

أثر المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة

Mohammed Ibrahim Bu haya¹ and Abdullah Abdulmohsen Alsdı²

¹ Department of Accounting, College of Business, King Faisal University, Al Ahsa, Saudi Arabia

² Independent Researcher

محمد إبراهيم بوهيا¹ وعبدالله عبدالمحسن الصدي²
¹ قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية
² باحث مستقل



LINK الرابط	RECEIVED الاستقبال	ACCEPTED القبول	PUBLISHED ONLINE النشر الإلكتروني	ASSIGNED TO AN ISSUE الإحالة لعدد
https://doi.org/10.37575/h/mng/240009	08/02/2024	19/03/2024	19/03/2024	01/09/2024
NO. OF WORDS عدد الكلمات	NO. OF PAGES عدد الصفحات	YEAR سنة العدد	VOLUME رقم المجلد	ISSUE رقم العدد
8408	9	2024	25	2

ABSTRACT

This study aims to identify the role of external auditing in limiting the practice of creative accounting among Small and Medium Enterprises (SMEs) in the Kingdom of Saudi Arabia. Creative accounting involves providing fraudulent numbers and may be contained through efficient external auditing and the use of the rules and conduct of professional ethics. To achieve study objectives, a descriptive approach was taken by conducting a field study using a comprehensive inventory method. To suit the nature of the study, this method targeted all audit offices not licensed to practice with joint-stock companies. A questionnaire was used to collect data from the study population, and SPSS was used to analyze the results. The study results indicate that efficiency in external auditing contributes to limiting the practice of creative accounting among SMEs through procedures and audit plans, optimal use of resources (e.g., auditors), and knowledge and use of the rules and conduct of professional ethics. This study also composed a set of proposals to serve practitioners and decision makers, including measures that ensure and develop procedures in audit offices that contribute to discovering and reducing illegal practices.

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية المتمثلة في تقديم أرقام غير حقيقية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال كفاءة المراجعة الخارجية وقواعد وسلوك آداب المهنة. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي من خلال إجراء دراسة ميدانية بأسلوب الحصر الشامل استهدفت جميع مكاتب المراجعة غير المرخص لها بممارسة المهنة على الشركات المساهمة وذلك لملاءمتها لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، وتمت الاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل نتائج الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن الاهتمام بكفاءة المراجعة الخارجية يساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة وذلك عن طريق الإجراءات وخطط المراجعة، ومن خلال الاهتمام بالاستخدام الأمثل للموارد (المراجعين)، وبمعرفة قواعد وسلوك آداب المهنة والاستعانة بها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من المقترحات التي تخدم الممارسين ومتخذي القرارات، منها أن الحرص على الإجراءات وتطويرها في مكاتب المراجعة يساهم في اكتشاف الممارسات غير المشروعة والحد منها.

KEYWORDS

الكلمات المفتاحية

accounting offices, auditing efficiency, financial statements, fraudulent accounting, professional conduct, professional ethics

آداب المهنة، السلوك المهني، القوائم المالية، كفاءة المراجعة، المحاسبة الاحتمالية، المكاتب المحاسبية

CITATION

الإحالة

Bu haya, M.I and Alsdı, A.A. (2024). 'Athar almurajaeat alkharijati fi alhadi min mumarasat almuhasabat al'iibdaeiat fi alminshat alsaghirat walmutawasita 'The influence of external auditing in limiting the creative accounting practices in SMEs'. *Scientific Journal of King Faisal University: Humanities and Management Sciences*, 25(2), 25–33. DOI: 10.37575/h/mng/240009 [in Arabic]

بوهيا، محمد إبراهيم و الصدي، عبدالله عبدالمحسن. (2024). أثر المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل*.

العلوم الإنسانية والإدارية، 25(2)، 25–33.

1. المقدمة

"المحاسبة الإبداعية". إن ما تُنتجه المحاسبة الإبداعية من قوائم مالية ذات معلومات مضللة وغير حقيقية تؤثر في اتخاذ القرارات لمستخدمي تلك القوائم، وذلك ما انعكس على المنشآت في ظهور حالات الانهيار المفاجئة وغير المتوقعة للمنشآت الضخمة. ومن هنا ذكر شابون وآخرون (2021) ازدياد الأهمية بوظيفة المراجعة الخارجية وأخلاقياتها. وازدادت المسؤوليات المنوطة بعمدها، وذلك بسبب حالات الانهيار المتكررة والمفاجئة، سواءً بالنسبة إلى المنشآت الضخمة أو المنشآت المتوسطة والصغيرة. وهو ما أدى إلى التركيز على تطوير مهنة المراجعة الخارجية. وقد شمل هذا التطور في مجال المراجعة الخارجية نواحي عدة؛ سواءً فيما يتعلق بالتركيز على الإجراءات المتبعة في المراجعة أو حتى فيما يتعلق بالتطوير الشخصي للمراجع وأخلاقياته وسلوكه.

وبما أن المنشآت الضخمة المدرجة في الأسواق المالية مُلزَمة بدرجة إفصاح عالية لما لها من أهمية في اقتصاد الدولة؛ فقد تم الاهتمام بها والحرص على مدى كفاءة المراجعة الخارجية ومدى التزامها بالأخلاقيات المهنية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونظرًا للدور المهم التي تقوم به المنشآت الصغيرة والمتوسطة بشكل مكافئ للمنشآت الضخمة في تنمية اقتصاديات الدول، ولأن درجة الإفصاح فيها أقل مقارنةً مع المنشآت الضخمة، فقد

أدى التطور التكنولوجي في العصر الحديث، وتعدد سبل التجارة، والضخّ الكبير للأموال والانفتاح العالمي والتنمية الاقتصادية، وظهور انفصال الملكية عن الإدارة (بلول وآخرون، 2022) إلى زيادة أهمية الحصول على المعلومات المالية الدقيقة والصحيحة، ومع ازدياد أهمية المعلومات المالية وأثرها الكبير في اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية، وفي ظلّ المشاكل الاقتصادية التي مسّت الدول في فترات مختلفة، إضافةً إلى ضعف الرقابة الداخلية؛ تزايدت الأخطاء في المعلومات المحاسبية، وتوتّعت كما ذكر الزمر وآخرون (2018)، فمنها ما هو غير مقصود؛ كأخطاء التسجيل والتبويب، ومنها ما هو مقصود؛ وذلك عن طريق وسائل الغشّ والاختلاس المختلفة، باستخدام إجراءات معينة تحتاج إلى مهارات في المحاسبة وفهم وإدراك للمعايير المحاسبية. وتهدف هذه الإجراءات المتبعة التي يتم من خلالها استغلال الثغرات الناتجة عن تنوع السياسات والمعايير المحاسبية التي أنتجها التطور العالمي السريع إلى تحسين القوائم المالية ومعلوماتها، وذلك من أجل تحقيق أهداف أنية أو مستقبلية. وتسمى هذه الإجراءات المستخدمة لتجميل القوائم المالية بعدة مسميات؛ كالمحاسبة الاحتمالية وإدارة الأرباح والمحاسبة الأخلاقية، إلا أن أكثرها تداولاً هي تسمية

يُبدى فيه المراجع برأي فني محايد بأن القوائم المالية الختامية تعبر بصدق وعدالة عن نتائج أعمال المنشأة.

5.1.2. كفاءة المراجعة الخارجية

إن أحد المحددات التي تُعبر عن كفاءة المراجعة الخارجية وجودتها هي المعايير المهنية التي تقيم عملية المراجعة الخارجية، إلا أن هناك آراء متعارضة حول مفهوم كفاءة المراجعة الخارجية، منها ما ذكره شابون وآخرون (2021): فالمنشأة محل المراجعة ترى أن كفاءة المراجعة الخارجية تعكس مدى جودة التقارير المالية ومدى ثقتها بالنتائج، بينما يرى المستفيدون الخارجيون من القوائم المالية أن كفاءة المراجعة الخارجية تعني سلامة التقارير المالية من الغش والخطأ. وقد تعددت التعاريف الخاصة بكفاءة المراجعة الخارجية، منها ما ذكره فرج (2023) أن كفاءة المراجعة الخارجية تعني إنجاز مهام المراجعة الخارجية بأقل تكلفة وبلااستخدام الأمثل للموارد (المراجعين) بأقصى جودة ممكنة، حيث تتضمن الكفاءة المعرفة العملية والعلمية، ومعرفة الإجراءات ووضع الخطط، وتقليل التكاليف ورفع الجودة مع الدقة. وهذا ما تركّز عليه هذه الدراسة.

