

مدخل مقترح لاعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات لمواجهة أساليب المحاسبة  
الابداعية -دراسة ميدانية - د علياء عبد اللطيف أحمد عابد

## الملخص:

تناولت هذه الدراسة مدخل مقترح لتطوير أداء أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات فى مواجهة أساليب المحاسبة الابداعية من خلال استخدام أسلوب إعادة هندسة عملية المراجعة المؤداة على شركات قطاع الأعمال العام وذلك أن هذا الأسلوب من شأنه التركيز على تطوير وتحسين العمليات الإستراتيجية للمراجعة المؤداة من قبل الجهاز، مع الإشارة إلى ضرورة وجود معايير لقياس ومتابعة عملية التطوير ومراجعة تلك المعايير دوريا لضمان استمرارية صلاحيتها وقبولها. مع بيان أهمية تفعيل دور مراجعى الحسابات التابعين للجهاز المركزى للمحاسبات فى التصدي لأساليب المحاسبة الابداعية وذلك من خلال طرح بعض النقاط الهامة فى الية عملهم فى كيفية مواجهة تداعيات تلك الأساليب الاحتيالية. وتم التوصل فى نهاية الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها قصور عملية المراجعة الحالية التى يقوم بها الجهاز المؤداة على شركات قطاع الأعمال وذلك سواء من ناحية طريقة أداء عملية المراجعة أو من حيث بيئة العمل المهني. وتم اقتراح مدخل تمثلت أهم عناصره فى عدة خطوات منها أنه يجب: توفير دليل إرشادي لمراجعي الحسابات يساعدهم على تخطيط وأداء وتوثيق عمليات المراجعة واختيار عينة المراجعة بشكل علمي لرفع كفاءة عملية المراجعة، تدريب مراجعي الحسابات على استخدام نماذج مخصصة لتوثيق إجراءات عمليات المراجعة يساعد الإدارة على تقييم أدائهم ومدى التزامهم بمعايير المراجعة وتعليمات العمل، يقتضي حسن سير العمل مساءلة ومحاسبة الأعضاء الفنيين عن أي تقصير لضمان التزامهم بأداء واجباتهم الوظيفية، استخدام الإجراءات التحليلية فى مرحلة التخطيط للمراجعة للمساعدة فى تحديد مناطق الخطر الجديرة بالاهتمام ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة، استخدام مراجع الحسابات لأساليب الإحصائية وغير الإحصائية فى كيفية اختيار وتحديد حجم عينة المراجعة للجمع بين مزايا كلا الأسلوبين وللحصول على نتائج أكثر مصداقية، قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بمراجعة دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الجديدة بالشركات وإجازتها قبل البدء فى تنفيذها يساهم فى الحفاظ على المال العام.

الكلمات المفتاحية: إعادة هندسة عملية المراجعة - المحاسبة الابداعية- الجهاز المركزى

للمحاسبات

## Proposed Introduction to the Re-engineering of the Central Auditing Organization Review in the face of Creative Accounting Methods

### Abstract

This study dealt with the proposed approach to the development of the performance of members of the Central Auditing Organization in the face of creative accounting methods through the use of the process of re-engineering the audit process to the public sector companies that this method will focus on the development and improvement of the strategic processes of audit by the device, Noting the need for standards to measure and follow the

development process and review these standards periodically to ensure continuity of validity and acceptance. With the importance of activating the role of the auditors of the Central Auditing Organization in addressing the effects of those, and through the introduction of some important points in the mechanism of their work in how to face the consequences of those fraudulent methods. At the end of the study, a number of results were reached, the most important of which is the inadequacy of the current auditing process carried out by the system on the business sector companies, both in terms of the performance of the audit process and in terms of the professional work environment. A number of recommendations were recommended, including: Provide a guide for auditors to assist them in planning, performing and documenting audit procedures and selecting the audit sample in a scientific manner to improve the efficiency of the audit process. Training auditors to use specific models to document audit procedures that help management assess their performance and compliance with standards. Review and work instructions, the proper functioning of the work requires the accountability and accountability of technical members for any failure to ensure their commitment to perform their job duties, The auditor's use of statistical and non-statistical methods in how to select and determine the size of the audit sample to combine the advantages of both methods and to obtain more credible results, the Central Auditing Organization The economic feasibility of the new projects in the companies and their clearance before starting to implement them contributes to the preservation of public money.

**Key Word: Re-engineering the audit process - creative accounting - Central Auditing Organization**

#### **١- مشكلة الدراسة ومنهجيتها:**

بدأ ظهور مفهوم الحوكمة في السبعينات من القرن العشرين مع ظهور قضايا انهيار الشركات والغش في التقارير المالية، حيث برز هذا المفهوم بشكل اكبر في التسعينات بعد الأزمة المالية للنموذج الآسيوية عام ١٩٩٧ ثم تنامي هذا المفهوم وأصبح ضرورة ملحة بعد تتابع سلسلة الانهيارات بأكبر الشركات العالمية مثل "انرون" و "ورلد كوم" وغيرها وذلك نتيجة التلاعب في القوائم المالية للشركات وإخفاء ما عليها من ديون من خلال طرق وأساليب محاسبية غير مشروعة **Illegal Accounting Methods** ما زاد من أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقا مالية قريبة من الكمال، فعلى الرغم من التطور الذي حدث بالنظم المحاسبية والإدارية واساليب المراجعة الخارجية والداخلية خلال الربع قرن الأخير إلا أنها ما زالت تتميز بنقص كفايتها للوفاء بمتطلبات تحقيق فعالية الأداء في الشركات المساهمة. وهذا ينطبق على شركات قطاع الأعمال المصرية، ما أدى بالحكومة إلى مراجعة أوضاع بعضها وتطوير البعض الآخر في اطار برنامج لإصلاح الاقتصادي، وصدور مبادئ لحوكمة هذه الشركات، إلا أن تقرير البنك الدولي عن تقييم حوكمة الشركات في مصر الصادر عام ٢٠٠٩ أشار إلى وجود العديد من السلبات في هذا الشأن، الأمر الذي انعكس بالتالي على واقع مهنة المراجعة المؤداة من الجهاز المركزي للمحاسبات سلبا عند حوكمة شركات قطاع الأعمال العام التي ما زالت تعاني من العديد من المشكلات والعثرات نتيجة لضعف ممارسات الحوكمة الجيدة بها ونقص

الإفصاح بها والتدخل الحكومي المستمر في شئونها مما كان له آثاره السلبية عليها من حيث عدم القدرة علي التطوير والنمو والمنافسة العالمية وتحقيق أهداف التصدير للخارج فضلا عن تحقيق خسائر تشغيلية متكررة ومن ثم اختلال الهياكل التمويلية بها. ومن ثم ترى الباحثة أن أسلوب إعادة الهندسة يمكن الاستفادة منه في التطوير الجذري للمراجعة المؤداه علي شركات قطاع الأعمال العام من قبل جهاز المحاسبات لتركيزه على تطوير وتحسين العمليات الإستراتيجية للمراجعة وليس مجرد تحسينات جزئية بهدف تفعيل الحوكمة في تلك الشركات لتحسين أوضاعها. مع ضرورة وجود معايير لقياس ومتابعة عملية التطوير ومراجعة تلك المعايير دوريا لضمان استمرارية صلاحيتها وقبولها. (Böcking et al, Beuselinck, et al. 2010:20) (دليل التعليمات الرقابية ، ٢٠٠٣ ، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ٢٠٠٥ ، دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ، دليل عمل لجان المراجعة ، ٢٠٠٨ )  
كما تحاول الدراسة الاجابة عن التساؤلات الآتية:

- ✓ ما هو الواقع الحالى لمراجعة جهاز المحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام؟
- ✓ ما مدى تأثير المراجعة بوضعها الراهن على حوكمة شركات قطاع الأعمال العام؟
- ✓ ما المقصود بإعادة هندسة المراجعة ؟
- ✓ كيف يمكن الاستفادة من إعادة هندسة المراجعة في تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام؟

وتستمد هذا الدراسة أهميتها من الآتي:

- ١- تمثيل شركات قطاع الأعمال العام لجزءا هاما من الاقتصاد القومي المصري، إضافة الى تأثيرها على الكثير من القطاعات الاقتصادية الأخرى بمصر .
- ٢- العمل على الارتقاء بالمستوي الفني لمراجع جهاز المحاسبات من خلال إعادة هندسة طريقة أداء عملية المراجعة الخارجية لزيادة كفاءتها وجودة أدائها
- ٣- الوقوف على أهم المشكلات التي تعاني منها مهنة المراجعة المؤداه من قبل الجهاز المركزي المحاسبات ومن ثم محاولة التغلب عليها من خلال تحسين بيئة العمل المهني
- ٤- محاولة دعم الثقة في تقارير عملية المراجعة المؤداه من قبل الجهاز المركزي المحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام لدي كافة الأطراف المستفيدة .

و يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في:

التوصل إلي مدخل مقترح لإعادة هندسة المراجعة المؤداه من قبل الجهاز المركزي المحاسبات لامكانية قيامها بالتغلب علي المشكلات ومواجهة التحديات المعاصرة التي تواجهها بهدف تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام.

ويتحقق هذا الهدف من خلال:

تعريف المحاسبة الإبداعية وتحديد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، وأساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وواقع مهنة المراجعة فيما يتعلق بالرقابة المالية التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام، والتعرف على

الاتجاهات والأساليب الحديثة لتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ومن ثم محاولة اقتراح مدخل لإعادة هندسة المراجعة من حيث طريقة أداء عملية المراجعة ومن حيث بيئة العمل المهني لعلاج المشكلات التي تعوقها والتصدي للتحديات التي تواجهها لرفع القيمة المضافة للمراجعة التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال استقصاء الواقع من الأعضاء القائمين بهذا النوع من المراجعات.

**وتقوم الدراسة على اختبار الفروض التالية:**

**الأول:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأهيل مراجع جهاز المحاسبات من حيث طريقة أداءه وبيئة العمل المهني وبين قيامه بمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الثاني:** توجد علاقة ارتباط موجبة بين إعادة هندسة عملية المراجعة المؤداة من قبل جهاز المحاسبات لتحقيق حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ، وبين تطبيقها السليم للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الثالث:** هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وادراك مراجع الجهاز بأساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام .

**وسوف يقتصر هذا البحث على ما يلي:**

أ. اقتصر البحث الحالي على عينة من الأعضاء الفنيين بالجهاز المركزي للمحاسبات بلغت (٧٥) عضوا من القائمين على مراجعة شركات قطاع الأعمال العام فيما يتعلق بالرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني طبقا لقانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته للوصول إلي أفضل الممارسات وأجود النتائج تفعيلا لحوكمة شركات قطاع الأعمال العام.

ب. أن تناول معايير المحاسبة والمراجعة ستكون في الحدود التي تخدم البحث دون التوسع فيها. وفي سبيل تحقيق هدف البحث، وتحقيقاً للفروض التي يقوم عليها سوف تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي وذلك من خلال استقراء وتحليل الكتابات العلمية العربية والأجنبية المتعلقة بالتأصيل العلمي لموضوع الدراسة في الأدب المحاسبي سواء في المراجع العربية أو الأجنبية أو شبكة المعلومات العالمية وذلك فيما يتعلق بمشكلة الدراسة ومن خلال:

أ. أسلوب الملاحظة الشخصية وذلك من خلال ما قامت به الباحثة من زيارات ميدانية إضافة الى عمل الباحثة كمراجع حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لمدة عشر سنوات سابقا.

ب. أسلوب المقابلات الشخصية وذلك من خلال إجراء العديد منها مع أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات القائمين على مراجعة شركات قطاع الأعمال العام المصرية.

ج. توزيع قائمة استقصاء: واتبعت الباحثة ذلك الأسلوب من خلال تصميم وإعداد تلك القائمة وتوزيعها على عينة عشوائية من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات القائمين على مراجعة شركات قطاع الأعمال العام المصرية.

**٢- الدراسات السابقة**

### دراسة (الزيادي ٢٠١٥)

تهدف الدراسة إلى التعرف على أهم أساليب التلاعب التي تمارسها الإدارة في القوائم المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب وكذلك بيان أهم الوسائل التي يمكن استخدامها للحد أو التقليل من آثار التلاعب على المستفيدين من القوائم المالية ، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة عشوائية شملت (٤٣) مكتب مراقب حسابات وقد توصلت الدراسة من نتائج الاختبارات الاحصائية الى: أولاً وجود علاقات ارتباط قوية بين أساليب التلاعب وبين مصداقية القوائم المالية وبحدود ثقة بينهما بلغت ٩٥% ، كان من أقوى تلك الارتباطات: التلاعب بقائمة التدفق النقدي .ثانياً: وجود تأثير كبير لأساليب التلاعب على مصداقية القوائم المالية وقد بلغت نسبة التأثير ٢٧% وفقاً للمتوسط العام لأساليب التلاعب الذي بلغ ٣,٦١ من ٥ درجات حسب المقياس المستخدم في الدراسة.

