



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

المرجع : ...../2022

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

# دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة لمحافظي الحسابات لولاية - ميله -

مذكرة مكتملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تنص " مالية المؤسسة "

إشراف الأستاذ(ة):

د.عزي منال فريال

إعداد الطلبة:

- بن سي عمار سلوى.

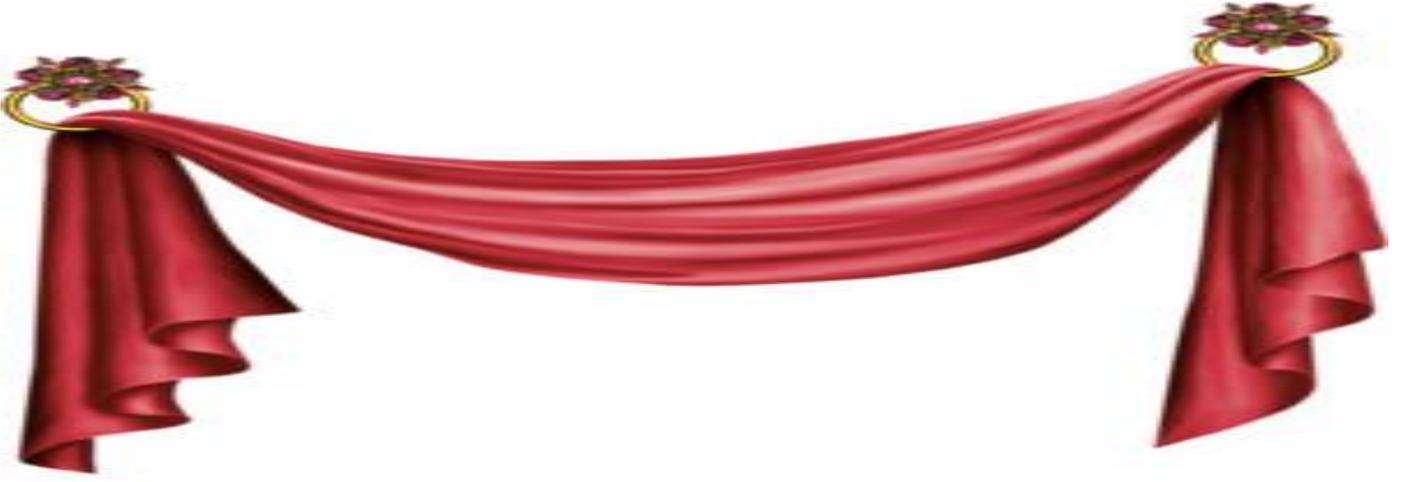
- بن خليفة أميمة.

## لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسة	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	د. لبيض ليندة
مشرفة ومقررة	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	د. عزي منال فريال
ممتحنة	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	د. قبايلي أمال

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر و عرفان

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن  
أعمل صالحاً ترضاه وأدخلي برحمتك في عبادك الصالحين"  
نشكر الله الذي وهبنا نعمة العلم ووفقنا في إنجاز هذا العمل وهو القائل:

﴿لئن شكرتم لأزيدنكم﴾

يسعدنا أن نقدم وافر الشكر وخالص التقدير والاحترام إلى كل من قدم لنا يد  
العون في إنجاز هذا العمل، وبخاصة:

أستاذتنا و مشرفتنا الأستاذة الدكتورة "عزي منال فريال" على قبولها الإشراف  
على هذه المذكرة و على نواحيها و توجيهاتها القيمة.

نتقدم بالشكر المسبق إلى أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة مذكرتنا  
وتحملهم عناء تقييمها وتقويمها.

الشكر موصول إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز عملنا.

أسأل الله العلي العظيم أن يتقبل منا هذا العمل و يجعله في ميزان حسناتنا.



## الإهداء

إلى التي تملك جواز سفري إلى الجنة إلى ملاكي الطاهر، إلى معنَى الجنان، إلى سر  
الوجود، إلى من دعمت لي سرا و علانية لتشفى جراحي، إلى أختي الحبيب

أمي الحبيبة \* **سلطانة** \*

إلى روح الوالد العالي طيب الله ثراه ورحم الله مثواه و أسكنه الجنان

أبي الحبيب \* **محمد الخريف** \*

إلى أختي أخواتي في العالم " سعيدة، ابتهام "

إلى إخوتي " عادل ، بوجمعة ، عاشور "

إلى من كانوا ملجئي إلى من عشت معهم أجل اللحظات

" زملائي وزميلاتي "

إلى الأستاذة المحترمة التي قامت بتأطير مذكري الأستاذة

" عزي منال فديال "

إلى من ساعدني في إنجاز هذا العمل وأمدني بالنصح والإرشاد ، إلى كل عزيز في

القلب سمي عنه اللسان والقلم

إلى كل هؤلاء جميعا امدي ثمرة هذا الجهد

سلوى



## الإهداء

ما أجمل أن يجود المرء بأخلى ما لديه و الأجل أن يهدي الغالي لأخلى ، هذه هي ثمرة  
جهدى أجنيها اليوم في هدية أهديها إلى :

تاج رأسي حفظه الله و أدامه ، إلى من جاهد و كابد ليبري نجاحي ، إلى الذي له الفضل  
بعد الله:

" أبي "

أعز إنسانة في حياتي ، التي أثارته دربي بنصائحها ، و كانت بحرا حافيا يجري بفيض  
الحب و البرمة ، إلى من منحتني القوة و العزيمة لمواصلة الدرب و كانت سببا في نجاحي

" أمي "

إلى روح الغالية طيب الله ثراها و رحمة مثواها و أسكنها فسيح جناته " جدتي " .

إلى أختي الغالية " بلقيس " ، و إخوتي الأعمام " أحمد ، خير الدين ، صهيب " حفظهم الله  
لي .

إلى من أمضيت معمو أجمل السنوات و عشت معمو أجمل اللحظات " زملائي و زميلاتي "

و أخيرا جميع الشكر و العرفان لأستاذتي المؤطرة " عزي منال فريال " التي ضحت بوقتها

و جهدها من أجلنا أدامك الله و جزاك كل خير

أميمة

## المخلص:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في التعرف على التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية ، وبيان دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات هذه الأخيرة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع الاستبيان على المدققين الخارجيين المختصين في المحاسبة والتدقيق ، لمعرفة رأيهم حول دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

تتكون عينة الدراسة من محافظي الحسابات ومساعدتهم التي بلغ حجمها 20 فردا ، من خلال تحليل الفرضيات بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) توصلت الدراسة إلى مايلي:

- المحاسبة الإبداعية عبارة عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي تشكل تلاعب و احتيال في مهنة المحاسبة.
- يهدف التدقيق الخارجي الى إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية.
- يتمثل دور المدقق الخارجي في مكافحة إجراءات المحاسبة الإبداعية عن طريق أساليب لكشف ممارساتها والحد منها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي ، المحاسبة الإبداعية ، مصداقية المعلومات المحاسبية ، القوائم المالية.

## Summary

The importance of this study is to identify the external audit and creative accounting, and the statement of the role of the external auditors in limiting the practices of creative accounting.

The study sample concerning of account keepers and their assistants that size was 20 people, through analyzing hypotheses and relying on the statistical program for the social sciences, the study found the following:

- Creative accounting is a set of methods and procedures that constitute fraud and manipulation in the accounting profession.
- The external audit aims to express an impartial technical opinion about the reliability and honesty of the financial statements.
- The role of the external auditors is to combat creative accounting procedures through methods to detect and limit their practices.

Key words: Creative accounting, External audit, Financial statement, Reliability of information.

## فهرس المحتويات

.....	شكر و عرفان
.....	إهداء
.....	الملخص
.....	فهرس المحتويات
.....	فهرس المختصرات
.....	فهرس الجداول
.....	فهرس الأشكال
.....	فهرس الملاحق
.....	مقدمة عامة..... أ - و
33 - 02.....	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية
02.....	مقدمة الفصل
15 - 03 .....	المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الخارجي
05 - 03.....	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي
07 - 06.....	المطلب الثاني: مراحل التدقيق الخارجي و معاييرها
13 - 07.....	المطلب الثالث: خصائص التدقيق الخارجي و أهدافه
15 - 13.....	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي
25 - 16.....	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
18 - 16.....	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية و مفهومها
20 - 19.....	المطلب الثاني: خصائص المحاسبة الإبداعية و أنواعها
23 - 20.....	المطلب الثالث: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية و أساليبها
25 - 23.....	المطلب الرابع: سلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية و المنظور الأخلاقي لها
32 - 26.....	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية
27 - 26.....	المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية
.....	المطلب الثاني: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها
28 - 27.....	.....
32 - 28.....	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية
33.....	خلاصة الفصل
64 - 35.....	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ميلة
35.....	مقدمة الفصل
40 - 36.....	المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية

38 - 36	المطلب الأول : وصف الدراسة.....
40 - 39	المطلب الثاني : الوسائل الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة.....
64 - 41	المبحث الثاني : تحليل و تفسير نتائج الدراسة .....
45 - 41	المطلب الأول : تحليل البيانات الشخصية .....
64 - 46	المطلب الثاني : تحليل و تفسير نتائج الإستبيان .....
65	خلاصة الفصل .....
69 - 67	خاتمة .....
74 - 71	قائمة المراجع.....
89 - 76	قائمة الملاحق .....

## فهرس المختصرات

المختصر	كلمة المختصر	معنى المختصر
SPSS	the statistical program for Social Sciences	البرنامج الإحصائي للعلوم الإجتماعية
AICPA	American Institute of Carried Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAS	Generelly accepted auditing standards	معايير التدقيق المتعارف عليها
AAA	Accounting American association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
SIG	Statistical Significance Level	مستوى الدلالة الإحصائية

## فهرس الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
15 - 14	الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي.	1
31 - 30	بعض الممارسات المحاسبية المبتدعة و الإجراءات المطلوب من المدقق الخارجي.	2
37	يوضح توزيع الاستبيانات على أفراد العينة.	3
39	مقياس ليكارت الخماسي.	4
40	قيمة ألفا كرونباخ.	5
41	عدد أفراد العينة من ذكر و أنثى.	6
42	توزيع الأفراد حسب العمر.	7
43	توزيع الأفراد حسب المؤهلات الأكاديمية.	8
44	توزيع الأفراد حسب التخصص العلمي.	9
45	توزيع الأفراد حسب عدد سنوات الخبرة.	10
46	مقياس ليكارت الخماسي.	11
48 - 47	يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الأول.	12
51 - 50	يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني.	13
55 - 53	يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثالث.	14
58	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	15
59	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	16
59	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	17
60	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير التخصص العلمي.	18
61	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي.	19
62	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي.	20
63	نتائج إختبار معامل الارتباط.	21

## فهرس الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
37	توزيع النسب حسب عدد الإستمارات.	1
41	توزيع النسب حسب الجنس.	2
42	توزيع النسب حسب العمر.	3
43	توزيع النسب حسب المؤهلات الأكاديمية.	4
44	توزيع النسب حسب التخصص العلمي.	5
45	توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة.	6

## فهرس الملاحق

الصفحة	البيان	الرقم
81 -76	الإستبيان.	1
82	آلفا كرونباخ.	2
83 -82	الإحصائيات المتعلقة بخصائص العينة.	3
84	إحصائيات المحور الأول من الإستبيان.	4
85	إحصائيات المحور الثاني من الإستبيان.	5
86	إحصائيات المحور الثالث من الإستبيان.	6
87	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	7
87	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	8
87	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثالثة تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.	9
88	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير التخصص العلمي.	10
88	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي.	11
88	نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثالثة تبعا لمتغير التخصص العلمي.	12
89	نتائج إختبار معامل الارتباط.	13

مقدمة  
عامة

## مقدمة:

يعد التدقيق من العلوم المتقدمة في المجال المحاسبي والمالي ، فقد ظهر بشكل سريع في الحياة الاقتصادية نتيجة تطور حجم المؤسسات وتفرعها وانفصال الملكية عن الإدارة، فهو ركيزة وأداة أساسية للتحقق من صحة البيانات المحاسبية و أداة رقابية فعالة تهدف بالدرجة الأولى إلى التأكد من أن القوائم المالية قد سجلت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومن الرقابات التي تخضع إليها المؤسسة نجد التدقيق الخارجي فهو أحد أهم فروع الأنظمة الرقابية الخارجية والأكثر شيوعا مقارنة بالفروع الأخرى وذلك يعود لوجود شكوك حول مدى مصداقية وصحة المعلومات في القوائم المالية والتي تعكس الوضع المالي في المؤسسة ، ولهذا يكون التقرير الذي يصدره المدقق الخارجي عاملا مهما لتقليل تخوف مستعملي هذه القوائم المالية وخلق الثقة في التقارير المالية واكتشاف التلاعبات وحالات الغش في المؤسسة، ومن بين هذه التلاعبات ما يطلق عليه باسم المحاسبة الإبداعية. فهي السبب الأكبر لإنهيار العديد من المؤسسات وذلك لعدم الكشف عنها إلا بعد انهيارها.

يعتبر التدقيق الخارجي أحد أهم آليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق العمل الذي يقدمه المدقق الخارجي باتخاذ إجراءات وأساليب للحد منها، حيث تعرضت عدة شركات لمثل هذا النوع من الممارسات الذي أدى بدوره إلى فقدان كفاءة ونزاهة الإدارة وصحة قوائمها وانهارها وإفلاسها بسبب تضخم الأرباح وانهيار أسعار الأسهم في السوق ، ومن هنا زاد الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي للعمل على الكشف والحد من هذه الممارسات و غيرها من أعمال مشابهة بغرض الغش والتلاعب والاختلاس . مما سبق يمكننا طرح إشكالتنا الرئيسية وأسئلتنا الفرعية كما يلي:

**الإشكالية:** من خلال الدور الفعال لعمليات التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات تم التوصل إلى إشكالية البحث مفادها ما يلي:

**ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟**

و للإجابة عن هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- هل توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول استخدام الشركات الاقتصادية أساليب المحاسبة الإبداعية؟

2- هل توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؟

3- هل توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تطبيق المدقق الخارجي الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

### فرضيات البحث :

و كمحاولة للإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضيات التالية :

1- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول استخدام الشركات الاقتصادية أساليب المحاسبة الإبداعية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية .

2- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية.

3- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تطبيق المدقق الخارجي الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية.

أسباب إختيار الموضوع: ترجع أسباب إختيار الموضوع إلى أسباب شخصية و أخرى موضوعية نذكر منها :

### 1- أسباب شخصية :

- بحكم التخصص في المجال المحاسبي .
- الرغبة في دراسة الموضوع و الحصول على أكبر قدر من المعلومات بحكم أنه موضوع مهم و جديد نسبيا .

### 2- أسباب موضوعية :

- إثراء المكتبة بموضوع المحاسبة الإبداعية بما أنه موضوع حديث و قليل التداول من قبل الباحثين.

- تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح العلاقة بين فعالية التدقيق الخارجي و ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في كونه موضوع محاسبي معاصر يشغل المؤسسات بكافة أنواعها ، و هو محاولة للإجابة عن بعض التساؤلات في مجال المحاسبة الإبداعية ، و بيان الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن عمليات الغش و التحايل وإتخاذ إجراءات للحد والتقليل منها.

### أهداف البحث :

يمكننا حصر الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي :

- معرفة ماهو التدقيق الخارجي والهدف منه.
- بيان معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها.
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية و دوافع القيام بها .
- إبراز مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات .
- بيان إجراءات مدقق الحسابات الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### حدود و أدوات الدراسة:

**1-الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات لولاية ميلة ومختلف بلدياتها.

**2- الحدود الزمانية:** تمت الدراسة من خلال توزيع إستمارات الاستبيان على مدققي الحسابات خلال فترة تواجدنا بمكاتبهم في الفترة ما بين 27أفريل إلى 08 ماي 2022.

### 3- أدوات الدراسة:

إعتمدنا في هذه الدراسة بالنسبة للجانب النظري على مجموعة من الكتب ، أطروحات الدكتوراه ، مذكرات الماجستير و المجلات ، أما الجانب التطبيقي فهو عبارة عن إستبيان موزع على عينة من محافظي حسابات ولاية ميلا ومختلف بلدياتها .

### منهج الدراسة :

إعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية ، و على المنهج الوصفي الإحصائي في الجانب التطبيقي ، و هذا من خلال إستخدام إستبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة ، التي تم تحليل نتائجها بإستخدام البرنامج الإحصائي ( SPSS ) من خلال المنهج التحليلي.

### الدراسات السابقة:

- 1- دراسة (محمد مطر ، ليندة حسن الحلبي 2009) مجلة بعنوان : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية و الوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية الممارسة من قبل إدارات شركات المساهمة العامة الأردنية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة ، وأهم توصيات الدراسة أن يولي المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الإهتمام الكافي للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- 2- دراسة ( خليل محمد زين ، بسام أحمد حجازي 2020 ) مجلة بعنوان: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان ، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وبيان دوافع

الإدارة في اللجوء لعمليات الإبداع المحاسبي في إعداد قوائمها المالية ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن اكتشاف الأخطاء والغش هي من مسؤولية المدقق وخاصة إذا لم يتم تنفيذ مهمته حسب المطلوب ، ومن بين التوصيات التي تقدمها الدراسة التركيز على تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وعرض البيانات المالية.