5.1.3. أهمية المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية أهميات كثيرة، فهي تعطي موثوقية للقوائم المالية التي تستفيد منها المنظمة والأطراف الخارجية، وتوضح الأهمية جلياً بالنسبة إلى الأطراف الداخليين في اعتبار المراجعة أداة تقييم للنظام المحاسبي وتبني عليه صحته اتخاذ القرارات ووضع الخطط الاستراتيجية، وتنفيذ المشروعات، أما بالنسبة إلى المستخدمين الخارجيين فالمراجعة الخارجية تساعدهم في اتخاذ القرارات التي تكون مرتبطة بالمنشأة، كقرارات التمويل من البنوك وتحديد التصنيفات للدخول في المشاريع للهيئات والحكومات.

5.1.4. قواعد سلوك وأداب المهنة

هي مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تقيس السلوك المهني للمراجع، وهي تتمثل في تلك الصفات التي يجب على المراجع أن يتحلّى بها عند ممارسة عملية المراجعة وعند التعامل مع زملاء المهنة (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022). وهناك ارتباط بين قواعد سلوك وأداب المهنة والمعايير المهنية الأخرى بحيث أن كلاً منها يُعدّ مكتملاً للآخر؛ فالقواعد تُعتبر أحياناً مكتملة ومفصلة لما ورد من أحكام عامة للمعايير المهنية. فمثلاً عند رؤية موضوع الاستقلالية فإن قواعد سلوك وأداب المهنة تضع له أحكاماً تفصيلية. وهذا أيضاً يطبّق مع مواضيع مثل العمولات والإعلانات، وغيرها.

5.2. المحاسبة الإبداعية:

5.2.1. تعريف المحاسبة الإبداعية

وردت عدة تعريفات ومنها ما ذكرته حدادي (2020) وما ذكرته جلابي (2018)، وقد ركزت التعريفات على أن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحسين الوضع المالي من خلال القوائم المالية، وأنها ممارسة احتيالية تعطي أرقاماً مضلّة وغير حقيقية، وأن أساليبها قد تكون باستغلال الثغرات في المعايير والمبادئ، وأنها ممارسة تُضرب بالأطراف الخارجيين ومفيدة للأطراف الداخليين، وأنها ممارسة غير أخلاقية.

5.2.2. أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها وأثارها

هناك أسباب كثيرة تقف وراء ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، ومنها: القدرة على الاقتراض، التهرب الضريبي، التهرب الزكوي، تحسين الأداء المالي، تحسين التصنيف المهني، التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة، ضعف الرقابة الداخلية، ضعف المراجعة الخارجية، تهيئة الظروف لممارسة المحاسبة الإبداعية، وذكر أيضاً قدرتي وآخرون (2020) ضعف أخلاقيات المهنة لدى الإدارة، بالإضافة إلى تلاشي القيم الأخلاقية، وإخفاء الخلل في المستويات الدنيا في المنشأة (مصطفى، 2017). كما ذكر الزهراء (2020) أن أساليب المحاسبة الإبداعية متعددة وكثيرة، وأنها تُركّز على القوائم المالية الأساسية لأنها تعكس قيمة المنشأة من موجودات واستثمارات والتزامات وحقوق ملكية ومدى ما حققته من أرباح وخسائر. ومن أساليب الحد منها

يتيح لها مجالاً أوسع في ممارسة المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف التمويل أو أهداف التصنيف من الهيئات. وهذا ممّا يظهر لنا عدة تساؤلات حول مدى كفاءة المراجعة الخارجية، ومدى الالتزام بالمعايير الأخلاقية عند ممارسة مهنة المراجعة على المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

2. مشكلة الدراسة

تعرف الهيئة العامة للإحصاء (2023: 6) المنشآت أو المنشأة بأنها "وحدة عمل اقتصادية، ذات كيان قانوني (لديها سجل تجاري) تزاوّل نشاطا اقتصاديا معيناً، يملكها شخص، أو مجموعة أشخاص، أو شركة، أو قطاع شبه حكومي، أو مؤسسة"، وفي ظلّ التلاعبات التي أنتجتها المحاسبة الإبداعية في المنشآت عموماً، وإصدار قوائم مالية مضللة؛ لتحقيق أهداف قصيرة الأجل، أدى ذلك إلى عدم استمرارية تلك المنشآت وبالتالي إمكانية تأثر اقتصاديات الدول، ومن أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تزايد دور المراجعة الخارجية لمحاربة تلك الأساليب، ونظراً إلى الدور المهم التي تقوم به المنشآت الصغيرة والمتوسطة في تنمية اقتصاد الدول، ومن خلال ما سبق يظهر لنا أنّ مشكلة الدراسة الأساسية يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

ويتفرّع عن مشكلة الدراسة والسؤال الرئيس السؤالان الآتيان:

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟

3. أهداف الدراسة

3.1. يهدف الباحثان إلى الوصول إلى ما يلي:

- التعرف على مدى تأثير كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- التعرف على أثر تطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

4. أهمية الدراسة

تكمّن أهمية موضوع البحث في التعرف على دور المراجعة الخارجية (كفاءة المراجعة الخارجية وتطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة) في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية التي تؤثر في مستخدمي القوائم المالية، حيث أن ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة وانعكاسها على القوائم المالية يؤثّران بشكل واضح على اقتصاد الدولة، وعلى نتائج الزكاة والضريبة، ويحيّين من المركز المالي للمنشآت، وهو ما سيمكّن من الحصول على تمويل أو تصنيفات مهنية من الهيئات والوزارات، ومن هنا تظهر أهمية المراجعة الخارجية ودورها في الحد من هذه الممارسات.

5. الإطار النظري والدراسات السابقة

5.1. المراجعة الخارجية:

5.1.1. تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية عدة تعريفات، منها ما ذكره إسماعيل وأحمد (2019) وما ذكره الزمر وآخرون (2018)، ويمكن القول إنها تُعرف بكونها عملية منظمة تتم وفق معايير معيّنة خلال فترة زمنية محدّدة، يقوم بها طرف خارجي مستقل ذو كفاءة، وهي تهدف إلى تقييم الرقابة الداخلية وإلى جمع أدلة وعيّنات من دفاتر وسجلات المنشأة وفق طرق علمية منهجية موضوعية، ومن ثمّ تقييم هذه الأدلة من أجل الوصول إلى إعداد تقرير

وتدقيق المخاطر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية". هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مخاطر المحاسبة الإبداعية على المراجعة الخارجية. وكانت العينة 140 مراجعاً من المراجعين الخارجيين المرخصين في المملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ المراجعين الخارجيين على دراية بمخاطر المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى ذلك، فهم مهتمون بالعوامل الفنية المهنية، مثل الاحترافية، والالتزام بالتدريب والتعليم المستمر والإرشاد، مع مراعاة المعايير المهنية في المراجعة، والتخطيط الجيد للتدقيق الخارجي، بالإضافة إلى إشرافهم على فريق التدقيق. وقد أوصت الدراسة بالاهتمام بمفهوم المحاسبة الإبداعية ووضع معايير للحد منها.

• دراسة Drábková and Pech (2022) بعنوان "مخاطر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة". حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مخاطر المحاسبة الإبداعية على أساس العلاقة بين خلق الأرباح والتدفق النقدي من خلال تطبيق طريقة مثلث المخاطر وتحليل الشركات الصغيرة. وشملت العينة 3659 منشأة صغيرة في ثلاثة قطاعات مختلفة. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ تطبيق المحاسبة الإبداعية يتم للتأثير على إدارة الأرباح وهي تسعى، على وجه الخصوص، إلى تحسين الضرائب، ومن ناحية أخرى تعظيم الربحية، وأنّ كشف الأخطاء المحاسبية وتقييمها يساهمان في صنع القرارات للمستخدمين الداخليين والخارجيين. وأنّ المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة ظاهرة منتشرة تؤدي إلى تدمير المنشآت. وقد أوصى البحث بإجراء المزيد من الدراسات حول المنشآت الصغيرة لمقارنة الفروقات بينها وبين غيرها.

