أن من أهم خصائص رفع الكفاءة هو وجود نظم خبرة تساهم في الكشف عمليات الغش المتعمد بالإضافة الى التغلب على المشاكل التي قد تواجه عملية المراجعة وذلك وفق الآتي:

1- إن إستخدام المراجعة الكفوة سوف يؤدي إلى السرعة في إنجاز مهام المراجعة نظراً لإعتمادها على قواعد خاصة للحد من ممارسات الابداع المحاسبي، وبالتالي يمكن إنهاء إجراءات المراجعة في الوقت المحدد ودون أي تأخير، وبالتالي فإن ذلك يساعد على أداء أكبر عدد ممكن من عمليات المراجعة خلال الوقت المحدد لذلك.

2- إن إستخدام المراجعة الفعالة سيساعد على تخفيض التكاليف عن طريق إمكانية إتمام مهام المراجعة في وقت أسرع وبالتالي عدم الحاجة الى العمل وقتاً إضافياً وتجنب التكاليف المصاحبة لهذا الوقت الإضافي ، وأيضاً تجنب التكاليف التي قد تصاحب اتخاذ قرارات غير سليمة نظراً لموضوعية ودقة النظام في الوصول إلى هذه القرارات. ولكن هذا لا ينفي حقيقة هامة وهي أن نظم الخبرة في حد ذاتها تتطلب تكاليف مرتفعة للحصول عليها نظراً لحداثتها وعدم شيوع استخدامها . ولكنها ، مثل أي تقنية أخرى حديثة ، مع شيوع استخدامها سوف تبدأ تكلفتها في الإنخفاض بصورة تدريجية .

3- تساعد المراجعة الفعالة على ترشيد الحكم والتقدير الشخصي للمراجع ، حيث يصل النظام الى القرار بطريقة موضوعية بناء على مجموعة من القواعد التي تحد من الممارسات الابداعية، وذلك مع يكون عبر مراجعة كفوة

⁽¹⁹⁾ محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص 383 .

⁽²⁰⁾ معيار العيّنات لأغراض المراجعة ، مرجع سابق ، ص 5 .

⁽²¹⁾ Motiwallajames , Measuring the impact of expert systems , The Journal of Business and Economic Studies , 1998 , p 5

⁽²²⁾ يمكن الرجوع في ذلك إلى :

- السيد أحمد السقا ، مرجع سابق ، ص 23 .

- NitayaWongpin. , An experimental investigation of the effects of artificial intelligence systems on the training of novice auditors , Managerial Auditing Journal , 2000 , p12 .

عبر المراجع وتقديره الشخصي فهو المسئول النهائي عن اتخاذ القرار مستعيناً بالحلول الملائمة والموضوعية التي يقدمها له النظام .

4- يساعد استخدام نظم الخبرة على زيادة الثقة في تقرير المراجع وذلك بإعداد هذه النظم للمراجع الكفاء للقيام بعملية المراجعة وكذلك بترشيده الحكم الشخصي له . كما أنه كنتيجة لسرعة إتمام عملية المراجعة باستخدام نظم الخبرة ، يمكن بالتبعية تقديم تقرير المراجع في الوقت المحدد له بدون أي تأخير .

5- إن زيادة كفاءة عمل المراجع تؤدي إلى التغلب على المشاكل ومعالجة أغلب المشاكل التي قد تواجه الوحدة الاقتصادية، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة بدرجة كبيرة . حيث يمكن باستخدام نظم الخبرة تحقيق الأهداف المرغوبة من عملية المراجعة بأعلى مستوى من الإشباع (الفعالية) وذلك من خلال استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن (الكفاءة).

المبحث الرابع: دراسة استطلاعية في عينة البحث.

في هذا المبحث تم تعزيز الجوانب النظرية بدراسة تطبيقية يمكن من خلالها التعرف على مدى فعالية كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم الوصول إليها من خلال مجموعة من النتائج وذلك عن طريق عرض مجموعة من الأسئلة على مرجعي الحسابات والاساتذة الجامعيين في قسم المحاسبة.