3- دراسة ( أسامة عمر جعارة 2014 ) مجلة بعنوان: أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة المبحوثة ، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لدور المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية ، ومن بين توصيات الدراسة حث مدقق الحسابات بوضع خطط واضحة دقيقة لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص أعمالهم.

### صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه الدراسة عدم توفر الكتب اللازمة وبالقدر الكافي، وباعتبار أن الموضوع لم يتم التطرق إليه مسبقا بكثرة و أن المحاسبة الإبداعية موضوع جديد يغزو المحاسبة الأمر الذي يدل منا مجهود أكثر ، بالإضافة إلى صعوبة في إيجاد محافظي الحسابات للإجابة على الاستبيان ، وعند إيجادهم صعوبة في إقناعهم على الإجابة عليه بحكم طبيعة عملهم وضيق الوقت لديهم .

### تقسيمات البحث:

بهدف الإلمام بجميع جوانب الموضوع و الإجابة على الإشكالية المطروحة و التحقق من صحة الفرضيات قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين و هما كالآتي :

الفصل الأول: يتناول هذا الفصل الجانب النظري لدراستنا ، الذي تطرقنا فيه إلى التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية ، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث ، تناول المبحث الأول مدخل إلى التدقيق الخارجي من خلال التطرق إلى نشأة و مفهوم التدقيق الخارجي ، مراحل و معايير ، إبراز أهم خصائصه و أهدافه ،

و بيان مختلف أنواع التدقيق الخارجي ، أما المبحث الثاني تضمن ماهية المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال التعريف بها و التعرف على خصائصها و أنواعها و على أهم العوامل المساعدة على ظهورها و مختلف أساليبها و الإشارة إلى سلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية و المنظور الأخلاقي لها .

أما المبحث الثالث فقد عالج مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، من خلال بيان مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية ، و مختلف الإتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارساتها و الحد منها ، و الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي لدراستنا ، الذي قمنا فيه بدراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ميلة ، تم تقسيمه إلى مبحثين ، تناول المبحث الأول منهجية الدراسة الميدانية من خلال بيان وصف الدراسة و الوسائل الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسة. بينما المبحث الثاني عالج تحليل و تفسير نتائج الدراسة من خلال إختبار الإستبيان و تحليل البيانات الشخصية له ، و أخيرا تحليل و تفسير نتائج الإستبيان.

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

مقدمة الفصل:

يعتبر التدقيق من بين التقنيات التي أصبحت تستخدم من قبل المؤسسات بغرض مراجعة الأداء من أجل ضمان صحة القوائم المالية والإدارية والتشغيلية لتزويدها إلى الأطراف المعنية عن طريق القوانين والإجراءات الموضوعة.

وقد ظهرت الحاجة إلى التدقيق الخارجي نتيجة التطورات والتغيرات التي عرفها العالم في المؤسسات، مما أدى إلى تطور مهنة التدقيق الخارجي وهي التأكد من سلامة أداء المؤسسة وتوفيرها على معلومات وبيانات صحيحة وموثوقة لتفادي مختلف الأخطاء بغرض تسيير أنشطتها. من خلال هذا الفصل سنتناول أهم النقاط الرئيسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي (المراجعة الخارجية) حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول نتناول فيه مدخل إلى التدقيق الخارجي والمبحث الثاني ماهية المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثالث فنقوم من خلاله بإبراز مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

## المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق الخارجي

يعد التدقيق الخارجي الوسيلة التي تلجأ لها مختلف المؤسسات للقوائم المالية للتأكد عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

مهنة التدقيق تتمثل في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب، حيث يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، وهي بدورها تخضع إلى الالتزام بتطبيق معايير متعارف عليها بهدف تقييم رأي فني محايد حول صحة وصدق القوائم المالية لنشاط المؤسسة.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الخارجي

#### أولاً: نشأة التدقيق الخارجي

لقد كان اهتمام المدقق الخارجي موجه أساساً لاكتشاف الأخطاء و المخالفات التي يمكن أن تقع من جانب العاملين في المؤسسات المختلفة ومن ثم تركيزه ينصب على التدقيق المستندي لكامل العمليات المالية، و بعد التطور في بيئة الأعمال بدأت المؤسسات الاقتصادية بالاعتماد في توفير الأموال اللازمة لنشاطاتها على جمهور المستثمرين و تزامناً مع الأزمة الاقتصادية العالمية عام 1929م بدأ هدف التدقيق هو الآخر يتطور بمجرد اكتشاف الأخطاء و التلاعبات إلى إبداء الرأي و تحديد مدى صحة و عدالة القوائم المالية و اندفع هدف اكتشاف التلاعبات و الأخطاء إلى المرتبة الثانية ، و كذلك التحول في الأسلوب من التدقيق الكامل والتفصيلي لجميع مفردات القوائم المالية و السجلات المحاسبية إلى التدقيق الاختباري لعينة من المجتمع أو الوسط الخاضع للتدقيق وما يتبع ذلك من أن مسؤولية المدقق الخارجي عن القوائم المالية لم تعد مسؤولية مطلقة ،<sup>1</sup> وان رأيه لا يؤشر على صحة أو دقة القوائم المالية بصورة مطلقة.

وفي عام 1954م قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار كتيب بعنوان معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) والذي اشتمل على القواعد و الإرشادات لأداء مهمة التدقيق الخارجي و إعتمادها لتكون الأساس في ترشيد عملية التدقيق وللوقت الحاضر، إضافة إلى إجراءات التدقيق الأخرى و التي تعد ضرورية في ضوء الظروف المحيطة.

<sup>1</sup> إباد رشيد الفريشي ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً ، الطبعة الأولى ، دار المعز للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011 ، ص 8،9.

ولقد كان أيضا من أحد الأسباب الرئيسية للتطور في مهنة التدقيق الخارجي هو إتباع العديد من الدول للسياسات المالية و الضريبية و أخذها بأنظمة فرض الضرائب على الدخول مما خلق الحاجة المتزايدة إلى خدمات المدقق الخارجي، كما أن نشوء الأسواق المالية و تطورها و تداول الأسهم للشركات العاملة قد وسع من نطاق استخدام خدمات المدقق الخارجي لتقييم نتائج أعمال تلك الشركات وإظهار مركزها المالي بحياد و استقلالية و أمانة.<sup>1</sup>

و إذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة و قرائن إثبات، عن مدى شرعية و صدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية، فإن المجالات عديدة و متشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع المراجعة و المراقبة و تنوع أهدافها ، لتتعدى مجال الحسابات الختامية و عناصر المركز المالي و عناصر الذمة من أصول و خصوم ، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة ، خططها ، تحديد الانحرافات وأسبابها و العمل على رفع مستوى الأداء و الكفاية الاقتصادية.<sup>2</sup>

### ثانيا: مفهوم التدقيق الخارجي

قبل أن نتطرق إلى تعريف التدقيق الخارجي علينا التطرق إلى بعض المفاهيم الأساسية للتدقيق بصفة عامة، حيث تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق بأنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بطريقة موضوعية ، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، و توصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية.<sup>3</sup> إذن من هذا المنطلق يمكن أن نعرف التدقيق الخارجي كما يلي:

- يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "يشير التدقيق الخارجي إلى عملية التدقيق المؤداة عن طريق أطراف خارجية عن المنشأة محل التدقيق. فعادة ما يتم أداء تلك التدقيقات عن طريق خبراء مستقلين عن المنشأة محل التدقيق وموظفيها طبقا للمتطلبات التي يتم تحديدها عن طريق الأطراف التي تستفيد من أداء عملية المراجعة".

<sup>1</sup> إيباد رشيد القرشي ، مرجع سبق ذكره ، ص 10،9.

<sup>2</sup> محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر، 2005 ، ص 3.

<sup>3</sup> السيد أحمد السقا ، نصر محمد جعيسة ، المراجعة وخدمات التأكيد ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، مصر ، 2007 ، ص 12.

بصفة عامة يمثل التدقيق الخارجي تلك التدقيقات الإلزامية للقوائم المالية لمنشآت الأعمال (أو ما تعرف بتدقيقات القوائم المالية) ، ومع ذلك فإن تدقيقات الالتزام المؤداة على سبيل المثال عن طريق إدارة الجمارك والواردات و مصلحة الإيراد الداخلي تعتبر مجرد أمثلة على التدقيقات الخارجية".<sup>1</sup>

- يمكن كذلك أن نعرفه بأنه: " التدقيق الخارجي هو تدقيق يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليست لهم أية علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل ، والغرض الأساسي منه هو إعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية و الحسابات الختامية و نتائج الأعمال عن الفترة المالية المعنية ، وفي حالة وجود نظام تدقيق داخلي سليم فإنه لا يغني عن التدقيق الخارجي وذلك لإنعدام الحياد والاستقلال في التدقيق الداخلي".<sup>2</sup>

- وهو أيضا: " الذي يتم بواسطة طرف خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول العام و الرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمين ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى)".<sup>3</sup>

- وكما يعرف على أنه: " الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر و السجلات المحاسبية و القوائم المالية بواسطة هيئة خارجية ، أو مراجعين مستقلين تماما عن المشروع".<sup>4</sup>

- كما يمكن تعريفه بأنه: " إلتزام يهدف إلى إبداء رأي بشأن النظرة العادلة للبيانات المالية ؛ بشأن الوضع المالي للشركة في تاريخ الإغلاق ، ونتيجة عملياتها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، دار الجامعة ، القاهرة ، مصر ، 2009/2008 ، ص 26.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، الطبعة الثانية ، دار النموذجية للطباعة والنشر ، الموصل ، العراق ، 1999 ، ص18.

<sup>3</sup> تامر مزيد الرفاعي ، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2018 ، ص18.

<sup>4</sup> سعود كايد ، تدقيق الحسابات ، دار الزهران ، عمان ، الأردن ، 2012 ، ص193.

<sup>5</sup> Riadh Manita, l'audit externe Demarche Generale et Processus D'evaluation Des Risque, 2008, EDC, Paris, France, p10.

**المطلب الثاني: خصائص وأهداف التدقيق الخارجي**

يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وذلك وفق مجموعة من الخصائص يتسم بها التدقيق الخارجي.

**أولاً: خصائص التدقيق الخارجي:** تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي:<sup>1</sup>

**1- أنه عملية هادفة :** تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، قائمة المركز المالي و قائمة التغيرات في المركز المالي... الخ ، فهي تعتبر مسؤولية الإدارة حيث يتم إعدادها بواسطة محاسبي الوحدة الاقتصادية تحت إشراف إدارتها ، فالمدقق الخارجي عند إبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية يعتمد على التحقق من التزام الإدارة بصفة عامة ومدى الالتزام بالتقارير بصفة خاصة بالمعايير التي تحكم سلوكهم.

**2- أنه عملية منظمة :** يبدأ المراجع الخارجي بعملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة من منشأة العميل لإستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ويتم ممارسة التدقيق وفق إطار متكامل ومنظم ثم يقوم المدقق كذلك بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد مظاهر القوة و الضعف فيه.

**3- يمارسها مدقق مستقل:** يجب أن تتوفر في المدقق الخارجي إشتراطات التأهيل العلمي والمهني لأنه عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص و إبداء الرأي لابد أن يكون مستقلا عن العميل بحيث تعتبر استقلالية المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته تجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل، فمستخدمي القوائم المالية لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق وسلامة هذه القوائم.

**4- أنها عملية اتصال متكامل:** إن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل إحدهما المرسل ويمثل الآخر المستقبل وتتطوي أيضا على رسالة وقناة اتصال، فالمدقق الخارجي مثلا المرسل و يمثل التقرير قناة الاتصال، أما الرسالة فهي الرأي المهني الذي يبديه المدقق في تقريره.

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص8.

**ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي:**

- إن الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي في مدى عدالة عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة وتتلخص أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي:
- نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع الدراسة.
  - التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.
  - تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.<sup>1</sup>
  - إبداء الرأي المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.<sup>2</sup>
  - الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية العمومية لوضع الشركة المالي، وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية.<sup>3</sup>
  - إبداء رأي بشأن نزاهة البيانات المالية فيما يتعلق بالمركز المالي للعمليات ونتاجها.<sup>4</sup>

**المطلب الثالث: مراحل ومعايير التدقيق الخارجي**

**أولاً: مراحل التدقيق الخارجي:**

يتم التدقيق الخارجي بمجموعة من المراحل المتتالية ، وتبدأ هذه المراحل بإعداد بعض الترتيبات الأولية و المبدئية و التي تسبق عملية التخطيط ، وتنتهي بعملية إعداد التقرير ويمكن عرض هذه المراحل فيما يلي:

**1- الترتيبات الأولية:**

تعتبر هذه المرحلة مرحلة تمهيدية تسبق البدء الفعلي للتدقيق الخارجي ، بل تسبق عملية التخطيط لها، لذا فهي مرحلة ما قبل التخطيط للتدقيق ، ويعد ذلك أمراً منطقياً، فالتخطيط يستلزم القيام بمجموعة من الخطوات

<sup>1</sup> محمد السرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الطبعة الأولى،المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص39.

<sup>2</sup> زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الرابية ، عمان ، الأردن، 2009، ص215.

<sup>3</sup> خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل ، عمان ، الأردن ، 2009 ، ص26.

<sup>4</sup> David Carassus , Denis Cormier , Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude Comptabilité – Contrôle – Audit , Association Francophone de Comptabilité , édition Vuibert ,France , 2003 , p 6 .

المبدئية لجمع أكبر قدر من المعلومات حتى يتم على أسس علمية. ولا يعني اعتبار هذه المرحلة التمهيديّة عدم أهميتها أو انفصالها عن المراحل التالية عليها، بل إنها أساسية وتحدد إلى حد كبير كيفية أداء المراحل التالية. وتهدف هذه المرحلة إلى جمع أكبر قدر من المعلومات التي تمكن المدقق من الآتي:<sup>1</sup>

- التعرف على طبيعة نشاط المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها.
- التعرف على مصادر المخاطر المحتملة ، وكيفية التعامل معها.
- الإلمام بكافة التشريعات المؤثرة على المنشأة.

## 2- التخطيط للتدقيق:

تحتاج أية أعمال أو أنشطة بغض النظر عن نوعها. إلى وضع خطة ، وفي مجال التدقيق الخارجي للقوائم المالية ، ينص المعيار الأول من معايير العمل الميداني على ضرورة أن يتم إجراء تخطيط مناسب لأعمال التدقيق. و ترجع أهمية التخطيط إلى أسباب رئيسية هي:

- تمكين المدقق من الحصول على دليل ملائم وكاف للأحداث.
- ترشيد تكاليف التدقيق.
- تجنب إساءة فهم العميل.
- تجنب الوقت الضائع.
- إستبعاد الأعمال غير الضرورية.

وتعتمد هذه المرحلة على وضع خطة رئيسية للتدقيق ، تمثل برنامج زمني لتحقيق أهداف عملية التدقيق ويتم تقسيم هذه الخطة الرئيسية إلى خطط فرعية ، وجدير بالذكر أن خطة التدقيق تتضمن أو يجب أن تتضمن عدة عناصر أساسية يمكن بيانها كالتالي:

- تحديد أهداف التدقيق.
- تحديد مجال (نطاق) التدقيق.
- تحديد المدققين (فريق التدقيق) الذين سيقومون بعملية التدقيق.

<sup>1</sup> أشرف محمد ابراهيم منصور واخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة ، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي ، جامعة حلوان ، القاهرة ، مصر ، 2017 ، ص 75.

- تحديد المواد اللازمة لأداء التدقيق.
- تحديد الأنشطة والعمليات والمجالات التي ستخضع للتدقيق.
- تحديد أساليب التدقيق الواجب إتباعها.
- تحديد وحدات قياس الخطة ، تمثل هذه الوحدات المقاييس التي يستند إليها عند إعداد وتنفيذ الخطة ومن أمثلتها عدد العمليات المطلوب تنفيذها أو المستندات المطلوب فحصها.

### 3- تنفيذ عملية التدقيق

تهدف هذه المرحلة إلى تنفيذ الخطة للتأكد من أن القوائم المالية للمنشأة تعبر عن واقع المنشأة. ويتم ذلك كالتالي:<sup>1</sup>

#### 3-1- تقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة سواء المالية أو الإدارية:

لا بد من وجود نظام رقابة داخلية في أية منشأة ، وفي حالة عدم وجود هذا النظام يلزم وضعه ، وهذا هو دور المنشأة ممثلة في إدارتها. وحتى يكون هذا النظام جيدا يلزم أن يتسم بالكفاءة و الفعالية وأن يكون مفهوما من قبل العاملين وأن يكون قابل للتطبيق. وتتبع أهمية نظام الرقابة من دورها الفعال في تحقيق أهداف المنشأة والمحافظة على بقائها واستمرارها. ومن أجل التأكد من ضمان جودة هذا النظام يجب أن يقوم المديرين بفحصه وتقييم فعاليته على الأقل مرة كل سنة وتقديم التوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير هذا النظام وجعله أكثر فعالية ويجب أن يقوم بذلك أو يساهم فيه المدقق.