• دراسة Al Olimat and Al Shbail (2021) بعنوان "التأثير الوسيط لجودة التدقيق الخارجي على العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية". وهدفت إلى قياس أثر حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية وجودة عمليات التدقيق الخارجي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المسجلة في بورصة عمان لعام 2019. وقد بلغت العينة 120 شركة صالحة للتحليل. وتوصلت الدراسة إلى أنّ هناك تأثيراً ذا دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي ومبادئ الحوكمة المؤسسية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن بالشركات الصناعية، وفي ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة الشركات الصناعية باستغلال العلاقة التكاملية الإيجابية بين جودة التدقيق الخارجي ومبادئ التدقيق المؤسسي للوصول إلى الهدف المشترك للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يتّضح أنّ المراجعة الخارجية هي أحد الأسباب التي تتمّ دراستها للحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت عامّة، ونشير إلى أنّ الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام، إلّا أنّها تختلف عنها في عدّة جوانب تتمثل في الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة، وهي أنّ هناك قلة في الدراسات التي أجريت في الدول العربية (شابون وآخرون، 2021؛ مازيه وآخرون، 2020؛ عبدالباسط ونهاد، 2021؛ والزهراء، 2020) ودول الخليج بشكل خاص كما ذُكر في دراسة Ghamri (2020) التي أجريت في المملكة العربية السعودية. وعليه فإنّ الدراسة الحالية سوف تعزّز التعرف على دور المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية. وفي هذه الدراسة سيتمّ تسليط الضوء أيضاً على قواعد سلوك وأداب المهنة (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2022) حيث أنّ هناك قلة من الدراسات التي تناولت قواعد سلوك وأداب المهنة، مثلاً دراسة الزهراء (2020) التي أجريت في الجزائر، إلّا أنّ الدراسة لم يتمّ التركيز فيها على المنشآت الصغيرة والمتوسطة خصوصاً. إضافة إلى ذلك فإنّ ما يميّز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنّها تركّز على المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تمّ إهمالها إلى حدّ ما في الدراسات السابقة. فعلى سبيل المثال؛ ركّزت دراسة Drábková and Pech (2022) على المنشآت الصغيرة إلّا أنّها لم تركّز بشكل أساسي على مكاتب المراجعة الخارجية، وقد بيّنت الدراسة أنه يتم فعلياً استخدام الممارسات الإبداعية لتحسين الوضع المالي وأنها ممارسة منتشرة في المنشآت الصغيرة.

وعليه نرى ضرورة إجراء دراسة تبيّن دور المراجعة الخارجية وأثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة تحديداً، والتي قد لا يرتقي مستوى رقابتها إلى شركات المساهمة المعرضة للمساءلة العامة. بمعنى آخر، على الرغم أنّ المنشآت الصغيرة والمتوسطة تشغل حيزاً كبيراً من استثمارات الدول وأنشطتها، وعلى الرغم أنّ المنشآت الصغيرة والمتوسطة تشغل حيزاً كبيراً من استثمارات الدول وأنشطتها، إلّا أنّ محاولة

التي ذكره أحمد وأحمد (2019) والتمثّل في ضرورة تكوين لجان المراجعة، وضع أسس ومعايير أخلاقية، التركيز على كفاءة المراجعة الخارجية، والتنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة.

5.3. الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث:

5.3.1. الدراسات السابقة

بعد مراجعة الدراسات السابقة تبيّن أنّ هناك عدداً من الدراسات التي تناولت علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة الإبداعية، ومن ضمن هذه الدراسات:

- دراسة عبدالباسط ونهاد (2021) بعنوان "دور التدقيق الخارجي في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين)". وهدفت إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في مختلف المؤسسات الجزائرية. وقام بإجراء الدراسة الميدانية لعينة تحتوي على 35 فرداً من ذوي الاختصاص. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ المدقق الخارجي يساهم إلى حد كبير وذلك بإجراءات التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وأنّ كفاءة المدقق ومعايير العمل الميداني تحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية، كما قدم الباحث مجموعة من التوصيات منها: ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الأكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف تلك الممارسات ومحاربتها.
- دراسة مازيه وآخرون (2020) بعنوان "دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية". وهدفت إلى التعرف بالمحاسبة الإبداعية وتوضيح دوافع اللجوء إليها، وإبراز دور المراجع الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية. تمّ توزيع ستين (60) استبانة على ذوي الاختصاص، وتوصلت الدراسة إلى أنّ المراجع الخارجي يؤدي دوراً فعالاً في موثوقية القوائم المالية وذلك من خلال الحرص على تطبيق منهج مبني على مجموعة من المعايير، والخبرة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، وأنه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات السلبية التي تمارسها الإدارة. وقد أوصى البحث بضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الأكاديميين وبالاهتمام بأخلاقيات المهنة.
- دراسة الزهراء (2020) بعنوان "أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية-". وهدفت إلى تحديد الدوافع الداعية لوجود المحاسبة الإبداعية وأساليبها، وأثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية. وتم استخدام المنهج الوصفي في الدراسة، وتم توزيع 100 استبانة على المختصين، وتوصلت الدراسة إلى أنّ للالتزامات المهنية للمراجع الخارجي أثراً في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، ومن الالتزامات المهنية الالتزام بقواعد وأداب السلوك المهني. واقترح البحث أنّ على مراجع الحسابات الخارجي السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، ومعرفة أساليبها في مختلف القوائم المالية حتّى يكون هذا الأسلوب متبعاً بإجراء مضادّ لمواجهة. وقد أوصى بالاهتمام بأخلاقيات المهنة.
- دراسة جلابي (2018) بعنوان "دور المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسة وأساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين -المسجلة-". وهدفت إلى التعرف على المراجعة الخارجية ومعاييرها وعلى مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها وأساليبها وإبراز دور المراجع الخارجي في الحد منها. وتوصلت الدراسة إلى أنّ معايير المراجعة وقوانينها وإجراءاتها تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. وقد أوصى البحث أنّ من الضروري الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمزاولة مهنة المراجعة.
- دراسة شابون وآخرون (2021) بعنوان "مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراتة". هدف البحث إلى التعرف على مدى استخدام إدارات الشركات لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين بمدينة مصراتة. واستخدم البحث المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي. وقد توصلت الدراسة إلى أنّ المراجعة الخارجية ذات كفاءة إلى حدّ ما، كما بيّنت الدراسة وجود ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية؛ وذلك حسب آراء عينة الدراسة، كما أظهرت الدراسة بأنّ كفاءة المراجعة الخارجية تلعب دوراً مهماً في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصى البحث بوضع خطط لتطوير كفاءة المراجعة الخارجية.
- دراسة Ghamri (2020) بعنوان "العلاقة بين مخاطر المحاسبة الإبداعية

6.4.1. إجراءات تطبيق أداة الدراسة

تمّ تصميم الاستبانة بعد مراجعة للإطار النظري والدراسات السابقة؛ على سبيل المثال دراسة شابون وآخرون (2021) والزهران (2020). وقد مرّ بناؤها بعدة خطوات علمية؛ أولاً تحديد أهداف أداة الدراسة، وقد سبق عرضها. وأما الخطوة الثانية فهي تحديد محاور أداة الدراسة وأبعادها، فقد تمّ تحديد محاور أداة الدراسة بدءاً من البيانات الديموغرافية، ومن ثمّ محاور الاستبانة التي تشمل ثلاثة، بدايةً من كفاءة المراجع الخارجي، وقواعد سلوك وأداب المهنة، وأخيراً إجراءات الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. وفي الخطوة الثالثة تمّت صياغة عبارات أداة الدراسة؛ وذلك بعد مراجعة الجوانب النظرية والبحوث والدراسات السابقة، ومراجعة أدوات الدراسات السابقة والإفادة منها في بناء عبارات الأداة. كما حُدّد مقياس ليكرت الخماسي المتدرج كمقياس لعبارات الاستبانة في محاورها الثلاثة. وفي الخطوة الرابعة تمّ تقنين أداة الدراسة من خلال التحقق من الخصائص السيكو مترية للاستبانة على عينة الدراسة، والتي يعرفها أبوعلام (2007) بأنّها مؤشرات ذات دلالات إحصائية تقيس مدى جودة ودقة المقاييس التي أعدت لما وُضِع لقياسه. من خلال خصائص مختلفة منها صدق الأداة التي استخدمت للدراسة ومدى ثباتها في حال التكرار. وللتحقق من صدق أداة الدراسة تمّ استخدام طريقتين: الصدق الظاهري للأداة وتحكيم الاستبانة من الناحية اللغوية، وقد تمّ إرسال البحث للمحكمين، ثم تمّ تحسين الاستبانة بعد ذلك. ثم قاس البحث صدق الاتساق الداخلي. وتمّ التحقق من صدق المقياس عن طريق حساب معامل ارتباط كوندال تاو، وقد اتّضح أنّ قيم معامل ارتباط كل عبارة من العبارات مع محورها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01)، فأقلّ ممّا يدلّ على صدق اتساقها مع محاورها. وبعد ذلك تمّ قياس ثبات أداة الدراسة؛ ويعني الثبات كما ذكر ملحم (2005) مدى اتساق البيانات في حال تم إعادة تجميعها عن طريق نفس الأفراد وتحت نفس الظروف. وتمّ ذلك عن طريق معادلة ألفا كرونباخ، وهو مقياس ثبات يُعَدُّه الفحطاني وآخرون (2010) أشهر مقياس لقياس الاتساق الداخلي، عن طريق حساب درجة ثبات كلّ محور من محاور الدراسة، وكذلك حساب قيمة الثبات الكلي لأداة الدراسة. وقد اتّضح أنّ معاملات الثبات لمحاور الدراسة تراوحت بين (0.774 - 0.901) وأنّ معامل الثبات العام عالٍ حيث بلغ (0.901)، وهذا يدلّ على أنّ الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة. وأخيراً ولتسهيل تفسير النتائج تمّ استخدام الأسلوب التالي لتحديد مستوى الإجابة عن بدائل المقياس، وذلك بإعطاء معيار للحكم على نتائج الاستبانة وذلك بوزن البدائل كما التالي: موافق بشدة (من 4.21 إلى 5)، موافق (من 3.41 إلى أقل من 4.20)، محايد (من 2.61 إلى أقل من 3.40)، غير موافق (1.81 إلى أقل من 2.60)، غير موافق بشدة (من 1 إلى 1.80).