### دراسة (الشبيل ، ٢٠١٣)

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية . ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة ووزعت على عينة عشوائية مكونة من (٢٠٨) من مدققي ديوان المحاسبة، وقد اعتمد منها (١٦٢) استبانة لغايات التحليل، واستخدمت الأساليب الاحصائية الوصفية واختبار (T-Test) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات . خلصت الدراسة إلى وجود تأثير لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة على مهام ديوان المحاسبة، و في تعزيز المساءلة والشفافية فيها.وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها ضرورة تعزيز استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة، وتعزيز مهام ديوان المحاسبة لما لها من دور في المساءلة والشفافية، والاهتمام بتعزيز مكاتب المراقبات الميدانية ببعض حملة الشهادات المهنية.

### دراسة (الجيلي ٢٠١٢)

قام الباحث بعمل دراسة نظرية حول متطلبات المحاسبة القضائية واحتياجات تطبيقها، وتوصل الباحث إلى عدم ظهور ملامح المحاسبة القضائية في العراق حتى الآن ، وأوصى الباحث بضرورة وجود تشريع عراقي يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضريبة ، وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية ، لكن الباحث لم يعم بدراسة ميدانية أو عمل إستبانة للوقوف على مشكلات الدراسة بشكل موسع .

### دراسة (مطر والحلي ، ٢٠٠٩)

هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات شركات المساهمة العامة الاردنية في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات تلك الشركات في القوائم المالية المدققة.وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها الى ان المحاسبة

الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات .ومن أهم التوصيات الخاصة بهذه الدراسة ان المدققين الخارجيين يجب ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها .

#### دراسة (الخشاوي و الدوسري ٢٠٠٨ )

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف علي الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ، ثم بينت الدراسة ايضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية . ثم بينت أهمية دور المراجع الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية . وكانت من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة ، وأن للمراجع الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية . وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والافصاح الأمر الذي يساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع سرعة صدور القوانين والتشريعات اللازمة ، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

#### دراسة (Supriya Khaneja,et al (2017)

جاءت الدراسة نظرية وتعرضت للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات ومن خلالها أرجعت ظهور المحاسبة الإبداعية كسبب رئيسي للفضائح المالية وهدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى الحصول على فهم متعمق للمحاسبة الإبداعية من خلال الإطلاع على مختلف الكتب والمقالات البحثية، مع عرض الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية مثل الأصل،والخطأ بين المحاسبة الإبداعية والاحتياطي،والهدف،والأدوات،والدوافع والحالات ،ودور مراجعي الحسابات ودور الأخلاقيات ودور المعايير ،وتأثيرها على البيانات المالية والمستثمرين. وتوصلت الدراسة الى أنها قدمت مراجعة شاملة عن موضوع المحاسبة الإبداعية للفترة من ١٩٨٠ حتى تاريخ نشر الدراسة.

#### دراسة (Miroslay et al (2016)

جاءت الدراسة نظرية وتعرضت للمحاسبة الإبداعية في الادبيات من خلال عرض المفهوم والأساليب والتعرض لموضوع الإفصاح وأجرت مقارنة بين بيئة المحاسبة القديمة والحديثة، وأشارت الدراسة إلى أن التغير في السوق المالية كان بسبب الأزمة المالية على الشركات المساهمة في عامي ٢٠٠٨-٢٠٠٩، وزيادة الطلب على الشفافية وتوصلت الدراسة إلى ضرورة مناقشة بعض القضايا الأخلاقية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية مع اقتراح بعض الحلول الممكنة وناقشت الدراسة ذلك في ضوء القواعد المتبعة في سلوفاكيا

### دراسة (Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik (2015)

تعد هذه الدراسة انتقادية تجريبية تعرض مسألة المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية. وتقوم الدراسة ليس فقط بتحليل المسؤولية الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية ولكن تركز على العوامل الأخرى التي تؤثر على التقارير المالية مثل دور مراجعي الحسابات، ودور اللوائح الحكومية والمعايير الدولية، وكذلك تأثير السلوكيات المتلاعبة وتأثير القيم الأخلاقية للفرد. وتم جمع البيانات من خلال توزيع قائمة استقصاء على عدد (١٢٠) مهنيًا في القطاع الصناعي تم استجابة ٨٠ فقط. ومن ثم تم استخدام تحليل الانحدار لمعرفة العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة واستخدام الإحصاءات الوصفية لمعرفة النسب المئوية. وتوصلت الدراسة إلى أن كل من الوعي بتقنيات المحاسبة الإبداعية واللوائح أو المعايير الحكومية و تعليقات مراجع الحسابات و القيم الأخلاقية لها تأثير إيجابي على التقارير المالية. وفي المقابل فإن السلوك المتلاعب له تأثير سلبي على التقارير المالية.

### دراسة (Ashok Kumar Gupta (2015)

تحاول هذه الدراسة استكشاف طبيعة والممارسات المحاسبية الإبداعية مع الإشارة إلى الاعتبارات غير الأخلاقية والأخلاقية لممارسي المحاسبة، عن طريق عرض العديد من تعريفات المحاسبة الإبداعية والإمكانات ومجموعة الأسباب المحفزة لمديري الشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية. كما تتناول الدراسة الطرق المختلفة التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية وتلخيص لبعض البحوث التجريبية حول طبيعة ومدى حدوث المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة في النهاية لمجموعات توصيات ترى أنها قد تحل من مشكلة المحاسبة الإبداعية.

### ٣- الجانب النظري

#### ٣/١ مفهوم المحاسبة الإبداعية كأسلوب للتلاعب في التقارير والقوائم المالية:

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مراجع الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مراجع الحسابات الخارجي مع الإدارة ويتضمن تلاعباً وتحريفاً في الأرقام المحاسبية. (Amat & Gowthorpe, 2004; Jones, 2011)

فالمحاسبة الإبداعية عملية مخططة من قبل الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية، وهي تشمل كل الخطوات المستخدمة لممارسة التلاعب في التقارير المالية، ومن ثم فهي تعد صورة من صور الاحتيال تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي وتهدف إلى تغيير أرقام الحسابات بشكل يخالف الواقع الفعلي. (Matis et.al, 2012; Popescu & Nisulescu, 2013)

### ٢/٣ دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية (د. طارق حماد ، ٢٠٠٥، ٢٠١١)

- ١ . التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بآداءها .
- ٢ . التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية لتعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية .
- ٣ . زيادة الاقتراض من البنوك .
- ٤ . التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها .
- ٥ . تحسي الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لآظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة .
- ٦ . التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية .

### ٣/٣ أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

(د. طارق حماد ، ٢٠٠٥، ٢٠١١، د. عبد الوهاب على ، ٢٠٠٩)

م	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
١	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
٢	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
٣	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتدولة	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب
٤	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لازالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية
٥	الأخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	النم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	



٦	نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل
٧	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة .	عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الاجل
٨		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري
٩		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية

### ٣/٤ واقع مهنة المراجعة فيما يتعلق بالرقابة المالية التي يقوم بها الجهاز المركزي

للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام : تواجه مهنة المراجعة علي شركات قطاع الأعمال العام العديد من المشكلات التي تحد من كفاءة وجودة عملية المراجعة ومن ثم ضعف تأثيرها وانخفاض فاعليتها ومنها:

أولاً: انخفاض أداء عملية المراجعة وعدم تمثيه مع قواعد وأصول مهنة المراجعة في العديد من الجوانب الهامة، حيث كشفت التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات- تم الاطلاع من الباحثة على هذه التقارير داخل الجهاز حيث لا يسمح بتصويرها او تداولها- عن العديد من أوجه القصور في أداء مراقبي الحسابات عند قيامهم بالعمل الميداني لعملية المراجعة ومنها: (التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠١٧، ٢٠١٦)

- ١- الإعتراض علي بعض الموضوعات ليس من المفروض الإعتراض عليها.
- ٢- إبداء توصيات تخالف القواعد المعمول بها، وفي بعض الأحيان لا تتفق والأحكام الصحيحة للتعليمات المقررة.
- ٣- عدم التركيز في بعض الأحيان على مسائل جوهرية.
- ٤- عدم استكمال بعض من الجوانب الواجب استكمالها و المحيطة بالمسائل المثارة من جانب القائم بالمراجعة.
- ٥- الخطأ في الاستناد إلي النصوص الواجبة التطبيق.
- ٦- عدم بذل الدقة والعناية الواجبة في الفحص.
- ٧- عدم العناية بفحص الردود والتعقيب عليها والخطأ في التفسير والتأويل.
- ٨- استخلاص مؤشرات ونتائج مبنية علي أسس مغايرة للأحكام والقواعد السارية والمبادئ المستقرة.
- ٩- عدم مراعاة الدقة في صياغة المذكرات التي يعدها الباحثون وتضمينها وقائع مغايرة للحقيقة.

**ثانياً: كشف تقرير الهيئة العامة للرقابة المالية- قطاع الأدوات والتقارير المالية- علي القوائم المالية في ٣٠/٦/٢٠١٠ لأحدي شركات قطاع الأعمال العام المقيدة في البورصة المصرية عن وجود معالجات لا تتفق مع متطلبات معايير المحاسبة المصرية بالإضافة إلي نقص الإفصاح عن المستوي المطلوب رغم مراجعة القوائم المالية وإصدار التقرير من مراقب الحسابات، وأن تقرير مراقب الحسابات لا يتفق مع معيار المراجعة المصري ٧٠٠"والخاص بتقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة" في بعض الموضوعات وهو ما يعني عدم بذل العناية المهنية الواجبة. (تقرير الهيئة العامة للرقابة المالية ٢٠١٠م، معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠)**

**ثالثاً: تؤكد العديد من الدراسات أن المراجعة الحكومية المؤداه بواسطة الجهاز المركزي**

**للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام تعاني من العديد من المشكلات منها:**

١- نقص الخبرة القانونية الكافية لدراسة وتقدير العديد من المخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تواجه الشركة مثل تقدير الالتزامات المحتملة بسبب القضايا المرفوعة ضد الشركة ومدى التزام الشركة بالقوانين السارية من عدمه والآثار المترتبة علي مخالفتها ومن ثم مدى مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية للشركة والإفصاح عنها.

**(Nicholas J. Bahr, 2018:3, Isabel et al, 2019:3)**

٢- تزايد الحاجة المستمرة للمستفيدين من تقارير المراجعة إلي دعم الثقة في مزاعم إدارة الشركة حول تأكيدات القوائم المالية ومن ثم عدم ملائمة النموذج التقليدي للمراجعة السنوية للحسابات مع مفهوم الحوكمة الفورية للشركات والحاجة إلي تطبيق إجراءات مراجعة غير تقليدية من خلال مدخل المراجعة المستمرة لإمكان إضفاء الثقة المستمرة علي المعلومات المحاسبية والعلاقات المالية الجوهرية المنشورة عبر الإنترنت وبصفة مستمرة.

**(فيان، ٢٠١٦: ٢٨٩)، (Böcking et al, 2011:11، Beuselinck, et al. 2010:20)**

٣- عدم وجود معيار يضبط ويرشد الحكم المهني الشخصي لمراقب الحسابات عند تقييمه للأدلة التي جمعها بشأن مدى ملائمة فرض استمرارية الشركة من عدمه وأثر ذلك التقييم علي تقرير مراقب الحسابات الذي يمكن أن يتراوح ما بين الحكم بعدم الشك في الاستمرار إلي الحكم بالشك فيه. (معتز إسماعيل، ٢٠١٨- الجعفري سندس ، الهنداوي أنوار، ٢٠١٦: ٣٥٣)

٤- عدم وجود آليات للفحص المستمر لفاعلية أدوات الرقابة على الجودة والتمثلة في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. (سمير عيسي، ٢٠٠٨: ١٥، عبد

**الرحمن، سوزان ، ٢٠٠٤) (Nicholas J. Bahr, 2018:3, Isabel et al, 2019:3)**

٥- عدم وضوح وتحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها مثل الحياد وبذل العناية المهنية، وعدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مراجع الحسابات لمخالفته

المعايير في بعض الحالات أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى، أو عدم التطابق بين إدراك المراجعين ومستخدمي القوائم المالية لمستويات الأداء التي حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بينهما. (د.سامح أحمد، ٢٠١٢: ٧٣٩) (Racha & Demyana, 2019:23, Itay & Nahum, 2019:225)

٦- عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات متخصصة بهدف دعم الدور الحوكمي للمراجعة مثل: معايير مراجعة الأداء البيئي ومعايير خدمة التصديق علي مواقع الشركات على شبكة الانترنت، ومعايير خدمة التصديق على نظم المعلومات الفورية ومعايير مراجعة الرقابة الداخلية على غرار المعايير الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراجعي الحسابات الأمريكي (Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)، ومعايير التصديق على تقارير أداء الشركات المقيدة بالبورصة عن الرقابة الداخلية لديها، ومعايير وإرشادات المراجعة المتخصصة مثل: مراجعة البنوك، شركات التأمين، القيمة العادلة، شركات السمسرة وصناديق الاستثمار. (Abbott, et al. 2002, 2004, PCAOB)

