

التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة)

منى عبد الرحمن يعقوب

أستاذ مساعد- كلية المجتمع للبنات- جامعة الملك خالد- المملكة العربية السعودية
monahamed114@gmail.com

أشواق الاسمري

كلية المجتمع للبنات - جامعة الملك خالد- المملكة العربية السعودية
ashmohammad@kku.edu.sa

DOI: <https://doi.org/10.31559/GJEB2020.8.3.7>

تاريخ قبول البحث: ٢٠٢٠/٥/١٧

تاريخ استلام البحث: ٢٠٢٠/٤/٧

الملخص:

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين في عدد من الشركات المساهمة وكذلك المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الكبرى لإستطلاع آراءهم والوصول إلى استنتاجات تساهم في حل مشكلة الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والإزدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية المراجعة، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصداقيتها، ومن أهم ما أوصت به الدراسة أن على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجعة الداخلية والخارجية لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجعة في جميع مراحلها وتحقيق أهدافها، وكذلك على الشركات الإهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم تحقيق مصداقيتها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية؛ المراجعة الخارجية؛ المحاسبة الإبداعية.

المقدمة:

تُعد المحاسبة الإبداعية من أكثر الموضوعات التي نالت إهتمام الكثير من الباحثين و شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة وبالتحديد بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي و بدايات القرن الحالي لبعض الشركات العالمية نتيجة للغش والتلاعب في التقارير المالية. تؤدي ممارسة المحاسبة الإبداعية - بأساليبها المختلفة - إلى إفتقار الوثوقية في البيانات المالية مما يكون له تأثير بالغ على تقييم وقرار المستخدم الداخلي والخارجي للشركات المستثمر فيها. و تساهم المبادئ والسياسات المحاسبية في زيادة هذه الممارسات لأنها تتصف بالمرونة و تعدد الاختيارات والتقدير الشخصي مما شجع إدارات الشركات على إستغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، ولتحسين المركز المالي، وإدارة الأرباح لتعظيم منافع الشركة، وتجميل البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها .

نتيجة لهذا الوضع اتجهت الشركات إلى استخدام عدة طرق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية منها استخدام إجراءات المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي لأجل تحقيق مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية الواردة في القوائم المالية.

إن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية له دور فاعل في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التعاون بينهما في تنفيذ المهام والإجراءات للوصول إلى معلومات محاسبية حقيقية وموثوق فيها. ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة في توضيح العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ودورهما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في الدور التكاملي للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ومن هنا تبلور مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- ما هو الدور التكاملي للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- وتتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:
- ما هي إجراءات وأساليب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية التي يمكن استخدامها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- إلى أي مدى يمكن أن تساهم إجراءات المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في زيادة الموثوقية في القوائم المالية ؟

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية و قدرتهما على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتبع هذه الأهمية في ما يلي:

- أهمية الدور الذي يمكن ان تقوم به كلٌّ من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أهمية زيادة موثوقية القوائم المالية لمستخدميها بإزالة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أهمية معرفة ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية لوضع إجراءات سليمة للحد منها.

أهداف الدراسة:

الهدف الأساسي من هذه الدراسة هو إبراز الدور التكاملي للمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية. وتتفرع منه الأهداف التالية :

- التعرف على أشكال و ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحديد الإجراءات اللازمة للحد منها.
- بيان الدور التكاملي للمراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إقتراح إجراءات فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية .

فرضيات الدراسة:

تناقش الدراسة الفرضيات التالية:

- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و تحسين كفاءة و فاعلية عملية المراجعة .
- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و زيادة موثوقية القوائم المالية.

منهج الدراسة:

اعتمدت الدراسة المناهج التالية:

- المنهج الاستقرائي: لاستقراء الإطار النظري والدراسات السابقة لموضوع الدراسة للخروج بتوصيات تساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- المنهج الاستنباطي: لحصر وتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات.
- المنهج الوصفي التحليلي: لدراسة ووصف وتحليل أساليب المحاسبة الإبداعية والدور الذي يمكن أن تساهم به المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد منها.

مصطلحات الدراسة:

المراجعة الداخلية: "وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك". (طه، ٢٠٠٤)

المراجعة الخارجية: "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة". (أمين، ٢٠٠١)

المحاسبة الإبداعية: "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (Mulford, 2002).

مصادر المعلومات:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

- المصادر الأولية: يتم جمع معلومات الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبانة (Questionnaire) وتوزيعها على مفردات العينة وتحليلها للوصول إلى النتائج المطلوبة.
- المصادر الثانوية: ممثلة في الكتب والدوريات والدراسات السابقة في مجال البحث وذلك لبناء

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من الفئات التالية:

- أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة -كلية الاقتصاد و الإدارة- جامعة الملك عبدالعزيز.
- المراجعين الداخليين بعدد من شركات المساهمة.
- المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى.

الدراسات السابقة:

• هدفت دراسة بوعروج (٢٠١٦) هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية بمختلف أساليبها و دوافعها و معرفة ماهو دور المراجع الخارجي عند مواجهة هذه الممارسات. ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن للمراجعة الخارجية لها دور فاعل في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معاييرها في تقليص هذه الممارسات وإكتشافها . من أهم توصيات الدراسة ضرورة توعية المراجعين الخارجيين بمدى أهمية دورهم إتجاه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وعقد دورات للتوعية بآثارها السلبية. بالإضافة إلى أهمية زيادة التزامات المراجع الخارجي إتجاه إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية. و دور التشريعات و الأنظمة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية في زيادة التوعية للمراجعين الخارجيين حول مخاطر أساليب المحاسبة الإبداعية.

• تمحورت دراسة العمراوي (٢٠١٧) هذه الدراسة لتوضيح الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تطبق في بعض المنشآت و ذلك من خلال إجراءات التدقيق الداخلي حيث اشارت الدراسة إلى أن للتدقيق الداخلي دوراً هاماً في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، فهو يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات. ومن أبرز التوصيات التي قد أوصت بها الدراسة أهمية عمل تدقيق لكافة عناصر القوائم المالية حتى يتمكن من إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن تطبيقها بالإضافة إلى زيادة توعية المدققين الداخليين بعقد دورات توعوية بسبلبيات المحاسبة الإبداعية مما قد يساعد في رفع كفاءتهم.

• هدفت دراسة حمادة (٢٠١٠) هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أنشطة لجان المراجعة التي تساعد في تقليل أساليب المحاسبة الإبداعية. ووجدت الدراسة أن هناك العديد من الإجراءات التي تقوم بها هذه اللجان عند القيام بوظائفها قد تساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد وضحت بعض التوصيات من أهمها توعية الشركات في مختلف القطاعات الحكومية و الخاصة بأهمية وجود لجان مراجعة فيها و ذلك لفاعلية ما تقدمه من نشاطات. أوصت أيضاً أن على مجالس إدارة الشركات المساهمة بأهمية البحث عن أعضاء لجان ذات خبرة علمية وعملية كافية في المحاسبة و المراجعة.

• هدفت دراسة (Al-Olimat (2019 إلى معرفة دور الإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في قطاع الصناعة بالأردن. ووجدت هذه الدراسة أن هناك دور فعال للإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين في إكتشاف نشاطات و طرق المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات. أوصت هذه الدراسة بأهمية زيادة تفعيل (دعم) دور الهيئات الرقابية و يشمل ذلك بالأخص المراجعة الداخلية في الشركات التي يتم تطبيق نظام التدقيق الداخلي بها. بالإضافة إلى أهمية تطوير الأنظمة والتشريعات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي بحيث يكون هناك مساحة كافية للمراجع الداخلي أن يمارس مهاراته في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية و الحد منها من دون تدخل إدارة هذه الشركات.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي تسهم في معالجة مشكلة المحاسبة الإبداعية، وما يميزها عن غيرها من الدراسات أنها تحاول أن تعالج مشكلة المحاسبة الإبداعية بالتكامل بين أساليب المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية معاً.