#### 3-2- الحصول على الإثباتات المطلوبة:

تنتهي المرحلة الخاصة بتنفيذ عمليات التدقيق بالحصول على الإثباتات اللازمة ، وتعد الإثباتات التي يجمعها المدقق السند الحقيقي للرأي الذي يتوصل إليه ، وتتبع أهمية هذه الإثباتات من أنها توفر مستوى مرتفع من الثقة في رأي المدقق ومن ثم توفر مستوى مرتفع من الإشباع لدى الأطراف التي تهتم بالمراجعة وتعتمد على نتائجها.

<sup>1</sup>أشرف محمد ابراهيم منصور و اخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 76،80.

**4- إعداد تقرير التدقيق:**

بعد أن ينهي المدقق عملية التدقيق بالمنشأة يبدأ في مرحلة كتابة تقرير بنتائج التدقيق. إن تقرير التدقيق يمثل الشيء الملموس لعملية التدقيق ، لذا تهتم إدارة المنشأة جيدا بهذا التقرير خاصة إذا أتم بالموضوعية و الدقة والوضوح والتفصيل ، وتوجد بعض القضايا الجدلية المرتبطة بهذه المرحلة ، ويمكن عرضها وإبداء الرأي بشأنها كالتالي:

**4-1- محتوى التقرير:**

يحتوي التقرير على مجموعة أساسية من المعلومات لا تختلف باختلاف نوع التقرير ، ويمكن بيانها كالتالي:

- الغرض من التدقيق Objectives.
- المنهجية المتبعة Methodology.
- نطاق عمل التدقيق Scope.
- نتائج عملية التدقيق Résultat.

**4-2- الجهة التي يقدم لها تقرير التدقيق:**

يقدم تقرير مراجعة القوائم المالية أساسا إلى أصحاب المنشأة وبصفة عامة يجب تقديم التقرير أيضا للمسؤولين عن عملية التدقيق مع ضرورة إرسال نسخة منه إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات في المنشأة.

**4-3- السمات التي يجب توافرها في التقرير:**

يجب أن يتصف تقرير التدقيق بمجموعة من الصفات والتي تزيد من أهميته وحسن الاستفادة منه وأهميتها:

- أن يقدم التقرير مكتوبا وموقعا عليه إلى الجهة أو الشخص المناسب الذي لديه السلطة على تنفيذ ما جاء به.
- أن يقدم التقرير في الوقت المناسب حتى يكون هناك متسع من الوقت للاستفادة به وحتى لا تضيق الفرصة من حسن استغلاله وحتى يمكن اتخاذ القرارات في وقتها المناسب.
- أن يكون موضوعي ودقيق وواضح وممكن فهمه واستيعابه بسهولة من قبل المستخدم.

- أن يكون كامل بحيث يتضمن المعلومات الهامة والتي تفيد في اتخاذ القرارات ويحدد المدقق ذلك في ضوء خبرته.
- بيان أن إدارة المنشأة هي المسؤولة بشكل كامل عن القوائم المالية ، وأن مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه القوائم.<sup>1</sup>

### ثانياً: معايير التدقيق الخارجي:

تمثل معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً ، المعايير المتعارف عليها. وهي عبارة عن إرشادات عامة تساعد مراقب الحسابات في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند مراجعة القوائم المالية ، أو أن معايير المراجعة المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ، ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكاليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.

وكانت معايير التدقيق المتعارف عليها قد صدرت سنة 1948 بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA لتتم الإطار العام والأساسي لمستويات التدقيق. وتشمل عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات:

### 1- المعايير العامة:

وهي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات ، وتشمل ثلاثة معايير:<sup>2</sup>

- يجب أن يكون مدقق الحسابات مؤهلاً ومدرباً بصورة كافية وملائمة.
- يجب أن يكون مدقق الحسابات مستقلاً ومحايداً.
- يجب أن يبذل مدقق الحسابات العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ التدقيق و إعداد التقارير.

<sup>1</sup> أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 81 ، 83.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي ، هاني خليل فرج ، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2021/2020، ص 37.

**2- معايير الأداء المهني أو العمل الميداني:**

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق والمرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها من استخدام هذه الإجراءات وتشمل هذه المعايير على ثلاث وهي:<sup>1</sup>

- يجب أن يكون العمل مخططاً بدقة وأن يكون هناك إشراف ملائم من المدقق على مساعديه.
- يجب القيام بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المطبق فعلاً داخل المنشأة حتى يمكن اتخاذ النتائج التي تتوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه.
- الحصول على قرائن كافية وملائمة نتيجة لعملية الفحص والملائمة والاستقصاء وذلك لتكون هذه القرائن أساساً سليماً يركز عليه المدقق عند التعبير عن رأيه.

**3- معايير تقرير مدقق الحسابات الخارجي:**

وتشمل الآتي:<sup>2</sup>

1- المعيار الذي يوضح ما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي:

أ- مجموعة المبادئ العامة والتي تشمل:

- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ الثبات.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2015 ، ص 26.

<sup>2</sup> عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، صنعاء ، اليمن ، 2009 ، ص 17.

ب- مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالربح والتي تشمل:

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

ج- مجموعة المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي والتي تشمل:

- مبدأ التكلفة الخارجية، ناقصا الامتلاك.
- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها في المستقبل.
- التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة.
- التقرير أن الإفصاح في التقارير المالية يعد كافيا لجميع البيانات المهمة.
- التقرير الفني ن التقارير المالية ككل، مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها وبناءا على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي مدقق الحسابات إلى:<sup>1</sup>

- رأي مقيد.
- رأي سلبي.
- رأي نظيف.

### المطلب الرابع: أنواع التدقيق الخارجي

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:<sup>2</sup>

- التدقيق القانوني (Audit légal): أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بهامحافظ الحسابات.
- التدقيق التعاقدى الاختياري (Audit contractuel): التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
- الخبرة القضائية: التي يقوم بهامحترف خارجي بطلب من المحكمة.

<sup>1</sup> عصام الدين محمد متولي ، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

<sup>2</sup> محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

إن لأنواع التدقيق التي تخضع لها المؤسسة (القانونية ، التعاقدية ،الداخلية ، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول للمقارنة كالتالي:

**الجدول رقم ( 1 ):الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي.**

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
2- التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
3- الهدف	المصادقة على مصداقية الحسابات وتدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على مصداقية الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
4- مدة التدخل	مهمة دائمة على حسب التعيين القانونية.	مهمة محددة على حسب الإتفاقية.	مهمة ظرفية يحددها القاضي.
5- الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	احترام تام.	احترام مبدئي مع تقديم إرشادات في التسيير.	احترام تام.
7- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة،الجمعية العامة(عادية،غ.عادية).	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة و محافظي الحسابات.	التسجيل،مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسب لدى مجلس القضاء .
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة	نعم	لا	غير ملزمة.
10- الإلتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج ، حسب	بحسب النتائج مبدئيا.

	نوع المهمة.		
11- المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
12- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
13- الأتعاب	قانون رسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي.
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات.	على حسب حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره ، ص 28.

## المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

يواجه العصر الحديث العديد من التغيرات على مستوى المؤسسات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى المؤثرة على استمراريته و ربحيتها ، مما أدى إلى ظهور العديد من الممارسات المالية و التجارية المعقدة ، ترتب عن ذلك إصدار معايير محاسبية تحكم و تنظم تلك الممارسات ، غير أن وجود بعض الثغرات في تلك المعايير أتاح للإدارة التلاعب من خلالها للتقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة و هو ما يطلق عليه بالممارسات الإبداعية للمحاسبة .

### المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية و مفهومها

#### أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

تعود بداية ظهور المحاسبة الإبداعية إلى عهد الثورة الصناعية و ما رافقها من ظهور المؤسسات الصناعية الكبرى متمثلة في شركات الأموال التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين وضخامة رؤوس الأموال و ما نجم عنه من انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة الأخيرة إلى بيانات تفصيلية ، إذ كانت عمليات التلاعب تتم أثناء إجراء حسابات التكاليف ، و التي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك ، لذا ظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى إلى اعتماد نظام متطور للتكاليف يساهم في مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الرشيدة ، و بالرغم من استخدامه لأغراض إدارية ، فقد كان موجهاً لخدمة التقارير المالية أصلاً . إن تلك المدة إتسمت بضعف إستقلالية المحاسب عن الإدارة ، إذ كان المديرون أصحاب الحق في تقييم الموجودات و تقدير الدخل ، لذا إتجه سلوك المحاسب المهني إلى التأثر بالإستجابة لرغبات الإدارة ، إلا أن المحاسبة الإبداعية كأساليب لم تتضح إلا في عقد الثمانينات من القرن العشرين و ما تلاها ، و يحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات ، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحاً فإنك إذن تستطيع على الأقل أن تبتدعها فلجأت الكثير من المؤسسات إلى الإعلان عن أرباح صورية ، و في ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء المؤسسات و عدم الإعلان عن إفلاسها ، و إستمر الركود فترة طويلة و أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية ، و لكن في الحقيقة قد يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من المؤسسات الكبيرة و المربحة ظاهرياً ، و في ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية و ليس نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي

وببساطة تستغل المحاسبة الإبداعية المرونة في المبادئ و الطرق المحاسبية المطبقة في معالجة العديد من العمليات المالية من أجل عرض نتائج النشاط بخلاف الواقع ، و ظهر هذا المفهوم بشكل رئيسي بواسطة الممارسين و المعلقين على نشاط السوق ، و قد يطلق أيضا على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ فيها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي ، و ذلك عن طريق إستغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الإستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية إتباعها في مجالات القياس و الإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية ، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي و من ثم على مصداقية النسب المالية.<sup>1</sup>

### ثانيا : مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الإحتيالية كما يطلق عليها البعض حدثا من الثمانينات ، و من المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ، و عندما إكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله ، و لهذا رأّت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها .

وقد حاول العديد من الباحثين و الكتاب و المختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ، و نظرا لإختلاف توجهات هؤلاء الباحثين و الكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم و قد بنيت تلك التعريفات حسب وجهة نظر من وضعها ، و فيما يلي سنقوم بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية:

<sup>1</sup> آسيا العروسي ، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص علوم تجارية كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2019 ، ص 23،24 .

يقدم (ناصر Nasser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي : "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها و / أو جميعها " <sup>1</sup>.

ويعرف ( أمات Amat) المحاسبة الإبداعية بأنها: " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال " <sup>2</sup>.

ويقدم ( فيليبس Philips ) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل و عام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية " .

ويصف قاموس ( BamboowebDictionary ) المحاسبة الإبداعية بأنها : "تشير إلى إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية المألوفة ، و تتميز بإستعمال الأساليب و الممارسات الحديثة و المعقدة و المبتكرة للحصول على إمتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم . كما يضيف أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة و متعبة و مثيرة في التقارير المالية و لهذا الأمر سميت بالإبداع و بعض الأحيان تطلق مصطلحات: إبتداع ، إبتكار أو مغامر ، و يضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية إستخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي و ممتلكات شركات الأعمال" <sup>3</sup>.

ويعرفها القاموس أوكسفورد الإنجليزي: " المحاسبة الإبداعية هي استغلال الثغرات في التنظيم المالي للحصول على ميزة أو تقديم أرقام في ضوء إيجابي مضلل " <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> تفرات يزيد ، عبود زرقين ، الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضاءات المالية للشركات العالمية الكبرى ، مجلة المحاسب العربي ، العدد 06 ، جامعة أم البواقي ، الجزائر ، 2015 ، ص 04 .

<sup>2</sup> الهادي آدم محمد ابراهيم ، قاسم محمد عبد الله ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، العدد 01 ، جامعة إفريقيا العالمية ، الخرطوم ، السودان ، 2017 ، ص 65 .

<sup>3</sup> أحمد محمد علوان ، ابراهيم جابر السيد أحمد ، المحاسبة الإبداعية ، دار الجديد للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2019 ، ص 187 ، 188 .

<sup>4</sup> Chimonaki Christianna, Creative accounting Fraud and IFRS in Greece , Thesis is partial fulfilment of the requirements for the degree Doctor of Philosophy , University of Portsmouth ,England, 2021 , p38.

المطلب الثاني: خصائص المحاسبة الإبداعية و أنواعهاأولاً: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية فيما يلي:<sup>1</sup>

- ❖ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب و الإحتيال في مهنة المحاسبة .
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية .
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ ، المعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها ، و بالتالي فهي ممارسات قانونية .
- ❖ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم و تحويلها و تحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه .
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة و شاملة .
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن تجنبها بشكل مطلق و هي تعتبر ممارسات إستغلالية و غير أخلاقية .
- ❖ ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية و خارجية .

ثانياً: أنواع المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال و أنواع التلاعب بالحسابات و تتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظاهرة ، و فيما يلي عرض لأشكال التلاعب بالحسابات:<sup>2</sup>

1. إدارة الأرباح: تعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة و تعرف على أنها إبتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة و تعرف أيضاً على أنها تغيير الأداء الإقتصادي المعنن للشركة بواسطة الإدارة ، إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدية .

<sup>1</sup> أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص مالية و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة باجي مختار عنابة ، 2013/2014 ، ص 125.

<sup>2</sup> تافكة مهدي عزيز ، دور الإلتزام بتطبيق التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة الجامعة العراقية ، العدد 01 ، كوردستان ، العراق ، ص 530 .

2. **تحسين الدخل:** و هو تلاعب محاسبي يهدف إلى تحسين صورة الدخل للفترات المالية التي يكون بها الدخل منخفض من خلال نقل الدخل المرتفع للفترات المالية السابقة ، و الذي لم يتم إظهاره في نهاية تلك الفترة لإستخدامه في الفترات اللاحقة المنخفضة الدخل للحفاظ على نسبة الربح و مستواها و بشكل متواتر بين السنوات لإظهار الإدارة أمام مستخدمي التقارير المالية على أنها قادرة على الحفاظ على مستوى الدخل بغض النظر عن الظروف المحيطة بالشركة .
3. **التقارير المغشوشة ( الإحتيالية ):** يمكن وصفها أيضا بالتقارير الإحتيالية لأنها تشمل على أخطاء مقصودة بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إيضاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية .
4. **المحاسبة النفعية:** هي عبارة عن القصد في إختيار و تطبيق وسائل و أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة ، مثل زيادة الأرباح بشكل كبير ، سواءا أكانت الممارسات المحاسبية المطبقة تعتمد على أسس و مبادئ محاسبية و معايير مقبولة أم غير مقبولة .
5. **المحاسبة العدوانية:** هي التمسك بأساليب و سياسات محاسبية بغض النظر عن سلامة و صحة هذه الأساليب لتحقيق أهداف محددة .

### المطلب الثالث: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية و أساليبها

#### أولاً: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

لقد أشار العديد من الباحثين إلى مجموعة من المسببات و العوامل التي قادت لنشوء المحاسبة الإبداعية والتي يمكن حصرها فيما يلي<sup>1</sup>:

**حرية الإختيار بين المبادئ المحاسبية:** حيث أن تعدد السياسات المحاسبية والحرية في إنتقاء الأسلوب الملائم في إعداد البيانات المالية وهذه المرونة بالإختيار ، كل ذلك أتاح وجود تلاعب بالمعايير والسياسات بهدف تقديم صورة مثالية عن أداء الشركات ، ومن أمثلة ذلك سماح بعض الدول للشركات فيها بالإختيار بين الكثير من السياسات المحاسبية كسياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير عند حدوثها أو في حالة رسملتها.

<sup>1</sup> عبد الله محمود عبد الله النمرين ، ممارسات المحاسبة الإبداعية و أثرها على ربحية الأسهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2019 ، ص 18 .

❖ **حرية التقديرات المحاسبية:** حيث يعرف التقدير المحاسبي بأنه عبارة عن القيمة التقديرية للعنصر في ضوء إنعدام طريقة دقيقة و محددة لقياسه ، و من الأمثلة التي تدل على ذلك : مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على طول مدة الأعمار الإنتاجية المقدرة ، و مخصص تخفيض المخزون ، مخصص الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ ، و تواجه التقديرات المحاسبية مجموعة من الصعوبات بالرغم من إزديادها أثناء إعداد التقديرات المحاسبية بهدف توفير معلومات مهمة عند إتخاذ القرارات ، و التحيز من قبل الإدارة في التقدير الشخصي يعني لجوء الإدارة لإنقاء التقدير الساعي لتحقيق مصالحها بغض النظر عن مصالح الآخرين .

❖ **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** فهنا تسعى الإدارة لفرض إرادتها الذاتية في توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية المالية بهدف تحقيق المكاسب و الأهداف الخادمة لمصالحها الشخصية ، فقد تلجأ لتقديم صورة معينة في الحسابات ذات أهمية لأصحاب القرارات مثل القيام بتأجيل الإعتراف بالخسائر و تعجيل الإعتراف بالإيراد ، فلو وصل إستثمار ما بقيمة مليون دولار بالتكلفة التاريخية فإنه من الممكن أن يباع بالقيمة الحالية بمبلغ ثلاثة ملايين ، و يعود الإختيار المطلق للسنة التي يرغب المدراء في بيع هذا الإستثمار لهم حيث يعد وقت التنفيذ عاملاً مؤثراً في خفض أو زيادة الربح .محاولة التهرب من الضرائب : حيث يعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية للجوء لأساليب المحاسبة الإبداعية ، فتستخدم معظم الشركات هذا الأسلوب للتهرب من الضريبة بفعل إخفاء الأرباح الحقيقية للشركة .

