

## The role of continuous auditing in limiting creative accounting practices - A field study on a sample of Sudanese banks -

**Mohammed Khalil Hamed Mohammed**

Wasilla College of Science and Technology || Khartoum || Sudan

**Eesa Abdelrahim Oshy Abubakir**

Saudi Exhibition and Marketing Company (Cimark Group) || Riyadh || KSA

**Nourel-daim Eltayeb Yousif Elhag**

College of Business Administration || Gulf Colleges Hafar Al-Batin || KSA

**Abstract:** This study dealt with the role of continuous review in limiting creative accounting practices (a field study on a sample of Sudanese banks). The problem of the study is: there are many alternatives to measurement and accounting evaluation that may be used to influence financial data to achieve creative accounting goals, which may affect the interests of some Categories associated with the company. The importance of the study lies in activating the role of continuous review and limiting creative accounting practices in manipulating the list of financial position and income in Sudanese banks. The study followed the descriptive approach, the analytical approach and the case study method, with the use of the (spss) program to analyze the data collected by the questionnaire tool from the number (100) random sample from the study population. The study concluded that the continuous verification of the appropriateness of accounting measurement in financial transactions limits the effects of creative accounting in the statement of financial position. Continuous verification of the adequacy of accounting estimates for some financial elements limits the effects of creative accounting on financial statements. The study recommended continuous verification of the appropriateness of accounting measurement in financial transactions limiting the effects of creative accounting in the statement of financial position.

**Keywords:** Continuous Auditing, Creative Accounting, Creative Accounting Methods, Sudanese Banks.

## دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية -

محمد خليل حامد محمد

كلية الوسيلة للعلوم والتكنولوجيا || الخرطوم || السودان

عيسى عبد الرحيم أو شي أبو بكر

الشركة السعودية لتنظيم المعارض والتسويق (مجموعة سيمارك) || الرياض || المملكة العربية السعودية

نور الدائم الطيب يوسف الحاج

كلية إدارة الأعمال || كليات الخليج للعلوم الإدارية والإنسانية || المملكة العربية السعودية

الملخص: تناولت الدراسة دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية (وتتمثل مشكلة الدراسة بأن هنالك العديد من بدائل القياس والتقويم المحاسبي والتي قد تستخدم في التأثير على البيانات المالية

لتحقيق أهداف المحاسبة الإبداعية مما قد تؤثر على مصالح بعض الفئات المرتبطة بالشركة تكمن أهمية الدراسة في تفعيل دور المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة المركز المالي والدخل في المصارف السودانية. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وأسلوب دراسة الحالة. مع استخدام برنامج spss لتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أداة الاستبانة من عدد (100) عينة عشوائية من مجتمع الدراسة. توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها التحقق المستمر من ملائمة القياس المحاسبي في المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي، والتحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية لبعض العناصر المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية. أوصت الدراسة بالتحقق المستمر من ملائمة القياس المحاسبي في المعاملات المالية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي

الكلمات المفتاحية: المراجعة المستمرة، المحاسبة الإبداعية، أساليب المحاسبة الإبداعية، المصارف السودانية.

## المقدمة والإطار المنهجي

لقد أدت الانهيارات المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار مالي إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهة نظر كل من المستثمرين والإدارة والمشرعين والباحثين. وتعود هذه الانهيارات إلى مجموعة من العوامل أهمها لجوء الإدارة إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين بصوري في ربحيتها أو في مركزها المالي وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة، وهو ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) بالإضافة إلى تسبب التحايل والتضليل في طرق استخدام المبادئ المحاسبية في حدوث تلك الانهيارات ما دفع مجلس الإدارة بالشركات والمشرعين والمنظمات المهنية إلى توفير آلية مناسبة تحد من الممارسات المحاسبية المضللة في اختيار سياسات إدارية وقرارات محاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوق بها خالية من الاحتيال والتضليل.

### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة بأن هنالك العديد من بدائل القياس والتقويم المحاسبي والتي قد تستخدم في التأثير على البيانات المالية لتحقيق أهداف المحاسبة الإبداعية مما قد تؤثر على مصالح بعض الفئات المرتبطة بالشركة لذلك من المفترض أن يلعب المراجع الخارجي دوراً فاعلاً في معالجة مشكلة تعارض المصالح والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختيار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية .
- الفرضية الثانية: تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي.
- الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل.

### أهداف الدراسة:

- معرفة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- بيان دور وأساليب المراجعة المستمرة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توضيح العلاقة بين تطبيق المراجعة المستمرة وجودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في تفعيل دور المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة المركز المالي والدخل في المصارف السودانية.

