



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العمي  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

المرجع : ...../2022

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة بعنوان:

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية  
-دراسة عينة من محافظي الحسابات في ولاية ميلة-

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة (ل.م.د.)  
تخصص "مالية المؤسسة"

تحت إشراف الأستاذة:  
وادي رقية

إعداد الطالبين:

- فارس بويحي
- مرمون إياد

| الصفة        | الجامعة                                | اسم ولقب الأستاذ |
|--------------|--|------------------|
| رئيسا        | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | عزي فريال منال   |
| مشرفا ومقررا | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | وادي رقية        |
| ممتحنا       | المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة | بوعظم منير       |

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
1438

# إهداء

بسم الله والحمد لله الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل والصلاة والسلام  
على رسول الله، أهدي عملي هذا إلى والدي الكريمين وإلى كل إخوتي  
وأفراد عائلتي وإلى كل أساتذتي الأفاضل أصدقائي وزملائي في  
الاختصاص وكل من ساعدني في هذا العمل و بالأخص إلى صديقي  
وزميلي في العمل إياد مرمون كما أتمنى لنا المزيد من النجاحات في  
جميع مجالات الحياة إن شاء الله"

بويحي فارس

# إهداء

الحمد لله رب العالمين الذي جاد علينا بنور العلم فأنعم علينا ووفقنا  
لإنجاز هذا العمل وأزكى الصلاة على سيدنا محمد، أهدي عملي هذا  
إلى الأرواح الطاهرة أُمي و أبي وجدي وجدتي أسكنهم الله فسيح جناته و  
إهداء خاص إلى من رعتني وساندتني حتى هذه اللحظة عمتي العزيزة و  
إلى من هم عزوتي وسندي إخوتي الأعمام والى كل باقي أفراد عائلتي، و  
إلى كل زملائي وأصدقائي في الاختصاص وأهديه خاصة إلى صديقي  
ورفيقي في الدراسة فارس بويحي و أرجو من المولى عز و جل كل  
التوفيق لنا في جميع مجالات الحياة.

أياد مرمون

# شكر و تقدير

الحمد و الشكر للعلي القدير اولا و آخرا على نعمه الظاهرة و الباطنة  
أن و فقنا لإنجاز هذا العمل . اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل، لا يسعنا  
بعد انتهائنا من إعداد هذا العمل إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى  
الاستاذة " وادي رقية " لإشرافها على هذا العمل و توجيهاتها القيمة و كذلك  
لجنة المناقشة كما نتقدم بخالص شكرنا إلى كل السادة المحترمين من  
محافظة الحسابات في ولاية ميلا على النصائح و الإرشادات المقدمة  
والاستجابة لطلبنا رغم ضيق الوقت والحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات.

# فهرس المحتويات

| الصفحة  | المحتوى  |
|---|--|
|   | إهداء  |
|   | شكر و تقدير  |
|   | فهرس المحتويات   |
|   | قائمة الجداول  |
|   | قائمة الأشكال  |
|   | قائمة الملاحق  |
| أ - و   | مقدمة  |
| <b>الفصل الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي و المحاسبة الإبداعية</b> |  |
| 8   | تمهيد  |
| 9   | المبحث الأول: الاطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي   |
| 9   | المطلب الأول: مفهوم مدقق الحسابات الخارجي و شروط ممارسة مهنة التدقيق   |
| 9   | مفهوم المدقق الخارجي   |
| 10  | شروط ممارسة مهنة مدقق الحسابات الخارجي   |
| 10  | المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)   |
| 10  | مهام المدقق الخارجي  |
| 11  | مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي   |
| 12  | المطلب الثالث: حقوق و واجبات مدقق الحسابات الخارجي والقوانين والمعايير التي تتحكم في مهنة التدقيق في الجزائر |
| 12  | حقوق و واجبات مدقق الحسابات في الجزائر   |
| 13  | القوانين التي تحكم مهنة مدقق الحسابات في الجزائر   |
| 15  | المعايير التي تحكم مهنة مدقق الحسابات  |

|    |  |
|----|--|
| 17 | المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية                                      |
| 17 | المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية   |
| 17 | مفهوم المحاسبة الإبداعية   |
| 18 | خصائص المحاسبة الإبداعية   |
| 19 | المطلب الثاني: أساليب و مجالات المحاسبة الإبداعية                                    |
| 19 | أساليب المحاسبة الإبداعية  |
| 20 | مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية   |
| 21 | المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية و عوامل ظهورها                        |
| 21 | دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية  |
| 22 | عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية  |
| 23 | المبحث الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية                   |
| 23 | المطلب الأول: ماهية البيانات المالية   |
| 24 | تعريف القوائم المالية  |
| 25 | خصائص القوائم المالية  |
| 26 | العناصر الأساسية للقوائم المالية   |
| 28 | مستخدمي القوائم المالية  |
| 30 | أهمية و أهداف القوائم المالية  |
| 31 | المطلب الثاني : أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية |
| 32 | أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي                                      |
| 32 | أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل  |
| 34 | أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية                                   |
| 34 | أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التغير في حقوق الملكية                             |
| 36 | المطلب الثالث : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من                                 |



|   |   |
|---|---|
|   | ممارسات المحاسبة الإبداعية  |
| 36  | كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية          |
| 38  | الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 46  | خلاصة الفصل الأول   |
| <b>الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات</b> |   |
| 48  | تمهيد   |
| 49  | المبحث الأول: منهجية واجراءات الدراسة الميدانية                           |
| 49  | المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة                           |
| 49  | المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة                                       |
| 49  | مجتمع الدراسة   |
| 49  | عينة الدراسة  |
| 50  | المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية                                     |
| 52  | المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة   |
| 52  | المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة                                      |
| 52  | صدق الاستمارة   |
| 52  | ثبات الاستمارة  |
| 53  | المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي                                    |
| 54  | المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات                           |
| 54  | توزيع أفراد العينة حسب الجنس  |
| 55  | توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة                                   |
| 56  | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي                                   |
| 57  | المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات                      |
| 57  | المطلب الأول : تحليل فقرات المحور الاول والمحور الثاني                    |

|     |  |
|-----|--|
| 68  | المطلب الثاني : تحليل فقرات المحور الثالث والمحور الرابع |
| 80  | المطلب الثالث: اختبار الفرضيات                           |
| 87  | خلاصة الفصل الثاني                                       |
| 89  | خاتمة  |
| 94  | المراجع  |
| 97  | الملاحق  |
| 108 | ملخص   |

قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان  | الرقم |
|--------|--|-------|
| 17     | ملخص لتعاريف المحاسبة الابداعية من وجهات نظر مختلفة                            | 1-1   |
| 35     | ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيرها على مختلف القوائم المالية                  | 2-1   |
| 39     | ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل و إجراءات المدقق المضادة لها         | 3-1   |
| 41     | ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي و إجراءات المدقق المضادة لها | 4-1   |
| 50     | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان   | 1-2   |
| 51     | درجات مقياس لكارث الخماسي  | 2-2   |
| 52     | معاملات الثبات (حسب ألفا كرونباخ) للاستبيان                                    | 3-2   |
| 54     | توزيع أفراد العينة حسب الجنس   | 4-2   |
| 55     | توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة  | 5-2   |
| 56     | توزيع لأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي                                       | 6-2   |
| 58     | إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول                                     | 7-2   |
| 60     | ترتيب عبارات المحور الأول  | 8-2   |
| 64     | إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني                                    | 9-2   |
| 65     | ترتيب عبارات المحور الثاني   | 10-2  |
| 69     | إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث                                    | 11-2  |

|    |  |      |
|----|--|------|
| 70 | ترتيب عبارات المحور الثالث   | 12-2 |
| 74 | إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع  | 13-2 |
| 75 | ترتيب عبارات المحور الرابع   | 14-2 |
| 78 | عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحاور الرئيسية للدراسة  | 15-2 |
| 80 | مصفوفة الارتباط لتحليل الارتباطات بين المتغيرات  | 16-2 |
| 82 | نتائج اختبار القدرة التفسيرية للفرضية الرئيسية   | 17-2 |
| 82 | نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار محاور (المدقق الخارجي) على (أثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية) | 18-2 |
| 83 | اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير المستوى الدراسي   | 19-2 |
| 84 | اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير الخبرة  | 20-2 |
| 85 | اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير المستوى الدراسي   | 21-2 |
| 85 | اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير الخبرة  | 22-2 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان  | الرقم |
|--------|--|-------|
| 15     | المعايير التي تحكم مهنة التدقيق                    | 1-1   |
| 20     | أشكال المحاسبة الإبداعية                           | 2-1   |
| 26     | خصائص القوائم المالية                              | 3-1   |
| 28     | عناصر القوائم المالية                              | 4-1   |
| 30     | مستخدمي القوائم المالية                            | 5-1   |
| 50     | الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان               | 1-2   |
| 55     | التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس             | 2-2   |
| 56     | توزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة    | 3-2   |
| 57     | التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي | 4-2   |

قائمة الملاحق

| الصفحة | العنوان            | الرقم |
|--------|--------------------|-------|
| 97     | الاستبيان          | 1     |
| 104    | مخرجات برنامج spss | 2     |
| 106    | قائمة المحكمين     | 3     |

## مقدمة

## المقدمة

أصبح الاحتيايل في المحاسبة أو التلاعب في البيانات المالية قضية خطيرة، وهذا ما يؤدي بدوره الى نقص الثقة في الاسواق المالية وفي دقة البيانات المالية، ونظرا لأن المحاسبة تشكل العنصر الأساسي لنجاح أو فشل أية أعمال، فان دور المحاسبة يعتبر فعال في فهم مثل تلك الفضاءات المرتبطة بالأعمال. وعليه تساعد المحاسبة الأعمال في الاحتفاظ ببيانات لإعطاء صورة لمستخدمي البيانات المالية من مستثمرين ومستخدمين آخرين عن الأداء المالي الجيد أو السيئ للمؤسسة، لكن في الحالات السيئة يميل المديرون إلى استخدام المحاسبة لتعزيز الأداء الواضح للمؤسسة بطريقة غير مبررة، بالإضافة إلى ذلك، قد يرغب المديرون في استخدام المرونة في المحاسبة لخدمة مجموعة من المصالح الإدارية مثل زيادة الأرباح أو زيادة الأصول، يمكن أن يتم ذلك قانونياً باستخدام المحاسبة الإبداعية لاستغلال المرونة في المحاسبة، وفي حالات أخرى، تتغمس الإدارة في المحاسبة الخادعة أو الاحتيايل، في هذه الحالة، ستتخطى الإدارة القواعد واللوائح التي تحكم المحاسبة، ويحدث هذا عندما تواجه الإدارة مشاكل أو صعوبات مالية تجعلها تبحث عن طريقة لتفادي الانهيار، فالمديرون يستعملون تقنيات محاسبية غير قانونية، ويقومون بتزوير السجلات أو حتى تسجيل عمليات وهمية، وفي بعض الحالات تبدأ المؤسسة بالمحاسبة الإبداعية و ينتهي الأمر بها بالاحتيايل أو التلاعب.

حيث تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبا على موثوقية ومصداقية البيانات المالية المعروضة في تلك القوائم، ففي بعض الأحيان يتم اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وفي بعض الأحيان الأخرى لا يتم اكتشافها، وفي هذا الصدد اعتبرت المحاسبة الإبداعية فنا من فنون التلاعب المحاسبي في البيانات المالية حيث أنه يصعب أحيانا على جهات التدقيق سواء داخلية أو خارجية أو حتى الجهات الرقابية من اكتشاف هذا التلاعب وخصوصا في ظل وجود محاسب ماهر وملم بهذا الفن، وهذا الامر الذي أدى إلى الاهتمام المتزايد بوظيفة التدقيق.

وتعتبر مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم القضايا إثارة للجدل في مهنة التدقيق، لأن دور مدقق الحسابات لم يعد يقتصر على كشف وتحديد مواطن الأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها، بل تعدى ذلك للعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تشكل تحديا كبيرا عبر السياسات والأساليب التي يتبعها المحاسبون من خلال خبرتهم ومعرفتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام بغرض إظهار المعلومات والبيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح، ونظرا للجدل القائم حول مفهوم المحاسبة الإبداعية فقد حظيت هذه الظاهرة باهتمام العديد من الباحثين حيث كان التركيز على إظهار أساليبها ودوافعها وممارساتها ودرجة تأثيرها على موثوقية البيانات المالية، وأهم الاجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات للحد منها.



## 1- إشكالية الدراسة

تتجلى مشكلة الدراسة في جملة التداخيات السلبية التي طغت على ممارسة المحاسبة الإبداعية ودرجة تأثيرها على موثوقية البيانات المالية والتي يتم اكتشافها من طرف مدقق الحسابات الخارجي عند تعامله مع المؤسسات بتطبيقه لجملة من الاجراءات، ولتفسير هذه الاشكالية نلجأ إلى طرح السؤال الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟

وعلى ضوء الاشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك أساليب ودوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل يوجد تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية على موثوقية البيانات المالية؟
- ما مدى ادراك ومساهمة مدقق الحسابات في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في المؤسسات الاقتصادية؟
- هل هناك اجراءات يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟

## 2- فرضيات الدراسة

بناء على أسئلة الدراسة فقد تم بناء فرضية الدراسة الرئيسية التالية:

### الفرضية الرئيسية

لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم بناء الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول أساليب ودوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية على موثوقية البيانات المالية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول ادراك ومساهمة مدقق الحسابات في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في المؤسسات الاقتصادية.

**الفرضية الفرعية الرابعة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول اجراءات يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي للحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

## 3- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الابداعية كونها تمثل مشكلة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والمركز الذي يخدم أهدافها الطويلة والقصيرة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وكذلك تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في كشف التضليل والتلاعبات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ممارسة المحاسبة الابداعية.

#### 4- أهداف الدراسة

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والدوافع وأساليب الممارسة المستخدمة في تضليل البيانات المالية؛
- تبيان الأثر الذي تطبعه المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية؛
- بيان الاجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- الوقوف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية التي تمارسها إدارة المؤسسات على موثوقية البيانات المالية في المؤسسات الاقتصادية؛
- الوصول إلى نتائج مدعمة إحصائيا في اكتشاف العلاقات البيئية التي تربط أساليب المحاسبة الابداعية بموثوقية البيانات المالية وأيضا علاقة محافظ الحسابات بممارسات المحاسبة الابداعية وموثوقية البيات المالية ، التي يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض من إجراء هذه الدراسة.

#### 5- أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية التالية:

- الميول الشخصي للدراسة وارتباط الموضوع بالتخصص العلمي؛
- حداثة الموضوع وأهميته؛
- الانتشار الواسع للممارسات المحاسبية غير سليمة؛
- إعطاء صورة واضحة و مبسطة حول الموضوع حتى يتسنى لكل شخص معنى الاستفادة؛
- تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح العلاقة بين فعالية عملية التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الابداعية.

#### 6- منهج الدراسة: تم استخدام عدة مناهج في هذه الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في

الجانب النظري من خلال ابراز أهم المفاهيم المتعلقة بمدقق الحسابات الخارجي والمحاسبة الابداعية، والمنهج الوصفي التحليلي والوصفي الاحصائي في الجانب التطبيقي من خلال استخدامنا الاستبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة ثم تحليل النتائج المتوصل إليها بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

## 7- أدوات الدراسة:

- **الجانب النظري:** تم الاعتماد في اعداد الجانب النظري للدراسة على الكتب والأبحاث والرسائل العلمية والمجلات، بالإضافة الى مختلف التقارير والمطبوعات والمواقع الالكترونية الرسمية وذا المصادقية العالية ذات الصلة المباشرة وغير مباشرة بمتغيرات الدراسة.
- **الجانب التطبيقي:** تم الاعتماد في انجاز الجانب العملي للبحث وجمع البيانات المطلوبة على الاستبيان باعتباره الصدر الرئيسي لغرض جمع البيانات المطلوبة، وتم توزيعه على محافظي الحسابات في كل ولاية من ولايات محل الدراسة وتحليل نتائج بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات تم الاستعانة ببرنامج الحزم الاحصائية SPSS.

## 8- حدود الدراسة

- **الحدود المكانية:** تم اقتصار توزيع استمارة الاستبيان على مكاتب محافظي الحسابات لولاية ميلة.
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من تاريخ 2022/04/10 إلى غاية تاريخ 2022/0/11.
- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت هذه الدراسة على شكل واحد من أشكال التلاعب المحاسبي وهو المحاسبة الابداعية والجانب السلبي لهذه الممارسات، كما اقتصر على دراسة دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على موثوقية البيانات المالية.

## 9- الدراسات السابقة

- دراسة ( أحطاش نشيدة ) سنة 2017 تحت عنوان (أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات) أطروحة دكتوراه في تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة سطيف 1 .

كان هدف الدراسة يتمثل في إيضاح مدى تأثير جودة التدقيق الخارجي باعتباره آلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات على موثوقية القوائم المالية .وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق، العوامل المتعلقة بالمدقق، والعوامل المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق على موثوقية القوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد فروق في الاتجاهات تعزى لمتغيرات مراقبة العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد العاملين في مكتب التدقيق، تمثيل مكتب التدقيق بمكتب تدقيق عالمي، عضوية مكتب التدقيق في شبكة من مكاتب التدقيق، في حين توجد فروق في الاتجاهات تعزى الى الخبرة التي يتمتع بها المدقق الخارجي .

- دراسة ( ليندا حسن نمر الحلبي، ) سنة 2009 تحت عنوان ( دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية) مذكرة ماجستير في تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا .

تمحورت الدراسة حول دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية المنشورة، حيث هدفت هذه الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعي الحسابات الخارجيين في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الباحثة إلى أن مراجعي الحسابات لهم دور هام إذا لم نقل الأهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فالمراجع الخارجي يقلل من هذه الممارسات.

- دراسة ( معاذ بوعروج ) سنة 2016 تحت عنوان ( دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ) مذكرة ماستر في تخصص مراجعة و تدقيق ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

هدفت الدراسة إلى إبراز قدرة ودور المراجعة الخارجية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليصها، ولتحقيق أهداف الدراسة، وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها أن للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معاييرها في تقليص هذه الممارسات واكتشافها من قبل المراجع الخارجي .

- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

هذه الدراسة يمكن اعتبارها شبيهة بهذه الدراسات السابقة التي ساهمت في إثراء هذا المجال و التي كانت مرجعا لا بد منه لهذه الدراسة، إلا أن هذه الدراسة عملت على معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي و مدى فعاليته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمختلف أشكالها ومدى تأثيرها على البيانات المالية.

هيكل الدراسة

لمعالجة الاشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة الى فصلين كالاتي:

➤ **الفصل الأول:** الذي عالج الاطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي والمحاسبة الابداعية تم

تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث عالج المبحث الأول الاطار النظري لمدقق الحسابات والمتمثل في مفهوم مهنة مدقق الحسابات الخارجي وشروط ممارستها، مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)، إضافة إلى التطرق إلى حقوق وواجبات مدقق الحسابات الخارجي ومعايير التدقيق المعتمدة في الجزائر، أما المبحث الثاني فتضمن الاطار النظري للمحاسبة الابداعية من حيث ماهية المحاسبة الابداعية، و دوافع ممارسات المحاسبة الابداعية وعوامل ظهورها، إضافة إلى مجالات وأساليب المحاسبة الابداعية، بينما المبحث الثالث فتضمن أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على البيانات المالية، وعالج أيضا دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

➤ **الفصل الثاني:** تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات،

حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية واجراءات الدراسة الميدانية وتضمن

المنهج العلمي المستخدم في الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة الميدانية، بينما المبحث الثاني فعالج تحليل خصائص العينة وتضمن صدق وثبات أداة الدراسة، اضافة إلى أساليب التحليل الاحصائي وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وفي المبحث الثالث تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

# الفصل الأول

الإطار النظري لمدقق

الحسابات الخارجي

والمحاسبة الإبداعية

## تمهيد

نظراً للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال فقد لجأ كثير من المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعياً منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها ، وذلك إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية ، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية ، مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية .

حيث أن لمحافظ الحسابات دوراً هاماً في فحص القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها ، فمحافظ الحسابات باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها سيؤدي إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها ، وأهداف باقي شرائح المجتمع ومختلف الأطراف المتأثرة بمستوى متانة المركز المالي للمؤسسة ونجاحها في أداء مهامها . مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي
- المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
- المبحث الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

## المبحث الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي

تعد مهنة مدقق الحسابات من المهن القديمة، نظمها القانون الفرنسي الصادر عام 1867 ولكن مدققوا الحسابات في تلك الفترة لم يكونوا متمتعين باستقلالية ولا سلطة حقيقية ولا بنفوذ لأن المشرع كان ينظر إليهم على أنهم مجرد اتباع الجمعيات العمومية، لا يتطلب منهم امتلاك مؤهلات علمية لممارسة مهنتهم وبصدور قانون 24 جويلية 1966 المتعلق بمدققي الحسابات صححت هذه الوضعية الخاطئة ومهد الطريق لمدققي الحسابات للقيام بمهام على أحسن وجه.