❖ **المحافظة على سعر السهم:** حيث تتيح المحاسبة الإبداعية المحافظة أو رفع سعر السهم فمثلاً تقوم بإحداث تلاعب في حساب الإقتراض ، فتخفي درجة الإقتراض في القوائم المالية ، مما يؤدي لإزدياد رأس المال بفعل تضخم الأرباح .

❖ **المنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة:** حيث تقوم بتقديم صورة معاكسة لحقيقة الشركة ، و عرضها على أنها من أفضل الشركات المنافسة الموجودة ، و لرسم هذه الصورة تلجأ إدارة الشركة لإبتداع أرباح مختلفة .

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية

1. أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية: تكون هذه الأساليب كما يلي:<sup>1</sup>

**1- في قائمة الدخل**: تسجيل إيرادات غير حقيقية (غش) ، تسجيل الإيراد فيما عملية البيع لاتزال موضع شك ، زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة ، تقليل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة و لاحقة ، نقل الإيرادات التشغيلية إلى فترة مالية لاحقة ، زيادة المصاريف و تضخيم الإلتزامات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة .

**2- في قائمة المركز المالي**: من خلال عدة أساليب منها :

- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان قائمة المركز المالي ، عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل .
- الذمم المدينة و يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المعدومة و المتعثرة عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة ، المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل حقوق الملكية الفكرية ، و يمكن تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل .

**3- في قائمة التدفقات النقدية**: هي كما يلي: التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية و الهدف من ذلك تقليل ضريبة الدخل ، تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس .

11. أساليب المحاسبة الإبداعية خارج القوائم المالية: يكون في الحالات التالية:<sup>2</sup>

- سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية .

- العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعات " القابضة و التابعة " .

أما فيما يخص طرق المحاسبة الإبداعية ، هناك نوعان من التلاعبات في ممارسات المحاسبة الإبداعية التلاعب الأول محاسبي و الثاني غير محاسبي :

<sup>1</sup> مهند العبيني ، علي الزعبي ، أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 50 ، جامعة بغداد ، العراق ، 2017 ، ص 157.

<sup>2</sup> نعموش عادل ، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها في الجزائر ، مجلة العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و التسيير ، العدد 02 ، جامعة المسيلة ، الجزائر ، 2019 ، ص 716.

**1- طرق التلاعب المحاسبي: و تكون من خلال:**

- إستغلال فرصة إختيار الطرق و السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية .
- إستخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي لأصل لأغراض الإهلاك .

**2- طرق التلاعب الغير محاسبي : و تكون من خلال:**

- تغيير تصنيف الصفقات و ما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل : بيع الأصل و إعادة إستجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تتخفض أو ترتفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أغراض الإيجار .
- تغيير الزمن الفعلي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح و الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: إستثمار تكلفته التاريخية مليون و قيمته 03 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الإستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي إختارته .

**المطلب الرابع: سلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية و المنظور الأخلاقي لها**

**أولاً: سلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية:** من خلال الدراسة و التحليل و متابعة أحوال الشركات التي تم شطبها من السوق ، و من خلال الزيارات المتعددة للسوق يمكن تلخيص السلبيات التي تحدث للشركات في الفترات التي تلي استخدامها تطبيقات المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية فيما يلي <sup>1</sup>:

1. **التأثير السلبي على قيمة الشركات الإقتصادية:** في حالة إتخذت الإدارة القرارات التي من شأنها التأثير على الأرباح في الأمد القصير ، مثل تعجيل الإيرادات أو التسجيل المبكر لها ، قد تؤدي إلى سلبيات في الفترة القادمة على القيمة الإقتصادية للشركة ، إذ يؤدي ذلك إلى أن تسعى الشركة إلى بيع منتجاتها التي تم تسجيلها كإيرادات مستلمة في الفترة الأخيرة من السنة الحالية بإميازات كان من الممكن أن تكون أفضل إذا تم بيع المنتج ذاته في بداية العام المقبل .

<sup>1</sup>آلاء مهدي هادي ، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج( ميلر ) في قياس إدارة الأرباح ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص علوم المحاسبة ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة القادسية ، الديوانية ، العراق، 2017 ، ص 60 ، 61 .

2. التأثير السلبي على المركز المالي للشركة: إن قرارات الإدارة بالإعلان عن أرباح وهمية في الفترة الحالية ، فمثلا قد يجبر الإدارة على القيام بتوزيعات نقدية على المساهمين ، و هذا يؤدي إلى تآكل رأس مال الشركة في الفترات المستقبلية من خلال التلاعب بالمستحقات المحاسبية مما يؤدي إلى إنهيار المركز المالي للشركة .
3. التأثير السلبي على أسعار الأسهم: تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على أسعار الأسهم بصورة مباشرة ، إذ يمكن أن تظهر هذه الأسهم بأسعار غير حقيقية و بهذا لا تنقل الصورة الحقيقية للأداء المالي للشركة ، و في حالة تم إكتشاف أن الشركة تمارس إدارة أرباحها من قبل المستثمرين قد يؤدي ذلك إلى ردود فعل سلبية من قبلهم ضد هذا السلوك مما يؤدي إلى إنخفاض أسعار الأسهم ، و في الحالتين يترك ذلك تأثيرا سلبيا على أسعار الأسهم في الفترات المستقبلية .
4. التأثير السلبي من الناحية الإجتماعية: إحدى دوافع الإدارة لتخفيض أرباحها هو التخلص من التكلفة الإجتماعية التي تفرضها بعض الدول على الشركات ذات الحجم الكبير مثل تكاليف حماية البيئة و غيرها ، فضلا عن تجنبها دفع الضرائب المستحقة مما يمنع حق الدولة و المجتمع في هذه الأرباح ، فضلا عن أن الشركة قد تضطر إلى دفع مبالغ طائلة للجهات المسؤولة عند إكتشاف أنها تمارس إدارة الأرباح في قوائمها المالية و هذا يؤدي إلى إنعدام الثقة بينها و بين المتعاملين معها ، و كذلك إلى الإساءة لسمعة الشركة في الفترات المستقبلية .

### ثانيا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

هناك تعاريف عدة لمفهوم الأخلاقيات في الوظيفة العامة و يغلب عليها جوهر واحد و إن اختلفت ألفاظها فقد عرف ( ياغي ) الأخلاقيات بأنها " مجموعة من المبادئ و المعايير التي تحكم سلوك الأفراد أو الجماعة و ترتبط هذه المبادئ بتحديد ما هو خطأ أو ما هو صواب في موقف معين " .

و تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة الإبداعية يمكن إعتبارها مكروهة أخلاقيا ، نتيجة المخالفات المحاسبية التي ينتهجها المحاسبين في مهنتهم و التي يجب التصدي لها حتى يمكن الحصول على الشفافية و المصداقية الكافية . و نتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة و لا سيما

العملية منها مثل المحاسبة ، بحيث تتضمن هذه الأنظمة الأسس والواجبات و الحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني.<sup>1</sup>

لذلك أوجب الإتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:<sup>2</sup>

- أ- **النزاهة:** وهو أن يكون أميناً و صادقاً في جميع العلاقات المهنية و التجارية .
- ب- **الموضوعية:** أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية .
- ت- **الكفاءة المهنية و العناية اللازمة:** أي يحافظ على المعرفة و المهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يتسلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات و التشريعات و الأساليب و أن يؤدي مهامه بكل إجتهد و عناية وفقاً للمعايير الفنية و المهنية المعمول بها .
- ث- **السرية:** أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية و التجارية و ينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات دون تفويض صحيح و محدد كما لا يجب أن تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية .
- ج- **السلوك المهني:** أن يلتزم بالقوانين و الأنظمة ذات الصلة ، و يتجنب أي عمل يسيئ إلى سمعة المهنة .

و مما سبق نستطيع القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من المشاكل الأخلاقية الرئيسية التي تواجه المحاسبة لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم ، وذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة لفترة قصيرة و هذا من شأنه أن يسبب الضرر للمؤسسة في المستقبل .

<sup>1</sup>بشار سليمان مطرود ، سالم عواد هادي ، العقوبات الضريبية و مدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، العدد 33 ، بغداد ، العراق ، 2015 ، ص 130 .

<sup>2</sup>مومن فاطمة الزهراء ، أثر الإلتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2020/2019 ، ص 16 .

## المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

تسمح بعض القواعد المحاسبية للشركة بإختيار أساليب محاسبية مختلفة و سياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة للشركة ، و لكن مكافحة هذه الممارسات الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة ، من هنا تبرز أهمية المدقق الخارجي و دوره في السعي للحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة لإكتشاف التحريفات الجوهرية عند حدوثها و الحد منها .

### المطلب الأول: الإتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

من أهم الإتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ما يلي:

1- ظهور فكرة لجان التدقيق: إن قيام لجنة التدقيق بنشاطاتها يتم من خلال الإجراءات التي يقوم بها عند تنفيذها لمهامها التي حددتها لها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئات أسواق رأس المال، ومنها ما يلي<sup>1</sup>:

- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة و عدم وجود ما يؤثر في إستقلاليته و مدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الإستقلالية .
- بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته و مقترحاته و تحفظاته ، و متابعة مدى إستجابة إدارة الشركة لها و تقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة .
- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة و تقديم التوصيات بشأنها .
- دراسة خطة عمل مدقق الحسابات الخارجي ، و التأكد من أن الشركة توفر له جميع التسهيلات الضرورية للقيام بعمله .
- دراسة إجراءات التدقيق الداخلية و تقييمها و الإطلاع على تقييم مدقق الحسابات الخارجي .

<sup>1</sup> رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، العدد 02 ، دمشق ، سوريا ، 2010، ص 102 ، 103 .

2 - الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: و يتم ذلك عن طريق مايلي:<sup>1</sup>

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، و في هذا المجال فإنه عندما إتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للإستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة و الربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل ، و لهذا الأمر رأت الهيئة إلغاء هذا البند بشكل نهائي حتى لا يستغل بشكل خاطئ .

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات " ، و يقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، و هذا يعني أنه متى ما إختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تتناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الإستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة و التي ربما قد لا تتناسبها تلك السياسات كما كانت ، و هنا تجدر الإشارة إلى أن هذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى .

3- ضمان إستغلاية مجلس الإدارة أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في المؤسسة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية .

4- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي للإدارة و الموظفين و ذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة و خلق ثقافة الأمانة العامة و الأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة المؤسسة فوق المصلحة الشخصية.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق إتجاه إكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية ، بهدف الرفع من جودة عملية التدقيق و دفع المدقق إلى بذل مجهود أكبر إتجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي تكون من الصعب إكتشافها .

<sup>1</sup> رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مرجع سبق ذكره ، ص 197 ، 198 .

<sup>2</sup> مومن فاطمة الزهراء ، مهاوات لعبيدي ، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة ، العدد 04 كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة حامة لخضر الوادي ، الجزائر ، 2018 ، ص 207 ، 208 .

ويتوقع المجتمع المالي من المدققين إكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة و الحد من إصدار البيانات المضللة ، لذلك يمكن القول أن مهنة المراجعة قد نشأت تلبية للتدقيق الحيادي ، و حتى يكون لمهنة التدقيق قيمة يسعى المحافظ على نحو موضوعي و حيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص ، على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق و عدالة و لا تتضمن أي ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ومما سبق يمكن القول أن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية ما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن أهداف الإدارة قد عرضت بشكل هادف و عادل أم لا ، و كذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات.<sup>1</sup>

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

**1. الإجراءات 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) و ذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا . و فيما يأتي إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والهدف منها و سبل معالجتها من قبل المدقق الخارجي :<sup>2</sup>

**1-1- رقم الأعمال:** تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم الأعمال في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، و من المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة .

- سبل معالجتها: التحقق من فواتير البيع و خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة .

<sup>1</sup> وسام العناق ، وردة رملي، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2019/2018 ، ص 19 .

<sup>2</sup> محمد مطر ، ليندا حسن الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2009 ، ص 15 ، 16 .

**1-2- تكلفة البضاعة المباعة:** تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح .

- سبل معالجتها: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية و ليست صورية .

**1-3- مصروفات التشغيل:** تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية و من ثم زيادة صافي الأرباح .

- سبل معالجتها: التحقق من مدى توفر شروط الرسمة في ذلك المصروف

**1-4- نتيجة الأعمال للأنشطة الغير مستمرة:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها .

- سبل معالجتها: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال و أخذه بنظر الإعتبار .

**1-5- البنود الإستثنائية والبنود غير العادية:** تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية .

- سبل معالجتها: إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي .

**2. الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي:**  
تهدف الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي إل تحسين المركز المالي للشركة من خلال تضخيم الموجودات أو تخفيض المطلوبات بغرض تحسين نسبة السيولة أو الربحية ، وفيما يلي بعض الإجراءات المحاسبية المبتدعة و الإجراءات المطلوبة من قبل المدقق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>سامر دوار ، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، كلية الإقتصاد ، جامعة حلب - سوريا ، 2014 ، ص 75 .

جدول رقم (02): بعض الممارسات المحاسبية المبتدعة و الإجراءات المطلوب من المدقق الخارجي.

البند	الإجراء المحاسبي المبتدع	الإجراء المطلوب من المدقق
النقدية	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	استبعاد النقدية المقيدة من النقدية العامة بدراسة شروط الائتمان الممنوحة للمنشأة و أوراق الدفع.
	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية.	التحقق من صحة أسعار صرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية.
الإستثمارات قصيرة الأجل	التلاعب في أسعار السوق عند تقييمها و تصنيف الطويل الأجل إلى القصير الأجل.	التحقق من أسعار السوق المالية في تاريخ إعداد القوائم المالية و شروط التصنيف وأغراض شراء الإستثمارات .
الذمم المدينة	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها و عدم الكشف عن الحسابات الراكدة .	طلب كشف الأعمال للمدينين و إجراء مطابقات مع الزبائن و التأكد من الديون المشكوك في تحصيلها.
	تضمين رقم المدينين للشركات التابعة أو ذات الصلة أو الزميلة .	الكشف عن التعاملات بين الشركة الأم و الشركات التابعة لها و استبعاد الذمم المسجلة لها على أنها ذمم مدينة .
المخزون	تضمين كشف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة أو غير صالحة .	التحقق الفعلي من أصناف المخزون و خاصة التي لم تجري عليها أية عملية بيع من فترة طويلة .
	تعتمد التلاعب بالأسعار السوقية للمخزون و تغيير طريقة صرف المخزون .	التأكد من أسعار الأصناف الفعلية بالاتصال مع الموردين المماثلين و الإشارة لتغيير طرق صرف المخزون في التقرير .

<p>التحقق من مبررات التحويل و الإشارة إلى التأثير النابع عن التحويل في تقرير المراجعة.</p>	<p>تغيير في الطريقة المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات كتحويل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية .</p>	<p>الإستثمارات طويلة الأجل</p>
<p>إعادة تقييم الأصول الثابتة و مراجعة نسب الإهلاك المتعارف عليها و الإشارة عند تغيير طريقة الإهلاك و أثر هذا التغيير ودراسة شروط القروض الممنوحة.</p>	<p>إعادة تقييم الأصول و تسجيل الفائض كبيع و التلاعب بنسب الامتلاك و طريقة الامتلاك و عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة .</p>	<p>الأصول الثابتة</p>

المصدر: سامر دواره ، مرجع سبق ذكره ، ص 75 ، 76.

الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية:

يعرض بيان التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة ، من حيث مصدرها و إستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ، و يهدف إعداد بيان التدفقات النقدية إلى مساعدة المستثمرين و الدائنين و غيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية و المدفوعات خلال فترة معينة .

و فيما يلي أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية و سبل معالجتها من قبل المدقق:<sup>1</sup>

**3-1- حقوق المساهمين:** تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة و استبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية .

- سبل معالجتها: تعديل الربح العام الجاري و النسب المرتبطة به و نسبة توزيعات الأرباح .

**3-2- الموجودات و الإلتزامات الطارئة و المشروطة:** تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات و تخفيض المطلوبات .

- سبل معالجتها: دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توافر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة و تعديلها بالشكل المناسب .

<sup>1</sup> محمد مطر ، ليندا حسن الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مرجع سبق ذكره ، ص 16 ، 17 .

