



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: مالية مؤسسة

مساهمة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية في تقليل
من ممارسة المحاسبة الإبداعية
- دراسة ميدانية -

إشراف الدكتور:
أ.د. محمد فيصل مايدة

من إعداد:
الشيما شيوخه
عائشة مسعودي
منى زاوي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم عالي	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم عالي	محمد فيصل مايدة
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر - ب -	محمد العيد عمامرة

الموسم الجامعي: 2025/2024



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: مالية مؤسسة

مساهمة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية في
التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية
— دراسة ميدانية —

إشراف الدكتور:
أ.د. محمد فيصل مايدة

من إعداد:
الشيما شيوخه
عائشة مسعودي
منى زاوي

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم عالي	محمد الهادي ضيف الله
مشرفا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ تعليم عالي	محمد فيصل مايدة
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	أستاذ محاضر - ب -	محمد العيد عامرة

الموسم الجامعي: 2025/2024



شكر وعرفان

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على خير خلق الله مُحَمَّد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع، وعلى رأسهم أستاذي المشرف الدكتور مُحَمَّد فيصل ما يده الذي كان نعم السند والموجه خلال إعداد هذه المذكرة فقد كان لتوجيهاته القيمة والدقيقة، الدور الأساسي في بلورة أفكارنا وتطوير هذا العمل. فجزاه الله عنا كل خير.

كما أشكر الأستاذ والدكتور وأب كل طلبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية الأستاذ الفاضل سامي مُحَمَّد الدينوري، الذي لم ييخل علينا بوقته الثمين، وقدم لنا يد العون والمساعدة في إعداد هذه المذكرة، لقد كان دعمه وتوجيهاته النيرة سنداً لنا في مختلف مراحل إنجاز هذا العمل، فله منا كل الشكر والتقدير.

كما لا يفوتني أن أقدم أسمى عبارات الشكر والعرفان إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ولكل من ساعدنا ولو بكلمة طيبة. ووقف بجانبنا طيلة فترة دراستنا.

الإهداء

إلى روح خالي الشهيد حمة لخضر رمز الفخر و الكفاح
فسجل اسمه في سجل الخالدين، كرم بأن تحمل جامعة الوادي اسمه
رحمك الله وأسكنك فسيح جناته
إلى من غرست في نفسي بذور الطموح، وسقتني بحبها وتضحياتها...
إلى من علمني معنى الإصرار والاجتهاد...
إلى والديّ العزيزين، رمز العطاء والدعم اللامحدود.
إلى أساتذتي الكرام الذين لم يخلوا علينا بعلومهم ونصائحهم...
إلى أخوتي وأخواتي وأصدقائي الذين ساندوني وشجعوني في مسيرتي العلمية...
إلى كل من شاركني لحظات التعب والنجاح...
أهدي ثمرة جهدي هذا.

الطالبة المتميزة: مسعودي عائشة

الإهداء

الحمد والشكر لله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذه المذكرة

نهدي هذا العمل المتواضع الى نبع الحنان أُمي الغالية التي كانت سندي في كل لحظة وامنت بقدراتي

الى أبي العزيز ربي يشفيه ويعافيه ويطول في عمره الذي تحمل معي ضغوط الأيام وسهر الليالي

الى كل من دعمني وساندي من قريب أو من بعيد بكلمة أو دعاء أو ابتسامة

أهدي هذه المذكرة عربون وفاء وامتنان

منى

الإهداء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، نحمد الله ونشكره

لإتمام هذا العمل

أهدي هذا العمل المتواضع إلى من دعمني في جوف الليل والنهار، وكان

لي في طاعتها درب المستقبل إلى قرة عيني "أمي"

إلى من أعتز وافتر به من علمي العلم والعمل "أبي"

أدامهما الله لي.

إلى أخوتي الأعزاء.

إلى كل أصدقائي في الكلية.

إلى من ساندني لإتمام هذا العمل.

إلى من أذكركم في قلبي ولم يذكرهم قلمي.

"الشيء"

تهدف هذه الدراسة إلى إكتشاف مدى مساهمة التدقيق الداخلي نظم المعلومات المحاسبية في التقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال طرح الإشكالية المتمثلة في مامدى مساهمة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية لتقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية ؟

للإجابة عن هذه الإشكالية المتمثلة تم إعداد إستبيان يتكون من محورين حيث يتكون من محورين حيث يتكون المحور الأول من بعدين والمحور الثاني من بعد واحد ، حيث تم قياس مستوى ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى القوائم المالية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها

من خلال نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية فقد تم توصل لعدة نتائج نذكرها:

- 1- يساهم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في تقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية .
- 2- المحاسبة الإبداعية ممارسة قانونية يمكن ممارستها من خلال استغلال ثغرات القانون في المعايير المحاسبية
- 3- الهدف من المحاسبة الإبداعية هو تعزيز الأداء المالي للمؤسسة، او الاستفادة من المزايا الضريبية وعليه فأن لها المزايا قصيرة الأجل بالنسبة للمؤسسة، ولكن لها سلبيات كثيرة على مستخدمي معلوماتها المالية، بل وحتى للمؤسسة بحد ذاتها في الأمد البعيد.
- 4- وجود علاقة عكسية بين تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وممارسة المحاسبة الإبداعية؛ أي أنه كلما زادت جودة وكفاءة التدقيق؛ قلت فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- 5- يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في تقليل من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.
- 6- ضعف استقلالية المدقق الداخلي في بعض المؤسسات يحدّ من قدرته على كشف أو الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: نظم المعلومات المحاسبية، تدقيق الداخلي، محاسبة الإبداعية.

The study aims to explore the conceptual foundations of accounting information systems, creative accounting, and auditing and its various types, as well as the relationship between internal auditing and internal control, and its role in limiting the practice of creative accounting. Creative accounting is considered one of the accounting phenomena that, while legally permissible, aims to mislead users of financial statements and present an improved image of the organization that does not reflect its actual financial reality. With the increasing complexity of accounting processes and the growing reliance on accounting information systems for data processing and report preparation, there has emerged a need to enhance the auditing of these systems as an effective control mechanism to reduce such practices. To achieve this objective, a questionnaire was designed to collect data and information. The responses were analysed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), relying on means, standard deviations, and correlation coefficients. The study arrive at several key bindings, inclusi:

1. There is an inverse relationship between auditing accounting information systems and the practice of creative accounting; that is, the higher the quality and efficiency of the audit, the lower the likelihood of engaging in creative accounting:
2. The lack of independence of internal auditors in some institutions limits their ability to detect or report creative accounting practices.
3. Internal auditing and internal control systems contribute to limiting the practice of creative accounting.

4. Auditing accounting information systems helps reduce the practice of creative accounting among the study sample.
5. Creative accounting is a legal practice that can be carried out by exploiting loopholes in accounting standards.
6. The aim of creative accounting is to enhance the institution's financial performance or benefit from tax advantages. Therefore, it may offer short-term benefits to the institution, but it has many drawbacks for users of its financial information—and even for the institution itself in the long run

Keywords: accounting information systems, auditing, creative accounting.



فهرس المحتويات

..... شكر وعرفان

..... الإهداء

I..... فهرس المحتويات

IIIV قائمة الجداول

III قائمة الأشكال

IV قائمة الملاحق

أ مقدمة عامة

الفصل الأول: الإطار النظري ولمفاهيمي لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

2 تمهيد

3 المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

3 المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

3 الفرع الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية

7 الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية وخصائصها

8 الفرع الثالث: أهداف وأشكال المحاسبة الإبداعية

10 المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على القوائم المالية

10 الفرع الأول: إيجابيات وسلبيات ممارسة المحاسبة الإبداعية

12 الفرع الثاني: أساليب وآثار المحاسبة لإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

14 الفرع الثالث: إجراءات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

16 المطلب الثالث: آليات الكشف عن المحاسبة الإبداعية والجهود التنظيمية للحد منها

16 الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

18.....	الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:
20.....	المبحث الثاني: الإطار النظري والمفاهيمي لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية:
20.....	المطلب الأول: ماهية نظم المعلومات المحاسبية:
20.....	الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات المحاسبية:
21.....	الفرع الثاني: مكونات نظم المعلومات المحاسبية:
25.....	الفرع الثالث: وظائف وأهداف نظم المعلومات المحاسبية:
26.....	المطلب الثاني: ماهية التدقيق:
27.....	الفرع الأول: لمحة تاريخية ومفهوم التدقيق:
28.....	الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق:
29.....	الفرع الثالث: أنواع وإجراءات التدقيق:
34.....	المطلب الثالث: الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي:
34.....	الفرع الأول: تعريف وخصائصها وأدوات الرقابة الداخلية:
36.....	الفرع الثاني: أهداف ومكونات وأساليب تقييم الرقابة الداخلية:
38.....	الفرع الثالث: خطوات رئيسية لمهمة الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي:
41.....	المبحث الثالث: الدراسات السابقة:
41.....	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:
50.....	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:
51.....	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:
54.....	خلاصة الفصل الأول:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

56.....	تمهيد:
---------	--------

57.....	المبحث الأول: منهجية الدراسة.....
57.....	المطلب الأول: منهج البحث والأدوات المستخدمة:
57.....	الفرع الاول: المنهج المتبع في الدراسة:
57.....	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:
58.....	المطلب الثاني: أداة الدراسة.....
64.....	المطلب الثالث: الاساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:
65.....	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها، مناقشتها
65.....	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية.....
69.....	المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات أفراد العينة لأسئلة الاستبيان
73.....	المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة.....
78.....	خلاصة الفصل الثاني.....
81.....	الخاتمة.....
85.....	قائمة المصادر والمراجع.....
90.....	قائمة الملاحق:

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.	أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	12
2.	الفرق بين الدراسة الحالية والسابقة	51
3.	درجات اختبار ليكارت الخماسي	59
4.	قيمة المتوسط الحسابي ودرجات الرضا لعينة الدراسة.	59
5.	معامل الارتباط بين بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وفقراته	60
6.	معامل الارتباط بين بعد التدقيق الداخلي للممارسات المحاسبية وفقراته	61
7.	معامل الارتباط بين محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية وفقراته	61
8.	معامل الارتباط بين محور ممارسة المحاسبة الإبداعية وفقراته	62
9.	معامل ألفا كرو نباخ لفقرات الاستبيان	62
10.	معامل ألفا كرو نباخ للاستبيان	63
11.	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	65
12.	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	66
13.	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	67
14.	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	68
15.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لاستبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية	69
16.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الأول	70
17.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لبعء التدقيق نظم المعلومات المحاسبية	70
18.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لبعء التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة	71
19.	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثاني	72
20.	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	73
21.	ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية العامة.	74
22.	ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الفرعية الأولى	75
23.	ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثانية	75

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.	مكونات نظم المعلومات المحاسبية	24
2.	وظائف نظم المعلومات لمحاسبية	25
3.	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	65
4.	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	66
5.	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية	67
6.	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	68

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1.	استمارة استبيان	90
2.	مخرجات برنامج SPSS	93
3.	قائمة الأساتذة المحكمين	109



1. تمهيد

في عالم الأعمال تعد المحاسبة المالية بمثابة لغة عالمية تستخدم لتوصيل المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات، لكن وكما هو الحال في أي لغة، توجد ثغرات وقابلية للتأويل تسمح باستخدام ممارسات غير أخلاقية تعرف باسم المحاسبة الإبداعية.

وتشير المحاسبة الإبداعية إلى تلك الممارسات التي تستغل الخيارات والثغرات في المعايير المحاسبية الدولية، أو تفسيرها بشكل مغلوطة بهدف استغلال ثغرات القانون لتحقيق نتائج محددة، غالبا ما تكون مضللة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية، وتعد المحاسبة الإبداعية بمثابة سيف ذو حدين، فمن ناحية قد تساهم في تحسين صورة الشركة على المدى القصير من خلال إظهار أرباح وهمية أو زيادة قيمة الأصول ومن ناحية أخرى تشكل خطرا جسيما على استقرار الأسواق المالية، وتفوض ثقة المستثمرين، وقد تعرض المؤسسات لعقوبات قانونية وخسائر فادحة.

ويعد أيضا تدقيق نظم المعلومات المحاسبية عملية رقابية شاملة لقاعدة البيانات والبرامج والأجهزة والعاملين على استخدام النظم، وهذا ما يساهم في جعل طبيعة معالجة البيانات موثوقة باستمرار، كما يضمن صحة إجراءات المعالجة وفعاليتها، ويساهم في تقييم الكفاءة والفعالية للنظام والعاملين على تشغيله، الأمر الذي يضمن دقة المعلومات ويميزها بالجودة المطلوبة.

2. إشكالية الدراسة:

وعلى ضوء ما سبق ونظرا لتأثير تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في المحاسبة الإبداعية كان إلزاما البحث في آليات للحد من هذه الممارسات، وتعزيز الشفافية والمصدقية المعلومات المالية، لذلك تمحورت الإشكالية بحثنا في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول الى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهو الإطار المفاهيمي لممارسات المحاسبة الإبداعية وماعلاقتها بتطور تدقيق نظم المعلومات المحاسبية؟
- ✓ مامدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر العاملين في المحاسبة؟
- ✓ ماهي أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية الشائعة في بيئة العمل المحاسبي؟
- ✓ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية على التقليل من المحاسبة الإبداعية؟

- ✓ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ كيف يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة؟

3. فرضيات الدراسة:

- للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:
- ✓ يرى العاملون في مجال المحاسبة أن نظم المعلومات المحاسبية فعالة في دعم مهامهم المحاسبية والإدارية.
 - ✓ توجد ممارسات المحاسبية الإبداعية بين المحاسبين في المؤسسات الجزائرية بدرجات متفاوتة.
 - ✓ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية في التقليل من ممارسات المحاسبية الإبداعية في المؤسسات الجزائرية .
 - ✓ كيف يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية في لدى عينة الدراسة.
 - ✓ ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.
 - ✓ كيف يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

4 - أهمية الدراسة:

- تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة في ظل تزايد ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على شفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية والتقارير المالية المستخدمة في القوائم المالية، إذ تساهم الدراسة في توضيح الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية والتعرف على جودة المعلومات المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، مما يساعد على تعزيز الوعي لدى ذوي العلاقة حول هذه الممارسات ومخاطرها، والسعي لوضع آليات للحد من هذه الممارسات.

5 - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وفهم مدى تأثير تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتحليل الأسباب التي تدفع المؤسسات الاعتمادات كما تسعى لتقييم مستوى الوعي والإدراك لمستخدمي القوائم المالية ومدى انتشارها في بيئات العمل، وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى تأثير التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية على دقة وصحة التقارير المالية وكيفية تأثيرها على القرارات المستثمرين وأصحاب المؤسسات المالية إضافة إلى ذلك تتركز الدراسة على تطور آليات والأساليب والإجراءات للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى تحديد الفجوات والمجالات التي تحتاج إلى مزيد من الدراسة.

6 - منهج الدراسة:

يهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية وفي ضوء الفرضيات الموضوعية ، ومتغيرات الدراسة المتمثلة في المحاسبة الإبداعية المستخدمة كالمتغير تابع ونظم المعلومات المحاسبية كالمتغير مستقل، حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والمنهج التاريخي في استعراض الجوانب النظرية ووصف وعرض المفاهيم الخاصة بهذه الدراسة، كما تم استخدام المنهج التحليلي والاستدلالي في الدراسة الميدانية وتحليل البيانات والوثائق المرتبطة بالموضوع محل الدراسة وذلك من خلال أداة استبيان لإبراز العلاقة الموجودة بين متغيرات الدراسة نظم المعلومات المحاسبية كالمتغير المستقل والمحاسبة الإبداعية كالمتغير التابع، وصولاً إلى تفسيرات ونتائج للإجابة على الأسئلة المطروحة.

7- حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** عالجت الدراسة مدى مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الممارسات والتقنيات المستخدمة والآليات الممكنة للحد منها.
- **الحدود الزمنية:** أجريت هذه الدراسة بداية من شهر جانفي الى غاية شهر مارس الذي أتمنا فيه الجزء النظري أما الدراسة الميدانية فتمت خلال شهر أفريل الى 10 ماي من سنة 2025.
- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على عينة من المحاسبين والمدققين وأساتذة أكاديميين متخصصين على مستوى ولاية الوادي.

- **الحدود البشرية:** تشمل هذه الدراسة المحاسبين والأساتذة المتخصصين

8 - أسباب اختيار الموضوع:

وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- ارتباط الموضوع بالتخصص الدراسي؛
- التعمق أكثر في أساليب المحاسبة الإبداعية والاهتمام بكيفية تقليل من هذه الممارسات؛
- إثراء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول المحاسبة الإبداعية.

9 - صعوبات الدراسة:

- في الإجابة على الاستبيان من عينة الدراسة.
- عدم المعرفة الكافية بموضوع المحاسبة الإبداعية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

10 - هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث ينقسم إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني يتضمن الإطار النظري والمفاهيمي لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثالث فيتضمن الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني فخصصناه للدراسة الميدانية، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه تقديم منهجية الدراسة، أما المبحث الثاني فتم فيه عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها ، هذا وقد بدأنا دراسة بمقدمة وضحنا فيها الإطار المنهجي للدراسة وأنهيناها بخاتمة تضمنت نتائج فصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.



القَصْدُ الْأَوَّلُ

الإطار النظري ولفاهيمي لتدقيق نظم

المعلومات المحاسبية للحد من ممارسة

المحاسبة الإبداعية

تمهيد

تعد المحاسبة الإبداعية ونظم المعلومات المحاسبية من المواضيع البارزة في المجال المالي والمحاسبي، حيث تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أقصى درجات الكفاءة والفعالية في إدارة مواردها ومراقبة أدائها المالي. في ظل التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال والتطورات التكنولوجية، أصبح الاعتماد على نظم المعلومات محاسبية المتطورة ضرورة حتمية لتمكين المؤسسات من اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة وموثوقة.