### المطلب الأول: مفهوم مدقق الحسابات الخارجي و شروط ممارسة مهنة التدقيق

#### 1- مفهوم المدقق الخارجي

حسب المادة 22 من القانون 10-01: "محافظ الحسابات الخارجي هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام لتشريع المعمول به".<sup>1</sup>

كما يعرف أيضا على أنه شخص أجنبي عن المؤسسة وظيفته حرة مثلها مثل وظيفة المحامي، تتلخص مهمته الأساسية التدقيق في حسابات المؤسسة وفقا لقواعد التدقيق المعتمد ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية، يتلقى أتعابه من المؤسسة وتتولى تقديرها الجمعية العامة فله حقوق وعليه واجبات. إضافة إلى أن مدقق الحسابات هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول تمكنه من ممارسة المهنة، وأن يكون حائزا على عضوية في مكتب أو مؤسسة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين وهو يتحمل كامل المسؤولية في إنجاز العمل المنوط له على أكمل وجه، والتوقيع على التقرير، وله الحق في تفويض أشخاص للقيام بمهام محددة من عملية بتدقيق الحسابات.<sup>2</sup> وعليه فإن مهنة التدقيق تمثل في ما يلي:<sup>3</sup>

✓ فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل؛

✓ فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد

التدقيق فحصا انتقاديا منظما من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

1- القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادر في 11-06-2010، المادة 22، ص 7.

2- تونسي نجاه، بوروية محمد الحاج، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، مجلة دفاتر بواكس العدد 06، 2016، ص 155.

3- ممي إسماعيل، الأزهر عزة، تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية، مجلة الأحياء، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 28، العدد 28، 2012، ص 605.



## 2- شروط ممارسة مهنة مدقق الحسابات الخارجي

لممارسة مهنة مدقق الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06.

## المطلب الثاني: مهام و مسؤوليات المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)

يؤدي مدقق الحسابات مثله مثل الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل يقوم بأداء القسم أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملية أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"، ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.<sup>2</sup>

## 1- مهام المدقق الخارجي

يضطلع مدقق الحسابات بالمهام التالية:

- ✓ شهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة

1- بن موفقي علي ، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسها على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد2، 2019، ص70.

2- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 6، ص5

✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.<sup>1</sup>

كما يترتب عن مهمة مدقق الحسابات إعداد:<sup>2</sup>

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الاستغلال؛
- حيث تحدد معايير التقرير وأشكال وأجال ارسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

### 2- مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

إن مسؤوليات مدقق الحسابات أثناء تأديته لمهامه تقسم إلى ثلاثة أشكال وهي: مدنية، جزائية وانضباطية.

#### 1-2- المسؤولية المدنية: la responsabilité civile

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على مدقق الحسابات، يجب أن تتوفر 3 أركان وهي:

✓ حصول إهمال وتقصير من جانب محاسبة؛ الحسابات في أداء واجباته المهنية.

✓ وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مدقق الحسابات.

إن المبدأ أن مدقق الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، فإن

عملية لكي يحمله المسؤولية المدنية يجب عليه أن يثبت:

✓ الخطأ العمدي من مدقق الحسابات.

1- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 7

2 - القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25، ص 7

✓ وإما التقصير من مدقق الحسابات، وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به مدقق الحسابات وما يجب أن يقوم به أخذاً عين الاعتبار الاجتهادات العادية وفق للمعايير المهنية.

### 2-2- المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات

وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل شخص يمارس مهنة مراجع حسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة الوعد يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدة من 06 أشهر إلى سنة واحد وتتضاعف الغرامة ما بين 1 000 000 دج إلى 4 000 000 دج.

### 2-3 المسؤولية الانضباطية (التأديبية) لمدقق الحسابات

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استنقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في: "الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر، الشطب من الجدول.

ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: حقوق و واجبات مدقق الحسابات الخارجي والقوانين والمعايير التي تتحكم**

### في مهنة التدقيق في الجزائر

سننتظر في هذا المطلب إلى عرض كل من حقوق وواجبات مدقق الحسابات الخارج:

#### 1- حقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر

##### 1-1- حقوق مدقق الحسابات

من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مدقق الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 نلخصها فيما يلي:<sup>2</sup>

✓ الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو المؤسسة؛

1- شريفي عمر، محافظ الحسابات دراسة مقترنة بين الجزائر تونس و المغرب، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، 2012، ص 96-98.

2- بن موفقي علي، مرجع سبق ذكره، ص 71

- ✓ طلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة؛
- ✓ أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- ✓ يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات كل سنة (06) أشهر على الأقل مدقق الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ يعلم مدقق الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ يتعين على مدقق الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهد.

### 1-2- واجبات مدقق الحسابات

- لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على مدقق الحسابات احترامها أثناء تأديته مهامه، وتتمثل هذه الواجبات في ما يلي وذلك وفقا لما أقره القانون 10-01:
- ✓ يجب أن يحضر مدقق الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقرير، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته .
  - ✓ يجب على مدقق الحسابات أثناء ممارسته لمهامه استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمدققي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع الغرفة الوطنية.
  - ✓ على مدقق الحسابات منح أجره للمتربصين الذين يتكفل بهم.

### 2- القوانين التي تحكم مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

- تتحكم في مهنة مدقق الحسابات مجموعة من القوانين والتشريعات نذكر منها:<sup>1</sup>
- ✓ تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات، بعد موافقته كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، مدقق الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية؛
  - ✓ تحدد عهدة مدقق الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة؛
  - ✓ لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات؛
  - ✓ في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على مدقق الحسابات؛
  - ✓ إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة مدقق الحسابات؛

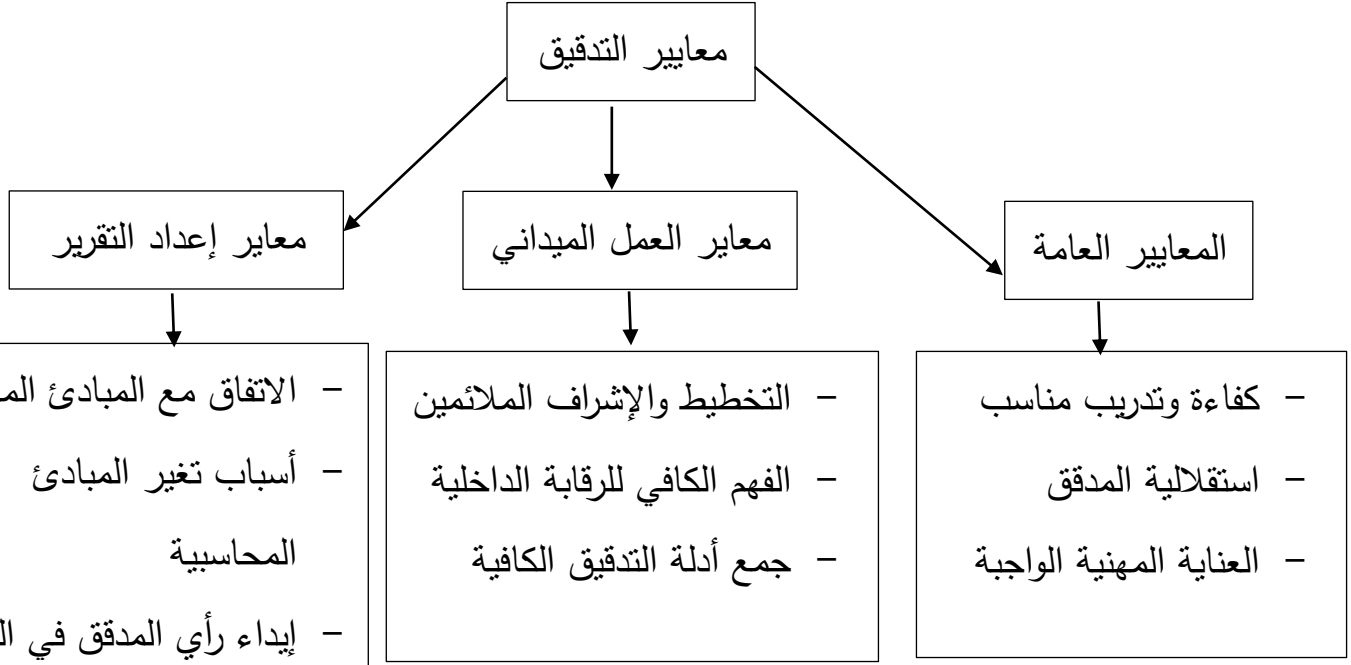
1- القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 26 27 29 33 34 35 36 37 38 39 40، ص 7-8

- ✓ عندما تقرر مؤسسة أو هيئة تعيين أكثر من مدقق حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهنته طبقاً لأحكام هذا القانون؛
- ✓ يقدم القائمون بالإدارة في المؤسسات كل سنة (06) أشهر على الأقل لمدقق الحسابات كشفاً حسابياً، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- ✓ يعلم مدقق الحسابات كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئة التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- ✓ مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموقفة عليها من طرف وزير المالية المكلف بالمالية يحدد مدقق الحسابات مدى وكيفيات أداء مهامه والرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
- ✓ يحضر مدقق الحسابات والجمعيات العامة كلما يستدعي التداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعيات المتعلقة بأداء مهنته؛
- ✓ العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمدلولات أتعاب مدقق الحسابات في بداية مهنته؛
- ✓ لا يمكن مدقق الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهنته؛
- ✓ لا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من المؤسسة أو الهيئة المعنية؛
- ✓ يمكن مدقق الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته (03) أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة؛
- ✓ لا يعفى وجود هياكل داخلية للمراجعة، المؤسسة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين مدقق الحسابات؛
- ✓ يتعين على مدققي الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة (10) عشر سنوات ابتداءً من أول جانفي الموالي لأخر سنة مالية للعهد.

3- المعايير التي تحكم مهنة مدقق الحسابات

يمكن تلخيص المعايير التي تحكم مهنة مدقق الحسابات في الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-1): المعايير التي تحكم مهنة التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المراجع السابقة

3-1- المعايير العامة

يقصد بها معايير ذات علاقة بشخصية المدقق، وتتكون من معيار الكفاءة والتدريب الفني، الذي يتطلب منهاجا علميا مع دراسة مهنية شاملة في المواد المرتبطة بها مع الاطلاع على المجالات العلمية التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية التي لا علاقة بالمحاسبة، ونجد معيار الاستقلال والحياد، الذي يزيد من الثقة على البيانات التي يبدي رأيه فيها، ومعيار العناية الواجبة، المهتم بمراجعة انتقادية لكل المستويات.<sup>1</sup>

3-2- المعايير الميدانية

تتعلق عملية التدقيق بالأهداف المرجو تحقيقها وتنقسم إلى معيار التخطيط والإشراف، إذ بزيادة عدد القائمين كلما تطلب دقة في تحديد المستويات ومعيار الضبط الداخلي بمعرفة الإجراءات ومدى تطابقها مع الخطة، ومعيار أدلة وقرائن الإثبات ونجد الداخلية من دفاتر وشيكات والخارجية من مصادقات مع العملاء والموردين.<sup>2</sup>

1- خلاصي عمر، مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و الدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الاعمال، مجلد 5، العدد 2، 2020، ص 98  
2- مرجع نفسه، ص99.

### 3-3- معايير إعداد التقرير

تتعلق المعايير بكيفية إعداد التقرير من طرف المدقق، يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع المبادئ وأن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي مع إبداء الرأي فيها ويمكن تلخيص تلك المعايير في الشكل السابق.<sup>1</sup>

---

1- خلاصي عمر مرجع سبق ذكره، ص 99.

## المبحث الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يهدف تحسين صورة المؤسسة تلجأ إلى استخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لذلك سيتم تسليط الضوء في هذا المبحث بإعطاء عرض لمفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها إضافة الى دوافع استخدامها.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

#### 1- مفهوم المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من التعاريف التي تخص المحاسبة الإبداعية و نذكر منها ما يلي :

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية تحويل القيم المحاسبة المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة.<sup>1</sup>

كما تعرف على أنها ممارسات يقوم بها معدوا القوائم المالية وهذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول إلى الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ولو حساب فئات أخرى.<sup>2</sup>

من خلال الجدول التالي سنتطرق إلى مجموعة من التعاريف للمحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة.

#### جدول رقم (1-1): ملخص لتعاريف المحاسبة الإبداعية من وجهات نظر مختلفة

| وجهة النظر                    | التعريف   |
|-------------------------------|---|
| من وجهة نظر محاسبي مهني       | يعرف جيمسون Jameson المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسب إن يقول "تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية" |
| من وجهة نظر محاسبين أكاديميين | يعرفها فيليبس Phillips وآخرون المحاسبة الإبداعية من وجهة نظرهم كمحاسبين أكاديميين أنها: العملية التي يستخدم بها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال.   |
| من وجهة نظر محلل استثماري     | يعرف سميث Smith المحاسبة الإبداعية من وجه نظره كمحلل استثماري بأنها النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.  |
| عرفها معجم اكسفورد            | لقد عرفها معجم أكسفورد لإدارة أعمال المحاسبة الإبداعية على أنها: تلك الطرق  |

1- زواوي فضيلة، تأثير المحاسبة تابداعية على جودة المعلومات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات، المجلد 7، العدد 1، ص 190  
2- مرجع سبق ذكره، ص 190.



|   |
|---|
| المحاسبية التي يتم ابتكارها وتتفاعل مع النظام المحاسبي للمؤسسة بشكل يضمن المحافظة على الزبائن، وبالغالب يتم استخدام المحاسبة الابتكارية في المداخل الأولى عند إنشاء الشركة. |
|---|

المصدر: بن موفقي علي ، مرجع سبق ذكره، ص 74.

من خلال التعريفات الواردة في الجدول أعلاه نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي:

أسلوب حديث مبتكر من قبل الإدارة في شكل تلاعبات في القوائم المالية كنتيجة النشاط وقائمة المركز المالي والتدفقات النقدية ويقوم بممارستها غالبا من يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية جدا لتحسين صورة المؤسسة، وذلك عن طريق تمكنهم من التحكم والتلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يتلاءم مع رغبات الإدارة وتغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، إذا كان ذلك ضمن ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية أم خلاف ذلك وإعطاء صورة غير صادقة عن المؤسسة.

## 2- خصائص المحاسبة الإبداعية<sup>1</sup>

- ✓ ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛
- ✓ ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها؛
- ✓ إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ✓ ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية؛
- ✓ ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية؛
- ✓ ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:

- ✓ قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- ✓ قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- ✓ أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- ✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- ✓ النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهديب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

1- بن موفقي علي ، مرجع سبق ذكره، ص75.

## المطلب الثاني: أساليب و مجالات المحاسبة الإبداعية

### 1- أساليب المحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي يستخدمها المحاسبون وهي:<sup>1</sup>

#### 1-1- المحاسبة النفعية: (Aggressive accountig)

هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

#### 1-2- إدارة المدخل: (Ernings Mangement)

هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

#### 1-3- تلطيف صورة الدخل: (Income smoothing):

هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء، يعد من أشكال التلاعب تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيء.

#### 1-4- التلاعب بالتقارير المالية: (frandulent financier reporting)

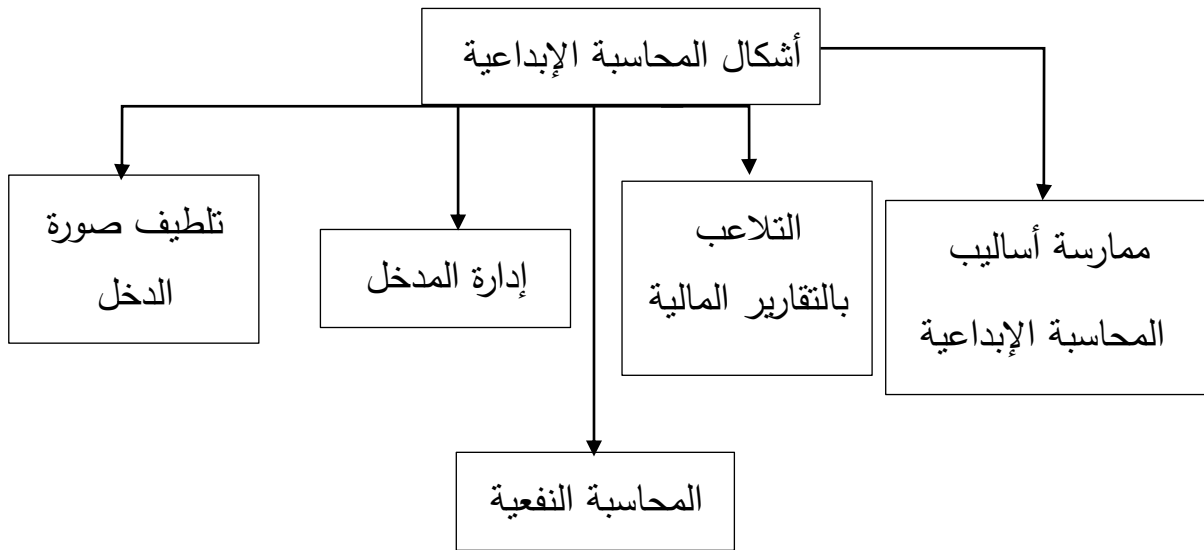
يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاصة بشكل معتمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.

#### 1-5- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: (creative accounting paractives)

إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية المألوفة وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

1- سردوك فاتح، اساليب المحاسبة الإبداعية و اثرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 6 العدد 2، ص

الشكل رقم (1-2): أشكال المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المراجع السابقة

## 2- مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية

تختار الإدارة طريقة محاسبية من شأنها أن توفر معلومات مفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان، ينجح إلى الأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات مثل<sup>1</sup>:

### 2-1- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ

في بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح المحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهًا تفاؤليًا أو تشاؤميًا حسب رغبة المحاسب.

### 2-2- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية

فعلى سبيل المثال، يسمح للمؤسسة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للمؤسسة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها .

1- سردوك فاتح، مرجع سبق ذكره، ص 234-235

### 2-3- التلاعب في توقيت الصفقات

وذلك بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية، ينتج عن هذه المجالات نوعان من التلاعب، الأول محاسبي، والثاني غير محاسبي:

#### أ/التلاعب المحاسبي

✓ استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل طريقة تقييم المخزون، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

✓ استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.

#### ب- التلاعب غير المحاسبي

✓ تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات ومثال عل ذلك بيع الأصل وإعادة استجاره فعائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي بإجراء تسويات مع اقساط الايجار؛  
✓ تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

### المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية و عوامل ظهورها

#### 1- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي تلك الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلائم أغراض الإدارة. هناك العديد من الأسباب التي دفعت محاسبي المؤسسات الاقتصادية والمؤسسات للجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية واستخدامها لمصالحهم الخاصة نذكر من هذه الدوافع ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1-1- التأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق

وذلك يهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات، ويمكن القول أن هذه الحالة تحدث في المؤسسات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي لذا تطلب إدارة المؤسسة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 1-2- الوفاء بالمتطلبات اللازمة

تتقيد المؤسسات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانون والتعاقدية وأحيانا أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن المؤسسة من المحافظة

1- زاوي فضيلة، مرجع سبق ذكره، ص 193

على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها لذلك تستخدم المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

### 1-3- التصنيف المهني

تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية المتخصصة ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

### 1-4- تحقيق أرقام محددة للأرباح

قد تلجأ المؤسسات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق، فإذا قامت إدارة المؤسسة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية تواجه عند ذلك ضغطاً كبيراً فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.

### 1-5- التأثير على أسعار السهم

تناولت ادبيات المحاسبة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وأسعار الأسهم وعوائدها، وفحصت تأثير اختيار الطريقة المحاسبية على تقييم الأصول وتكلفة رأس المال، وتوصلت إلى أن تراجع أداء الشركة أو اضطرابه من شأنه التأثير على أسعار أسهمها في السوق وفي المقابل استقرار نتائجها أو ارتفاعها من شأنه الحفاظ على أو تحسين تلك الأرقام.

### 2- عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي:<sup>1</sup>

#### 2-1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها و رغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك "أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

1- سعيدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة للإبلاغ المالي، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد 12، العدد 3، ص 400

## 2-2- حرية التقديرات المحاسبية

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها .

## 2-3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية .

## 2-4- ضعف القواعد التنظيمية

في هذا المجال أغلب الدول تعاني من العديد من مواطن الضعف في القواعد المحاسبية، فمثلاً في بعض الدول هناك متطلبات إلزامية تتعلق بخيارات الأسهم ومعاشات التقاعد.

## المبحث الثالث: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى البيانات المالية بمختلف جوانبها وكذا ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقيتها ومصداقيتها، وفي الأخر دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من هذه الممارسات.

### المطلب الأول: ماهية البيانات المالية

تعتبر عملية إعداد و عرض القوائم المالية أهم أهداف العملية المحاسبية، لما لها من أهمية كبيرة للمؤسسة والأطراف المستفيدة منها من أجل مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة باختلاف مصالحهم الحالية او المستقبلية، ورغم تعدد مصادر المعلومات واختلافها إلا أن القوائم المالية كانت ولا زالت تعتبر أهم مصادر المعلومات المالية لأي مؤسسة مهما اختلف القطاع الذي تنشط فيه، والبلد الذي تتواجد به، فهي تعطي صورة واضحة للأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمصداقية و بأقل تكلفة.

## 1- تعريف القوائم المالية

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بالقوائم المالية نذكر منها:

**تعريف (1)** " تمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية ( الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات " <sup>1</sup>

**تعريف (2)** " تعتبر القوائم المالية وسيلة إبلاغ مالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي و تدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات و الأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية " <sup>2</sup>

**تعريف (3)** " البيانات المالية هي سجلات مكتوبة تنقل الأنشطة التجارية والأداء المالي للشركة. غالبًا ما يتم تدقيق البيانات المالية من قبل الوكالات الحكومية والمحاسبين والشركات وما إلى ذلك لضمان الدقة ولأغراض تتعلق بالضرائب أو التمويل أو الاستثمار " <sup>3</sup>

**تعريف (4)** " وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي و مركز الربحية في المشروع لكل من يهيمه أمر المشروع " <sup>4</sup>

**تعريف (5)** " مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية الغير قابلة للفصل فيما بينها، و تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالية، و الأداء المالي للمؤسسة عند إقفال الحسابات " <sup>5</sup>

قد تختلف هذه التعاريف في طريقة صياغتها لكنها تتفق في مضامينها، بحيث نستنتج منها أن القوائم المالية هي عبارة عن تقارير مالية تعكس صورة المؤسسة ماليًا و تقيس أدائها المالي خلال فترة زمنية معينة، حيث يعتمد عليها من أجل اتخاذ القرارات سواء كانت المؤسسة او أطراف خارجية .

1- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 35

2- خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، دار الشارقة، مكتبة الجامعة، عمان، 2008، ص95

3- مجد خضر، القوائم المالية، مقال، 27 مارس 2021 www.mawdoo3.com

4- خليل محمد الطيب، اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادين 2015، ص16

5- Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, dunod, Paris, 2004, p12

### 2- خصائص القوائم المالية

حتى يمكن الاستفادة بشكل صحيح من المعلومات التي توفرها القوائم المالية، لابد من أن تتوفر هذه القوائم المالية على مجموعة من الصفات والخصائص النوعية التي تجعل منها أكثر فائدة وفعالية لمستخدميها من أجل اتخاذ قراراتهم المالية، وفيما يلي أهم الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية :

#### 2-1- القابلية للفهم

يقصد بهذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية ان لا تكون معقدة بل سهلة الفهم على أغلبية المستخدمين الذين تتوفر لديهم الكفاءة اللازمة في المجال.<sup>1</sup>

#### 2-2- الملائمة

يؤثر مفهوم الملائمة بشكل كبير في تحديد العناصر التي تخضع للتسجيل المحاسبي والتي تخضع لعمليات المحاسبة بشكل عام، وأيضا في تحديد العناصر التي تدرج في التقارير والقوائم المالية، إن المعلومات الملائمة هي المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات السليمة، وتساعد على تفسير التساؤلات والشكوك التي قد تكون في ذهن من يستخدمون تلك المعلومات، وليس من السهل وضع تعريف محدد لخاصية الملائمة في المعلومات المالية، ذلك لأن هذا التعريف يتوقف على من يستخدمون المعلومات المالية وعلى احتياجاتهم، وبالتالي فإن تحديد ما هو ملائم وما هو غير ملائم لا يعتبر أمرا سهلا.<sup>2</sup>

#### 2-3- القابلية للمقارنة

يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص استثمار وفرص إقراض متعددة ينبغي عليهم المفاضلة والاختيار بينها، ويبني المستثمرون والمقرضون قراراتهم على أساس ما يقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بالمؤسسات المختلفة، وحتى يكون لتلك المقارنات قيمة لابد أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة.<sup>3</sup>

#### 2-5- الموثوقية

يجب أن يتم تدوين كل البيانات بشكل مفصل وواضح بناء على الأرقام الحقيقية والفواتير الحقيقية سواء للمشتريات أو المبيعات أو غيرها من المعاملات حتى يتم تقييم المركز المالي للمؤسسة بشكل دقيق، لأن أي معلومات غير دقيقة تفقد القوائم المالية قيمتها وقد تعرض المؤسسة للمسائلة القانونية بتهمة التهرب الضريبي أو غيرها.<sup>4</sup>

1- يحيوي ياسر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2015، ص 5

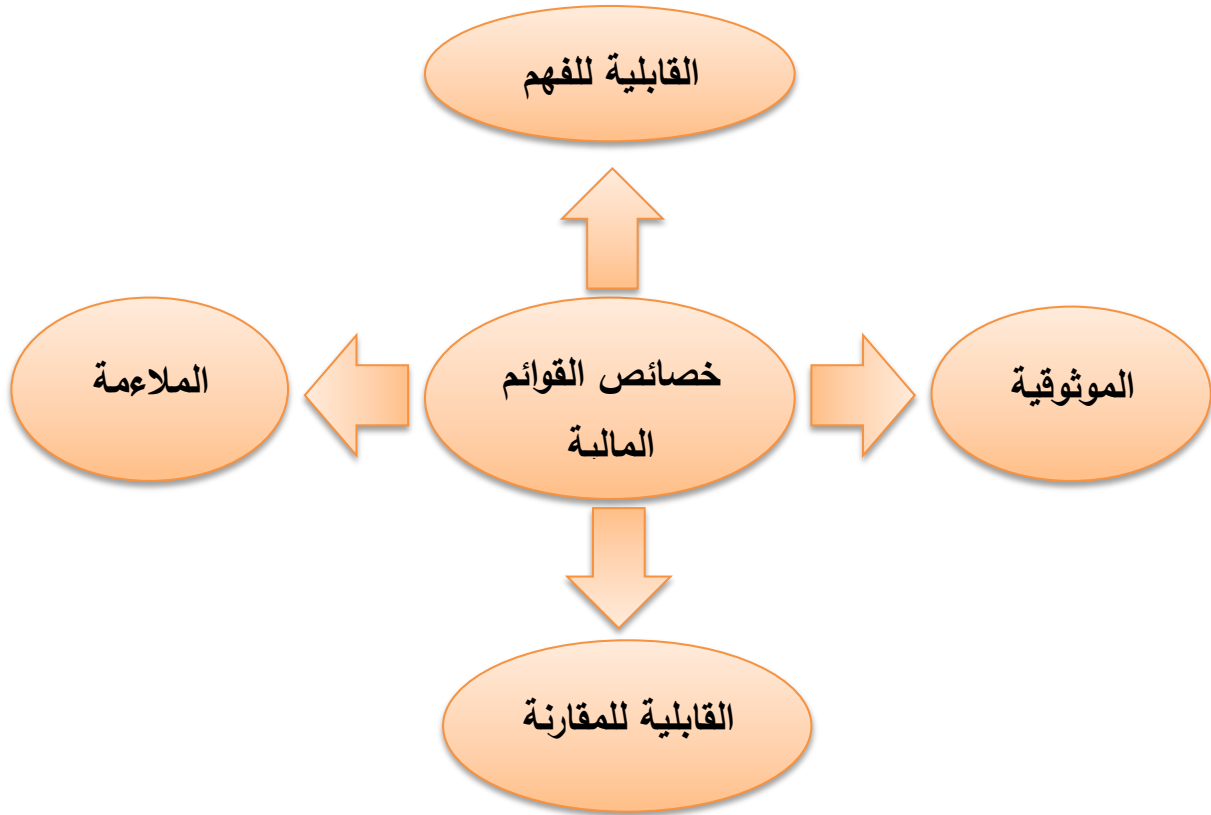
2- مرجع سبق ذكره، ص45

3- أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص55

4- مجد خضر، مرجع سبق ذكره



الشكل رقم (1-3): خصائص القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المراجع السابقة

### 3- العناصر الأساسية للقوائم المالية

حتى نستطيع تقييم الوضع المالي للمؤسسة وقياس أدائها، فقد تم تطوير قوائم مالية عدة، تظهر كل منها جانباً من جوانب الوضع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتلتزم المؤسسات بإعداد هذه القوائم بموجب القوانين والتشريعات الرسمية حيث تمثل هذه المعلومات المتوفرة في القوائم المالية نقطة البداية الأساسية في عملية تحليل أداء المؤسسة وتقييم أسهمها، لأنها تمكن المستثمر وغيره من المستخدمين من معرفة أداء المؤسسة خلال فترات زمنية معينة، وكذلك معرفة المركز المالي لهذه المؤسسة. و تشمل القوائم المالية 4 عناصر رئيسية، وهي كالآتي:

#### 3-1- الميزانية العمومية

الميزانية العمومية هي القائمة المالية التاريخية التي تبين المركز المالي للمؤسسة في لحظة محددة من الزمن، ويمكن تشبيهها بعملية التقاط صورة للمؤسسة في لحظة معينة، ومن خلال الميزانية العمومية نستطيع معرفة الموجودات لدى المؤسسة والالتزامات المترتبة عليها، وكذلك يمكننا معرفة الأموال التي قامت المؤسسة باقتراضها والأموال التي تعود للمساهمين.

وتتكون الميزانية من جانبين: الأول يمثل الموجودات أو الأصول التي تمتلكها المؤسسة من أموال واستثمارات وأراض وعقارات ومعدات وغيرها، والثاني يمثل المطلوبات أو الالتزامات المترتبة على المؤسسة للغير من ذمم وقروض وغيرها، إضافة إلى التزامات المؤسسة تجاه مساهميها والتمثلة في حقوق المساهمين في المؤسسة.

ويجب أن يكون جانبا الميزانية دائماً متساويين، ككفتي الميزان، أي أن موجودات المؤسسة يجب أن تساوي التزاماتها تجاه الغير وتجاه مساهميها في كل الأوقات<sup>1</sup>.

### 3-2- قائمة الدخل

هي قائمة المالية مهمة جداً كونها تبين نتائج عمل الشركة خلال فترة زمنية، وهي في الغالب سنة مالية. وتبين هذه القائمة كل الإيرادات التي حققتها الشركة والمصاريف التي تكبدتها خلال فترة زمنية معينة للوصول إلى صافي الربح أو صافي الخسارة للسنة، بحيث يتم اقتطاع كل التكاليف والمصاريف التي تكبدتها المؤسسة خلال العام من الإيرادات التي حققتها من بيع منتجاتها أو أداء خدماتها، وهي عبارة عن النتيجة النهائية لنشاطات المؤسسة في نهاية السنة، إما أن تكون الشركة حققت أرباحاً أو حققت خسائر. ومن أهم عناصر قائمة الدخل صافي الربح من عمليات التشغيل، الذي يعطي مؤشراً إلى أداء المؤسسة وأرباحها المتحققة من العمليات التشغيلية<sup>2</sup>.

### 3-3- قائمة التدفقات النقدية

تشير قائمة التدفقات النقدية إلى آلية حركة المال داخل النشاط التجاري أو خارجه، بحيث يوضح المبالغ المالية المقبوضة والمدفوعة خلال فترة معينة، واعتماداً على التغيرات التي تطرأ في الميزانية العمومية يتم تحديد المبلغ المتوفر للاستخدام.

هي القائمة المالية التي تبين التغيرات التي تطرأ على حركة النقد في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أي أنها تقدم وصفاً لكل التعاملات النقدية التي قامت بها المؤسسة<sup>3</sup>.

### 3-4- قائمة التغير في حقوق المساهمين

وهي القائمة المالية التي تبين التغيرات التي تحدث في حسابات حقوق المساهمين من سنة لأخرى، وتحدث التغيرات في حسابات حقوق المساهمين نتيجة للتغيرات التالية:

-نتائج الأعمال السنوية للمؤسسة، ربح أو خسارة صافي الدخل، والتي تتأثر بها حسابات حقوق المساهمين.

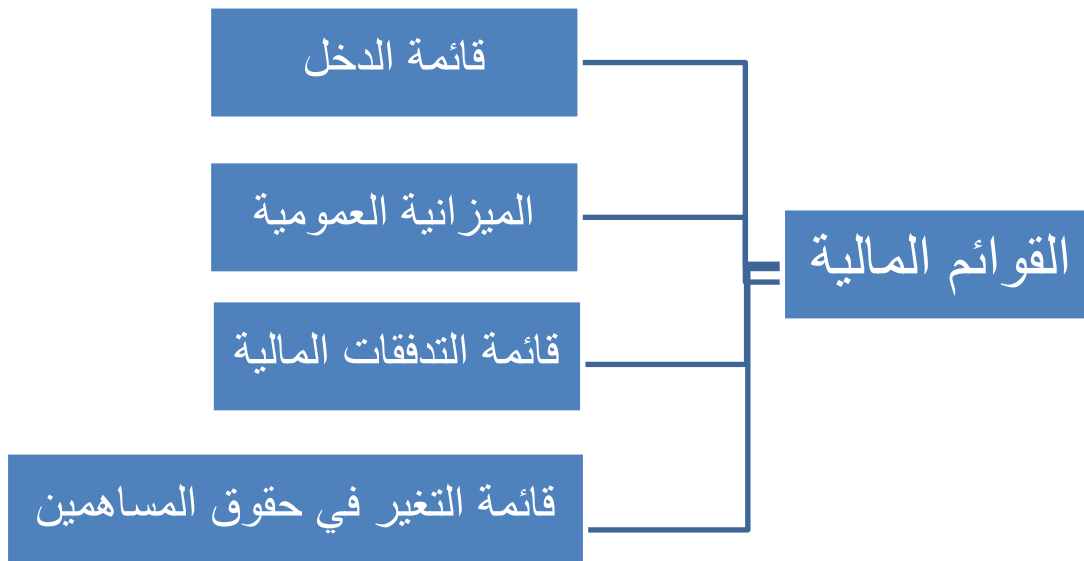
1- أمل المنشاوي، عناصر القوائم المالية، 15 مقال، سبتمبر 2018 www.emaratalyoun.com

2- مرجع سبق ذكره

3- مرجع سبق ذكره

-الإضافات لحسابات الاحتياطات المختلفة والتي تنتج عن تحويل جزء من الأرباح السنوية إلى الاحتياطات، والتحويلات التي تتم بين هذه الحسابات وذلك عند قيام المؤسسة على سبيل المثال بتوزيع أسهم مجانية، وبالتالي فإن قيمة هذه الأسهم المجانية ستؤخذ من الاحتياطات والأرباح المحتجزة وتضاف إلى رأس المال، علماً بأن عملية توزيع الأسهم المجانية لا تؤثر على مجموع حقوق المساهمين الذي يبقى من دون أي تغيير<sup>1</sup>.

الشكل(1-4): عناصر القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المراجع السابقة

#### 4- مستخدمي القوائم المالية

يختلف و يتعدد مستخدمي المعلومات التي توفرها القوائم المالية باختلاف احتياجاتهم ومصالحهم، و يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى سبعة مستخدمين وهم:

#### 4-1- الإدارة

تمثل الإدارة وكييل عن الملاك في استخدام وإدارة مواردهم المستثمرة في المؤسسة، وعادة يسعى المديرون لتحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن، لأن ذلك يعني استقرارهم الإداري والمادي، وذلك عن طريق استغلالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات اللازمة وإعداد الموازنات المالية ووضع خطط مستقبلية.<sup>2</sup>

1- أمل المنشاوي، مرجع سبق ذكره

2- يحيى ياسر، مرجع سبق ذكره، ص48

### 4-2- المستثمرون

يهتم المستثمرون بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب هذه الفئة من المستخدمين معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بشراء، أو الاحتفاظ، أو بيع الاستثمارات، كما تحتاج هذه الفئة أيضا إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح.<sup>1</sup>

### 4-3- المقرضون

هؤلاء هم الأكثر اهتماما بالنتائج المالية للقوائم المالية للمؤسسات حيث على أساس الوضع القائم والنتائج يستطيعون تقديم القروض والتسهيلات الائتمانية لهذه المؤسسات ومعرفة مدى الخطر المؤسسة على سداد الدين والفوائد المستحقة خلال نشاط المؤسسة من خلال قراءة القوائم المالية و التحليل المالي ومقارنة الأرقام يكون الحسم بنعم أو لا.<sup>2</sup>

### 4-4- العملاء

يعد العملاء من أصحاب المصلحة في المؤسسة ويهتمون بنجاحها واستمرارها على الأقل لضمان استمرار إمدادهم بالسلع والخدمات. كما يمكنهم عند الشراء على الحساب أن يحصلوا على فترات سماح أفضل ونسب خصم أعلى على ما يسددونه من ديون للمؤسسة، حيث كل ما كانت المؤسسة ناجحة كلما أمكن العملاء الحصول على سلع وخدمات ذات جودة أعلى وبأسعار مناسبة.<sup>3</sup>

### 4-5- الجمهور

يهتم الجمهور بمعرفة مدى مساهمة المؤسسة في الاقتصاد المحلي، من حيث مناصب الشغل المعروضة، تطور رفاهية المؤسسات وتوسع أنشطتها.<sup>4</sup>

### 5-6- الجهات الحكومية

تهتم الحكومات بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات، كما يطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.<sup>5</sup>

### 4-7- الموظفون

يهتم الموظفون والمجموعات المماثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضها ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.<sup>6</sup>

1- مرجع سبق ذكره، ص48

2- محمد بشارة، مستخدمى القوائم المالية، 29 افريل 2006 [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)

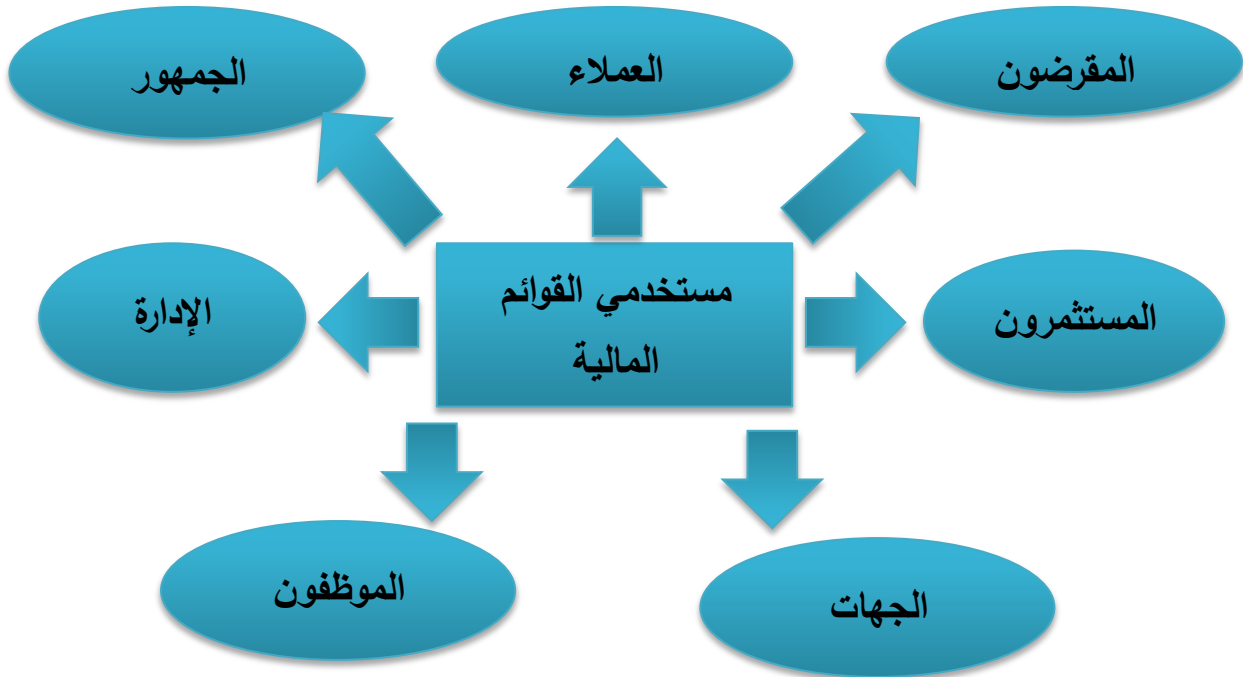
3- يحيى ياسر، مرجع سبق ذكره، ص46

4- حكيم شبوطي، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد3، 2018، ص222

5- مرجع سبق ذكره، ص222

6- مرجع سبق ذكره، ص222

الشكل (1-5): مستخدمي القوائم المالية



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على المراجع السابقة

#### 5- أهمية و أهداف القوائم المالية

لو لم تكن للقوائم المالية أهداف لما كان لها أهمية، و هذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

#### 5-1- أهداف القوائم المالية

هدف القوائم المالية بصفة عامة هو توفير المعلومات المالية اللازمة للمستخدمين المحتملين من أجل اتخاذ قراراتهم باختلاف مصالحهم، و فيما يلي أهم الأهداف القوائم المالية:

- توفير المعلومات المالية اللازمة للمستخدمين من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحقق أهدافهم؛
- التقرير عن أنشطة المؤسسة المؤثرة علي المجتمع والتي يمكن تحديدها ووصفها وقياسها والمهمة لدور المؤسسة في بيئتها الاجتماعية؛
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لمتغيرات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية و سداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين؛
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المؤسسة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات اللازمة؛
- تقييم قدرة المؤسسة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المؤسسة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها؛

- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين للتنبؤ بالتدفقات النقدية ومقارنتها وتقييمها من حيث المقدار والتوقيت؛
- أحد أهداف القوائم المالية للمنظمات الحكومية والمنظمات الغير هادفة لتحقيق الأرباح هو تقديم معلومات مفيدة لتقييم فعالية إدارة الموارد في تحقيق أهداف المنظمة؛
- توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل؛
- تقديم قائمة عن الدخل الدوري، تساعد في التنبؤ و المقارنة و التقييم لقدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل؛
- توفير معلومات عن النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية حتى تستفيد منها الفئات التي لا تملك السلطة أو القدرة على الوصول للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية بشكل مباشر.<sup>1</sup>

#### 5-2- أهمية القوائم

- تبرز أهمية القوائم المالية في ما تقدمه من معلومات هامة حول الوضعية المالية للكيان أو المؤسسة، و يتضح ذلك في النقاط التالية:
- تساعد القوائم المالية في تقييم أداء المؤسسة بشكل عام و الإدارة بشكل خاص و مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تعتبر كمرجع في حالة مقارنة أداء المؤسسة الحالي بما كانت عليه في فترة زمنية معينة من الماضي؛
- تساهم في التأكد من دقة المعاملات التجارية والتي تتمثل في اتفاقيات بين مجموعة من الأطراف لتقديم الخدمات أو توريد البضائع وفق شروط محددة مسبقاً؛
- تعتبر وسيلة لضمان الدقة في الحسابات المالية، وخاصة في الضرائب، والتمويل، والاستثمار؛
- تساهم في الكشف عن أي مشكلات ربحية من خلال تتبع سلوك الإنتاج المالي أولاً بأول وإيجاد المشكلة إن وجدت.<sup>2</sup>

#### المطلب الثاني : أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية

لا يختلف إثنان في أن الميزة الأساسية للقوائم المالية هي مصداقية وموثوقية هذه القوائم والمعلومات الحقيقية التي تحملها، كما لا يختلف إثنان أيضاً أن من بين أهداف المحاسبة الإبداعية تجريد تلك القوائم المالية من موثوقيتها و مصداقيتها و إظهارها بغير صورتها الحقيقية عن طريق مجموعة من الأساليب والسياسات المالية من طرف المؤسسة دون الإشارة إليها، وفيما يلي أهم آثار المحاسبة الإبداعية على مختلف القوائم المالية:

1- مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة البليدة، العدد7، 2012، ص54.