الصدق والثبات باستخدام التحليل الاحصائي

لاختبار مدى استفادة مرجعي الحسابات من هذه العلاقة بين كل من المراجعة الخارجية والمحاسبة الإبداعية حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على مرجعي الحسابات والجهات الساندة لها لبيان انعكاسها على المحاسبة الإبداعية، وكانت نتائج تحليل الاستبيان وفق الآتي:

1. الصدق:

يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقاييس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها، وقد تحقق صدق المقاييس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المراجعة الخارجية والاساتذة الجامعيين في قسم المحاسبة، وكانت نسبة الاتفاق للخبراء على فقرات المقاييس (100%).

2. الثبات:

وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات بطريقتين:

أ- الثبات بطريقة التجزئة النصفية: تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقاييس إلى نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة تم استخدام جميع استمارات أفراد العينة والبالغ عددها (100) استمارة وتم تقسيم فقرات المقاييس البالغ عددها (25) فقرة إلى نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية ويضم الثاني الفقرات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين فبلغ (0.74) وباستخدام معادلة سبيرمان براون التصحيحية بلغ معامل الثبات بهذه الطريقة (0.81) وهو معامل ثبات عالي.

ب- معامل (ألفا كرونباخ) للاتساق الداخلي: ان معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة الى أخرى ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام جميع استمارات البحث البالغ عددها (100) استمارة، ثم استخدمت معادلة (ألفا) وقد بلغ معامل ثبات المقاييس (0.765) ويعد المقياس متسقاً داخلياً، لان هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً وفق الجدول رقم(1).

الجدول رقم(1)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.765	100

3. التحليل الإحصائية لفقرات الدراسة.

وتتضمن الأفكار التي تم تناولها في الجزء النظري للدراسة، وفيها العبارات التي يمكن أن تدل على وجود التغيير في المنظمة، وتم تحليلها على الشكل التالي:

الجدول (2) استجابة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة.

الوزن النسبي	معامل الاتفاق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور	
81%	83.16%	0.81	4.07	كفاءة فعالية المراجعة الخارجية	1
83%	82.49%	0.83	4.14	المحاسبة الابداعية	2

فإذا انطلقنا من مفهوم المتوسط الحسابي على أنه مجموع القيم مقسوماً على عددها، والنتائج ليس من الضروري أن يكون موجوداً فعلاً في مجموع البيانات المشاهدة، وتكون مهمته الرئيسية تقديم ملخص للبيانات وتوافقها مع بعضها البعض، وانطلاقاً من تعريف الانحراف المعياري على أنه دليل لبعدها النتائج عن المتوسط فكلما كانت قيمة الانحراف المعياري أصغر بالمقارنة مع قيمة المتوسط، هذا دليل على قرب البيانات من المتوسط وكلما كانت قيمته أكبر من المتوسط كان ذلك دليلاً على بعد البيانات عن المتوسط وإذا كانت قيمة الانحراف مساوية للصفر كان هذا دليل على أن البيانات مطابقة للمتوسط.

وبين الجدول (2) متوسط الاجابة عن كل عبارة وهل كانت تشكل حافزاً للحد من المحاسبة الابداعية عبر فعالية كفاءة المراجعة الخارجية، وكل عبارة يكون متوسطها أكبر من (3.4) هو دليل على موافقة أفراد العينة على هذا العبارة، ومن ثم ما هي نسبة الموافقة عليها ويجب أن تكون نسبة الموافقة أكثر من (60%).

– إن معدل المتوسط الحسابي للمحور الأول بلغ (4.07)، وهو أكبر من (3.4)، وانحراف معياري قدره (0.81)، وكل ذلك يعكس النظرة الايجابية لأفراد عينة الدراسة تجاه هذه العبارة وبالتالي يمكن تصنيفها وفق مقياس ليكارت الخماسي ضمن درجة (موافق بشدة) وبلغ معامل الاتفاق على اسئلة المحور من قبل افراد العينة بنسبة 83%، مما يشير الى الحاجة الى فعالية كفاءة المراجعة الخارجية.