6.5. الأساليب الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها، استخدم البحث عدداً من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، والتي يُرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS)، وذلك بعد أن تمّ ترميز البيانات وإدخالها إلى الحاسب الآلي حيث تمّ استخراج النتائج وفقاً للأساليب الإحصائية.

7. مناقشة النتائج

7.1. المحور الأول "كفاءة المراجعة الخارجية":

وجاءت نتائج هذا المحور كما يوضحها الجدول التالي.

التعرّف على دور المراجعة الخارجية للحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ظلّ محدوداً، ومن هنا انبثق سؤال البحث الرئيس حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

5.3.2. بناء الفرضيات

بناءً على ما سبق في الدراسات السابقة فقد تمّ بناء فرضيتين:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

6. منهجية الدراسة

استناداً إلى الأهداف التي سعت الدراسة الحالية لتحقيقها؛ فإنّ المنهج المستخدم في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي؛ وذلك لملاءمته لموضوعها وأهدافها، التي سعت لدراسة الظاهرة في الواقع، ويشير عليان وآخرون (2008) إلى المنهج الوصفي يركز على دراسة وتفحص الظواهر الحالية من خلال معرفة خصائصها أولاً ومدى تأثير العمليات عليها كمياً مع مراعاة الزمن والعدد، ومن خلال ذلك يمكن معرفة الأثر الحالي والتنبؤات المستقبلية.

6.1. مجتمع وعينة الدراسة:

نظراً لمحدودية مجتمع الدراسة، وللحصول على نتائج أكثر دقة، فقد تمّ استخدام أسلوب الحصر الشامل، وهو أسلوب يتم فيه تحديد جميع أفراد مجتمع الدراسة دون أخذ عينة (البلدادي، 2009)، بمعنى أنّه تمّ تطبيق أداة الدراسة على جميع أفراد المجتمع. لقد تمّ توزيع 110 استبانة على عينة البحث، وبعد التطبيق الميداني حصل الباحثان على (76) ردّاً صالحاً للتحليل الإحصائي بنسبة 69%.

6.2. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: دور المراجعة الخارجية في الحدّ من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتمّ تحديد دور المراجعة الخارجية ب(كفاءة المراجعة الخارجية، قواعد سلوك وأداب المهنة).
- الحدود المكانية: مكاتب المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية غير المرخصة من قبل هيئة سوق المال (هيئة السوق المالية، 2018).
- الحدود البشرية: المراجعون الخارجيون بمكاتب المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية غير المرخصة من قبل هيئة سوق المال.
- الحدود الزمانية: تمّ إجراء البحث خلال عام 2023.

6.3. وصف خصائص عينة الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على متغير مستقل مرتبط بالدراسة وهو الحصول على زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA). واتّضح أنّ 50% (38 مفردة) حصلوا على زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)، بينما 50% (38 مفردة) لم يحصلوا عليها.

6.4. أداة الدراسة:

يرى ملحم (2005) أنّ الاستبانة أداة مناسبة للحصول على بيانات من عدد كبير من عينات الأفراد، وتتميز بكون بياناتها تتسم بالموضوعية لأنها تعطي الوقت الكافي الذي يحتاجه أفراد العينة للإجابة وهذا حافزاً للإجابة عنها. وتقدم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، بناء على أهداف الدراسة وأسئلتها ومنهجها وطبيعتها موضوعها، ونظراً لملائمتها للدراسة الحالية، ولأنّها أفضل الطرق في جمع البيانات من عينة الدراسة.

والتئين تشيران إلى (محايد - موافق بشدة).

يتضح من إجمالي الجدول رقم (2) و (3) أن: أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة وذلك بمتوسط (4.44) وهو يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي (من 4.21 إلى 5.00)، وهي تشير إلى خيار "موافق بشدة". وأن هناك تفاوتاً في الموافقة، حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (3.04) إلى (4.86)، وهي تقع في الفئتين الثالثة والخامسة من فئات المقياس الخماسي والتئين تشيران إلى (محايد - موافق بشدة).

7.3. المحور الثالث "إجراءات الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية":

وجاءت نتائج هذا المحور كما يوضحها الجدول التالي.

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يقوم المراجع الخارجي بالتحقق من فواتير البيع والشراء في نهاية الفترة بكل جدية وعناية	4.63	0.562
2	يتحقق المراجع الخارجي من مدى استيفاء شروط السداد والتحويل وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها	4.74	0.500
3	يتحقق المراجع الخارجي من أن عمليات البيع حقيقية وليست وهمية	4.76	0.513
4	يتأكد المراجع الخارجي من مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وترها على البيانات المالية	4.70	0.566
5	يتأكد المراجع الخارجي من حساب مخصصات الإهلاك وفقاً للمعدلات والطريقة المعمول بها	4.71	0.537
6	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد من مدى توفر شروط الإدراج وسلسلة المصاريف التشغيلية	4.58	0.617
7	يقوم المراجع الخارجي بفحص كشوفات الذمم المدينة ودورة سداد الذمم المدينة	4.70	0.490
8	يتحقق المراجع الخارجي من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وسياسة تسعيره	4.68	0.522
9	يجب تقييم أثر الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم واستبعاد أثره من قائمة الدخل	4.45	0.839
10	يتحقق المراجع الخارجي من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة	4.34	1.090
11	يتحقق المراجع الخارجي من عدم استدعاء السندات قبل موعد استحقاقها دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية، وأن ذلك على النسب المالية	4.34	0.776
12	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	4.28	0.704
13	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران حسابات المدينين ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	4.33	0.700
14	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران ديون الموردين ومقارنته بمشتريات الفترة مع المدفوعات للموردين	4.26	0.700
15	يقوم المراجع الخارجي بتقدير معدل دوران الأصول الثابتة ومقارنته باستثمارات الفترة والتنفقات المرسلة بالتدفقات النقدية المرتبطة بالاستثمارات والتمويل	4.18	0.828
16	يقوم المراجع الخارجي بمقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات الخريزة وتحديد طبيعة الأنشطة المؤثرة في ذلك (من الأنشطة التشغيلية - التمويلية - الاستثمارية)	4.32	0.734
	المتوسط العام	4.50	0.435

يتضح من الجدول رقم (4) أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة بمتوسط (4.50) وهو يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي (من 4.21 إلى 5.00)، والتي تشير إلى خيار "موافق بشدة". وأن هناك تفاوتاً في الموافقات، حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (4.18 إلى 4.76)، وهي متوسطات تقع في الفئتين الرابعة والخامسة من فئات المقياس الخماسي والتئين تشيران إلى (موافق - موافق بشدة).