وفي هذا الإطار، تظهر المحاسبة الإبداعية كمنهج يهدف إلى توظيف الأساليب المحاسبية بشكل مبتكر بغية تحسين الأداء المالي، مع الحفاظ على التوازن بين الامتثال للقوانين والمعايير المحاسبية وبين تعزيز القيم الاقتصادية للمؤسسة. ورغم الفوائد التي تقدمها المحاسبة الإبداعية، إلا أنها تثير جدلاً واسعاً حول أخلاقيتها وتأثيرها على مصداقية التقارير المالية، من خلال هذا الفصل سنتناول أهم النقاط الرئيسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وتدقيق نظم المعلومات المحاسبية حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الإطار النظري و المفاهيمي تدقيق نظم المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

لتعرف على المحاسبة الإبداعية وجبا علينا أولاً التعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب الأول سوف نتعرف على أهم عناصر المحاسبة الإبداعية المتمثلة في نشأة ومفهوم

وخصائصها وعوامل ظهورها وخصائصها وأشكالها وأهدافها

الفرع الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها جراء تفاعل عوامل في عدة مجالات منها اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمة المحاسب المتخصص في تقديم المعلومات، التي تساعد على معرفة نتائج نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وتوضح مركزها المالي في تاريخ معين وتساعد الإدارة كنظام للمعلومات في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الصائبة. وأن التطور الحاصل في مجال المحاسبة مر بعدة مراحل وحقب زمنية تمثلت أولها في خدمة صاحب المشروع وبعدها في خدمة أصحاب الملكية وأخرها ظهورها كنظام للمعلومات، وبالتالي يلاحظ أن المحاسبة هي من العلوم الاجتماعية تؤثر وتتأثر في المجتمع وبذلك ونتيجة للأوضاع والأزمات المالية التي حدثت في ثمانينيات القرن الماضي أدت إلى تطور في المحاسبة واستخدام أساليب وطرق جديدة في معالجة الأحداث المحاسبية المعروضة بواسطة القوائم المالية والتي تمثلت بالمحاسبة الإبداعية، وقبلها وفي سبعينيات القرن الماضي ظهرت نظرية سميت المسماة بنظرية الوكالة والتي مفادها قيام أصحاب المال بإسناد إدارة المؤسسات إلى مدراء بالنيابة عنهم لعدم تفرغهم أو اختيارهم مدراء مناسبين مقابل أن يحصل هؤلاء على نسبة من أرباح الشركة وبالتالي كان المهم الأكبر هؤلاء المدراء هو تعظيم الأرباح حتي يحصلوا في نهاية على عائد أكبر ودخل عالي، وعليه لجأت الإدارات إلى الاهتمام بالمصالح الخاصة لهم وتقديمها على مصلحة الفئات الأخرى والمتمثلة بأصحاب المال والمساهمين أو الأفراد.

ومن هنا ظهرت أساليب جديدة للمحاسبة تمثلت باستغلال المرونة في معايير المحاسبة من خلال التلاعب بطرق تحديد الأرباح والخسائر وإثبات الإيرادات ومن هنا ظهرت المحاسبة تحت مسميات جديدة هي المحاسبة الإبداعية والمتمثلة باختيار إجباري وقسري للأساليب المحاسبة تهدف إلى تحقيق نتائج مرغوبة ومكاسب خاصة بفئة معينة على حساب الفئات الأخرى بغض النظر إذا كانت تلك الممارسات تحترم المبادئ والمعايير المحاسبية وعلى أساس هذا المفهوم ظهرت منهجية (Creative Accounting) والتي تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها. وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية (بما تحويه من قيم) وصورة قد تغير الحقيقة والواقع ولكن الأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقاً لنوايا من يقوم بأعدادها.¹

ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

استعمل مصطلح المحاسبة الإبداعية سنة 1968 في فيلم للمنتج الأمريكي Mel Bruce بعنوان المنتجون. لكن يعتبر أن أول من استعمل مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة 1986 هو الصحفي البريطاني Ian Griffiths في كتاب له بعنوان "المحاسبة الإبداعية" كيف يمكن عمل الأرباح على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية هي مصطلح شائع الاستخدام، إلا أنه لا يوجد اتفاق عام على تقديم تعريف دقيق له. حيث يوجد هناك تعريف واسع أو شامل وتعريف ضيق، فلقد استعمله Mulford and Comiskey، أما التعريف الضيق كما هو في الممارسات البريطانية.²

في المعايير المحاسبية المعتمدة، وفيما يلي تعريفات المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم الضيق والواسع لها.

أولاً: التعريف الضيق للمحاسبة الإبداعية

1. قاموس أكسفورد للغة الإنجليزية

"استغلال الثغرات في التنظيم المالي من أجل الحصول على ميزة أو عرض الأرقام في ضوء ملائم وبشكل مضلل"

¹ سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 3، المجلد 12، 2020، ص 397.

² هوام جمعة، المحاسبة الإبداعية والاحتيايل في التقارير المالية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن، 2021، ص 17.

2. المعهد القانوني للمحاسبة الإدارية (CIMA)

"شكل من أشكال المحاسبة بينما تمثل للقواعد التنظيمية فإنها تعطي انطباع متحيز يلاءم عموماً أداء المؤسسات"¹

ثانياً: التعريف الواسع للمحاسبة الإبداعية

Mulford Comiskey (2002): "الخطوة أو الخطوات للقيام بلعبة الأرقام المالية، بما فيها تطبيق المبادئ

المحاسبية، داخل أو خارج حدود المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والاحتيايل في التقارير المالية"

Michael Jones (2002) "فلقد عرفها على أنها "استخدام المرونة في المحاسبة داخل الإطار التنظيمي

لإدارة قياس الحسابات وعرضها حتى تعطي الأولوية لمصالح معدي القوائم المالية وليس المستخدمين".

بالرغم من محاولات الأكاديميون لتعريف المحاسبة الإبداعية لكنهم لم يتمكن الباحثون الأكاديميون والمهنيون

على تعريف موحد عالمي للمحاسبة الإبداعية.

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للوحدة

الاقتصادية بصورة تحميلية، غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي أدى إلى حدوث العديد من الاختيارات

والفضائح المالية في العديد من المؤسسات العلمية الكبرى.

لقد ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة وان اختلفت في التعبير فقد

اتفقت في المضمون، أما مصطلح الاحتيايل "التلاعب" فإن بعض الكتب الأكاديميين يرفضون إدخاله ضمن

تعريف المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي مجموعة من هذي المفاهيم:²

فمن وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم

وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية

وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. لقد أطلق على هذه الممارسات

مصطلح المحاسبة الإبداعية.

¹ هوام جمعة، نفس مرجع السابق، ص17

² هوام جمعة، نفس مرجع السابق، ص18.

أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لحفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.

لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال".

وتعرف أيضا:

"عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون القوائم المالية من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".¹

يتضح من التعريفات التي تناولناها في المحاسبة الإبداعية سابقة الذكر أن المحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة.²

نستنتج من التعريفات التالية أن المحاسبة الإبداعية:

هي استخدام الأساليب والممارسات المحاسبية بطريقة قانونية لكنها تفتقر إلى الشفافية والحياد، بهدف تحسين أو تزيف الصورة المالية للمؤسسة يقوم المحاسبون في هذا السياق باستغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية لتعديل الأرقام والبيانات المالية بما يخدم مصالح معينة مثل جذب المستثمرين، الحصول على قروض أو تحقيق أهداف إدارية.

¹ هوام جمعة، نفس مرجع السابق، ص19

² هوام جمعة، نفس مرجع السابق، ص19.

الفرع الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية وخصائصها

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة، المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين تكمن في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم تكمن في تعظيم العائد على استثماراتهم، فتكمن مصلحة المسؤولين الحكوميين فتكمن في تحصيل ضرائب أكثر.

أولاً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

قد لخصت عوامل وأسباب التي أدت الى انتشار المحاسبة الإبداعية، أهمها:¹

➤ **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسة أحياناً بحرية الاختيار بين البدائل والطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، ويترتب عليه اختيار المؤسسة البديل المناسب الذي يتماشى مع مصالحها.

➤ **حرية التقديرات المحاسبية:** هناك عمليات محاسبية تعتمد على التقدير الشخصي، وهذا ما يساعد المؤسسة في التلاعب بقيمة هذه التقديرات لتحقيق الهدف المحدد مسبقاً.

➤ **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يؤدي التحكم في التوقيت العمليات الحقيقية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، بحيث يمكن للمؤسسة تأجيل بعض العمليات أو تعجيلها من أجل تحقيق أهداف معينة.

ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة خصائص نذكر منها ما يلي:²

➤ **التلاعب والاحتيايل:** تعد المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب، كما تستخدم أساليبها لتحقيق أهداف محددة تخدم مصالح الإدارة على حساب مصداقية المعلومات المالية.

¹ لعبدى مهوات وآخرون، دور لجان المراجع في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 12، العدد 03، 2020، ص102.

² عبد السلام مخالفة، مريم ريان عكروم، ادراك ممارسة المحاسبة الإبداعية واليات الحد منها دراسة استطلاعية، جامعة محمد البشير الابراهيمى برج بوعريش، سنة 2024، ص8.

✚ تحقيق أهداف محددة: الهدف من استخدام المحاسبة الإبداعية هو الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق أهداف المؤسسة على المدى القصير، وتعد هذه الممارسات قانونية، لكنها قد تكون غير أخلاقية وتسبب استخدام المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.

✚ عملية مخططة: استخدام المحاسبة الإبداعية هو عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها، كما تستخدم هذه الأساليب بشكل مقصود لتحويل المعلومات المالية وتغييرها لخدمة مصالح محددة.

✚ التأثير على مصداقية المعلومات المالية : استخدام المؤسسة للمحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية المعلومات المالية في القوائم المالية، يقلل استخدام هذه الأساليب من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم، مما قد يؤدي إلى مخاطر قانونية وأخلاقية

الفرع الثالث: أهداف وأشكال المحاسبة الإبداعية

أولاً: أهداف المحاسبة الإبداعية

يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة الإبداعية هو التضليل، حيث يتم تضليل كل من يتعامل مع المؤسسة التي تطبق هذا الأسلوب، وعن طريق ذلك تتمكن المؤسسة من الوصول إلى الأهداف التالية:¹

1. **التهرب الضريبي:** حيث تستهدف المؤسسة من استخدام المحاسبة الإبداعية القيام بعدة تلاعبات، فيتم تقليل

نسب الأرباح وزيادة مصروفات المؤسسة، وبالتالي تقليل الضرائب الظاهرة في الإقرار الضريبي مفروضة على المؤسسة، وتتعين إدارة الشركة في ذلك بالمحاسبين الخارجيين.

2. **تحسين سمعة المؤسسة للحصول على التمويلات اللازمة:** لكي يطمئن المستثمر للمؤسسة فإنه يحتاج إلى

الاثبات تفيد بنجاح المؤسسة ووضعها المالي الحالي حتى يتأكد بأن تمويلاته مضمونة وستعود إليه بالأرباح في النهاية.

¹HPS://WWW.DAFTRO.COM,20:30,15/02/2025.

تلجأ المؤسسات عند حاجتها للتمويل لضمان استمرارية أعمالها عند حدوث أزمات في سيولة الى استخدام المحاسبة الإبداعية لتضليل وخداع الممولين وإعطائهم صورة مزيفة عن وضع المؤسسة المالي للحصول على التمويلات بشكل طبيعي.

3. تحقيق مصالح شخصية: يعد السبب الرئيسي لحدوث الأزمة المالية سنة 2008 هو سعي مديري المؤسسات لتحقيق مصالح شخصية ومكاسب ذاتية من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية؛ تهدف هذه المصالح الى تحسين صورة إدارة المؤسسة أمام مجلس الإدارة دون الالتفات لاي حقوق أخرى سواء لباقي أفراد المؤسسة أو للمجتمع.

4. ارتفاع أسعار الأسهم: يتم استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على قيم أسهم المؤسسة المتداولة في الأسواق المالية.

5. المنافسات والتصنيف المهني: يتم استخدام المحاسبة الإبداعية لتفوق على المنافسين في نفس المجال، حيث تقوم مؤسسات دولية بالاطلاع على القوائم المالية للمؤسسات من أجل القيام بتصنيف مهني من هنا تلجأ المؤسسات الى التلاعب بعناصر قائمة الدخل لتزوير أرباحها المالية للحصول على تصنيف جيد من ثم اكتساح السوق والسيطرة عليه.

ثانياً: أشكال أو صور ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. المحاسبة النفعية: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة، منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2. إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل سابق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

3. تمهيد صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الضعيف.

4. **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.¹

هناك العديد من النماذج والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للمؤسسة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للمؤسسات ان تختار سياسة المحاسبة التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة أما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل التقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.
- ويكون ذلك بإدخال الصفقات الاصطناعية أما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية وتحقيق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث للمساعدة.
- التلاعب في التوقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر أي بهدف يرمي إليه المحاسب، وخصوصا في مجال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.²

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على القوائم المالية

تعد المحاسبة الإبداعية من أبرز الممارسات التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية، حيث تلجأ بعض المؤسسات إلى استخدام الأساليب المحاسبية المسموح بها بطريقة تخدم مصالحها من خلال هذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عرض إيجابيات وسلبيات وأساليب و آثار

الفرع الأول: إيجابيات وسلبيات ممارسة المحاسبة الإبداعية

أولا: إيجابيات المحاسبة الإبداعية

¹ - فتحة أميرة، آخرون، أثر استخدام أساليب الإدارة في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 01، مارس 2022، ص 313.

² - مطر محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، ط 10، عمان الاردن، 2008، ص 124.

على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية قد تحمل آثار سلبية إذا استخدمت بشكل غير مناسب أو مفرط، إلا أن هناك بعض الجوانب التي قد تكون إيجابية إذا تم استخدامها بشكل منظم وضمن حدود المعايير المحاسبية المقبولة من بين إيجابيات التي قد تنجم عن ممارسة المحاسبة الإبداعية:

1. تحقيق الاستقرار المالي للمؤسسة: يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد المؤسسات في تحقيق استقرار مالي مؤقت، خاصة في الأوقات الصعبة أو عند مواجهة خسائر غير متوقعة، يمكن استخدام بعض الأساليب المحاسبية لتأجيل تسجيل الخسائر أو لتوزيع الدخل على فترات طويلة، مما يساعد على تقليل تأثير التقلبات المالية.

2. إظهار الصورة الأفضل للمستثمرين: قد تستخدم المؤسسات المحاسبة الإبداعية بشكل قانوني لتحسين صورتها المالية وجذب المستثمرين. هذا قد يكون مفيداً في سياقات معينة، مثل عندما تحتاج المؤسسة إلى زيادة رأس المال أو جذب مؤسسات إستراتيجية.

3. إدارة الأزمات المالية: في بعض الحالات قد توفر المحاسبة الإبداعية فرصة لتسوية الأزمات المالية المؤقتة أو مواجهة التحديات النقدية، مما يساعد في الحفاظ على استمرارية العمل استعادة الثقة في المؤسسة.

4. تحسين صورة الأرباح: بعض المؤسسات قد تستخدم المحاسبة الإبداعية لزيادة مظهر الأرباح بشكل مؤقت، قد تكون هذه الممارسات مفيدة في حال كان الهدف هو الامتثال لمتطلبات معينة للمستثمرين أو السلطات المالية دون التلاعب الحقيقي بالأرقام.

5. تخفيف الأثر الضريبي: في بعض الحالات يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد المؤسسات على تحقيق العباء الضريبي عن طريق تعديل توقيت الاعتراف بالإيرادات أو المصاريف وفق للمتطلبات الضريبية، وهو أمر قد يكون قانونياً في بعض البلدان بشرط التزامها بالمعايير القانونية.

6. تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد: باستخدام أساليب محاسبية مرنة، قد تتمكن المؤسسات من تحسين توزيع الأرباح والخسائر على مدار مؤقت، مما قد يساعد في تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة بين المشاريع المختلفة.¹

ثانياً: سلبات المحاسبة الإبداعية

¹Michael.jones.Creative accenting، Froud and international accounting scandals، wily،alwilayatmutahida al ariki،2011.

المحاسبة الإبداعية إن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:¹

1. من الناحية الأخلاقية: برغم أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ضمن نطاق المبادئ المحاسبية إلا أنها تظل

من ممارسات غير مقبولة من الناحية الأخلاقية، لأن إخفاء البيانات الحقيقية والتلاعب بها يؤدي إلى تضليل المستثمرين ويدفعهم إلى اتخاذ قرارات غير صائبة في الفترات المستقبلية.

2. المركز المالي للمؤسسات: إن قرارات الإدارة بالإعلان عن أرباح وهمية في الفترة الحالية، قد يجبر الإدارة على

القيام بتوزيعات على المساهمين، وهذا يؤدي إلى تآكل رأس مال المؤسسة في الفترات المستقبلية من خلال التلاعب بالمنتجات المحاسبية مما يؤدي إلى انهيار المركز المالي للمؤسسة.

3. أسعار الأسهم: للمحاسبة الإبداعية تأثير مباشر على أسعار الأسهم، إذ يمكن أن تظهر هذه الأسهم

بأسعار غير حقيقية وبهذا لا تنقل الصورة الحقيقة للأداء المالي للمؤسسة، وفي حالة تم اكتشاف من قبل المستثمرين يؤدي الى انخفاض أسعار الأسهم في الفترات المستقبلية.

4. قيمة المؤسسة الاقتصادية: في حالة اتخذت الإدارة القرارات التي من شأنها التأثير على الأرباح في الأمد

القصير كتعجيل الإيرادات أو تسجيل المبكر للإيرادات، قد تؤدي الى سلبيات في الفترة القادمة وحالة القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

الفرع الثاني: أساليب وآثار المحاسبة لإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

الجدول رقم (01): أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

قائمة المركز المالي	قائمة الدخل	قائمة التدفقات النقدية
- المبالغة في تقديم بنود الاصول الغير ملموسة كشهرة المحل.	- تسجي قيمة الايراد بشكل سريع حتى وان عملية البيع لم تتم.	- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة.
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة.	- تسجيل ايراد مزيف	- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية
	- تسجيل مصروف مزيف	

¹ألاء مهدي هادي، العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج "ميلر" في قياس إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير،

تخصص: محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قادسية، العراق، 2017، ص61، 60.