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للتدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية ومنه قمنا بإستنتاج مجموعة من النتائج نذكرها فيما يلي:

- التدقيق الخارجي هو عملية الفحص الحيادي لدفاتر و سجلات مؤسسة ما من خلال شخص خارجي يتعين بموجب عقد ، و ذلك بهدف إبداء رأيه حول مصداقية و صحة المعلومات المالية الموجودة في التقارير .
- ينقسم التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع و هي التدقيق القانوني ، التعاقدية ، و الخبرة القضائية .
- لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي يجب إتباع مجموعة من المراحل التي يقوم بها المدقق لأداء المهام الموكلة إليه.
- يسعى المدقق الخارجي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وذلك وفقا لمعايير موضوعة عليه إتباعها.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية فعل غير أخلاقي يلجأ إليه أصحاب المصالح لتحقيق أغراض خاصة .
- تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال عدة أساليب تختلف بإختلاف القوائم المالية .
- تقع مسؤولية مكافحة إجراءات المحاسبة الإبداعية على المدقق الخارجي الذي يقوم بأساليب معينة لكشف ممارساتها و الحد منها .
- يلعب المدقق الخارجي دورا مهما في اكتشاف أعمال الغش و التلاعب التي تتم في مختلف القوائم المالية من خلال إجراءات الكشف المختلفة في قائمة الدخل و المركز المالي وبيان التدفقات النقدية و التي تساهم في الحد من هذه الأخيرة .

## الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية ميلة

مقدمة الفصل:

بعد التطرق إلى أساسيات التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية و إبراز مختلف الإجراءات المتبعة من طرف المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛ أسقطنا هذا الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات بولاية ميلة و مساعدتهم لمعرفة و إبداء رأيهم حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور وكل محور مقسم إلى أسئلة فرعية هي في الأصل إجابات عن التساؤلات المطروحة و محاولة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة و من ثم تحليل نتائجه بالإستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) مع إستخدام بعض الأساليب الإحصائية.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

تشتمل الدراسة الميدانية على تقديم وصف للدراسة والتعرف على الأدوات الإحصائية المستخدمة واختبار ثبات الدراسة من أجل التوصل إلى تحليل وتفسير نتائج الدراسة.

### المطلب الأول: وصف الدراسة

يتمثل وصف الدراسة في معرفة مجتمع وعينة الدراسة والمنهج المستخدم وحدود الدراسة وكذا محتوى الاستبيان.

**1- مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب محافظي الحسابات على مستوى ولاية ميله وبلدياتها ؛ وتم أخذ عينة منهم والمتمثلة في مكاتب محافظي الحسابات ومساعدتهم الذين لديهم علاقة بموضوع الدراسة ، وكان التوزيع عن طريق التسليم المباشر وكذلك عبر الإرسال في البريد الإلكتروني ، حيث تم اختيار 25 محافظ حسابات كانت موزعة كالتالي على ولاية ميله وبلدياتها:

- 9 محافظي الحسابات في ولاية ميله.

- 6 محافظي حسابات في بلدية فرجيوه.

- 6 محافظي حسابات في بلدية شلغوم العيد.

- 2 محافظي الحسابات في بلدية تاجنانت.

- 1 محافظي الحسابات في بلدية رجاص.

- 1 محافظي الحسابات في بلدية العثمانية.

تم استرداد 20 منها في حين تم رفض 5 استمارات منها الملغاة ومنها المسترجعة لإحتوائها على إجابات أخرى ليست بجدية وقد تم حسابها وفقا للقانون التالي:

نسبة الاستجابة = عدد الاستبيانات المسترجعة / عدد الاستبيانات الموزعة \* 100%

نسبة الاستجابة = 25/20 \* 100%

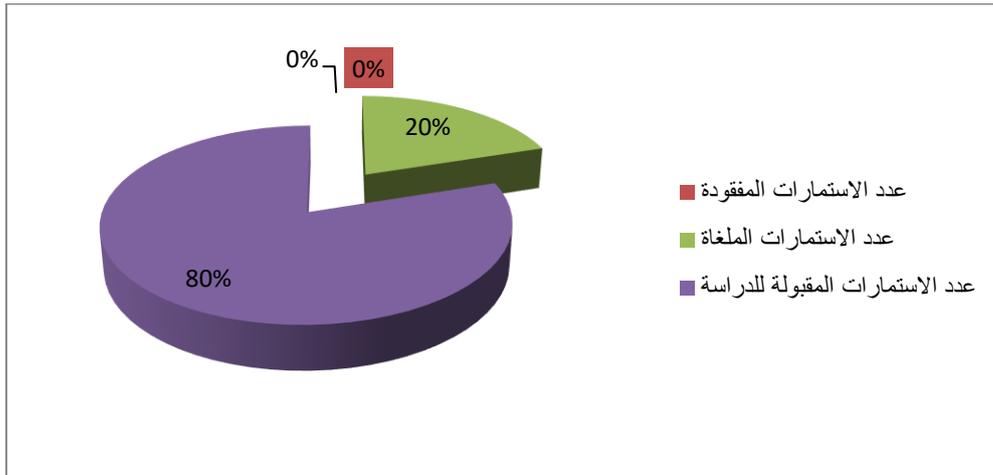
نسبة الاستجابة = 80%

الجدول رقم (03): يوضح توزيع الاستبيانات على أفراد العينة.

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	25	100%
عدد الاستثمارات المفقودة	0	0%
عدد الاستثمارات الملغاة	05	20%
عدد الاستثمارات المقبولة للدراسة	20	80%

المصدر: من إعداد الطالبان وبالاعتماد على استمارات الاستبيان.

الشكل (01): توزيع النسب حسب عدد الإستثمارات.



المصدر: من إعداد الطالبان وبالاعتماد على برنامج SPSS.

**2- حدود الدراسة:** تمثلت حدود الدراسة في مكاتب محافظي الحسابات ومساعدتهم ، شملت الحدود المكانية ولاية ميلة والبعض من بلدياتها ، أما الحدود الزمانية من تاريخ توزيع استمارة الاستبيان إلى تاريخ إستلام آخر إستمارة أي من 2022/04/27 إلى 2022/05/04 .

**3- المنهج المستخدم:** حتى نتمكن من معالجة الدراسة من الجانب الميداني ، تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي وكذا المنهج الوصفي الإحصائي بغية تحليل إجابات أفراد العينة وذلك عن طريق إستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss.

**4- محتوى الاستبيان:** إستكمالاً لمنهجية البحث واختبار الفرضيات ومن ثم الإجابة على الإشكالية العامة والأسئلة الفرعية ، فقد صممت استمارة استبيان لجميع البيانات الخاصة بالبحث الميداني ؛ التي تم تصميمها اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة وبالاطلاع أيضاً على دراسات سابقة و مراجعة الأدبيات المنشورة حول المحاسبة الإبداعية و دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ولقد تم صياغة مجموعة الأسئلة مع الأخذ بعين الاعتبار إشكالية و فرضيات الدراسة كما تم مراعاة ما يلي في عملية إعدادها:

1- الواجهة الجذابة التي تدعو المجيب للإجابة عليها.

2- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال لغة سليمة مع مراعاة التسلسل المنطقي في طرح السؤال وتوافقها مع محاور الدراسة.

3- عرض الاستبيان على ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة والمالية للتأكد من صحتها وسلامتها من حيث الصياغة وصحة العبارات وتغاديا للأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

4- مجموعة المعلومات والأسئلة متوافقة مع طبيعة موضوع البحث حيث تضمنت جزءاً يشتمل على بيانات خاصة بأفراد عينة الدراسة والتي تفيد معرفة مميزات و خصائص عينة الدراسة من مؤهل أكاديمي وتخصص علمي وعدد سنوات الخبرة ..... الخ ؛ وجزء يستهدف جمع بيانات حول متغيرات الدراسة الأساسية حيث تضمن 32 سؤالاً موزعاً على 3 محاور كما يلي:

- المحور الأول: يضم أسئلة حول مدى ممارسات المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية.
- المحور الثاني: يضم 10 أسئلة يهتم هذا المحور بدراسة ما إذا كان هناك أثر لأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- المحور الثالث: تضمن 13 سؤالاً الهدف من وراءها التعرف على ما إذا كان المدقق الخارجي يطبق إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة وثبات أداة الدراسةأولاً: الوسائل الإحصائية المستخدمة

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية :

**1- معامل ألفا كرونباخ:** وذلك للتأكد من صدق و ثبات الإستبيان. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر ، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تقترب من الواحد الصحيح .

**2- النسب المئوية:** تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذين إختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الإستمارة.

**3- التوزيعات التكرارية:** تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

**4- المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة إتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الإستمارة

**5- الإنحراف المعياري:** تم استخدامه للتعرف على مدى إنحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي .

**6- مقياس ليكارت الخماسي:** تم استخدامه لإبراز آراء أفراد العينة حول الأسئلة الموجودة في الإستبيان .

جدول رقم (04): مقياس ليكارت الخماسي.

الرأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: عز عبد الفتاح ، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الإستدلالي باستخدام SPSS ، الطبعة

الأولى، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع ، السعودية ، 2008 ، ص 540 .

**7- معامل الارتباط بيرسون:** تم استخدامه لمعرفة العلاقة بين المحاور ، حيث يكون الارتباط قويا عند إقتراب قيمته من الواحد الصحيح ، و ضعيفا عند إقترابه من الصفر ، و تكون قيمته موجبة عندما يكون الارتباط طردي ، و عكسي عندما تكون قيمته سالبة .

**8- معامل أنوفا:** تم استخدامه لدراسة الفروق بين المتوسطات لثلاث عينات مستقلة أو أكثر للتحقق مما إذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطات العينات قيد الدراسة أم لا.

**ثانيا: ثبات أداة الدراسة**

بغرض التأكد من ثبات المقياس المستخدم ، تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للوقوف على دقة إجابات الدراسة ؛ و تم التوصل إلى:

**1-نتائج اختبار الثبات:** عندما قمنا بتطبيق معامل ألفا كرونباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من 20 فردا تحصلنا على القيمة (0.889) وهذا يدل على أن الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائيا وبجزرها تحصلنا على القيمة (0.942) وهذا يدل على أن المقياس مقبول إحصائيا وصالح للقياس .

**جدول رقم 05: قيمة ألفا كرونباخ.**

عدد العناصر	ألفا كرونباخ
32	0,889

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

## المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

يرتكز هذا المبحث على عرض النتائج التي توصلت لها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف إختبار صحة وصدق فرضيات الدراسة.

## المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

تتمثل البيانات الشخصية في الجنس ، العمر ، المؤهلات الأكاديمية ، التخصص العلمي و عدد سنوات الخبرة.

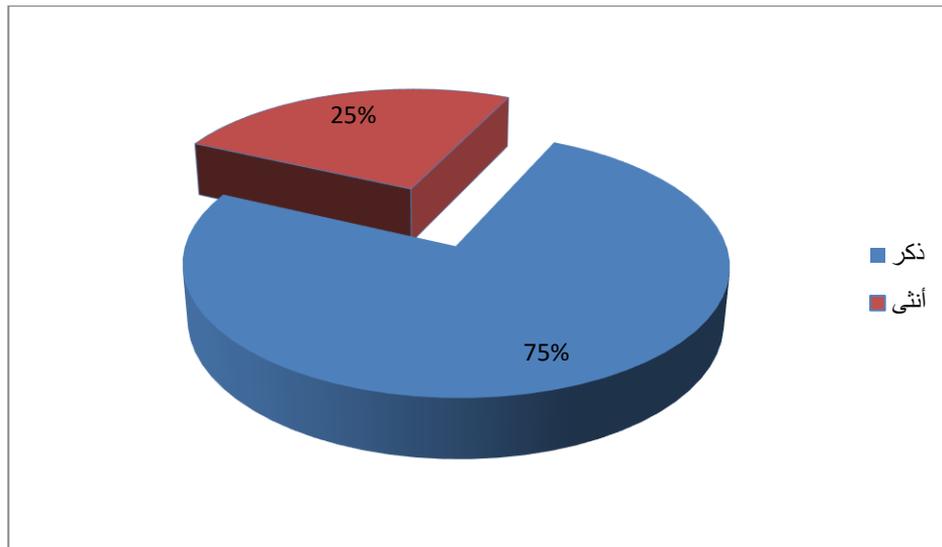
## أولاً: توزيع الأفراد حسب الجنس

الجدول رقم 06: عدد أفراد العينة من ذكر و أنثى.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	15	75%
أنثى	05	25%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

الشكل (02): توزيع النسب حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول و الشكل السابقين أن غالبية نسبة أفراد العينة من الذكور حيث يمثلون نسبة % 75 ما يعادل 15 ذكر ، بينما الإناث يمثلون نسبة % 25 أي ما يعادل 5 إناث ، و هنا يتم ملاحظة أن أغلب الذكور هم من يشغلون مناصب في مكاتب محافظي الحسابات ، بينما توجد فئة قليلة من الإناث تشغل هذه المناصب.

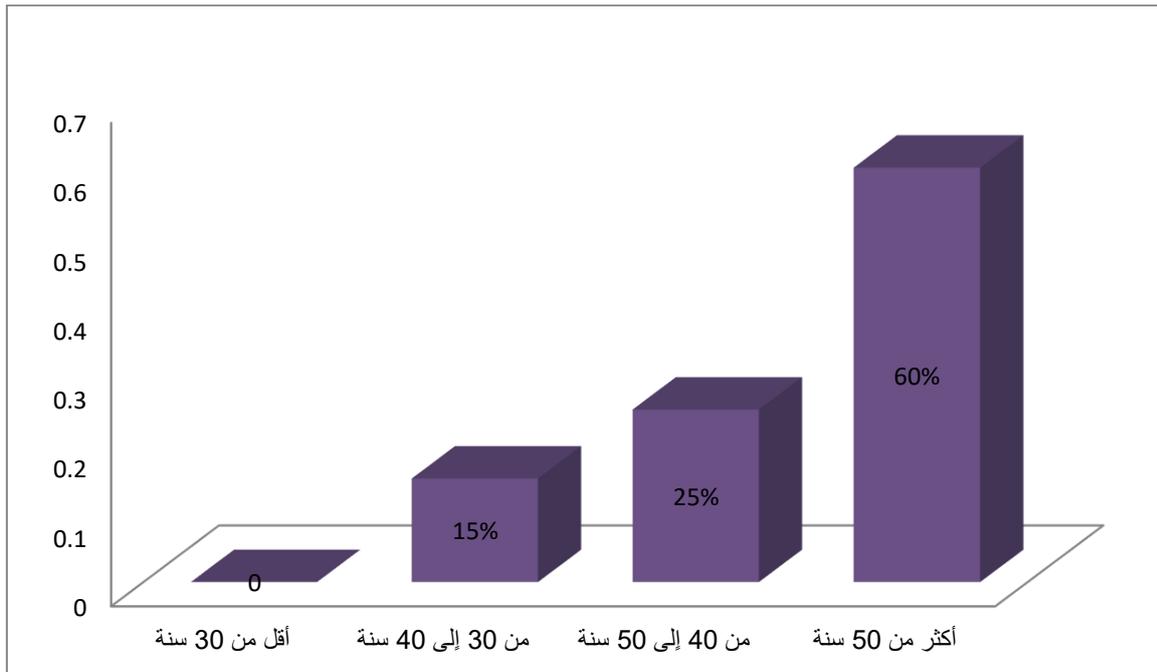
**ثانياً: توزيع الأفراد حسب العمر**

الجدول رقم 07: توزيع الأفراد حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30	00	0%
من 30 إلى 40	03	15%
من 40 إلى 50	05	25%
أكبر من 50	12	60%
المجموع	20	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

الشكل رقم (03) : توزيع النسب حسب العمر .



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج spss.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن الفئة التي تحتل المرتبة الأولى يكون عمرها أكثر من 50 سنة بنسبة 60% أي ما يعادل 12 فردا ، تليها الفئة من 40 إلى 50 سنة بنسبة 25% ما يعادل 5 أفراد ، ثم في المرتبة الثالثة الفئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة 15% ما يعادل 3 أفراد ، في حين أن الفئة أقل من 30 سنة منعدمة.

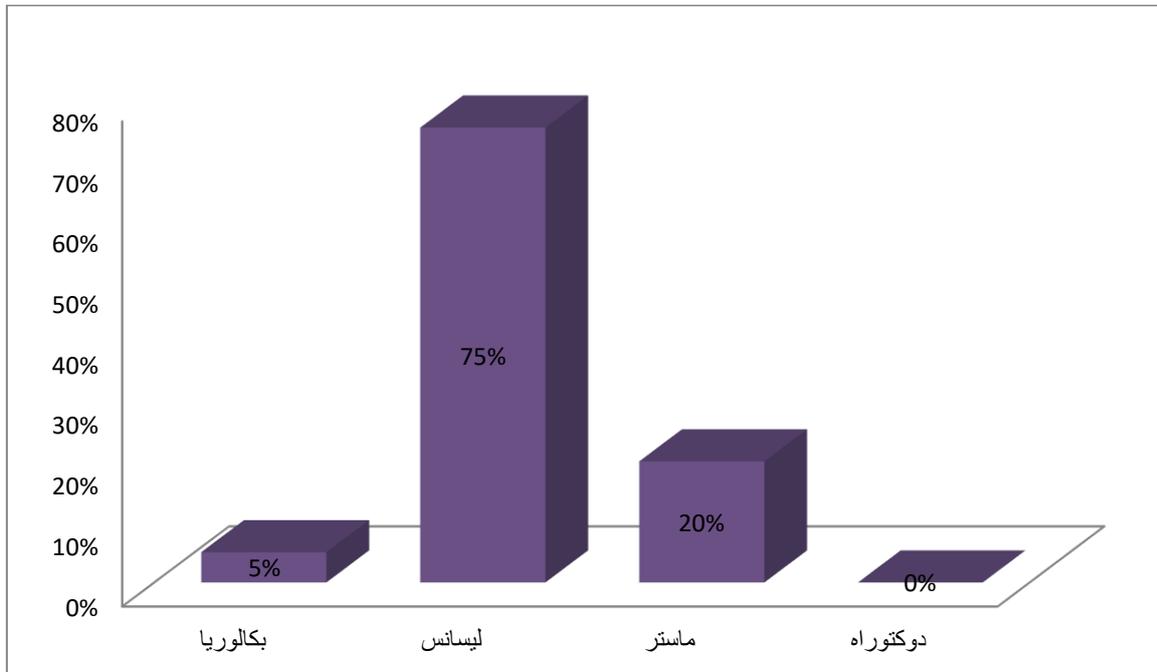
ثالثا: توزيع الأفراد حسب المؤهلات الأكاديمية

جدول رقم(08): توزيع الأفراد حسب المؤهلات الأكاديمية.