7.4. النتائج المتعلقة بالفروض:

نصت الفرضية الأولى على ما يلي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة". وللإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط كوندال تاو؛ وجاءت النتائج أن معاملات الارتباط 0.274 عند الدلالة الإحصائية 0.001 (وجود دلالة عند 0.01). وتشير النتائج الموضحة إلى وجود علاقة ارتباطية طردية (إيجابية) وتأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى (0.01) بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ونصت الفرضية الثانية على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة". وللإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط كوندال تاو؛ وجاءت النتائج أن معاملات الارتباط 0.396 عند الدلالة الإحصائية 0.000 (وجود دلالة عند 0.01). وتشير النتائج الموضحة إلى وجود علاقة ارتباطية طردية (إيجابية) وتأثير ذي دلالة إحصائية عند مستوى (0.01) بين قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة

جدول رقم (1): إجابات محور كفاءة المراجعة الخارجية

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تقوم المراجعة الخارجية بدور رئيسي للتأكد من تطبيق مفاهيم المراجعة بالشركة	4.12	0.923
2	تتوفر لدى المراجع الخارجي معرفة كافية بالمعايير الفنية	4.43	0.596
3	تستخدم إدارة المراجعة الخارجية دليل عمل في تنفيذ عملياتها	4.55	0.575
4	يقوم المراجع الخارجي بتحديد فرص التحسين والتطوير	4.00	0.833
5	يتم تكوين فريق عمل لتحسين أعمال المراجعة الخارجية	4.20	0.880
6	يقوم المراجع الخارجي بصمة تفويض أنشطة الرقابة الداخلية	4.01	0.986
7	يعتمد المراجع الخارجي أثناء عملية فحص وتقييم الحسابات على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق المراجعة الخارجية	4.39	0.655
8	يأخذ المراجع الخارجي في عين الاعتبار أثناء عملية الفحص والتقييم أنشطة الحسابات وتكاليف الجودة والتكاليف المعيارية والموازنات التصديرية	3.93	0.899
9	تؤخذ خطط استراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين	4.08	0.891
	المتوسط العام	4.19	0.485

يتضح من الجدول رقم (1) أن: أفراد عينة الدراسة موافقون بمتوسط (4.19)، وهو متوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (من 3.41 إلى 4.20)، وهي تشير إلى خيار "موافق". وأن هناك تفاوتاً في الموافقة، حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (3.93 إلى 4.55)، وهي تقع في الفئتين الرابعة والخامسة من فئات المقياس الخماسي والتئين تشيران إلى (موافق - موافق بشدة).

7.2. المحور الثاني "قواعد سلوك وأداب المهنة":

وجاءت نتائج هذا المحور على قسمين؛ قسم في الجدول رقم (2) يشمل قواعد سلوك وأداب المهنة قبل أداء عملية المراجعة، والجدول رقم (3) يشمل قواعد سلوك وأداب المهنة أثناء وبعد عملية المراجعة، كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (2): إجابات محور قواعد سلوك وأداب المهنة (ما قبل أداء عملية المراجعة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يأخذ المراجع الخارجي جميع التأكيدات من عدم وجود أي مصالح شخصية مشتركة بينه وبين المنشأة التي سراجها	4.72	0.506
2	يتحلّى المراجع الخارجي بالأمانة والاستقامة والحرر من المؤثرات غير المهنية	4.64	0.582
3	يقوم المراجع الخارجي بتشخيص واقع المنشأة محل المراجعة جيداً للتأكد من التنبؤ بالأخطار الممكن حدوثها مستقبلاً	4.25	0.850
4	يقوم المراجع الخارجي بالتأكد قبل قبول تقديم الخدمات المهنية في مدى قدرته بأدائها بفعالية وكفاءة	4.45	0.839
5	يقوم المراجع الخارجي بوضع خطة للعمل لتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها والاختبارات المراد القيام بها، وخطوات المراجعة الضرورية	4.54	0.756
6	لا يجوز للمراجع الخارجي أن يفاوض العملاء بطرق مباشرة وغير مباشرة للحصول على عمل زميل آخر	4.54	0.807
7	يجب على المراجع الخارجي الذي سيمارس عملية المراجعة أن يتواصل مع المراجع السابق للمنشأة مع ضرورة إخبار العميل بذلك	4.53	0.757
8	لا يجوز للمراجع الخارجي أن يعلن عن أعماله التي يقدمها في الجرائد أو أي وسائل إعلامية أخرى	4.05	1.264
9	يحظر على المراجع الخارجي أن يدفع عمولة مقابل الحصول على عمله	4.20	1.071

جدول رقم (3): إجابات محور قواعد سلوك وأداب المهنة (أثناء وبعد عملية المراجعة)

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
10	يقوم المراجع الخارجي عند تقديم خدمات المراجعة والمحاسبة والاستشارات الزكوية والضريبية بالالتزام والرجوع للمعايير المهنية	4.72	0.580
11	يجب على المراجع الخارجي تقييم مدى كفاءة وصلاحيته وملاءمة أدلة الإثبات للتعين عن الرأي في القوائم المالية	4.63	0.608
12	يقوم المراجع الخارجي عند إيداء رأيه بأن المنشأة تم إعدادها وفق معايير المحاسبة المتعارفة فقط في حال أنها لا تحتوي على انحراف ذي أهمية نسبية	3.95	1.243
13	يقوم المراجع الخارجي عند القيام بالخدمات الضريبية والزكوية بإخبار المنشأة بأنها تتحمل محتويات الإقرار بصفة كاملة	4.46	0.791
14	يجب على المراجع الخارجي أن يقرن اسمه بكافة التقارير التي يصدرها كخدمات للمنشأة	4.41	0.819
15	يجب عدم استغلال خدمة مصلحة المؤسسة من أجل المصلحة الشخصية للمراجع الخارجي، وأن يلتزم بعدم إفشاء أي معلومات لأي طرف آخر	4.86	0.453
16	يجب على المراجع الخارجي عدم قبول الاتعاب الشرطية	4.63	0.690
17	لا يقوم المراجع الخارجي بأي عمل يشوه سمعته ويسمعه مهنة المراجعة ككل	4.78	0.602
18	على المراجع الخارجي أن يمارس المهنة في ظل أحكام المحاسبين القانونيين ولائحها التنفيذية وما تصدره الهيئة من معايير	4.79	0.573
19	على المراجع الخارجي أن يفصل أمواله عن أموال المكتب	4.64	0.761
20	يجوز للمراجع الخارجي أن يمارس أعمال الاستشارات وتقديم الدراسات للمنشأة وأن يزاول المراجعة بنفس الوقت	3.04	1.777
	المتوسط العام	4.44	0.379

يتضح من إجمالي الجدول رقم (2) و (3) أن: أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة وذلك بمتوسط (4.44) وهو يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي (من 4.21 إلى 5.00)، وهي تشير إلى خيار "موافق بشدة". وأن هناك تفاوتاً في الموافقة، حيث تراوحت متوسطات موافقتهم ما بين (3.04 إلى 4.86)، وهي تقع في الفئتين الثالثة والخامسة من فئات المقياس الخماسي

والمتوسطة.

7.5. النتائج المتعلقة بالأستلة:

نصَّ السؤالُ الأوَّل على الآتي: "هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟" ونصَّ السؤال الثاني على ما يلي: "هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟".

وللتعرف على ذلك، تمَّ حساب الانحدار البسيط والجدول التالي يوضِّح ذلك.

جدول (5): نتائج تحليل التباين للانحدار للتعرف على مدى مساهمة كفاءة المراجعة الخارجية وقواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

المصدر	قيمة F معامل	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	مستوى دلالة (ف)
التباين	0.135	12.283	74	0.166	11.519	**0.001
الخطأ		14.195	75			
المجموع						

نتائج تحليل التباين للانحدار للتعرف على مدى مساهمة قواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

المصدر	قيمة F معامل	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	مستوى دلالة (ف)
التباين	0.296	4.208	74	0.057	31.181	**0.000
الخطأ		14.195	75			
المجموع						

** ذات دلالة إحصائية على مستوى (0.01) (α ≤ 0.01)

يتضح من الجدول رقم (5) أنَّ مربع معامل الارتباط المتعدّد أو معامل التحديد يساوي (0.135) للمتغير المستقل وهو: (كفاءة المراجعة الخارجية) وهذا يعني أنَّ هذا المتغير يفسّر (13.5%) من التباين الكلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. كما يوضِّح الجدول صلاحية النموذج في التعرف على مدى مساهمة كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، نظراً لمعنوية قيمة (ف) عند مستوى شكٍّ منخفضٍ وهو (0.001) للمتغير المستقل على المتغير التابع.