الفصل الأول: الإطار النظري ومفاهيمي التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية لتقليل من ممارسة

المحاسبة الإبداعية

- التلاعب في اسعار الاصول المتداولة. - تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الأصول الثابتة. - عدم الإفصاح عن بنود النقدية المتبعة. - عدم الكشف عن الديون المتعثرة والتلاعب بالذمم المختلفة. - عدم ادراج الاقساط خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل. - اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري. - الحصول على قروض طويلة الاجل قبل افصاح عن الميزانية.	- نقل المصاريف الى فترة مالية سابقة او لاحقة. - نقل الايرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة - الاخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات. - نقل المصاريف المترتبة عن المؤسسة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية وهذا نتيجة لظرف خاص.	- ويمكن أن يكون التلاعب عكسي. - دفع تكاليف زيادة في رأس المال واعتبارها إيرادات نقدية خارجية ويحدث التلاعب بأبعاد هذه التدفقات عن التدفقات الخارجية التشغيلية. - التلاعب بجملة التدفقات النقدية بهدف التهرب الضريبي.¹
--	--	--

المصدر: من إعداد الطالبات بإعتماد على مقال لتوفيق تمار وآخرون بعنوان مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

ثانيا: آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

تؤدي المحاسبة الإبداعية الى تغيرات نتائج القوائم المالية على خلاف الحقيقة وبما يؤدي الى توزيع الثروة وتخصيص الموارد بين الأطراف المرتبطة بالمنشأة ويؤدي الى ظهور مشكلة عدم تماثل المعلومات ومشكلة التخلخل الخلقي والاختيار العكسي ومشاكل المراقبة على أعمال الإدارة ومنهج الحوافز لها.

ويمكن الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الآتي:²

🌟 وضع معايير محاسبية عالية الجودة ومتطلبات الإفصاح والشفافية.

🌟 تفعيل آلية حوكمة الشركات الداخلية والخارجية.

¹توفيق تمار وآخرون، مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، 2021، ص298.

²طارق عبد العال حماد، كتاب المحاسبة والابتكارية ودوافعها وأسبابها وآثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص42.

الفرع الثالث: إجراءات الحديثة للحد ممارسات المحاسبة الإبداعية

ممارسات المحاسبة الإبداعية تشير إلى الأساليب التي قد يستخدمها المحاسبون لإعداد التقارير المالية بطريقة معينة، مثل تحسين صورة المالية للمؤسسة، وتسمح بتحقيق أهداف دون تعارض بشكل مباشر مع القوانين والمعايير المحاسبية، لكنها في النهاية تعتبر أحياناً محاولات لتضليل الأطراف المعنية. مما يستدعي اتخاذ إجراءات وتقنيات مختلفة لاكتشاف هذه الممارسات وتحديد طرق للحد منها وسنقوم توضيحها في هذا المطلب.

إجراءات واختبارات الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

وسنوضح بعض الإجراءات والاختبارات التي يمكن أن تحد من المحاسبة الإبداعية:¹

أ- فرض رقابة داخلية قوية:

- إجراءات رقابية: وضع ضوابط داخلية لضمان دقة التقارير المالية بما في ذلك الفصل بين المسؤوليات مثال "الشخص الذي يسجل المعاملات المالية لا ينبغي أن يكون هو نفسه الشخص الذي يراجعها".
- المراجعة المستقلة: توظيف مدققين داخليين، أو خارجيين مستقلين لمراجعة الحسابات المالية بشكل دوري.

ب- الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية:

- التطبيق الصارم للمعايير: إتباع المعايير المحاسبية الدولية مثل معايير التقارير المالية الدولية "IFRS" أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "GAAP" مما يقلل من المجال للتلاعب المالي.
- التفسير الواضح للمعاملات المعقدة: على المؤسسات توثيق وتفسير المعاملات المحاسبية التي قد تكون قابلة للتفسير بطرق متعددة.

ج- الشفافية في التقارير المالية:

- الكشف الكامل: يجب أن تقدم المؤسسات تقارير مالية شفافة وواضحة بما في ذلك التفاصيل حول السياسات المحاسبية المتبعة. وكيفية حساب الإيرادات والمصروفات.
- الإفصاح عن القيم التقديرية: إذا كانت هناك تقديرات محاسبية يجب أن تكشف المؤسسات عن هذه التقديرات المرتبطة بها.

د- التدقيق المالي المستقل:

¹ وليام سكوت، النظرية المحاسبية المالية، طبعة 07، الولايات المتحدة الأمريكية، 2015، ص8

- التدقيق من قبل مدققين خارجيين: يجب على المؤسسات تعيين مدققين ماليين خارجيين مستقلين وغير متحيزين للتأكد من عدم وجود أي تلاعب في القوائم المالية.
- تقييم الأنظمة الرقابية: يجب على المدققين تقييم الأنظمة الرقابية الداخلية ومدى فعاليتها في منع التلاعب.
- هـ - استخدام التقنيات المتقدمة:
 - البرمجيات الإحصائية المتقدمة: استخدام أنظمة محاسبية متكاملة وحديثة تقلل من فرص الخطأ البشري أو التلاعب مثل الأنظمة المدعومة بالذكاء الاصطناعي.
 - التحليل الإحصائي: يمكن استخدام أدوات التحليل الإحصائي لاكتشاف الأنماط غير المعتادة أو البيانات التي قد تشير إلى التلاعب.
- و - التدريب والتوعية:
 - تدريب الموظفين: تدريب الموظفين على أهمية الامتثال للقوانين واللوائح المحاسبية، مع توجيههم حول أخلاقيات العمل المحاسبي.¹
 - التوعية بالأخلاقيات: تعزيز ثقافة أخلاقية داخل المؤسسة، حيث يشعر الموظفون بالمسؤولية تجاه تصرفاتهم المالية.
- ز - تقييم الأداء بعناية:
 - مراجعة معايير الأداء: عدم استخدام الأداء المالي فقط كمقياس للحوافز أو المكافأة لمؤسسات أو الأفراد. قد يؤدي ذلك إلى تحفيز الأشخاص على استخدام الحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف قصيرة المدى.
 - تحليل النتائج بعناية: إجراء تحليل معمق للنتائج المالية لعدم السماح بتضخيم الأرقام في التقارير الأداء المحاسبية.
- من خال هذه الإجراءات يمكن للمؤسسات تقليل استخدام الحاسبة الإبداعية وضمان التقارير المالية الدقيقة والموثوقة.

¹ وليام سكوت، نفس مرجع سابق، ص 9

المطلب الثالث: آليات الكشف عن المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

سوف نتطرق في هذا المطلب لعرض الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية للحد منها والمنظور الأخلاقي لها.

الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، لهذا فإن على المهتمين في هذا السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:¹

- أولاً: لجان المراجعة ظهرت فكرتها في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورص نيويورك الأمريكية

"NYSE" وهيئة سوق المال بالتوصية "SEC" بضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذ بينما تكون مهمتها تعيين مراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICAP" عام 1967 جميع المؤسسات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية "SEC" توصيات بإلزام المؤسسات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع المؤسسات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

- ثانياً: خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية: عن طريق التقدير من إعداد البدائل والمعالجات المحاسبية والمتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد أعلنت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض دائماً فإن ذلك سيؤدي إلى أن المؤسسة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جمل حسين الصوفي، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المعتمدة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الإسرائ، الأردن، 2011، ص 369.

من خلالها صورة مرغوب فيها في عام تسجل فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبه تكون فيه النتيجة أقل إرضاء.

ثالثاً: الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:

ويتم ذلك عن طريق ما يلي:¹

1. الطريقة الأولى: سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وفي هذا المجال

فإنه عندما اتجه بعض محاسبي المؤسسات البريطانية للاستعانة بجزئية "الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح تشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تشغل بشكل خاطئ.

2. الطريقة الثانية: عن طريق تفعيل فرض "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو ثبات في استخدام السياسات

المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، ولهذا يعني أنه متى ما اختارت أي مؤسسة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المفضل هو عدم تغيير تلك السياسات الا في حال الضرورة القصوى شريط بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تلك السياسات.

3. الطريقة الثالثة: تعد الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف

ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكانة التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن مراجع الكفو والمتمكن يقوم على تميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحفيز الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

4. الطريقة الرابعة: تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمين المعلومات المالية على مختلف

أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التدقيق الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدم

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سابق ذكره، ص 370

المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وماراد من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من قطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات تناقشيه لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات وأهم التطورات في مجال المراجعة المحاسبية.

5. الطريقة الخامسة: تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم المحاسب والمراجع المعتمد.¹

الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا؟ إن هدف الإدارة قد يكون تحسبا لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجية المستقبلية، أو التضليل المعتمد للأطراف ذات العلاقة وفي كل الأحوال فإن الخداع ليس دائما لا أخلاقي، لأنه بحاجة إلى تبرير فعندما يتوفر بديل للخداع لا يمكن أن تجد مبررا لممارسة الخداع، أما بخصوص الممارسات التي تتميز ببعض التضليل والخداع فهي تخرج عن الأساليب ذات العلاقة بالمحاسبة الإبداعية الى اتجاهات شخصية من أجل تحسين فقط وليس من أجل إلحاق الضرر.²

كما تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاق وقواعد الممارسات التي أصبحت معيارا لسلوك المهني، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتناسبت تدريجا مع الزمن على أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا ولذلك الحاجة على وضع أنظمة لممارسات المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقييد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.³

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سابق ذكره، ص-371.

² خالد مجد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2014، ص 15-17.

³ باخجة عبد الله، مجد الطالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية العراق، 2013، ص31.

تجدر الإشارة الى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يتركز على مجموعة من المبادئ الأخلاقية وهي:¹

✚ **المصدقية:** يحتاج المجتمع ككل إلى مصداقية المعلومات وأنظمة المعلومات المستخدمة.

✚ **المهنية:** هناك حاجة إلى أشخاص يمكن تحديدهم بوصفهم مهنيين في مجال المحاسبة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

✚ **جودة الخدمات:** هناك حاجة للتأكد على أن الخدمات التي يتم الحصول عليها من المحاسب يتم تقديمها على أفضل معايير الأداء المهني.

✚ **الثقة:** يجب أن يشعر مستخدمو الخدمات المحاسبين بالثقة في أنه هناك إطار أخلاقيا مهنيا يؤثر في كيفية هذه الخدمات.

ولتحقيق أهداف المحاسبة على المحاسبين أن يعتمدوا على عدد من الركائز الأساسية أهمها:

✓ **النزاهة:** على المحاسب أن يكون مستقيما ونزيها عند تقديم الخدمات المهنية.

✓ **الموضوعية:** على المحاسب أن يكون عادلا ولا يسمح للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثيرات الآخرين أن تقلل من موضوعيته.

ولا يمكن بأي حال من الأحوال مطالبة المحاسب ب:

• مخالفة القانون؛

• مخالفة قواعد ومعايير المهنة؛

• تضليل مدقق الحسابات الداخلي أو الخارجي؛

ومن منظور أخلاقي يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية مكروهة ومحرومة أخلاقيا، ليست عادلة لكل المستخدمين من حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حيث يتم صرف النظم والقوانين بدون عقوبة الامر الذي يترتب على أنه قلة احترام لها ولإجراءاته، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة

¹ باخجة عبد الله، مُجد الطالب، مرجع سابق ذكره، ص32.

والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي أن يبرزها كاملة.¹

المبحث الثاني: الإطار النظري والمفاهيمي لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية

تعد البيانات والمعلومات عصب المؤسسة الذي تنشط به ونظم المعلومات الآلية الحديثة هي الطريقة الأمثل في تحسين جودة هذه المعلومات بجمعها وتحليلها وحفظها ووضعها في قاعدة الأساسية لأنظمة التسيير في أي مؤسسة وبعد تطور هذه النظم أصبح لابد من استعمالها في مختلف المؤسسات التي صارت تتنافس على تصميم أفضل نظم معلومات يخصصها وفقا لطبيعة نشاطها لوفر معلومات ذات جودة تلي احتياجات أطرافها الداخلية والخارجية ولهذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم ومكونات ووظائف وأهداف نظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية نظم المعلومات المحاسبية

لتعرف على ماهية نظم المعلومات المحاسبية ولذلك من خلال تعريف ومكونات ووظائف وأهداف نظم المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف نظم المعلومات المحاسبية

من بين تعاريف نظم المعلومات المتعددة، نتطرق إلى ما يلي:

- نظم المعلومات هو هيكل متكامل داخل المؤسسة يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات.²
- تعد نظم المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرار الإداري الرشيد، حيث تعكس المعلومات التفاعل الذي يحدث في بيئة المؤسسة الداخلية وبين المؤسسة وبيئتها الخارجية بما فيها من مؤشرات. وتساهم المعلومات بذلك في زيادة قدرة الإدارة على رسم الخطط

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق ذكره، ص 73.

² فريد كوتل وخالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، دار زمزم، الأردن، 2015، ص 61.

والسياسات الصحيحة، وإيجاد تنسيق متكامل بين العوامل البيئة الداخلية والخارجية، واحتياجات المؤسسة ومواردها.¹

• كما عرف نظم المعلومات على أنه "مجموعة منظمة من الأفراد، المعدات، البرامج، شبكات الاتصال وموارد البيانات التي تقوم بتجميع وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة داخل المؤسسة."²

• ويعرف نظم المعلومات بأنه مجموعة من المكونات المربوطة ببعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات بشكل اللازم وفي الوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.³

من خلال ما سبق نستخلص أن نظم لمعلومات هو تطبيق نظام آلي يقوم بتجميع البيانات والمعلومات وحفظها وتحليلها ووضعها في قاعدة بيانات متكاملة للمعلومات بطريقة تجيب عن الأسئلة الإستراتيجية والتشغيلية. يقوم هذا النظام بمجموعة من الإجراءات التي تتكامل معا بصورة رشيدة لتحويل البيانات إلى معلومات بطرق متعددة تتلخص في عملية استقبال البيانات ونقلها وتخزينها ومعالجتها واسترجاعها ثم توصيلها بذاتها بعد تشغيلها إلى مستخدميها في الوقت والمكان المناسب.

يتميز نظم المعلومات بتوافقه مع البيئة الخارجية ومع أهداف ورسالة المؤسسة. كما يحقق الرقابة في تقييم أداء المؤسسة وأداء وظيفتها، لهذا يعد نظم المعلومات مهما وضروريا في رفع مستوى كفاءة الأداء الإداري والاقتصادي في المؤسسات، حيث أنه يساهم في تحسين جودة المعلومات ويساعد المؤسسة على أداء وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، موفرا عليها التكاليف والوقت والجهد.

الفرع الثاني: مكونات نظم المعلومات الحاسوبية

نظم المعلومات الحاسوبية كأي نظام يتكون من مجموعة مكونات لتحقيق أهدافه التي قام من أجلها ويمكن أن نجل هذه المكونات فيما يلي:¹

¹عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات الحاسوبية، دار الثقافة، الأردن، ط1، 2004، ص61.

²منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص21.

³عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات الحاسوبية، دار الثقافة، الأردن، 2003، ص56.

أولاً: المدخلات:

المدخلات هي البيانات "أي الأرقام الخام" التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط هي المستندات والوثائق وتعتمد الوثائق والمستندات التي تظهر في المؤسسة أثناء ممارستها للعمليات الاقتصادية إذ أن معظم هذه العمليات يتم عكسها من خلال وثائق مكتوبة، تشكل الدليل على أن الأحداث الاقتصادية قد تم وقوعها وبالتالي يشكل المستند الأساسي ويقدم البيانات التي تستخدم في عملية التسجيل المحاسبي، ولتتم هذه العملية الأخيرة إلا بالنسبة للعمليات الاقتصادية التي تكون قابلة للإثبات بواسطة وحد أو أكثر من هذه المستندات والوثائق، لذلك تتم عملية أرشفة لهذه المستندات والوثائق في قسم المحاسبة لكونها تشكل الدليل الموضوعي على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولا يمكن حصر عدد الوثائق والمستندات التي تنشأ ضمن المؤسسة، باعتبار أن هذه العملية مرتبطة بعدة عوامل تخص طبيعة النشاط وهيكل التنظيمي والنظام المالي والمحاسبي وجودة نظام الرقابة الداخلية.

ورغم تعدد هذه الوظائف والمستندات إلا أنه يمكن ذكر أهمها:²

- الفاتورة: هي عبارة عن مستند أساسي لإثبات عمليات البيع والشراء، وهي تحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية في عملية التسجيل المحاسبي.
- أمر الشراء: يتم إعداد أمر الشراء على أساس طلب الشراء المعد من قبل الهيئة التي تحتاج، إلى الموارد شرائها، ويحتوي أمر الشراء على البيانات الرئيسية الواردة في طلب الشراء بالإضافة إلى تحديد المورد الذي يتم الشراء منه، الأسعار، الكمية أو نوع الخدمة.... إلخ.
- مذكرة إدخال إلى المخازن: هي عبارة عن مستند يعد من قبل أمين المخزن بالأصناف التي تم إدخالها إلى المخازن ويعتمد على هذه الوثيقة لتسجيل عملية الاستلام.
- بطاقات الوقت: تعد بطاقة لكل عامل يسجل عليها أوقات الحضور والانصراف خلال الشهر بالإضافة إلى ذلك تسجل الأقسام التي عمل فيها والطلبات الأعمال التي أنجزها.... إلخ، والهدف الرئيسي من هذه

¹رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية-فرع نقود ومالية-، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004، ص96.

²عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، 176-178.

البطاقة هو تحديد الأجرة التي ستدفع إلى العامل، بالإضافة إلى تمكين قسم المحاسبة التحليلية من توزيع هذه الأعباء بكل موضوعية على مختلف المنتجات التي قامت بها المؤسسة.

- مذكرة إخراج: وهي وثيقة تسمح بمعرفة نوع السلعة أو المادة التي أستهمله أثناء عملية إخراج وهي تحتوي على المعلومات منها نوع السلعة أو المادة، الكمية، الجهة المستفيدة من هذه السلعة أو المادة وكذلك السعر الوحدوي الذي يتم تحديده من طرف قسم المحاسبة التحليلية حسب الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة.