2- مجد خضر، مرجع سبق ذكره

- 1- أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي<sup>1</sup>
  - 1-1- الأصول المعنوية: حيث يتم المبالغة في تقييم الأصول المعنوية مثل العلامات التجارية أو الاعتراف بشهرة المحل غير المشتركة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية أو القيام بتغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأصول .
  - 1-2- الأصول الثابتة مثل عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة أو تغيير في طرق الاهتلاك ومعدات الاهتلاك بشكل غير مبرر .
  - 1-3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم لتقييم محفظة الأوراق المالية، أو القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات المخفاض الأسعار .
  - 1-4- النقدية: يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .
  - 1-5- الذمم المالية: وذلك يتم عن طريق الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة مثل تصنيف الأمم الطويلة على أنها متداولة بهدف حسين سيولة المؤسسة .
  - 1-6- الاستثمارات الطويلة: تغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن طريق الاستثمارات طويلة الأجل بشكل غير مبرره .
  - 1-7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .
  - 1-8- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج إسقاط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة هدف تحسين السيولة .
  - 1-9- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة .
  - 1-10- المخزونات: حيث يتم تضمين بضاعة راكدة ومنقادمة في كشوفات الجرد إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير طريقة تقييم المخزونات بشكل غير مبررة .
  - 1-11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الحالي دون إدراجه من الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود السنوات السابقة .
- 2- أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

من خلال قائمة الدخل يتم بيان نتائج الأعمال عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية وذلك بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الداخلية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ

1- خلادي زوليخة، قريبي ربحية، بن مسعود سعدان ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة . المجلد 1. العدد 1، 2017. صفحة 141

بالتدفقات الداخلية المستقبلية وإمكانات تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية، إلا أنه هناك بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على المعلومات الواردة في هذه القائمة و هي كالاتي:

- تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية والعكس في السنة اللاحقة؛
- الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صافي الربح والعكس في السنة اللاحقة؛
- تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم يؤدي إلى زيادة كلفة البضاعة المباعة وبالتالي تخفيض مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، إما التأثير في السنة اللاحق) باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة)، فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي تخفيض كلفة البضاعة المباعة وزيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح؛
- تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم يؤدي إلى تخفيض كلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة مبلغ مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية، إما التأثير في السنة اللاحقة ) باعتباره بضاعة أول المدة للسنة اللاحقة) فيؤدي إلى العكس من ذلك، أي زيادة كلفة البضاعة المباعة وتخفيض كل من مجمل وصافي الربح؛
- تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية والعكس في السنة اللاحقة ؛
- زيادة الديون المشكوك في تحصيلها يؤدي إلى زيادة مصروفات الفترة الحالية وبالتالي تخفيض مبلغ صاف الربح والعكس في السنة اللاحقة؛
- عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة يؤدي إلى تخفيض مصروفات الفترة الحالية وبالتالي زيادة مبلغ صافي الربح في السنة الحالية؛
- تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل وصافي الربح للسنة الحالية، والعكس في السنة اللاحقة؛
- تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصافي الربح للسنة الحالية؛
- تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصاية الربح للسنة الحالية؛
- تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية يؤدي إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات بعمليات بيع غير تامة أو بأسعار بيع مغالى فيها وذلك بحسب الشروط التي تم وضعها، فإذا تم تسجيل هذه العمليات فيؤدي الأمر إلى تضخيم أو تخفيض الإيرادات؛



• تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها يؤدي إلى زيادة الإيرادات وبالتالي زيادة كل من مجمل الربح وصاف الربح للسنة الحالية؛

• تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها يؤدي إلى تخفيض الإيرادات وبالتالي تخفيض كل من مبلغ مجمل الربح ومبلغ صافي الربح للسنة الحالية .

وبلاحظ مما سبق، أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية المعلومات الواردة في قائمة الدخل وذلك لأنها تظهر كل من المصاريف والإيرادات وكلفة البضاعة المباعة ومجمل الربح وصافي الربح على غير مبالغها الحقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى تضليل المعلومات الواردة في هذه القائمة مما يؤثر سلباً على القرارات التي يتخذها بعض الأطراف وخاصة الذين هم من خارج الوحدة الاقتصادية<sup>1</sup>.

### 3- أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

يظهر الأثر المحاسبي على قائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة حيث:<sup>2</sup>

✓ يقوم المحاسب بتصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن أيضاً تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذا التغيير لا يؤثر على القوائم المالية؛

✓ تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبيعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية؛

✓ يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية للتهرب من الضرائب، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، كذلك إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية.

### 4- أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التغير في حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جمع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات وتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

1- علي عبد الحسين هاني الزامل، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، العدد 9، 2018 ص 22.23

2- دوخي و مقدم يمينية، أثار تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر العدد3، 2014 ، ص182

وبناء على تحديد الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، يترك لنا ضرورة، الحد من هذه المحاسبة الإبداعية، أو التقليل منها، من خلال المراقبة والتدقيق المحاسبي، الذي لا بد أن تجند له إطارات مختصة للبحث عن التغيرات الموجودة في التسجيلات المحاسبية والمعروضة في القوائم المالية<sup>1</sup>.

جدول رقم (1-2): ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مختلف القوائم المالية

| ممارسات المحاسبة الإبداعية  | التأثير على قائمة الدخل                      | التأثير على قائمة التدفق النقدي                      | التأثير على قائمة المركز المالي           |
|---|--|--|---|
| 1 تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة                          | تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح            | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها |
| 2 الإسراع بتسجيل مصروفات تخص فترة لاحقة                               | زيادة المصروفات، تخفيض صافي الربح            | تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها  |
| 3 تقييم المخزون السلعي نهاية الفترة بأقل من اللازم                    | زيادة كلفة البضاعة المباعة، تخفيض صافي الربح | تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها  |
| 4 تقييم المخزون السلعي نهاية الفترة بأكثر من اللازم                   | تخفيض كلفة البضاعة المباعة، زيادة صافي الربح | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها |
| 5 تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها                                     | تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح            | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها |
| 6 زيادة الديون المشكوك تحصيلها  | زيادة المصروفات، تخفيض صافي الربح            | تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها  |
| 7 عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة   | تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح            | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها |
| 8 تسجيل إيرادات الفترة المنتهية عن عمليات بيع تمت في الفترة المحاسبية | زيادة الإيرادات، زيادة صافي الربح            | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها |

1- دوخي و مقدم يمينية، مرجع سبق ذكره، ص 183

|    |   |  | التالية  |   |
|----|---|--|--|---|
| 9  | تسجيل إيرادات عن عمليات البيع غير التامة  | زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح                        | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية         | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها       |
| 10 | تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة | زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح      | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية         | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها       |
| 11 | تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية    | زيادة / تخفيض الإيرادات ، زيادة / تخفيض مجمل وصافي الربح | زيادة / تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية | إظهار الميزانية العمومية بأكثر/ بأقل من حقيقتها |
| 12 | تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها           | زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح      | زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية         | إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها       |
| 13 | تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها            | تخفيض الإيرادات، تخفيض مجمل الربح، تخفيض صافي الربح      | تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية         | إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها        |

المصدر: علي عبد الحسين هاني الزامل، إنعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية،

مقال علمي ، جامعة القادسية ، العراق، 2018، ص 29 30

### المطلب الثالث : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك في أن لمدقق الحسابات (محافظ الحسابات) العديد من الأدوار التي لا تقل أهمية عن بعضها البعض، ومن بين هذه الأدوار هو التصدي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تطال القوائم المالية وتجردها من مصداقيتها و فيما يلي ما يجب أن يتميز به مدقق الحسابات الخارجي وما يجب فعله من أجل الحد من هذه الممارسات.

#### 1- كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

تتخذ المحاسبة الإبداعية عدة أشكال في عدة مجالات، فقد يكون إبداعاً إدارياً، فردياً، جماعياً، داخلياً أو خارجياً وهنا تحديداً يظهر تأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف هذه الممارسات باختلاف أشكالها ومجالاتها وفق معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها.

حيث تتضمن معايير التدقيق الدولية التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاث مجموعات وهي: المعايير العامة (الشخصية) ومعايير العمل الميداني ومعايير التقرير.

### 1-1- المعايير العامة (الشخصية)

تهتم هذه المعايير بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع وعلاقتها بكفاية ونوعية الأداء المطلوب وبالتالي فإنه على المدقق قبل التعاقد على مهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها واستيفائها عند أداء هذه المهمة، وهذه المعايير هي:<sup>1</sup>

أ/ **التأهيل العلمي والعملية**: حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات التدقيق من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملية كمدققين.

ب/ **الاتجاه العقلي المحايد**: يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق.

ج/ **العناية المهنية الواجبة**: يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أداءه لمهمة التدقيق وأعداد والتقرير.

### 1-2- معايير العمل الميداني

تؤكد معايير العمل الميداني الدولية على الأمور الآتية:

أ/ يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين؛

ب/ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستنفذ بها إجراءات التدقيق؛

ج/ الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات

### 1-3- معايير إعداد التقرير

تؤكد معايير إعداد التقرير على الأمور الآتية:

أ/ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

ب/ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترات السابقة؛

ج/ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك ؛

د/ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو قد يمتنع المدقق عن إبداء الرأي وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك ، فالمعيار الأول من هذه المجموعة يعني ضمناً أن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تمثل معياراً مناسباً يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم أما المعيار الثاني وهو ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يهدف إلى التأكيد على أن

1- أسامة عمر الجعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11 . سنة 2014 ، ص 24 .

المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية أما المعيار الثالث وهو الإفصاح المناسب يتطلب ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض ذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها أما المعيار الرابع التعبير عن الرأي فهو بعد من أكثر المعايير تعقيداً وأصعبها مثالاً فهو يتضمن ثلاثة عبارات هامة هي :

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وإن المدقق قد يمتنع كلياً عن إبداء هذا الرأي ؛
- في حال الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يوضح المدقق أسباب الامتناع .
- في كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية والتي يتحملها .

وعليه نرى أن هذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة، وبذلك فإن التزام المدقق بالمعايير المهنية الخاصة بالتدقيق فإنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني، غير إن معايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها جاءت عامة ونادراً ما تتناول بالتحديد المشاكل التي تظهر في كل مستويات أداء عملية التدقيق، ولذلك يلعب الحكم الشخصي للمدقق دوراً جوهرياً في تطبيق المعايير على مستويات الأداء.<sup>1</sup>

## 2- الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها مدقق الحسابات الخارجي للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المؤسسة:

### 2-1- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) (إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية) غير حقيقية (وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط ، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

1-أسامة عمر الجعارة، مرجع سبق ذكره، ص 25

جدول رقم (1-3): ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل و إجراءات المدقق المضادة لها

| رقم المبيعات  |  |
|---|--|
| الهدف : تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة |  |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية   |
| التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة  | إجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية ، ليتم الغاؤه لاحقا في الفترة المالية التالية |
| التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها   | إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة   |
| التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسدي أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء   | تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء كمبيعات  |
| تكلفة البضاعة المباعة   |  |
| الهدف : تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح   |  |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية   |
| التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية   | قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة ( LIFO )                             |
| الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة   تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية   | التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون  |
| التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار  | تضمنين كشوف الجرد أصنافا راكدة   |
| المراجعة المستندية لفواتير المشتريات .  | تأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة بالفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية                 |
| مصروفات التشغيل   |  |
| الهدف : تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح  |  |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية   |
| التحقق من مدى تور شروط الرسملة في ذلك   | رسملة مصروفات ايرادية لا تنطبق عليها شروط  |

|   |   |
|---|---|
| المصرف  | الرسملة مثل مصروفات الصيانة   |
| الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية | التغيير غير المبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة                  |
| التحقق من ذلك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها   | استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه في الصناعة التي تعمل ضمنها المنشأة      |
| <b>نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة</b>                                   |   |
| الهدف : المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها                       |   |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية  |
| تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار         | عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المنشأة |
| <b>البنود الاستثنائية والبنود غير العادية</b>                               |   |
| الهدف : تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية  |   |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية  |
| استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي                                  | تضمن ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود |
| إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل | دمج نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك                 |

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من شركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة دكتوراة، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، الاردن ، 2009 ، ص 64 - 65 - 66.

2-2- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

جدول رقم (1-4): ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي و إجراءات المدقق المضادة لها

| النقدية   |   |
|---|---|
| الهدف : تحسين على نسب السيولة   |   |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية  |
| استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة  | عدم الإفصاح عن بنود التقنية المقيدة   |
| التحقق من صحة اسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.  | التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية.         |
| الاستثمارات المتداولة   |   |
| الهدف : الزيادة أو المحافظة على قيمة الاصول المتداولة لتحسين نسب السيولة                    |   |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية  |
| التحقق من صحة الأسعار المستخدمة   | تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار سوق غير صحيحة                                    |
| التحقق من مبررات اعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية         | إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة الى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية         |
| الذمم المدينة   |   |
| الهدف : المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة             |   |
| إجراءات المدقق المضادة  | إجراءات المحاسبة الإبداعية  |
| طلب كشف بدم المدينة و التحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة                        | عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص و عدم الكشف عن الحسابات الراكدة |
| فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح | تضمين رقم المدينين بدم مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة .              |



|   |   |
|---|---|
| عنها في بند مستقل .   |   |
| إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة  | التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة الأجل من الأمم المتداولة                             |
| <b>المخزون السلعي</b>   |   |
| الهدف : زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة                                |   |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة  |
| تضمنين كشوفات الجرد بضاعة راكدة متقدمة أو تالفة   | فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن .                                     |
| التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي   | التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية  |
| التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا التحول من W.A إلى FIFO   | مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية                                |
| <b>الاستثمارات طويلة الأجل</b>  |   |
| الهدف : التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار   نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر |   |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة  |
| التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية                     | التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي |
| عدم إظهار نصيب المؤسسة الأم في خسائر الشركات التابعة أو الزميلة   | إعادة تعديل رقم الربح بنصيب المؤسسة الأم بخسائر المؤسسات التابعة أو الزميلة                       |
| عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين المؤسسة الأم وشركاتها التابعة من القوائم الموحدة                                   | استبعاد تلك العمليات وإظهار أثارها على القوائم المالية  |
| <b>الأصول الثابتة</b>   |   |
| الهدف : تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك                                       |   |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة  |
| عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل                         | التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة         |

|  |  |
|--|--|
| مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين   | بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين .  |
| التحقق من تلك النسب وتعديل مصروف الاستهلاك   | تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها .   |
| مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية   | التغيير غير المبرر في طرق الاستهلاك  |
| التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي   | التلاعب بتصنيف الأصول للتأثير في مصروف الاستهلاك ، مثل تصنيف العقارات المملوكة بين الاستثمارات طويلة الأجل |
| التحقق من المستندات والعقود الخاصة بذلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة  | عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها                                |
| <b>الأصول غير الملموسة</b>   |  |
| الهدف : زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول |  |
| إجراءات المدقق المضادة   | إجراءات المحاسبة الإبداعية   |
| التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة   | المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة  |
| التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي                         | الاعتراف بأصول غير ملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة                     |
| إعادة النظر بقيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل  | تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها  |
| التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة آثاره في القوائم المالية                                | التغيير غير المبرر في طرق الإطفاء لهذه الأصول  |
| <b>المطلوبات المتداولة</b>   |  |
| الهدف : تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة .  |  |
| إجراءات المدقق المضادة   | إجراءات المحاسبة الإبداعية   |

|   |  |
|---|--|
| عدم ادراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة   | التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة و إعادة احتساب نسب السيولة   |
| التغيير غير المألوف في القروض المعتمدة في التحليل لتحديد مكافأة نهاية الخدمة                                    | التحقق من مبررات التغيير وتأثير ذلك على رصيد مكافأة نهاية الخدمة   |
| تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل  | التحقق من ذلك ودراسة أثره على الفوائد و الأصول المقدمة كضمانات و نسب الرفع المالي  |
| تأجيل إثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العميل في شركات المقاولات   | تحديد أثر الدفعات المقدمة على النسب الرفع المالي و تعديلها حسب الأصول  |
| <b>المطلوبات طويلة الأجل</b>  |  |
| الهدف: تحسين نسب السيولة و أرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها                              |  |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة   |
| الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل                           | التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي |
| استدعاء سندات قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المتحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية | تخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية   |
| <b>حقوق المساهمين</b>   |  |
| الهدف : تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة                                 |  |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة   |
| إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا مع معالجته ضمن الأرباح المتحجرة                 | تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح   |
| <b>الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة</b>  |  |
| الهدف : التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات                                      |  |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية  | إجراءات المدقق المضادة   |
| إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه             | دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب  |

|   |  |
|---|--|
| دراسة أثر ذلك على النسب المالية المرتبطة بذلك<br>وخصوصا نسب الرفع المالي وتعديلها بالشكل<br>المناسب | عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة المشروطة<br>مثل عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة<br>ضد المؤسسة |
|---|--|

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي ، مرجع سبق ذكره ، ص 67-72

## خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات يتم تعيينه من طرف الهيئات المختصة ووفقا لشروط معينة ، وهو مهني مستقل عن المؤسسة يقوم بمهام المراجعة القانونية لحسابات المؤسسة والفحص الإنتقادي للقوائم المالية ، والذي تتوفر فيه كل من النزاهة والأمانة لأداء المهنة، إلى جانب المؤهلات العلمية والعملية كما هو مسؤول عن الأعمال التي قام بها والتي تنتهي بإبداء رأي فني محايد حول صحة الحسابات والبيانات المالية للمؤسسة .

كما تبين أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة ، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية ، وتم ملاحظة أن لمحافظ الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة من الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها على القوائم المالية .

## الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية لعينة

من محافظي الحسابات

## تمهيد

لاختبار صحة الفرضيات التي تم بناؤها من منطلق الاشكالية المطروحة كان لا بد من تدعيم الفصول النظرية السابقة بدراسة ميدانية، تمثلت في إعداد استمارة استبيان موجهة إلى عينة من محافظي الحسابات، وعليه تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، حيث يعالج هذا الفصل منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، من خلال تحديد دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات بولاية ميله، وهذا بالاعتماد على تحليل وتفسير محاور الاستبيان المستخدم كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج، وفقا لفرضيات الدراسة.

ولإعطاء هذا الفصل الصيغة النهائية تم تقسيمه الى هذا ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، حيث شمل منهج الدراسة، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى شرح كيفية إعداد أداة الدراسة، والمتمثلة في الاستبيان، وخصص المبحث الثاني لتحليل خصائص العينة من خلال قياس ثبات وصدق هذا الاستبيان، من أجل التأكد ووضوح فقراتها، بما يعزز الثقة والدقة في النتائج المتوصل إليها من خلال بيانات الجزء الأول من الاستبيان والتطرق لأساليب التحليل الإحصائي المنتهجة، وفي الأخير المبحث الثالث الذي يعالج تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة حيث خصص لعرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، بواسطة استخدام البرنامج الإحصائي SPSS

### المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان، واختبار الفرضيات، حيث يشمل هذا المبحث على المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

#### المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة

يخضع اختيار منهج دراسة معين لطبيعة الموضوع المدروس، كذلك الغاية منه ويعرف المنهج أنه الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث.

تتألف الدراسة من جانبين أولهما الجانب النظري وثانيهما الجانب التطبيقي، سيستخدم المنهج الوصفي (الاستقرائي) في الجانب النظري وبما يؤمن التطرق إلى معظم الأفكار العملية ذات العلاقة بالموضوع لبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه المدقق الخارجي في الحد من آثار أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية البيانات المالية والمنهج الوصفي التحليلي والوصفي الاحصائي في الجانب التطبيقي من خلال استخدامنا الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة ثم تحليل النتائج المتوصل إليها بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

#### المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مجتمع الدراسة وكذلك عينته.

##### 1- مجتمع الدراسة

تم مراعاة في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص ذوي الاختصاص الذي تتوفر لديهم الخبرة المهنية (العلمية)، حيث يتمثل مجتمع دراستنا في فئة واحدة رئيسية هم محافظي الحسابات الممثلين لمهنة التدقيق والمراجعة الخارجية في الجزائر وذلك في ولاية ميلة.

##### 2- عينة الدراسة

لم نقم بتحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة، بحيث شملت محافظي الحسابات كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر وقد تم استلام 44 استمارة كما تم إقصاء 4 استمارات بسبب عدم صلاحيتها لدراسة ونقص في الإجابات.