النسبة	التكرار	المؤهلات الأكاديمية
05%	01	بكالوريا
75%	15	ليسانس
20%	04	ماستير
100%	20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

الشكل رقم (04): توزيع النسب حسب المؤهلات الأكاديمية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الشكل نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في المدققين الذين لهم مستوى الليسانس بنسبة 75% ما يعادل 15 فردا ، تليها نسبة 20% للذين لديهم شهادة ماستر ما يعادل 4 أفراد ، ثم المدققين المتحصلين على شهادة البكالوريا بنسبة 5% ما يعادل فردا واحدا ، أما مستوى الدكتوراه فهو منعدم .

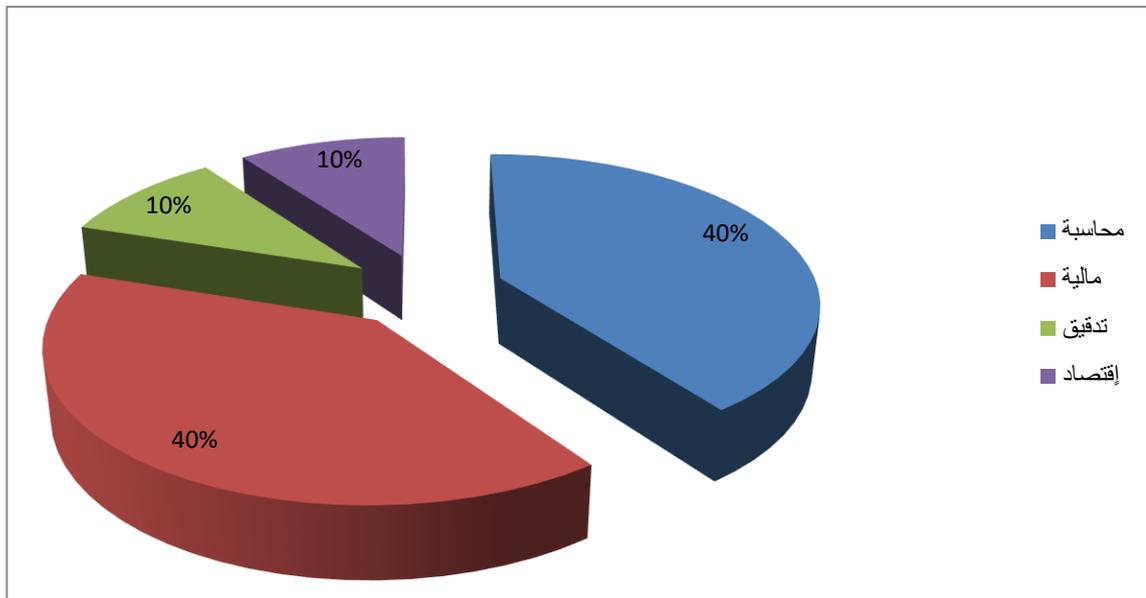
رابعا: توزيع الأفراد حسب التخصص العلمي

جدول رقم (09): توزيع الأفراد حسب التخصص العلمي.

النسبة	التكرار	التخصص العلمي
40%	08	محاسبة
40%	08	مالية
10%	02	تدقيق
10%	02	إقتصاد
100%	20	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

الشكل رقم (05): توزيع النسب حسب التخصص العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الشكل تبين أن هناك تساوي في نسبة المدققين الذين تخصصهم العلمي محاسبة و مالية بنسبة 40% ، و تساوي في نسبة المدققين الذين تخصصهم العلمي تدقيق و إقتصاد بنسب 10%.

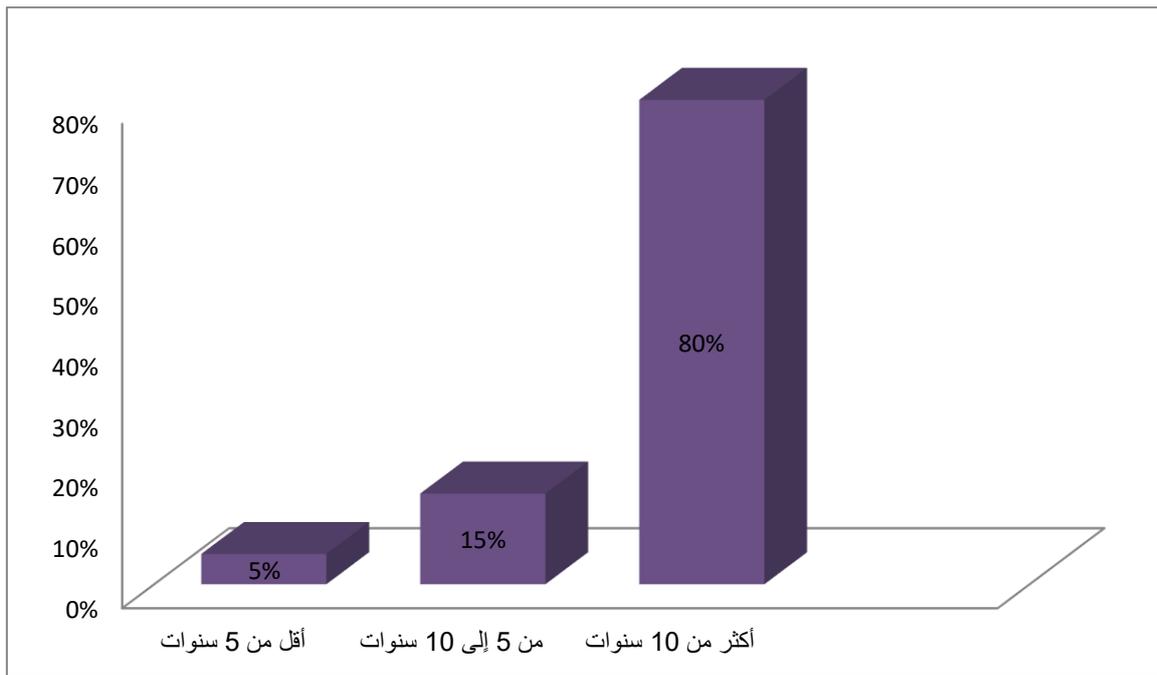
خامسا: توزيع الأفراد حسب عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (10): توزيع الأفراد حسب عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	01	05%
من 5 إلى 10 سنوات	03	15%
أكثر من 10 سنوات	16	80%
المجموع	20	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج SPSS.

الشكل رقم (06): توزيع النسب حسب عدد سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن الفئة الغالبة متمثلة في المدققين الذين لهم عدد سنوات الخبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة 80%، ثم تليها الفئة مابين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 15%، في حين تتمثل الفئة الأخيرة في أقل من 5 سنوات بنسبة 5%.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيانأولاً: تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة ، سيتم التطرق إلى تحليل إجابات أفراد العينة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة وتفسيرها.

**جدول رقم (11): مقياس ليكارت الخماسي.**

المجالات	درجة السلم	الإجابة
1.79 - 1	1	غير موافق بشدة
2.59 - 1.80	2	غير موافق
3.39 - 2.60	3	محايد
4.19 - 3.40	4	موافق
5 - 4.20	5	موافق بشدة

المصدر: عز عبد الفتاح ، مرجع سبق ذكره ، ص 541.

**1- تحليل عبارات المحور الأول: تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى السياسات المنتهجة بالمؤسسة**

**الإقتصادية.**

جدول رقم (12): يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الأول

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام					
											التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
											النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية.	02	02	02	11	03	3.50	1.190	03	موافق					
		10%	10%	10%	55%	15%									
2	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة الإقتصادية في السوق .	01	05	04	09	01	3.20	1.056	07	محايد					
		5%	25%	20%	45%	5%									
3	تعتبر المحاسبة الإبداعية من بين المشاكل الاخلاقية في المؤسسة.	01	06	02	08	03	3.30	1.218	06	محايد					
		5%	30%	10%	40%	15%									
4	للمحاسبة الإبداعية آثار سلبية على نشاط المؤسسات الإقتصادية.	03	08	01	04	04	2.90	1.447	09	محايد					
		15%	40%	5%	20%	20%									
5	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات.	01	02	04	08	05	3.70	1.128	02	موافق					
		5%	10%	20%	40%	25%									

6	من بين أسباب إنهيار المؤسسات الإقتصادية تبنيها لممارسات المحاسبة الإبداعية .	02	09	00	04	05	3.05	1.468	08	محايد
		10%	45%	0%	20%	25%				
7	كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت إحتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر .	03	02	01	11	03	3.45	1.316	05	موافق
		15%	10%	5%	55%	15%				
8	تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار على المدى الطويل في المؤسسة .	02	03	03	07	05	3.50	1.317	04	موافق
		10%	15%	15%	35%	25%				
9	إن الإطلاع بشكل مستمر على ما يصدر في المؤسسة الإقتصادية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	01	02	00	04	13	4.30	1.218	01	موافق بشدة
		5%	10%	0%	20%	65%				
						3.43		1.262	موافق	
										إجمالي المحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يبين الجدول رقم (12) أن إجابات أفراد عينة الدراسة ذات المتوسط الحسابي 3.43 يعني موافقتها على أن المحاسبة الإبداعية هي من بين إحدى السياسات التي تتواجد بالمؤسسة الإقتصادية ، و يبين كذلك الإنحراف المعياري المقدر ب 1.262 على تشابه نسبي في الإجابات ، و تمت معالجة هذا عن طريق 9 عبارات : جاءت العبارة رقم (09) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4.30 و إنحراف معياري 1.218 و هذا يعني أن العبارة لها درجة موافقة عالية مما يدل على أن الإطلاع بشكل مستمر على ما يصدر في المؤسسة الإقتصادية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و جاءت العبارة رقم (05) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر ب 3.70 و إنحراف معياري 1.128 و هذا يدل على أنها تحصلت على درجة موافقة تقريبا

عالية مما يعكس قبول أغلبية أفراد العينة على أن المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية ، أما في المرتبة الثالثة فقد جاءت العبارة رقم (01) بمتوسط قدره 3.50 و إنحراف معياري 1.190 مما يؤكد على اعتماد المؤسسات الإقتصادية للمحاسبة الإبداعية ،أما في المرتبة الرابعة فقد جاءت العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي 3.50 و إنحراف معياري 1.317 مما يعني أن العبارة لها درجة الموافقة على أن المحاسبة الإبداعية لها أضرار على المستوى الطويل في المؤسسة ، و في المرتبة الخامسة جاءت العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي 3.45 و إنحراف 1.316 أي أن العبارة تحصلت على درجة موافقة بخصوص العلاقة بين حجم المؤسسة و المحاسبة الإبداعية ، أي أنه كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت إحتتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر ، أما في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم (03) بمتوسط حسابي 3.30 و بإنحراف معياري 1.218 أي أنها تحصلت على درجة محايد بخصوص إعتبار المحاسبة الإبداعية من بين المشاكل الأخلاقية في المؤسسة ، أما المرتبة السابعة فكانت للعبارة رقم (02) بمتوسط حسابي 3.20 و إنحراف معياري 1.056 التي تحصلت على درجة محايد فيما يخص إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعتها في السوق ، و في المرتبة الثامنة جاءت العبارة رقم (06) بمتوسط حسابي 3.05 و إنحراف معياري بلغ 1.468 أي الحصول على درجة محايد على أن المحاسبة الإبداعية من بين أسباب إنهيار المؤسسات الإقتصادية أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة رقم (04) بمتوسط حسابي قدره 2.90 و إنحراف معياري 1.447 و هذا يدل على أن العبارة تحصلت على درجة موافقة ضعيفة من أفراد العينة مما يعكس عدم قبولهم لفكرة أن للمحاسبة الإبداعية آثار سلبية على نشاط المؤسسات الإقتصادية .

2- تحليل عبارات المحور الثاني: تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

جدول رقم (13): يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على

فقرات المحور الثاني

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام					
											التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
											النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1	المحاسبة الإبداعية إجراء يعتمد عليه المحاسب لتحقيق غايات خاصة لبعض الأطراف أصحاب المصالح في الشركة.	07	04	04	04	01	2.40	1.313	10	غير موافق					
		35%	20%	20%	20%	5%									
2	هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تضخيم الالتزامات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة.	01	01	02	13	03	3.80	0.951	02	موافق					
		5%	5%	10%	65%	15%									
3	هل اكتشفت وجود تلاعب بالتدفقات النقدية و التشغيلية.	01	02	06	10	01	3.40	0.940	03	موافق					
		5%	10%	30%	50%	5%									
4	هل صادفتم نقل مصاريف حالية إلى فترات سابقة أو لاحقة .	00	06	02	10	02	3.40	1.046	04	موافق					
		0%	30%	10%	50%	10%									
5	هل وجدتم تغيير في الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل .	06	00	04	10	00	3.20	0.894	05	محايد					
		30%	0%	20%	50%	0%									

محاييد	07	0.917	3.00	00	07	07	05	01	هل واجهتكم عملية تصنيف للنفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.	6
				0%	35%	35%	25%	5%		
محاييد	08	1.165	2.90	02	05	03	09	01	هل للمحاسبة الإبداعية دخل في عدم الكشف عن الديون المتعثرة و المعدومة.	7
				10%	25%	15%	45%	5%		
غير موافق	09	1.317	2.50	02	02	06	04	06	هل يستخدم المحاسب خبراته للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية.	8
				10%	10%	30%	20%	30%		
محاييد	06	1.050	3.05	01	06	08	03	02	هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تسجيل إيرادات غير حقيقية .	9
				5%	30%	40%	15%	10%		
موافق	01	1.089	4.15	09	08	01	01	01	يرى مدققي الحسابات أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير حول مصداقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية .	10
				45%	40%	5%	5%	5%		
محاييد		1.068	3.18	إجمالي المحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يبين الجدول رقم (13) أن إجابات عينة الدراسة ذات المتوسط الحسابي الذي بلغ 3.18 ، يعني موافقتها على أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية القوائم المالية ، ويبين الانحراف المعياري الذي بلغ 1.068 أن إجابات أفراد العينة متشابهة إلى حد ما ، و تمت معالجة هذا عن طريق 10 عبارات : جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (10) بمتوسط حسابي بلغ 4.15 و إنحراف معياري 1.089 أي الحصول على درجة موافقة عالية من أفراد العينة على أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير حول مصداقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ، أما في المرتبة الثانية جاءت العبارة رقم (02) بمتوسط حسابي قدره 3.80 و إنحراف معياري 0.951 مما يعكس الحصول على درجة موافقة كبيرة من أفراد العينة على أن هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تضخيم الالتزامات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة ، و في المرتبة الثالثة جاءت العبارة رقم (03) بمتوسط حسابي بلغ 3.40 و إنحراف معياري 0.940 أي الحصول على درجة الموافقة على إكتشافهم لوجود تلاعب بالتدفقات النقدية و التشغيلية داخل المؤسسات ، و جاءت في المرتبة الرابعة العبارة رقم (04) بمتوسط حسابي قدر ب 3.40 و إنحراف معياري 1.046 أي الحصول على درجة الموافقة بخصوص مصادفة المدققين لنقل مصاريف حالية إلى فترات سابقة أو لاحقة، أما في المرتبة الخامسة العبارة رقم (05) بمتوسط حسابي 3.20 و إنحراف معياري 0.894 مما يدل على الحصول على درجة محايد فيما يخص إيجادهم لتغيير في الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل ، و في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم (09) بمتوسط حسابي قدره 3.05 و إنحراف معياري 1.050 ، مما يعكس الحصول على درجة محايد بخصوص تسجيل ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تسجيل إيرادات غير حقيقية ، و جاءت العبارة رقم (06) في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 3.00 و بإنحراف معياري 0.917 و هذا يعني أنها تحصلت على درجة محايد بخصوص مواجهتهم لعملية تصنيف النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس ، أما في المرتبة الثامنة جاءت العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي 2.90 و إنحراف معياري 1.165 أي الحصول على درجة محايد على أن للمحاسبة الإبداعية دخل في عدم الكشف عن الديون المتعثرة و المعدومة ، و في المرتبة التاسعة جاءت العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي 2.50 و بإنحراف معياري 1.317 و هذا يعني عدم موافقة أفراد العينة على استخدام المحاسب لخبراته للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية ، أما المرتبة الأخيرة فكانت للعبارة رقم (01) بمتوسط حسابي 2.40 و إنحراف معياري 1.313 التي تحصلت على درجة عدم الموافقة بأن المحاسبة الإبداعية إجراء يعتمد على المحاسب لتحقيق غايات خاصة لبعض الأطراف أصحاب المصالح في الشركة .