ثانياً: المعالجة وعمليات التشغيل:

تتمثل المعالجة في عمليات التحويل التي تخضع لها المدخلات لتتحول إلى مخرجات قابلة للاستفادة منها على شكل معلومات محاسبية. وتتضمن عملية المعالجة في نظم المعلومات المحاسبية استخدام مجموعة من الدفاتر والسجلات من أجل تسجيل المدخلات وفقاً لتسلسلها التاريخي. وتشمل عملية البيانات قيام نظم المعلومات المحاسبية لمجموعة من العمليات تسمح بتحويل تلك البيانات إلى معلومات، وتتمثل هذه العمليات فيما يلي: التجميع، التصنيف، الترتيب، التلخيص، الحساب، المقارنة، التخزين، الاسترجاع.

ويمكن أن نميز بين نوعين من عمليات التشغيل تقدمها نظم المعلومات المحاسبية، تشغيل العمليات وتشغيل المعلومات، وتخص تشغيل العمليات بتقديم المعلومات عن نتائج العمليات والمعلومات الرقابية، وتتمثل تلك العمليات في الأحداث الاقتصادية يمكن قياسها والتعبير عنها بوحدة نقدية، والتي تؤثر على الأصول والخصوم وتنعكس في شكل حسابات وقوائم مالية. وقد تكون هذه العمليات إما خارجية تتمثل في عمليات التبادل بين المؤسسة والأطراف الخارجية، أو عمليات داخلية تنشأ من داخل المؤسسة.

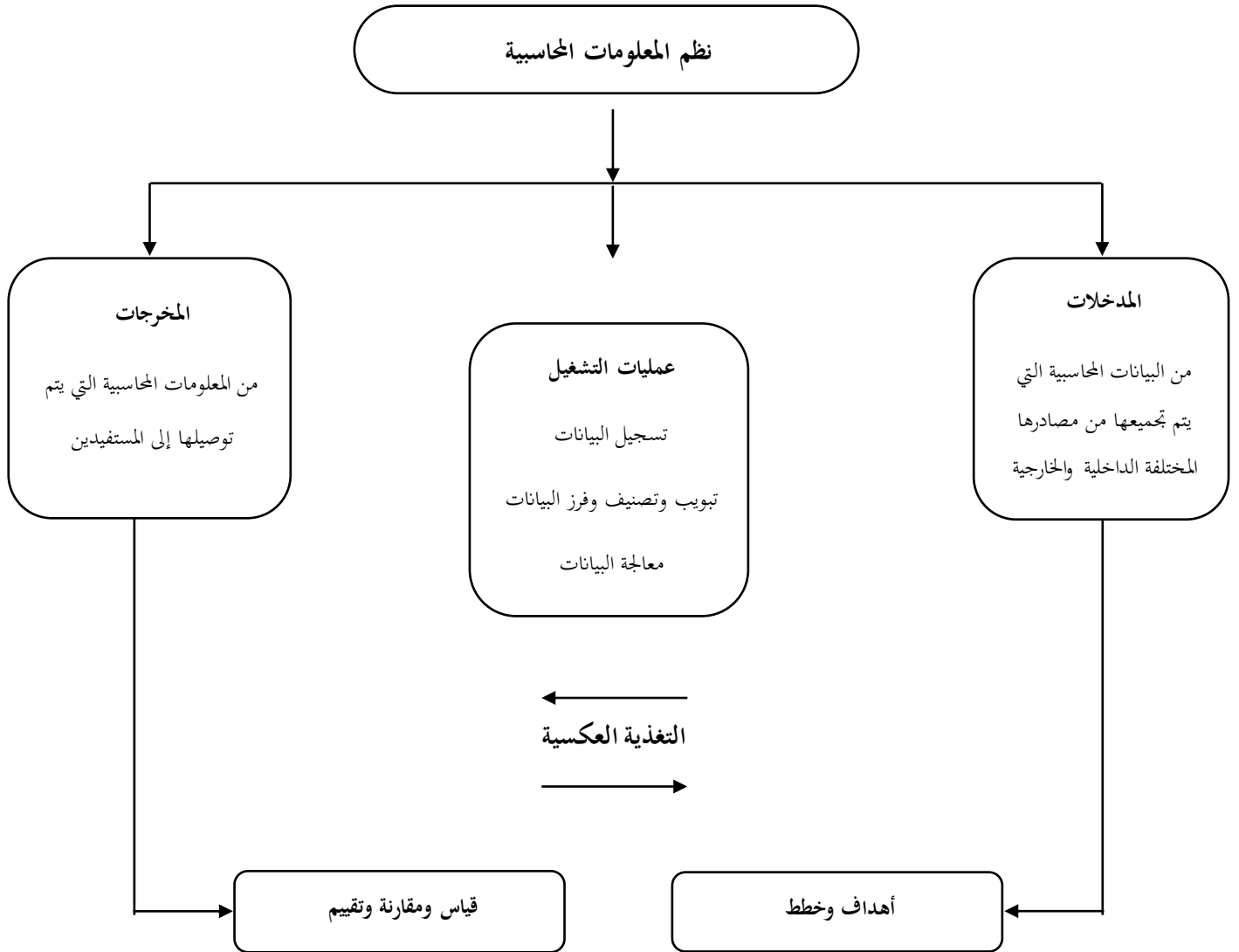
ثالثاً: المخرجات:

تتمثل المخرجات في التقارير والقوائم المالية التي تقوم نظم المعلومات المحاسبية بإنتاجها والتي تمثل المنتج النهائي لهذا النظام. وتكون هذه القوائم موجهة للأطراف خارجية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات سليمة تخص علاقاتهم بالمؤسسة، سواء كانوا مستثمرين وموردين، أو أطراف داخلية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإدارية، والقيام

بالتخطيط والرقابة وتقييم كفاءة الأداء، وتختلف المعلومات التي تحتويها تلك المخرجات من حيث الاستفادة منها في مجال التخطيط والتنفيذ والتشغيل والرقابة وتقييم الأداء من مستخدم إلى آخر.¹

وهذا الشكل يوضح مكونات نظم المعلومات المحاسبية:

الشكل رقم (01): مكونات نظم المعلومات المحاسبية



المصدر: فؤاد عبد المحسن الجبوري وطلال نُجْد على الجرجاوي، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الإستراتيجي لمنظمات الاعمال، دار البازوري العلمية للنشر، عمان، الأردن، 2014، ص16.

¹مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة لنيل الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، الجزائر، 2009، ص94.

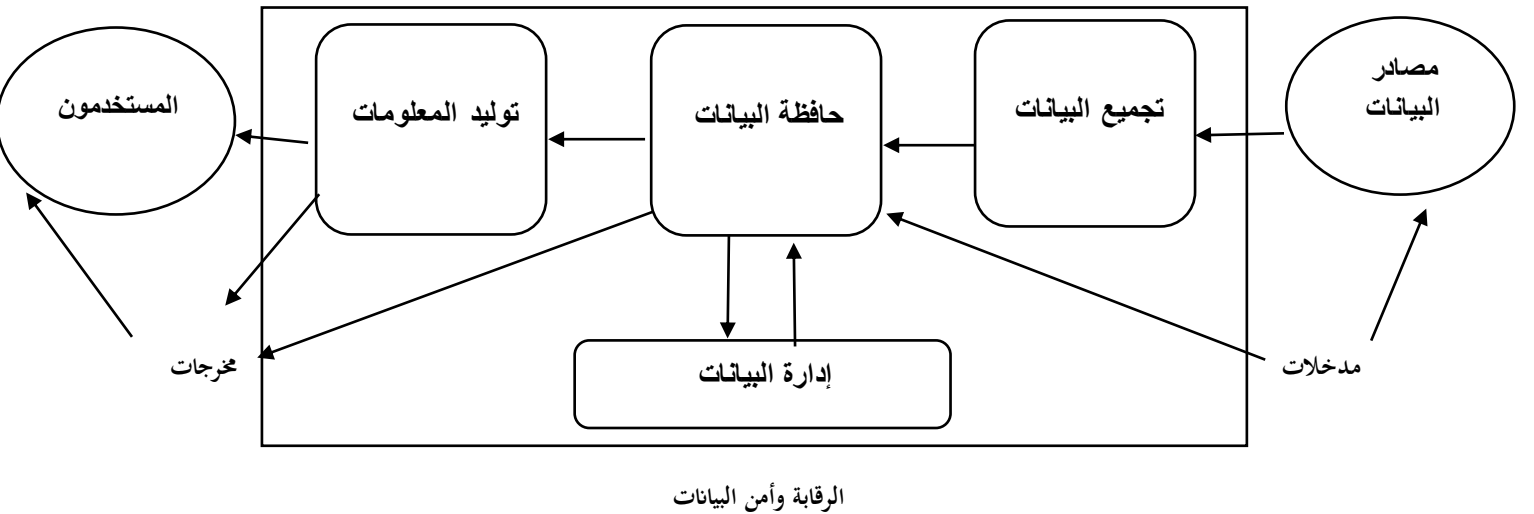
الفرع الثالث: وظائف وأهداف نظم المعلومات الحاسوبية

أولاً: وظائف نظم المعلومات الحاسوبية

تتضمن نظم المعلومات الحاسوبية في المؤسسة على العديد من الوظائف تتمثل في:¹

- جمع وتخزين البيانات المتعلقة بأنشطة وعمليات المؤسسة بكل كفاءة وفعالية التي تشمل إدخال البيانات للحصول على المعلومات وتسجيلها في المستندات والتحقق من صحتها والتأكد من شمولية المستندات الأساسية الناتجة على أمر البيع مثل أمر البيع والفواتير.
 - معالجة البيانات عبر الفرز، وتصنيف المستندات وإجراء مجموعة من العمليات الحاسوبية على البيانات، ففي بعض المؤسسات يتم تجميع العمليات المتشابهة في مستند واحد لترحيلها الى اليومية، ولتسهيل العمليات يتم إعطاء أرقام مستقلة لكل حساب من حسابات دفتر الأستاذ العام وأرقام فرعية لحسابات دفاتر الأستاذ المساعدة.
 - التأمين والرقابة على الأصول والبيانات لتحقيق الرقابة الداخلية متكاملة تعطى ثقة أكثر بالمعلومات، وتهدف لرقابة إلى التأكد من حماية الأصول من المخاطر والتأكد من صحة البيانات.
- والشكل التالي يوضح وظائف نظم المعلومات الحاسوبية:

الشكل رقم (02): وظائف نظم المعلومات الحاسوبية



¹ عطا الله السيد، نظم المعلومات الحاسوبية، دار الراجية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، 175.

المصدر: إبراهيم الجزراوي وعامر الجناحي، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2018، ص30.

ثانياً: أهداف نظم المعلومات المحاسبية

من المهام الرئيسة لنظم المعلومات المحاسبية إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المسؤولين في المؤسسة لمساعدتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية. وعليه يجب تصميم نظم المعلومات المحاسبية بصورة تمكن من إنتاج المعلومات التي تساعد على:¹

- ربط الأهداف الأساسية والفرعية في المؤسسة لوسائل وأدوات تحقيقها، والتي تتمثل في التقارير المالية والموازنات التخطيطية والمعايير والتقارير المرتبطة بالتقارير الخاصة.
- عرض وتحليل نتائج أعمال المؤسسة بما يمكن القائمين على إدارتها من تقييم أداء الأنشطة المختلفة.

ولتحقيق نظم معلومات المحاسبية فعاليتها في إنتاج مختلف التقارير والقوائم المالية فإنها يجب أن ترتبط بالأهداف التالية:²

- ✓ إنتاج التقارير التي تتوافق مع أهداف المؤسسة؛
- ✓ الدقة في إعداد التقارير؛
- ✓ التوقيت الملائم؛
- ✓ جودة نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه؛

المطلب الثاني: ماهية التدقيق

يعد التدقيق أداة أساسية لضمان صحة وموثوقية المعلومات المالية، إذ يهدف إلى التحقق من مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية والقوانين السارية، ومن خلال هذا المطلب سوف نتعرف على لمحة تاريخية ومفهوم التدقيق وأهمية وأهداف وأنواع وإجراءات

¹ عبد الرزاق مجد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 2004، ص48

² عبد الرزاق مجد قاسم، نفس مرجع سابق، ص49

الفرع الأول: لمحة تاريخية ومفهوم التدقيق

أولاً: لمحة تاريخية

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ إن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، وعلمنا أن التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة 100، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة {هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية}.

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المالية من قبل شخص مستقل ومحاييد.¹

ثانياً: مفهوم التدقيق

ويعرف التدقيق بأنه مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من أن البيانات الختامية وقائمة المركز المالي تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح وأنها أعدت بشكل يتفق مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها وأن تطبق بشكل متناسق من سنة إلى أخرى وإعطاء رأي فني ومحاييد استناداً لذلك.²

من خلال التعريف السابق نستنتج أن التدقيق هو عملية فحص منهجية للبيانات والسجلات والتقارير المالية وغيرها من المعلومات ذات الصلة، بهدف التحقق من مدى صحتها ودقتها ومدى التزامها بالمعايير والسياسات المحاسبية.¹

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة 3، عمان، 2006، ص 17.

²د عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة، قسم محاسبة، الطبعة 2، 1999، ص 11.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أولاً: أهمية التدقيق

انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة له يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذا الأخير من حقبة زمنية إلى أخرى وذلك نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة للأطراف المستعملة للمعلومات من جهة أخرى، يمكن إدراج أهمية التي يسعى التدقيق لتحقيقها فيما يلي²:

1. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات الحاسبية التي تستخدم في الرقابة، والتخطيط للمستقبل، لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية، ومن هنا تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة من قبل هيئة محايدة، أما فئة الملاك فتهم بمعرفة المركز المالي لوحدها الاقتصادية، لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، بالاعتماد على دقة وصحة القوائم المالية.
2. **المستثمرين الحاليين والمحتملين:** يعتمدون على تقرير المدقق لصحة وسلامة القوائم المالية، لمعرفة المركز المالي، والقدرة على الوفاء بالالتزامات قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه.
3. **البنوك والمؤسسات المالية:** تعتمد على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها.
4. **الموردين والدائنون الآخرون:** سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في التعاملات التي تتم بين المؤسسة والموردين أو الدائنين حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في صحة القوائم المالية، كما أن درجة السيولة والربحية تعدان ذات أهمية قصوى لهم، كونها تعتبر أساس تقرير سلامة الحالة المالية³.
5. **الإدارة الجبائية:** المصادقة على احترام النصوص القانونية والقواعد الضريبية التنظيمية، وفق المبادئ الحاسبية المتفق عليها تضيف الثقة على الحسابات أمام إدارة الضرائب، والتأكد صحة التصريحات الجبائية.
6. **الجهات الحكومية:** تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل: الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر

¹ عبد الرزاق مُجَد عثمان، نفس مرجع سابق، ص 12

² لباس قلاب ذبيح، محاضرات التدقيق المالي، جامعة 8 ماي 1945 - قلعة، سنة 2020/2019، ص 11-12.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة - مصر، سنة 2008، ص 10.

7. **نقابات العمال:** تعتمد هذه الفئة على وجود التدقيق لتحقيق من حسن سير أعمال المؤسسة والاطمئنان على استمرارها وعدالة نصيبهم من الربح، والتفاوض مع أصحاب المؤسسة فيما يتعلق برسم سياسة الأجور والتوظيف.¹

ثانياً: أهداف التدقيق

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها، ومدى درجة التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية.

تتمثل الأهداف فيما يلي:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها لإنتاج المعلومات المحاسبية الدقيقة.
- ابداء رأي فني استناداً الى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية، ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- التأكد من الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر التي توضح مدى اتباع الاجراءات والتعليمات والوثائق الارشادية، واكتشاف ما قد يوجد من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
- اكتشاف أعمال الغش والتزوير بالسجلات المحاسبية.²
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الادارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الادارية المناسبة.
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات محل التدقيق.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الانتاجية عن طريق عدم الاسراف والاستغلال الامثل للموارد في جمع نواحي نشاط المؤسسة.³

الفرع الثالث: أنواع وإجراءات التدقيق

سوف نقوم بعرض أهم أنواع التدقيق وإجراءات التدقيق.

¹ أحمد عبد المولي الصباغ وآخرون، نفس مرجع سابق، ص11

² - سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الأولى، سنة 2017، ص 17.

³ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الاردن، طبعة الأولى، سنة 2015، ص 11

أولاً: أنواع التدقيق

1. من حيث الالتزام إلى نوعين هم:

➤ **التدقيق الإلزامي:** يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع مخلفات تحت طائلة العقوبات المقررة.¹

➤ **التدقيق الاختياري:** عملية التدقيق غير ملزمة بالقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق.²

2. من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات):

➤ **تدقيق شامل (تفصيلي):** تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والسندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

➤ **تدقيق اختياري:** يركز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموعة الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، يعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.³

3. من حيث توقيت عملية التدقيق:

➤ **تدقيق مستمر:** تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.

¹ بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، جامعة غرداية، سنة 2017/2018، ص 14-15.

² محمد الأمين علوان، محاضرات في مقياس التسيير المالي، جامعة لونييسي على - البليدة 2، سنة 2021/2022، ص 18.

³³ محمد الأمين علوان، مرجع سابق، ص 18

✚ **تدقيق نهائي:** يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية واعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي الى هذا الاسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تعتمد فيها العمليات بصورة كبيرة.¹

4. من حيث النطاق:

✚ **تدقيق كامل:** عند تنفيذ هذا النوع من التدقيق يعطي المراجع الحرية الكاملة في تحديد إطار عملة الذي يجب إنجازه، إذ يستعمل أحكامه وكفاءته المهنية، خاصة فيمل يتعلق بالتدقيق الكامل لا يتطلب فحص كل المستندات والارقام عند توفر نظم ضبط داخلية جيدة، ولكن يظل المراجع مسؤول عن أي خسارة جراء الاهمال أو عدم بذل عيانة، أو مهارات معقولة في أداء العمل.

✚ **تدقيق جزئي:** هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكييف خطي من قبل إدارة المشروع، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على عملية معينة أو فحص عمليات لجزء محدد من الفترة المالية، أو فحص عمليات قسم من أقسام المشروع أو كان يعهد بتدقيق التقديرة، أو جرد المخازن فقط.... إلخ، تكون مسؤولية المدقق محددة بنطاق.