والجدول الموالي يوضح ذلك:



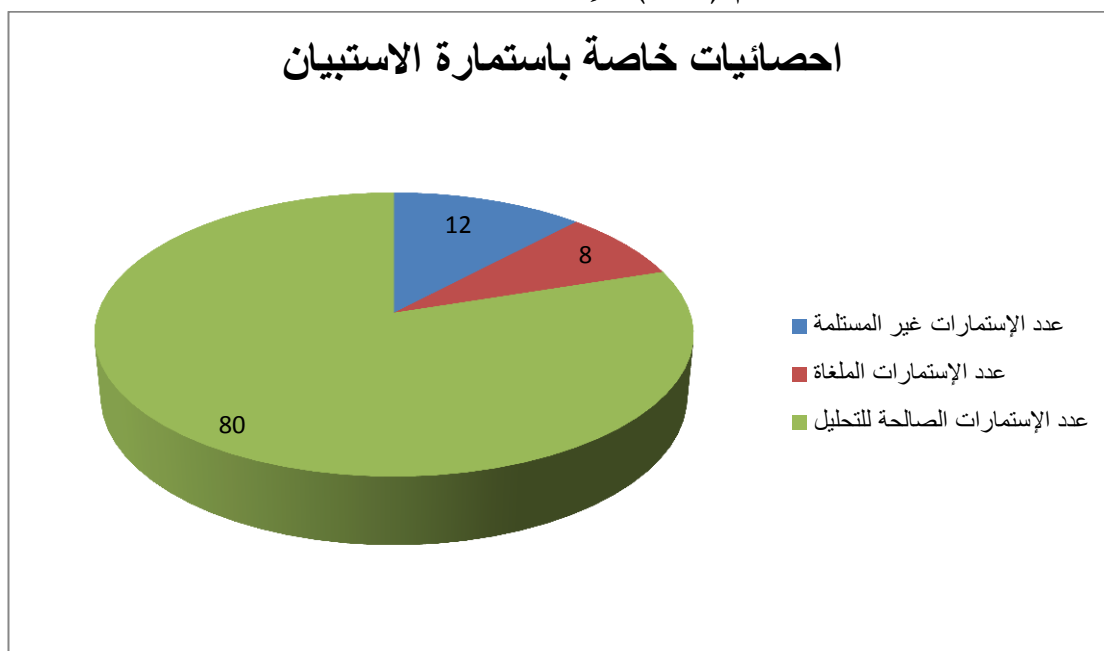
الجدول رقم(1-2): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

| البيان                         |       | الاستبيان        |
|--------------------------------|-------|------------------|
| عدد الإستمارات الموزعة         | العدد | النسبة المئوية % |
| عدد الإستمارات الموزعة         | 50    | 100              |
| عدد الإستمارات غير المستلمة    | 6     | 12               |
| عدد الإستمارات الملغاة         | 4     | 8                |
| عدد الإستمارات الصالحة للتحليل | 40    | 80               |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الاستبيان

يلاحظ من خلال الجدول رقم (1-2) ما يلي: بلغ عدد محافظي الحسابات لعينة الدراسة 50 فرداً، تم توزيع 50 استمارة استبيان وتم إلغاء 4 استمارات أي بنسبة 8% لعدم ملائمتها لشروط الاستبيان كما بلغ عدد الاستمارات الضائعة 6 أي بنسبة 12% أما الاستمارات الصالحة للتحليل بلغت 40 استمارة أي بنسبة 80%

الشكل رقم (1-2): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الاستبيان

### المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة، تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع الدراسة، وتعريفهم هدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على

أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة وتستخدم فقط للأغراض البحث العلمي.

كما احتوى الاستبيان على 4 صفحات تتضمن 56 سؤالاً مقسمة إلى جزئيين:

**1- الجزء الأول:** يبين البيانات الديمغرافية عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن 4 فقرات خاصة بعينة الدراسة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج وتعالج المشكلة.

**3- الجزء الثاني:** متعلق بفرضيات الدراسة، بحيث احتوى 52 عبارة والتي من شأنها أن تعالج مشكلة

الدراسة، كما قسم هذا الأخير إلى أربعة محاور:

**1-2- المحور الأول:** تضمن 18 عبارة حول أهمية أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية.

**2-2- المحور الثاني:** تضمن على 10 عبارات الخاصة بأثر ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية ومصداقية البيانات الدالية.

**2-3- المحور الثالث:** تضمن 12 عبارة متعلقة: بكفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية

**2-4- المحور الرابع:** تضمن 12 عبارة متعلقة بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .

وتم استخدام مقياس ليكارت خماسي الأبعاد في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الأربع، لقياس رأي أفراد العينة بشأن عبارات الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها، كما هي موضحة في هذا الشكل.

**جدول رقم (2-2): درجات مقياس لكارث الخماسي**

| الإجابة | موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-------|------------|
| الوزن   | 5          | 4     | 3     | 2     | 1          |

**المصدر:** محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار الصفاء،

دار جرير، عمان، الاردن، 2010، ص 27

### المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة

سيتم في هذا المبحث عرض صدق وثبات أداة الدراسة من خلال المطلب الأول، وفي المطلب الثاني سيتم ذكر أساليب التحليل الإحصائي، أما المطلب الثالث فسيتم تحليل أفراد العينة حسب المتغيرات من المؤهل العلمي إضافة إلى سنوات الخبرة والوظيفة الحالية.

#### المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

بغرض معرفة صلاحية الاستمارة من الناحية المنهجية والعملية تمّ دراسة صدق وثبات الاستمارة.

**1- صدق الاستمارة:** لقد تمّ توزيع الاستمارة على مجموعة من المحكّمين-انظر الملحق رقم (3)- بغرض معرفة الصدق الظاهري لهذه الاستمارة، وقد أعطى المحكّمون مجموعة من الملاحظات القيمة فيما يخص الشكل والمضمون، وقمنا بإجراء التصحيحات اللازمة وبإشراف مستمر من طرف المشرفة خلال عملية التصحيح.

**2- ثبات الاستمارة:** تمّ استخدام معامل ألفا كرونباخ من أجل التحقق من الاتساق الداخلي والثبات للاستمارة، وللوصول إلى نتائج دقيقة قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ للمحاور الرئيسية وفي الأخير حساب معامل الثبات الكلي، حيث يكون معامل الثبات:

- ضعيفا إذا كانت ألفا أقل من (60%)؛
- مقبولا إذا كانت ألفا تقع بين (60% و 70%)؛
- جيد إذا كانت ألفا تقع بين (70% و 80%)؛
- ممتازا إذا كانت ألفا أكبر من (80%).

جدول رقم(2-3): معاملات الثبات (حسب ألفا كرونباخ) للاستبيان

| عدد العناصر | قيمة ألفا كرونباخ | تقديره |
|-------------|-------------------|--------|
| 52          | 844               | ممتاز  |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج الجدول يلاحظ بأن مجموع متغيرات الدراسة لها درجة ممتازة من الثبات، حيث بلغ معامل الثبات الكلي 0.844، مما يؤكد ثبات الاستبيان، وأنه قادر على إعطاء نفس النتائج حتى ولو أعيدت الدراسة مرة أخرى في نفس الخصائص.

### المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي

قصد الاستغلال الأمثل للبيانات التي تمّ جمعها، تمّ استخدام العديد من الأساليب الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS version 24)، وهو عبارة عن نظام خاص يقوم بالتحليلات الإحصائية البسيطة منها والمعقدة، ظهر مع تطور أجهزة الحاسوب نتيجة للصعوبات التي تعرفها التحليلات الإحصائية الخاصة بالحجم الكبير من البيانات.

وفي ما يلي مجموعة الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

#### 1- المدى

لغرض قياس مدى توافق آراء أفراد العينة مع عبارات محاور الدراسة، تمّ اعتماد الشكل المغلق في إعداد الاستمارة، وفقاً لمقياس ليكرت Likert الخماسي، وذلك بأن يُقَابَل كلُّ عبارة من عبارات المحاور قائمة تحمل الاختيارات الآتية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، كما تم إعطاء كل اختيار من الاختيارات السابقة درجات للترجيح لكي يتم معالجتها إحصائياً، وذلك على النحو التالي: موافق بشدة (5 درجات)، موافق (4 درجات)، محايد (3 درجات)، غير موافق (2 درجة)، غير موافق بشدة (درجة واحدة).

إنّ تحديد طول الفئات لمقياس ليكرت الخماسي (الحدود العليا والدنيا) المستخدم في محاور الدراسة تطلب حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فئات المقياس للحصول على طول الفئة الصحيح أي (4/5=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا أصبح طول الفئات كالاتي:

- من (1 إلى 1,80) يمثل (غير موافق بشدة) نحو كل عبارة، باختلاف المحور المراد قياسه.
- من (1,80 إلى 2,60) يمثل (غير موافق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
- من (2,60 إلى 3,40) يمثل (محايد) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
- من (3,40 إلى 4,20) يمثل (موافق) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.
- من (4,20 إلى 5,00) يمثل (موافق بشدة) نحو كل عبارة باختلاف المحور المراد قياسه.

#### 2- التكرارات والنسب المئوية

تتم الاستعانة بالتكرارات والنسب المئوية على الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة وكذا تحديد إجابات أفرادها عن عبارات محاور الاستبيان.

3- المتوسط الحسابي: تم استعمال هذا المتوسط لمعرفة مدى ارتفاع إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من متغيرات الدراسة.

- 4- الانحراف المعياري: وذلك للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، والاستعانة بقيمة الانحراف المعياري من أجل ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي في حالة ما إذا تساوى المتوسط الحسابي للعبارات.
- 5- معامل ألفا كرونباخ: لقياس ثبات الاستمارة.

### المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى وصف مفردات عينة الدراسة، وذلك بالإشارة إلى الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحليل مدى إدراك عينة الدراسة لكل من فقرات الاستبيان وفي الأخير توضيح نوع العلاقة بين المتغيرات وتفسيرها بناء على النتائج المتحصل عليها، ومن تحليل المعلومات المتحصل عليها بعد عملية تفرغ الاستبيانات ومعالجتها إحصائياً.

#### 1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

والجدول الموالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

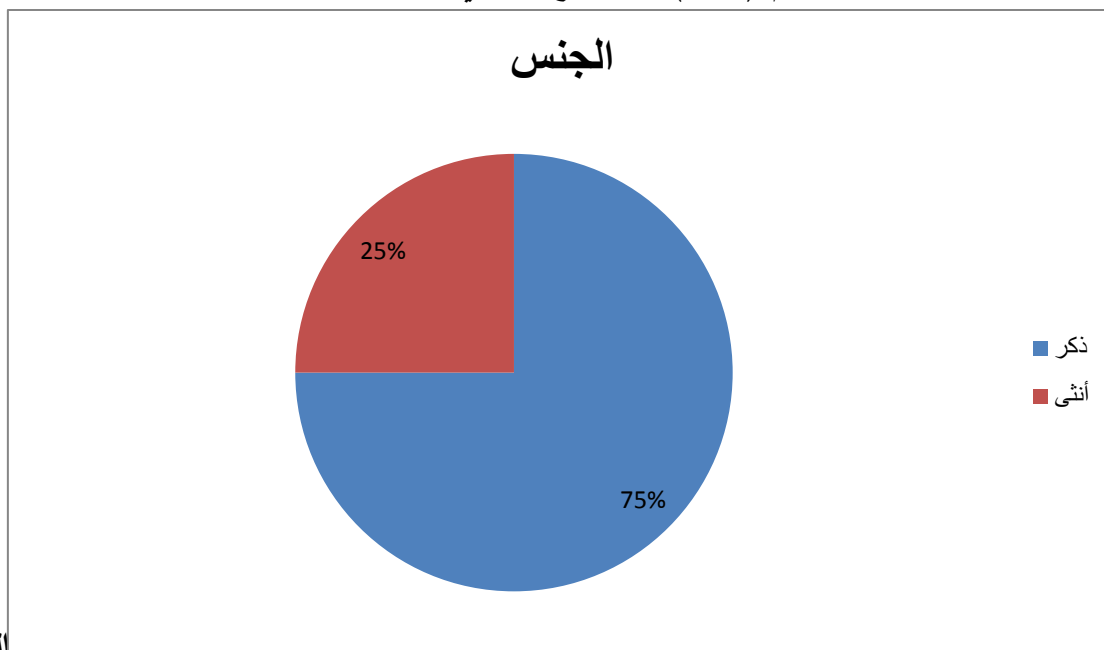
جدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

| الجنس | التكرارات | النسبة % |
|-------|-----------|----------|
| ذكر   | 30        | 75       |
| أنثى  | 10        | 25       |

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS).

والشكل الموالي يوضح توزيع العينة حسب الجنس.

الشكل رقم (2-2): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس



المصدر:

من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج (spss).

من خلال كل من الجدول والشكل السابقين فإن نسبة الذكور مرتفعة جدا حيث بلغت 75%، في حين أن نسبة الإناث منخفضة وقدرت بنسبة 25%.

#### 2- توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

والجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة.

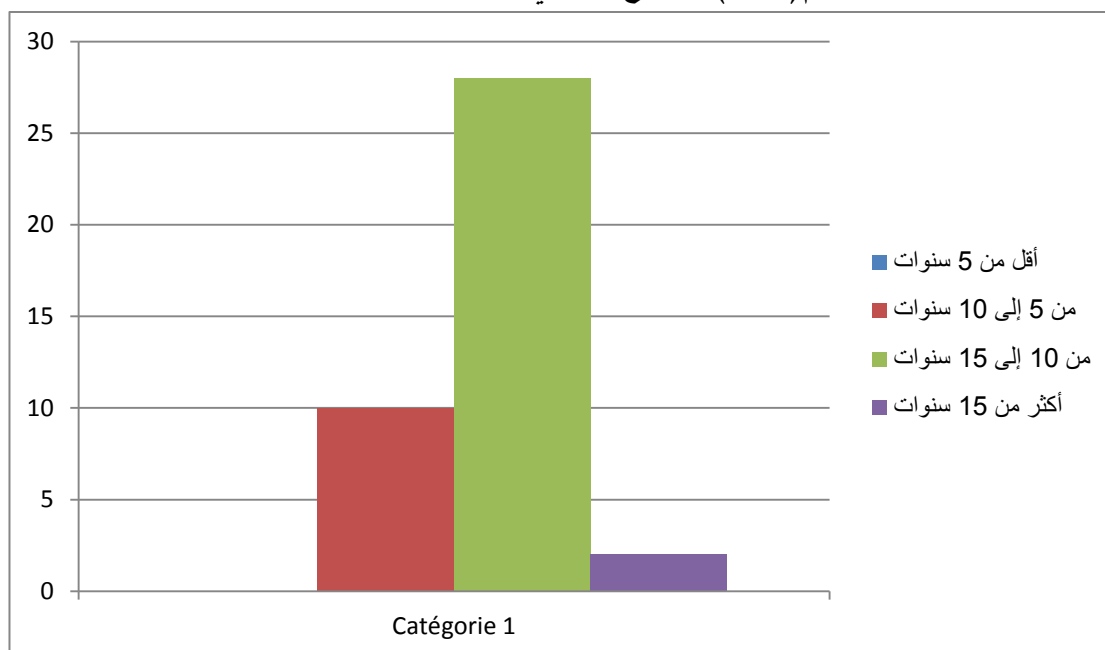
الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

| عدد سنوات الخبرة   | التكرارات | النسبة % |
|--------------------|-----------|----------|
| أقل من 5 سنوات     | 0         | 0        |
| من 5 إلى 10 سنوات  | 10        | 25       |
| من 10 إلى 15 سنوات | 28        | 70       |
| أكثر من 15 سنوات   | 2         | 5        |

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج (spss).

والشكل الموالي يوضح توزيع العينة حسب سنوات الخبرة:

الشكل رقم (2-3): توزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج (spss).

يوضح كل من الجدول والشكل السابقين التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، حيث أن نسبة 70% لديهم خبرة من 10 إلى 15 سنوات وهي تمثل نسبة عالية جداً أي أن أغلب أفراد العينة لديهم مستوى عالي من الخبرة. كما أنها نسبة مهمة جداً كونها تعزز من صدق الاجابات مما يؤدي الى نوع من الدقة الواقعية لدراسة. وتليها نسبة 25% لكل من الافراد الذين لديهم خبرة تتراوح ما بين 5 و 10 سنوات، و تليها نسبة 5% لكل الافراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة.

### 3- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

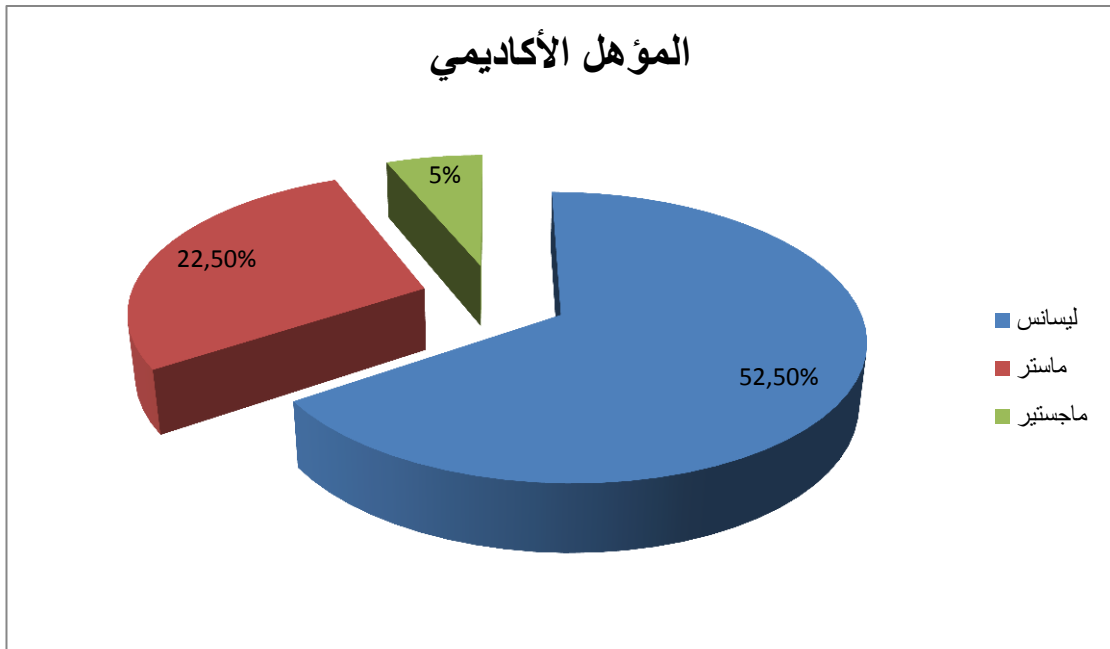
الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

| الشهادة | التكرارات | النسبة % |
|---------|-----------|----------|
| ليسانس  | 21        | 52.5     |
| ماستر   | 9         | 22.5     |
| ماجستير | 2         | 5        |

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج (spss)

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي:

الشكل رقم (2-4): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات برنامج (spss)

من خلال الجدول رقم (2-4) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي يلاحظ أن أعلى نسبة كانت لحاملي شهادة ليسانس والبالغ عددهم 21 فردا بنسبة 52.5% ، تليها فئة حاملي شهادة ماستر وعددهم 9 أفراد وبلغت نسبتهم 22.5% ، والفئة التي تليها كانت لحاملي شهادة ماجستير والبالغ عددهم 5 أفراد بنسبة 5%، ويتبين أن عينة الدراسة متعددة المستويات العلمية.

### المبحث الثالث : تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

سيتم في هذا المبحث دراسة وتحليل محاور الإستبيان ، كل محور على حدى ، وذلك بالإعتماد على الطرق الإحصائية المنتقات من برنامج ( spss ) والإستعانة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحليل كل محور من محاور الإستبيان .

#### المطلب الاول : تحليل فقرات المحور الاول والمحور الثاني

تم تخصيص محورين في هذا الجزء، حيث سيتم من خلاله عرض وترتيب اتجاه إجابات أفراد العينة المدروسة حول كل بعد، وذلك بتحليل مختلف نتائج الاختبارات الإحصائية المتحصل عليها، والمتمثلة أساسا في التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية.



1. عرض وتحليل البيانات الخاصة بالمحور الأول: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة  
الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

يتمحور الجدول الموالي حول توزيع أفراد العينة المشاركين في الاستبيان حسب التكرارات والمتوسط الحسابي لاستجاباتهم اتجاه العبارات المختلفة والانحرافات المعيارية لها.