## 2- الدراسات السابقة والإطار النظري

### المحور الأول- الدراسات السابقة:

- دراسة: (P.Akabari (2012): تناولت "العوامل المؤثرة على مخاطر التشغيل الإلكتروني في المصارف" تمثلت مشكلة الدراسة في المخاطر المصاحبة للتشغيل الإلكتروني بالمصارف وكيفية تجنبها، هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على المخاطر المصاحبة للتشغيل الإلكتروني بالمصارف وكيفية تجنبها في المصارف الإيرانية. وتوصلت إلى أن دقة البيانات والرقابة الداخلية، البنية التحتية التكنولوجية وأمن النظم تؤثر على مخاطر التشغيل الإلكتروني في المصارف، هناك عدم تساوى مقدار تأثير هذه العوامل على مخاطر التشغيل الإلكتروني.
- دراسة: صالح، وياسر 2016، تناولت " دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية " لقد هدفت الدراسة إلى توضيح دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية في المصارف السودانية. توصلت إلى أن مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات تعد من أكثر المخاطر التي تواجه المصارف وقد ازدادت هذه المخاطر من خلال تزايد مستوى الاعتماد على التكنولوجيا. أن نجاح المصارف السودانية في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية يتطلب تفعيل نظام المراجعة المستمرة.
- دراسة: يوسف الزين 2017م، تناولت " دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومخاطر الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية"، لقد هدفت الدراسة إلى زيادة شفافية القوائم المالية بالمصارف السودانية والحد من التلاعب بأرقام الربح في القوائم المالية المنشورة إلكترونياً بالإضافة إلى استحداث أساليب جديدة في مراجعة التقارير المالية والتي تساعد في كفاءة المعلومات المقدمة للمستخدمين. و توصلت إلى مجموعة نتائج أهمها أن المراجعة المستمرة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والتدفقات النقدية.

التعليق على الدراسات السابقة: اتفقت هذه الدراسة مع (صالح، وياسر 2016) ودراسة (يوسف الزين 2017) في تناول المتغير المستقل المراجعة المستمرة، واختلفت معهما في المتغير التابع حيث أن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، واختلف مع دراسة (P.Akabari: 2012) من حيث الموضوع. ويرى الباحثون أن ما يميز هذه الدراسة هو أنها أخذت في الاعتبار المتغيرات الحديثة للمراجعة المستمرة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لإضفاء المصداقية للقوائم المالية.

### المحور الثاني- الإطار النظري للمراجعة المستمرة

أولاً: تعريف المراجعة المستمرة: عرفت المراجعة المستمرة بأنها: منهجية تمكن مراقبي الحسابات من تقديم تأكيد مكتوب على مجال مراجعة معين، باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة التي تصدر في نفس توقيت التأكيد على الأحداث المرتبطة بمجال المراجعة المعين أو بعد حدوث هذا التأكيد بفترة قصيرة. (الصياد، 2012، 512) كما عرفت بأنها عملية مراجعة إلكترونية شاملة تمكن مراقب الحسابات من عمل تأكيد مهني بدرجة ما على معلومات مستمرة بصورة متزامنة مع الإفصاح عن هذه المعلومات أو فور الإفصاح بوقت قصير. (الجمال، 2014، 502)

كما عرفت بأنها: أحد أنواع المراجعة التي تتم على نظام حاسب إلكتروني مباشر، وتهدف إلى مراقبة وفحص وتحليل تدفق البيانات خلال النظام على نحو مستمر، وذلك باستخدام مجموعة من قواعد المعرفة الخاصة بالمراجع، والتي يتم إدماجها في النظام محل المراجعة. (علي، 2009، 90)

وعرفها كاتب آخر بأنها: عملية تجميع أدلة الإثبات الإلكترونية المراجعة والتي تمثل أساس معقول لإبداء رأي في محايد عن مدى صحة وسلامة التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي إلكتروني فوري غير ورفي منشور خلال شبكة الانترنت. (لطفي، 2005، 35)

كما عرفها آخر بأنها: أي وسيلة يستخدمها مراجع الحسابات لإجراء المراجعة على أساس مستمر، وهي تقوم باختبار العمليات على أساس معايير محددة، تحدد لأشياء الغريبة، وتعتبر مسئولية مراجع الحسابات (Warren,2006,27: 35).

يرى الباحثون أن المراجعة المستمرة عبارة عن عملية تدقيق إلكترونية منظمة تجري جنباً إلى جنب عند تسجيل القيود المحاسبية وتكون مستمرة طول العام وذلك عن طريق تجميع الأدلة الإلكترونية للمراجعة كأساس معقول لإبداء رأي في محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي إلكتروني.

ثانياً: أهمية المراجعة المستمرة: تنبع أهمية المراجعة المستمرة من خلال دورها في الآتي: (محمد نور، 2007، 338-339):

- أنها مراجعة فورية مستمرة للنظم غير الورقية والتبادل الإلكتروني للبيانات.
- المراجعة اليدوية غير مناسبة في ظل نظم المحاسبة الفورية، حيث أن مستندات المعاملات، إما لم تكن موجودة أو يتم تخزينها إلكترونياً.
- تساعد المراجعة المستمرة على تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.
- تؤدي المراجعة المستمرة إلى زيادة جودة مراجعة القوائم المالية.
- هي أفضل المداخل لتخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة مستمرة لمواقع الشركات على الانترنت.
- مساعدة المراجعين في اختيار عينة كبيرة من عمليات العميل أي التحول إلى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل.
- تساعد في حماية الأعمال الإلكترونية من الغش والأخطاء والاختراق غير المسموح به.
- وإضافة (الجبر، 2003، 179) تتيح الاتصال المتبادل والفعال بين مقدمي المعلومات للمنشآت ومستخدميها. مما سبق يتضح للباحثين أن أهمية المراجعة المستمرة تنبع من خلال توفير تأكيدات مهنية لمستخدمي التقارير المالية الإلكترونية للشركة، وإضفاء الثقة على جودة الإفصاح المحاسبي الإلكتروني مما يساعد المستخدمين للتقارير المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة ملائمة.