5/ من حيث القائم بعملية التدقيق:

✚ **تدقيق داخلي:** هو نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي لأضافه قيمة المؤسسة لتحسن عملياتها، وهو يساعد المؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال ايجاد منهج منظم وحازم وتحسين كفاءة العمليات ازاء المخاطر.²

✚ **تدقيق خارجي:** هو ذلك من التدقيق الذي يكون المدقق فيها شخص مستقل عن المؤسسة ومؤهل عمليا، لتدقيق حسابات المؤسسة من غير الموظفين والمساهمة فيها.³

ثانياً: إجراءات التدقيق

¹ محمد الأمين علوان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² د على عبودي نعمة الجبوري، د حلام زواوي، مجلة الدراسات المالية المحاسبية الإدارية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020، ص 435.

³ د على عبودي نعمة الجبوري، د حلام زواوي، نفس مرجع سابق، ص 436

يتخذ المدقق بعض الإجراءات عند قيامه بتأدية عمله وتتمثل بما يلي:

1. التأكيدات

يقصد بها عملية تأييد صحة الأرصدة من قبل أصحابها وأن الإجابة التي يحصل عليها المدقق تعتبر كمستند ثبوتي حول وجود الدين وصحته وإمكانية تحصيله. فالمدقق يطلب من المنشأة أن تقوم بإرسال كتب إلى المدينين والمصارف وغيرهم تطلب منهم تأييد الرصيد الظاهر في الكتاب وأن يرسل الرد إلى المدقق مباشرة. وفي حالة تأييد المدين صحة الرصيد فإن ذلك يعتبر دليلاً على صحة وجدية الدين. أما في حالة عدم التأييد من قبل المدين للرصيد فيجب ذكر الأسباب كأن يكون قد قام بالسداد أو أنه لا يعترف بوجود الرصيد وعندها يطلب المدقق من الوحدة التحقق ذلك الرصيد.

2. الملاحظة

ويقصد بها الدراسة والتمعن التي يجب أن يقوم بها المدقق أثناء قيامه بعمله فيجب عليه أن يلاحظ الكيفية التي تنفذ بها الأعمال الروتينية وكذلك الأعمال المحاسبية لأجل التحقق من كفاءتها وحسن سيرها كما يجب على المدقق أن يلاحظ الكيفية والطريقة التي تجرد بها البضاعة وفيما إذا كان الموظفون المكلفون بعمليات الجرد ملتزمون بإتباع تعليمات الجرد وفيما إذا كانت عمليات العد والتسجيل تتم بشكل صحيح.

3. الفحص

يقصد به مقارنة بين القيود المثبتة في السجلات مع المستندات الثبوتية لأجل التحقق من صحتها، فالمدقق قد يلجأ إلى فحص المتوفر من المستندات لثبوتية كقوائم الشراء مثلاً وكعوب الصكوك المسحوبة للتأكد من جدية العمليات والأحداث المالية وأنها كانت حقيقية منذ بدايتها حتى نهايتها.¹

مثال ذلك عند قيام المدقق بتدقيق عمليات الشراء فيجب أن يرفق مستند الشراء بقائمة الجهاز ومع مذكرة أمين المخزن التي تؤيد استلام البضاعة ثم يدقق عملية سداد القائمة وملاحظة تأييد الجهاز باستلام المبلغ.

4. التحقق

¹ د. عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

وهي العملية التي من خلالها يتحقق المدقق من وجود الموجودات كالموجودات الثابتة وأوراق القبض والاستثمارات وذلك عن طريق قيامه بعملية الجرد الفعلي.

5. الاستفسار

قد تصادف المدقق أثناء تأديته لعمله بعض جوانب الغموض الأمر الذي يتطلب توجيه أسئلة للمسؤولين في الوحدة وعلى الأسئلة سوف تتولد لديه فكرة واضحة حول ما تم الاستفسار عنه، وهناك نوعان من الاستفسار إما شفوي أو تحريري، ومن الأمثلة على ذلك إذا وجد المدقق أن مصاريف تجديد ماكينة قد اعتبرتها الوحدة وعالجتها محاسبياً على أساس أنها مصاريف رأسمالية فيجب هنا التحقق من أن هناك أسباباً دعت إلى هذه المعالجة كمصاريف رأسمالية كزيادة في طاقتها الإنتاجية وهنا ممكن أن يستفسر من المهندسين فيما إذا كانت تلك المصروفات قد أدت إلى تحقيق زيادة في الطاقة الإنتاجية.¹

6. التحليل

ويقصد به تحليل الحسابات والعمليات الحسابية وإرجاعها إلى مكوناتها الأساسية لأجل التحقق من صحتها.

7. الاحتساب

ويقصد به العمل الحسابي الذي يقوم به المدقق لأجل التحقق من صحة الاحتساب، كما لو قام باحتساب قوائم المبيعات واحتساب المصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً فالاحتساب يشمل تجزئة المبالغ أو تضريبها لأجل التحقق من صحة العمل الحسابي.

8. المقارنة

ويقصد المقارنة بين المعلومات الواردة في البيانات الختامية أو في الكشف التحليلية مع نفس المعلومات للسنة أو السنوات السابقة لإيجاد أسباب أي تذبذب في تلك المعلومات.

¹ د. عبد الرزاق محمد عثمان، مرجع سابق ذكره، ص 22

مثال عن ذلك المقارنة بين مصاريف التأمين مع مصاريف التأمين للسنة السابقة إذ قد يظهر أن مبلغ قسط التأمين غير المسدد بعد ولم يظهر ضمن المصاريف المستحقة وغير المدفوعة.¹

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي

إن وجود نظام الرقابة الداخلية يوفر ضمانات معقولة على أن السجلات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي يساعد المدقق على التخطيط لحجم العينات التي سوف يقوم بإخضاعها لعملية الفحص والتدقيق.

ونظراً لاتساع الوحدات الاقتصادية بظهور الأقسام والفروع المتعددة اتسع نطاق أعمال واجبات القائمين بإدارة هذه الوحدات الأمر الذي أدى إلى أن أصبحوا عاجزين عن القيام بجميع الوظائف بأنفسهم. فظهرت الحاجة إلى الفنيين لأجل المساعدة في تنفيذ الأعمال بسهولة ونتيجة لذلك فقد قام المالكون بتعيين مديرين مهنيين وتفويض السلطات إليهم ومنحهم بعضاً من اختصاصاتهم الأمر الذي أدى إلى توفير الرقابة الكافية على أعمالهم للتأكد من سلامة قيامهم بواجباتهم طبقاً للسياسات المرسومة لهم.²

الفرع الأول: تعريف وخصائصها وأدوات الرقابة الداخلية

أولاً: تعريف الرقابة الداخلية

هناك عدة تعريف لنظام الرقابة الداخلية من بينها تعريف معيار التدقيق الدولي حيث يعتبر أن: "نظام الرقابة الداخلية " يعني كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها، قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف والاحتيايل والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب".³

يمكن استنتاج تعريف لرقابة الداخلية:

¹ د. عبد الرزاق مجد عثمان، مرجع سابق ذكره، ص22.

² د. سعيدي أحلام، دبن موفقي علي، مساهمة نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخالفات المحاسبية في ظل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث الاقتصادية المالية، المجلد8، العدد1، جوان 2021، ص485.

³ د. سعيدي أحلام، دبن موفقي علي، نفس مرجع سابق، ص486.

وهي نظام شامل لكل مستويات المؤسسة، وهو عبارة عن مجموعة من الأنظمة الجزئية والمتكاملة التي تعمل على تحقيق أهداف النظام.

ثانياً: خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم أهمها ما يلي:

1. **الفعالية:** أي استخدام نظام رقابة جيد ومتطور يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت.
2. **الدقة:** يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدرها من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية.
3. **المرونة:** أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم.
4. **التوقيت المناسب:** لابد من توافر نظام سليم لتلقى كافة المعلومات في الوقت المناسب. وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير.
5. **التكامل:** يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضاً تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.¹

ثالثاً: أدوات الرقابة الداخلية

تتم عملية الرقابة من خلال مجموعة من الأدوات، والتي تسمح بالتأكد من توفر جميع الشروط اللازمة من مدخلات النظم حتى لا تتسرب أية بيانات مضللة تؤثر على مدى المصدقية وفائدة المعلومات المحتوة في التقارير والقوائم المالية بحيث تفقد ثقة مستخدميها، كما تشمل عملية الرقابة التأكد من إجراء جمع عمليات التشغيل والتحويل وفق الإجراءات والقواعد المحددة مسبقاً حتى يتم تحويل البيانات إلى معلومات مفيدة لتحويل إلى تقارير وقوائم مالية، كما تسمح أدوات الرقابة التأكد عند إعداد التقارير والقوائم المالية من احترام أسس وقواعد وإجراءات إعدادها وكذا قواعد عرض تلك التقارير والقوائم المالية.²

من أهم أدوات الرقابة الداخلية:

¹سمية أحمد ميلي، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، مجلة محاسبة، العدد 02، 2020، ص18

²مداحي عثمان، مرجع سابق الذكر، ص95.

🚩 التغذية العكسية:

إن نظم المعلومات المحاسبية بوصفها نظاما مفتوحا فإنها تقوم بإيصال المعلومات التي تقوم بتوليدها إلى الأطراف الخارجية المستخدمة لتلك المعلومات، ومن ثم فإنها تنظر ردود أفعال تلك الأطراف ومختلف القرارات التي يتخذونها بناء على المعلومات التي تم تزويدهم بها، ثم تتم دراسة القرارات من طرف الجهات الداخلية التي كانت مصدر تلك المعلومات لتحقيق إن كانت تلك القرارات وفق التوقعات التي وضعوها مسبقا، وبناء على ذلك يتم اتخاذ مجموعة من الإجراءات.¹

الفرع الثاني: أهداف ومكونات وأساليب تقييم الرقابة الداخلية

أولا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

1. حماية أصول المؤسسة: من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول من الاستغلال غير المشروع وسوء الاستخدام، الضياع أو الاختلاس سواء كان بسوء نية أو حسن نية.
2. ضمان صحة ودقة المعلومات: بهدف زيادة درجة المصادقية والثقة في المعلومات، بالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، لزيادة درجة الثقة فيها.
3. تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام موارد المؤسسة: تهدف الإجراءات الرقابية إلى زيادة درجة الفعالية وضمن الاستعمال الأمثل للموارد المتاحة. وذلك باتخاذ قرارات سليمة بناء على مصداقية ودقة المعلومات والبيانات المتوفرة.
4. احترام السياسات الإدارية والالتزام بها: من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة.²

ثانياً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية مراعاة خمس مكونات أساسية هي:

1. بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية الأرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال.

¹حمادي على، أثر المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة محمد خضير، بسكرة، 2011، ص84.

²سمية أحمد ميلي، مرجع سبق ذكره، 18

2. **تقييم المخاطر:** لابد من تحديد وتحليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة. ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.
3. **أنشطة الرقابة:** تتمثل في السياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية.
4. **المعلومات والاتصالات:** يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة أو الحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات التي تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.
5. **المتابعة:** يقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية.¹

ثالثاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يلجئ المدقق الداخلي إلى مجموعة من الطرق والأساليب عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة ومن أهم هذه الأساليب نجد:

1. **الاستبيان:** يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق.
2. **الملخص التذكيري:** هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلاً ومرشداً لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت.

تمتاز هذه الطريقة بالاقتصاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.

¹ سمية أحمد ميلي، مرجع سبق ذكره، 19

3. **التقرير الوصفي:** تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة. ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها. وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي من أجلها. والدفاتر التي تسجل بها. لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات. وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام. كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة. وهذا الأسلوب عادة ما يكون في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.¹

الفرع الثالث: خطوات رئيسية لمهمة الرقابة الداخلية وعلاقته بالتدقيق الداخلي

أولاً: الخطوات الرئيسية لمهمة التدقيق الداخلي

إن إنجاز أي مهمة التدقيق الداخلي عادة ما يتم وفقاً لأربع مراحل رئيسية وهي:

1. **مرحلة الأمر بالمهمة:** الهدف من هذه المرحلة هو السماح للمدقق بمعرفة المهام التي سيؤديها فمصلحة التدقيق الداخلي لا تقرر بنفسها الأعمال والمهام التي ستقوم بها أو النشاطات التي تم تدقيقها، هذا القرار يعود إلى الإدارة العامة من خلال يسمى بـ "الأمر بالمهمة"

الأمر بالمهمة هو التفويض الذي يعطي من قبل الإدارة العامة للمدققين الداخليين والذي يعلم المسؤولين المعنيين بالتدخل الوشيك للمدققين، هذا التفويض يعطي للمدققين حق الانطلاق في المهام، وهو عبارة عن وثيقة قصيرة، وليس من الضروري أن تظهر عليها عبارة أمر بالمهمة.

¹ خلادي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات مجلة آراء الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة ملدية، أفلو، المجلد 2، العدد 2، ص 19.

2. **مرحلة التخطيط والدراسة:** كل عملية تدقيق يجب أن تنتج عن تخطيط وتفكير مسبق، مرحلة التخطيط يجب أن تكون صارمة لأن نجاح أعمال التدقيق يتوقف كثيراً على هذه المرحلة، كما يجب على المدقق أن يأخذ الوقت الكافي لتوجيه وتخطيط المهمة التي أوكلت إليه، لأن المؤسسة ليست مجرد تتابع لأرقام وميزانيات، نسب وعمليات تم تدقيقها بنفس طريقة، فهي قبل كل شيء مجموعة من أفراد ونظام مفتوح على المحيط الخارجي، ويتطلب في كل مرة تكييف المناهج المستعملة.¹

3. **مرحلة التنفيذ:** وتتضمن هذه المرحلة ثلاث خطوات رئيسية وهي:

أ- **اجتماع الافتتاح:** الذي يسجل بداية عمليات التنفيذ، ويتم عقده في مقر النشاط الذي ستم تدقيقه، يتم مناقشه جداول الأعمال والنقاط الهامة، ويعد ضروريا بالرفع كل التباس عن دور كل طرف.

ب- **إعداد برنامج التنفيذ:** يسمى أيضا " مخطط التنفيذ وهو عبارة عن وثيقة داخلية في مصلحة التدقيق الداخلي موجهة لتحديد، وتخطيط توزيع ومتابعة أعمال المدققين، وهذا البرنامج يعده فريق التدقيق تحت إشراف رئيس المهمة.

ج- **العمل الميداني:** يبدأ هذا العمل مباشرة بعد إعداد برنامج التدقيق أو برنامج التنفيذ، حيث يتوجه المراجع الداخلي إلى الميدان لاكتشاف المشاكل، والانحرافات، الثغرات وغيرها من خلال إجراء المحادثة والمقابلات، الاختيارات والمقارنات وغيرها من التقنيات. وهي التي تحدد للمدقق معالم تقريره النهائي.

ويدون المراجع كل ما لاحظته أو اكتشفه فيما يسمى ب "وثيقة إظهار وتحليل المشكل، لاستعمالها في إعداد تقرير المراجعة هذه الوثيقة يلجأ إليها المراجع كلما صادفه سوء في التسيير خطأ، اختلاس، أو نقص.... الخ

د- **مرحلة الإقفال:** تتضمن هذه المرحلة التقرير الأولي للتدقيق، والتقرير النهائي.

هـ- **التقرير الأولي للمراجعة:** سمي بهذا الاسم لأسباب التالية: السبب الأول يعود إلى عدم المصادقة العامة والنهائية على الملاحظات الواردة في هذا التقرير غياب مخطط العمل وهو وثيقة تلحق بالتقرير النهائي.

و- **حق الرد من الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم:** يرد المسؤولين الذين تمت تدقيق أعمالهم على ما ورد في التقرير الأولي خلال اجتماع الإقفال، حيث بعد الاستماع للمدققين الداخليين في تبريرهم للنتائج التي تواصلوا إليها، يتدخل الأشخاص الذين تمت مراجعة أعمالهم للرد على هذا التبرير ولإثبات المقدمة أو انتقاد

¹ خلافي راضية، مرجع سبق ذكره، ص17.

التوصيات المقترحة. ويجب تكييف التقرير والموافقة عليه، لأن نتائج التدقيق لا تقف عند حد التقرير والتوصيات التي يحتويها بل قد تمثل تغيير هام في الأيام القادمة.

ز- **التقرير النهائي:** يسمى أيضا تقرير المدقق، ويعتبر وثيقة إلزامية ذات أهمية كبيرة لكونها تحتوي على النتائج الهامة لعملية التدقيق الداخلي، والتي ستكون قاعدة موضوعية من جهة للقرارات التي ستتخذها الإدارة العامة ومن جهة أخرى لنشاطات التدقيق المقبلة، والنتائج والتوصيات المحتويات في تقرير المدقق، ويجب أن تكون مدعومة ومبررة وبالتالي فإن المدققين ملزمون بالتفكير في طبيعة وحجم الأدلة التي يحصلون عليها ويختاروا دائما الأفضل أي الدليل الموضوعي والقاطع.¹

ثانياً: علاقة الرقابة الداخلية بالتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعماً للمدقق الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص. فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم التدقيق الداخلي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات الحاسبية التي يوفرها النظام الحاسبي والتحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات.²

¹ خلادي راضية، نفس مرجع سابق، ص 17.

² سمية أحمد ميلي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

أجريت العديد من الدراسات عن المحاسبة الإبداعية وسلطت الضوء على أهم ممارساتها وأساليبها لذلك سنتطرق في هذا المبحث الى أهم الدراسات مع إبراز موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

1. دراسة أمينة فداوي، 2014، بعنوان دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار . عنابة .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009.

وتوصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250 تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني، وذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نفس الفترة المدروسة

2. دراسة آسية لعروسي بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر" أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2019-2020.

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه على جودة المعلومات المحاسبية، كما تم اعتماد نموذج جونز المعدل لاختبار الفرضيات.

وقد خدمت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأي حيادي حول مدى ممارسة الممارسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، ومدى وجود تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، كما بينت لنا هذه الدراسة وجود آليات للحد من هذه الممارسات.