– إن معدل المتوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ (4.14)، وهو أكبر من (3.4)، وانحراف معياري قدره (0.83)، وكل ذلك يعكس النظرة الايجابية لأفراد عينة الدراسة تجاه هذه العبارات وبالتالي يمكن تصنيفها وفق مقياس ليكارت الخماسي ضمن درجة (موافق بشدة) وبلغ معامل الاتفاق على اسئلة المحور من قبل افراد العينة بنسبة 82%، مما يشير الى ضرورة الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ومن خلال قيم الانحراف المعياري والذي تراوحت بين (0.81-0.83) نستنتج من ذلك بأن إجابات العينة كانت متجانسة.

4. اختبار فرضيات الارتباط والاثار

لمعرفة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون وكذلك الاختبار التائي لاختبار معامل الارتباط بين المتغيرات، لاختبار فرضية الارتباط توجد علاقة ارتباط واثار بين فعالية المراجعة وبين المحاسبة الابداعية، ومن خلال الجدول رقم (3) الذي يبين معامل ارتباط بيرسون مع الاختبار التائي للارتباط بين المحورين لتحقيق الأهداف المرسومة، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (3):

اختبار الارتباط بين المتغيرين

T-TEST			المتباين		معامل الارتباط	معامل الانحدار الخطي	اثبات الفرضية لأبعاد الدراسة	
Sig	T	N	Sig	F				
0.019	2.3	100	0.000	449	81%	0.904	الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية	الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة
0.230	1.2	100	0.000	507	83%	0.913		الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة
0.05	2	100	0.000	308	75%	0.868		الأمانة والاستقامة
0.002	3.1	100	0.000	751	88%	0.939		المعايير الفنية
0.016	2.44	100	0.000	1249	92%	0.962		(كفاءة المراجعة الخارجية) بشكل عام

قيمة الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (100) = 1.960
قيمة F الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (100) = 9.55
بالنظر الى الجدول رقم (3) تم استخلاص النتائج التالية:

1. نجد أنَّ معامل الارتباط كان (0.904)، مما يشير الى أنَّ هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة والحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، كما كانت نسبة المسؤولية (81% R^2)، أي أنَّ الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة تساهم وتؤثر بنسبة (81%) من التغيير الحاصل في ممارسات المحاسبة الابداعية وهذا يدل بان كل وحدة واحدة من الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة تؤثر بمقدار (81%) على المحاسبة الابداعية والتي بالتالي تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. وقد تم اختبار جدول ANOVA حيث بلغت قيمتها المحسوبة بدرجة (449) وهي أكبر من القيمة الجدولية وبدلالة احصائية اقل من (0.05) وهذا يعني بان هنالك تجانس وتباين مقبول بين كلا البعدين، كما ان (T) المحسوبة بلغت بمقدار (2.3) أكبر من الجدولية وهي أكبر من (2) وبدلالة احصائية اقل من (0.05) ويتبين ان هنالك تجانس وتباين بين متوسطات البعدين. وبالتالي يمكن إثبات الفرضية والتي تقول " توجد علاقة ارتباط وأثر ذات دلالة معنوية بين الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" وعليه تم اثبات الفرضية البديلة، ورفض فرضية العدم بعدم وجود علاقة.
2. نجد أنَّ معامل الارتباط كان (0.913)، مما يشير الى أنَّ هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، كما كانت نسبة المساهمة والمسؤولية (83% R^2)، أي أنَّ بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة تساهم وتؤثر بنسبة (83%) من التغيير الحاصل في المحاسبة الابداعية وهذا يدل بان كل وحدة واحدة من بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة تؤثر بمقدار (83%) على ممارسات المحاسبة الابداعية. وقد تم اختبار جدول ANOVA حيث بلغت قيمتها المحسوبة بدرجة (507) وهي أكبر من القيمة الجدولية وبدلالة احصائية اقل من (0.05) وهذا يعني بان هنالك تجانس وتباين مقبول بين كلا البعدين، كما ان (T) المحسوبة بلغت (1.2) وهي اقل من القيمة الجدولية وهي أصغر من القيمة المعيارية (2) وبدلالة احصائية أكبر من (0.05) ويتبين انه لا يوجد هنالك تجانس وتباين بين المتوسطات للمتغيرين. وبالتالي يمكن رفض الفرضية والتي تقول " توجد علاقة ارتباط وأثر ذات دلالة معنوية بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" وقبول فرضية العدم.
3. نجد أنَّ معامل الارتباط كان (0.868)، مما يشير الى أنَّ هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين الأمانة والاستقامة والإبداع المحاسبي، كما كانت نسبة المسؤولية (75% R^2)، أي أنَّ الأمانة والاستقامة تساهم وتؤثر بنسبة (75%) من التغيير الحاصل في المحاسبة الابداعية وهذا يدل بان كل وحدة واحدة من الأمانة والاستقامة تؤثر بمقدار (75%) على المحاسبة الابداعية والتي بالتالي تعمل على الحد من ممارساتها. وقد تم اختبار جدول