ثالثاً: الحاجة إلى المراجعة المستمرة: تنبع الحاجة إلى المراجعة المستمرة من خلال دورها في الآتي: (ابراهيم، 2008، 227)

- حاجة متخذي القرار إلى تخفيض خطر المعلومات: ويجب أن تكون هذه المعلومات في ظل الإفصاح الفوري أن تكون ملائمة لاتخاذ القرارات الفورية أو المتسارعة.
- حاجة الملاك إلى الرقابة المستمرة على الإدارة: حيث تكون المراجعة المستمرة أداة للرقابة الخارجية المستمرة من جانب الملاك على مجالس إدارات الشركة.

- الاستجابة للأثار المهنية الجوهرية لتكنولوجيا المعلومات: وتتميز المراجعة المستمرة بأنها جاءت كاستجابة مهنية للأثار الحتمية لتكنولوجيا المعلومات على المحاسبة والمراجعة، فقد كان هناك طلب على هذه الخدمة المهنية في ظل التطورات المتلاحقة والمتسارعة في أدوات تكنولوجيا المعلومات.<sup>0</sup>
  - الحاجة للحصول على الأدلة الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني.
  - النقل والتصديق على العمليات الإلكترونية.
  - زيادة الطلب على القوائم المالية في الأوقات المناسبة والملائمة.
  - مطالبة المراجعين بضرورة توفير خدمات مراجعة على درجة عالية من الجودة لتدعيم وتأكيد ونشر المعلومات المحاسبية بشكل مستمر.
  - الحاجة إلى تلبية متطلبات الرقابة الداخلية في مجال تكنولوجيا المعلومات.
- وأضاف إلى ذلك (علي، 2015، 200) من الحاجة إلى المراجعة المستمرة هو زيادة اهتمام مهنة المراجعة والهيئات الأكاديمية بالبحث والاكتشاف المبكر عن كيفية تنفيذ وتطبيق مراجعة الوقت الفعلي.
- ويرى الباحثون انه مع تطور التجارة العالمية وظهور التقنيات الحديثة أدى إلى الحاجة الملحة للمراجعة المستمرة لكي تواكب المراجعة بقية العلوم الأخرى في التطور وتساعد في اتخاذ القرارات للإطراف المستفيدة في الوقت المناسب.

#### المحور الثالث- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً- تعريف المحاسبة الإبداعية: هناك عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية منها ما يلي: (ابوذر، 2010، 76) عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها: النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية، وليست نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي.

وعرفت بأنها: العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.

كما عرفت أخرى (عبدالفتاح، 2010، 76)، بانها عملية استخدام الإدارة للحكم الشخصي في عملية التقرير المالي لتعديل القوائم والتقارير المالية من أجل تضليل مستخدمي القوائم المالية.

وعرفت أيضاً بأنها (محمد، 2002، 7)، تعني اللجوء الشركات إلى استغلال التغيرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين مستخدمي المعلومات المحاسبية حتى وإن كان ذلك على حساب الحقيقة.

وعرف الباحثون المحاسبة الإبداعية بأنها: هي التلاعب في الحسابات عن طريق استخدام الطرق البديلة في المعالجات أو تغيير توقيت حدوث المعاملات المالية وذلك عن طريق إخفاء الأداء الفعلي للمنظمات بغرض تحقيق نتائج نافعة للمنظمة أو لبعض المستفيدين.

ثانياً- أساليب المحاسبة الإبداعية: ومن أهم الأساليب: (أحمد، 2006، 270)

- إدخال عمليات وهمية من اجل التلاعب في بيانات المركز المالي.
- اختيار توقيت حدوث عمليات التبادل الحقيقية من اجل إعطاء انطباع مرغوب فيه في الحسابات.
- اختيار السياسات المحاسبية التي تعطي أفضل صورة للمنشأة.