ويتضح أيضاً من الجدول رقم (5) أنَّ مربع معامل الارتباط المتعدّد أو معامل التحديد يساوي (0.296) للمتغير المستقل وهو: (قواعد سلوك وأداب المهنة) وهذا يعني أنَّ هذا المتغير يفسّر (29.6%) من التباين الكلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. كما يوضِّح الجدول صلاحية النموذج في التعرف على مدى مساهمة قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، نظراً لمعنوية قيمة (ف) عند مستوى شكٍّ منخفضٍ وهو (0.000) للمتغير المستقل على المتغير التابع.

جدول رقم (6): نتائج تحليل الانحدار البسيط للتعرف على مدى مساهمة كفاءة المراجعة الخارجية وقواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

المتغيرات المستقلة	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة (ت)	الدلالة الإحصائية
نتائج تحليل الانحدار البسيط للتعرف على مدى مساهمة كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة					
الثابت	3.121	0.409		7.632	**0.000
كفاءة المراجعة الخارجية	0.329	0.097	0.367	3.394	**0.001
نتائج تحليل الانحدار البسيط للتعرف على مدى مساهمة قواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة					
الثابت	1.723	0.499		3.453	**0.001
تطبيق قواعد وسلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية	0.625	0.112	0.544	5.584	**0.000

** ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.01) (α ≤ 0.01)

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (6) ومن متابعة معاملات (Beta)، واختبار (ت) أنَّ الثابت دالٌّ إحصائياً، وأنَّ (كفاءة المراجعة الخارجية) دالٌّ إحصائياً، ومن الجدول رقم (6) يمكن صياغة معادلة الانحدار البسيط التي تعين في التعرف على مدى مساهمة كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

معادلة الانحدار البسيط:

$$Y_1 = a + b_1x_1$$

$$Y_1 = 3.121 + 0.329x_1$$

ممارسة المحاسبة الإبداعية = 3.121 + 0.329 * كفاءة المراجعة الخارجية

y: ممارسة المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع)

x: كفاءة المراجعة الخارجية (المتغير المستقل):

a: "قيمة الثابت أو المقطع وهي قيمة y عندما تكون x تساوي صفر".

b: معامل المتغير المستقل "ميل خط الانحدار"

ومما سبق يتبيّن أنَّ كفاءة المراجعة الخارجية تساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ويتضح أيضاً من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (6) ومن متابعة معاملات (Beta)، واختبار (ت) أنَّ الثابت دالٌّ إحصائياً، وأنَّ (قواعد سلوك وأداب المهنة) دالٌّ إحصائياً، ومن الجدول رقم (6) يمكن صياغة معادلة الانحدار البسيط التي تُعَيّن في التعرف على مدى مساهمة تطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

معادلة الانحدار البسيط:

$$Y_1 = a + b_1x_1$$

$$Y_1 = 1.723 + 0.625x_1$$

ممارسة المحاسبة الإبداعية = 1.723 + 0.625 * قواعد سلوك وأداب المهنة

y: ممارسة المحاسبة الإبداعية (المتغير التابع)

x: قواعد سلوك وأداب المهنة (المتغير المستقل):

a: "قيمة الثابت أو المقطع وهي قيمة y عندما تكون x تساوي صفر".

b: معامل المتغير المستقل "ميل خط الانحدار"

ومما سبق يتبيّن أنَّ قواعد سلوك وأداب المهنة تساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

8. النتائج والتوصيات

8.1. النتائج:

إنَّ الغرض من الدراسة هو بيان أثر المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وقد ركّز البحث على المنشآت الصغيرة والمتوسطة لأنَّه من السهل التلاعب فيها بالبيانات المحاسبية، ولبیان مسؤولية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات غير الأخلاقية. وقد أجاب البحث على السؤال البحثي الرئيس حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. ومن خلاله تمَّ قياس المساهمة من خلال كفاءة المراجعة الخارجية ومدى تطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة. ومن أجل تحديد هذا الدور بدقة، قدّم البحث من خلال الجانب النظري ماهية المراجعة الخارجية والقواعد والسلوكيات المرتبطة بالمهنة في المملكة العربية السعودية. أمّا فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد تمَّ توزيع استبيان قاس من خلاله الباحثان أثر المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

وبناءً على تحليل الإجابات واختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى أنَّ المتوسط العام للإجابات المتعلقة بكفاءة المراجعة الخارجية (4.19 من 5)، وهو يقع في الفئة الرابعة من فئات التقييم الخماسي (من 3.31 إلى 4.20) التي تشير إلى "موافق"، أي حسب الإجابات اتضح أنَّ آراء أفراد العينة موافقون بشكل كبير على كفاءة المراجعة الخارجية وذلك من خلال استخدام الأدلة العملية في تنفيذ مهام المراجعة الخارجية، مع الاطلاع والمعرفة بالمعايير الفنية المبنية على الخطط والسياسات والإجراءات الخاصة بتطبيق مهمة المراجعة الخارجية. وهذا يعني أنَّ كفاءة المراجعة الخارجية تتمتع بالكفاءة، والدراسة تتوافق مع دراسة (عبدالباسط وبنهاد، 2021)، أمّا في دراسة (شابون وآخرون، 2021) فإنَّ كفاءة المراجعة الخارجية تقع ضمن الفئة المتوسطة.

كما توصلت الدراسة إلى أنَّ المتوسط العام للإجابات المتعلقة بقواعد سلوك وأداب المهنة (4.50 من 5)، وهو يقع في الفئة الخامسة من فئات

- المراجعين والمحاسبين.
- التركيز على المحافظة على تطبيق الإجراءات التي تساهم في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة وإضافة إجراءات جديدة لسد أي ثغرة على من يقومون بهذه الممارسات.
- الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بكفاءة أعلى يتطلب إعداد معايير مبنية على أفضل الممارسات العالمية بما يتناسب مع البيئة التنظيمية والقانونية لمكاتب المراجعة الخارجية بالملكة العربية السعودية.

9. محددات الدراسة والتوصيات للدراسات المستقبلية

لقد سعى البحث إلى دراسة دور كفاءة المراجعة الخارجية وقواعد سلوك وأداب المهنة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، إلا أنه لا يخلو من قصور.

وقد تمت دراسة أثر كفاءة المراجعة الخارجية وقواعد سلوك وأداب المهنة على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتمّ التوصل إلى استنتاج مفاده أنّ هذا الأثر يصل إلى ما نسبته 43.1% للحد من هذه الممارسة.

وبناء على نتائج هذه الدراسة، فإنها توصي بضرورة دراسة أثر المعايير الأخرى الخاصة بالمراجعة الخارجية على المحاسبة الإبداعية لإعطاء رؤية أكثر شمولية حول أثرها في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. علاوة على ذلك، فقد استعان البحث بأداة الاستبانة لجمع البيانات نظراً لاستخدامه أسلوب الحصر الشامل، إلا أنّ لهذه الأداة جوانب من القصور من ناحية القدرة اللغوية للمبحوثين في قراءة الفقرات وفهمها، أو من ناحية الجدية في الإجابات؛ وبناء عليه، فإنه يوصى في الدراسات المستقبلية بالاستعانة بأساليب أخرى لجمع المعلومات كأسلوب المقابلة الشخصية لإضفاء دقة أكبر في طرح الأسئلة والحصول على إجابات دقيقة.

نبذة عن المؤلفين

محمد إبراهيم بوهيا

قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، المملكة العربية السعودية، mbuhaya@kfu.edu.sa .00966509325928

د. بوهيا، دكتوراه من جامعة برايتون، سعودي، أستاذ مساعد، وكبير كلية إدارة الأعمال للشؤون الأكاديمية، عضو مجلس التعليم الإلكتروني والتعليم عن بعد بالكلية. شارك في عدة مؤتمرات في المملكة المتحدة. لديه دافع كبير من خلال المعرفة المتعمقة بالتغيير التنظيمي إلى جانب المعرفة العملية القائمة على البحث لتطوير التغيير المحاسبي الإداري الاستراتيجي. يعمل على تصميم وتطبيق مؤشرات الأداء. مهتم بإجراء دراسات حول التغيير في إدارة الأداء وأنظمة القياس؛ مثل بطاقة الأداء المتوازن، ونظرية القيود، وتأثير السلوك النفسي والمجمعي على هذه التغييرات. رقم أوركيد (ORCID): 0000-0002-3182-047 X

عبدالله عبدالمحسن الصدي

باحث مستقل، 0096559960316 .Abdullah.al9di@gmail.com

أ. الصدي، سعودي، باحث في مجال المحاسبة، حاصل على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك فيصل، الأحساء، محاسب أول في معهد الملك سلمان للدراسات والخدمات الاستشارية - جامعة المجمعة، الرياض، المملكة العربية السعودية، لديه معرفة في تصميم وتأسيس الإجراءات المحاسبية وأنظمة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية، عمل في مجال المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية ومجال المراجعة الخارجية على الشركات الصغيرة والمتوسطة، تتجه اهتماماته في مجال المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية والمراجعة الخارجية إلى الشركات الصغيرة والمتوسطة وتحليل القوائم المالية والزكاة والضريبة.