ANOVA حيث بلغت قيمتها المحسوبة بدرجة (308) وهي أكبر من القيمة الجدولية وبدلالة احصائية اقل من (0.05) وهذا يعني بان هنالك تجانس وتباين مقبول بين كلا البعدين، كما ان (T) المحسوبة بلغت (2) وهي مساوية من الجدولية وهي ضمن القيمة المعيارية (2) وبدلالة احصائية اقل من (0.05) ويتبين ان هنالك تجانس وتباين بين متوسطات البعدين. وبالتالي يمكن إثبات الفرضية والتي تقول " توجد علاقة ارتباط وأثر ذات دلالة معنوية بين الأمانة والاستقامة وبين المحاسبة الإبداعية" وعليه تم اثبات الفرضية البديلة. ورفض فرضية العدم.

4. نجد أن معامل الارتباط كان (0.939)، مما يشير الى أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين المعايير الفنية والإبداع المحاسبي، كما كانت نسبة المسؤولية ($R^2=88\%$)، أي أن المعايير الفنية تساهم وتؤثر بنسبة (88%)، من التغيير الحاصل في المحاسبة الإبداعية والتي تعمل على الحد من ممارساتها وهذا يدل بان كل وحدة واحدة من المعايير الفنية تؤثر بمقدار (88%) على المحاسبة الإبداعية والتي بالتالي تعمل على الحد من ممارساتها. وقد تم اختبار جدول ANOVA حيث بلغت قيمتها المحسوبة بدرجة (751) وهي أكبر من القيمة الجدولية وبدلالة احصائية اقل من (0.05) وهذا يعني بان هنالك تجانس وتباين مقبول بين كلا البعدين، كما ان (T) المحسوبة بلغت (3.1) وهي أكبر من الجدولية وهي أكبر من (2) وبدلالة احصائية اقل من (0.05) ويتبين ان هنالك تجانس وتباين بين متوسطات البعدين. وبالتالي يمكن إثبات الفرضية والتي تقول " توجد علاقة ارتباط وأثر ذات دلالة معنوية بين المعايير الفنية وبين المحاسبة الإبداعية" وعليه تم قبول الفرضية البديلة. ورفض فرضية العدم.

وعليه نجد أن معامل الارتباط كان (0.962)، مما يشير الى أن هناك علاقة ارتباط طردية وقوية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما كانت نسبة المسؤولية ($R^2=92\%$)، أي أن كفاءة المراجعة الخارجية تساهم وتؤثر بنسبة (92%)، من التغيير الحاصل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا يدل بان نسبة التأثير عالية. وقد تم اختبار جدول ANOVA حيث بلغت قيمتها المحسوبة بدرجة (1249) وهي أكبر من القيمة الجدولية وبدلالة احصائية اقل من (0.05) وهذا يعني بان هنالك تجانس وتباين مقبول بين كلا البعدين، ولكن ظهرت قيمة (T) المحسوبة بنسبة (2.44) وهي اكبر من القيمة الجدولية واكبر من القيمة المعيارية (2) وبدلالة احصائية أكبر (0.05) ويتبين انه يوجد تجانس وتباين بين متوسطات البعدين. وبالتالي يمكن قبول الفرضية التي تقول " توجد علاقة ارتباط وأثر ذات دلالة معنوية كفاءة المراجعة الخارجية وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" ورفض فرضية العدم بعدم وجود علاقة كون متوسطات البعدين غير متجانسة.