٧- بعض معايير المراجعة المتعارف عليها **Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)** لا تتمشي مع عملية فحص القوائم المالية المرحلية، مثل: تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية لاعتماد الفحص المحدود علي الإجراءات التحليلية والاستفسارات والمطابقة، ومعايير الحصول علي الأدلة الكافية الملائمة لأن فحص القوائم المالية المرحلية لا ينتهي بإبداء رأي فني محايد، وإبداء الرأي علي القوائم المالية كوحدة واحدة علي أساس أنه لا يتم إبداء رأي علي القوائم المرحلية بل إعطاء تأكيد سلبي. (Abemathy, et al., 2011, GAAS)

٨- كما أن هناك قصور واضح في دور المراجعة البيئية في مصر يرجع في جزء كبير منه إلي عدم رغبة ممارسي مهنة المراجعة في إضافة عبء ومسئولية جديدة علي عاتق المراجع، بالإضافة لعدم وجود التزام قانوني واضح علي ممارسي المهنة للقيام بالمراجعة البيئية ويتم التعامل معها من منطلق أن مراجع الحسابات مطالب بالتقرير عن مدي التزام الوحدة بقانون حماية البيئة ٤ لسنة ١٩٩٤ ومدي التزام الشركات التي يسري عليها قانون سوق المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بالإفصاح عن التزاماتها المحتملة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية مع بيان طبيعتها وأثرها، وعدم وجود معايير أداء بيئية واضحة ومقبولة تلائم الإفصاح عن التأثيرات البيئية للمنظمات الخدمية مما يتطلب ضرورة الالتزام بالمواصفات القياسية (ISO 14001) عند تنفيذ عملية المراجعة البيئية. (د. عابد علياء، ٢٠١٣م:، عبد الرحمن رغبة، ٢٠١٢: ٦٦)

مما سبق يتضح أن الممارسة العملية للمراجعة علي شركات قطاع الأعمال العام تعاني من العديد من أوجه القصور سواء من ناحية طريقة أداء عملية المراجعة أو من حيث بيئة العمل المهني، فضلا عن عدم مناسبة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات بوضعها الراهن مع ما تواجهه من تحديات معاصرة متجددة تفرض واقعا جديدا يدفع إلي حتمية التغيير الجذري ووضع أسس التطوير المستقبلي لها، ويأتي كل ذلك في ظل تزايد المسؤولية القانونية الملقاة علي عاتق مراقب الحسابات رغم عدم وجود إرشادات أو معايير تنظم كيفية مراجعة أجزاء هامة من العمل ومرونة بعض معايير المراجعة مثل الحياد وبذل العناية المهنية، بالإضافة إلي الحاجة المتزايدة إلي دعم الثقة في عملية المراجعة وضمان جودتها.

### ٣/٥ الاتجاهات والأساليب الحديثة لتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام للكشف عن

ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها: لا شك أن قيام مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات بتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فان على المراجعين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، الأمر الذي بدوره يساعد في تفعيل الحوكمة في الشركات التي تتم مراجعتها وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها: (الخشاوي والدوسري، ٢٠٠٨، ص ١٢-١٣، أبو كريشة، ٢٠١٥، صالح إبراهيم ٢٠١٦)

١. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معاملة ، ولهذا الأمر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة قامت بإلغاء معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معاملة قياسية في أغلب معاييرها .

٢. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق:

• وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل ، وعليه فقد قامت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية بإلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا يتم استغلاله بشكل خاطئ.

• تفعيل مبدأ "الثبات" ويقصد بالثبات هنا الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني أنه متى اختارت الشركة سياسة

محاسبية تناسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، وهذا لا يعني أنه من غير المسموح على الإطلاق تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حالة الضرورة القصوى ومع الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

٣. تأهيل وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق التدريب المستمر لأعضاء الجهاز والعمل على رفع الكفاءة المهنية ، حيث ان المراجع الكفاء والمتمكن يقوم بتصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.

٤. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف طوائفهم عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي ، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات.

٥. تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع. (سامي مجدي ، ٢٠٠٥: ٩١ ، عبد الحميد أشرف ، ٢٠٠٥: ١٧١).

مما سبق نستنتج ان المحاسبه الإبداعيه لها تأثير على تجميل القوائم الماليه وإظهارها بغير صورتها الحقيقيه وهذا يساهم في فقد الثقة بالقوائم الماليه من قبل المستخدمين لها.

**٦/٣ التعرف علي مدخل إعادة الهندسة والتي يمكن استخدامها في إحداث تغييرات جذرية في مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات:**

تمثل إعادة الهندسة مدخلا إداريا حديثا متوازنا ومتكاملا يضم عدداً من مداخل التطوير والتحسين المختلفة أهمها إعادة الهيكلة الوظيفية وإدارة الجودة الشاملة بالإضافة للتفكير غير التقليدي للأداء، وذلك من خلال إعادة تصميم العمليات الاستراتيجية بالتركيز على الأنشطة ذات القيمة المضافة في العملية مع محاولة حذف ما خلاف ذلك، وكذلك إعادة التصميم الجذري والسريع للنظم والسياسات والهيكل التنظيمية التي تساعد تلك العمليات الاستراتيجية ذات القيمة المضافة. ومن ثم فإن إعادة هندسة المراجعة تهتم بالفحص الدقيق لكافة عمليات المراجعة الموجودة بالفعل مثل تخطيط المراجعة ووسائل المراجعة ومتابعة تنفيذها وتقييم أدائها وتقارير المراجعة الصادرة عنها وذلك بهدف تنقيتها وإحداث تطوير جذري بها لخدمة المؤسسات

بشكل أفضل، ويتم تنفيذ ذلك من خلال مجهود منسق لفريق عمل .ويحتاج مدخل إعادة الهندسة إلى رؤية واضحة لتحسين الأداء هدفها إحداث التغيير اللازم بشكل جذري لا تدريجي وإلى منهجية منظمة لتحقيق الأهداف المحددة تتكون من خمس مراحل أساسية هي التحضير، وتحديد ما تريده المنظمة، والتخطيط، ووضع الخطة موضع التنفيذ، ومتابعة الخطة (F. Jordan&,Neil Yorke-, 2016: 787, Tshibalo Lucas.2016,M Hak, et al, 2018,)

ولإعادة هندسة العمليات الإدارية عدة تعاريف، تدور حول ذات المضمون اختارت منها الباحثة التعريف التالي لشموله ووفاءه بمتطلبات البحث الحالي "إعادة هندسة العمليات الإدارية هي إعادة التفكير الأساسي ، وإعادة التصميم الجذري للعمليات الإدارية ، لتحقيق تحسينات جوهرية في معايير قياس الأداء الحاسمة ، مثل : التكلفة ، والجودة ، والخدمة والسرعة". من خلال التعريف السابق وجدت الباحثة أن هناك ما يشبه نقاط الضعف أو مشكلات تعاني منها عملية المراجعة جهاز المحاسبات بوضعها الحالي تحتاج إلى إعادة التفكير، وإعادة التصميم الجذري للعمليات لتحقيق تحسينات جوهرية في معايير قياس الأداء، وحتى يتم علاج تلك المشكلات بشكل جذري وليس مجرد اضافة بعض التحسينات عليها يجب التعرف بكل دقة على المشكلات الحالية وبالتالي إمكانية القيام بإعادة التصميم الجذري وإعادة التفكير لمواجهة المشكلة. ولقد تم الوقوف على هذه بعض المشكلات بالمناقشة مع بعض أعضاء الجهاز (عينة البحث) والملاحظة الشخصية من خلال عمل الباحثة في فترة سابقة كمراجع بالجهاز واخيرا بالأطلاع على جانب من التقارير الفنية المعدة من قبل الإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات (التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠١٦، ٢٠١٧)

فلقد تبين للباحثة: أن عملية المراجعة المؤداه من الجهاز المركزي للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام تعاني من العديد من المشكلات كان أهم ما أمكن رصده كالتالي:

#### المشكلات المتعلقة بطريقة أداء عملية المراجعة

- ❑ لا يتم وضع برامج المراجعة الشهرية وفق معايير المراجعة والأصول المهنية وإنما يتم ذلك إما في ضوء خبرة مراقب الحسابات التي تختلف من شخص إلي آخر أو بالتشاور مع مجموعة المراجعة التي يرأسها.
- ❑ عدم وجود أسس ثابتة يتم من خلالها تنفيذ عملية المراجعة ما جعل إجراءات المراجعة تختلف باختلاف الشخص القائم بها
- ❑ عدم الأخذ في الاعتبار الطرق الإحصائية في اختيار عينة المراجعة ما جعل المراجعين يعتمدون فقط علي الخبرة والمهارة الشخصية في ذلك .

- ✘ عدم تطبيق الإجراءات التحليلية التي تعتمد علي استخدام النماذج الرياضية والإحصائية والاكتفاء بتطبيق الإجراءات التحليلية التي تعتمد علي الحكم الشخصي لمراقب الحسابات.
- ✘ عدم قيام مراقب الحسابات بدور فعّال في حالة عدم قيام الشركة بإجراء المصادقات والمطابقات اللازمة مع أصحاب الأرصدة المدينة والدائنة في نهاية العام، ويكتفي بالتحفظ فقط.
- ✘ نقص الخبرة القانونية لمراقب الحسابات فيما يتعلق بمدى التزام الشركة بالقوانين وتقدير الالتزامات المحتملة بسبب القضايا ضدها يمثل قيداً دائماً علي عمل المراقب.
- ✘ عدم توافر قواعد للبيانات علي مستوى الجهاز تدعم المراقب بكل التعليمات والقواعد المنظمة للعمل بما يجعل المراقبين يحصلون علي الاستشارات الفنية المثارة أو محل الجدل من زملائهم أو رؤسائهم.
- ✘ عدم وجود آلية واضحة أو معايير تحدد مستوى جودة أداء المراقب بل يتم الاعتماد في تقدير ذلك علي الخبرة الشخصية للرؤساء.
- ✘ ضعف دور التفتيش الفني علي الأعضاء الفنيين بالجهاز، حيث يقوم التفتيش الفني بمراجعة أعمالهم علي فترات متباعدة قد تصل لأكثر من سنة ما يؤخر عملية اكتشاف الأخطاء الفنية في عملية المراجعة.

#### المشكلات المتعلقة بيئة العمل المهني

- ✘ ضعف قنوات الاتصال الرسمي بين مجموعات المراجعة المختلفة ما يقلل من فرص تضافر وتنسيق جهود عمليات المراجعة علي شركات قطاع الأعمال العام.
- ✘ ضعف مستوى المهارة الفنية وكفاءة أداء العمل بين بعض الأعضاء الفنيين بما يؤدي لتدني مستوى جودة عملية المراجعة وينعكس سلبيًا علي حوكمة تلك الشركات.
- ✘ عدم كفاية برامج تدريب المراجعين اللازمة لتأهيلهم فنياً إلي المستوى المطلوب لمواكبة الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة.
- ✘ قيام بعض أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالاشتراك في أي لجان بالشركات الخاضعة للرقابة يؤثر سلبيًا علي استقلالهم وحيادهم.

#### المشكلات المتعلقة بتأهيل مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات

- ✘ عدم تمكن مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات من كبح السلوكيات الانتهازية لمدراء الشركات والتقريب عنها يؤثر سلبيًا علي الحوكمة في تلك الشركات.
- ✘ إخفاق مراقب الجهاز في تقليص قدرة إدارة الشركة على إدارة الأرباح والتلاعب بالنتيجة يضعف من دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.

- ✘ يؤدي عدم تخصص مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات في قطاع صناعي ما إلي نقص قدرته علي كشف غش الإدارة والتلاعب في الأرباح.
- ✘ ضعف آليات الرقابة علي انضباط المراجعين والمراقبين وانخفاض جودة أدائهم يجعل نتائج المراجعة محل شك لدي مستخدمي القوائم المالية ويضعف دور المراجعة في حوكمة الشركات.

### المشكلات المتعلقة بتحقيق التأثير الإيجابي المفترض علي حوكمة شركات قطاع الأعمال

#### العام

- ✘ عدم كفاية الإفصاح في تقرير مراقب الجهاز يضعف من دور المراجعة المؤداه في تخفيف حدة تعارض المصالح بين إدارة الشركة وأصحاب المصالح الأخرى.
- ✘ عدم التزام الشركات بإعداد تقارير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية لديها ومن ثم عدم إعداد مراقب الجهاز تقريراً عنها يضعف من دور المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات.
- ✘ تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يجعل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي صعب التنفيذ وهو ما ينعكس سلباً على سلامة العرض والإفصاح.
- ✘ اعتماد الجمعية العامة للشركة للقوائم المالية دون إجراء التعديلات اللازمة الواردة بتقرير مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات يهدر جهود عمليات المراجعة.