الإطار النظري:

أولاً: المراجعة الداخلية:

ترتبط المراجعة الداخلية بالتدقيق الداخلي الذي يجري على العمليات بصفة مستمرة من خلال موظفين من داخل المنشأة وتحت سلطة إدارتها. لذلك قد يدل وجود إجراءات مراجعة داخلية فعالة على جودة و كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المنشأة. وهناك عدة مفاهيم للمراجعة الداخلية، منها ما ورد في تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأنها "وظيفة تقييمية ومستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل الجهة، لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة، بغرض مساعدة المسؤولين داخل الجهة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية". (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤). و من خلال إجراءات المراجعة الداخلية يستطيع المراجع مساعدة المنشأة في تحقيق أهدافها بتقديم تحليل لنتائج العمليات و مدى فاعلية كل من الإجراءات المحاسبية و الرقابية و مقترحات التطوير المقدمة نتيجة ذلك التقييم .

• أهداف المراجعة الداخلية:

تشمل أهداف المراجعة الداخلية مايلي: (العمار، ٢٠١٤)

١. التحقق من أن المنظمة قد حققت أهدافها المرجوة.
٢. التأكد من أن أصول المنظمة قد استخدمت لما وجدت من أجله فقط.
٣. التحقق من صحة البيانات المالية والغير المالية التي تصدرها الأقسام الإدارية في المنظمة و كفاية الإجراءات الرقابية اللازمة للتسجيل و التوثيق.
٤. التأكد من كفاءة و فاعلية الإجراءات المالية والإدارية مما يضمن الأستغلال الأمثل لأصول المنظمة.
٥. التحقق من التزام الأقسام الإدارية بالمنظمة بجميع الأنظمة والسياسات والتعليمات والخطط الصادرة من المنظمة لضمان كفاءة و فاعلية تحقيق أهداف المنظمة.
٦. التأكد من صحة و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة في جميع الأقسام الإدارية بالمنظمة.
٧. التحقق من كفاءة الخطط التنظيمية للمنظمة من حيث تفويض السلطات وتطبيق مبدأ الفصل بين الوظائف المتعارضة أو أي مبادئ تنظيمية أخرى.
٨. مساعدة الأقسام الإدارية بأي استشارات قد تعينها في تحقيق أهدافها و إنجاز وظائفها.

ثانياً: المراجعة الخارجية:

ظهرت أهمية وجود مراجعة خارجية بتزايد الحاجة لرأي محايد ومستقل عن إدارة المنشأة وذلك يضمن لجميع الأطراف المستفيدة صحة المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية ومدى تطابقها مع المعايير والأنظمة والتشريعات المهنية. وقد وضع معهد المحاسبة الأمريكي مفهوم شامل للمراجعة وهو "أن المراجعة عملية منظومة للحصول على وتقييم أدلة بخصوص تأكيدات عن تصرفات وأحداث إقتصادية للتحقق من درجة التوافق بين هذه التأكيدات ومعايير معدة سلفاً وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين". (معهد المحاسبة الأمريكي، ١٩٧٣)

تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في النقاط التالية: (جربوع، ٢٠٠٨)

١. إبداء رأي فني محايد على مدى صدق وعدالة عرض القوائم المالية لنتيجة أعمال المنظمة ومركزها المالي طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
 ٢. إخطار إدارة المنظمة عن نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
 ٣. إيصال نتائج عملية المراجعة لجميع مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات اللازمة.
- من خلال ما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية هي حجر الأساس في المنشأة لتحقيق رقابة داخلية فعالة و للتأكد من ان جميع أنشطة المنشأة تسير بما يحقق أهدافها و يتماشى مع الأنظمة و التشريعات المهنية كما أن المراجعة الخارجية تلعب دوراً أساسياً في طمأنة جميع المستفيدين من القوائم المالية عن طريق إصدار الرأي المحايد حول مدى صحتها ومصداقيتها وتوافقها مع المبادئ والمعايير المتعارف عليها.

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:

تكمن أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في أن المراجعة الخارجية تعتمد بشكل كبير على الإجراءات المستمرة التي يقوم بها المراجع الداخلي طوال العام بينما عمل المراجع الخارجي هو بمثابة تأكيد وزيادة موثوقية بالنسبة للمراجع الداخلي من هنا نجد أن كل منهما مكمل للآخر.

و تتمثل أهمية العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية فيما يلي: (أبوسرعة، ٢٠١٠)

١. تؤدي دقة و كفاءة إجراءات المراجعة الداخلية إلى طمأنة المراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفاعلية.

٢. تساعد فاعلية إجراءات المراجعة الداخلية في تقليل الوقت و التكلفة للمراجعة الخارجية.
٣. دراسة مخاطر المراجعة وذلك للبدء في تحديد نطاق و متطلبات و توقيت عملية المراجعة.
٤. توفير التقارير و السجلات التي يرغب بوجودها المراجع الخارجي.
٥. تساعد في تخطيط عملية المراجعة الخارجية ومعرفة طبيعتها و توقيتها و الإجراءات الواجب القيام بها.

ثالثاً: المحاسبة الإبداعية:

١. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تسعى بعض المنشآت لاستغلال أي فجوات في المعايير أو المبادئ المحاسبية لخدمة أغراض خاصة أو لتغطية أمور أو معلومات معينة، فتستخدم في ذلك عدة طرق وأساليب لغرض التحايل أو التلاعب أو إخفاء معلومات مالية وذلك لصالح تحقيق أهداف معينة للمنشأة ويطلق عليها المحاسبة الإبداعية.

وقد ظهرت عدت تعاريف مصاحبة لظهور المحاسبة الإبداعية في الثمانينات ومن هذه التعاريف "أنها الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهوي وبصورة شرعية" (Griffiths, 1986).

٢. العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (الأغا، ٢٠١٢)

- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: حيث تضمن العديد من المعايير للمحاسبين حرية الخيار للطريقة المحاسبية الأنسب لهم عند إعداد القوائم المالية وعدم إلزامهم بطرق محاسبية معينة، مما يدفع المنشأة لاختيار الطريقة التي تساعد على تحقيق أهدافها.
- حرية التقديرات المحاسبية: نظراً لأن بعض من الإجراءات المحاسبية تعتمد بشكل كبير على الفرضيات والتقديرات والحكم الشخصي مما يتيح الفرصة للمحاسب بالتلاعب ببعض الحقائق المتعلقة بالتقديرات وذلك لتحقيق أهداف إدارة المنشأة ومدى رغبتها في كيفية إظهار بعض بنود القوائم المالية.
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: حرية اختيار الوقت الذي تراه المنشأة مناسب للقيام بعمل بعض العمليات الحقيقية ويعود اختيارها التوقيت لتحقيق هدف معين يعود على المنشأة بالنفع.