الجدول رقم (2-7): إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

| اتجاه العبارة | ترتيب العبارة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | التكرار والنسب المئوية |       |       |           |                | التكرار | عبارات |
|---------------|---------------|-------------------|-----------------|------------------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|--------|
|               |               |                   |                 | موافق بشدة             | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |         |        |
| منخفضة        | 12            | 0.986             | 1.95            | 0                      | 6     | 0     | 20        | 14             | التكرار | 1      |
|               |               |                   |                 | 15.0                   | 15.0  | 0     | 50.0      | 35.0           | %       |        |
| منخفضة        | 17            | 0.992             | 1.70            | 1                      | 3     | 0     | 15        | 21             | التكرار | 2      |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 7.5   | 0     | 37.5      | 52.5           | %       |        |
| منخفضة        | 9             | 0.660             | 2.22            | 1                      | 2     | 2     | 35        | 0              | التكرار | 3      |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 5.0   | 5.0   | 87.5      | 0              | %       |        |
| منخفضة        | 15            | 1.05              | 1.78            | 0                      | 6     | 0     | 13        | 21             | التكرار | 4      |
|               |               |                   |                 | 0                      | 15.0  | 0     | 32.5      | 52.5           | %       |        |
| منخفضة        | 11            | 0.973             | 1.98            | 0                      | 6     | 0     | 21        | 13             | التكرار | 5      |
|               |               |                   |                 | 0                      | 15.0  | 0     | 52.5      | 32.5           | %       |        |
| متوسطة        | 4             | 0.790             | 2.88            | 1                      | 6     | 21    | 11        | 1              | التكرار | 6      |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 15.0  | 52.5  | 27.5      | 2.5            | %       |        |
| منخفضة        | 14            | 0.900             | 1.90            | 1                      | 2     | 2     | 22        | 13             | التكرار | 7      |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 5     | 5     | 55        | 32.5           | %       |        |
| منخفضة        | 10            | 1.051             | 2.15            | 0                      | 6     | 7     | 14        | 13             | التكرار | 8      |
|               |               |                   |                 | 0                      | 15.0  | 17.5  | 35.0      | 32.5           | %       |        |

|        |    |       |      |                     |      |      |      |      |         |    |
|--------|----|-------|------|---------------------|------|------|------|------|---------|----|
| منخفضة | 7  | 1.374 | 2.40 | 3                   | 10   | 0    | 14   | 13   | التكرار | 9  |
|        |    |       |      | 7.5                 | 25.0 | 0    | 35   | 32.5 | %       |    |
| منخفضة | 16 | 0.742 | 1.75 | 0                   | 2    | 1    | 22   | 15   | التكرار | 10 |
|        |    |       |      | 0                   | 5.0  | 2.5  | 55.0 | 37.5 | %       |    |
| منخفضة | 13 | 0.971 | 1.92 | 1                   | 3    | 2    | 20   | 14   | التكرار | 11 |
|        |    |       |      | 2.5                 | 7.5  | 5    | 50   | 35.0 | %       |    |
| منخفضة | 18 | 0.877 | 1.50 | 0                   | 3    | 1    | 9    | 27   | التكرار | 12 |
|        |    |       |      | 0                   | 7.5  | 2.5  | 22.5 | 67.5 | %       |    |
| منخفضة | 8  | 0.979 | 2.38 | 0                   | 8    | 5    | 21   | 6    | التكرار | 13 |
|        |    |       |      | 0                   | 20   | 12.5 | 52.5 | 15   | %       |    |
| متوسطة | 3  | 0.917 | 3.08 | 2                   | 10   | 19   | 7    | 2    | التكرار | 14 |
|        |    |       |      | 5                   | 25   | 47.5 | 17.5 | 5    | %       |    |
| مرتفعة | 1  | 1.442 | 3.65 | 16                  | 10   | 2    | 8    | 4    | التكرار | 15 |
|        |    |       |      | 40                  | 25   | 5    | 20   | 10   | %       |    |
| متوسطة | 5  | 0.992 | 2.88 | 2                   | 6    | 22   | 5    | 5    | التكرار | 16 |
|        |    |       |      | 5                   | 15   | 55   | 12.5 | 12.5 | %       |    |
| متوسطة | 2  | 1.071 | 3.32 | 2                   | 23   | 3    | 10   | 2    | التكرار | 17 |
|        |    |       |      | 5                   | 57.5 | 7.5  | 25   | 5    | %       |    |
| منخفضة | 6  | 1.109 | 2.48 | 3                   | 6    | 2    | 25   | 4    | التكرار | 18 |
|        |    |       |      | 7.5                 | 15   | 5    | 62.5 | 10   | %       |    |
| منخفضة |    | 0.618 | 2.33 | إجمالي المحور الأول |      |      |      |      |         |    |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر استقراء النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-7) أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المحور الأول) أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية) يعبر عنه بدرجة منخفضة من الموافقة على مضمون عبارات هذا المؤشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 2.33 من 5 ويقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس لكاريت الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "غير موافق" المقابل للمستوى المنخفض كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.618.

الجدول رقم (2-8): ترتيب عبارات المحور الأول

| رقم العبارة | العبارة   | ترتيب العبارة | اتجاه العبارة |
|-------------|---|---------------|---------------|
| 15          | للتقليل من الربح الخاضع للضريبة تقوم المؤسسات الاقتصادية باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي                                   | 1             | مرتفعة        |
| 17          | يعتبر سعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على قروض بنكية دافعا لها للاستعانة بممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إظهار القوائم المالية بأفضل صورة | 2             | متوسطة        |
| 14          | الاعتماد على نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين   | 3             | متوسطة        |
| 6           | عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض  | 4             | متوسطة        |
| 16          | تقوم المؤسسات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين سمعتها في السوق  | 5             | متوسطة        |
| 18          | ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في المؤسسات الاقتصادية بأرباحها يدفعهم لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية                          | 6             | منخفضة        |
| 9           | إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية   | 7             | منخفضة        |
| 13          | تأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة  | 8             | منخفضة        |
| 3           | تصنيف الإيرادات غير التشغيلية ضمن الإيرادات التشغيلية   | 9             | منخفضة        |
| 8           | المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول المعنوية والمخزونات   | 10            | منخفضة        |
| 5           | نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة  | 11            | منخفضة        |
| 1           | تصنيف المصارف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف  | 12            | منخفضة        |
| 11          | التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم ثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر  | 13            | منخفضة        |
| 7           | عدم الإفصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية في الملحق  | 14            | منخفضة        |
| 4           | نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة   | 15            | منخفضة        |
| 10          | إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية   | 16            | منخفضة        |

|        |    |   |    |
|--------|----|---|----|
| منخفضة | 17 | تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها  | 2  |
| منخفضة | 18 | إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية السنة ويتم إلغاؤها في السنة المالية | 12 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ونتائج برنامج SPSS

ويمكن من خلال الجدول رقم (2-8) ترتيب عبارات المحور الأول (أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية) حسب درجة موافقة المستجوبين تنازليا من أعلى إلى أقل درجة كما يلي:

جاءت العبارة رقم (15) التي تنص: " للتقليل من الربح الخاضع للضريبة تقوم المؤسسات الاقتصادية باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي " في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.65 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 1.442، وكانت نسبة الموافقين: 65% من مجموع المستجوبين؛ وهذا يعني أن أفراد العينة يرون أن المؤسسات الاقتصادية تقوم باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي.

جاءت العبارة رقم (17) التي تنص " يعتبر سعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على قروض بنكية دافعا لها للاستعانة بممارسات المحاسبة الابداعية من أجل إظهار القوائم المالية بأفضل صورة " في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.32 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 1.071، وكانت نسبة الموافقين: 62.5% من مجموع المستجوبين، مما يعني ان القروض البنكية تعتبر دافعا للاستعانة بممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (14) التي تنص: " الاعتماد على نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين " في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.08 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "محايد" وبانحراف معياري قدره 0.917، مما يدل على ان الاعتماد على نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين ليس بالضرورة من اساليب و دوافع استعمال المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (6) التي تنص: " عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.88 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "محايد" وبانحراف معياري قدره 0.790،

مما يدل ان عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض ليس بالضرورة من اساليب و دوافع استعمال المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (16) التي تنص: " تقوم المؤسسات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الابداعية من أجل تحسين سمعتها في السوق " في المرتبة الخامسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.88 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "محايد" وبتأخراف معياري قدره 0.992.

جاءت العبارة رقم (18) التي تنص: " ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في المؤسسات الاقتصادية بأرباحها يدفعهم لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية" في المرتبة السادسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.48 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبتأخراف معياري قدره 1.109، مما يدل على ان ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والإداريين في المؤسسات الاقتصادية بأرباحها لا يدفعهم لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (9) التي تنص: " إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية " في المرتبة السابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.40 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبتأخراف معياري قدره 1.374، مما يدل على ان إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية ليس من اساليب المحاسبة الابداعية. جاءت العبارة رقم (13) التي تنص: " تأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.38 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" " وبتأخراف معياري قدره 0.979، مما يدل على ان تأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة جيدة ليس من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (3) التي تنص: " تصنيف الإيرادات غير التشغيلية ضمن الإيرادات التشغيلية " في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.22 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبتأخراف معياري قدره 0.660، مما يدل على ان تصنيف الإيرادات غير التشغيلية ضمن الإيرادات التشغيلية لا يعتبر من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (8) التي تنص: " المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول المعنوية والمخزونات " في المرتبة العاشرة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 2.15 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبتأخراف معياري قدره

1.051، مما يدل على ان المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول المعنوية والمخزونات لا يعتبر من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (5) التي تنص: " نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة " في المرتبة الحادية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.98 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبانحراف معياري قدره 0.973، مما يدل على ان هذه العبارة لا تعتبر اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: " تصنيف المصارف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف " في المرتبة الثانية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.95 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبانحراف معياري قدره 0.986، مما يدل على ان هذه العبارة لا تعتبر اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (11) التي تنص: " التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم ثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر " في المرتبة الثالثة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.92 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبانحراف معياري قدره 0.971، مما يدل على ان هذه العبارة لا تعتبر اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (7) التي تنص: " عدم الإفصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية في الملحق " في المرتبة الرابعة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.90 وهو يقع ضمن الفئة الثانية من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق" وبانحراف معياري قدره 0.900، مما يدل على ان هذه العبارة لا تعتبر اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (4) التي تنص: " نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة " في المرتبة الخامسة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.78 وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 1.05، مما يدل على ان نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة ليس من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (10) التي تنص: " إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية " في المرتبة السادسة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.75 وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.742، مما يدل على ان هذه العبارة ليست اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (2) التي تنص: " تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها" في المرتبة السابعة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.70 وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.992، مما يدل على ان تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها ليست اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية على الاطلاق. جاءت العبارة رقم (12) التي تنص: " إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية السنة ويتم إلغاؤها في السنة الموالية" في المرتبة الثامنة عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 1.50 وهو يقع ضمن الفئة الأولى من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "غير موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.877، مما يدل على ان هذه العبارة ليست اسلوب من اساليب المحاسبة الابداعية.

عرض وتحليل البيانات الخاصة بالمحور الثاني: أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية

يتمحور الجدول الموالي حول توزيع أفراد العينة المشاركين في الاستبيان حسب التكرارات والمتوسط الحسابي لاستجاباتهم اتجاه العبارات المختلفة والانحرافات المعيارية لها.

الجدول رقم (2-9): إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني

| اتجاه العبارة | ترتيب العبارة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | التكرار والنسب المئوية |       |       |           |                | التكرار | العبارات |
|---------------|---------------|-------------------|-----------------|------------------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|----------|
|               |               |                   |                 | موافق بشدة             | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |         |          |
| مرتفعة        | 4             | 0.530             | 3.98            | 3                      | 35    | 0     | 2         | 0              | التكرار | 1        |
|               |               |                   |                 | 7.5                    | 87.5  | 0     | 5         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 6             | 0.572             | 3.92            | 5                      | 27    | 8     | 0         | 0              | التكرار | 2        |
|               |               |                   |                 | 12.5                   | 67.5  | 20    | 0         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 7             | 0.496             | 3.90            | 1                      | 36    | 1     | 2         | 0              | التكرار | 3        |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 90    | 2.5   | 5         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 5             | 0.474             | 3.92            | 1                      | 37    | 0     | 2         | 0              | التكرار | 4        |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 92.5  | 0     | 5         | 0              | %       |          |

|        |    |       |      |                      |      |      |     |   |         |    |
|--------|----|-------|------|----------------------|------|------|-----|---|---------|----|
| مرتفعة | 1  | 0.638 | 4.05 | 9                    | 24   | 7    | 0   | 0 | التكرار | 5  |
|        |    |       |      | 22.5                 | 60   | 17.5 | 0   | 0 | %       |    |
| مرتفعة | 2  | 0.357 | 4.02 | 3                    | 35   | 2    | 0   | 0 | التكرار | 6  |
|        |    |       |      | 7.5                  | 87.5 | 5    | 0   | 0 | %       |    |
| مرتفعة | 3  | 0.423 | 4.02 | 3                    | 36   | 0    | 1   | 0 | التكرار | 7  |
|        |    |       |      | 7.5                  | 90   | 0    | 2.5 | 0 | %       |    |
| مرتفعة | 8  | 0.483 | 3.85 | 2                    | 30   | 8    | 0   | 0 | التكرار | 8  |
|        |    |       |      | 5                    | 75   | 20   | 0   | 0 | %       |    |
| مرتفعة | 9  | 0.500 | 3.82 | 2                    | 29   | 9    | 0   | 0 | التكرار | 9  |
|        |    |       |      | 5                    | 72.5 | 22.5 | 0   | 0 | %       |    |
| مرتفعة | 10 | 0.864 | 3.65 | 2                    | 30   | 0    | 8   | 0 | التكرار | 10 |
|        |    |       |      | 5                    | 75   | 0    | 20  | 0 | %       |    |
| مرتفع  |    | 0.252 | 3.92 | إجمالي المحور الثاني |      |      |     |   |         |    |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر استقرار النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-9) أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المحور الثاني (أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية) يعبر عنه بدرجة مرتفعة من الموافقة على مضمون عبارات هذا المؤشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.92 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارتر الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.252.

الجدول رقم (2-10): ترتيب عبارات المحور الثاني

| رقم العبارة | العبارة   | ترتيب العبارة | اتجاه العبارة |
|-------------|---|---------------|---------------|
| 5           | استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بها من إجراء التغذية العكسية | 1             | مرتفعة        |
| 6           | عدم الثبات في عرض البيانات المالية وتصنيفها في المؤسسات الاقتصادية يساهم في كثرة الفصائح المالية                  | 2             | مرتفعة        |



|        |    |  |    |
|--------|----|--|----|
| مرتفعة | 3  | عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من سنة لأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للبيانات المالية                          | 7  |
| مرتفعة | 4  | اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية  | 1  |
| مرتفعة | 5  | اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية  | 4  |
| مرتفعة | 6  | يؤدي إستخدام أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية إلى إنخفاض ثقة الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية   | 2  |
| مرتفعة | 7  | لا تمكن ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الأطراف ذات العلاقة بها من الحصول على البيانات المالية التي تسمح لهم بتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية             | 3  |
| مرتفعة | 8  | ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة القوائم المالية على توفير البيانات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها                                      | 8  |
| مرتفعة | 9  | ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة الأطراف ذات العلاقة بها لإعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية والتنبؤ بأداء المؤسسات لعدم احتوائها على القدرة على التنبؤ | 9  |
| مرتفعة | 10 | تحد ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج المؤسسة مع مؤسسة أخرى أو نتائج نفس المؤسسة من سنة لأخرى  | 10 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ونتائج برنامج SPSS

ويمكن من خلال الجدول رقم (2-10) ترتيب عبارات المحور الثاني (أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية) حسب درجة موافقة المستجوبين تنازلياً من أعلى إلى أقل درجة كما يلي:

جاءت العبارة رقم (5) التي تنص: " استخدام أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بها من إجراء التغذية العكسية " في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.05 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.638، وهذا يعني أن استخدام أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بها من إجراء التغذية العكسية و يؤثر على موثوقية البيانات المالية.

جاءت العبارة رقم (6) التي تنص " عدم الثبات في عرض البيانات المالية وتصنيفها في المؤسسات الاقتصادية يساهم في كثرة الفضائح المالية " في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.02 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.357، مما يدل على ان عدم الثبات في عرض البيانات المالية وتصنيفها في المؤسسات الاقتصادية يساهم في كثرة الفضائح المالية و يؤثر على موثوقيتها.

جاءت العبارة رقم (7) التي تنص: " عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من سنة لأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للبيانات المالية " في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.02 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.423، مما يعكس تأثير عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من سنة لأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للبيانات المالية .

جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: " اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية " في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.98 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.530، مما يدل على ان اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية و التقليل من موثوقيتها.

جاءت العبارة رقم (4) التي تنص: " اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية " في المرتبة الخامسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.92 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.474، مما يدل على ان اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية.

جاءت العبارة رقم (2) التي تنص: " يؤدي إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية إلى إنخفاض ثقة الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية " في المرتبة السادسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.92 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.572، مما يدل على صحة هذه العبارة. جاءت العبارة رقم (3) التي تنص: " لا تمكن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الأطراف ذات العلاقة بها من الحصول على البيانات المالية التي تسمح لهم بتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية " في المرتبة السابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.90 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.496، مما يدل على صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (8) التي تنص: " ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة القوائم المالية على توفير البيانات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها " في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.85 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.483، مما يدل على صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (9) التي تنص: " ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة الأطراف ذات العلاقة بها لإعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية والتنبؤ باداء المؤسسات لعدم احتوائها على القدرة على التنبؤ " في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.82 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.500، مما يدل على صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (10) التي تنص: " تحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج المؤسسة مع مؤسسة أخرى أو نتائج نفس المؤسسة من سنة لأخرى " في المرتبة العاشرة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.65 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.864، مما يدل على صحة هذه العبارة.

### المطلب الثاني : تحليل فقرات المحور الثالث والمحور الرابع

تم تخصيص محورين في هذا الجزء، حيث سيتم من خلاله عرض وترتيب اتجاه إجابات أفراد العينة المدروسة حول كل بعد، وذلك بتحليل مختلف نتائج الاختبارات الإحصائية المتحصل عليها، والمتمثلة أساسا في التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية.

1. عرض وتحليل البيانات الخاصة بالمشور الثالث: كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف

ممارسات المحاسبة الابداعية

يتمحور الجدول الموالي حول توزيع أفراد العينة المشاركين في الاستبيان حسب التكرارات والمتوسط

الحسابي لاستجاباتهم اتجاه العبارات المختلفة والانحرافات المعيارية لها.

الجدول رقم (2-11): إجابات أفراد عينة الدراسة حول المشور الثالث

| اتجاه العبارة | ترتيب العبارة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | التكرار والنسب المئوية |       |       |           |                | التكرار | العبارات |
|---------------|---------------|-------------------|-----------------|------------------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|----------|
|               |               |                   |                 | موافق بشدة             | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |         |          |
| متوسطة        | 12            | 1.230             | 3.22            | 1                      | 26    | 0     | 7         | 6              | التكرار | 1        |
|               |               |                   |                 | 2.5                    | 65    | 0     | 17.5      | 15             | %       |          |
| مرتفعة        | 5             | 0.362             | 4.15            | 6                      | 34    | 0     | 0         | 0              | التكرار | 2        |
|               |               |                   |                 | 15                     | 85    | 0     | 0         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 8             | 0.712             | 3.82            | 4                      | 27    | 8     | 0         | 1              | التكرار | 3        |
|               |               |                   |                 | 10                     | 67.5  | 20    | 0         | 2.5            | %       |          |
| متوسطة        | 11            | 1.228             | 3.32            | 3                      | 24    | 1     | 7         | 5              | التكرار | 4        |
|               |               |                   |                 | 7.5                    | 60    | 2.5   | 17.5      | 12.5           | %       |          |
| مرتفعة بشدة   | 1             | 0.506             | 4.50            | 20                     | 20    | 0     | 0         | 0              | التكرار | 5        |
|               |               |                   |                 | 50                     | 50    | 0     | 0         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 7             | 0.656             | 4.07            | 10                     | 23    | 7     | 0         | 00             | التكرار | 6        |
|               |               |                   |                 | 25                     | 57.5  | 17.5  | 0         | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 6             | 0.474             | 4.08            | 5                      | 34    | 0     | 1         | 0              | التكرار | 7        |
|               |               |                   |                 | 12.5                   | 85    | 0     | 2.5       | 0              | %       |          |
| مرتفعة        | 10            | 1.086             | 3.52            | 6                      | 21    | 1     | 12        | 0              | التكرار | 8        |
|               |               |                   |                 | 15                     | 52.5  | 2.5   | 30        | 0              | %       |          |

|                |   |       |      |                      |      |    |   |   |         |    |
|----------------|---|-------|------|----------------------|------|----|---|---|---------|----|
| مرتفعة         | 9 | 0.630 | 3.75 | 4                    | 22   | 14 | 0 | 0 | التكرار | 9  |
|                |   |       |      | 10                   | 55   | 35 | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفعة         | 4 | 0.385 | 4.18 | 7                    | 33   | 0  | 0 | 0 | التكرار | 10 |
|                |   |       |      | 17.5                 | 82.5 | 0  | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفعة<br>بشدة | 2 | 0.464 | 4.30 | 12                   | 28   | 0  | 0 | 0 | التكرار | 11 |
|                |   |       |      | 30                   | 70   | 0  | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفعة<br>بشدة | 3 | 0.423 | 4.22 | 9                    | 31   | 0  | 0 | 0 | التكرار | 12 |
|                |   |       |      | 22.5                 | 77.5 | 0  | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفع          |   | 0.373 | 3.93 | إجمالي المحور الثالث |      |    |   |   |         |    |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر استقراء النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-11) أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المحور الثالث ( كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية) يعبر عنه بدرجة مرتفعة من الموافقة على مضمون عبارات هذا المؤشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.93 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.373.