### ٧/٣مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات لتفعيل حوكمة شركات

#### قطاع الأعمال العام

- قبل البدء في سرد عناصر المدخل المقترح يجب التأكيد على أن جوهر استخدام مدخل إعادة هندسة عملية المراجعة تتوقف على التغيير بشكل جذري وليس مجرد تحسينات وعلى هذا فهذه العناصر تمثل مجرد بداية في هذا الموضوع فكلما صح تنفيذ مدخل إعادة الهندسة كلما تكشف للمنفذين طرق أكثر ابداعاً وفاعلية حيث أن عملية المراجعة ذاتها تتطور وتتطور المنفذون والقائمون عليها وكذلك وبنفس الدرجة تتطور لمواجهة الطرق الاحتمالية التي تتطور بدورها بتطور الوسائل والأساليب الاحتمالية. وعليه ترى الباحثة أنه يجب القيام بالخطوات التالية:
١. توفير دليل إرشادي لمراجعي الحسابات يساعدهم علي تخطيط وأداء وتوثيق عمليات المراجعة واختيار عينة المراجعة بشكل علمي لرفع كفاءة عملية المراجعة.
  ٢. تدريب مراقبي الحسابات علي استخدام التقنيات الحديثة في أداء عملية المراجعة لمواكبة التطورات الحديثة في مجال مهنة المراجعة وفي الشركات الخاضعة للرقابة.
  ٣. توفير خبراء تابعين للجهاز المركزي للمحاسبات في الحالات الفنية المختلفة يستعين بهم مراقب الحسابات في الموضوعات التي تتطلب خبرة فنية متخصصة.
  ٤. تدريب مراجعي الحسابات علي استخدام نماذج مخصصة لتوثيق إجراءات عمليات المراجعة يساعد الإدارة علي تقييم أدائهم ومدى التزامهم بمعايير المراجعة وتعليمات العمل.



٥. أن تحدد كل إدارة مراقبة حسابات برامج التدريب المناسبة لمراجعي الحسابات التابعين لها في ضوء تقييمها لأدائهم وطبيعة نشاط القطاع الذي تعمل به بالتنسيق مع الإدارة المركزية للبحوث وللتدريب بالجهاز .
٦. توفير الدعم الفني لمراجعي الحسابات والإجابة علي استفساراتهم ومناقشة المسائل المثارة بالإضافة إلي توفير قاعدة بيانات بقرارات وتعليمات العمل السارية بما ينعكس ايجابيا علي نتائج عملية المراجعة
٧. أن تقدم كل إدارة مراقبة حسابات بمراقبة جودة عمليات المراجعة بها وجودة التقارير الصادرة عنها لضمان أنها في الحدود المقبولة
٨. يقتضي حسن سير العمل مساءلة ومحاسبة الأعضاء الفنيين عن أي تقصير لضمان التزامهم بأداء واجباتهم الوظيفية
٩. وضع خطة المراجعة الشاملة في ضوء دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة وتقييم المخاطر بها وتحديد مقدار الخطر المقبول والخطر المتأصل وتحديد الأهمية النسبية للبنود محل الفحص وفي ضوء ما يتم جمعه من معلومات لتقييم مخاطر غش الإدارة
١٠. استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة للمساعدة في تحديد مناطق الخطر الجديرة بالاهتمام ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة
١١. استخدام مراجع الحسابات لأساليب الإحصائية وغير الإحصائية في كيفية اختيار وتحديد حجم عينة المراجعة للجمع بين مزايا كلا الأسلوبين وللحصول علي نتائج أكثر مصداقية.
١٢. تصديق مراقب الحسابات علي المعلومات المالية المنشورة علي موقع الشركة علي شبكة الانترنت خاصة الشركات المقيدة في البورصة يضيف لها قيمة ويدعم الثقة فيها .

١٣. قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بمراجعة دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الجديدة بالشركات وإجازتها قبل البدء في تنفيذها يساهم في الحفاظ على المال العام.

٤- الجانب الميداني والتطبيقي:

#### ٤/ انبذة تعريفية عن الجهاز المركزي للمحاسبات

الجهاز المركزي للمحاسبات المصري هيئة مستقلة، ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس جمهورية مصر العربية. وتهدف أساسا إلى تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة وأموال الشخصيات العامة الأخرى وغيرهم من الأشخاص المنصوص عليهم في القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة.

منذ أكثر من ٧٠ عاما، صدر المرسوم الملكي رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ بتاريخ ١٧ أغسطس بإنشاء ديوان المحاسبة كهيئة مستقلة للرقابة على المال العام، كأداة للتحكم في مراقبة إيرادات ومصروفات

الدولة ، وُسِّمِي في الأصل (ديوان المحاسبة) ثم عُيِّر اسمه بالقانون رقم (١٢٩) لسنة ١٩٦٤ بمسمى الجهاز المركزي للمحاسبات ومررت تلك الجهة الرقابية بالعديد من التطورات والتعديلات القانونية التي سبى نكرها تباعاً ومما هو جدير بالذكر انه نظراً لمكانة الجهاز المركزي للمحاسبات بين الأجهزة الرقابية الدولية فإنه تم سنة ١٩٩٥ استضافة الجهاز للمؤتمر الخامس عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والذي يعد من أهم المؤتمرات فى مجال الرقابة المحاسبية والذي يدل على مكانة الجهاز بين دول العالم. وتوالت بعد ذلك القوانين المنظمة لهذه الهيئة الرقابية يمكن الرجوع إليها تفصيلاً على موقع الجهاز المركزي للمحاسبات المصري.

#### ٢/٤ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية القائمين على مراجعة شركات قطاع الأعمال العام.

#### ٣/٤ عينة الدراسة:

تم اختيار مفردات عينة البحث من مجتمع الدراسة عن طريق اختيار عينة عشوائية، فقد تم أخذ عينة مكونة من (٧٥) مفردة

تم استرجاع عدد (٧٥) بنسبة ١٠٠% بيانها كالتالي:

جدول رقم (١) الاستبانات الموزعة والتي تم استعادتها

النسبة %	العدد	البيان
١٠٠ %	٧٥	الاستبانات التي تم الاجابة عليها
٠ %	٠	الاستبانات غير الصالحة للتحليل
١٠٠ %		

#### ٤/٤ وصف أداة الدراسة:

قامت الباحثة بتصميم قائمة الاستبيان وقد اتبعت الباحثة الخطوات التالية:

• الاطلاع على العديد من الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الابداعية والمحاسبة القضائية

وأساليب مواجهة والحد من استخدامات المحاسبة الابداعية

• اعداد قائمة الاستبيان والتي تتألف من ٣ أقسام رئيسية كالتالي:

القسم الأول: خطاب موجه لأفراد العينة يبين هدف الدراسة وعنوانها.

القسم الثاني: البيانات الخاصة بأفراد العينة، وشملت بيانات شخصية

متعلقة بوصف عينة الدراسة جاء فيها

٢- التخصص العلمي

١- العمر

٤- المؤهل المهني

٣- المؤهل العلمي

٦- سنوات الخبرة

٥- الوظيفة

القسم الثالث: مقاييس الدراسة يضم هذا القسم (٢٠) عبارة تمثل فروض الدراسة:

**الفرض الأول:** توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأهيل مراجع جهاز المحاسبات من حيث طريقة أداءه وبيئة العمل المهني وبين قيامه بمواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية. ويتكون من (٧) عبارات.

**الفرض الثاني:** توجد علاقة ارتباط موجبة بين إعادة هندسة عملية المراجعة المؤداة من قبل جهاز المحاسبات لتحقيق حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ، وبين تطبيقها السليم للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. ويتكون من (٧) عبارات.

**الفرض الثالث:** هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وادراك مراجع الجهاز بأساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ويتكون من (٦) عبارات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) في هذا القسم ، حيث يتم إعطاء كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي وزن ترجيحي كالتالي:

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٥	٤	٣	٢	١

الوسط الفرضي = مجموع الأوزان ÷ عدد الأوزان =  $37 \div 7 = 5.2857$

الوسط الفعلي = مجموع إجابات أفراد العينة عن عبارة الفرض ÷ عدد أفراد العينة  
فاذا زادت قيمة الوسط الفعلي عن قيمة الوسط الفرضي دل ذلك على الاتجاه الايجابي لإجابات أفراد العينة والعكس صحيح.

تم حساب الأوساط المرجحة لهذه الأوساط كالتالي:

جدول (٢) الوزن والوسط المرجح لمقياس الدراسة

الاختيار	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الوزن	٥	٤	٣	٢	١
المتوسط المرجح	٤,٢-٥	٤,١٩	٣,٣٩-٢,٦	٢,٥٩	١,٧٩
		٣,٤		١,٨	٠,١

#### ٥/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قامت الباحثة بترميز أسئلة الاستبيان ومن ثم تفرغ البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences". (بالانت ، ٢٠٠٧ ، بشير ٢٠٠٣) ومن ثم تحليلها من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع المتغيرات الموجودة بالدراسة وذلك لتحقيق أهداف هذه الدراسة واختبار الفروض. وعليه فقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- اجراء اختبار الثبات Reliability Test لعبارات الاستبيان المكونة من جميع البيانات باستخدام "معامل الفا كرونباخ" Cronbach's Alpha وتم استخدامه بهدف التأكد من صدق الأداء.

• أساليب الاحصاء الوصفي: لوصف خصائص مفردات عينة الدراسة من خلال عمل جداول تكرارية تشمل التكرارات والنسب المئوية والرسومات البيانية لمتغيرات الدراسة، للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بنسبة مئوية % لكل متغير علي حده، والانحراف المعياري لتحديد مقدار التشتت في اجابات افراد العينة لكل عبارة عن المتوسط الحسابي. إضافة الى حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس اتجاه اراء أفراد العينة.

• تم استخدام اختبار كاي تربيع ( $\chi^2$ ) لمعرفة الفروق بين اجابات أفراد العينة وتم حسابه وفقا للمعادلة التالية:

$$\chi^2 = \sum \{ O_i - E_i \}^2 / E_i$$

$E_i$	$O_i$	$\sum$	$\chi^2$	حيث
التكرارات المتوقعة	التكرارات المشاهدة	المجموع	كاي تربيع	

#### ٦/٤ اختبار الصدق والثبات علي اداة الدراسة:

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطى نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أُعيد تطبيقه في نفس الظروف). ويستخدم لقياس الثبات "معامل ألفا كرونباخ" Cronbach's Alpha والذي يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فاذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فان قيمة المعامل تكون مساوية للصفر. والعكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فان قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعنى زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة، والصدق هو الجزر التربيعي لمعامل الثبات.

جدول (٣) معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

الفرض	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
الأول	٠,٢٢	٠,٤٧	٧
الثاني	٠,٢٥	٠,٥٠	٧
الثالث	٠,٢٦	٠,٥١	٦
الصدق الكلي والثبات	٠,٢٦	٠,٥١	٢٠

المصدر: من إعداد الباحثة ومن بيانات الدراسة:

قيمة الثبات للفرض الأول هي: ٢٢% وهي درجة ضعيفة من الثبات وقيمة الصدق هي ٤٧% وهي درجة جيدة من الصدق.

قيمة الثبات للفرض الثاني هي: ٢٥% وهي درجة ضعيفة من الثبات وقيمة الصدق هي ٥٠% وهي درجة جيدة من الصدق.

قيمة الثبات للفرض الثالث هي: ٢٦% وهي درجة ضعيفة من الثبات وقيمة الصدق هي ٥١% وهي درجة جيدة من الصدق.

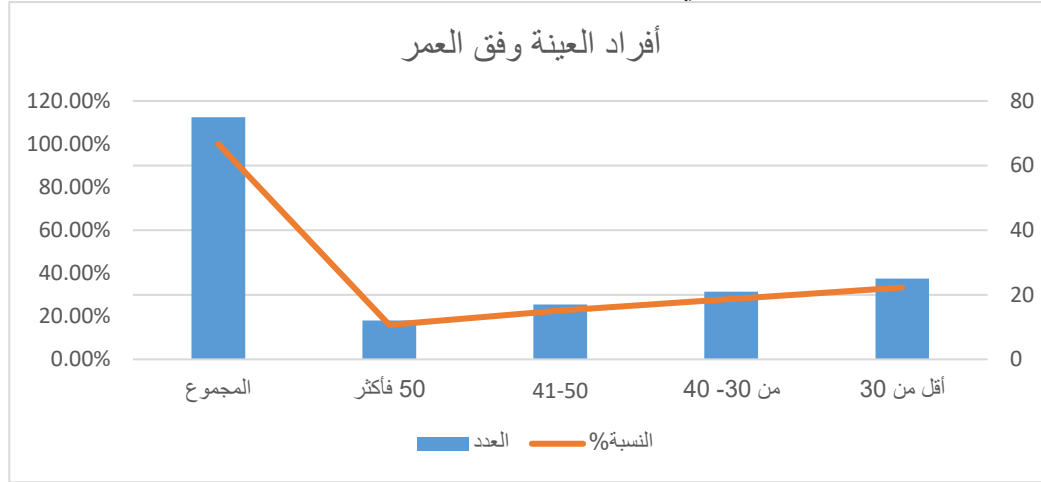
وعليه فان: قيمة معامل الثبات الكلية للاستبيان هي: ٢٦% وهي درجة ضعيفة من الثبات وقيمة الصدق هي ٥١% وهي درجة جيدة من الصدق. أي ان الاستبيان يتمتع بدرجة جيدة من الصدق والثبات.