٣. ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية وإجراءات الحد منها:

تشمل ممارسات المحاسبة الإبداعية عدة أساليب تتعلق بالعديد من بنود مختلف القوائم المالية مما يشكل خطر وتهديد لصحة وعدالة هذه القوائم المالية وموثوقيتها، وهذا يظهر الدور الكبير الذي يقع على عاتق كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومدى أهمية التكامل ما بين إجراءات المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية للتصدي لهذه الممارسات. ويمكن توضيح بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية وإجراءات الحد منها من خلال الجداول (١)، (٢) و (٣) كما يلي:

جدول (١): ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود قائمة المركز المالي وإجراءات الحد منها

البنود	ممارسات المحاسبة الإبداعية	الدوافع من هذه الممارسات	إجراءات الحد منها بتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
النقدية	- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة في القائمة. - التلاعب في أسعار صرف ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية.	تحسين نسب السيولة.	- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة. - التحقق من صحة أسعار الصرف و تصحيح الخطأ إن وجد.
الاستثمارات المتداولة	- تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة. - إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في تقييم الاستثمارات المتداولة. - التحقق من مبررات إعادة تصنيف الاستثمارات حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
المدينون	- تضمين حساب المدينون مديونية لشركات تابعة أو زميله. - عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة. - التلاعب في تصنيف المديونية من متداولة إلى طويلة الأجل.	تخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتحسين سيولة المنشأة.	- مراجعة كشوف المدينون والتحقق من استبعاد مديونية الشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للمدينون والإفصاح عنها في بند مستقل. - طلب كشف بالديون للتأكد من عدم وجود ديون راكدة أو متعثرة، والتأكد من ملاءمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينون. - مراجعة صحة تصنيف حسابات المدينون.
المخزون السلعي	- تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقدمة أو تالفة. - التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون.	زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة و التأثير في نسب السيولة.	- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون. - مراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طريقة التسعير وأثر ذلك على القوائم المالية.

			- و يقوم المراجع الخارجي بالرجوع إلى تقرير المراجع الداخلي للوقوف على رأيه في تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلمي، ومدى تضمينه إيضاحاً يبين أثر هذا التغيير على البيانات المالية.
الأصول غير الملموسة	- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف أسس التقييم - الإعراف بالأصول غير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية.	- زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية. - تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. - التحقق من الإعراف بالأصول غير الملموسة غير المشتركة و إجراء التعديلات اللازمة لتوضيح أثر ذلك على المركز المالي.
الالتزامات المتداولة	- تسديد قروض قصيرة الأجل باستخدام قروض طويلة الأجل. - عدم تضمين الالتزامات المتداولة أقساط قروض طويلة الأجل واجبة السداد خلال العام. - تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات المقاولات.	- تحسين نسب السيولة ونسب الرفع المالي في الشركة.	- دراسة أثر القروض قصيرة الأجل على نسب الرفع المالي، مصروف الفوائد و الأصول المقدمة كضمانات. - دراسة أثر عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل واجبة السداد خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة على نسب السيولة. - دراسة أثر تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدماً من العملاء في شركات المقاولات على نسب الرفع المالي للشركة وتعديليها.
الالتزامات طويلة الأجل	- الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية و استخدامه في تسديد قرض قصير الأجل.	- تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة.	- التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة على نسب الرفع المالي وعلى نسب الربحية.
حقوق المساهمين	- إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة. - معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل.	- تحسين نتيجة أعمال الشركة.	- تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح. - دراسة أثر معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف، المرتبطة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل، على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين، وتعديل أثر تلك المعالجة على البيانات المالية للمؤسسة.

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على (العمراوي، ٢٠١٧) (مطر & الحلبي، ٢٠٠٩)

جدول (٢): ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود قائمة الدخل و إجراءات الحد منها

البنود	ممارسات المحاسبة الإبداعية	الدوافع من هذه الممارسات	إجراءات الحد منها بتكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
المبيعات	- إجراء صفقات بيع صورية نهاية العام ليتم إلغائها خلال العام القادم. - إجراء صفقات بيع حقيقية وبشروط سهلة. - تسجيل بضاعة الأمانة كمبيعات.	تحسين رقم المبيعات.	- التحقق من فواتير البيع وخاصة الصفقات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة. - التحقق من شروط الائتماني بما فيها شروط السداد. - التحقق من مستندات شحن البضاعة ومطابقتها مع مستندات السداد.
تكلفة البضاعة المباعة	- التلاعب بطرق تقييم المخزون المختلفة. - تأجيل إثبات فواتير مشتريات بضاعة في نهاية العام الحالي إلى العام التالي.	زيادة أرباح الشركة.	- مراجعته مستندية لفواتير الشراء للتأكد من إثبات فواتير المشتريات وفقاً لتواريخها. - الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	- تضمين ربح التشغيل أرباح بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعتها. - دمج نصيب الشركة الأم من أرباح الشركات التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها.	تحسين ربحية الشركة من العمليات التشغيلية بأنشطة غير تشغيلية.	إعادة حساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشركة الأم من أرباحها من أرباح الشركات التابعة أو الزميلة في بند مستقل.
بند المصروفات التشغيلية	- رسملة مصاريف إيراده دون تطبيق شروط الرسملة. - تغيير طريقة احتساب قسط استهلاك الأصول الثابتة أو استخدام معدلات أقل من المستخدمة في مجال الصناعة. - تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة أو استخدام معدلات أقل من المستخدمة في مجال الصناعة.	زيادة مصروفات الشركة لتقليل أرباحها.	- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لتلك المصاريف. - إظهار أثر التغيير على ربحية الشركة. - إعادة احتساب استهلاك الأصول الثابتة حسب المعدلات المتعارف عليها في مجال الصناعة. - إعادة احتساب مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة حسب المعدلات المتعارف عليها في مجال الصناعة.
بند نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	عدم الإفصاح عن أثر قرار إغلاق خط إنتاجي جوهري.	التأثير على نتيجة أعمال الشركة.	تقييم أثر إغلاق الخط الإنتاجي الجوهري على نتيجة الأعمال.

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على (العمراوي، ٢٠١٧) (مطر & الحلبي، ٢٠٠٩)

جدول(٣): ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود قائمة التدفقات النقدية وإجراءات الحد منها

البنود	ممارسات المحاسبة الإبداعية	الدوافع من هذه الممارسات	إجراءات الحد منها بتكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
التدفقات النقدية	١/ التلاعب في تصنيف النفقات يجعل النفقات التشغيلية نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. ٢/ دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإستبعادها من التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية. ٣/ التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة. ٤/ عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة باعتبارها أسهماً تجارية.	- التأثير على التدفق النقدي التشغيلي والتمويلي والاستثماري. - الهرب من دفع الضرائب.	- التحقق من طرق تصنيف النفقات. - التحقق من المعالجة الصحيحة لتكاليف التطور الرأسمالي. - التحقق من دخل الشركة من العمليات المستمرة. - التحقق من تصنيف الأسهم المملوكة للشركة.

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على (العمراوي، ٢٠١٧) (مطر & الحلبي، ٢٠٠٩)

من خلال الجدول (١)، (٢) و (٣) يتبين أن ممارسات المحاسبة الإبداعية على بنود القوائم المالية تتباين و تتباين أيضاً الدوافع من ذلك فالبعض يسعى من هذه الممارسات إلى تحسين النسب المالية للشركة أو زيادة قيمة أصولها أو التأثير على نتيجة أعمال الشركة و تدفقاتها المالية. و البعض يسعى للتأثير على أرباح الشركة بهدف الهرب من دفع الضرائب، كما أن إجراءات الحد منها تزداد قوة بتكامل كل من إجراءات المراجعة الداخلية و الخارجية.

منهجية الدراسة وإجراءاتها:

منهج الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة و اختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي و الإستنباطي و الوصفي التحليلي.

مجتمع الدراسة:

تم تحديد مجتمع الدراسة بأعضاء هيئة التدريس بالأقسام المحاسبية بجامعة الملك عبد العزيز بمدينة جدة بالإضافة الى المراجعين الداخليين بعدد من الشركات المساهمة و المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الكبرى بمدينة جدة، والجدول (٤) يوضح اعداد مجتمع الدراسة وفقاً للبيانات المتحصل عليها.