الجدول رقم (2-12): ترتيب عبارات المحور الثالث

| رقم العبارة | العبارة  | ترتيب العبارة | اتجاه العبارة  |
|-------------|--|---------------|----------------|
| 5           | استقلالية ونزاهة المدقق الخارجي يساعده على اكتشاف التضليل المحاسبي   | 1             | مرتفعة<br>بشدة |
| 11          | تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية | 2             | مرتفعة<br>بشدة |
| 12          | قيام المدقق الخاردي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي إلى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية       | 3             | مرتفعة<br>بشدة |

|             |    |  |    |
|-------------|----|--|----|
| مرتفعة بشدة | 4  | جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية  | 10 |
| مرتفعة      | 5  | التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير مراجعة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية        | 2  |
| مرتفعة      | 6  | اتباع المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية   | 7  |
| مرتفعة      | 7  | قوة شخصية المدقق الخارجي وتحليله بأداب وسلوك المهنة تجعله قادرا على مواجهة الإدارة والحصول على جميع المعلومات الممكنة                                    | 6  |
| مرتفعة      | 8  | يمارس مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني درجة ملائمة تساعد في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية   | 3  |
| مرتفعة      | 9  | إمام مدقق الحسابات الخارجي   | 9  |
| مرتفعة      | 10 | تخصص المدقق الخارجي في نشاط معين يمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة تسهل مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية  | 8  |
| متوسطة      | 11 | المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على رده من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية  | 4  |
| متوسطة      | 12 | يملك مدقق الحسابات الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعد في اكتشاف أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية | 1  |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ونتائج برنامج SPSS

ويمكن من خلال الجدول رقم (2-12) ترتيب عبارات المحور الثالث (كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية) حسب درجة موافقة المستجوبين تنازليا من أعلى إلى أقل درجة كما يلي:

جاءت العبارة رقم (5) التي تنص: "استقلالية ونزاهة المدقق الخارجي يساعده على اكتشاف التضييل

المحاسبى" في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.50 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكاريت الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" ويانحرف معياري قدره 0.506، وهذا يؤكد صحة العبارة.

جاءت العبارة رقم (11) التي تنص " تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية " في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.30 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.464، مما يؤكد صحة العبارة.

جاءت العبارة رقم (12) التي تنص: " قيام المدقق الخاردي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي إلى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الابداعية " في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.22 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار " موافق بشدة " وبانحراف معياري قدره 0.423، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (10) التي تنص: " جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية" في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.18 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار " موافق بشدة " وبانحراف معياري قدره 0.385، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (2) التي تنص: " إلتزام مدقق الحسابات الخرجي بمعايير مراجعة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية " في المرتبة الخامسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.15 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.362، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (7) التي تنص: " اتباع المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية" في المرتبة السادسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.08 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.474، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (6) التي تنص: " قوة شخصية المدقق الخارجي وتحليله بأداب وسلوك المهنة تجعله قادرا على مواجهة الإدارة والحصول على جميع المعلومات الممكنة " في المرتبة السابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.07 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.656، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (3) التي تنص: " يمارس مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني درجة ملائمة تساعد في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية" في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.82 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.712، مما يؤكد صحة هذه العبارة.

جاءت العبارة رقم (9) التي تنص: " إمام مدقق الحسابات الخارجي" في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.75 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.630، مما يؤكد صحة هذه العبارة. جاءت العبارة رقم (8) التي تنص: " تخصص المدقق الخارجي في نشاط معين يمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة تسهل مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية" في المرتبة العاشرة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.52 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 1.086، مما يؤكد صحة هذه العبارة. جاءت العبارة رقم (4) التي تنص: " المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على رده من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية" في المرتبة الحادية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.32 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "محايد" وبانحراف معياري قدره 1.228.

جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: " يملك مدقق الحسابات الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعد في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية" في المرتبة الثانية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.22 وهو يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "محايد" وبانحراف معياري قدره 1.230.

## 2. عرض وتحليل البيانات الخاصة بالمحور الرابع: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد

### من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمحور الجدول الموالي حول توزيع أفراد العينة المشاركين في الاستبيان حسب التكرارات والمتوسط الحسابي لاستجاباتهم اتجاه العبارات المختلفة والانحرافات المعيارية لها.



الجدول رقم (2-13): إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع

| إتجاه العبارة | ترتيب العبارة | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | التكرار والنسب المئوية |       |       |           |                | التكرارات | العبارات |
|---------------|---------------|-------------------|-----------------|------------------------|-------|-------|-----------|----------------|-----------|----------|
|               |               |                   |                 | موافق بشدة             | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |           |          |
| مرتفعة بشدة   | 4             | 0.483             | 4.35            | 14                     | 26    | 0     | 0         | 0              | التكرار   | 1        |
|               |               |                   |                 | 35                     | 65    | 0     | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة بشدة   | 1             | 0.501             | 4.42            | 17                     | 23    | 0     | 0         | 0              | التكرار   | 2        |
|               |               |                   |                 | 42.5                   | 57.5  | 0     | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة        | 9             | 0.723             | 4.20            | 15                     | 18    | 7     | 0         | 0              | التكرار   | 3        |
|               |               |                   |                 | 37.5                   | 45    | 17.5  | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة بشدة   | 5             | 0.622             | 4.35            | 16                     | 23    | 0     | 1         | 0              | التكرار   | 4        |
|               |               |                   |                 | 40                     | 57.5  | 0     | 2.5       | 0              | %         |          |
| مرتفعة        | 6             | 0.452             | 4.27            | 11                     | 29    | 0     | 0         | 0              | التكرار   | 5        |
|               |               |                   |                 | 27.5                   | 72.5  | 0     | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة        | 10            | 0.698             | 3.98            | 8                      | 24    | 7     | 1         | 0              | التكرار   | 6        |
|               |               |                   |                 | 20                     | 60    | 17.5  | 2.5       | 0              | %         |          |
| مرتفعة بشدة   | 3             | 0.490             | 4.38            | 15                     | 25    | 0     | 0         | 0              | التكرار   | 7        |
|               |               |                   |                 | 37.5                   | 62.5  | 0     | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة        | 12            | 0.572             | 3.92            | 5                      | 27    | 8     | 0         | 0              | التكرار   | 8        |
|               |               |                   |                 | 12.5                   | 67.5  | 20    | 0         | 0              | %         |          |
| مرتفعة        | 11            | 1.121             | 3.98            | 16                     | 15    | 1     | 8         | 0              | التكرار   | 9        |
|               |               |                   |                 | 40                     | 37.5  | 2.5   | 20        | 0              | %         |          |
| مرتفعة بشدة   | 8             | 0.891             | 4.22            | 16                     | 21    | 0     | 2         | 1              | التكرار   | 10       |
|               |               |                   |                 | 40                     | 52.5  | 0     | 5         | 2.5            | %         |          |

|                |   |       |      |                     |      |   |   |   |         |    |
|----------------|---|-------|------|---------------------|------|---|---|---|---------|----|
| مرتفعة<br>بشدة | 2 | 0.496 | 4.40 | 16                  | 24   | 0 | 0 | 0 | التكرار | 11 |
|                |   |       |      | 40                  | 60   | 0 | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفعة<br>بشدة | 7 | 0.423 | 4.22 | 9                   | 31   | 0 | 0 | 0 | التكرار | 12 |
|                |   |       |      | 22.5                | 77.5 | 0 | 0 | 0 | %       |    |
| مرتفع          |   | 0.388 | 4.22 | إجمال المحور الرابع |      |   |   |   |         |    |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر استقراء النتائج الموضحة في الجدول رقم (2-13) أن أفراد عينة الدراسة يرون أن المحور الرابع (الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) يعبر عنه بدرجة مرتفعة من الموافقة على مضمون عبارات هذا المؤشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.22 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.388.

الجدول رقم (2-14): ترتيب عبارات المحور الرابع

| رقم<br>العبرة | العبرة  | ترتيب<br>العبرة | اتجاه<br>العبرة |
|---------------|---|-----------------|-----------------|
| 2             | يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للمؤسسة وفق المبادئ المتعارف عليها   | 1               | مرتفعة<br>بشدة  |
| 11            | تحديد الأدلة وقرائن الإثبات لمختلف العمليات المسجلة وأن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة                      | 2               | مرتفعة<br>بشدة  |
| 7             | على المدقق الخارجي أن يتوفر في تقريره معلومات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وخالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة | 3               | مرتفعة<br>بشدة  |
| 1             | ضرورة أن يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف                             | 4               | مرتفعة<br>بشدة  |
| 4             | يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة                             | 5               | مرتفعة<br>بشدة  |
| 5             | تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية                   | 6               | مرتفعة<br>بشدة  |

|                |    |   |    |
|----------------|----|---|----|
| مرتفعة<br>بشدة | 7  | لتأكد من نشر القوائم المالية السنوية في أوقات محددة مناسبة<br>تسمح لأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بإتخاذ قراراتهم  | 12 |
| مرتفعة<br>بشدة | 8  | التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية   | 10 |
| مرتفعة         | 9  | على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية<br>وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل<br>ثابت وأن التغييرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب | 3  |
| مرتفعة         | 10 | تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية ملاءمة الإفصاح في القوائم<br>المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية في<br>المؤسسات الاقتصادية                             | 6  |
| مرتفعة         | 11 | يجب على المدقق الخارجي أن يحدد إذا المقارنات مطابقة من<br>كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به  | 9  |
| مرتفعة         | 12 | التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي<br>أو عددي  | 8  |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ونتائج برنامج SPSS

ويمكن من خلال الجدول رقم (2-14) ترتيب عبارات المحور الرابع (الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) حسب درجة موافقة المستجوبين تنازليا من أعلى إلى أقل درجة كما يلي:

جاءت العبارة رقم (2) التي تنص: " يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للمؤسسة وفق المبادئ المتعارف عليها " في المرتبة الأولى من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.42 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.501، وهذا يدل على ان تصريح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للمؤسسة وفق المبادئ المتعارف عليها يعتبر من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جاءت العبارة رقم (11) التي تنص " تحديد الأدلة وقرائن الإثبات لمختلف العمليات المسجلة وأن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة " في المرتبة الثانية من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.40 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.496، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جاءت العبارة رقم (7) التي تنص: " على المدقق الخارجي أن يتوفر في تقريره معلومات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وخالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة " في المرتبة الثالثة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.38 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.490، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (1) التي تنص: " ضرورة أن يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف" في المرتبة الرابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.35 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار " موافق بشدة " وبانحراف معياري قدره 0.483، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (4) التي تنص: " يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة " في المرتبة الخامسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.35 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة " وبانحراف معياري قدره 0.622، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (5) التي تنص: " تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية " في المرتبة السادسة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.27 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة " وبانحراف معياري قدره 0.452، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (12) التي تنص: " لتأكد من نشر القوائم المالية السنوية في أوقات محددة مناسبة تسمح لأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بإتخاذ قراراتهم " في المرتبة السابعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.22 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.423، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (10) التي تنص: " التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية" في المرتبة الثامنة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.22 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.891، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (3) التي تنص: " على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغيرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب" في المرتبة التاسعة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 4.20 وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق بشدة" وبانحراف معياري قدره 0.723، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (6) التي تنص: " تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية " في المرتبة العاشرة من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.98 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.698، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (9) التي تنص: " يجب على المدقق الخارجي أن يحدد إذا المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به " في المرتبة الحادية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.98 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 1.121، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جاءت العبارة رقم (8) التي تنص: " التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي" في المرتبة الثانية عشر من حيث درجة موافقة المستجوبين، فقد بلغ متوسط درجة الموافقة 3.92 وهو يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات سلم لكارث الخماسي والتي تشير إلى الخيار "موافق" وبانحراف معياري قدره 0.572، مما يدل على ان محتوى العبارة يعد من اجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

### 3. عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحاور الرئيسية للدراسة:

الجدول رقم(2-15): عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحاور الرئيسية للدراسة

| المحاور   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | ترتيب المحاور | درجة الأهمية |
|---|-----------------|-------------------|---------------|--------------|
| المحور الأول: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية | 2.33            | 0.618             | 4             | متوسطة       |

|        |   |       |      |  |
|--------|---|-------|------|--|
| مرتفعة | 3 | 0.252 | 3.92 | المحور الثاني: أثر ممارسات المحاسبة<br>الإبداعية على موثوقية ومصداقية البيانات<br>المالية      |
| مرتفعة | 2 | 0.373 | 3.93 | المحور الثالث: كفاءة مدقق الحسابات<br>الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة<br>الإبداعية          |
| مرتفعة | 1 | 0.388 | 4.22 | المحور الرابع: الإجراءات التي يقوم بها<br>محافظ الحسابات للحد من ممارسات<br>المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة ونتائج برنامج SPSS  
عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحور الأول: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة  
الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

جاءت نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمحور الأول (أساليب ودوافع  
ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية) بدرجة منخفضة من الموافقة، حيث بلغ المتوسط  
الحسابي الكلي 2.33 من 5 ويقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى  
الخيار: "غير موافق" المقابل للمستوى المنخفض كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.618، وقد أتى  
في المرتبة الرابعة والأخيرة بين محاور الدراسة

عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحور الثاني: أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على  
موثوقية ومصداقية البيانات المالية

جاءت نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمحور الثاني (أثر ممارسات المحاسبة  
الإبداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية) بدرجة مرتفعة من الموافقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي  
الكلي 3.92 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى الخيار:  
"موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.252، وقد أتى في المرتبة الثالثة  
بين المحاور.

عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحور الثالث: كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في  
اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتضح من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمحور الثالث (كفاءة مدقق الحسابات  
الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية) بدرجة مرتفعة من الموافقة، حيث بلغ المتوسط

الحسابي الكلي 3.93 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.373، وقد أتى في المرتبة الثانية بين المحاور.

عرض وتحليل نتائج الاحصاءات الوصفية للمحور الرابع: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

يتضح من نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمحور الرابع (الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية) بدرجة مرتفعة من الموافقة على مضمون عبارات هذا المؤشر، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 4.22 من 5 ويقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس لكارث الخماسي، والتي تشير إلى الخيار: "موافق" المقابل للمستوى المرتفع كما نلاحظ أن الانحراف المعياري بلغ 0.388، وقد أتى في المرتبة الأولى بين المحاور.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

في هذا الجزء من الدراسة التطبيقية نقوم باختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية التي يتم صياغتها وذلك بالاعتماد على الانحدار الخطي البسيط وبناء على نتائج هذه الاختبارات ونتائج الدراسة النظرية ومجمل المعارف المتحصل عليها، يتم بناء نموذج فرضي للدراسة، مع العلم أن التحليل الاحصائي واختبار فرضيات الدراسة سوف يعتمد على قاعدة رضا مفادها: "ترفض الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة ألفا أقل من (0.05) وتقبل البديلة، بينما تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت قيمة ألفا أكبر من (0.05) وترفض البديلة".

### تحليل معامل ارتباط متغيرات (محاور) الدراسة

في هذا الجزء من الدراسة نقوم بدراسة الارتباطات الدالة بين متغيرات (محاور) الدراسة، وهو أمر مهم جداً؛ حيث نقوم بدراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة كالآتي:

### الجدول رقم (2-16) : مصفوفة الارتباط لتحليل الارتباطات بين المتغيرات

| Corrélations                              |  |                                |                             |  |                         |                           |       |
|---|--|--------------------------------|-----------------------------|--|-------------------------|---------------------------|-------|
|   | أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية | أثر ممارسات المحاسبة الابداعية | مدقق كفاءة الحسابات الخارجي | الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات | آثار المحاسبة الابداعية | مدقق دور الحسابات الخارجي |       |
| و دوافع أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية | Corrélation de Pearson                   | 1                              | -,054                       | ,614**                                 | -,257                   | ,923**                    | ,349* |
|   | Sig. (bilatérale)                        |                                | ,739                        | <,001                                  | ,109                    | <,001                     | ,027  |
|   | N  | 40                             | 40                          | 40                                     | 40                      | 40                        | 40    |

|  |                        |        |        |         |         |        |        |
|--|------------------------|--------|--------|---------|---------|--------|--------|
| ممارسات أثر المحاسبة الإبداعية         | Corrélacion de Pearson | -,054  | 1      | -,023   | ,486**  | ,333*  | ,485** |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,739   |        | ,890    | ,001    | ,036   | ,001   |
|  | N                      | 40     | 40     | 40      | 40      | 40     | 40     |
| مدقق كفاءة الحسابات الخارجي            | Corrélacion de Pearson | ,614** | -,023  | 1       | -,526** | ,571** | ,456** |
|  | Sig. (bilatérale)      | <,001  | ,890   |         | <,001   | <,001  | ,003   |
|  | N                      | 40     | 40     | 40      | 40      | 40     | 40     |
| التي الإجراءات محافظ بها يقوم الحسابات | Corrélacion de Pearson | -,257  | ,486** | -,526** | 1       | -,056  | ,517** |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,109   | ,001   | <,001   |         | ,731   | <,001  |
|  | N                      | 40     | 40     | 40      | 40      | 40     | 40     |
| المحاسبة آثار الإبداعية                | Corrélacion de Pearson | ,923** | ,333*  | ,571**  | -,056   | 1      | ,516** |
|  | Sig. (bilatérale)      | <,001  | ,036   | <,001   | ,731    |        | <,001  |
|  | N                      | 40     | 40     | 40      | 40      | 40     | 40     |
| مدقق دور الحسابات الخارجي              | Corrélacion de Pearson | ,349*  | ,485** | ,456**  | ,517**  | ,516** | 1      |
|  | Sig. (bilatérale)      | ,027   | ,001   | ,003    | <,001   | <,001  |        |
|  | N                      | 40     | 40     | 40      | 40      | 40     | 40     |

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

#### المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-16) أن أغلبية الارتباطات ذات دلالة إحصائية، وسوف نقوم بدراسة هذه الارتباطات في المبحث الموالي بصورة أكثر تفصيلاً.

#### أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية

على ضوء ما سبق نقوم باختبار الفرضية الرئيسية والتي نصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، وبناء عليها نصوغ فرضية العدم والفرضية البديلة كما يلي:

**الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية



الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ولاختبار صحة هذه الفرضية استخدمنا تحليل الانحدار الخطي المتعدد نظرا لاحتواء المتغير المستقل على أكثر من بعد والجدول التالي توضح مختلف النتائج المتوصل إليها.

الجدول رقم (2-17) : نتائج اختبار القدرة التفسيرية للفرضية الرئيسية

| النموذج  | معامل الارتباط r | معامل التحديد R <sup>2</sup> | R-deux ajuste | معامل التباين F | مستوى الدلالة SIG* | القرار الإحصائي |
|--|------------------|------------------------------|---------------|-----------------|--------------------|-----------------|
| آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية | 0.516            | 0.266                        | 0.247         | 13.793          | 0.001              | دال إحصائيا     |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

الجدول رقم (2-18) : نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار محاور (المدقق الخارجي) على (آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية)

| مستوى الدلالة SIG* | قيمة T | الخطأ المعياري Er | معامل الإنحدار B | النموذج                                |  |
|--------------------|--------|-------------------|------------------|--|--|
|                    |        |                   |                  | المستقل                                | التابع   |
| 0.001              | 5.037  | 0.131             | 0.657            | كفاءة مدقق الحسابات الخارجي            | آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية |
| 0.029              | 2.272  | 0.126             | 0.285            | الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات | البيانات المالية                                     |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدولين السابقين (2-17) و(2-18) نجد أن قيمة F المحسوبة تبلغ 13.793 كما أن قيمة ألفا تقدر بـ 0.001 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبناء على ذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية

ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) " لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، كما أن هناك علاقة طردية متوسطة ومقبولة بين المتغيرين المستقل والتابع حيث بلغت قيمة  $r=0.516$  وبلغت قيمة  $R^2 = 0.266$  وذلك يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة لها قدرة تفسيرية على المتغير التابع قيمتها 26.6% وما تبقى بنسبة 73.4% تفسرها عوامل أخرى لم تؤخذ بعين الاعتبار في هذه الدراسة.

كما يتضح أن كلا المتغيرين المستقلين ( كفاءة مدقق الحسابات الخارجي، الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات) لهما تأثير ذو دلالة إحصائية على آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، وذلك من خلال اختبار قيمة T حيث بلغت (5.037)، (2.272)، على الترتيب وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.001) و(0.029) على التوالي.

**1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لأساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تعزى لمتغير المستوى الدراسي وقد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة الفرق بين أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية بالنسبة للمستوى الدراسي.

**الجدول رقم (2-19) : اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير المستوى الدراسي**

| المتغير         | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | F     | مستوى الدلالة SIG* | القرار الإحصائي |
|-----------------|-----------------|-------------------|-------|--------------------|-----------------|
| المستوى الدراسي | ليسانس          | 2.18              | 7.294 | 0.002              | دال إحصائياً    |
|                 | ماجستير         | 3.61              |       |                    |                 |
|                 | ماستر           | 2.512             |       |                    |                 |

**المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.**

يتضح من خلال الجدول رقم (2-19) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تعزى لمتغير المستوى الدراسي حيث جاءت قيمة  $F=7.294$  وبمستوى دلالة 0.002 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

**2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية تعزى لمتغير الخبرة وقد تم

استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة الفرق بين لتأثير المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية بالنسبة للخبرة.

الجدول رقم(2-20) : اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير الخبرة

| المتغير | المتوسط الحسابي       | الانحراف المعياري | F     | مستوى الدلالة SIG* | القرار الإحصائي |
|---------|-----------------------|-------------------|-------|--------------------|-----------------|
| الخبرة  | من 5- أقل من 10 سنوات | 0.370             | 5.534 | 0.008              | دال إحصائيا     |
|         | من 10- أقل من 15 سنة  | 0.141             |       |                    |                 |
|         | أكثر من 15 سنة        | 0.353             |       |                    |                 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (2-20) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية

( $\alpha \leq 0.05$ ) لتأثير المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة

$F=5.534$  وبمستوى دلالة 0.008 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائيا.

3-اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى

معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لكفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير

المستوى الدراسي وقد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة الفرق بين كفاءة مدقق

الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية بالنسبة لمتغير المستوى الدراسي.