#### ٧/٤ تحليل البيانات واختبار الفروض: البيانات الشخصية

١- العمر جدول (٤) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفقا للعمر

العبرة	العدد	النسبة %
أقل من ٣٠	٢٥	٣٣,٣%
من ٣٠ - ٤٠	٢١	٢٨%
٤١ - ٥٠	١٧	٢٢,٧%
٥٠ فأكثر	١٢	١٦%
المجموع	٧٥	١٠٠%

وقد تم تمثيل البيانات بالشكل التالي:



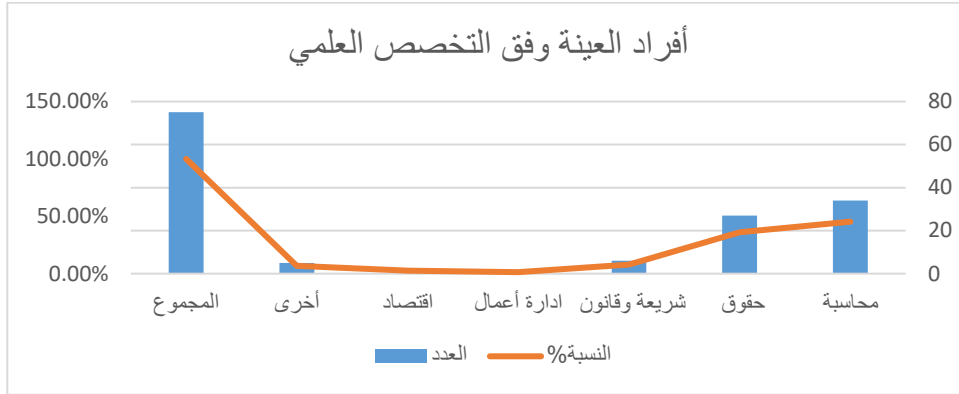
المصدر: من إعداد الباحثة

٢- التخصص العلمي:

جدول (٥) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق التخصص العلمي

العبرة	العدد	النسبة %
محاسبة	٣٤	٤٥,٣%
حقوق	٢٧	٣٦%
شريعة وقانون	٦	٨%
ادارة أعمال	١	١,٣%
اقتصاد	٢	٢,٧%
أخرى	٥	٦,٧%
المجموع	٧٥	١٠٠%

من الجدول السابق يتضح أن نسبة ٤٥,٣% من أفراد العينة خلفيتهم العلمية محاسبة و٣٦% حقوق و٨% شريعة وقانون و١,٣% ادارة اعمال و ٢,٧% اقتصاد و٦,٧% أخرى. وفيما يلي الرسم البياني لأفراد العينة وفق التخصص العلمي:



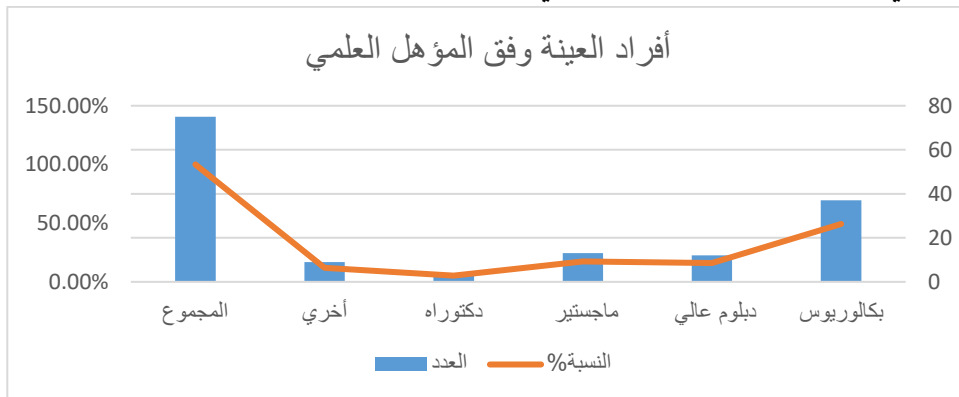
المصدر: من إعداد الباحثة

٣- المؤهل العلمي

جدول (٦) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	العبرة
٤٩,٣%	٣٧	بكالوريوس
١٦%	١٢	دبلوم عالي
١٧,٣%	١٣	ماجستير
٥,٣%	٤	دكتوراه
١٢%	٩	أخرى
١٠٠%	٧٥	المجموع

من الجدول السابق يتضح أن نسبة ٤٩,٣% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريوس و١٦% دبلوم عالي و١٧,٣% ماجستير و٥,٣% دكتوراه و١٢% أخرى . وفيما يلي الرسم البياني لأفراد العينة وفق المؤهل العلمي:

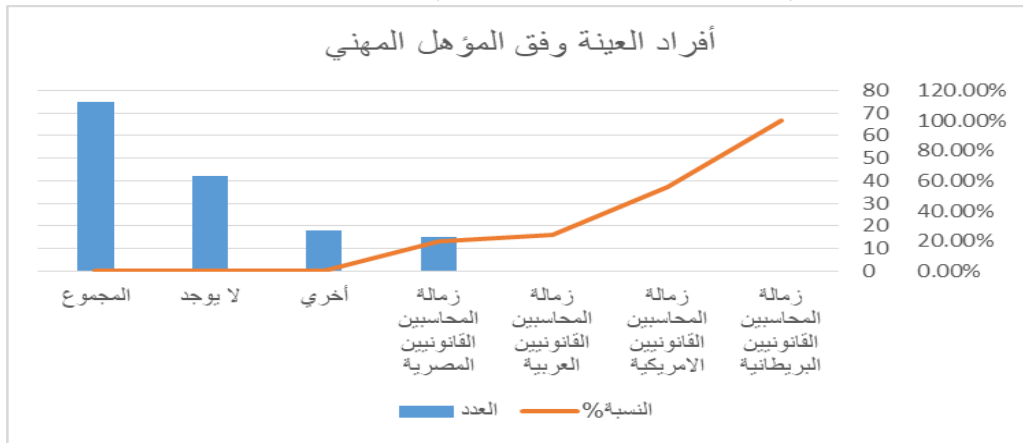


المصدر: من إعداد الباحثة

جدول (٧) التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق المؤهل المهني

العبارة	العدد	النسبة %
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	٠	٠,٠%
زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية	٠	٠,٠%
زمالة المحاسبين القانونيين العربية	٠	٠,٠%
زمالة المحاسبين القانونيين المصرية	١٥	٢٠%
أخري	١٨	٢٤%
لا يوجد	٤٢	٥٦%
المجموع	٧٥	١٠٠%

من الجدول السابق يتضح أن نسبة ٥٦% من أفراد العينة مؤهلهم المهني لا يوجد أى زمالة و ٢٤% أخري و ٢٠% زمالة المحاسبين القانونيين المصرية. وفيما يلى الرسم البياني لأفراد العينة وفق المؤهل المهني:

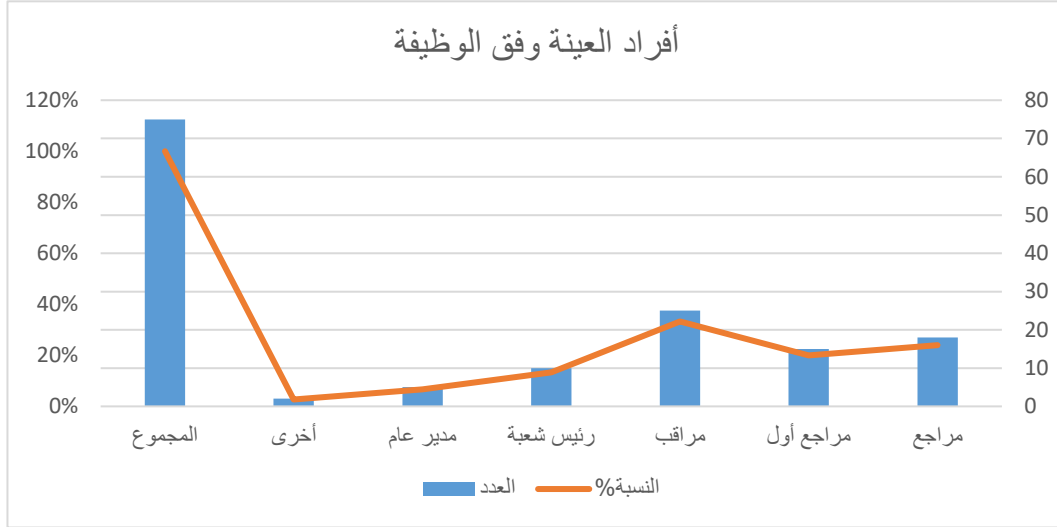


المصدر: من إعداد الباحثة

جدول (٨) التوزيع التكرارى لأفراد العينة وفق الوظيفة

العبارة	العدد	النسبة %
مراجع	١٨	٢٤%
مراجع أول	١٥	٢٠%
مراقب	٢٥	٣٣,٣%
رئيس شعبة	١٠	١٣,٣%
مدير عام	٥	٦,٧%
أخري	٢	٢,٧%
المجموع	٧٥	١٠٠%

من الجدول السابق يتضح أن نسبة ٣٣,٣% من أفراد العينة وظيفتهم مراقب و ٢٤% مراجع و ٢٠% مراجع أول ١٣,٣% رئيس شعبة و ٦,٧% مدير عام و ٢,٧% أخرى .  
وفيما يلي الرسم البياني لأفراد العينة وفق الوظيفة:



المصدر: من إعداد الباحثة

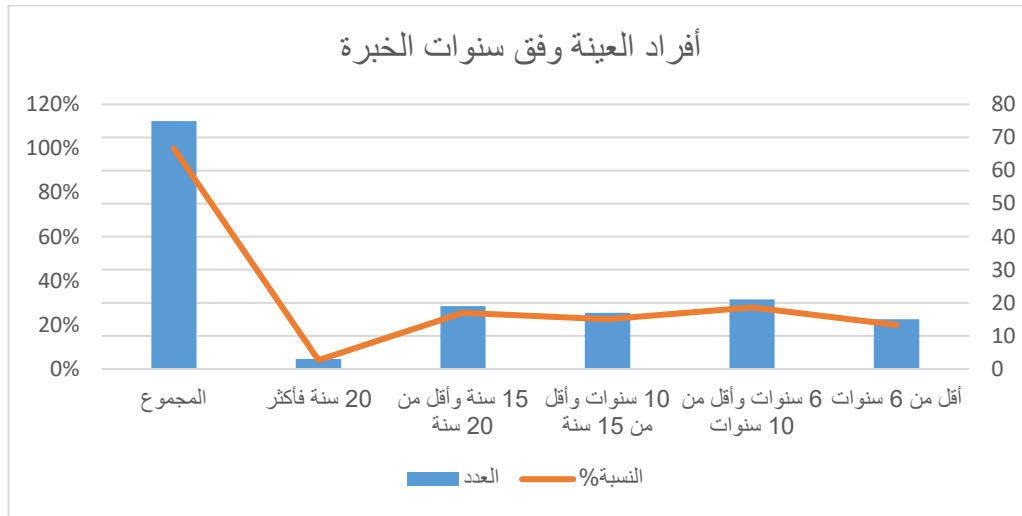
٦- سنوات الخبرة

جدول (٩) التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق عدد سنوات الخبرة

العبارة	العدد	النسبة (%)
أقل من ٦ سنوات	١٥	٢٠%
٦ سنوات وأقل من ١٠ سنوات	٢١	٢٨%
١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة	١٧	٢٢,٦%
١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة	١٩	٢٥,٤%
٢٠ سنة فأكثر	٣	٤%
المجموع	٧٥	١٠٠%

من الجدول السابق يتضح أن نسبة ٢٨% من أفراد العينة عدد سنوات الخبرة لديهم ٦ سنوات وأقل من ١٠ سنوات و ٢٥,٤% ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة و ٢٢,٦% ١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة و ٢٠% أقل من ٦ سنوات و ٤% ٢٠ سنة فأكثر وفيما يلي الرسم البياني لأفراد العينة وفق لسنوات الخبرة:





المصدر: من إعداد الباحثة

**جدول (١٠) التوزيع التكراري لاجابات أفراد العينة عن عبارات الفرض الأول:**

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأهيل مراجع جهاز المحاسبات من حيث طريقة أداءه وبيئة العمل المهني وبين قيامه بمواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية

العبرة	التكرار والنسبة %										
	أوافق بشدة		لأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
المجموع	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	
تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة	21	28%	35	46.7%	18	24%	1	1.3%	0	0%	75
تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث بيئة العمل المهني	5	6.7%	21	28%	43	57.3%	1	1.3%	1	1.3%	75
تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث تأهيل مراجع الجهاز	10	13.3%	50	66.7%	14	18.7%	1	1.3%	0	0%	75
العناية المهنية اللازمة للمراجع تؤكد على قدرته على مواجهة ممارسة المحاسبة الابداعية والحد منها	1	1.3%	5	6.7%	35	46.7%	32	42.7%	2	2.7%	75
اعادة هندسة طريقة أداء عملية المراجعة تؤدي بالضرورة الي تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام	2	2.7%	47	62.7%	21	28%	5	6.7%	0	0%	75
تطوير بيئة العمل المهني يدعم الثقة في نتائج عملية الجهاز المركزي للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام لدي كافة الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة.	27	36%	47	62.7%	1	1.3%	0	0%	0	0%	75
التأهيل العلمي لمراجع الجهاز يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	42	56%	22	29.3%	11	14.7%	0	0%	0	0%	75
المجموع	108	143%	227	302.7%	143	190.7%	45	60%	2	2.7%	525

المصدر: من اعداد الباحثة

من خلال البيانات الواردة في الجدول (١٠) تبين أن:

١- ٢٨% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة" ٤٦,٧% يوافقون، و ٢٤% محايد، ١,٣% لا يوافقون

٢- ٦,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث بيئة العمل المهني" ٢٨% يوافقون، و ٥٧,٣% محايد، ٨% لا يوافقون

٣- ١٣,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث تأهيل مراجع الجهاز" ٦٦,٧% يوافقون، و ١٨,٧% محايد، ١,٣% لا يوافقون

٤- ١,٢% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "العناية المهنية اللازمة للمراجع تؤكد على قدرته على مواجهة ممارسة المحاسبة الابداعية والحد منها" ٦,٧% يوافقون، و ٤٦,٧% محايد، ٤٢,٧% لا يوافقون، و ٢,٧% لا يوافقون بشدة.