- وجود قيود معينة في الحسابات تتضمن درجة من التقرير الشخصي.
  - إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية.
  - استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.
  - التلاعب في تحديد الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتجميلها بالأرباح والخسائر.
  - عدم كفاية الإفصاح بتعزيز مجلس الإدارة.
- ويضيف الباحثون إلى أساليب المحاسبة الإبداعية أسلوب الإدارة المتسلط والعشوائي وعدم الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة للتجارة وعدم تطبيق الحوكمة وعدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً- الآثار المترتبة على أساليب المحاسبة الإبداعية: تتمثل في الآتي:

1. فجوة الثقة والمصدقية في التقارير المالية حيث تتضمن المعلومات المحاسبية تحريفات في الإيرادات والمصروفات مما يفقد المعلومات المحاسبية المصدقية والموضوعية التي تعتبر من أهم المقومات مما يصعب على المراجع اكتشاف ممارسات تحريف الأرباح لأنها تتضمن أساليب المعلقة قيمتها في التنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركة وتدفعاتها النقدية مما يؤثر على قيمة المعلومات. (علي، 2014، 46)
  2. فجوة الثقة والمصدقية في التقارير المالية: حيث تعتمد القرارات الاستثمارية على العائد المتوقع تحقيقه، الذي يعتمد على توقعات النمو المستقبلية للشركة، والطلب على منتجات، كما تعتمد توقعات النمو بدورها على المعلومات الخاصة بالإيرادات والأرباح، وتؤدي النتائج التالية المضللة إلى إخفاء الاتجاهات الحقيقية لنمو الإيرادات والأرباح، ومن ثم اتخاذ قرارات استثمارية غير رشيدة وتحميل المستثمرين تكاليف مرتفعة (Barth,2004,44).
- يتضح للباحثين أن تداعيات المحاسبة الإبداعية تتعلق بالآتي:
- زيادة فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية من خلال عدم الثقة والمصدقية للتقارير المالية.
  - التأثير على القرارات الاستثمارية من خلال تضليل القوائم المالية للمستثمرين.

### 3- منهجية الدراسة وإجراءاتها

منهج الدراسة:

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لدراسة الحالة، مع استخدام برنامج (spss) لتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أداة الاستبانة.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين بالمصارف السودانية والتي يبلغ عددها (ثمانية وثلاثون) مصرفاً بالإضافة إلى البنك المركزي السوداني (الموقع الإلكتروني لبنك السودان المركزي <https://cbos.gov.sd>)، وجميعها تعمل وفق النظام المصرفي الإسلامي. وعينة الدراسة تكونت من (100) مفردة من مجتمع البحث.

ثبات وصدق أداة الدراسة:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم مرة واحدة تحت تم تحكيم الاستبانة بواسطة خبراء في موضوع الدراسة، كما تم اختبار الصدق الإحصائي بمعامل الفا كروباخ.

جدول رقم (1) معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان.

الرقم	المحور	عدد العبارات	الثبات
1	المحور الأول	8	0.921
2	المحور الثانية	8	0.865
3	المحور الثالثة	7	0.921
	إجمالي العبارات	23	0.943

المصدر: إعداد الباحثون، التحليل الإحصائي spss 2020 م.

من خلال الجدول (1) يلاحظ الباحثون أن معامل كرونباخ لكل عبارات الاستبيان = 0.943 وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات الاستبيان، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

أولاً- تحليل البيانات الشخصية:

1. التخصص العلمي:

الجدول (2) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	40	40%
اقتصاد	23	23%
إدارة أعمال	15	15%
دراسات مصرفية ومالية	15	15%
أخرى	7	7%
المجموع	100	100%

المصدر: إعداد الباحثون، التحليل الإحصائي spss 2020 م.

من خلال الجدول (2) يلاحظ الباحثون أن أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي، عدد (40) مبحوث تخصص محاسبة وبنسبة (40%) ، وعدد (23) مبحوث تخصص اقتصاد وبنسبة (23%) ، وعدد (15) مبحوث تخصص إدارة أعمال وبنسبة (15%) ، وعدد (15) مبحوث تخصص دراسات مصرفية ومالية وبنسبة (15%) ، و (7) مبحوث من تخصصات أخرى وبنسبة (7%).

2. المؤهل العلمي:

الجدول (3) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	58	58%
دبلوم عالي	6	6%
ماجستير	25	25%
دكتوراه	3	3%
أخرى	8	8%
المجموع	100	100%

المصدر: إعداد الباحثون، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.  
من خلال الجدول (3) أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، نجد أن بكالوريوس (58) مبحوث وبنسبة (58%) ، و دبلوم عالي (6) مبحوث وبنسبة بلغت (6%) و (25) مبحوث ماجستير وبنسبة (25%) ، و (3) مبحوث دكتوراه و بنسبة بلغت (3%) ، و (8) مبحوث من حملة مؤهلات أخرى وبنسبة (8%) من العينة المبحوثة.

### 3. المؤهل المهني:

الجدول (4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني:

النسبة المئوية	العدد	المهني
7%	7	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
1%	1	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
1%	1	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
0%	0	زمالة المحاسبين القانونيين الامريكية
76%	76	لا يوجد مؤهل مهني
15%	15	أخرى
100%	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.  
من خلال الجدول (4) أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني، عدد (7) مبحوث حاصل على زمالة المحاسبين القانونيين السودانية وبنسبة (7%) ومبحوث حاصل على الزمالة العربية وبنسبة (1%) ، و مبحوث حاصل على الزمالة العربية وبنسبة (1%) ، و مبحوث حاصل على الزمالة البريطانية وبنسبة (1%) ، وعدد (15) مبحوث من حملة المؤهلات المهنية الأخرى وبنسبة (15%) ، وعدد (76) مبحوث لا يوجد لديهم مؤهلات مهنية وبنسبة (76%) ، و (15) مبحوث من حملة مؤهلات أخرى وبنسبة (15%) من العينة المبحوثة.