جدول (٤): تفاصيل عددية مجتمع الدراسة

البيان	العدد	نسبة التمثيل في المجتمع
أعضاء هيئة التدريس	٤٩	٪١٩
المراجعين الداخليين	٦٠	٪٢٣
المراجعين الخارجيين	١٥٢	٪٥٨
الإجمالي	٢٦١	٪١٠٠

المصدر: إعداد الباحثان، ٢٠٢٠ م

عينة الدراسة:

تم اخذ عينة الدراسة من أعضاء هيئة التدريس و المراجعين الداخليين و الخارجيين الموضحين في مجتمع الدراسة، حيث بلغ حجم العينة (٦٥) مفردة، بمعدل (٢٥٪) من كل فئة من مجتمع الدراسة. وتم توزيع الإستبانات عليهم، الجدول (٥) يوضح مدى إستجابة عينة الدراسة للإستبانات:

جدول(٥): نتائج توزيع الأستبانة على أفراد العينة ومدى استجابتهم

البيان	الاستبانة الموزعة		الاستبانة المستردة		الاستبانة غير المستردة	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
أعضاء هيئة التدريس	١٢	٪١٠٠	١٢	٪١٠٠	٠	-
المراجعين الداخليين	١٥	٪١٠٠	١٣	٪٨٧	٢	٪١٣
المراجعين الخارجيين	٣٨	٪١٠٠	٣١	٪٨٢	٧	٪١٨
الإجمالي	٦٥	٪١٠٠	٥٦	٪٨٦	٩	٪١٤

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الإستبانة، ٢٠٢٠ م

يلاحظ من الجدول (٥) إن (١٢) استبانة تم توزيعها على أعضاء هيئة التدريس وقد تم استرداد (١٢) منها بمعدل استجابة بلغ (١٠٠٪)، أما المراجعين الداخليين فقد كان عدد الاستبانة التي تم توزيعها عليهم (١٥) استرد منها (١٣) بمعدل استجابة بلغ (٨٧٪)، أما المراجعين الخارجيين فقد كان عدد الاستبانة التي تم توزيعها عليهم (٣٨) استرد منها (٣١) بمعدل استجابة بلغ (٨٢٪).

أداة الدراسة:

تم تصميم إستبانة للحصول على البيانات الاولية من خلال إستقصاء آراء أفراد عينة الدراسة إعتماًداً على مقياس ليكرت الخماسي وقد تم توزيعها عليهم، وأشتملت الإستبانة على قسمين الأول خاص بالخصائص الديموغرافية لأفراد العينة والقسم الثاني خاص بمحاور الإستبانة و التي أشتملت على خمسة محاور، المحور الأول احتوى على عبارات خاصة بالتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية أما المحور الثاني فأشتمل على عبارات خاصة بكفاءة وفاعلية عملية المراجعة وأشتمل المحور الثالث على عبارات تتعلق بإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، وأشتمل المحور الرابع على عبارات تتعلق بإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المالي، أما المحور الخامس فأشتمل على عبارات خاصة بإجراءات المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية . والجدول (٦) يوضح تحليل الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

جدول (٦): الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

رقم	البيان		أعضاء هيئة التدريس		المراجعين الداخليين		المراجعين الخارجيين	
	المتغير	التصنيف	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
١	المؤهل الأكاديمي	بكالوريوس	-	-	٥	٪٣٩	١٣	٪٤٢
		ماجستير	٨	٪٦٧	٦	٪٤٦	١٣	٪٤٢
		دكتوراه	٤	٪٣٣	٢	٪١٥	٥	٪١٦
٢	التخصص العلمي	محاسبة مالية	٧	٪٥٩	٩	٪٦٩	٢٨	٪٩٠
		محاسبة تكاليف	-	-	-	-	-	-
		علوم مالية ومصرفية	-	-	١	٪٨	-	-
		مراجعة	٤	٪٣٣	٣	٪٢٣	٣	٪١٠
		نظم معلومات محاسبية	١	٪٨	-	-	-	-
٣	المؤهل المهني	زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين	١	٪٨	٢	٪١٥	٨	٪٢٦
		زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين	-	-	-	-	٣	٪١٠
		زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكيين	-	-	١	٪٨	١	٪٣
٤	سنوات الخبرة	لم احصل عليه بعد	١١	٪٩٢	١٠	٪٧٧	١٩	٪٦١
		أقل من ٥ سنوات	-	-	٤	٪٣١	٩	٪٢٩
		٥ وأقل من ١٠	٥	٪٤١	٢	٪١٥	١١	٪٣٦
		١٠ وأقل من ١٥	٢	٪١٧	١	٪٨	٤	٪١٣
		١٥ وأقل من ٢٠	٢	٪١٧	٣	٪٢٣	١	٪٣
		٢٠ سنة فأكثر	٣	٪٢٥	٣	٪٢٣	٦	٪١٩

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٠م.

من خلال الجدول (٦) يتضح ما يلي:

١. بالنسبة للمؤهل الأكاديمي فإن أكبر فئة من أعضاء هيئة التدريس حاصلون على درجة الماجستير و عددهم (٨) بنسبة (٪٦٧) أما المراجعين الداخليين فإن أكثرهم أيضاً حاصلون على درجة الماجستير و عددهم (٦) بنسبة (٪٤٦)، أما المراجعين الخارجيين فالعدد (١٣) تساوى ما بين نسبة الماجستير و البكالوريوس و هي (٪٤٢).
٢. بالنسبة للتخصص العلمي فأكثر تخصص لجميع فئات عينة الدراسة هو المحاسبة المالية، فكان عدد أعضاء هيئة التدريس (٧) بنسبة (٪٥٧)، وعدد (٩) من المراجعين الداخليين بنسبة (٪٦٩)، أما بالنسبة للمراجعين الخارجيين فكان عددهم (٢٨) بنسبة (٪٩٠).
٣. أكثر فئات عينة الدراسة لم يحصلوا على مؤهل علمي، فنسبة (٪٨) فقط من أعضاء هيئة التدريس حاصلون على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين أما المراجعين الداخليين فنسبة (٪١٥) منهم حاصلون على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين ونسبة (٪٨) حصلوا على زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، أما بالنسبة للمراجعين الخارجيين فنسبة (٪٢٦) منهم حاصلون على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين و (٪١٠) حاصلون على زمالة المحاسبين القانونيين البريطانيين ونسبة (٪٣) قد حصلوا على زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية.
٤. بالنسبة لسنوات الخبرة لأعضاء هيئة التدريس فإن الفئة ٥ وأقل من ١٠ تساوت بين أعضاء هيئة التدريس و للمراجعين الخارجيين بنسبة (٪٤١) و (٪٣٦) على التوالي، أما المراجعين الداخليين فكانت الفئة أقل من ٥ سنوات هي أكبر فئة بنسبة (٪٣١).

صدق وثبات أداة الدراسة:

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة تم إتباع ما يلي :

1. لقياس الصدق الظاهري تم عرض الإستبانة على بعض المحكمين من أعضاء هيئة التدريس و المراجعين للتأكد من موضوعية الفقرات ومدى قدرتها على قياس متغيرات الدراسة، وتم مراعاة الملاحظات و عمل التعديلات اللازمة عليها .
2. للتحقق من صدق الإتساق الداخلي، وصدق المحتوى فقد تم قياس معامل الإرتباط بين الدرجة الكلية للإستبانة والدرجة الكلية لكل محور من محاور الإستبانة والجدول (٧) يبين نتائج قياس الإرتباط .

جدول (٧) : نتائج قياس الإرتباط بين محاور الإستبانة

م	المحاور	الإرتباط
١	التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	معامل الإرتباط **٠,٨١٣
		الدلالة المعنوية ٠,٠٠٠
٢	كفاءة و فاعلية عملية المراجعة	معامل الإرتباط **٠,٩٠١
		الدلالة المعنوية ٠,٠٠٠
٣	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل	معامل الإرتباط **٠,٩٤٧
		الدلالة المعنوية ٠,٠٠٠
٤	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	معامل الإرتباط **٠,٩٠٨
		الدلالة المعنوية ٠,٠٠٠
٥	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	معامل الإرتباط **٠,٩٧٤
		الدلالة المعنوية ٠,٠٠٠

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٠ م.