الجدول رقم(2-21) : اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير المستوى الدراسي

| المتغير         | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | F     | مستوى الدلالة SIG* | القرار الإحصائي |
|-----------------|-----------------|-------------------|-------|--------------------|-----------------|
| المستوى الدراسي | ليسانس          | 3.84              | 4.226 | 0.022              | دال إحصائياً    |
|                 | ماجستير         | 4.42              |       |                    |                 |
|                 | ماستر           | 4.11              |       |                    |                 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (2-21) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  لتأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة  $F=4.226$  وبمستوى دلالة 0.022 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \leq 0.05)$  للإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الخبرة وقد تم استخدام اختبار التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة الفرق بين الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية بالنسبة للخبرة.

الجدول رقم(2-22) : اختبار التباين الأحادي (ANOVA) تعزى لمتغير الخبرة

| المتغير | المتوسط الحسابي       | الانحراف المعياري | F      | مستوى الدلالة SIG* | القرار الإحصائي |
|---------|-----------------------|-------------------|--------|--------------------|-----------------|
| الخبرة  | من 5- أقل من 10 سنوات | 3.83              | 12.669 | 0.001              | دال إحصائياً    |
|         | من 10- أقل من 15 سنة  | 4.38              |        |                    |                 |
|         | أكثر من 15 سنة        | 3.95              |        |                    |                 |

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (2-22) أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة  $F=12.669$  وبمستوى دلالة 0.001 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

خلاصة الفصل الثاني

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة ، حيث شملت الدراسة محافظي الحسابات على مستوى ولاية ميله وهذا على اختلاف خبراتهم ومؤهلاتهم ، وقد قسم هذا الاستبيان إلى أربعة محاور أساسية وتم توزيع المحاور على كل من له علاقة بالموضوع محل الدراسة ، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة ، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الإحصائية المستعملة في إطار برنامج الحزمة الإحصائية ( SPSS ) وتم اختبار الفرضيات . وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي كالآتي :

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر فيها أساليب المحاسبة الإبداعية .
- يتميز محافظي الحسابات بكفاءة عالية مما تسهل عليهم عملية التدقيق واكتشاف التضليل وممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية .
- يطبق محافظي الحسابات الإجراءات اللازمة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.
- لمحافظ الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال جملة من الاجراءات التي يطبقها وبالتالي تقلل من اتساع انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية

خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال الرأي الفني المحايد حول موثوقية القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة ، حيث تظهر أهمية محافظ الحسابات في كونه وسيلة تخدم الأطراف الخارجية عن المؤسسة والتي بدورها تعتمد على نتائج أعمال المؤسسات حيث تذكر أهم الأطراف المستخدمة للتقارير محافظ الحسابات لإدارة المؤسسة الجهات الحكومية ، مصلحة الضرائب ، المسيرين ، المساهمين ، إذ أن هذه الأطراف تسعى وراء معلومات تتصف بالمصادقية وتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة .

من أجل تحديد الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في الجزائر وفي سياق الإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية التي تم طرحها انطلاقا من القوانين التي نظمت المهنة في الجزائر .

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أحدهما خصص للجانب النظري والآخر للجانب التطبيقي ، تم تسليط الضوء في الفصل الأول على محافظ الحسابات من حيث المفهوم والمهام والمسؤوليات إضافة إلى حقوقه و واجباته و معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر ، وهذا من خلال المبحث الأول ، أما المبحث الثاني فعالج ماهية المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية و كذلك عوامل نشوئها ، دوافع استخدامها و مجالاتها و أساليبها ، بينما المبحث الثالث فتمحور حول أثر الممارسات المحاسبية الإبداعية على البيانات المالية حيث تم التطرق فيه الى ماهية البيانات المالية و أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية و دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وفي الفصل الثاني تم دراسة عينة من محافظي الحسابات ، تمحور المبحث الأول على المنهج العلمي المستخدم في الدراسة ، أما المبحث الثاني فتضمن تحليل خصائص العينة ، في حين المبحث الثالث خصص لتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

## 1- اختبار الفرضيات

اظهرت نتائج اختبار الفرضيات الآتي:

**اختبار الفرضية الرئيسية :** لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

لإثبات صحة الفرضية الرئيسية تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

▪ **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) يساهم مدقق

الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية



▪ **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية  
تم إثبات صحة الفرضية البديلة التي تنص على أنه لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

**اختبار الفرضية الفرعية الأولى:** التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول أساليب ودوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية  
توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) في أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تعزى لمتغير المستوى الدراسي حيث جاءت قيمة  $F=7.294$  وبمستوى دلالة 0.002 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

**اختبار الفرضية الفرعية الثانية:** التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية على موثوقية البيانات المالية

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة  $F=5.534$  وبمستوى دلالة 0.008 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

**اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول ادراك ومساهمة مدقق الحسابات في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في المؤسسات الاقتصادية

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) لتأثير كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة  $F=4.226$  وبمستوى دلالة 0.022 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائياً.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول اجراءات يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي للحد من آثار ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الخبرة حيث جاءت قيمة  $F=12.669$  وبمستوى دلالة 0.001 وهي أقل من 0.05 وبالتالي فهي دالة إحصائيا.

## 2- نتائج الدراسة

من خلال ما سبق نستنتج جملة من النتائج وهي كالآتي :

- 1- مهمة محافظ الحسابات هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم للقيام بمهنته على أحسن الوجه .
- 2- استقلالية محافظ الحسابات وعدم تدخله في شؤون تسيير وإدارة المؤسسة محل المراجعة ، من العوامل التي تؤدي إلى جودة المراجعة .
- 3- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على نكاه المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية .
- 4- الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم ، ومن ثم التأثير على قراراتهم .
- 5- السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية ، واستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ المقبولة قبولاً عاماً .
- 6- أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية ، وذلك لخدمة أغراض وأهداف المؤسسة ، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك .
- 7- يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرغبون فيه .
- 8- تعتبر عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها .
- 9- لمحافظ الحسابات دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها .

10- تعتبر كفاءة محافظي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبية الإبداعية الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### 3- الاقتراحات

على ضوء النتائج السابقة يتم اقتراح التوصيات الآتية :

- 1 - الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات وتطوير أدائه بشكل مستمر .
- 2- تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الإبداعية .
- 3- ضرورة حرص محافظي الحسابات على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأي مؤسسة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تأثير بالإدارات الخاصة بهذه المؤسسات مما يعني ضرورة توفر صفة الموثوقية بهذه البيانات.
- 4- إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية .
- 5- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 6- فرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للمؤسسات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالها ومهما اختلفت نسبتها .

### 4- آفاق الدراسة

بعد الإلمام بجوانب موضوع دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ، تقترح الباحثة مواضيع أخرى تشكل آفاقاً جديدة للدراسة والبحث يذكر منها :

- 1 - دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 2 - الرقابة الداخلية ودورها في اكتشاف التلاعبات المحاسبية .
- 3- دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# قائمة المصادر والمراجع

أولاً : الكتب

- (1) أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- (2) خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية، دار الشارقة، مكتبة الجامعة، عمان، 2008.
- (3) طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، 2005.

ثانياً : المذكرات

- (1) خليل محمد الطيب، اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الوادين 2015.
- (2) يحيوي ياسر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة المسيلة، 2015.

ثالثاً : المقالات

- (1) أسامة عمر الجعارة، أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11 . سنة 2014 .
- (2) تونسي نجاه، بوروية محمد الحاج، مدقق الحسابات والمشرع الجزائري، مجلة دفاتر بواداكس العدد 06، 2016.
- (3) حكيم شبوطي، مدى أهمية محتوى القوائم المالية للمستثمرين في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد3، 2018.
- (4) خلادي زوليخة، قرينعي ربحية، بن مسعود سعادن مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة . المجلد الأول. العدد الأول 2017 .
- (5) خلاصي عمر، مدى إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و الدولية في إعداد التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال و الاعمال، مجلد 5، العدد 2 ، 2020.
- (6) دوخي و مقدم يمينة، أثار تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائرن العدد3، 2014 .
- (7) سردوك فاتح، اساليب المحاسبة الإبداعية و اثرها على مصداقية القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 6ن العدد 2.

- (8) ممي إسماعيل، الأزهر عزة ، تدقيق الحسابات بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المراجعة ذات الرؤية الإسلامية، مجلة الأحياء، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 28، العدد 28، 2012.
- (9) مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة البليدة، العدد7، 2012.
- (10) زاوي فضيلة، تأثير المحاسبة تابداعية على جودة المعلومات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات، المجلد 7، العدد 1.
- (11) سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على مبدأ الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبية للابلاغ المالي، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، المجلد12، العدد3.
- (12) شرفي عمر، محافظ الحسابات دراسة مقترنة بين الجزائر تونس و المغرب، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد12، 2012.
- (13) بن موقفي علي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسها على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد2، 2019.
- (14) علي عبد الحسين هاني الزالمي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر-الوادي، الجزائر، العدد التاسع، السنة التاسعة، 2018.

#### رابعا : القوانين

- (1) القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42 ، الصادر في 11-06-2010 ، المادة 22.

#### خامسا : المواقع

- (1) أمل المنشاوي، عناصر القوائم المالية، 15 سبتمبر 2018 [www.emaratalyoun.com](http://www.emaratalyoun.com)
- (2) مجد خضر، القوائم المالية، 27 مارس 2021 [www.mawdoo3.com](http://www.mawdoo3.com)
- (3) محمد بشارة، مستخدم القوائم المالية، 29 افريل 2006 [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)

#### سادسا : مراجع بالغة الأجنبية

- 1) Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, dunod, Paris, 2004,

# قائمة الملاحق

الملحق رقم 1 : الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصوف ميله  
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

تحية طيبة وبعد:

السادة والسيدات الأفاضل أرجو أن أدعوكم للمشاركة في إجراء دراسة لموضوع ماستر بعنوان "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" ، وكجزء من الدراسة، نرجو من سيادتكم تعبئة الاستبيان المرفق بكل دقة وموضوعية، ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من قبلكم وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي، وسيتم تزويدكم بنسخة من الدراسة تتضمن التوصيات والنتائج إن رغبتم في ذلك، ولكم منا جزيل الشكر.

الطالب: بويحي فارس

الطالب: مرمون إياد

تحت إشراف الأستاذة: وادي رقية

1/ معلومات عامة

الجنس:

ذكر  أنثى

العمر:

أقل من 25 سنة  من 25 سنة إلى أقل من 35 سنة  من 35 سنة إلى أقل من 45 سنة  45 سنة فأكثر

المستوى الدراسي:

متوسط  ثانوي  ليسانس

ماجستير  ماستر  دكتوراه

عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات

من 10 إلى أقل من 15 سنة  أكثر من 15 سنوات



## 2 / معلومات متعلقة بالاستبيان

## المحور الاول: أساليب ودوافع ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

| الفقرة  | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1- تصنيف المصاريف كأصول غير جارية حتى ولو لم تستكمل شروط التصنيف.   |                |           |       |       |            |
| 2- تسجيل الايرادات قبل التأكد من تحققها.  |                |           |       |       |            |
| 3- تصنيف الايرادات غير التشغيلية ضمن الايرادات التشغيلية.   |                |           |       |       |            |
| 4- نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.   |                |           |       |       |            |
| 5- نقل الايرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.  |                |           |       |       |            |
| 6- عدم الافصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض.  |                |           |       |       |            |
| 7- عدم الافصاح عن أسباب التغير في الطرق والسياسات المحاسبية في الملحق (مثل تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات) |                |           |       |       |            |
| 8- المبالغة أو التقليل في تقدير الأصول المعنوية والمخزونات.   |                |           |       |       |            |
| 9- إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.   |                |           |       |       |            |
| 10- اجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.  |                |           |       |       |            |
| 11- التلاعب بمعدلات الاهتلاك وعدم ثبات طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.   |                |           |       |       |            |
| 12- إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية السنة ويتم الغاؤها في السنة الموالية.                                 |                |           |       |       |            |
| 13- تأخير تحرير شيكات الموردين لإظهار النقدية   |                |           |       |       |            |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  | بصورة جيدة.  |
|  |  |  |  |  | 14- الاعتماد على نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين.   |
|  |  |  |  |  | 15- للتقليل من الريج الخاضع للضريبة تقوم المؤسسات الاقتصادية باستغلال الثغرات القانونية من أجل التهرب الضريبي                                    |
|  |  |  |  |  | 16- تقوم المؤسسات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الابداعية من أجل تحسين سمعتها في السوق ( المنافسين، السوق المالي).                                 |
|  |  |  |  |  | 17- يعتبر سعي المؤسسات الاقتصادية للحصول على قروض بنكية دافعا لها للاستعانة بممارسات المحاسبة الابداعية من أجل اظهار القوائم المالية بأفضل صورة. |
|  |  |  |  |  | 18- ارتباط مكافآت وتعويضات المدراء والاداريين في المؤسسات الاقتصادية بأرباحها يدفعهم لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية.                          |

المحور الثاني: أثر ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية ومصداقية البيانات المالية

| الفقرة   | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1-ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية تقلل من مصداقية وموثوقية البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.                                  |                |           |       |       |            |
| 2-يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية إلى انخفاض ثقة الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية.  |                |           |       |       |            |
| 3- لا تمكن ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الأطراف ذات العلاقة بها من الحصول على البيانات المالية التي تسمح لهم بتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية. |                |           |       |       |            |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  | 4- اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم المؤسسة أو أطراف أخرى ذات العلاقة بالمؤسسة تؤدي إلى تضليل البيانات المالية.  |
|  |  |  |  |  | 5- استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية لا تسمح للأطراف ذات العلاقة بها من إجراء التغذية العكسية (تصحيح التوقعات السابقة أو تأكيدها)                                 |
|  |  |  |  |  | 6- عدم الثبات في عرض البيانات المالية وتصنيفها في المؤسسات الاقتصادية يساهم في كثرة الفصائح المالية.   |
|  |  |  |  |  | 7- عدم ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية من سنة لأخرى يؤدي إلى ظهور حالة ضعف قابلية المقارنة للبيانات المالية.                        |
|  |  |  |  |  | 8- ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة القوائم المالية على توفير البيانات الكافية والملائمة لحاجات الأطراف ذات العلاقة بها.                                    |
|  |  |  |  |  | 9- ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية تحد من قدرة الاطراف ذات العلاقة بها بإعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية والتنبؤ بأداء المؤسسات لعدم احتوائها على القدرة التنبؤية. |
|  |  |  |  |  | 10- تحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج المؤسسة مع مؤسسة أخرى أو نتائج نفس المؤسسة من سنة لأخرى  |

**المحور الثالث: كفاءة مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

| الفقرة | غير موافق | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|--------|-----------|-----------|-------|-------|------------|
|--------|-----------|-----------|-------|-------|------------|

|  |  |  |  | بشدة |  |
|--|--|--|--|------|--|
|  |  |  |  |      | 1- يملك مدقق الحسابات الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.                        |
|  |  |  |  |      | 2- التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعايير مراجعة تتوافق مع معايير الدقيق الدولية يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.                                  |
|  |  |  |  |      | 3- يمارس مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني درجة ملائمة تساعد في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.   |
|  |  |  |  |      | 4- المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على رده من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.  |
|  |  |  |  |      | 5- استقلالية ونزاهة المدقق الخارجي يساعده على اكتشاف التضييل المحاسبي.   |
|  |  |  |  |      | 6- قوة الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتحليه بأداب وسلوك المهنة تجعله قادرا على مواجهة الإدارة والحصول على جميع المعلومات الممكنة.                             |
|  |  |  |  |      | 7- اتباع المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية ( دراسة العلاقات بين بنود القوائم المالية مع مثيلاتها لسنوات سابقة) يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية. |
|  |  |  |  |      | 8- تخصص المدقق الخارجي في نشاط معين يمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة تسهل مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.  |
|  |  |  |  |      | 9- إلمام مدقق الحسابات الخارجي   |
|  |  |  |  |      | 10- جودة التخطيط لعملية المراجعة الخارجية تسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.  |
|  |  |  |  |      | 11- تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة والدريب الفني اللازم يزيد من قدرته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.  |

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | 12- قيام المدقق الخارجي بوظيفة الفحص والتأكد المحدد لبعض بنود القوائم المالية يؤدي إلى التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الابداعية. |
|--|--|--|--|--|---|

**المحور الرابع: الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية**

| الفقرة   | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 1- ضرورة أن يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف.  |                |           |       |       |            |
| 2- يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للمؤسسة وفق المبادئ المتعارف عليها.  |                |           |       |       |            |
| 3- على المدقق الخارجي أن يحصل على أدلة وقرائن اثبات كافية وملائمة بأن السياسات المحاسبية المناسبة قد تم تطبيقها بشكل ثابت وأن التغيرات تم الإفصاح عنها بشكل مناسب. |                |           |       |       |            |
| 4- يتأكد المدقق الخارجي من أن المؤسسة تقدم ملاحظات متعلقة بالتغيير في السياسات المحاسبية التي أفصحت عنها الإدارة.  |                |           |       |       |            |
| 5- تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يقلص من فرص ممارسات المحاسبة الابداعية.   |                |           |       |       |            |
| 6- تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية.  |                |           |       |       |            |
| 7- على المدقق الخارجي أن يتوفر في تقريره معلومات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، وخالية من التحيز وتزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.                      |                |           |       |       |            |

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | 8- التأكد من وجود معلومات في الملحق تسمح بالمقارنة بشكل وصفي أو عددي.   |
|  |  |  |  |  | 9- يجب على المدقق الخارجي أن يحدد إذا المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع النظام المحاسبي المالي المعمول به.     |
|  |  |  |  |  | 10- التأكد من مدى تقديم التقارير لمعلومات عن الأحداث المستقبلية.  |
|  |  |  |  |  | 11- تحديد الأدلة وقرائن الاثبات لمختلف العمليات المسجلة وأن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة. |
|  |  |  |  |  | 12- التأكد من نشر القوائم المالية السنوية في أوقات محددة ومناسبة تسمح للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة باتخاذ قراراتهم.       |

الملحق رقم 2 : مخرجات SPSS

Echelle : معامل الثبات الكلي

Récapitulatif de traitement des observations

|              |                    | N  | %     |
|--------------|--------------------|----|-------|
| Observations | Valide             | 40 | 100,0 |
|              | Exclu <sup>a</sup> | 0  | ,0    |
|              | Total              | 40 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,844              | 52                |

Statistiques d'échelle

| Moyenne  | Variance | Ecart type | Nombre d'éléments |
|----------|----------|------------|-------------------|
| 178,9000 | 192,349  | 13,86898   | 52                |

Fréquences

Statistiques

|   |          | الجنس | العمر | المستوى | الخبرة |
|---|----------|-------|-------|---------|--------|
| N | Valide   | 40    | 40    | 40      | 40     |
|   | Manquant | 0     | 0     | 0       | 0      |

Table de fréquences

الجنس

|        |       | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|-------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ذكر   | 30        | 75,0        | 75,0               | 75,0               |
|        | أنثى  | 10        | 25,0        | 25,0               | 100,0              |
|        | Total | 40        | 100,0       | 100,0              |                    |

العمر

|        |                | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|----------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | من 25 - 35 سنة | 8         | 20,0        | 20,0               | 20,0               |
|        | من 35 - 45 سنة | 8         | 20,0        | 20,0               | 40,0               |
|        | 45 سنة فأكثر   | 24        | 60,0        | 60,0               | 100,0              |
|        | Total          | 40        | 100,0       | 100,0              |                    |

المستوى

|        |         | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|---------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | ليسانس  | 29        | 72,5        | 72,5               | 72,5               |
|        | ماجستير | 2         | 5,0         | 5,0                | 77,5               |
|        | ماستر   | 9         | 22,5        | 22,5               | 100,0              |
|        | Total   | 40        | 100,0       | 100,0              |                    |



الخبرة

|        |                          | Fréquence | Pourcentage | Pourcentage valide | Pourcentage cumulé |
|--------|--------------------------|-----------|-------------|--------------------|--------------------|
| Valide | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 10        | 25,0        | 25,0               | 25,0               |
|        | من 10 إلى أقل من 15 سنة  | 28        | 70,0        | 70,0               | 95,0               |
|        | أكثر من 15 سنة           | 2         | 5,0         | 5,0                | 100,0              |
|        | Total                    | 40        | 100,0       | 100,0              |                    |

الملحق رقم 3 : قائمة المحكمين

| الرقم | الاسم و اللقب    | الجامعة    | الرتبة              |
|-------|------------------|------------|---------------------|
| 1     | دباش أميرة       | قسطنطينة 2 | أستاذة محاضرة صنف أ |
| 2     | خميلي فريد       | أم البواقي | أستاذ محاضر صنف أ   |
| 3     | فرحات عبد الكريم | قسطنطينة 2 | أستاذ محاضر صنف ب   |

الملخص

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد وتوزيع ( 50 ) استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي تكون من محافظي الحسابات لولاية ميله ، وبعد استرجاع الاستمارات وفرزها تم الحصول على ( 40 ) استمارة صالحة وتم الاعتماد في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات يساهم في اكتشاف والحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال خبرته والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه ، إضافة الى الاجراءات المضادة التي يقوم بها .

**الكلمات المفتاحية :** محافظ الحسابات ، محاسبة إبداعية ،البيانات المالية.

## Abstract

This study aimed to know and highlight the role of the account keeper in limiting the effects of creative accounting on the reliability of financial statements, as the descriptive and analytical approach was relied on in the study. For Mila,

After receiving questionnaires (40) valid forms were obtained, and the data analysis was based on the Statistical Package for Social Sciences (SPSS).

It was concluded that the account keeper contributes to discovering and limiting the effects of creative accounting through his experience and the professional competence when performing his duties, in addition to the countermeasures that he takes.

**Keywords:** portfolios of accounts, creative accounting, reliability of financial statements.

الحمد لله رب العالمين