### 4. المسمى الوظيفي:

الجدول (5) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي:

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
39%	39	محاسب
4%	4	مراجع داخلي
5%	5	مراجع خارجي
11%	11	مدير مالي
41%	41	أخرى
100%	100	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.  
من خلال الجدول (5) يلاحظ الباحثون أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي، عدد (39) مبحوث محاسب وبنسبة (39%) ، عدد (4) مبحوث مراجع داخلي وبنسبة (4%) ، عدد (5) مبحوث مراجع خارجي وبنسبة (5%) ، عدد (11) مبحوث مدير مالي وبنسبة (11%) ، عدد (41) مبحوث بمسميات وظيفية اهرى وبنسبة (41%).

5. سنوات الخبرة:

الجدول (6) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	49	49%
من 5-9 سنوات	36	36%
من 10-14 سنة	6	6%
من 15-19 سنة	2	2%
20 سنة فأكثر	7	7%
المجموع	100	100%

المصدر: إعداد الباحثون، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م  
 من خلال الجدول (6) يتبين أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات من خبرتهم أقل من 5 سنوات وبنسبة (49%)، وعدد (36) مبحوث وبنسبة (36%) خبرتهم من 5 إلى 10 سنة، و (6) مبحوث وبنسبة (6%) خبرتهم من 10 إلى 15 سنة، و (2) مبحوث وبنسبة (2%) خبرتهم من 15 إلى 20 سنة، و (7) مبحوث وبنسبة (7%) خبرتهم 20 سنة فأكثر (من العينة المبحوثة).

4- عرض النتائج؛ فحص واختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية."

الجدول (7) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الأولى:

م	العبارة	التكرار والنسبة									
		لا أوافق بشدة				أوافق بشدة					
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
1	إتاحة تقارير المراجعة المستمرة بصورة دائمة يؤدي إلى ترشيد عمليات اختيار السياسات المحاسبية البديلة	0	0%	4	4%	9	9%	50	50%	37	37%
2	توفر تقارير المراجعة المستمرة التأكيد الفوري على الثقة في نظام المنشأة يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	0	0%	3	3%	17	17%	46	46%	34	34%

م	العبارة	التكرار والنسبة									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
3	التأكيد الفوري من قبل تقارير المراجعة المستمرة بزاهة القوائم المالية يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	33%	33	51%	51	14%	14	2%	2	0%	0
4	توفر تقارير المراجعة المستمرة تأكيد فوري بصحة التدفقات النقدية يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	36%	36	44%	44	14%	14	6%	6	0%	0
5	إعداد تقارير المراجعة المستمرة في الوقت الحقيقي لدخول المستخدم يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	38%	38	44%	44	16%	16	2%	2	0%	0
6	تقدم تقارير المراجعة المستمرة تأكيد إيجابي فوري يخلو القوائم المالية من التلاعب الإداري يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	33%	33	45%	45	21%	21	1%	1	0%	0
7	التأكيد الفوري لتقارير المراجعة المستمرة من ثبات السياسات المحاسبية المستخدمة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	38%	38	43%	43	19%	19	0%	0	0%	0
8	التحقق المستمر من ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة نشاط المنشأة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	32%	32	43%	43	25%	25	0%	0	0%	0

المصدر: إعداد الباحثين، التحليل الإحصائي spss 2020 م.

من خلال الجدول (7) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية الذي ينص على: "هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية" يلاحظ أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقون على ما جاء بعبارة محور الفرضية مما يشير ذلك إلى اتجاهات إيجابية لعلاقة التقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية

الجدول (8) المتوسط الحسابي والمنوال والتفسير لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الأولى:

م	العبارة	المتوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	اتاحة تقارير المراجعة المستمرة بصورة دائمة يؤدي إلى ترشيد عمليات اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.11	4	أوافق
2	توفر تقارير المراجعة المستمرة التأكيد الفوري على الثقة في نظام المنشأة يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.15	4	أوافق
3	التأكيد الفوري من قبل تقارير المراجعة المستمرة بزاهة القوائم المالية يؤدي إلى	4.10	4	أوافق

م	العبارات	المتوسط الحسابي	المنوال	التفسير
	ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة			
4	توفر تقارير المراجعة المستمرة تأكيد فوري بصحة التدفقات النقدية يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.18	4	أوافق
5	إعداد تقارير المراجعة المستمرة في الوقت الحقيقي لدخول المستخدم يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.10	4	أوافق
6	تقدم تقارير المراجعة المستمرة تأكيد ايجابي فوري بخلو القوائم المالية من التلاعب الإداري يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.19	4	أوافق
7	التأكيد الفوري لتقارير المراجعة المستمرة من ثبات السياسات المحاسبية المستخدمة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.19	4	أوافق
8	التحقق المستمر من ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة نشاط المنشأة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	4.07	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من خلال الجدول (8) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الأولى التي تنص على)هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية( فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.19 - 4.07) والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات الباحثين هي الموافقة.