٥- ٢,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "اعادة هندسة طريقة أداء عملية المراجعة تؤدي بالضرورة الي تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام" ٦٢,٧% يوافقون، و ٢٨% محايد، ٦,٧% لا يوافقون

٦- ٣٦% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "تطوير بيئة العمل المهني يدعم الثقة في نتائج عملية الجهاز المركزي للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام لدي كافة الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة" ٦٢,٧% يوافقون، و ١,٣% محايد.

٧- ٥٦% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "التأهيل العلمى لمراجع الجهاز يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" ٢٩,٣% يوافقون، و ١٤,٧% محايد

٨- ٢٠,٦% من اجمالي اجابات افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على الفرض الأول "تعاني عملية المراجعة الخارجية على شركات قطاع الأعمال العام من العديد من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة ، و تأهيل مراجع الجهاز ومن حيث بيئة العمل المهني" ٤٣,٢% يوافقون، و ٢٧,٢% محايد، ٨,٦% لا يوافقون، و ٠,٤% لا يوافقون بشدة.

جدول (١١) التوزيع التكراري لاجابات أفراد العينة عن عبارات الفرض الثاني:

توجد علاقة ارتباط موجبة بين إعادة هندسة عملية المراجعة المؤداة من قبل جهاز المحاسبات لتحقيق حوكمة شركات قطاع الأعمال العام وبين تطبيقها السليم للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

المجموع	التكرار والنسبة %										العبرة	
	أوافق بشدة		لاأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة			
	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك		
١٠٠%	٧٥	٠	٠	٢,٧%	٢	٠	٠	٨١,٣%	٦١	٨%	٦	نقص الخبرة القانونية الكافية لدراسة وتقدير العديد من المخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تواجه الشركة ومن ثم مدي مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية للشركة والإفصاح عنها
١٠٠%	٧٥	٠	٠	٠,٠%	٠	٨%	٦	٢١,٣%	١٦	٧٧,٤%	٥٨	عدم ملائمة النموذج التقليدي للمراجعة السنوية للحسابات مع مفهوم الحوكمة الفورية للشركات والحاجة إلى تطبيق إجراءات مراجعة غير تقليدية
١٠٠%	٧٥	٠	٠	١٧,٣%	١٣	١,٣%	١	١٧,٣%	١٣	١,٣%	١	عدم وجود معيار يضبط ويرشد الحكم المهني الشخصي لمراقب الحسابات عند تقييمه للأدلة التي جمعها بشأن مدي ملائمة فرض استمرارية الشركة من عدمه
١٠٠%	٧٥	٨%	٦	٤٦,٧%	٣٥	٦٤%	٤٨	٥,٣%	٤	٠,٠%	٠	هناك وضوح وتحديد لبعض المعايير وبالتالي يسهل الحكم على مدى الالتزام بها مثل الحياد وبذل العناية المهنية.
١٠٠%	٧٥	٠,٠%	٠	٠,٠%	٠	٤٠%	٣٠	٥٤,٧%	٤١	٤٥,٣%	٣٤	عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات متخصصة بهدف دعم الدور الحوكمي للمراجعة
١٠٠%	٧٥	٠,٠%	٠	٠,٠%	٠	٠,٠%	٠	٢٢,٧%	١٧	٧٧,٣%	٥٨	عدم وجود آليات للفحص المستمر لتفاعلية أدوات الرقابة على الجودة والمتشابة في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها
١٠٠%	٧٥	١٧,٣%	١٣	٣٠,٧%	٢٣	٠,٠%	٠	٦,٧%	٥	٠,٠%	٠	تتناهى معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS مع عملية فحص القوائم المالية المرحلية
١٠٠%	٥٢٥	٣,٦%	١٩	١٣,٩%	٧٣	٤٥,٣%	٣٤	٢٩,٩%	١٥٧	٢٩,٩%	١٥٧	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة

من خلال البيانات الواردة في الجدول (١١) تبين أن:

١- ٨% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "نقص الخبرة القانونية الكافية لدراسة وتقدير العديد من المخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تواجه الشركة ومن ثم مدي مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية للشركة والإفصاح عنها" ٨١,٣% يوافقون، و٨% محايد، ٢,٧% لا يوافقون.

وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن هناك نقص في الخبرة القانونية (خاصة لدى الفئات من مراجع- مراقب) الكافية لدراسة وتقدير العديد من المخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تواجه الشركة مثل تقدير الالتزامات المحتملة بسبب القضايا المرفوعة ضد الشركة ومدي التزام الشركة بالقوانين السارية من عدمه والآثار المترتبة علي مخالفتها ومن ثم مدي مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية للشركة والإفصاح عنها.

٢- ٧٧,٤% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "عدم ملائمة النموذج التقليدي للمراجعة السنوية للحسابات مع مفهوم الحوكمة الفورية للشركات والحاجة إلي تطبيق إجراءات مراجعة غير تقليدية" ٢١,٣% يوافقون، و١,٣% محايد.

وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن هناك تزايد للحاجة المستمرة للمستفيدين من تقارير مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات إلي دعم الثقة في مزاعم إدارة الشركة حول تأكيدات القوائم المالية ومن ثم عدم ملائمة النموذج التقليدي للمراجعة السنوية للحسابات مع مفهوم حوكمة الشركات والحاجة إلي تطبيق إجراءات مراجعة غير تقليدية من خلال مدخل المراجعة المستمرة لإمكان إضفاء الثقة المستمرة علي المعلومات المحاسبية والعلاقات المالية الجوهرية المنشورة عبر الإنترنت وبصفة مستمرة.

٣- ١,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "عدم وجود معيار يضبط ويرشد الحكم المهني الشخصي لمراقب الحسابات عند تقييمه للأدلة التي جمعها بشأن مدي ملائمة فرض استمرارية الشركة من عدمه" ١٧,٣% يوافقون، ٦٤% محايد، ١٧,٣% لا يوافقون. وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن عدم وجود مثل هذا المعيار وأثر ذلك التقييم علي تقرير مراقب الحسابات الذي يمكن أن يتراوح ما بين الحكم بعدم الشك في الاستمرار إلي الحكم بالشك فيه.

٤- ٥,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "هناك وضوح وتحديد لبعض المعايير وبالتالي يسهل الحكم على مدى الالتزام بها مثل الحياد وبذل العناية المهنية." ٤٠,٠% محايد، ٤٦,٧% لا يوافقون، ٨% لا يوافقون بشدة.

وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن هناك عدم وضوح لبعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى الالتزام بها مثل الحياد وبذل العناية المهنية، وأضاف البعض أن عدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مراجع الحسابات لمخالفته المعايير في بعض الحالات أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى، أو عدم التطابق بين إدراك المراجعين ومستخدمي القوائم المالية لمستويات الأداء التي حددتها المعايير يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بينهما.

٥- ٤٥,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات متخصصة بهدف دعم الدور الحوكمي للمراجعة" ٥٤,٧% يوافقون.

وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات متخصصة بهدف دعم الدور الحوكمي للمراجعة مثل: معايير مراجعة الأداء البيئي ومعايير خدمة التصديق علي مواقع الشركات على شبكة الانترنت، ومعايير خدمة التصديق على نظم المعلومات الفورية ومعايير مراجعة الرقابة الداخلية على غرار المعايير

الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراجعي الحسابات الأمريكي **Public PCAOB** "Company Accounting Oversight Board"، ومعايير التصديق على تقارير أداء الشركات المقيدة بالبورصة عن الرقابة الداخلية لديها، ومعايير وإرشادات المراجعة المتخصصة مثل: مراجعة البنوك، شركات التأمين، القيمة العادلة، شركات السمسة وصناديق الاستثمار .

٦- ٧٧,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على عبارة "عدم وجود آليات للفحص المستمر لفاعلية أدوات الرقابة على الجودة والتمثلة في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها" ٢٢,٧% يوافقون .

٧- ٦,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون على عبارة "تتماشى معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS مع عملية فحص القوائم المالية المرحلية"، و ٤٥,٣% محايد، ٣٠,٧% لا يوافقون، ١٧,٣% لا يوافقون بشدة.

وبالاستفسار علق بعض المراجعين على هذه العبارة بأن بعض معايير المراجعة المتعارف عليها "Generally accepted auditing standards" GAAS لا تتماشى مع عملية فحص القوائم المالية المرحلية، مثل: تقييم مدي إمكانية الاعتماد علي نظام الرقابة الداخلية لاعتماد الفحص المحدود علي الإجراءات التحليلية والاستفسارات والمطابقة، ومعيار الحصول علي الأدلة الكافية الملائمة لأن فحص القوائم المالية المرحلية لا ينتهي بإبداء رأي فني محايد، وإبداء الرأي علي القوائم المالية كوحدة واحدة علي أساس أنه لا يتم إبداء رأي علي القوائم المرحلية بل إعطاء تأكيد سالب.

٨- ٢٩,٩% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على **الفرض الثاني** "عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المطبقة حاليا على شركات قطاع الأعمال العام لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على حوكمة تلك الشركات، والتطبيق السليم لاجراءات الرقابة القضائية يؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" ٢٩,٩% يوافقون، و ٢٢,٧% محايد، ١٣,٩% لا يوافقون، ٣,٦% لا يوافقون بشدة.

جدول (١٢) التوزيع التكراري لاجابات أفراد العينة عن عبارات الفرض الثالث:

هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وادراك مراجع الجهاز بأساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام .

المجموع	التكرار والنسبة %										العبرة	
	أوافق بشدة		لأوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة			
ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	
١٠٠%	٧٥	٠	٠%	٢٩,٣%	٢٢	٢,٧%	٢	٩,٣%	٧	٥٨,٧%	٤٤	الاهتمام بقياس المتطلبات المهنية لا تندرج ضمن ادراك المراجع عند تحديده لأساليب وممارسات المحاسبة الابداعية
١٠٠%	٧٥	٠	٠%	٦,٧%	٥	٩,٣%	٧	٤٤%	٣٣	٤٠%	٣٠	جودة إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات تؤكد على تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام
١٠٠%	٧٥	٠	٠%	٠,٠%	٠	١٠,٧%	٨	٧٨,٧%	٥٩	١٠,٧%	٨	ادراك المراجع لأشكال الغش والتلاعب والاختلاسات يؤثر بشكل مباشر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية
١٠٠%	٧٥	٢	٢,٧%	٢٤%	١٨	١٠,٧%	٨	٢٩,٣%	٢٢	٣٣,٣%	٢٥	التزام المراجع بإعادة هندسة مراجعة تخفض من ظهور العجز واختلاس الأصول المالية
١٠٠%	٧٥	٧	٩,٣%	١٦%	١٢	١٣,٣%	١٠	٢٩,٣%	٢٢	٣٢%	٢٤	ادراك المراجع لأهمية إعادة هندسة مراجعة وتطوير أساليب المراجعة تخفض من مخاطر التلاعب بالقوانين المالية.
١٠٠%	٧٥	١	١,٣%	٥,٣%	٤	٤%	٣	٤٢,٧%	٣٢	٤٦,٧%	٣٥	ادراك المراجع يعنى الاهتمام بأسس ومعايير المهنة لمواجهة أساليب وممارسات المحاسبة الابداعية
١٠٠%	٤٥٠	١٠	٢,٢%	١٣,٦%	٦١	١٣,٦%	٦١	٣٨,٩%	١٧٥	٣١,٨%	١٤٣	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة. من خلال بيانات الدراسة تبين أن:

- ١- ٥٨,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان " الاهتمام بقياس المتطلبات المهنية لا تندرج ضمن ادراك المراجع عند تحديده لأساليب وممارسات المحاسبة الابداعية " ٩,٣% يوافقون، و ٢,٧% محايد، ٢٩,٣% لا يوافقون
- ٢- ٤٠% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان "جودة إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات تؤكد على تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام" ٤٤% يوافقون، و ٩,٣% محايد، ٦,٧% لا يوافقون.