يلاحظ من الجدول (٧) إن قيمة معامل الإرتباط بين الدرجة الكلية للإستبانة و الدرجة الكلية لكل محور من محاورها تراوح ما بين ٠,٨١٣-٠,٩٧٤** عند مستوي دلالة معنوية ٠,٠٠١ . وتعني هذه القيمة وجود درجة إرتباط كبيرة جداً بين الدرجة الكلية للإستبانة و الدرجة الكلية لكل محور من محاورها، مما يدل على الصدق البنائي للإستبانة .

٣. تم إستخدام بمعامل الفا كرنباخ (Gronbach Alpha) لمحاور الدراسة للتأكد من صدق الأداة وبيان مدى وجود إرتباط بين إجابات أفراد العينة. و الجدول (٨) يوضح معامل الثبات لعبارات و أداة الدراسة:

جدول (٨) : تحليل ثبات محاور وأداة الدراسة

م	المحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات
١	التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	٧	٠,٨٣١
٢	كفاءة و فاعلية عملية المراجعة	٧	٠,٨٠٦
٣	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل	٧	٠,٩٢٨
٤	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	٧	٠,٩٣٤
٥	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	٧	٠,٩٥٤
	الأداة ككل	٣٥	٠,٩٧٠

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠٢٠ م.

من خلال الجدول (٨) فإن درجة الثبات لعبارات الدراسة تراوحت بين ٠,٨٠٦-٠,٩٥٤، كما بلغت درجة ثبات أداة الدراسة ككل قيمة ٠,٩٧٠، وهذا يؤكد توافر درجة عالية جداً من الثبات الداخلي في الإجابات و يؤكد أيضاً إمكانية الاعتماد على الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وكذلك صلاحيتها للتطبيق على عينة الدراسة.

المعالجة الإحصائية للبيانات:

تم استخدام عدد من الوسائل الإحصائية لتفسير وتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة و ذلك اعتماداً على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ويختص هذا البرنامج بتحليل البيانات سواء كان تحليلياً وصفيماً أو تحليلياً استنباطياً أو ما يعرف باختبار الفرضيات، و قد تم التحليل وفقاً للأساليب الإحصائية التالية :

1. الإحصاء الوصفي: للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه.
2. التكرارات والنسب المئوية: لبيان استجابات أفراد عينة الدراسة و معرفة القيمة النسبية لإجاباتهم.
3. اختبار T و مستوى الدلالة : لاختبار فرضيات الدراسة و مدى مصداقيتها .

نتائج الدراسة ومناقشتها:

يتم في هذا الجزء عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية وتفسير ومناقشة النتائج وذلك كما يلي:
أولاً: تحليل وتفسير بيانات الفرضية الأولى ومناقشة نتائجها:

تنص الفرضية الأولى على أن: (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و تحسين كفاءة و فعالية عملية المراجعة). و الجدولان (٩)، (١٠) يوضحان المقاييس الإحصائية المحسوبة لمتغيرات الفرضية الأولى من خلال المحورين الأول والثاني كما يلي:

١. التحليل الإحصائي للمحور الأول: أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

جدول (٩): التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول المحور الأول

رقم	العبارات	أعضاء هيئة التدريس			المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
١م	تمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في:									
١	فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتنفيذ اختباراتها.	٤,٦٦٧	٤,٩٢٤	١١,٧٢٦	٤,٦١٥٤	٥,٠٦٤	١١,٥٠٢	٤,٣٢٣	٦,٥٢٥	١١,٢٨٥
٢	تنفيذ مهام المراجعة لتقليل التكاليف والإزدواجية الجهود.	٤,٥٨٣	٥,١٤٩	١٠,٦٥٠	٤,٧٦٩	٤,٣٨٥	١٤,٥٥٠	٤,٣٢٣	٨,٧١٣	٨,٤٥٢
٣	تعزز العلاقة عن طريق التواصل الفعال والمنظم لتنفيذ عملية المراجعة.	٤,٦٦٦٧	٤,٩٢٣٧	١١,٧٢٦	٤,٣٠٨	١١,٠٩٤	٤,٢٥٠	٤,٦١٣	٤,٩١٥٤	١٨,١٣٧
٤	التطوير المهني المستمر لزيادة الخبرة في مجال المراجعة.	٤,٥٨٣	٥,١٤٩	١٠,٦٥٢	٤,٢٣٠٨	١٤,٨٠٦	٢,٩٩٧	٤,٣٨٧١	٨,٤٣٧٠	٩,١٥٤
٥	وجود خطة عمل مشتركة للتغلب على المشكلات التي تعيق عملية المراجعة.	٤,٥٠٠	٥,٢٢٢	٩,٩٥٠	٣,٦١٥	١٥,٥٦٦	١,٤٢٥	٤,٠٩٧	١٠,٧٥٦	٥,٦٧٧
٦	الأهتمام بالجانب الأخلاقي لمهنة المراجعة لزيادة جودة المراجعة.	٤,٤١٧	١٢,٤٠١	٣,٩٥٧	٤,٣٠٨	١٤,٩٣٦	٣,١٥٧	٤,١٢٩	١١,٧٥٩	٥,٣٤٦
٧	جمع أدلة الثبات اللازمة لإبداء الرأي الفني.	٤,٥٠٠	١١,٦٧٨	٤,٤٥٠	٤,٣٠٨	١٤,٩٣٦	٣,١٥٧	٤,٤٨٤	٦,٧٦٨	١٢,٢٠٧
	المتوسط العام	٤,٥٦٠	٧,٠٦٤	٩,٠١٦	٤,٣٠٨	١١,٥٤١	٥,٨٦٣	٤,٣٣٧	٨,٢٧٣	١٠,٠٣٧

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، ٢٠٢٠م.

الجدول (٩) يشير إلى أن آراء عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على أن فقرات المحور الأول تؤدي إلى التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، فقد بلغ المتوسط العام لإجابات أعضاء هيئة التدريس ٤,٥٦٠، بإنحراف معياري ٧,٠٦٤، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٩,٠١٦ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٧٩، بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، وبلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الداخليين ٤,٣٠٨، بإنحراف معياري ١١,٥٤١، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٥,٨٦٣ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٦٠، بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، كما بلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجيين ٤,٣٣٧، بإنحراف معياري ٨,٢٧٣، و بلغت قيمة T المحسوبة ١٠,٠٣٧ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,٠٤٢، بمستوى دلالة ٠,٠٠٥.

٢. التحليل الإحصائي للمحور الثاني: كفاءة وفاعلية عملية المراجعة

جدول (١٠): التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

رقم	العبارات	أعضاء هيئة التدريس			المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
٢م	تتحقق كفاءة و فاعلية عملية المراجعة من خلال:									
١	التكامل بين إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية	٤,٥٠٠	٩,٠٤٥	٥,٧٥٤	٤,٠٧٧	١٤,٤١٢	٢,٦٩٤	٤,١٩٤	٧,٤٩٢	٨,٨٧٠
٢	التخطيط السليم لعملية المراجعة.	٤,٣٣٣	٨,٨٧٦	٥,٢٠٤	٤,٨٤٦	٣,٧٥٥	١٧,٧٢٥	٤,٧٤٢	٤,٤٤٨	٢١,٨٠٤
٣	تصميم إجراءات سليمة لإكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.	٤,٤١٧	٥,١٤٩	٩,٥٣٠	٤,٠٧٧	١٤,٤١٢	٢,٦٩٤	٤,٦٤٥	٦,٠٨٢	١٥,٠٦١
٤	إستخدام أسلوب المراجعة المستمرة.	٤,٥٠٠	٥,٢٢٢	٩,٩٥٠	٤,٠٠٠	١٤,٤١٢	٢,٥٥٠	٤,٢٩٠	٦,٤٢٦	١١,١٨٠
٥	الإلتزام بالموضوعية في تنفيذ عملية المراجعة.	٤,٦٦٧	٤,٩٢٤	١١,٧٢٦	٤,٧٦٩	٤,٣٨٥٣	١٤,٥٤٦	٤,٥١٦	٦,٢٥٦	١٣,٤٩٣
٦	وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.	٤,٥٨٣	٥,١٤٩	١٠,٦٥٢	٤,٦٩٢	٤,٨٠٤	١٢,٧٠٢	٤,٤٨٤	٦,٧٦٨	١٢,٢٠٧
٧	المعرفة الكافية بالمعايير الدولية وأداب و سلوك المهنة.	٤,٥٠٠	٥,٢٢٢	٩,٩٥٠	٤,٨٤٦	٣,٧٥٥	١٧,٧٢٥	٤,٥٨١	٥,٠١٦	١٧,٥٤٥
	المتوسط العام	٤,٥٠٠	٦,٢٢٧	٨,٩٦٥	٤,٤٧٢	٨,٥٢٤	١٠,٠٩١	٤,٤٩٣	٦,٠٧٠	١٤,٣٠٩

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، ٢٠٢٠م.