## 3- تحليل عبارات المحور الثالث: يطبق المدقق الخارجي إجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (14): يمثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة على

## فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الإتجاه العام
		التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
		النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
1	يعد مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن إكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق.	01	06	01	08	04	3.40	1.273	13	موافق
		5%	30%	5%	40%	20%				
2	يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه المحايد عن صحة القوائم المالية .	01	00	00	06	13	4.50	0.945	03	موافق بشدة
		5%	0%	0%	30%	65%				
3	إن كفاءة و خبرة المدققين الخارجيين وسيلة مهمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	01	00	00	09	10	4.35	0.933	05	موافق بشدة
		5%	0%	0%	45%	50%				
4	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات و الإجراءات موثقة و تم توصيلها لجميع	01	01	02	09	07	4.00	1.076	09	موافق
		5%	5%	10%	45%	35%				

									أعضاء المؤسسة .	
موافق بشدة	02	0.512	4.50	10	10	00	00	00	يقوم المدقق بالتحقق من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم .	5
				50%	50%	0%	0%	0%		
موافق	08	0.489	4.15	04	15	01	00	00	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفير المعلومات الكافية و في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من تحمل مسؤولياتهم .	6
				20%	75%	5%	0%	0%		
موافق بشدة	06	0.966	4.25	10	07	01	02	00	يقوم المدقق بالتحقق من صحة فواتير البيع.	7
				50%	35%	5%	10%	0%		
موافق بشدة	07	0.833	4.20	08	09	02	01	00	يقوم المدقق بالتحقق من صحة أسعار صرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية.	8
				40%	45%	10%	5%	0%		
موافق	10	0.788	3.90	03	14	01	02	00	يقوم المدقق بإعادة تقييم الأصول الثابتة و مراجعة نسب الإهلاك المتعارف عليها .	9
				15%	70%	5%	10%	0%		
موافق	11	0.894	3.80	05	07	07	01	00	يقوم المدقق بالتحقق	10

				25%	35%	35%	5%	0%	من أسعار السوق المالية عند تاريخ إعداد القوائم المالية و شروط التصنيف وأغراض شراء الإستثمارات.
موافق بشدة	04	0.820	4.40	11	07	01	01	00	11 يقوم المدقق بطلب كشف الأعمال للمدينين و إجراء مطابقات مع الزبائن و التأكد من الديون المشكوك في تحصيلها.
				55%	35%	5%	5%	0%	
موافق بشدة	01	0.510	4.55	11	09	00	00	00	12 يتأكد المدقق من كشف الجرد و من الوجود الفعلي لأصناف المخزون.
				55%	45%	0%	0%	0%	
موافق بشدة	12	1.080	3.70	05	07	06	01	01	13 يقوم المدقق بدراسة شروط الإنتمان الممنوحة للمؤسسة و أوراق الدفع في سبيل استبعاد النقدية المقيدة من النقدية العامة.
				25%	35%	30%	5%	5%	
موافق بشدة		0.795	4.13	إجمالي المحور الثالث					

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يبين الجدول رقم (14) أن إجابات أفراد عينة الدراسة ذات المتوسط الحسابي الذي قدر ب 4.13 يعني موافقتها على أن المدقق الخارجي يطبق مجموعة من الإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و يبين كذلك الإنحراف المعياري المقدر ب 0.795 أن أفراد العينة متشابهين إلى حد كبير في إجاباتهم ، و تمت معالجة هذا عن طريق 13 عبارة : حيث جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (12) بمتوسط حسابي

4.55 و إنحراف معياري 0.510 و هذا يعني أن العبارة لها درجة موافقة عالية مما يعكس تأكد المدقق من كشف الجرد و من الوجود الفعلي لأصناف المخزون من الإجراءات التي تحد من المحاسبة الإبداعية ، أما في المرتبة الثانية جاءت العبارة رقم (05) بمتوسط حسابي 4.50 و إنحراف معياري 0.512 أي الحصول على درجة موافقة عالية على أن المدقق يقوم بالتحقق من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم ، و في المرتبة الثالثة جاءت العبارة رقم (02) بمتوسط حسابي 4.50 و إنحراف معياري 0.945 مما يعكس درجة الموافقة العالية من أفراد العينة على أن المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه المحايد عن صحة القوائم المالية ، و جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.40 و إنحراف معياري 0.820 و هذا دال على أن العينة وافقت بشدة على أن المدقق يقوم بطلب كشف الأعمال للمدينين و إجراء مطابقات مع الزبائن و التأكد من الديون المشكوك في تحصيلها ، أما في المرتبة الخامسة جاءت العبارة رقم (03) بمتوسط حسابي 4.35 و إنحراف معياري 0.933 أي أنها تحصلت على درجة موافقة جيدة بخصوص أن كفاءة و خبرة المدققين الخارجيين وسيلة مهمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و في المرتبة السادسة جاءت العبارة رقم (07) بمتوسط حسابي 4.25 و إنحراف معياري 0.966 و هذا يعني أن العبارة تحصلت على درجة موافقة عالية مما يدل على قيام المدقق بالتحقق من صحة فواتير البيع من بين الإجراءات التي يقوم بها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و جاءت في المرتبة السابعة العبارة رقم (08) بمتوسط حسابي 4.20 و إنحراف معياري 0.833 و هذا يعني أن العبارة تحصلت على درجة موافقة جيدة من أفراد العينة بخصوص أن المدقق يتحقق من صحة أسعار صرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية ، أما في المرتبة الثامنة جاءت العبارة رقم (06) بمتوسط حسابي بلغ 4.15 و إنحراف معياري 0.489 مما يعكس درجة الموافقة على أن المدقق الخارجي يتأكد من توفير المعلومات الكافية و في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من تحمل مسؤولياتهم ، أما المرتبة التاسعة فكانت للعبارة رقم (04) بمتوسط حسابي 4.00 و إنحراف معياري 1.076 و هذا يعني أن العبارة لها درجة الموافقة على أن المدقق الخارجي يقوم بالتأكد من أن السياسات و الإجراءات موثقة و تم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة ، و جاءت العبارة رقم (09) في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي قدر ب 3.90 و إنحراف معياري 0.788 أي أن العبارة تحصلت على درجة الموافقة على أن المدقق يقوم بإعادة تقييم الأصول الثابتة و مراجعة نسب الإهلاك المتعارف عليها في إطار الحد من المحاسبة الإبداعية و في المرتبة الحادي عشر جاءت العبارة رقم (10) بمتوسط حسابي قدره 3.80 و إنحراف معياري 0.894 و هذا يعني حصول العبارة على درجة موافقة بخصوص قيام المدقق بالتحقق من أسعار السوق المالية عند تاريخ إعداد القوائم المالية و شروط

التصنيف وأغراض شراء الإستثمارات ، أما المرتبة الثانية عشر جاءت العبارة رقم (13) بمتوسط حسابي 3.70 و إنحراف معياري 1.080 أي أنها تحصلت على درجة الموافقة التي تعكس قيام المدقق بدراسة شروط الإلتزام الممنوحة للمؤسسة و أوراق الدفع في سبيل استبعاد النقدية المقيدة من النقدية العامة ، و في المرتبة الأخيرة جاءت العبارة رقم (01) بمتوسط حسابي 3.40 و إنحراف معياري 1.273 و هذا يعني الحصول على درجة موافقة إلى حد ما مما يدل على أن مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن إكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق .

### ثانياً: تفسير نتائج الإستبيان

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور ، نقوم بتفسير نتائج الإستبيان عن طريق :

✓ إختبار صحة الفرضيات بإستخدام إختبار التحليل الأحادي لمتغير المؤهل الأكاديمي و التخصص العلمي ، و تتمثل أهم شروط إستخدام هذا الإختبار أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ، حيث تتمثل القاعدة في رفض أو قبول الفرضية فيما يلي :

\_ إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية (SIG) أكبر من 0.05 ، نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  و نرفض الفرضية البديلة  $H_1$  .

\_ إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية (SIG) أصغر أو تساوي 0.05 ، نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  و نقبل الفرضية البديلة  $H_1$  .

✓ إختبار معامل الإرتباط لمعرفة قوة الإرتباط بين محاور الدراسة الثلاثة .

### 1- إختبار التباين الأحادي (ANOVA):

#### 1-1- إختبار التباين الأحادي لمتغير المؤهل الأكاديمي:

أجرينا إختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لمتغير المؤهل الأكاديمي بحيث تم تقسيم الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين كالآتي:

الفرضية الأولى:

- H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول مدى اعتماد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية.
- H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول مدى اعتماد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية.

جدول رقم (15): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4.415	2	2.208	5.700	0.013
خارج المجموعات	6.584	17	0.387		
الإجمالي	10.999	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (14) أن القيمة الإحصائية لاختبار فيشر  $F=5.700$  وأن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.013$  وهي أصغر من مستوى الدلالة  $0.05$  ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول مدى اعتماد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية الثانية:

- H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

جدول رقم (16): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	2.447	2	1.224	4.638	0.025
خارج المجموعات	4.485	17	0.264		
الإجمالي	6.932	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يبين الجدول أعلاه رقم (15) أن القيمة الإحصائية لإختبار فيشر  $F=4.638$  وأن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.025$  وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

#### الفرضية الثالثة:

- $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (17): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	1.244	2	0.622	3.834	0.042
خارج المجموعات	2.757	17	0.162		
الإجمالي	4.001	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

من خلال جدول التباين الأحادي رقم (16) نلاحظ أن القيمة الإحصائية لاختبار فيشر  $F=3.834$  و أن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.042$  وهي أصغر من مستوى الدلالة  $0.05$  ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 1-2- إختبار التباين الأحادي لمتغير التخصص العلمي:

أجرينا إختبار تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لمتغير التخصص العلمي بحيث تم تقسيم الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين كالآتي:

#### الفرضية الأولى:

- $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول مدى إعتماد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الإقتصادية.
- $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول مدى إعتماد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الإقتصادية.

جدول رقم (18): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير التخصص العلمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	0.680	3	0.227	0.351	0.789
خارج المجموعات	10.319	16	0.645		
الإجمالي	10.999	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يوضح الجدول أعلاه رقم (17) أن القيمة الإحصائية لاختبار فيشر  $F=0.351$  وأن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.789$  وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ، ومنه القرار هو نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول مدى إعتقاد المحاسبة الإبداعية كإحدى سياسات المؤسسة الإقتصادية.

#### الفرضية الثانية:

- $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

جدول رقم (19): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	1.253	3	0.418	1.177	0.350
خارج المجموعات	5.679	16	0.355		
الإجمالي	6.932	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

يبين جدول التباين الأحادي رقم (18) أن القيمة الإحصائية لاختبار فيشر  $F=1.177$  وأن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.350$  وهي أصغر من مستوى الدلالة 0.05 ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  التي تنص على أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

#### الفرضية الثالثة:

- $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (20): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	0.202	3	0.067	0.284	0.836
خارج المجموعات	3.799	6	0.237		
الإجمالي	4.001	19			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه رقم (19) نلاحظ أن القيمة الإحصائية لاختبار فيشر  $F=0.284$  وأن القيمة الإحتمالية لهذا الإختبار (مستوى الدلالة الإحصائية)  $SIG=0.836$  وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ومنه نقبل الفرضية الصفرية  $H_0$  التي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير التخصص العلمي حول تطبيق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**2- إختبار معامل الارتباط (PEARSON):** بعد إدخال المعطيات لبرنامج spss تحصلنا على الجدول التالي :

جدول رقم (21) : نتائج إختبار معامل الارتباط .

المحاور	البيان	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الأول	معامل الارتباط	1	0.822	0.516
	القيمة المعنوية		0.000	0.020
المحور الثاني	معامل الارتباط	0.822	1	0.458
	القيمة المعنوية	0.000		0.042
المحور الثالث	معامل الارتباط	0.516	0.458	1
	القيمة المعنوية	0.020	0.042	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج spss.

من خلال الجدول رقم 21 نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط موجبة في المحاور الثلاث أي أن هناك علاقة طردية بين هذه المحاور ، حيث كان معامل الارتباط بين المحور الأول و الثاني 0.822 ، و المحور الأول و الثالث 0.516 و هو إرتباط طردي متوسط، بينما نلاحظ أن علاقة المحورين الثاني و الثالث ضعيفة نوعا ما ، حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 0.458.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة المتكونة من محافظي الحسابات ، مع تحليل وتفسير نتائج الإستبيان للتعرف على آرائهم حول مجموع المحاور الرئيسية ، ومن خلال تحليل نتائج الإستبيان تم الوصول إلى أن المدقق الخارجي يطبق مجموعة من الإجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبعد إختبار الفرضيات فقد تم التوصل إلى:

✓ حسب المؤهل الأكاديمي:

- المحاسبة الإبداعية تعتمد كإحدى سياسات المؤسسة الإقتصادية.
- تؤثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- يطبق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

✓ حسب التخصص العلمي:

- المحاسبة الإبداعية لا تعتمد كإحدى سياسات المؤسسة الإقتصادية.
- تؤثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- لا يطبق المدقق الخارجي إجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خاتمة

## خاتمة:

من خلال الدراسة تم تسليط الضوء على نوع من أنواع التدقيق الذي يعتبر بالغ الأهمية في المجال الإقتصادي ، و هو التدقيق الخارجي الذي يهدف للتأكد من أن القوائم المالية قد تم تسجيلها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و يتمثل دور هذا الأخير في محاربة نوع من الممارسات المحاسبية التي كان نتاجها الفساد المالي و الإداري و التي إعتدت من قبل شركات تتميز بالعالمية مما أدى إلى تدهورها و إفلاسها و التي أطلق عليها المحاسبة الإبداعية .

كما تم التطرق إلى دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق دراسة ميدانية تم فيها توزيع إستمارة على عينة من المدققين الخارجيين بولاية ميلة و ذلك إنطلاقاً من فرضيات الدراسة التي تم إختبارها.

### 1-نتائج إختبار الفرضيات : من خلال اختبار الفرضيات المطروحة توصلنا الى ما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول إستخدام الشركات الإقتصادية أساليب المحاسبة الإبداعية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية.

لقد تم إثبات خطأ هذه الفرضية عند دراستها من جانب المؤهل الأكاديمي ، و إثبات صحتها عند دراستها وفقاً للتخصص العلمي .

- بخصوص الفرضية الثانية: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية.

لقد تم إثبات خطأ هذه الفرضية عند دراستها وفق المؤهل الأكاديمي و التخصص العلمي .

- بخصوص الفرضية الثالثة: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية حول تطبيق المدقق الخارجي الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق التخصص العلمي و المؤهلات الأكاديمية.

لقد تم إثبات خطأ هذه الفرضية عند دراستها من جانب المؤهل الأكاديمي ، و إثبات صحتها عند دراستها وفقاً للتخصص العلمي .

**2- نتائج الدراسة:**

سمح هذا البحث بالتوصل إلى جملة من النتائج التي كان مصدرها العمل النظري و التطبيقي على حد سواء و تمثلت في :

- من بين دوافع لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية التأثير على سمعة المؤسسة الإقتصادية في السوق.
- يهدف التدقيق الخارجي بالدرجة الأولى إلى إبداء رأي حول صحة و مصداقية المعلومات المحاسبية و القوائم المالية .
- وجود تأثير لدور المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- تساعد المعايير المتعارف عليها في التدقيق الخارجي المدققين و المهتمين بالقوائم المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تحقق مصلحة الإدارة في الأجل القصير ، و تضعف الكفاءة الإقتصادية .
- تعد المحاسبة الإبداعية مشكلة تواجه مهنة المحاسبة من خلال التلاعب و التحايل في القوائم المالية.
- تتعارض المحاسبة الإبداعية مع قواعد السلوك المهني و الأخلاقي مما ينتج مخلفات في مهنة المحاسبة .
- أجمع أفراد العينة على أن الإطلاع بشكل مستمر على ما يصدر في المؤسسة الإقتصادية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إتفق أفراد العينة و بشدة أن المدقق الخارجي يقوم بالتحقق من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم .
- هناك علاقة بين فعالية التدقيق الخارجي و إدراك المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية .

**3- التوصيات:** إنطلاقاً من النتائج السابقة نوصي بما يلي:

- العمل على نشر مفهوم المحاسبة الإبداعية في المجال المحاسبي و المالي.
- العمل على تفعيل دور المدقق الخارجي و زيادة إستقلاليتة بهدف الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و إتخاذ إجراءات ردعية بشأن ممارسيها و التقليل من هذه الممارسات.
- تشكيل لجنة تدقيق خاصة لمراقبة مهمة المدققين بشكل مستمر.
- إجراء المزيد من البحوث و الدراسات التي تتناول موضوع المحاسبة الإبداعية ، لمعرفة ممارسات هذه الأخيرة في البيئة الإقتصادية.
- توعية مختلف الجهات الرقابية داخل و خارج الشركة بخطر المحاسبة الإبداعية.
- الإهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية و المالية في الكليات و المعاهد المتخصصة ، للتعرف على الإجراءات التي يمكن إتباعها عند ممارسة التحريف للقوائم المالية.
- العمل على تطوير محافظي الحسابات بشكل مستمر ، لأن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي يحتاج شخص ذو مواصفات خاصة يتمتع بالوعي المهني و الإدراك الكافي لمختلف المستجدات في بيئة الأعمال.
- فرض عقوبات على المؤسسات التي تمارس المحاسبة الإبداعية.