3. دراسة حدادي سارة بعنوان "دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية" أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2019-2020.

هدفت هذه الدراسة الى التركيز على ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على جودة المعلومات المالية ودور محافظ الحسابات في الحد منها في الشركات الجزائرية، استخدمت هذه الدراسة استبانة شاملة لمختلف المتغيرات المستقلة لممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد لخصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن محافظ الحسابات له دور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.

4. دراسة العمراوي سمية، العواوي حمزة، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة أم البواقي 2017:

يعتبر التدقيق ضرورة لا غني عنها وتبرز أهميته في التأثير على مصداقية وجودة القوائم المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، لهذا أصبح القائمون على شؤون المؤسسات الاقتصادية يولونه أهمية كبرى خاصة التدقيق الداخلي من أجل تحقيق أعلى درجات الشفافية والموثوقية في القوائم المالية حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه.

تأتي هذه الدراسة للوقوف عند الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من خلال عمل المراجع الداخلي في التقليل من الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات، وذلك بالاعتماد على استطلاع آراء عينة من المراجعين الداخليين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجعة ومحافظي الحسابات حيث بلغت عينة الدراسة 34 فردا وقد توصلت الدراسة الى أن للتدقيق الداخلي دورا في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، فهو يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

5. دراسة أم الخير بن صده وسارة عطية بعنوان " دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة مديرية العامة للضرائب - تبسة - مذكرة ماستر- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية - تخصص مالية مؤسسة جامعة العربي - تبسة - السنة الدراسية 2018/2019

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ذلك باعتماد وعلى استطلاع لأثراء عينة من مدققي ومحاسبي وأعوان المديرية حيث بلغت عينة 30 فرد. وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- تهتم عملية التدقيق الحسابات بفحص الدفاتر والسجلات لغرض تأكد من صحة القوائم المالية.
- إن المهمة التدقيق ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وتشعب وتشابك أنشطتها وتطور المستثمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا يجب على القائم بمهمة التدقيق أن يقيم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات والمعلومات المتقدمة من قبل إدارة المؤسسة التي يتم التدقيق عليها منعا لأي تلاعبات أو تحريفات أو غش.
- تؤثر الخبرة المهنة المحاسبة والتدقيق للمحاسب وللمدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ذهنية المكلفين الذين يسعون إلى تحقيق أكبر ربح ممكن بعيدا عن الاقتطاعات الضريبية، وإضافة إلى إحساسهم بعدم الرضا والمساواة يزيد من توجههم للممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

6. دراسة أمال فتح الله، مروة أولاد سالم، بعنوان دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة: عينة من محافظي الحسابات بورقلة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2020/2021:

هدفت هذه الدراسة الى تحديد دور المراجعة الخارجية في تقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي بالاعتماد على المقابلة والملاحظة من خلال دراسة عينة لمحافظي حسابات لولاية ورقلة. ومن النتائج المتوصل إليها:

- تعود مسؤولية كشف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية الى المراجع الخارجي

- للمراجعة الخارجية دور كبير في تعزيز الثقة الاخلاقية لتقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- المعرفة المستمرة لمستجدات الأساليب والمعايير يقلل من ممارسات المحاسبة الابداعية تدريجينا.

📌 مقالات علمية:

1. دراسة عادل النقموش بعنوان " الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في

الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، السنة 2012.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، حيث هدفت الدراسة الى توضيح بداية وكيفية نشوئها وأيضاً التعرف على مفهومها، بالإضافة الى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها والحد منها.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في الاختيار بي بدائل القياس المحاسبي والتقليل والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية بالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

2. دراسة خالد جمال الجعارات وديننا سليمان أبو خليفة بعنوان " المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب

اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد

01، السنة 2015.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية واعتبراها من صور التحايل والخداع، وأوضحا الممارسات المحاسبية المختلفة التي لها وجهان، وجه يمثل المحاسبة الابداعية في جانبها الايجابي، التي تؤدي الى توليد معلومات تتميز بالموثوقية والصحة، والوجه الاخر السلبي الذي يمكن أن يؤدي الى التلاعب والاحتيال والغش.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها نموذج الضوابط الذي توصل اليه الباحثان، وكذلك التأكيد على وجهي المحاسبة الإبداعية: الموثوقية والتلاعب، ووجود قواعد لتوجيه النية وضبطها.

3. دراسة شلال نجاة بعنوان "تقييم أثر التدقيق على فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم

المعلومات المحاسبية" مجلة المالية والسواق، المجلد 3، العدد 1، 2016

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر التدقيق الداخلي في بيئة نظم المعلومات المحاسبية حيث تم توصل إلى هناك تأثير كبير لمهنة التدقيق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية من خلال تحسين فعاليتها في ظل نظم المعلومات المحاسبية.

ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إلى أن هناك علاقة ترابط وتعاون ما بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ولهذا السبب تعتبر مهنة التدقيق الداخلي من أهم عناصر منظومة الرقابة الداخلية الفعالة.

4. دراسة بكيجل عبد القادر، نوى الحاج، مطاي عبد القادر، بعنوان "أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية"، 2018

هدفت الدراسة إلى:

معرفة من خلال توسع حجم المؤسسات الاقتصادية ومع ظهور الأسواق المالية وتطورها، برزت إشكالية انفصال الملكية عن التسيير وإمكانية تعارض مصالح المساهمين في المؤسسة مع مسيرها، وهو ما استدعى البحث عن آليات وضوابط تحكم العلاقة بين أصحاب المصالح وحماية مختلف الأطراف المتضررة بالمؤسسة، هوما أدى إلى ظهور ما يعرف بالحكومة التي اهتمت بها عدة هيئات أبرزها OCDE التي وضعت لها مبادئ أهمها مبدأ الإفصاح والشفافية للمستثمرين والمساهمين خاصة في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي المنبثق عنها تحقيق الرقابة على المسيرين والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفضلا عن امتلاك المساهمين أداة أخرى هامة للرقابة، تتمثل في سلطة تعيينهم للمدقق الخارجي، المسؤول عن إعداد تقرير يبدأ فيه رأي محايد ومستقل حول عدالة القوائم المالية التي يعدها المسيرين.

وقد توصلنا إلى نتائج التالية:

- حوكمة الشركات هي أداة الفعالة لحماية أصحاب المصلحة في المؤسسة في ظل انفصال الملكية عن التسيير.
- من بين أهم الأدوات التي يركز عليها المسيرين في المحاسبة الإبداعية هي التركيز على الاختبارات التي تنتجها المعايير المحاسبية عند تطبيق السياسات والطرق المحاسبية المختلفة.
- يتضمن ملحق القوائم المالية عن مختلف المعلومات التي تتعلق بالطرق المحاسبية وطرق التقييم التي يمكن أن يركز عليها المسيرين في المحاسبة الإبداعية

5. دراسة مقدم يمينه بعنوان " مخاطر نظم المعلومات المحاسبية ودور الرقابة الداخلية للحد منها" مجلة الجزائرية للأداء الاقتصادي، العدد4، 2019.

هدفت الدراسة إلى تحديد مخاطر نظم المعلومات المحاسبية وامن المعلومات وأيضا تحديد دور الرقابة الداخلية في للحد منها، حيث وزعت استبيانات من أجل جمع بيانات كان مجتمع الدراسة موظفي البنك الخارجي الجزائري، وتم توصل من خلال بيانات إلى أن الرقابة الداخلية تلعب دوراً هام جداً في الحد من هذه المخاطر، ويمكن معالجتها ذلك عن طريق ضرورة استعمال الوثائق في حفظ البيانات وتخزينها.

6. دراسة علي بن موفقي، بعنوان دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الابداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 05، العدد02، جامعة الجلفة (الجزائر)، 2019:

أصبح مفهوم المحاسبة الابداعية محل تركيز واهتمام مدققي الحسابات بشكل كبير خاصة في السنوات الاخيرة بعد انهيار شركة انرون Enron، حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية من خلال معرفة دوافع المحاسبة الابداعية، ممارساتها والاجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من اثارها.

توصلت الدراسة الى أن المحاسبة الابداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الادارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

7. دراسة زباني عبد الحق، مجدوب خيرة، بعنوان دور التدقيق الداخلي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة ميدانية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1 مكرر (الجزء الثاني)، جامعة ابن خلدون تيارت، 2020:

يهدف هذا البحث الى تحديد دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الابداعية من وجهة نظر بعض الخبراء المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة.

وقد لخص هذا البحث الى انه يمكن للتدقيق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الابداعية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة المطبقة على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، مما يساهم في تحسين جودة هاته القوائم وبالتالي زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

8. دراسة اعمر بن موسى وأ.د محمد عجيلة بعنوان "مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية في توفير الفاعلية

لنظم المعلومات المحاسبية بالمؤسسة" مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد

02، العدد 01، 2020

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على "أهمية نظام الرقابة الداخلية على فاعلية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة " فهو الذي يسمح مجموعة من إجراءات الوقاية أساليب رقابية لمختلف وظائف نظم المعلومات المحاسبة.

كما تم استخدام المنهج الوصفي في الدراسة النظرية، وأيضا تم الاستعانة بالمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، عن طريق تحليل الاستبانة التي تم فيها جميع البيانات اللازمة للدراسة من عينة عشوائية تشمل محافظتي الحسابات، خبراء للمحاسبة، محاسبي معتمدين ومدققي حسابات حيث توصلنا إلى أن تفعيل نظام الرقابة الداخلية على فاعلية نظام الرقابة الداخلية والحكم بسلامته من شأنه أن يساعد في تحقيق فاعلية لنظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات.

9. دراسة د - على عبودي نعمه الجبوري، د حلام زواوي بعنوان "دور المدقق في الحد من الممارسات

السلبية للمحاسبة الإبداعية " 2020

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ذلك من خلال التعريف تدقيق وتعرف على أنواعه ومراحله وأدواته وأهداف وأهمية وتعرف على مفاهيم العامة حول المحاسبة الإبداعية في دراسة الميدانية

توصلنا إلى نتائج التالية:

وجود فجوة بين تصور المحاسبين والمتطلبات القانونية الحالية لمراجعي الحسابات، لذا استهدفت الدراسة الميدانية لتعريف المجتمع بمفاهيم المحاسبة الإبداعية وأخذ عينة من المستثمرين يعتمدون على البيانات المالية في اتخاذ

قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، في هذا الصدد أجريت مقابلات شخصية مع عدد من موظفي ديوان الرقابة المالية ومستثمرين في سوق الأوراق المالية للإلمام لجوانب مشكلة الدراسة.

وقد توصلنا إلى:

- غياب الشفافية نتيجة إخفاء المحاسبين حقائق وأرقام كان من الضروري للجمهور الاطلاع عليها.
- عدم تضمن إطار المساءلة العالمي بعض معايير الفعالة غير المالية مع تحديد درجة الإفصاح حول المعلومات المالية التي تتسم بالحساسية الشديدة.
- كثير من الاحيان عدم وجود القيادات المتميزة ذات الكفاءة لإدارة المؤسسات المالية والاستثمارية وتقييم أدائهم ومحاسبة المقصرين ومكافئة المتميزين منهم.
- الضغوط على المحاسبين للانصياع لرغبة الشركات إذا أراد الاستمرار معها.
- عدم إعداد المدقق له دور كبير بالتأثير على الكفاءة المهنية للمدقق.
- تعتبر النواحي الأخلاقية لمعد المعلومات المحاسبية من العوامل الأساسية المؤثر على جودة المعلومات حيث توجد علاقة إيجابية بين النواحي الأخلاقية ومستوى الجودة وبالتالي المنفعة المرجوة.

10. دراسة توفيق تمار وياسين رماش وساكر نويري، بعنوان "مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار

المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية " دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين. 2021

هدفت الدراسة إلى توضيح دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على استطلاع لأثراء عينة من الأكاديميين المختصين والمهنيين حيث بلغت عينة الدراسة مفردة، وقد توصلت الدراسة بأن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها في رسم الخطط واتخاذ القرار.

✚ تقديم صورة غير صادقة للبيانات والمعلومات المالية.

✚ طريقة العامة للمحاسبة الإبداعية هي تلاعب بأرقام المحاسبية من خلال استغلال بدائل القياس وقواعد الإفصاح وانتهاز الفرص للتخلص من المصاريف.

✚ يساهم التدقيق الداخلي في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية وزيادة مصداقية القوائم المالية.

11. دراسة قديري عبد المالك. عباسي صابر، بعنوان استخدام نموذج ARDL لقياس أثر المحاسبة الإبداعية على الاستثمار المالي في بورصة الجزائر للفترة 2008-2020، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة بسكرة - الجزائر، 2023:

الهدف من هذه الدراسة هو قياس أثر المحاسبة الإبداعية على الاستثمار المالي في بورصة الجزائر للفترة (2008-2020)، يأخذ البيانات السنوية للمؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر تم قياس المحاسبة الإبداعية بواسطة نموذج (BENEISH) والاستثمار المالي في البورصة بواسطة مؤشر (DZINDEX) وباستخدام نموذج الانحدار الذاتي للفجوات الزمنية الموزعة (ARDL)

توصلت نتائج الدراسة الى وجود علاقة تكامل مشترك في الأجل الطويل، كذلك وجود تأثير معنوي سالب بين المحاسبة الإبداعية والاستثمار المالي من خلال المؤشرين الذمم المدينة لفترة المبيعات (DSRI) ومؤشر المصروفات العامة والإدارية للمبيعات (SGAI) وتأثير معنوي موجب من خلال مؤشر نمو المبيعات (SGI).

12. دراسة مشيد محمد بعنوان " الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية " جامعة الجزائر 3، جامعة زيان عاشور بالجلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. دراسات اقتصادية،

ذلك من خلال التطرق إلى جانب نظري الذي يحتوي على إطار نظري مفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلاله عرض مفهومها ودوافع اللجوء إليها وتقنياتها وأثارها على القوائم المالية والحد من أساليبها.

بعد الدراسة توصلنا إلى نتائج التالية:

✚ بغض النظر عن التغيرات في الأنظمة المحاسبية والمعايير الأخلاقية يجب أن تطبق المحاسبة بشكل صحيح في عالم الأعمال.

✚ استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية يترتب عليه أثار سلبية على القوائم المالية، لو أنها ترضى المسيرين.

✚ يلعب كل من المسيرين والمراجعين دورا هاما في أي شركة حيث يقلل من فرص تطبيق المحاسبة الإبداعية إن الإشراف المسيرين خارجين قد يقلل عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

1. دراسة: ALI SHAHAMD OTTERS 2011

"USEOR ABUSE OF CREATIVE ACCOUNTING TECHNIQUES"

وتدور الدراسة حول أسباب استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل المديرين وكيفية تحقيقهم لأداء ناجح في ظل وجود قوانين صارمة، وتوصلت الدراسة الى أن ليست كافة الممارسات المحاسبة الإبداعية خاطئة ولكن تتحد طبيعتها ومبرراتها حسب النية المرتبطة بالإصلاحات الصادرة عن المنشأة ومقدارها.

2. دراسة: NAHED HABAISAMED 2013

TEROLE OF THE AUDITORIN VERIFIED OF UNETHICQL PRCTICESIN "
ACCONTING DEPARTMENT OF COMMERCE ALIIGARH
"MUSLIMUNIVERSITYALIGARH

جاءت هذه الدراسة نتيجة الاهتمام المتزايد بمفهوم المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين في السنوات الأخيرة وبعد انهيار شركات رائدة مثل شركة انرون، وهدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية مع التركيز على دور مراجع في تحقيق ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

تمت هذه الدراسة من خلال استبانة موزعة على عينة للدراسة شملت مجموعة من مدققين في مكتب الرقابة المالية وكذلك بعض المدققين المرخصين للعمل في العراق، وخدمت الدراسة لتعدد الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بغيت تحمل الدخل، وإن للمراجع دور مهم وفعال في التحقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ثم محاولة الحد منها.

3. دراسة: FIZZATASS ADAQANP KAISER ALI MALIK 2015

تناولت الدراسة المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية وهي دراسة تجريبية تدرس خطورة المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية وتحلل أنه ليست المحاسبة الإبداعية فقط مسؤولية أخلاقية، بل هناك أيضا عوامل أخرى تؤثر على التقارير المالية مثل دور مدقق في الحسابات، ودور اللوائح الحكومية أو المعايير الدولية، أثر السلوكيات الاستغلالية وتأثير قيم الأخلاقية للفرد.