الجدول (١٠) يشير إلى أن آراء عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على أن فقرات المحور الثاني تحقق كفاءة و فاعلية عملية المراجعة، فقد بلغ المتوسط العام لإجابات أعضاء هيئة التدريس ٤,٥٠٠، بإنحراف معياري ٦,٢٢٧، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٨,٩٦٥ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٧٩، بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، وبلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الداخليين ٤,٤٧٢، بإنحراف معياري ٨,٥٢٤، كما بلغت قيمة T المحسوبة ١٠,٠٩١ وهي

أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٦٠ بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، كما بلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجيين ٤,٤٩٣ بإنحراف معياري ٦,٠٧٠، و بلغت قيمة T المحسوبة ١٤,٣٠٩ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,٠٤٢ بمستوى دلالة ٠,٠٠٥.

يشير تحليل آراء أعضاء هيئة التدريس و المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين في الجدولين (٩) و (١٠) إلى إنه يوجد ارتباط كبير بين آراءهم حول المحور الأول و المحور الثاني، كما أن جميع المؤشرات الإحصائية تدل على إثبات صحة الفرضية الأولى و التي تنص على إن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و تحسين كفاءة و فعالية عملية المراجعة).

ثانياً: تحليل وتفسير بيانات الفرضية الثانية ومناقشة نتائجها:

تنص الفرضية الثانية على إن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و زيادة موثوقية القوائم المالية). و الجداول (١١)، (١٢)، (١٣) توضح المقاييس الإحصائية المحسوبة لتغيرات الفرضية الثانية من خلال المحاور الثالث و الرابع و الخامس كما يلي:

٣. التحليل الإحصائي للمحور الثالث: إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

جدول (١١) : التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول المحور الثالث

م	العبارات	أعضاء هيئة التدريس			المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
٣م	تتمثل إجراءات المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل في:									
١	فحص المبيعات للتحقق من فواتير البيع.	٤,٥٠٠	٩,٠٤٥	٥,٧٤٥	٤,٠٧٧	١٠,٣٧٨	٣,٧٤٢	٤,٤١٩	٦,٧٢٠	١١,٧٥٩
٢	التأكد من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد.	٤,١٦٧	١١,١٤٦	٣,٦٢٦	٤,٠٧٧	١٠,٣٧٨	٣,٤٧٢	٤,٤١٩	٦,٧٢٠	١١,٧٥٩
٣	المراجعة المستندية لفواتير الشراء و التحقق من حقيقة صفقات البيع.	٤,٤١٧	٩,٠٠٣	٥,٤٥١	٤,١٥٤	١٠,٦٨٢	٣,٨٩٥	٤,٣٢٣	٨,٣٢٢	٨,٨٤٩
٤	التحقق من أن صفقات البيع التي تمت هي حقيقية وليست صورية	٤,٥٠٠	٦,٧٤٢	٧,٧٠٧	٤,٣٠٨	١١,٠٩٤	٤,٢٥٠	٤,٤١٩	٩,٩٢٤	٧,٩٦٣
٥	إعادة احتساب أرباح الشركات التابعة مع الإفصاح عن نصيب الشركة الأم منها في بند مستقل.	٤,٠٨٣	٧,٩٢٠	٤,٧٣٣	٤,٠٠٠	١١,٥٤٧	٣,١٢٢	٤,٣٢٣	٨,٧١٣	٨,٤٥٢
٦	إعادة احتساب إستهلاك الأصول الثابتة و مصروف إطفاء الأصول غير الملموسة.	٤,٢٥٠	٧,٥٣٨	٥,٧٤٥	٤,٠٧٧	٨,٦٢٣	٤,٥٠٣	٤,١٦١	١٠,٦٧٦	٦,٠٥٦
٧	مراجعة نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة لتقييم أثر إغلاق خط إنتاجي جوهري.	٤,١٦٧	٩,٣٧٤	٤,٣١١	٤,٣٣١	٩,٢٦٨	٤,٧٨٨	٤,٢٥٨	٨,٥٥١	٨,١٩٢
	المتوسط العام	٤,٢٩٨	٨,٦٨١	٥,٣٣١	٤,١٣٢	١٠,٢٨١	٤,٠٠٦	٤,٣٣٢	٨,٥١٨	٩,٠٠٤

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، ٢٠٢٠م.

الجدول (١١) يشير إلى أن آراء عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على أن فقرات المحور الثالث تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، فقد بلغ المتوسط العام لإجابات أعضاء هيئة التدريس ٤,٢٩٨ بإنحراف معياري ٨,٦٨١، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٥,٣٣١ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٧٩ بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، وبلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الداخليين ٤,١٣٢ بإنحراف معياري ١٠,٨٢١، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٤,٠٠٦ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٦٠ بمستوى دلالة ٠,٠٠٥، كما بلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجيين ٤,٣٣٢ بإنحراف معياري ٨,٥١٨، و بلغت قيمة T المحسوبة ٩,٠٠٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,٠٤٢ بمستوى دلالة ٠,٠٠٥.

٤. التحليل الإحصائي للمحور الرابع: إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

جدول (١٢) : التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول المحور الرابع

م	العبارات	أعضاء هيئة التدريس			المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
٤م	تتمثل إجراءات المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي في:									
١	مراجعة النقدية للتأكد من صحة أسعار صرف العملات الأجنبية.	٤,٤١٧	٧,٩٢١	٦,١٨٩	٤,٠٧٧	١٣,٧٨	٣,٧٤٢	٤,٢٥٨	٨,١٥٢	٨,٥٩٣
٢	التحقق من مبررات إعادة تصنيف الإستثمارات المتداولة إلى إستثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	٤,٤١٧	٥,١٤٩	٩,٥٣٠	٤,٠٧٧	١١,٨٧٥	٣,٢٧٠	٤,٣٢٣	٨,٧١٣	٨,٤٥٢
٣	فحص كشوفات جرد المخزون السلي للتأكد من الوجود الفعلي.	٤,٥٠٠	٥,٢٢٢	٩,٩٥٠	٤,١٥٤	١٢,١٤٢	٣,٤٢٦	٤,٤٥٢	٦,٧٥٢	١١,٩٧

١١,٩٧	٦,٧٥٢	٤,٤٥٢	٣,٢٧٠	١١,٨٧٥	٤,٠٧٧	٧,٣٤٠	٦,٦٨٦	٤,٤١٧	مراجعة حسابات المدينين للتأكد من عدم وجود ديون راكدة أو متعثرة
١٠,٥٢	٧,٦٧٦	٤,٤٥٢	٣,٤٢٦	١٢,١٤٢	٤,١٥٤	٣,٢٢٣	١١,٦٤٥	٤,٠٨٣	التحقق من صحة أسس تقويم الأصول غير الملموسة .
٧,٦٦٠	٩,٣٧٩	٤,٢٩٠	١,٨٦٠	١١,٩٢٩	٣,٦١٥	٣,٠٢٦	١٢,٤٠١	٤,٠٨٣	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل إنهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل .
٦,٦٧٠	٩,٦٩٤	٤,١٦١	٣,١٢٢	١١,٥٤٧	٤,٠٠٠	٣,٥٦٣	١٢,١٥٤	٤,٢٥٠	فحص حقوق المساهمين لتعديل ربح العام الجاري ونسب توزيعات الأرباح على المساهمين .
٩,٤٠٦	٨,١٦٠	٤,٣٤١	٣,١٥٩	١١,٦٩٨	٤,٠٢٢	٦,١١٧	٨,٧٤٠	٤,٣١٠	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، ٢٠٢٠م.