# فائمة المراجع

المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب:

1. إياد رشيد القرشي ، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا ، الطبعة الأولى ، دار المعز للطباعة والنشر ، بغداد ، 2011.
2. أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة ، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي ، جامعة حلوان ، القاهرة ، مصر ، 2017.
3. أحمد محمد علوان ، إبراهيم جابر السيد أحمد ، المحاسبة الإبداعية ، دار الجديد للنشر و التوزيع الجزائر ، 2019.
4. أمين السيد أحمد لطفي ، فلسفة المراجعة ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، 2008 / 2009.
5. أحمد قايد نور الدين ، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ، الطبعة الأولى ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2015.
6. السيد أحمد السقا ، نصر محمد جعيصة ، المراجعة وخدمات التأكيد ، مصر ، 2007.
7. الفتح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000.
8. تامر مزيد الرفاعي ، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2018.
9. خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ، الطبعة الأولى ، دار المستقبل ، عمان ، الأردن ، 2009.
10. زاهرة توفيق سواد ، مراجعة الحسابات والتدقيق ، الطبعة الأولى ، دار الراية ، عمان ، الأردن 2009.
11. سعود كايد ، تدقيق الحسابات ، دار الزهران ، عمان ، الأردن ، 2012.
12. عبد الرزاق محمد عثمان ، أصول التدقيق والرقابة الداخلية ، الطبعة الثانية ، الدار النموذجية للطباعة والنشر ، الموصل ، العراق ، 1999.
13. عبد الوهاب نصر علي ، هاني خليل فرج ، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، 2020/2021.
14. عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات، صنعاء, اليمن ، 2009.

## قائمة المراجع

15. عز عبد الفتاح ، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الإستدلالي بإستخدام SPSS ، الطبعة الأولى دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع ، السعودية ، 2008.
16. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر، 2005.
17. محمد السرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ، مصر، 2007.

### ب - المجلات العلمية:

1. الهادي آدم محمد إبراهيم ، قاسم محمد عبد الله ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة كلية العلوم الإدارية ، العدد 01 ، جامعة إفريقيا العالمية ، الخرطوم السودان ، 2017.
2. بشار سليمان مطرود ، م. د سالم عواد هادي ، العقوبات الضريبية و مدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، العدد 33 ، بغداد ، العراق 2015.
3. تفرات يزيد ، عبود زرقين ، الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى ، مجلة المحاسب العربي ، العدد 06 ، جامعة أم البواقي الجزائر، 2015 .
4. تافكة مهدي عزيز ، دور الإلتزام بتطبيق التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة الجامعة العراقية ، العدد 01 ، كوردستان ، العراق.
5. رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية و القانونية ، العدد 02 ، دمشق ، سوريا ، 2010.
6. مهند العبيني ، علي الزعبي ، أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، العدد 50 ، جامعة بغداد ، العراق ، 2017.
7. مومن فاطمة الزهراء ، مهاوات لعبيدي ، أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، العدد 04 ، جامعة حامة لخضر ، الوادي ، الجزائر ، 2018.

8. نقموش عادل ، الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها في الجزائر  
مجلة العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و التسيير ، العدد 02 ، جامعة المسيلة ، الجزائر  
2019.

**ج- الرسائل الجامعية:**

1. أمينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، أطروحة  
مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص مالية و محاسبة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ،  
جامعة باجي مختار عنابة ، 2013/2014.
2. آلاء مهدي هادي ، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج  
(ميلر) في قياس إدارة الأرباح ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم المحاسبة ،  
كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة القادسية ، الديوانية ، العراق، 2017.
3. آسيا العروسي ، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر ، أطروحة  
مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص علوم تجارية ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم  
التسيير ، جامعة المسيلة ، 2019.
4. سامر دوار ، أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب  
المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة ، كلية الإقتصاد ،  
جامعة حلب ، سوريا ، 2014.
5. عبد الله محمود عبد الله النميرين ، ممارسات المحاسبة الإبداعية و أثرها على ربحية الأسهم في  
الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص  
المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2019.
6. مومن فاطمة الزهراء ، أثر الإلتزامات المهنية للمراجع الخارجي على مواجهة أساليب المحاسبة  
الإبداعية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، كلية العلوم  
الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2019/2020.
7. محمد مطر ، ليندا حسن الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة  
الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة

## قائمة المراجع

---

مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص المحاسبة ،كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم  
التسيير ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2009.

8. وسام العناق ، وردة رملي، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،مذكرة  
مقدمة لنيل شهادة ماستير في العلوم المالية و المحاسبة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، كلية العلوم  
الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2019/2018.

### المراجع الأجنبية:

1- Chimonaki Christianna , Creative accounting FFraud and IFRS in Greece ,  
Thesis is partial fulfilment of the requirements for the degree Doctor of Philosophy  
of the University of Portsmouth ,England, 2021.

2- David Carassus, Denis Cormier, Normes et pratiques de l'audit externe légal en  
matière de prévention et de détection de la fraude, Comptabilité – Contrôle – Audit,  
Association Francophone de Comptabilité, Edition Vuibert, France ,2003.

3- Riadh Manita, l'audit externe Demarche Generale et Processus D'évaluation  
Des Risques , EDC ,Paris, France, 2008.

# الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المحاسبة و المالية



بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته ، و بعد .....

نتوجه إليكم بالتقدير و الإحترام راجين تعاونكم لإستكمال هذه الدراسة من خلال تعبئة الإستبيان المرفق في إطار إعداد مذكرة تخرج استكمالا لنيل شهادة الماستر تخصص مالية المؤسسة بعنوان : " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات لولاية ميلة " .

نرجو منكم قراءة الإستبانة بدقة و الإجابة على أسئلتها ، علما أن المعلومات التي ستدلون بها ستكون سرية و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاملكم

تحت إشراف الأستاذة:

- محزى منال فريال.

من إعداد الطالبتين:

- بن سي حمار سلوي.

- بن خليفة أميمة.

السنة الجامعية: 2023/2022

الرجاء وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة :

البيانات الشخصية:

الإسم و اللقب :.....(اختياري)

الجنس :

ذكر  أنثى

العمر :

أقل من 30 سنة  من 30 إلى 40  من 40 إلى 50   
أكبر من 50

المؤهلات الأكاديمية :

بكالوريا  ليسانس  ماستير  دكتوراه

التخصص العلمي:

محاسبة  مالية  تدقيق  إقتصاد

عدد سنوات الخبرة :

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

المحور الأول: تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى السياسات المنتهجة بالمؤسسة الاقتصادية.

الرقم	العبارات	التقييم			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية .				
02	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق .				
03	تعتبر المحاسبة الإبداعية من بين المشاكل الأخلاقية في المؤسسة.				
04	للمحاسبة الإبداعية آثار سلبية على نشاط المؤسسات الاقتصادية.				
05	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات.				
06	من بين أسباب إنهيار المؤسسات الاقتصادية تبنيها لممارسات المحاسبة الإبداعية .				
07	كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر.				
08	تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار على المدى الطويل في المؤسسة.				
09	إن الإطلاع بشكل مستمر على ما يصدر في المؤسسة الاقتصادية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.				

المحور الثاني: تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

الرقم	العبارات	التقييم			
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	المحاسبة الإبداعية إجراء يعتمده المحاسب لتحقيق غايات خاصة لبعض الأطراف أصحاب المصالح في الشركة .				
02	هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تضخيم الإلتزامات لتقليل الدخل الخاضع للضريبة.				
03	هل اكتشفتكم وجود تلاعب بالتدفقات النقدية و التشغيلية.				
04	هل صادقتكم نقل مصاريف حالية إلى فترات سابقة أو لاحقة .				
05	هل وجدتم تغيير في الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل .				
06	هل واجهتكم عملية تصنيف للنفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.				
07	هل للمحاسبة الإبداعية دخل في عدم الكشف عن الديون المتعثرة و المعدومة.				
08	هل يستخدم المحاسب خبراته للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية .				
09	هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية عن طريق تسجيل إيرادات غير حقيقية.				

## الملاحق

					يرى مدققي الحسابات أن أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير حول مصداقية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.	10
--	--	--	--	--	--	----

### المحور الثالث: يطبق المدقق الخارجي إجراءات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	التقييم				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يعد مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن إكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق .					
02	يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه المحايد عن صحة القوائم المالية .					
03	إن كفاءة و خبرة المدققين الخارجيين وسيلة مهمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .					
04	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من أن السياسات و الإجراءات موثقة و تم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة .					
05	يقوم المدقق بالتحقق من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم .					
06	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفير المعلومات الكافية و في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من تحمل مسؤولياتهم .					
07	يقوم المدقق بالتحقق من صحة فواتير البيع.					
08	يقوم المدقق بالتحقق من صحة أسعار صرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية.					

الملاحق

					09	يقوم المدقق بإعادة تقييم الأصول الثابتة و مراجعة نسب الإهلاك المتعارف عليها .
					10	يقوم المدقق بالتحقق من أسعار السوق المالية عند تاريخ إعداد القوائم المالية و شروط التصنيف وأغراض شراء الإستثمارات
					11	يقوم المدقق بطلب كشف الأعمال للمدينين و إجراء مطابقات مع الزبائن و التأكد من الديون المشكوك في تحصيلها.
					12	يتأكد المدقق من كشوف الجرد و من الوجود الفعلي لأصناف المخزون .
					13	يقوم المدقق بدراسة شروط الإئتمان الممنوحة للمؤسسة و أوراق الدفع في سبيل استبعاد النقدية المقيدة من النقدية العامة.

الملحق رقم (02) : ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,889	32

الملحق رقم (03) : الإحصائيات المتعلقة بخصائص العينة .

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	15	75,0	75,0	75,0
أنثى	5	25,0	25,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

العمر

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنة 40 الى 30 من	3	15,0	15,0	15,0
سنة 50 الى 40 من	5	25,0	25,0	40,0
سنة 50 أكبر من	12	60,0	60,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

الأكاديمية\_المؤهلات

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide بكالوريا	1	5,0	5,0	5,0
ليسانس	15	75,0	75,0	80,0
ماستير	4	20,0	20,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

التخصص العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسبة	8	40,0	40,0	40,0
مالية	8	40,0	40,0	80,0
تدقيق	2	10,0	10,0	90,0
إقتصاد	2	10,0	10,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

الخبرة\_سنوات\_عدد

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنوات 5 أقل من	1	5,0	5,0	5,0
سنوات 10 إلى 5 من	3	15,0	15,0	20,0
سنوات 10 أكثر من	16	80,0	80,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

الملحق رقم (04) : إحصائيات المحور الأول من الإستبيان .

Statistiques				
	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية	20	0	3,5500	1,19097
تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة الإقتصادية في السوق	20	0	3,2000	1,05631
تعتبر المحاسبة الإبداعية من بين المشاكل الأخلاقية في المؤسسة	20	0	3,3000	1,21828
للمحاسبة الإبداعية آثار سلبية على نشاط المؤسسات في السوق	20	0	2,9000	1,44732
تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية بالمؤسسات من بين أسباب إنهيار المؤسسات الإقتصادية	20	0	3,7000	1,12858
تبنيتها لممارسات المحاسبة الإبداعية	20	0	3,0500	1,46808
كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت إحصائية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر	20	0	3,4500	1,31689
تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار على المدى الطويل في المؤسسة	20	0	3,5000	1,31789
إن الإطلاع بشكل مستمر على ما يصدر في المؤسسة الإقتصادية يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	20	0	4,3000	1,21828

الملحق رقم (05) : إحصائيات المحور الثاني من الإستبيان .

Statistiques				
	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
المحاسبة الإبداعية إجراء يعتمدها				
لمحاسب لتحقيق غايات خاصة لبعض	20	0	2,4000	1,31389
الأطراف أصحاب المصالح في الشركة				
هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية				
عن طريق تضخيم الإنترامات لتقليل	20	0	3,8000	,95145
الدخل الخاضع للضريبة				
هل إكتشفت وجود تلاعب بالتدفقات	20	0	3,4000	,94032
النقدية والتشغيلية				
هل صادفت نقل مصاريف حالية الى	20	0	3,4000	1,04630
فترات سابقة أو لاحقة				
هل وجدتم تغيير في الطرق				
المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن	20	0	3,2000	,89443
الإستثمارات طويلة الأجل				
هل واجهتكم عملية تصنيف للنفقات				
التشغيلية على أنها نفقات إستثمارية	20	0	3,0000	,91766
أو تمويلية والعكس				
هل للمحاسبة الإبداعية دخل في عدم	20	0	2,9000	1,16529
الكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة				
هل يستخدم المحاسب خبراته للتلاعب	20	0	2,5000	1,31789
بالأرقام الواردة في القوائم المالية				
هل هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية	20	0	3,0500	1,05006
عن طريق تسجيل إيرادات غير حقيقية				
يرى مدقي الحسابات أن أساليب				
المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل كبير حول	20	0	4,1500	1,08942
مصادقية المعلومات المالية الواردة في				
القوائم المالية				

الملحق رقم (06) : إحصائيات المحور الثالث من الإستبيان .

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
يعد مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن إكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها المؤسسات محل التدقيق	20	0	3,4000	1,27321
يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه المحايد عن صحة القوائم المالية	20	0	4,5000	,94591
إن كفاءة وخبرة المدققين الخارجيين وسيلة مهمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	20	0	4,3500	,93330
يقوم المدقق الخارج بباتأكد من أن السياسات والإجراءات موثقة وتم توصيلها لجميع أعضاء المؤسسة	20	0	4,0000	1,07606
يقوم المدقق بالتحقق من أن المؤسسة تطبق معايير إعداد التقارير المالية بشكل سليم	20	0	4,5000	,51299
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من توفير المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للأشخاص المعنيين لتمكينهم من تحمل مسؤولياتهم	20	0	4,1500	,48936
يقوم المدقق بالتحقق من صحة فواتير البيع	20	0	4,2500	,96655
يقوم المدقق بالتحقق من أسعار صرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية	20	0	4,2000	,83351
يقوم المدقق بإعادة تقييم الأصول الثابتة ومراجعة نسب الإهلاك المتعارف عليها	20	0	3,9000	,78807
يقوم المدقق بالتحقق من أسعار السوق المالية عند تاريخ إعداد القوائم المالية وشروط التصنيف وأغراض شراء الإستثمارات	20	0	3,8000	,89443
يقوم المدقق بطلب كشف الأعمال للمدينين وإجراء مطابقت مع الزبائن والتأكد من الديون المشكوك في تحصيلها	20	0	4,4000	,82078
يتأكد المدقق من كشوف الجرد ومن الوجود الفعلي لأصناف المخزون	20	0	4,5500	,51042
يقوم المدقق بدراسة شروط الإنتمان الممنوحة للمؤسسة وأوراق الدفع فيسب ي لإستبعاد النقدية المقيدة من النقدية العامة	20	0	3,7000	1,08094

## الملاحق

الملحق رقم (07): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

### ANOVA

المحور الاول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	4,415	2	2,208	5,700	,013
Intragroupes	6,584	17	,387		
Total	10,999	19			

الملحق رقم (08): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

### ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,447	2	1,224	4,638	,025
Intragroupes	4,485	17	,264		
Total	6,932	19			

الملحق رقم (09): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثالثة تبعا لمتغير المؤهل الأكاديمي.

### ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,244	2	,622	3,834	,042
Intragroupes	2,757	17	,162		
Total	4,001	19			

## الملاحق

الملحق رقم (10): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الأولى تبعا لمتغير التخصص العلمي .

### ANOVA

المحور الأول

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,680	3	,227	,351	,789
Intragroupes	10,319	16	,645		
Total	10,999	19			

الملحق رقم (11): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثانية تبعا لمتغير التخصص العلمي .

### ANOVA

المحور الثاني

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,253	3	,418	1,177	,350
Intragroupes	5,679	16	,355		
Total	6,932	19			

الملحق رقم (12): نتائج إختبار التباين الأحادي للفرضية الثالثة تبعا لمتغير التخصص العلمي .

### ANOVA

المحور الثالث

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,202	3	,067	,284	,836
Intragroupes	3,799	16	,237		
Total	4,001	19			

الملحق رقم (13) : نتائج إختبار معامل الإرتباط ( Pearson ) .

		Corrélations		
		المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	Corrélation de Pearson	1	,822**	,516*
	Sig. (bilatérale)		,000	,020
	N	20	20	20
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,822**	1	,458*
	Sig. (bilatérale)	,000		,042
	N	20	20	20
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,516*	,458*	1
	Sig. (bilatérale)	,020	,042	
	N	20	20	20

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

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