#### الجدول (9) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	إتاحة تقارير المراجعة المستمرة بصورة دائمة يؤدي إلى ترشيد عمليات اختيار السياسات المحاسبية البديلة	204.468	1	.000
2	توفر تقارير المراجعة المستمرة التأكيد الفوري على الثقة في نظام المنشأة يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	203.558	2	.000
3	التأكيد الفوري من قبل تقارير المراجعة المستمرة بنزاهة القوائم المالية يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	185.576	1	.000
4	توفر تقارير المراجعة المستمرة تأكيد فوري بصحة التدفقات النقدية يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	149.166	2	.000
5	إعداد تقارير المراجعة المستمرة في الوقت الحقيقي لدخول المستخدم يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	172.817	2	.000
6	تقدم تقارير المراجعة المستمرة تأكيد ايجابي فوري بخلو القوائم المالية من التلاعب الإداري يساهم في ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	161.321	1	.000
7	التأكيد الفوري لتقارير المراجعة المستمرة من ثبات السياسات المحاسبية المستخدمة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	113.151	2	.000
8	التحقق المستمر من من ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة نشاط المنشأة يؤدي إلى ترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة	124.168	1	.000

المصدر: إعداد الباحثين، من الدراسة الميدانية، 2020م

من خلال الجدول (9) لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية) تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي (149.166 - 185.576 - 203.558 - 204.468) (124.168 - 113.151 - 161.3321 - 172.817) وبدرجات حرية (2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تنقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

- الفرضية الثانية: "تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي."

الجدول (10) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبارة	التكرار والنسبة									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
1	تقوم المراجعة المستمرة بتقديم ضمان مستمر عن معلومات مالية للمخزون السلعي	0%	0	3%	3	16%	16	52%	52	29%	29
2	التحقق المستمر من أرصدة الحسابات المدينة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	1%	1	1%	1	28%	28	43%	43	27%	27
3	تقدم المراجعة المستمرة ضمان مستمر عن قيمة الأصول الثابتة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	0%	0	4%	4	17%	17	54%	54	25%	25
4	تقديم ضمان مستمر عن قيمة التقدير المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	1%	1	3%	3	16%	16	58%	58	22%	22
5	التحقق المستمر من ملائمة قواعد القياس في إعداد المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	1%	1	2%	2	20%	20	51%	51	26%	26
6	توفير الثقة المستمرة على جودة الإصلاح المحاسبي للتقارير المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	1%	1	4%	4	16%	16	53%	53	26%	26
7	إنتاج تقارير فورية بشكل متزامن مع الأحداث المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	0%	0	2%	2	19%	19	51%	51	28%	28
8	التحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	0%	0	2%	2	14%	14	51%	51	33%	33

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من خلال الجدول (10) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية التي تنص على: "تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي" يلاحظ أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقون على ما جاء بعبارات محور الفرضية مما يشير ذلك إلى اتجاهات ايجابية لعلاقة دور المستمرة في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

الجدول (11) المتوسط الحسابي والمنوال والتفسير لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبارات	المتوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	تقوم المراجعة المستمرة بتقديم ضمان مستمر عن معلومات مالية للمخزون السلعي	4.07	4	أوافق
2	التحقق المستمر من ارصدة الحسابات المدينة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	3.94	4	أوافق
3	تقدم المراجعة المستمرة ضمان مستمر عن قيمة الأصول الثابتة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	4.00	4	أوافق
4	تقديم ضمان مستمر عن قيمة التقدير المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	3.97	4	أوافق
5	التحقق المستمر من ملائمة قواعد القياس في إعداد المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	3.99	4	أوافق
6	توفير الثقة المستمرة على جودة الإصلاح المحاسبي للتقارير المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	3.99	4	أوافق
7	انتاج تقارير فورية بشكل متزامن مع الاحداث المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	4.05	4	أوافق
8	التحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	4.15	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من خلال الجدول (11) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الثانية التي ينص على " تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي" فإن الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (3.94 – 4.15) والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات الباحثين هي الموافقة.

الجدول (12) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثانية:

م	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	تقوم المراجعة المستمرة بتقديم ضمان مستمر عن معلومات مالية للمخزون السلعي	116.191	1	.000
2	التحقق المستمر من ارصدة الحسابات المدينة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	256.004	2	.000
3	تقدم المراجعة المستمرة ضمان مستمر عن قيمة الاصول الثابتة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	154.931	1	.000
4	تقديم ضمان مستمر عن قيمة التقدير المحاسبية المستخدمة من قبل المنشأة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	173.963	3	.000

م	العبارة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
5	التحقق المستمر من ملائمة قواعد القياس في إعداد المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	237.859	1	.000
6	توفير الثقة المستمرة على جودة الاصلاح المحاسبي للتقارير المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	187.472	1	.000
7	انتاج تقارير فورية بشكل متزامن مع الاحداث المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	160.438	2	.000
8	التحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي	147.291	1	.000

المصدر: إعداد الباحثون، من الدراسة الميدانية، 2020م

يتضح من الجدول (12) أن لاختبار صحة الفرضية التي تنص على: "تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارة الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي - 160.438 - 187.472 - 237.859 - 173.963 - 154.931 - 256.004 - 116.191 (147.291) وبدرجات حرية (3-2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارة.