وخلصت الدراسة الى عدة نتائج أن الشركات تشارك في عملية الاحتيال أو الفضائح بسبب العديد من العوامل مثل السلوكيات الغير أخلاقية، إن المحاسبة الإبداعية ليست فقط تحقق الاستفادة القصوى بطريقة غير شرعية ولا قانونية بل تدفع الشركة الى الفضائح.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفرع الأول: الفرق بين الدراسة الحالية والسابقة

الجدول رقم (02): الفرق بين الدراسة الحالية والسابقة

الدراسة السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة أمينة الفداوي، 2014	كلاهما تناولا أساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد منها	اختلاف في الفترة الزمنية حيث أجريت دراستهم في 2014، ودراستنا في 2025
دراسة آسيا لعروسي، 2020-2019	كلاهما تناولا نظم المعلومات والمحاسبة الإبداعية	التركيز على مهنة المحاسبة في الجزائر وإبداء الرأي المحاسبين حول مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية
دراسة حدادي سارة، 2020-2019	هدفت الى إبراز آثار المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المالية في القوائم المالية	إبراز دور محافظي الحسابات في اكتشاف المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية
دراسة العمراوي سمية، العوادي حمزة، 2017	كلاهما تناولا إبراز أهمية التدقيق ومدى تأثيره على جودة ومصداقية القوائم المالية	التركيز على مدى أهمية التدقيق الداخلي من خلال عمل المراجع الداخلي في تقليص من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة أم الخير بن صده وسارة	كلاهما تناولا دور التدقيق في الحد	إبراز دور مدققي الحسابات واعوان

محاسبة في عملية التدقيق	من ممارسات المحاسبة الإبداعية	عطية، 2018-2019
تركزت على تحديد دور مراجعة	كلاهما تناولوا المحاسبة الإبداعية	دراسة أمال فتح الله ومروة أولاد
الخارجية في التقليل من ممارسات	وكيفية الحد منها	سالم، 2021-2020
المحاسبة الإبداعية		
تناولت المحاسبة الإبداعية ووصلت	هدفت الى إبراز الأساليب الحديثة	دراسة عادل النقموش، 2012
الى عدت نتائج منها الاختيار	للكشف عن ممارسات المحاسبة	
البديل القياس المحاسبية والتقليل	الإبداعية	
والإفصاح التي تتيحها المعايير		
المحاسبية		
توصلت الى عدة نماذج أهمها نموذج	التعرف على مفهوم الواسع والشامل	دراسة عادل جمال الجعارات ودينا
الضوابط والموثوقية والتلاعب ووجود	للمحاسبة الإبداعية	سليمان، 2015
قواعد لتوجيه النية وضبطها		
التركيز على علاقة الترابط بين	كلاهما تناولوا أثر التدقيق الداخلي	دراسة شلال نجاة، 2016
التدقيق الداخلية والرقابة الداخلية	والرقابة الداخلية في الحد من ممارسة	
	المحاسبة الإبداعية	
تدور حول أساليب استخدام	كلاهما تناولوا المحاسبة الإبداعية	ALI SHAHAMD
ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل	وطبيعتها وكيفية الحد منها	OTERS2011
المديرين		
تم اختيار شملت مجموعة من	تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة	
المدققين في مكتب الرقابة المالية	الإبداعية ودور مراجع في تحقيق	AHED
وكذلك بعض مدققين المرخصين	ممارساتها ونتائجها	HABAISAMED2013
مشاركة الشركات في عملية	تناولت المحاسبة الإبداعية والتقارير	
الاحتيال وتصويب العديد من	المالية	FIZZATASSADAQANP
العوامل الغير أخلاقية		QAISER ALI MALIK

2015

المصدر: من إعداد الطالبات بإعتماد على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل للمفاهيم النظرية الأساسية المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث يهدف إلى توضيح الإطار المفاهيمي لكل من المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع وتدقيق نظم المعلومات المحاسبية كمتغير مستقل باعتبارهما محورين رئيسيين لفهم إشكالية البحث. حيث قمنا بإستعراض في المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية التي ذكرنا فيها أهم عناصر في المحاسبة الإبداعية والمبحث الثاني ماهية لنظم المعلومات المحاسبية الذي يتكون من عناصر مختلفة أهمها مكوناتها ووظائفها وأهدافها وماهية التدقيق والرقابة الداخلية وعلاقتها بالتدقيق الداخلي.

يعد هذا الفصل تمهيداً نظرياً هاماً يساعد في فهم العلاقة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية، ومدى مساهمتها في تقليل من المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة.



القَصَّةُ الثَّانِيَّةُ

الدراسة الميدانية

الفصل الثاني
الميدانية

تمهيد:

يتناول هذا القسم الجانب التطبيقي الذي يتبع الجانب السابق من الدراسة النظرية وذلك بغرض زيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث التي قد تؤيد أو تعارض وجهة النظر التي تم تكوينها؛ حيث هدفت الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، هذه الدراسة تهدف إلى تطبيق الجوانب النظرية على الواقع العملي، مما يمنحها بعداً آخر، هذه الدراسة الإحصائية تستند إلى معايير علمية، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية في البحث العلمي للتحقق من صحة الفرضيات المطروحة، تم تحديد عينة الدراسة من بين الأكاديميين المتخصصين، المحاسبين، مدققين داخليين، ، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها، مناقشتها

المبحث الأول: منهجية الدراسة

تعد منهجية الدراسة واجراءاتها بمثابة الأساس الذي يبنى عليه الجانب التطبيقي للدراسة، تحدد المنهجية الخطوط العريضة التي توجه الدراسة الميدانية وتسييرها، كما تحدد كيفية جمع البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الاحصائي، وتضمن الوصول الى نتائج دقيقة تحقق أهداف الدراسة.

المطلب الأول: منهج البحث والأدوات المستخدمة:

ستتطرق في هذا المطلب إلى المنهج المتبع، مجتمع وعينة الدراسة، حدود الدراسة والأدوات المستعملة.

الفرع الاول: المنهج المتبع في الدراسة:

قامت الطالبات باعتماد في البحث الحالي على المنهج الوصفي الذي يلاءم طبيعة البحث الحالي ، كون هذا المنهج كما يؤكد يقوم بوصف ما هو كائن تفسيره ويهتم بتحديد الممارسات الشائعة و السائدة... كما لا يقتصر البحث الوصفي على جمع البيانات وتبويبها، ولكنه يتضمن قدرا من التفسير لهذه البيانات، فمن خلال وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها، وسنحاول في هذا البحث تعرف مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية .

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة:

تم حصر مجتمع الدراسة على محاسبين ومدققين وأكاديميين مختصين بولاية الوادي، وقد وزعت (40) استمارة واسترجع منها (30)، أي أن نسبة الاستجابة (75%)، وقد كانت كلها صالح للتحليل.

1. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في:

- المجال البشري: (30) من محاسبين ومدققين بولاية الوادي.
- المجال الزمني: أجريت هذه الدراسة من الفترة الممتدة من: 10 أفريل 2025 الى غاية 10 ماي 2025
- المجال المكاني: ولاية الوادي.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

الفرع الأول: وصف أداة الدراسة

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية، وبعد توزيع الاستبيان على عينة المستهدفة، تم حصر وتجميع البيانات اللازمة ومعالجة البيانات المتحصل عليها باستعمال أدوات التحليل الإحصائي المناسبة وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 22، وقد قسمنا الاستبيان إلى قسمين: البيانات الشخصية ويحتوي على الجنس، الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص العلمي.

المحور الأول: نظم المعلومات المحاسبية، ويتكون 02 أبعاد وهي كالتالي:

- **البعد الأول:** تدقيق نظم المعلومات المحاسبية، ويتكون من 07 فقرات محددة من 01 إلى 07.
- **البعد الثاني:** التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة، ويتكون من 06 فقرات محددة من 08 إلى 13.
- المحور الثاني:** ممارسة المحاسبة الابداعية، ويتكون من 06 فقرات وهي محددة من 14 إلى 19.

أولاً: نشر وإدارة الاستبيان: حيث تم توزيع الاستبيان ورقياً على أفراد العينة مع إجراء بعض المقابلات لشرح الأسئلة في حالة الإبهام وعدم الوضوح.

ثانياً: المقياس المستخدم: تم تصميم الاستبيان وفق مقياس ليكرث خماسي وهو أداة قياس شائعة مستخدمة في الاستبيانات لجمع البيانات حول آراء أو مواقف المستجوبين اتجاه الموضوع المحدد، يتكون من سلسلة من العبارات أو التصريحات، يطلب من المستجوبين تقييم مدى موافقتهم أو مخالفتهم لكل عبارة على مقياس خمس نقاط.

• طريقة التصحيح

وقد تم استخدام مقياس ليكرث الخماسي الفرع لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية، وإعطاء درجات متدرجة من 01 إلى 05 في الفقرات، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (03): درجات اختبار ليكارت الخماسي

الاستجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

ويمكن قياس رضا أفراد العينة حيث تم إعطاء نقاط لهذه الاجابات، وتم تقسيم السلم إلى خمس مجالات لتحديد درجة الرضا كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (04): قيمة المتوسط الحسابي ودرجات الرضا لعينة الدراسة.

الاتجاه	المتوسط الحسابي	درجة الرضا
الاتجاه الأول	من 1 إلى أقل من 1,8	ضعيف جدا
الاتجاه الثاني	من 1,80 إلى أقل من 2,60	ضعيف
الاتجاه الثالث	من 2,60 إلى أقل من 3,40	متوسط
الاتجاه الرابع	من 3,40 إلى أقل من 4,20	عالي
الاتجاه الخامس	من 4,20 إلى 05	عالي جدا

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

• اختبار صدق وثبات الاستبيان:

1- صدق المحكمين:

وللتأكد من صدق استبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية المصمم، قمنا بعرضه في صورته المبدئية على مجموعة من الاساتذة، وذلك لإبداء ملاحظاتهم ووجهة نظرهم في الأداة من حيث:

✚ مدى قياس البعد للموضوع

- + مدى قياس الفقرات للبعد
- + عدد الفقرات في كل بعد
- + ملائمة بدائل الأجوبة للفقرات
- + طلب البديل في حالة عدم الموقفة

وبعد استرجاع استمارات التحكيم قمنا بتصحيح بعض الفقرات وكذلك تم إضافة مجموعة من البنود لبعض الأبعاد وتحصلنا في الأخير على استبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية.

2- الصدق البنائي (الاتساق الداخلي):

تم حساب صدق الاستبيان ايضا عن طريق الاتساق الداخلي (صدق التكوين)، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط الخطي ل بيرسون (Pearson) بين الفقرات وابعادها، وقد كانت النتائج على النحو الموضح في الجداول التالية:

جدول رقم (05): معامل الارتباط بين بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	0.650	دال عند 0.05
02	0.667	
03	0.636	
04	0.688	
05	0.736	
06	0.684	
07	0.632	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

يتضح من هذا الجدول أن معامل الارتباط بين كل فقرة وبعدها دالة عند مستوى (0.05)، أي عدد الفقرات الدالة هي (07/07) من المجموع الكلي الممثلة لبعدها تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وهذا دليل على وجود الاتساق الداخلي بين بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (06): معامل الارتباط بين بعد التدقيق الداخلي للممارسات المحاسبية وفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
08	0.679	دال عند 0.05
09	0.695	دال عند 0.05
10	0.641	دال عند 0.05
11	0.834	
12	0.677	
13	0.770	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

يتضح من هذا الجدول أن معامل الارتباط بين كل فقرة وبعدها دالة عند مستوى (0.05)، أي عدد الفقرات الدالة هي (06/06) من المجموع الكلي الممثلة لبعدها التدقيق الداخلي للممارسات المحاسبية وهذا دليل على وجود الاتساق الداخلي لبعدها التدقيق الداخلي للممارسات المحاسبية.

جدول رقم (07): معامل الارتباط بين محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية وفقراته

الابعاد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
تدقيق نظم المعلومات المحاسبية	0.953	دال عند 0.05
التدقيق الداخلي للممارسات المحاسبية	0.966	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

يتضح من هذا الجدول أن معامل الارتباط بين كل بعد ومحورها دالة عند مستوى (0.05)، أي عدد الأبعاد الدالة هي (02/02) من المجموع الكلي الممثلة لمحور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية وهذا دليل على وجود الاتساق الداخلي لمحور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (08): معامل الارتباط بين محور ممارسة المحاسبة الإبداعية وفقراته

الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
14	0.833	دال عند 0.05
15	0.650	
16	0.602	
17	0.604	
18	0.662	دال عند 0.05
19	0.636	دال عند 0.05

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

يتضح من هذا الجدول أن معامل الارتباط بين كل فقرة ومحورها دالة عند مستوى (0.05)، أي عدد الفقرات الدالة هي (06/06) من المجموع الكلي الممثلة لمحور ممارسة المحاسبة الإبداعية وهذا دليل على وجود الاتساق الداخلي لمحور ممارسة المحاسبة الإبداعية.

• ثبات الاستبيان:

سنحاول من خلال هذا الجزء أن نبين مدى ثبات الاستبيان ومصدقيته للعمل في الموضوع من خلال حساب معامل ألفا كرو نباخ حيث كلما كان معامل ألفا أكبر من (0.600)، كلما كان الاستبيان صالحاً للدراسة

جدول رقم (09): معامل ألفا كرو نباخ لفقرات الاستبيان

معامل ألفا كرو نباخ	فقرات الاستبيان
0.859	01
0.839	02
0.842	03

0.831	04
0.835	05
0.840	06
0.838	07
0.847	08
0.852	09
0.838	10
0.832	11
0.844	12
0.831	13
0.840	14
0.841	15
0.849	16
0.848	17
0.845	18
0.843	19

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

جدول رقم (10): معامل ألفا كرو نباخ للاستبيان

معامل ألفا كرو نباخ	محاور الاستبيان
0.943	محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية
0.926	ممارسة المحاسبة الابداعية
0.908	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

لقد تبين أن معامل الثبات (Cronbach's alpha) يساوي (0.908) بالنسبة لكل الاستبيان، وهو أكبر من المعامل (0.60) ما يدل على ثبات أداة الدراسة هذا يعني أن هناك ثبات في المحاور وبالتالي يمكن القول إن الاستبيان يتميز بالثبات.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام برنامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 22) لتفريغ البيانات ومعالجتها واعتمدت من خلاله على الأساليب الإحصائية التالية:

- **التكرارات:** التكرارات تعني تكرار الأشياء أو الأحداث بشكل متكرر أو متتالي، في العديد من السياقات، يمكن أن تشير التكرارات إلى نمط متكرر يحدث في مجال معين، يُستخدم مصطلح "التكرارات" لوصف العملية التي تتكرر فيها نفس العملية أو القيم بشكل متكرر.
- **النسب المئوية:** تشير إلى النسبة المئوية أو النسبة المئوية التي تستخدم لتمثيل العلاقة بين جزء من الشيء والكل.
- **المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل مجال والاستبيان.
- **الانحراف المعياري:** للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة نحو كل عبارة أو فقرة.
- **معامل الارتباط بيرسون** مقياس يُستخدم في الإحصاءات لتقدير العلاقة بين متغيرين. يقيس هذا المعامل درجة الارتباط أو الترابط بين المتغيرين.
- **الفاكرو نباخ:** يستخدم معامل ألفا كرو نباخ لتقدير مدى موثوقية المقياس كأداة قياس
- **إختبار الإنحدار الخطي البسيط:** لاختبار مدى أثر العبارات الواردة في الاستبانة.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها، مناقشتها

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

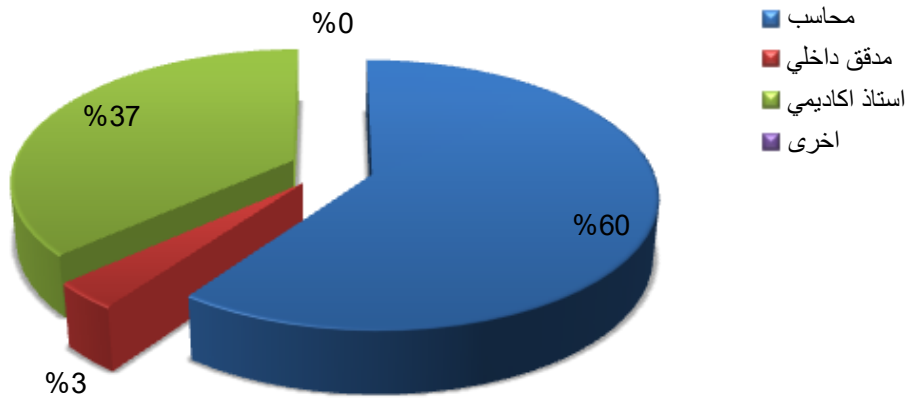
1-حسب الوظيفة الممارسة:

جدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة.

الوظيفة الممارسة	التكرارات	النسبة %
محاسب	18	60
مدقق داخلي	1	03
استاذ أكاديمي	11	37
أخرى	00	00
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22

الشكل الرقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة.



نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة، أن أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة محاسبة المقدر عددهم 18 بنسبة 60% وهي الأعلى من بين الفئات الأخرى، تليها الفئة استاذ أكاديمي كان عددهم 11 بنسبة 37%، وفي الأخير كانت الفئة مدقق داخلي وعددهم 01 بنسبة 03%.

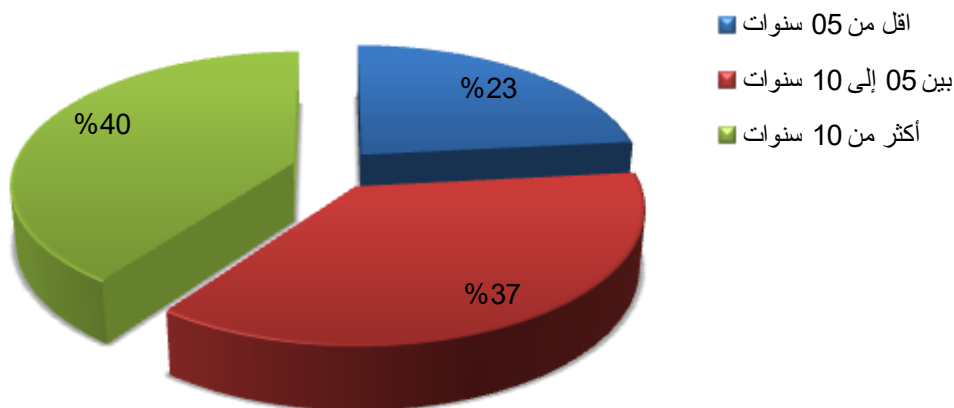
4-حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة %
اقل من 05 سنوات	07	23
بين 05 إلى 10 سنوات	11	37
أكثر من 10 سنوات	12	40
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22

الشكل الرقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، حيث ان أفراد عينة الدراسة يتكونون أكثرهم من فئة أكثر من 10 سنوات وعددهم 12 بنسبة 40%، يليها الفئة بين 05 الى 10 سنوات عددهم 11 بنسبة 37%، وفي الأخير كانت الفئة اقل من 05 سنوات عددهم 07 بنسبة 23%.