وبهذه النتيجة قد تم اثبات فرضية الارتباط.

النتائج والتوصيات

النتائج:

- 1 - هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها تحديد مدى كفاءة المراجعة الخارجية.
- 2 - تعتبر نقطة وكفاءة المراجعين والمراقبين اول اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ثم المحاولة للحد منها
- 3 - ان وجود قصور في عملية المراجعة الخارجية يؤدي الى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 4 - المراجع لها دور مهم ومحوري في التحقيق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.
- 5 - غياب دور مراجع الحسابات يؤدي الى اتباع طرائق واجراءات محاسبية غير سليمة وغير موحدة وبالتالي يمتد أثرها على القوائم المالية وعلى المعلومات المحاسبية.

التوصيات:

- 1- العمل على تفعيل لجان المراجعة والتي لها من دور في الحد من التلاعبات والممارسات المحاسبية الإبداعية.
- 2- سرعة إصدار القوانين والتشريعات الصارمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 3- ضرورة توفير بدائل مناسبة لدعم المراجعة الخارجية بكفاءة عالية وفعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 4- تحفيز أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية من خلال توفير كواادر مهنية كفوءة لتفعيل وتطبيق القوانين والأنظمة المعتمدة.
- 5- القيام بالفحص الدوري لأنظمة الرقابة الداخلية بالإضافة الى رفع تقارير دورية لتقييم أداء الأقسام والعاملين فيها.
- 6- العمل على تدريب الكواادر الرقابية الداخلية باستمرار ودراسة موضوع المحاسبة الإبداعية والحد منه والذي سوف يساهم في رفع مستواهم المهني فضلاً عن مستواهم الأدبي والمادي.

قائمة استبيان

2- المحور الثاني: المحاسبة الابداعية					
15					يحتوي التقرير الذي يصدره مراجعي الحسابات الخارجية على معلومات خاصة بالمحاسبة الابداعية والكشف عنها و إبداء رأي فيها.
16					يتم التنسيق مع المراجع الخارجي من أجل وضع الحلول و التدابير اللازمة للحد من المحاسبة الابداعية زيادة الكفاءة والفعالية في الأداء.
17					ضعف الرقابة الداخلية أدى الى ظهور المحاسبة الابداعية.
18					ضعف عمل المراجع الداخلي يساعد في زيادة الفساد المالي والاداري.
19					لا يحتوي التقرير الداخلي لمراجعي الحسابات الداخليين على مقترحات لإجراء تحسينات مستقبلية.
20					ان الضعف الكادر المحاسبي في الشركة يسهم في ظهور المحاسبة الابداعية.
21					تعد المحاسبة الابداعية غش مبطن لهدم الشركة
22					استخدام الانظمة الكلاسيكية في عمليات المراجعة الداخلية يساعد في ظهور اساليب الغش
23					عدم تنظيم دورات تدريبية لكوادر المراجعة الداخلية اسس احد مقومات المحاسبة الابداعية
24					تصميم نظام محاسبي مفتوح يساعد على كشف عمليات التلاعب
25					زيادة الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية يحد من اسهامات المحاسبة الابداعية

1. المحور الأول: المراجعة الخارجية.

بدائل الاجابة					الفقرة	ت
موافق بشدة	موافق	م	غير موافق	غير موافق بشدة		
					يوجد دليل للعمل بقسم المراجعة الخارجية يتضمن السياسات والإجراءات الواجب اتباعها.	1
					تقوم المراجعة الخارجية بالشركة بدور رئيسي للتأكد من تطبيق مفاهيم المراجعة بالشركة.	2
					يلم المراجع الخارجي بمفاهيم المحاسبة الابداعية.	3
					يتوافر لدى المراجع الخارجي معرفة كافية بالمعايير الفنية.	4
					تستخدم إدارة المراجعة الخارجية دليل عمل في تنفيذ عملياتها.	5
					يضم فريق المراجعة الخارجية في مراجعته للحسابات بصورة أساسية مراجعين داخليين ذوي تخصصات محاسبية.	6
					يقوم المراجع الخارجي بتحديد فرص التحسين والتطوير	7
					يتم تكوين فرق عمل لتحسين أعمال المراجعة الخارجية.	8
					يتولى المراجع الخارجي مهمة تقويم أنشطة الرقابة الداخلية.	9
					يعتمد المراجع الخارجي أثناء عملية فحص وتقويم الحسابات على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق المراجعة الخارجية.	10
					يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار أثناء عملية فحص وتقويم أنشطة الحسابات وتكاليف الجودة والتكاليف المعيارية والموازنات التقديرية.	11
					توجد خطط إستراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين	12
					تنفذ الشركة ورشات عمل ودورات لتدريب المراجعين الخارجيين.	13
					يلبي التدريب احتياجات المراجع الخارجي العملية .	14