- الفرضية الثالثة- "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل".

الجدول (13) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة الفرضية الثالثة:

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة							
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق	
		التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
1	القيام بتحليل البيانات بصورة مستمرة لتقييم أداء الرقابة الداخلية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	1	1%	3	3%	14	14%	48	34%
2	القيام بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية بصورة متزامنة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	1	1%	4	4%	15	15%	49	31%
3	التحقق المستمر من المستندات المؤيدة لعمليات البيع يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	1	1%	2	2%	22	22%	44	31%
4	التحقق المستمر من تسجيل المصروفات	2	2%	3	3%	14	14%	52	29%

الرقم	العبارة	التكرار والنسبة							
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة			
	التي تخص السنة المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل								
5	التحقق المستمر من أرصدة حسابات المخزون السلي يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	2%	3%	15%	52%	28%	28%	28%	28%
6	فحص إجراءات المراجعة بصورة مستمرة بكفاءة العمليات التجارية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	2%	3%	12%	56%	27%	27%	27%	27%
7	التحقق بصورة مستمرة من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	2%	2%	20%	43%	33%	33%	33%	33%

المصدر: إعداد الباحثين، التحليل الإحصائي spss 2020 م.

من خلال الجدول (13) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات الفرضية التي تنص على: "هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل"، يلاحظ أن جميع أفراد عينة الدراسة موافقون على ما جاء بعبارة محور الفرضية مما يشير ذلك إلى اتجاهات ايجابية لعلاقة تطبيق المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل.

الجدول (14) المتوسط الحسابي والمنوال والتفسير لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة:

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	القيام بتحليل البيانات بصورة مستمرة لتقييم أداء الرقابة الداخلية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.11	4	أوافق
2	القيام بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية بصورة متزامنة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.05	4	أوافق
3	التحقق المستمر من المستندات المؤيدة لعمليات البيع يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.02	4	أوافق
4	التحقق المستمر من تسجيل المصروفات التي تخص السنة المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.03	4	أوافق
5	التحقق المستمر من أرصدة حسابات المخزون السلي يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.01	4	أوافق
6	فحص إجراءات المراجعة بصورة مستمرة بكفاءة العمليات التجارية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.03	4	أوافق
7	التحقق بصورة مستمرة من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	4.03	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (14) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات الفرضية الثالثة التي تنص على (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.33 - 4.49) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (15) اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية الثالثة:

م	العبرة	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
1	القيام بتحليل البيانات بصورة مستمرة لتقييم أداء الرقابة الداخلية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	283.509	1	.000
2	القيام بالتقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية بصورة متزامنة يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	289.826	1	.000
3	التحقق المستمر من المستندات المؤيدة لعمليات البيع يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	339.084	2	.000
4	التحقق المستمر من تسجيل المصروفات التي تخص السنة المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	249.311	1	.000
5	التحقق المستمر من أرصدة حسابات المخزون السلمي يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	234.741	2	.000
6	فحص إجراءات المراجعة بصورة مستمرة بكفاءة العمليات التجارية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	251.000	4	.000
7	التحقق بصورة مستمرة من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل	276.211	1	.000

المصدر: إعداد الباحثين، من الدراسة الميدانية، 2020م

لاختبار صحة الفرضية القائل "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي (276.211 - 251.000 - 234.741 - 249.311 - 339.084 - 289.826 - 283.509) وبدرجات حرية (4-2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

## الخاتمة- النتائج والتوصيات

من خلال عرض الاطار النظري والتطبيق الميداني، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحثون لمجموعة نتائج، وجاءت هذه النتائج متفقة مع دراسة (صالح، ياسر 2016م) في انه لنجاح المصارف السودانية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لمخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات يتطلب ذلك تفعيل دور المراجعة المستمرة. واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (يوسف الزين، 2017) في أن المراجعة المستمرة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

## أولاً- النتائج:

- من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحثون إلى النتائج الآتية:
- التحقق المستمر من أرصدة الحسابات المدينة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
  - التحقق المستمر من ملائمة القياس المحاسبي في المعاملات المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
  - التحقق المستمر من كفاية التقديرات المحاسبية لبعض العناصر المالية يحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.
  - التحقق المستمر من المستندات المؤيدة لعمليات البيع يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
  - التحقق من تسجيل المصروفات التي تخص السنة المالية بصورة مستمرة يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
  - التحقق بصورة مستمرة من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات المالية يحد من حق ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
  - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير المراجعة المستمرة وترشيد عمليات اختبار الطرق المحاسبية البديلة لممارسة المحاسبة الإبداعية، فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.07 - 4.19) والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة. تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (204.468 - 203.558 - 185.576 - 149.166 - 172.817 - 161.3321 - 113.151 - 124.168) وبدرجات حرية (2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.
  - تلعب المراجعة المستمرة دوراً فاعلاً في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة المركز المالي، فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.94 - 4.15) والمنوال (4) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة. تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (116.191 - 256.004 - 154.931 - 173.963 - 237.859 - 187.472 - 160.438 - 147.291) وبدرجات حرية (3-2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات.
  - هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل، فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.33 - 4.49) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة. تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات الفرضية وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (283.509 - 289.826 - 339.084 - 249.311 - 234.741 - 251.000 - 276.211) وبدرجات حرية (4-2-1) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.00) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

- توجد علاقة طردية بين تطبيق المراجعة المستمرة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية.