٣- ٧٨,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان " ادراك المراجع لأشكال الغش والتلاعب والاختلاسات يؤثر بشكل مباشر فى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" و٧٨,٧% يوافقون، ١٠,٧% محايد.

٤- ٣٣,٣% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان " التزام المراجع بإعادة هندسة مراجعة تخفض من ظهور العجز واختلاس الأصول المالية" ٢٩,٣% يوافقون، ١٠,٧% محايد، ٢٤% لا يوافقون، ٢,٧% لا يوافقون بشدة.

٥- ٣٢% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان " ادراك المراجع لأهمية إعادة هندسة مراجعة وتطوير أساليب المراجعة تخفض من مخاطر التلاعب بالقوانين المالية" ٢٩,٣% يوافقون، ١٣,٣% محايد، ١٦,٠% لا يوافقون، ٩,٣% لا يوافقون بشدة.

٦- ٤٦,٧% من افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان " ادراك المراجع يعنى الاهتمام بأسس ومعايير المهنة لمواجهة أساليب وممارسات المحاسبة الابداعية" ٤٢,٧% يوافقون، ٤% محايد، ٥,٣% لا يوافقون، ١,٣% لا يوافقون بشدة.

٧- ٣١,٨% من اجمالي اجابات افراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على ان "هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وادراك مراجع الجهاز بالاساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام" ٣٨,٩% يوافقون، ١٣,٦% محايد، ١٣,٦% لا يوافقون، ٢,٢% لا يوافقون بشدة.

#### ثانيا: اختبار الفروض

جدول رقم (١٣) يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والوسيط وقيم اختبار كاي تربيع لعبارة الفرض الأول: توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تأهيل مراجع جهاز المحاسبات من حيث طريقة أداءه وبيئة العمل المهني وبين قيامه بمواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية.

م	العبارة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الامتتاج	التفسير
١	تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة	٣١,١٨٧	٣	.٠٠٠	٤,٠١	٧٦٢,	٤,٠٠	دالة	أوافق
٢	تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث بيئة العمل المهني	٧٦,١٣٣	٤	.٠٠٠	٣,٧٧	٣,٨٤٠	٣,٠٠	دالة	محايد
٣	تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من أوجه القصور من حيث تأهيل مراجع الجهاز	٧٤,١٧٣	٣	.٠٠٠	٣,٩٢	٦١٠,	٤,٠٠	دالة	أوافق
٤	العناية المهنية اللازمة للمراجع تؤكد على قدرته على مواجهة ممارسة المحاسبة الابداعية والحد منها	٧٦,٩٣٣	٤	.٠٠٠	٢,٦١	٧١٥,	٣,٠٠	دالة	محايد
٥	إعادة هندسة طريقة أداء عملية المراجعة تؤدي بالضرورة الى تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام	٦٧,٨٨٠	٣	.٠٠٠	٣,٦١	٦٥٥,	٤,٠٠	دالة	أوافق
٦	تطوير بيئة العمل المهني يدعم الثقة في نتائج عملية الجهاز المركزي للمحاسبات علي شركات قطاع الأعمال العام لدي كافة الأطراف المستفيدة من تقارير المراجعة.	٤٢,٥٦٠	٢	.٠٠٠	٤,٣٥	٥٠٧,	٤,٠٠	دالة	أوافق
٧	التأهيل العلمى لمراجع الجهاز يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	١٩,٧٦٠	٢	.٠٠٠	٤,٤١	٧٣٧,	٥,٠٠	دالة	أوافق بشدة

**المصدر:** من اعداد الباحثة. من خلال الجدول (١٣) وبيانات الدراسة تبين أن:  
القيم الاحتمالية لاختبار كاي تربيع للعبارات أقل من ٠,٠٥، وهي دالة احصائياً. أى توجد فروق ذات دلالة احصائياً بين اجابات المبحوثين، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي وجدت أكبر من الوسط الفرضي (٣)، الأمر الذي يعني قبول الفرض الأول.  
جدول رقم (١٤) يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والوسيط وقيم اختبار كاي تربيع لعبارة الفرض الثاني: توجد علاقة ارتباط موجبة بين إعادة هندسة عملية المراجعة المؤداة من قبل جهاز المحاسبات لتحقيق حوكمة شركات قطاع الأعمال العام وبين تطبيقها السليم للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

م	العبارة	فهم كاي تربيع	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
١	نقص الخبرة القانونية الكافية لدراسة وتقدير العديد من المخاطر والالتزامات المحتملة التي قد تواجه الشركة ومن ثم مدي مسؤوليته عن التصرفات غير القانونية للشركة والإفصاح عنها	١٢٧,٥٠٧	٣	٠,٠٠٠	٣,٩٥	٠,٥١٧	٤,٠٠٠	دالة	أوافق
٢	عدم ملائمة النموذج التقليدي للمراجعة السنوية للحسابات مع مفهوم الحوكمة الفورية للشركات والحاجة إلي تطبيق إجراءات مراجعة غير تقليدية	٦٩,٨٤٠	٢	٠,٠٠٠	٤,٧٦	٠,٤٦٠	٥,٠٠٠	دالة	أوافق بشدة
٣	عدم وجود معيار يضبط ويرشد الحكم المهني الشخصي لمراقب الحسابات عند تقييمه للأدلة التي جمعها بشأن مدي ملائمة فرض استمرارية الشركة من عدمه	٦٥,٩٦٠	٣	٠,٠٠٠	٣,٠٣	٠,٦٣٦	٣,٠٠٠	دالة	محايد
٤	هناك وضوح وتحديد لبعض المعايير وبالتالي يسهل الحكم على مدى الالتزام بها مثل الحياد وبذل العناية المهنية.	١٤,١٠٧	٣	٠,٠٠٠	٢,٤٣	٠,٧٢٠	٢,٠٠٠	دالة	لا أوافق
٥	عدم وجود معايير مراجعة أو إرشادات متخصصة يهدف دعم البور الحوكمي للمراجعة	٦٥٣	١	٠,٤١٩	٤,٤٥	٠,٥٠١	٤,٠٠٠	ليست ذات دالة	أوافق
٦	عدم وجود آليات للفحص المستمر لفاعلية أدوات الرقابة على الجودة والمتمثلة في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداءها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها	٢٢,٤١٣	١	٠,٠٠٠	٤,٧٧	٠,٤٢١	٥,٠٠٠	دالة	أوافق بشدة
٧	تتماشى معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS مع عملية فحص القوائم المالية المرحلية	٢٥,٢١٣	٣	٠,٠٠٠	٢,٤١	٠,٧٥٦	٣,٠٠٠	دالة	محايد

**المصدر:** من اعداد الباحثة.

من خلال الجدول (١٤) وبيانات الدراسة تبين أن: القيم الاحتمالية لاختبار كاي تربيع للعبارات أقل من ٠,٠٥، وهي دالة احصائياً. أى توجد فروق ذات دلالة احصائياً بين اجابات المبحوثين فيما عدا العبارة الخامسة القيم الاحتمالية لاختبار كاي تربيع للعبارات أكبر من ٠,٠٥، وهي ليست ذات دالة احصائياً أى لا توجد فروق ذات دلالة احصائياً بين اجابات المبحوثين، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي وجدت أكبر من الوسط الفرضي (٣)، الأمر الذي يعني قبول الفرض الثاني.



جدول رقم (١٥) يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والوسيط وقيم اختبار كاي تربيع لعبارة  
الفرض الثالث: هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وإدراك  
مراجع الجهاز بأساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال  
العام .

م	العبرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
١-	الاهتمام بقياس المتطلبات المهنية لا تندرج ضمن ادراك المراجع عند تحديده لأساليب وممارسات المحاسبة الابداعية	٥٦.٨٩٣	٣	.٠٠٠	٢.٧٥	.٦٩٢	٣.٠٠	دالة	محايد
٢-	جودة إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات تؤكد على تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام	٣٥.٠٢٧	٣	.٠٠٠	٤.١٧	.٨٦٠	٤.٠٠	دالة	أوافق
٣-	ادراك المراجع لأشكال الغش والتلاعب والاختلاسات يؤثر بشكل مباشر في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	٦٩.٣٦٠	٢	.٠٠٠	٤.٠٠	.٤٦٥	٤.٠٠	دالة	أوافق
٤-	التزام المراجع بإعادة هندسة مراجعة تخفض من ظهور العجز واختلاس الأصول المالية	٢٥.٠٦٧	٤	.٠٠٠	٣.٢١	١.٠١٧	٣.٠٠	دالة	محايد
٥-	ادراك المراجع لأهمية إعادة هندسة مراجعة وتطوير أساليب المراجعة تخفض من مخاطر التلاعب بالقوانين المالية.	١٥.٢٠٠	٤	.٠٠٤	٣.٢١	١.١٥٤	٣.٠٠	دالة	محايد
٦-	ادراك المراجع يعنى الاهتمام بأسس ومعايير المهنة لمواجهة أساليب وممارسات المحاسبة الابداعية	٧٦.٦٦٧	٤	.٠٠٠	٣.٤٣	.٧٢٠	٣.٠٠	دالة	محايد

المصدر: من اعداد الباحثة.

من خلال الجدول (١٥) وبيانات دراسته بين ان:

القيم الاحتمالية لاختبار كاي تربيع للعبارات أقل من ٠,٠٥ وهي دالة احصائياً. أى توجد فروق ذات دلالة احصائياً بين اجابات المبحوثين، وبالنظر لقيمة الوسيط الحسابي وجدت أكبر من الوسيط الفرضي (٣)، الأمر الذي يعني قبول الفرض الثالث.

جدول رقم (١٦) يوضح ملخص اختبار فروض الدراسة ككل

العبرة	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج	التفسير
١- تعاني عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام من العديد من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة، و تأهيل مراجع الجهاز ومن حيث بيئة العمل المهني.	٢٩٠.٩١٤	٤	.٠٠٠	٣.٧٥	.٨٩١	٤.٠٠	دالة	أوافق
٢- عملية مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المطبقة حالياً على شركات قطاع الأعمال العام لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على حوكمة تلك الشركات، والتطبيق السليم لاجراءات الرقابة القضائية يؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.	١٣٣.٥٦٢	٤	.٠٠٠	٣.٦٩	١.١٤٥	٤.٠٠	دالة	أوافق
٣- هناك علاقة ارتباط بين إعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وإدراك مراجع الجهاز بأساليب الغش والتلاعب والاختلاسات وبين تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام.	٢٠١.٢٨٩	٤	.٠٠٠	٣.٤٨	.٩٦٣	٤.٠٠	دالة	أوافق

المصدر: من اعداد الباحثة

- ١- تعاني عملية مراجعة المؤداه علي شركات قطاع الأعمال العام بواسطة الجهاز المركزي للمحاسبات من العديد من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة ومن حيث بيئة العمل المهني وقد ورد تفصيل ذلك داخل البحث.
  - ٢- عملية المراجعة المطبقة حالياً علي شركات قطاع الأعمال العام لم تحقق التأثير الإيجابي المقترض علي حوكمة تلك الشركات.
  - ٣- أن أسلوب إعادة الهندسة يمكن الاستفادة منه في التطوير الجذري لمراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المؤداه علي شركات قطاع الأعمال العام لتركيزه على تطوير وتحسين العمليات الاستراتيجية للمراجعة ، مع ضرورة وجود معايير لقياس ومتابعة عملية التطوير ومراجعة تلك المعايير دورياً لضمان استمرارية صلاحيتها وقبولها.
- كما انتهت الباحثة في ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة الى التوصيات التالية:
١. العمل على توفير دليل إرشادي لمراجعي الحسابات داخل الجهاز المركزي للمحاسبات.
  ٢. عقد دورات وعمل تدريب لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بصفه مستمرة لمواكبة المستجدات.
  ٣. التعرف على واستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة.
  ٤. توفير برامج إحصائية وغير إحصائية لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.
  ٥. ضرورة قيام أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالتصديق علي المعلومات المالية المنشورة علي موقع الشركة علي شبكة الانترنت.
  ٦. ضرورة أخذ رأى الجهاز المركزي للمحاسبات فى دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الجديدة بالشركات وإجازتها قبل البدء في تنفيذها.