المراجع والمصادر

- 1- وليد زكريا صيام، (2006): "مدى إدراك محطلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي السنوي السادس، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة، الاردن.
- 2- محمود رمضان محمد (2005): الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر.
- 3- محمد مطرو ليندا حسن الحلبي، (2009)، " دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 -11 نوفمبر ، الزرقاء – الاردن.

- 4- إبراهيم أحمد الصعيدي، (1996)، المراجعة ومتغيرات العصر، جامعة عين شمس، 1996، مصر.
- 5- محمد محمود يوسف، (1994)، كفاءة وفاعلية قواعد تحليل وفحص إنحرافات التكلفة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 46.
- 6- محمد عبدالرحمن العايدى، (1983) مدخل مقترح لزيادة كفاءة وفعالية النظام الكلي للمراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 7، العدد 3.
- 7- أمين السيد لطفي، (1998) المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة العربية، القاهرة.
- 8- محمد توفيق محمد، المشكلات المعاصرة في المراجعة، 1997، ص 153.
- 9- منصور حامد محمود، (1990)، الاتجاهات المعاصرة في المراجعة، دار الثقافة العربية، القاهرة، مصر.
- 10- عبدالله محمود سالم، (1986)، مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنية أخطاء المعلومات المحاسبية وأثر ذلك على قرارات الإستثمار، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 10، العدد 5، مصر.
- 11- محمد سمير الصبا، عبدالوهاب نصر علي، (2002)، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الأردن.
- 12- لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار العينات لأغراض المراجعة، 2003، السعودية.
- 13- محمود السعيد سبع، (1997)، أهمية استخدام العينات الإحصائية في المراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد 20، مصر.
- 14- محمد سمير الصبان، عبدالوهاب نصر علي، (2002) المراجعة الخارجية، الدار الجامعية.
- 15- عبدالله محمود سالم، (1986) مدخل مقترح لقياس كفاءة عملية المراجعة من خلال تدنية أخطاء المعلومات المحاسبية وأثر ذلك على قرارات الإستثمار، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 10، العدد 5.
- 16- معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2002، ص 9.
- 17- السيد أحمد السقا، (1993) استخدام نظم الذكاء الاصطناعي في تحسين كفاءة أداء أعمال المراجعة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة طنطا، العدد 2، مصر.
- 18- الخشاوي، علي محمود و الدوسري، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ص 8. 2008.

المراجع الانكليزية:

- 1- Naser, K. (1993) Creative Financial Accounting: Its Nature and Use, Hemel Hempstead: Prentice Hall, p 2.
- 2- Michael Jones, (2007), "Accounting", 2nd ed., John Wiley & Sons, Inc, p 81.
- 3- Amat, O. and Blake, J., "The Ethics of Creative Accounting P:11
- 4- Anita Dennis, Best practices for audit efficiency, Journal of Accountancy, 2000, p1
- 5- V. Kandasamy, Value for Money Audit Process, National Evaluation Conference, 2003, p 3
- 6- Robertson, Jack Crouse, Substantive audit sampling – The challenge of achieving efficiency along with effectiveness, Accounting Horizons, 1994, p 5
- 7- Motiwallajames, Measuring the impact of expert systems, The Journal of Business and Economic Studies, 1998, p 5
- 8- NitayaWongpin., An experimental investigation of the effects of artificial intelligence systems on the training of novice auditors, Managerial Auditing Journal, 2000, p12