#### ثانياً- التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصى الباحثون بالآتي:

1. ضرورة التأكيد الفوري من قبل تقارير المراجعة المستمرة بنزاهة القوائم المالية وترشيد عملية اختيار السياسات المحاسبية البديلة.
2. التحقق المستمر من ارصدة الحسابات المدينة، والتحقق من ملائمة قواعد القياس للحد من آثار المحاسبة الإبداعية لبيانات قائمة المركز المالي.
3. ضرورة التحقق المستمر من المستندات المؤيدة لعمليات البيع يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل.
4. التحقق بصورة مستمرة من صحة التقديرات المحاسبية للمخصصات يحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيانات قائمة الدخل
5. ضرورة تطبيق المراجعة المستمرة في المصارف السودانية في ظل النشر الإلكتروني للبيانات المالية.
6. يوصي الباحثون مكاتب المراجعة الاهتمام بتأهيل المراجعين في مجال تكنولوجيا المعلومات.
7. نوصي الجهات التشريعية والهيئات المهنية بسن القوانين التي تعمل من الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.

#### قائمة المراجع

##### أولاً- المراجع بالعربية

- إبراهيم، ماجدة حسين، 2002م، تطور أساليب الرقابة الداخلية في مجال التجارة الإلكترونية، مجلة
- أحمد، عاطف محمد، 2006م، تحليل آثار المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين - دراسة تطبيقية على البيئة المصرية. مجلة الدراسات التجارية والمالية، ، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، القاهرة.
- إسحاق أبو ذر، عفاف إسحاق، 2010م، ممارسات المحاسبة الإبداعية بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الرابع عشر، العدد الثالث، القاهرة.
- الجبر، نبيه عبد الرحمن، 2002م، نشر التقارير المالية للشركات السعودية على الانترنت، مجلة الدراسات التجارية والمالية، ، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث، القاهرة.
- الجمال، جيهان عبد المعز، 2014م، المراجعة في البيئة الإلكترونية، دار الكتاب الجامعي للنشر، القاهرة.
- حماد، طارق عبد العال، 2002م، حوكمة الشركات والازمة المالية للحد من اساليب المحاسبة الإبداعية، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- الصياد، علي محمد، 2012م، دور المراجع الخارجي في التأكيد على خدمات الثقة باستخدام مدخل المراجعة المستمرة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الرابع، القاهرة.
- عدلي، جرار، 2006م، تطوير استراتيجية الحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على شركات المساهمة الأردنية، ، كلية التجارة، جامعة عمان العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة، الاردن.

- علي، شيخ الدين نصر الدين، 2014م، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على المصارف السودانية، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم.
- علي، صالح حامد، وتاج السر، ياسر، 2016م، دور المراجعة المستمرة في الحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية بالمصارف السودانية، مجلة الاقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة القران الكريم، العدد الأول، الخرطوم.
- علي، عبد الوهاب نصر، 2009م، مراجعة الحسابات في بيئة التجارة الإلكترونية - موسوعة معايير المراجعة الحديثة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، القاهرة.
- الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني، العدد الثالث، القاهرة.
- لطفي، أمين السيد، 2005م، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
- محمد نور، أحمد، واخرون، 2007م، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر، القاهرة.
- محمد، حميدان، 2002م، تقييم مستوى جودة تدقيق الحسابات في الاردن والعوامل المحددة لها - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة، كلية التجارة، جامعة اليرموك، رسالة ماجستير غير منشورة، الاردن.
- محمد، عبد الرحمن عبد الفتاح، 2010م، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الرابع عشر، العدد العاشر، القاهرة.

#### ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Akbari, 1999, A study on factors Affecting Operational Electronic Banking Risks in Iron Banking Industry: cas study: Kermanshah Meli Bank –int J. manage Bus , Department of Business Management Islamic Azad university (iAu)
- American Institute of Certified Public Accountants and Canadian Institute of Chartered Accountants, Exposure Draft AICPA/ CICA, sys trust principles and Criteria for systems Reliability, Version 1, July, P. 5, Available at <http://www.aicpa.org>.
- Barth.S, 2004, Creative Accounting Small advancing, Greek case, Managerial, Auditing , Journal , Vol.19. No.3, USA.
- Warran, J. D., and L, M. Smith, 20006, Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors, Internal Auditors .
- <https://cbos.gov.sd>