الجدول (١٢) يشير إلى أن آراء عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على أن فقرات المحور الرابع تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي، فقد بلغ المتوسط العام لإجابات أعضاء هيئة التدريس ٤,٣١٠ بانحراف معياري ٨,٧٤٠١، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٦,١١٧ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٧٩ بمستوى دلالة ٠,٠٥، وبلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الداخليين ٤,٠٢٢ بانحراف معياري ١١,٦٩٨، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٣,١٥٩ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٦٠ بمستوى دلالة ٠,٠٥، كما بلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجيين ٤,٣٤١ بانحراف معياري ٨,١٦٠، وبلغت قيمة T المحسوبة ٩,٤٠٦ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,٠٤٢ بمستوى دلالة ٠,٠٥.

٥. التحليل الإحصائي للمحور الخامس: إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

الجدول (١٣) يشير إلى أن آراء عينة الدراسة تميل إلى الموافقة على أن فقرات المحور الخامس تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، فقد بلغ المتوسط العام لإجابات أعضاء هيئة التدريس ٤,٣٨١ بانحراف معياري ٥,٥٤٠، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٧,٥٥٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٧٩ بمستوى دلالة ٠,٠٥، وبلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الداخليين ٣,٩٨٩ بانحراف معياري ١٠,٥٩٢، كما بلغت قيمة T المحسوبة ٣,٣٨٤ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,١٦٠ بمستوى دلالة ٠,٠٥، كما بلغ المتوسط العام لإجابات المراجعين الخارجيين ٤,٢٩٥ بانحراف معياري ٨,٣٤٩، وبلغت قيمة T المحسوبة ٨,٧٠٧ وهي أكبر من قيمتها الجدولية و البالغة ٢,٠٤٢ بمستوى دلالة ٠,٠٥.

جدول (١٣) : التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة حول المحور الخامس

رقم	العبارات	أعضاء هيئة التدريس			المراجعين الداخليين			المراجعين الخارجيين		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T
٥م	تتمثل إجراءات المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية في:									
١	التحقق من طرق تصنيف التدفقات النقدية إلى تشغيلية وإستثمارية و تمويلية.	٤,٢٥٠	٠,٧٥٣٨	٥,٧٣٤	٣,٨٤٦	١١,٤٣٥	٢,٦٦٨	٤,٤٥٢	٧,٦٧٦	١٠,٥٢٩
٢	مراجعة التدفقات النقدية التشغيلية للتأكد من عدم التلاعب بها بتخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية.	٤,٣٣٣	٧,٧٨٥	٥,٩٣٣	٤,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٣,٦٠٦	٤,٣٨٧	٨,٠٣٢	٩,٦١٥
٣	التأكد من دخل الشركة من العمليات المستمرة و عدم إستخدام ذلك لإزالة البنود غير المتكررة.	٤,٤١٧	٦,٦٨٦	٧,٣٤٠	٤,٠٠٠	١٠,٨٠١	٣,٣٣٨	٤,٢٢٦	٨,٤٤١	٨,٠٧٧
٤	التحقق من المعالجة الصحيحة لتكاليف التطور الرأسمالي.	٤,٤١٧	٥,١٤٩	٩,٥٣٠	٤,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٣,٦٠٦	٤,١٩٤	٩,٨٠٥	٦,٧٧٨
٥	التأكد من تصنيف الأسهم المملوكة للشركة و عدم اعتبارها أسهماً تجارية.	٤,٣٣٣	٦,٥١٣	٧,٠٩٠	٤,٠٧٧	١٠,٣٧٨	٣,٧٤٢	٤,١٩٤	٧,٩٢٤	٨,٣٨٦
٦	مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	٤,٥٠٠	٦,٧٤٢	٧,٧٠٧	٤,٠٧٧	١٠,٣٧٨	٣,٧٤٢	٤,٣٢٣٦	٨,٣٢٢	٨,٨٤٩
٧	مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	٤,٤١٧	٥,١٤٩	٩,٥٣٠	٣,٩٢٣	١١,١٥٢	٢,٩٨٤	٤,٢٩٠	٨,٢٤٤	٨,٧١٥
	المتوسط العام	٤,٣٨١	٥,٥٤٠	٧,٥٥٤	٣,٩٨٩	١٠,٥٩٢	٣,٣٨٤	٤,٢٩٥	٨,٣٤٩	٨,٧٠٧

المصدر: إعداد الباحثان، بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS، ٢٠٢٠م.

يشير تحليل آراء أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في الجدول (١١)، (١٢) و (١٣) إلى إنه يوجد ارتباط كبير بين آراءهم حول المحاور، كما أن جميع المؤشرات الإحصائية تدل على إثبات صحة الفرضية الثانية و التي تنص على إن (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و زيادة موثوقية القوائم المالية).

نتائج الدراسة:

١. التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية و تقليل التكاليف والإزدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنظم لتنفيذ عملية المراجعة.
٢. تتحقق كفاءة و فاعلية عملية المراجعة من خلال التكامل بين إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية لأجل التخطيط السليم لعملية المراجعة ومن ثم تصميم إجراءات سليمة لإكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية .
٣. لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية دور هام ومحوري في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية عن طريق إتباع إجراءات فاعلة للحد من مخاطرها.
٤. تطبيق الشركات إجراءات المراجعة السليمة لفحص المبيعات و صفقات البيع ومراجعة فواتير الشراء تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل .
٥. تكامل إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية مثل فحص كشوفات جرد المخزون السلعي والتحقق من صحة أسس تقويم الأصول وفحص حقوق المساهمين من شأنها أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي .
٦. لتكامل إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية دور كبير في إكتشاف التلاعب في أرقام قائمة التدفقات النقدية سواء التي تنتج من النشاط التشغيلي أو التمويلي أو الإستثماري و العمل على جعل القائمة خالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
٧. أجمع جميع أفراد العينة من المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون و أعضاء هيئة التدريس أن التكامل بين إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم تساعد في تحقيق مصداقيتها .

التوصيات:

١. على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجعة الداخلية والخارجية لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجعة في جميع مراحلها و تحقيق أهدافها .
٢. ضرورة تطبيق إجراءات المراجعة السليمة التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل .
٣. ضرورة الفحص التفصيلي لجميع بنود قائمة المركز المالي لأجل إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي .
٤. العمل على إتباع كل من إجراءات المراجعة الداخلية والخارجية لإكتشاف التلاعب في أرقام قائمة التدفقات النقدية حتى تتحقق مصداقية القائمة.
٥. على الشركات الإهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم تساعد في تحقيق مصداقيتها.