المراجع

أبو غلام، رجاء محمود. (2007). *مناهج البحث في العلوم النفسية والسلوكية*. القاهرة، مصر: دار النشر للجامعات.

التقييم الخماسي (من 4.21 إلى 5) التي تشير إلى "موافق بشدة"، أي حسب الإجابات اتضح أنّ آراء أفراد العينة موافقون بشدة على قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية من خلال القدرة على تطبيقها مهنيًا قبل مهمة المراجعة وأثناءها، ومن خلال عدم استخدام معلومات المنشأة محلّ التدقيق للمصالح الشخصية وذلك بأن تؤخذ جميع التأكيدات بعدم وجود مصالح مشتركة، وبأن تتم ممارسة المهنة بناءً على المعايير التي تُصدرها الهيئة، وأن يتم إبداء الحرص بعدم تشويه سمعة المهنة. وهذا يعني أنّ قواعد سلوك وأداب المهنة تتمتع بمعرفة عالية، وأن نتائج الدراسة الحالية أعلى من دراسة (الزهراء، 2020) التي يقع فيها أثر قواعد سلوك وأداب مهنة المراجعة الخارجية ضمن فئة "موافق".

وتوصّلت الدراسة أيضاً إلى أنّ المتوسط العام للإجابات المتعلقة بإجراءات الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية (4.44 من 5)، وهو يقع في الفئة الخامسة من فئات التقييم الخماسي (من 4.21 إلى 5) التي تشير إلى "موافق بشدة"، أي حسب الإجابات، فإنّ المراجعة الخارجية تلتزم بالإجراءات والأساليب لكشف ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك باتباع الإجراءات اللازمة بالتحقق من الفواتير والسداد والعمليات الأخرى والتأكد من المخصصات وبتفحص كشوف الحسابات اللازمة لذلك وغيرها من الأنشطة المهمة. ونتائج الدراسة أعلى من دراسة (جلابي، 2018) التي يقع فيها أثر إجراءات الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية للمراجعة الخارجية ضمن فئة "موافق".

أما عن النتائج المتعلقة بتحليل العلاقة بين المتغير المستقل (كفاءة المراجعة الخارجية) والمتغير التابع (ممارسة المحاسبة الإبداعية) فقد خرج البحث باستنتاج مفاده: وجود علاقة ارتباطية طردية (إيجابية) ذات دلالة إحصائية بين كفاءة المراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهذا يعني أنّه كلما زادت كفاءة المراجعة الخارجية كلما زاد الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وبخصوص النتائج المتعلقة بتحليل العلاقة بين المتغير المستقل (قواعد سلوك وأداب المهنة) والمتغير التابع (ممارسة المحاسبة الإبداعية) استنتج البحث أنّ هناك علاقة ارتباطية طردية (إيجابية) ذات دلالة إحصائية بين قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهذا يعني أنّه كلما زاد تطبيق ومعرفة قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية كلما زاد الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

8.2. التوصيات:

تتمكّن أهمية هذه الدراسة مقارنة مع الدراسات السابقة من الناحية العلمية في تسليط الضوء على المحاسبة الإبداعية وعرض ممارساتها خصوصاً في المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تشغل حيزاً كبيراً في استثمارات الدول، وبيان أهمية إجراء العديد من الدراسات التي تتناول هذه الممارسة غير الأخلاقية لمعرفة أسبابها وطرقها وسبل الحد منها، وليتّيان مخاطرها في المنشآت الصغيرة والمتوسطة. أما من الناحية العملية فإنّ الاهتمام بهذه الممارسة يساهم في تطوير مهنة المراجعة التي لها دور رئيس في إعطاء موثوقية أكبر للقوائم المالية التي بالإمكان أيضاً الاستفادة منها من قِبَل الأطراف الخارجية من جهات مشرعي القوانين أو متّخذي القرار.

وفي ضوء نتائج الدراسة الحالية، نشير إلى التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام الكبير بإجراء المزيد من الدراسات حول المراجعة الخارجية والمحاسبة الإبداعية في المنشآت المتوسطة والصغيرة للمساهمة في بثّ الوعي للمهنيين بهذا المجال.
- رفع مهارة وكفاءة موظفي مكاتب المراجعة الخارجية من خلال الاهتمام بالتعليم والتدريب في كل ما من شأنه أن يزيد من كفاءة المراجعة الخارجية، مع وضع أقسام للتطوير المستمر للإجراءات التي تساهم في إبداء رأي سليم حول أعمال المراجعة الخارجية مع محاولة التحسين والارتقاء للوصول إلى مرحلة أعلى.
- الاستمرار بتطبيق قواعد سلوك وأداب المهنة للمراجعة الخارجية مع الاهتمام بكل ما هو جديد وصادر حول التحديثات التي تصدرها هيئة