#### أولاً : المراجع العربية

##### أ - الكتب

١. بالانت ، جولي ، ٢٠٠٧ ، " التحليل الإحصائي باستخدام برامج **SPSS - Spss Survival Manual** - الدليل العملي الذي يأخذ بيدك خطوة بخطوة لتتعرف علي كيفية تحليل البيانات باستخدام برامج SPSS التي تعمل علي نظام التشغيل **Windows** ( الإصدار رقم ١٢ ) " ، دار الفاروق للنشر والتوزيع ، القاهرة ، ترجمة : د / خالد العامري .
٢. بشير ، سعد زغلول ، ٢٠٠٣ ، " دليلك إلى .. البرنامج الإحصائي **SPSS - الإصدار العاشر Version 10** " ، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية ، بغداد .
٣. حماد ، طارق عبد العال ، ٢٠٠٥ ، " حوكمة الشركات ( المفاهيم - المبادئ - التجارب ) تطبيقات الحوكمة في المصارف " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
٤. حماد ، طارق عبد العال ، ٢٠١١ ، " المحاسبة الابتكارية ( دوافعها - أساليبها - آثارها ) " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .
٥. علي ، عبد الوهاب نصر ، ٢٠٠٩ ، " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية - الجزء الثالث - دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية .

##### ب - الدوريات

١. الجليلي ، مقداد أحمد ، المحاسبة القضائية وإمكانية تطبيقها في العراق ، *مجلة تنمية الرافدين* ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العدد ١٠٧ ، مجلد ٣٤ ، ٢٠١٢ م
٢. الجعفري ، سندس ماجد رضا ، الهنداوي، أنوار عباس هادي: "ترشيد الإحكام المهنية لمراقب الحسابات في ظل اعتماد منهج القيمة العادلة لتقييم الأصول الثابتة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النفطية- *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، السنة ١٢، المجلد ١٤، العدد ٣٨، ٢٠١٦، ص: ٣٤٧-٣٧٠.
٣. أبو كريشة، طه زكريا، (٢٠١٥) " دور الأعضاء غير التنفيذيين في نجاح الحوكمة ودور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة أسيوط - كلية التجارة : المجلد/العدد : ع: 59، ديسمبر الصفحات 89 - 118

<https://search.mandumah.com/Record/760543>

٤. سامح ، محمد رضا رياض أحمد، "أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها علي التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد ٨، العدد ٤، ٢٠١٢ م، ص: ٧٣٦-٧٦١.
٥. سمير ، كامل محمد عيسي، ٢٠٠٨، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية- *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، جامعة الاسكندرية ، العدد رقم ٢، المجلد رقم ٤٥، يوليو
٦. صالح، جليل إبراهيم (٢٠١٦) "أثر أخلاقيات مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية : دراسة ميدانية لمكاتب البصرة - ميسان - ذي قار" ، *مجلة دراسات إدارية* ، جامعة البصرة - كلية الادارة والاقتصاد، المجلد/العدد : مع 9، ع 17 تشرين الصفحات 252 - 298

<https://search.mandumah.com/Record/807841>

٧. صيام احمد زكريا ، (٢٠٠٩) ، " دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان" ، *مجلة علوم انسانية* ، العدد ٤٢ ، الشهر ٧ .
٨. محمد المومني عون الشيبيل : " أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية -دراسة ميدانية" ، *مجلة المنارة للبحوث والدراسات* ، جامعة ال البيت ، مجلد ١٩ العدد ٤ ، ٢٠١٣ م <http://hdl.handle.net/123456789/301>
٩. عبد الرحمن ، سوزان جمال الدين ، ٢٠٠٤ ، " مدى التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية واثار ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية " ، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع ، ص. ص ١٠١ - ١٢٦ .
١٠. فيان ، عبد الرحيم ياسين، ٢٠١٦، "خدمات التأكيد والتدقيق المستمر ومتطلبات تجسير فجوة التوقعات في بيئة التجارة الإلكترونية" *مجلة الادارة والاقتصاد The Journal of Administration & Economics* ، السنة ٣٩، العدد ١٠٧، الصفحات ٣٠٣:٢٨٥

### ج - الرسائل العلمية

١. صلاح ، رغدة محمد عبد الرحمن، ٢٠١٢ ، " دور المراجعة البيئية الداخلية في تفعيل مقومات الحوكمة البيئية لقطاع الأعمال -دراسة تطبيقية- " *رسالة ماجستير المحاسبة* ، كلية التجارة جامعة القاهرة، ٢٠١٢
٢. عابد ، علباء عبد اللطيف أحمد، ٢٠١٣ ، " نموذج مقترح لمراجعة الأنظمة الإدارية المتكاملة المعتمدة على نظم الجودة الشاملة لتحسين الكفاءة والفاعلية - دراسة تطبيقية " *الدكتوراه في المحاسبة* . جامعة الأزهر -القاهرة -فرع البنات.
٣. معتر، محمد علي إسماعيل، ٢٠١٨ ، " أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) على القوائم المالية -دراسة ميدانية على فروع المصارف العاملة بمدينة الأبيض- *رسالة ماجستير في المحاسبة* ، كلية الدراسات التجارية، جامعة كردفان.

### د - المؤتمرات العلمية

١. البصري ، فهيد محسن ، (٢٠٠٩) ، "مدققو الحسابات والأزمة الاقتصادية العالمية" ، مؤتمر الأزمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والاسلامي ، جامعة الجنان ، طرابلس ، لبنان
٢. مطر ، محمد و الحلبي ، ليندا حسن ، ٢٠٠٩ ، " دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من ١٠ - ١١ نوفمبر ، الزرقاء - الاردن .
٣. سامي ، مجدي محمد ، ٢٠٠٥ ، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها علي جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية " ، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية . الجزء الأول ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٨ - ١٠ سبتمبر ، ص . ص ٦٧ - ١٢٢
٤. عبد الحميد ، أحمد أشرف ، ٢٠٠٥ ، " إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات " ، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية — الجزء الثاني ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٨ - ١٠ سبتمبر ، ص . ص ١٥٩ - ١٨٨ .

#### هـ - قوانين وتقارير ومواقع انترنت واخرى

١. الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر ، (٢٠٠٨) ، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجه " ، مجلة ديوان المحاسبة ، عمان ، الأردن .
٢. الجهاز المركزي للمحاسبات ، التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠١٧، ٢٠١٦
٣. دليل التعليمات الرقابية ، ٢٠٠٣ ، قطاع الرقابة والإشراف ، البنك المركزي المصري ، مارس .
٤. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ٢٠٠٥ ، مركز المديرين المصري ، وزارة الاستثمار ، جمهورية مصر العربية ، أكتوبر .
٥. دليل تطبيق القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة بالبورصة ، قرار رقم ٦٢ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ١٧/٤/٢٠٠٧ ، الهيئة العامة لسوق المال .
٦. دليل عمل لجان المراجعة ، ٢٠٠٨ ، مركز المديرين المصري ، وزارة الاستثمار ، جمهورية مصر العربية ، أغسطس .
٧. دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات ، ٢٠١١ ، مركز المديرين المصري ، وزارة الاستثمار ، جمهورية مصر العربية ، مارس .
٨. قانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ - بشأن اصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات
٩. قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ - بشأن تعديل قانون الجهاز المركزي للمحاسبات
١٠. قانون حماية البيئة ٤ لسنة ١٩٩٤
١١. قانون سوق المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢
١٢. الهيئة العامة للرقابة المالية/ [www.fra.gov.eg](http://www.fra.gov.eg)

ثانياً : المراجع الأجنبية

## **A - Books**

1. Braiotta Jr., L., 2004, "**The Audit Committee Handbook**" Fourth edition, School of Management, State University of New York at Binghamton
2. Nicholas J. Bahr, 2018, "**System Safety Engineering and Risk Assessment A Practical Approach**," Pub. location Boca Raton, eBook Published 8 October 2018, , Second Edition, 443 pages, DOI <https://doi.org/10.1201/b17854>
3. Jones, M. J, 2011, "**Creative accounting fraud and international accounting scandals**", John Wiley & Sons, Inc, Canada, USA.

## **B - Periodicals**

4. Abbott, L., Parker, S. and Peters, G., 2004, " Audit committee characteristics and restatements ", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 23(1), p.p. 69 – 87 .
5. Amat, O. and Gowthorpe, C., 2004, "Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issues", **Journal of Economic Literature**.
6. Ashok Kumar Gupta, 2015, Creative Accounting, **International Of Management Science (IJMS)** Vol.– V, Issue – 2, December
7. Fizza Tassadaq, Qaisar Ali Malik; , 2015, Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing, **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol 5 • Issue 2 •, 544-551.
8. Isabel-María García-Sánchez , Jennifer Martínez-Ferrero , María-Antonia Garcia-Benau, 2019, " Integrated reporting: The mediating role of the board of directors and investor protection on managerial discretion in munificent environments" **Corporate Social Responsibility and Environment Management** , Volume 26, Issue 1, January/February, Pages 29-45
9. Itay Kama & Nahum Melumad: 2019 " Camouflaged Indicators of Earnings Management" journal European Accounting Review, **An international scholarly journal of the European Accounting Association**, Vol. 28 ,issue 2, May, pp: 223-248  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1595693>
10. Matiş, D., Vladu, A.B. & Cuzdriorean, D.D. (2012), "Creative Disclosure –**Feature of Creative Accounting**", *Annales Universitatis Apuiensis Series Oeconomica*, 73-
11. Miroslav S, Gabriela, S, Daniel. L, 2016, "Fraud Accounting in Slovakia after Times of Financial Crisis" **International Journal of Economic Perspectives**, Volume 10, Issue 4, 139-146 .
12. Popescu, L-M. & Nisulescu, i. A, 2013, " Detecting Creative Accounting Practices and their Impact on the Quality of Information Presented in Financial Statements", **Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology**, Vol .3, December, Issue 6
13. Racha El Moslemany & Demyana Nathan: 2019, " Ownership structure and Earnings Management: evidence from Egypt" **International Journal of Business and Economic Development**, A Journal of the Academy of Business and Retail Management (ABRM) Vol. 7 Number, March, pp: 18-32
14. Supriya Khaneja, Dr. Vidhi Bhargava, Prof. Lalit Gupta, , 2017, " Redefining the Role of Auditor in Curbing Creative Accounting Practices ", **International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)** ISSN: 2319-4421 Volume 6, No. 3, March 2017

15. Tshibalo Lucas.2016," Progressive The Application Of Business Process Re-engineering systems to enhance the services delivery in public sector "**uropean Journal of Research in Social Sciences** Vol. 4 No. 7, , UK PP: 13-22 ISSN 2056-5429 Progressive Academic Publishingwww.idpublications.org

### C ) **Other**

16. Abbott , L. J. , Parker , S. and Peters , G. F. , 2002 , " **Audit Committee Characteristics and Financial Misstatement** : A Study of the Efficacy of Certain Blue Ribbon Committee Recommendations " , Electronic copy available at : <http://ssrn.com/abstract=319125> , March , P.P. 1 – 48 .
17. Abernathy, J. L. , Kang, T. and Krishnan, G. V. , 2011 , " **Audit Committee Expertise and Financial Analysts' and Investors' Ability to Anticipate Future Earnings** " , School of Accounting , Spears School of Business , Oklahoma State University , July 4 , P.P. 1 – 43 .
18. ,Beuselinck , C. , Deloof , M. and Vanstraelen , A. , 2010 , " **Earnings Management Contagion in Multinational Corporations** " Antwerp University , Electronic copy available at; <http://ssrn.com/abstract=1599678> , April 30 , P.P. 1 – 34 .
19. Böcking , H. J. , Gros , M. , Wallek , C. and Worret , D. , 2011 , " **Earnings Management and Enforcement of Accounting Standards – Evidence from Germany** " , Goethe-University Frankfurt , Grüneburgplatz 1 , 60323 Frankfurt/Main , Germany , Electronic copy available at : <http://ssrn.com/abstract=1755122> , July , P.P. 1 – 35 .
20. F. Jordan Srouf ,Neil Yorke-Smith: 2016 , " **Assessing Maritime Customs Process Re-Engineering using Agent-Based Simulation**, AAMAS '16 Proceedings of the 2016 International Conference on Autonomous Agents & Multiagent Systems, Pages 786-795 Singapore, Singapore — May 09 - 13, 2016 International Foundation for Autonomous Agents and Multiagent Systems Richland, SC ©2016 table of contents ISBN: 978-1-4503-4239-1
21. Mario Hak, Berislav Andrić, Marko Sostar, 2018," **Using Information Technology in Business Process Re-Engineering: Case Study of Tax Administration Croatia**, of the 3rd International Conference 9 - vol 2280, <https://repozitorij.vup.hr/>
22. **GAAS** Generally Accepted Auditing Standards , Reviewed by Will Kenton .Updated Apr 13, 2019
23. <https://www.investopedia.com> › Investing › Financial Analysis
24. **ISO** International Organization for Standardization 14001 available at <https://www.iso.org/iso-14001-environmental-management.html>
25. **PCAOB** Public Company Accounting Oversight Board, 2019 available at <https://pcaobus.org>:  
 PCAOB Announces Additional Webinar on Critical Audit Matters (April 5, 2019)  
 PCAOB Announces Upcoming Webinars on Critical Audit Matters (March 29, 2019)  
 PCAOB Staff Provides Guidance in Advance of CAM Effective Dates (March 18, 2019)  
 PCAOB Announces New Office of Enterprise Risk Management, Names Chief Risk Officer (Feb. 25, 2019).