المراجع :

أولاً: المراجع العربية:

١. إبراهيم طه. (٢٠٠٤). المراجعة النظرية والممارسة المهنية. مصر: قسم المحاسبة. كلية التجارة. جامعة المنصورة. ص ٢٧٥.
٢. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (٢٠٠٤). "مشروع معايير المراجعة الداخلية السعودية و قواعد السلوك المهني". الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
٣. باخچه عبدالله محمد طالب. (٢٠١٣). "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة السليمانية - كلية الاقتصاد والإدارة. العراق.
٤. خالد أمين. (٢٠٠١). علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية. عمان - الأردن: دار وائل للطباعة والنشر: ص ١٣.
٥. رشا حمادة. (٢٠١٠). "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية: الثاني(٢٦)، ٣٢.
٦. سميح العمراوي. (٢٠١٧). "دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية. الجزائر.
٧. عبدالسلام عبدالله سعيد أبو سرعة. (٢٠١٠). "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية". غير منشور. جامعة الجزائر ٣، قسم علوم تجارية. الجزائر.
٨. عماد الأغا. (٢٠١٢). "المحاسبة الإبداعية". مجلة مال و أعمال: ٢، ٢٠١٨-٢٠٠٨.

٩. عمار بن عبدالله العمار. (٢٠١٤). الإطار العام لعمل وحدات المراجعة الداخلية في الجزيرة الحكومية في المملكة العربية السعودية. الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية .
١٠. محمد الفاتح محمود بشير المغربي. (٢٠١٨). المراجعة والتدقيق الشرعي. السودان: الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي .
١١. محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (٢٠٠٩). "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية". رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. الأردن.
١٢. معاذ بوعروج. (٢٠١٦). "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية". غير منشور. جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي- كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير. الجزائر.
١٣. معهد المحاسبة الأمريكي . (١٩٧٣). المراجعة. معهد المحاسبة الأمريكي . أمريكا: معهد المحاسبة الأمريكي .
١٤. يوسف محمود جربوع. (٢٠٠٨). مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق. الأردن: مؤسسة الوراق للنشر.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- [1] Al-Olimat, N. H. (2019). "The Impact of Cognative Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices". *International Journal of Business and Social Science*, 10(2): 9, <https://doi.org/10.30845/ijbss.v10n2p19>
- [2] Griffiths. (1986). Creative Accounting. London, UK: Sedgwick & jackson.
- [3] Mulford, C. E. Comisky.(2002). The Financial Numbers Game. John Wiley& Sons Inc.



Integrative Role of Internal and External Auditing to Reduce Creative Accounting Practices on Financial Statements (A field Study on a Number of Audit Firms, Joint Stock Companies and Academics in the City of Jeddah)

Mona Abdelrhman yagoub

Community College for Girls, King Khalid University, KSA
monahamed114@gmail.com

Ashwag Moshabab Alasmary

Community College for Girls, King Khalid University, KSA
ashmohammad@kku.edu.sa

Received Date : 7/4/2020

Accepted Date : 17/5/2020

DOI : <https://doi.org/10.31559/GJEB2020.8.3.7>

Abstract: The study aimed to highlight the integrative role between internal and external auditing to limit creative accounting practices on financial statements. To achieve the goals of the study, a field study was conducted on a sample of academics from members of the teaching staff and internal auditors in a number of joint-stock companies, as well as external auditors in the big four firms to seek their views and reach conclusions that contribute to solving the study problem. The study reached a number of results, the most important of which is that the integration between the internal audit system and the external audit is beneficial in understanding the internal control system, reducing costs, duplication of efforts, promoting effective and regular communication to implement the audit process. This integration also has an effective role in limiting creative accounting practices on The financial statements and then help in achieving their credibility, and one of the most important recommendations of the study is that companies should work to enhance the integrity of internal and external auditing systems because this benefits the implementation of the audit process in all its stages and achieve its goals, as well as the companies attention by applying effective control measures that help limit creative accounting practices on financial statements and thereby achieve their credibility.

Keywords: *Internal Audit; External Audit; Creative Accounting.*

References:

- [1] 'bdalslam 'bdallh S'yd Abwsr'h. (2010). "Altkaml Byn Almraj'h Aldakhlyh W Almraj'h Alkharjyh". Ghyr Mnshwr. Jam't Aljza'r 3, Qsm 'lwm Tjaryh. Aljza'r.
- [2] 'mad Alagha. (2012). "Almhasbh Alebda'yh". Mjlt Mal W A'mal: 2, 18-20.
- [3] 'mar Bn 'bdallh Al'mar. (2014). Aletar Al'eam L'ml Whdat Almraj'h Aldakhlyh Fy Aljhz Alhkwmlyh Fy Almmlkh Al'rbyh Als'wdyh. Alryad: Mktbt Almlk Fhd Alwtnyh.
- [4] Al-Olimat. N. H. (2019). "The Impact of Cognative Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices". International Journal of Business and Social Science, 10(2): 9, <https://doi.org/10.30845/ijbss.v10n2p19>
- [5] Bakhh 'bdallh Mhmd Talb. (2013). "Tathyr Asalyb Almhasbh Alebda'yh Fy Jwdt Alm'lwmat Almhasbyh Fy Zl M'ayyr Almhasbh Aldwlyh". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Jam't Alslymanyh - Klyt Alaqtasad W Aledarh. Al'raq.
- [6] Ebrahym Th. (2004). Almraj'h Alnzryh Walmmarsh Almhnyh. Msr: Qsm Almhasbh Klyt Altjarh Jam't Almnswrh S275.
- [7] Griffiths. (1986). *Creative Accounting*. London, UK: Sedgwick & jackson.
- [8] Alhy'h Als'wdyh Llmhasbyn Alqanwnyyn. (2004). "Mshrw' M'ayyr Almraj'h Aldakhlyh Als'wdyh W Qwa'd Alslwk Almhnyh". Alhy'h Als'wdyh Llmhasbyn Alqanwnyyn. Alryad: Alhy'h Als'wdyh Llmhasbyn Alqanwnyyn.

- [9] Khald Aryn. (2001). 'Im Tdqq Alhsabat – Alnahyh Alnzryh Wal'mlyh. 'man- Alardn: Dar Wa'l Ltba'h Walnshr:S 13.
- [10] M'ad Bw'rwj. (2016). "Dwr Almraj'h Alkharjy Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh". Ghyr Mnshwr. Jam't Al'erby Bn Mhydy-Am Albwaqy- Klyhal'lwm Aleqtsadyhwal'lwm Altjaryh W'lwm Altsyry. Aljza'r.
- [11] M'hd Almhasbh Alamryky. (1973). Almraj'h. M'hd Almhasbh Alamryky. Amryka: M'hd Almhasbh Alamryky.
- [12] Mhmd Alfath Mhmwd Bshyr Almghrby. (2018). Almraj'h Waltdqq Alshr'ey. Alswdan: Alakadymy Alhdythh Llktab Aljam'y.
- [13] Mhmd Mtr, W Lynda Hsn Alhlby. (2009). "Dwr Mdqq Alhsabat Alkharjy Fy Alhd Mn Athar Almhasbh Alebda'yh 'la Mwthwqyh Albyanat Almalyh Alsadrh 'n Alshrk Almsahmh Al'amh Alardnyh". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Jam't Alshrq Alawst Lldrasat Al'lya. Alardn.
- [14] Mulford, C. E. Comisky. (2002). The Financial Numbers Game. John Wiley& Sons Inc.
- [15] Rsha Hmadh. (2010). "Dwr Ljan Almraj'h Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh". Mjlt Jam't Dmshq Ll'lwm Alaqtsadyh walqanwnyh: Althany(26), 32.
- [16] Smyh Al'mrawy. (2017). "Dwr Altdqq Aldakhly Fy Alhd Mn Mmarsat Almhasbh Alebda'yh". Rsalt Majstyr Ghyr Mnshwrh. Jam't Al'rby Bn Mhydy, Klyh Al'lwm Alaqtsadyh W Altjaryh. Aljza'r.
- [17] Ywsf Mhmwd Jrbw'. (2008). Mraj't Alhsabat Byn Alnzryh W Alttbyq. Alardn: M'ssh Alwraq Llshr.