- Albahth Fi Aleulum Alsulukia 'Research Methodology in Behavioral Sciences'. Riyadh, Saudi Arabia: Modern National Printing Presses. [in Arabic]
- Al Zahraa, M.F. (2020). *Athar Alailtizamat Almihniat Lilmarajie Alkharjii Ealaa Muajahat Asalib Almuhasabat Aliibdaeia* 'The Impact of the External Auditor's Professional Obligations on Confronting Creative Accounting Methods'. PhD Thesis, University of Martyr Hama Lakhdar, El Oued, Algeria. [in Arabic]
- Al Zomar, I.S., Ashmawy, K.S., Brakat, A.A., Abdulhamed, M.M., Helmi, E.A. and Sabrah, M.S. (2018). *Muqadimat Fi Mabadi Wabaramij Almurajaea* 'Introduction to Auditing Principles and Programs'. Cairo, Egypt: Faculty of Commerce Press, Cairo University. [in Arabic]
- Alian, R.M., Gonim, O.M., Abo Sonsos, J.A. and Abo zid, M.S. (2008). *Asalib Albahth Aleilmii Watatbiqatuh Fi Altakhtit Waliidara* 'Scientific Research Methods and their Applications in Planning and Management'. Jordan: Dar Safaa. [in Arabic]
- Baloul, R., Alaayb, Z., Bkakrah, S. and Orosi, H. (2022). *Dawr Almurajaeat Alkharjiat Fi Jawdat Altaqarir Almaalia* 'The Role of External Audit in the Quality of Financial Reports'. Master's Dissertation, University of Martyr Hama Lakhdar, El Oued, Algeria. [in Arabic]
- Capital Market Authority. (2018). *Qawaeid Tasjil Murajiei Hisabat Almanshat Alkhadiat Li'ishraf Alhayyati* 'Rules for Registering Auditors of Establishments Subject to the Authority's Supervision'. Available at: <https://cma.org.sa/MediaCenter/PR/Pages/Rules-Registering-Auditors-of-Entities.aspx> (accessed on 20/10/2022) [in Arabic]
- Drábková, Z. and Pech, M. (2022). Comparison of creative accounting risks in small enterprises: The different branches perspective. *Business Administration and Management*, 25(1), 113–29.
- Faraj, H.K. (2023). Athar nawe muraqib alhisabat ealaa kafaat almurajaeat alkharjiati 'The effect of the type of auditor on the efficiency of external auditing'. *Journal of Accounting Research*, 10(3), 547–96. [in Arabic]
- General Authority for Statistics. (2023). *Masah Almunshat Alsaghirat Walmutawasita* 'Small and Medium Enterprises Survey'. Available at: <https://www.stats.gov.sa/ar/919> (accessed on 15/07/2023) [in Arabic]
- Ghamri, W.H.M. (2020). The relationship between creative accounting risks and auditing risks from the perspective of external auditors in Saudi Arabia. *Financial Risk and Management Reviews*, 6(1), 22–39.
- Haddadi, S. (2020). *Dawr Muhafiz Alhisabat Fi Aiktishaf Mumarasat Almuhasabat Aliibdaeiit Walhadi Min Athariha Ealaa Jawdat Almaelumat Almaalia* 'The Role of the Auditor in Discovering Creative Accounting Practices and Reducing their Effects on the Quality of Financial Information'. PhD Thesis, Mohamed Boudiaf University, M'Sila, Algeria. [in Arabic]
- Ismail, M.A. and Ahmed, I.J. (2019). *Almuhasabat Walsiyasat Alnaqdia* 'Accounting and Monetary Policies'. Algeria: Dar Al-Ilm wal-Iman. [in Arabic]
- Jalabi, S. (2018). *Dawr Almurajaeat Alkharjiat Fi Alhadi Min Mumarasat Wa Asalib Almuhasabat Aliibdaeia* 'The Role of External Audit in Limiting the Practice and Methods of Creative Accounting'. Master's Dissertation, Mohamed Boudiaf University, M'Sila, Algeria. [in Arabic]
- Mazia, G., Dlal, G., Nathirah, H. and Amal, A. (2020). *Dawr Almarajie Alkharjii Fi Muharabat Asalib Talaeub Almuhasabat Aliibdaeia* 'The Role of the External Auditor in Combating Creative Accounting Manipulation Methods'. Master's Dissertation, University of Martyr Hama Lakhdar, El Oued, Algeria. [in Arabic]
- Melhem, S.M. (2005). *Manahij Albahth Fi Altarbiat Waeilm Alnafs* 'Find in Education and Science Curricula Psychology'. Amman, Jordan: Dar Al Masirah. [in Arabic]
- Mostafa, A. (2017). Iishkaliat aistidamat almuasasat alsaghirat walmutawasitat fi aljazayir 'On the problem of sustainability of small and medium enterprises in Algeria'. In: *National Forum on the Problem of Sustainability of Small and Medium Enterprises in Algeria*, Martyr Hama Lakhdar University, El Oued, Algeria, 06–07/12/2017. [in Arabic]
- Qadari, A., Rdwani, A. and Taleb, A. (2020). *Asalib Almuhasabat Aliibdaeiit Wa Atharuha Ealaa Misdaiyat Alqawayim Almaalia* 'Creative Accounting Methods and their Impact on the Credibility of Financial Statements'. Master's Dissertation, University of Martyr Hama Lakhdar, El Oue, Algeria. [in Arabic]
- Saudi Organization for Chartered and Professional Accountant. (2022). *Qawaeid Suluk Wadab Almihna* 'Code of Professional Conduct and Ethics'. Available at: <https://www.socpa.org.sa/3477> (accessed on 20/07/2022) [in Arabic]
- Shabon, A., Al Shwerif, A. and Dihom, A. (2021). Madaa kafa'at almurajaeat
- أحمد، المليحي عبدالرؤوف وأحمد، إبراهيم جابر. (2019). *إدارة الأرباح*. الجزائر: دار العلم والإيمان.
- إسماعيل، محمود علي وأحمد، إبراهيم جابر. (2019). *المحاسبة والسياسات النقدية*. الجزائر: دار العلم والإيمان.
- البلدوي، عبد الحميد عبدالمجيد. (2009). *أساليب الإحصاء للعلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال مع استخدام برنامج SPSS*. عمان: الأردن: دار وائل للنشر.
- الزمر، عماد سعيد، عشناوي، كامل السيد، بركات، عزة أحمد، عبد الحميد، ماسية مصطفى، حلي، إيمان عباس وصبرة، مراد السيد. (2018). *مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة*. القاهرة، مصر: مطبعة كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الزهراء، مومن فاطمة. (2020). *أثر الالتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية*. رسالة دكتوراه، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
- القحطاني، سالم سعيد، العامري، أحمد سالم، آل مذهب، معدي محمد والعمري، بدران عبدالرحمن. (2010). *منهج البحث في العلوم السلوكية*. الطبعة الثالثة، الرياض: السعودية: المطابع الوطنية الحديثة.
- الهيئة العامة للإحصاء. (2023). *مسح المنشآت الصغيرة والمتوسطة*. متوفر بموقع: <http://www.stats.gov.sa/ar/919> (تاريخ الاسترجاع: 2023/07/15)
- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2022). *قواعد سلوك وأداب المهنة*. متوفر بموقع: <https://www.socpa.org.sa/3477> (تاريخ الاسترجاع: 2022/07/20)
- بلول، رقيدة، العايب، زكية، بكاكرا، شيماء والعروسي، حنان. (2022). *دور المراجعة الخارجية في جودة التقارير المالية دراسة ميدانية*. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
- حدادي، سارة. (2020). *دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية*. رسالة دكتوراه، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، الجزائر.
- جلابي، سميرة. (2018). *دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة وأساليب المحاسبة الإبداعية*. رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، الجزائر.
- شايون، أبو بكر، الشويرف، عبدالله ودهوم، عبدالسلام. (2021). *مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراتة"*. مجلة جامعة سبها للعلوم البحثية والتطبيقية، 1(1)، 87–95.
- عبدالباسط، لكل و، نهاد، بن صوشة. (2021). *دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنين*. رسالة ماجستير، جامعة محمد بو ضياف، المسيلة، الجزائر.
- عليان، رباعي مصطفى، غنيم، عثمان محمد، أبو السندس، جهاد أحمد وأبو زيد، محمد خير سليم. (2008). *أساليب البحث العلمي وتطبيقاته في التخطيط والإدارة*. الأردن: دار صفاء.
- فرج، هاني خليل. (2023). *أثر نوع مراقب الحسابات على كفاءة المراجعة الخارجية*. مجلة البحوث المحاسبية، 10(3)، 547–96.
- قدري، أحلام، رضواني، عبدالرزاق و طالب، علي. (2020). *أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية*. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
- مازيه، غنادرة، دلال، غنايية، نديرة، همامي وأمال، عبيد. (2020). *دور المراجع الخارجي في محاربة أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية*. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.
- مصطفى، عواد. (2017). *إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر*. في: *الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر*، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 06-07/12/2017.
- ملحم، سامي محمد. (2005). *مناهج البحث في التربية وعلم النفس*. الطبعة الثالثة، عمان: الأردن: دار المسيرة.
- هيئة السوق المالية. (2018). *قواعد تسجيل مراجعي حسابات المنشآت الخاضعة لإشراف الهيئة*. متوفر بموقع: <https://cma.org.sa/MediaCenter/PR/Pages/Rules-Registering-Auditors-of-Entities.aspx> (تاريخ الاسترجاع: 2022/10/20)
- Abdel Basset, L. and Nihad, S. (2021). *Dawr Altadqiq Alkharjii Fi Alhadi Min Mumarasat Almuhasabat Aliibdaeia: Dirasat Maydaniat Laeyinatan Min Almihniyyin* 'The Role of External Audit in Limiting the Practice of Creative Accounting: A field Study of a Sample of Professionals'. Master's Dissertation, Mohamed Boudiaf University, M'Sila, Algeria. [in Arabic]
- Abo Alam, R.M. (2007). *Manahij Albahth Fi Aleulum Alnafsial Walsulukia* 'Research Methods in Psychological and Behavioral Sciences'. Cairo, Egypt: Universites Publishing House. [in Arabic]
- Ahmed, A.A. and Ahmed, I.J. (2019). *Iidarar Alarbah* 'Earnings Management'. Algeria: Dar Al-Ilm wal-Iman. [in Arabic]
- Al Baldawi, A.A. (2009). *Asalib Aliihsa Lileulum Aliaiqtisadiat Aa Iidarar Alaemal Mae Astikhdam Barnamaj SPSS* 'Statistics Methods for Economics and Business Administration Using SPSS'. Amman, Jordan: Dar Wael Publishing. [in Arabic]
- Al Olimat, N.H. and Al Shbail, M.O. (2021). The mediating effect of external audit quality on the relationship between corporate governance and creative accounting. *International Journal of Financial Research*, 12(1), 149–57.
- Al Qahtani, S.S., Alaamri, A.S., Al Mthhb, M.M. and Alomar, B.A. (2010). *Manhaj*

alkharjjat fi alhadi min mumarasat almuhasabat al'iibdaeia "dirasat tatbiqiat eali makatib almurajaeat bimadinat misratihi" "The extent of the effectiveness of external audit in limiting the practice of creative accounting "An applied study on audit offices in the city of Misrata". *Sebha University Journal of Research and Applied Sciences*, 20(1), 87–95. [in Arabic]