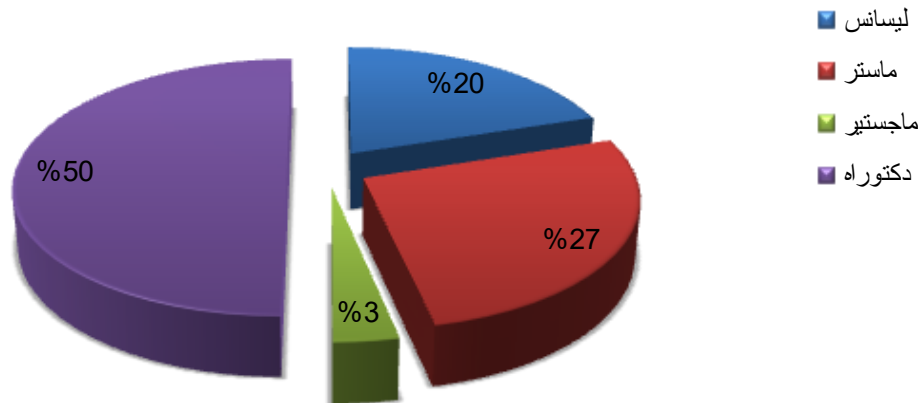
3-حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (13): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة %
ليسانس	06	20
ماستر	08	27
ماجستير	1	03
دكتوراه	15	50
المجموع	30	% 100

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22

الشكل الرقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS22

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية، أن أفراد عينة الدراسة يتكونون من فئة دكتوراه عددهم 15 بنسبة 50% وهي الأعلى من بين الفئات الأخرى، تليها الفئة الماستر وعددهم 08 بنسبة 27%، وفي المرتبة الثالثة فئة ليسانس كان عددهم 06 بنسبة 20%، وفي الأخير كانت فئة ماجستير وعددهم 01 بنسبة 03%.

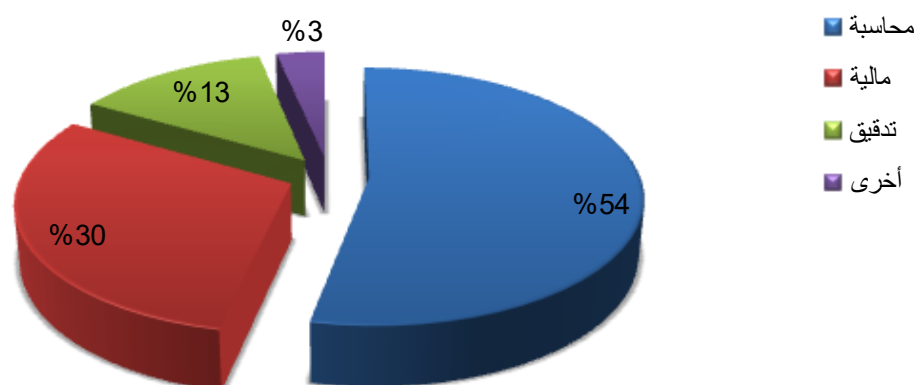
حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (14): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

النسبة %	التكرارات	التخصص العلمي
54	16	محاسبة
30	09	مالية
13	04	تدقيق
03	01	أخرى
% 100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22

الشكل الرقم (06): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.



نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه الذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي، حيث أن أفراد عينة الدراسة يتكونون أكثرهم من فئة محاسبة وعددهم 16 بنسبة 54%، يليها الفئة مالية عددهم 09 بنسبة 30%، وفي المرتبة الثالثة تدقيق وعددهم 04 بنسبة 13%، وفي الأخير كانت الفئة أخرى وعددهم 01 بنسبة 03%.

المطلب الثاني: عرض وتحليل وتفسير استجابات أفراد العينة لأسئلة الاستبيان

بعد تحليل البيانات الأولية من الاستبيان سيتم في هذا المبحث اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال تبيان مدى قبولها أو رفضها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

- عرض وتحليل نتائج اجابات افراد العينة نحو استبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لاستبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحاور
1	موافق	0.421	4.113	محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية
2	موافق	0.520	4.094	ممارسة المحاسبة الإبداعية
	موافق	0.419	4.104	استبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام لاستبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية بلغ (4.104) والانحراف المعياري بقدر ب (0.419) وقد كان الاتجاه العام لاستبيان مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية يقع في المجال (من 3,40 إلى أقل من 4,20) أي موافق، حيث كان المتوسط الحسابي محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية (4.113) وهو الأعلى والانحراف معياري (0.421)، وفي المرتبة الأخيرة محور ممارسة المحاسبة الإبداعية بمتوسط حسابي (4.094) والانحراف معياري (0.520).

وسيتم تفصيل إجابات الأفراد على المحاور كما يلي:

عرض وتحليل نتائج اجابات افراد العينة نحو محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية.

ويتم قياسه من خلال إجابات على المحور الأول، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الاول.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الابعاد
1	موافق	0.401	4.200	بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية
2	موافق	0.475	4.027	بعد التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة
	موافق	0.421	4.113	محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية بلغ (4.113) والانحراف المعياري بقدر ب (0.421) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور التدقيق نظم المعلومات المحاسبية يقع في المجال (3.40-4.20) أي موافق، حيث كان المتوسط الحسابي لبعء تدقيق نظم المعلومات المحاسبية (4.200) وهو الأعلى والانحراف معياري (0.401)، فيما كان بعد التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.027) والانحراف معياري (0.475). وسنحاول فيما يلي التطرق لكل بعد كما يلي:

بعد التدقيق نظم المعلومات المحاسبية:

جدول رقم (17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لبعء التدقيق نظم المعلومات المحاسبية.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
1	موافق بشدة	0.571	4.530	نظام المعلومات المحاسبية من الضروريات في أي مؤسسة حيث يساهم في تنظيم العمليات المالية وتوفير معلومات دقيقة
3	موافق بشدة	0.606	4.330	تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يساهم في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة.
2	موافق بشدة	0.629	4.530	تدقيق نظم المعلومات المحاسبية قادر على اكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية.
4	موافق بشدة	0.691	4.270	تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية.

6	موافق	0.803	3.900	يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
5	موافق	0.765	3.970	تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يكشف استغلال ثغرات القانون في البيانات المالية قبل أنت تصبح أزمات مالية.
7	موافق	0.730	3.870	وجود نظام تدقيق متطور يقلل من الفرص للقيام بممارسة المحاسبة الإبداعية
موافق		0.401	4.200	بعد التدقيق نظم المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام لبعء التدقيق نظم المعلومات المحاسبية بلغ (4.200) والانحراف المعياري بقدر ب (0.401) وقد كان الاتجاه العام لبعء التدقيق نظم المعلومات المحاسبية يقع في المجال (4.20-3.40) أي موافق، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة نظام المعلومات المحاسبية من الضروريات في أي مؤسسة حيث يساهم في تنظيم العمليات المالية وتوفير معلومات دقيقة (4.530) وهو الأعلى والانحراف المعياري (0.571)، وفي المرتبة الأخيرة كانت الفقرة وجود نظام تدقيق متطور يقلل من الفرص للقيام بممارسة المحاسبة الإبداعية بمتوسط حسابي (3.870) والانحراف المعياري (0.730).

بعد التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة:

جدول رقم (18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لبعء التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
3	موافق	0.845	4.100	مساهمة تدقيق داخلي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
1	موافق بشدة	0.750	4.300	ساهم التدقيق الداخلي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
2	موافق	0.629	4.130	يتأكد المحاسب الداخلي من احترام المبادئ المحاسبية.
5	موافق	0.669	3.970	قيام المدقق الداخلي بوظيفته الفحص والتأكد المحدد لبنود
6	موافق	1.061	3.670	القوائم المالية يؤدي إلى التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4	موافق	0.643	4.000	قيام المدقق الداخلي بتحليل القوائم المالية ومقارنتها مع السنوات

			سابقة يساعد للحد من المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.
موافق	0.475	4.027	بعد التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام لبعء التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة بلغ (4.027) والانحراف المعياري بقدر ب (0.475) وقد كان الاتجاه العام لعبارات لبعء التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة يقع في (3.40-4.20) أي موافق، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة ساهم التدقيق الداخلي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية (4.300) وهو الأعلى والانحراف المعياري (0.750)، وفي المرتبة الأخيرة فقرة القوائم المالية يؤدي إلى التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمتوسط حسابي (3.670) والانحراف المعياري (1.061).

• عرض وتحليل نتائج اجابات افراد العينة نحو محور ممارسة المحاسبة الابداعية.

ويتم قياسه من خلال إجابات على المحور الثاني، وعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان، ثم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والاتجاه العام وجاءت على النحو التالي:

جدول رقم (19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام للمحور الثاني.

الترتيب	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
5	موافق	0.999	4.030	التغير في التقديرات المحاسبية أحد أهم أساليب في استخدام المحاسبة الإبداعية
3	موافق	0.803	4.100	تساعد حرية الاختيار السياسية المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.
1	موافق	0.531	4.170	تعد المحاسبة الابداعية ممارسة لها تأثير في اعداد المحاسبة القوائم المالية
2	موافق	0.819	4.130	تساعد اختيار السياسة المحاسبية على زيادة تأثير المحاسبة الابداعية.
4	موافق	0.923	4.100	المحاسبة الابداعية قد تمثل تهديدا لمستخدمي القوائم المالية.
6	موافق	1.066	4.030	يقوم مديري المؤسسات باستخدام المحاسبة الابداعية بقصد تحقيق

مصالحهم				
محور ممارسة المحاسبة الابداعية	4.094	0.520	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط العام لمحور ممارسة المحاسبة الابداعية بلغ (4.094) والانحراف المعياري بقدر ب (0.520) وقد كان الاتجاه العام لعبارات محور ممارسة المحاسبة الابداعية تقع في المجال (3.40-4.20) أي موافق، حيث كان المتوسط الحسابي لفقرة تعد المحاسبة الابداعية ممارسة لها تأثير في اعداد المحاسبة القوائم المالية (4.170) وهو الأعلى والانحراف معياري (0.531)، وفي المرتبة الأخيرة فقرة يقوم مديري المؤسسات باستخدام المحاسبة الابداعية بقصد تحقيق مصالحهم بمتوسط حسابي (4.030) والانحراف معياري (1.066).

المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

$$Y = 0.841 + 0.597x$$

$$Y = 1.789 + 0.522x$$

بعد تحليل البيانات الأولية من الاستبيان سيتم في هذا المبحث اختبار صحة فرضيات الدراسة من خلال تبين مدى قبولها أو رفضها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

أولاً: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

بهدف التحقق من موضوعية نتائج الدراسة، تم الاعتماد على اختبار التوزيع الأعتدالي للبيانات، هذا الأخير الذي يستخدم لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، والذي يؤثر بدوره على اختيار الاختبارات المطلوبة لاختبار الفرضيات، والجدول الموالي يلخص أهم النتائج

الجدول رقم (20): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

Shapiro-Wilk		محاور الدراسة
Sig	قيمة Z	
0.244	0.956	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 22

من خلال الجدول أعلاه حيث نجد مستوى المعنوية لكل مجالات الدراسة (0.244) وهي أكبر من (0,05) وبالتالي فإن بيانات العينة المدروسة تتبع التوزيع الطبيعي، ومنه نستنتج أن بيانات جميع محاور الاستبيان

تتوزع طبيعياً، وبالتالي يمكن إجراء الاختبارات المعملية عليها، ما يستوجب الاعتماد على الاختبارات المعملية للإجابة على الفرضيات الموضوعة.

1. نتائج اختبار الفرضية الأولى

نص الفرضية: كيف يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية في لدى عينة الدراسة.

نقوم بصياغتها إحصائياً كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

الفرضية البديلة (H_1): يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة

جدول رقم (21): ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الأولى.

معامل الانحدار (B)	مستوى الدلالة (sig)	معامل التحديد R^2	قيمة F	قرار الاختبار
0.717	0.00	0.336	14.183	(H_1)

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل الانحدار قد بلغت ($B=0.717$) وهي دالة عند مستوى (0.05)، ومعامل التحديد قد بلغ ($R^2=0.336$) وهذا يدل أن على أن المتغير المستقل (تدقيق نظم المعلومات المحاسبية) يؤثر على المتغير التابع (ممارسة المحاسبة الإبداعية) حسب إجابات عينة الدراسة المستجوبة، كما أنه قدرت قيمة F قد بلغت ($F=14.183$) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).

■ بناء على قرار اختبار الفرضية: نقبل الفرضية البديلة (H_1) ونرفض الفرضية الصفرية (H_0) أي يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

2/ نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية: ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

نقوم بصياغتها إحصائياً كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يساهم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة

الابداعية لدى عينة الدراسة

الفرضية البديلة (H_1): يساهم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة

الابداعية لدى عينة الدراسة.

الجدول رقم (22): ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الثانية.

معامل الانحدار (B)	مستوى الدلالة (sig)	معامل التحديد R^2	قيمة F	قرار الاختبار
0.775	0.00	0.357	15.524	(H_1)

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل الانحدار قد بلغت ($B=0.775$) وهي دالة عند مستوى (0.05)، معامل التحديد قد بلغ ($R^2=0.357$) وهذا يدل أن على أن المتغير المستقل (بعد تدقيق نظم المعلومات المحاسبية) تؤثر على المتغير التابع (ممارسة المحاسبة الابداعية) حسب إجابات عينة الدراسة المستجوبة كما أنه قدرت قيمة F قد بلغت ($F=15.524$) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).

بناءً على قرار اختبار الفرضية: نقبل الفرضية البديلة (H_1) ونرفض الفرضية الصفرية (H_0) أي يساهم التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

3/ نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية: كيف يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية لدى عينة الدراسة

نقوم بصياغتها إحصائياً كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يساهم نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية لدى

عينة الدراسة

الفرضية البديلة (H_1): يساهم نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية لدى عينة

الدراسة

جدول رقم (23): ملخص الارتباط الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة.

معامل الانحدار (B)	مستوى الدلالة (sig)	معامل التحديد R^2	قيمة F	قرار الاختبار
-----------------------	---------------------	------------------------	--------	---------------

(H ₁)	10.515	0.273	0.00	0.572
-------------------	--------	-------	------	-------

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V22

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل الانحدار قد بلغت ($B=0.572$) وهي دالة عند مستوى (0.05)، معامل التحديد قد بلغ ($R^2=0.273$) وهذا يدل أن على أن المتغير المستقل (التدقيق الداخلي لممارسات المحاسبة) تؤثر على المتغير التابع (ممارسة المحاسبة الإبداعية) حسب إجابات عينة الدراسة المستجوبة كما أنه قدرت قيمة F قد بلغت ($F=10.515$) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.05).

■ بناء على قرار اختبار الفرضية: نقبل الفرضية البديلة (H_1) ونرفض الفرضية الصفرية (H_0) أي: يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

Sig	T	Beta		Sig	F	R ²	R	الأبعاد	المتغير المستقل	المتغير التابع
		X2.X1	conotant							
0,000	3,940	0,597	0,841	0,00	15,524	0,334	0,357	نظم المعلومات المحاسبية	التدقيق الداخلي	المحاسبة الإبداعية
0,003	3,243	0,522	1,789	0,003	10,515	0,247	0,273	التدقيق الداخلي	المعلومات المحاسبية	

التحليل الإحصائي:

من أجل دراسة العلاقة بين تدقيق نظم المعلومات والمحاسبة والتقليل من المحاسبة الإبداعية والمتغيرات المفسرة (التدقيق الداخلي ، نظم المعلومات المحاسبية) تم استخدام الانحدار الخطي البسيط المتعدد والذي أعتبر فيه متغيرات (التدقيق الداخلي ، نظم المعلومات المحاسبية) متغيرات مستقلة والتقليل من المحاسبة الإبداعية متغير تابع، كما أظهرت نتائج الانحدار معنوية نموذج الانحدار للبعد الأول وذلك من خلال قيمة F البالغة 15,524 وهي دالة إحصائية ويعني هذا أنه يوجد تأثير للبعد الأول على المتغير التابع.

كماتبين النتائج أن بعد نظم المعلومات المحاسبية يفسر 33,4% من التباين الحاصل في مستوى التقليل من المحاسبة الإبداعية وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R^2 ، كما بلغت قيمة Beta التي توضح العلاقة بين

البعد الأول والمتغير التابع 0,597 وهذا يعني أنه كلما تحسنت نظم المعلومات المحاسبية بوحدة واحدة تحسن التقليل من المحاسبة الإبداعية بمقدار 0,597 وحدة.

كما تبين النتائج أن بعد التدقيق الداخلي يفسر 24,7 % من التباين الحاصل في مستوى التقليل من المحاسبة الإبداعية وذلك بالنظر إلى معامل R^2 ، كما بلغت قيمة Beta التي توضح العلاقة بين البعد الثاني والمتغير التابع 0,522 وهذا يعني أنه كلما تحسنت التدقيق الداخلي بوحدة واحدة تحسن التقليل من المحاسبة الإبداعية بمقدار 0,522 وحدة ، ومنه معادلة الإنحدار المتعدد تكون كمايلي :

$$Y = 0.841 + 0.597x$$

$$Y = 1.789 + 0.522x$$

خلاصة الفصل الثاني

شهدت البيئة المحاسبية في العقود الأخيرة تطوراً ملحوظاً نتيجة التقدم التكنولوجي والاعتماد المتزايد على نظم المعلومات المحاسبية، التي أصبحت تشكل ركيزة أساسية في دعم عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسات، غير أن هذا التطور ورغم مزاياه العديدة، فتح المجال أمام ممارسة "المحاسبة الابداعية" والتي تهدف إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية لتحقيق أغراض معينة، كتحسين الصورة المالية للمؤسسة أو تضليل أصحاب المصلحة.

في هذا السياق برزت أهمية تدقيق نظم المعلومات المحاسبية كأداة رقابية تسعى إلى التأكد من مدى صحة وسلامة البيانات التي تعالجها هذه النظم، ومدى امتثالها للمعايير المحاسبية والضوابط الداخلية، فالتدقيق الفعال لا يقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش بل يمتد إلى تقييم كفاءة النظام المعلوماتي ككل، والكشف عن نقاط الضعف التي قد تستغل لممارسة المحاسبة الابداعية.

في إطار هذه الدراسة قمنا بتوزيع استبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في المجال المحاسبي، بهدف جمع البيانات الضرورية التي تمكننا من تحليل واقع مساهمة التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية لتقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية.

بعد تحليل نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة الدراسة :

وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- أي وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وتقليل من ممارسة المحاسبة الابداعية، وقد كان أغلب إشارة الباحثين إلى أن تدقيق نظم المعلومات يساهم في كشف ثغرات وممارسات المحاسبة الابداعية.
- 2- وجود أنظمة رقابة داخلية شاملة في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية وذلك بتوثيق العمليات المحاسبية وتقييم مدى التزام المحاسبين بالمعايير المحاسبية.
- 3- ثقافة ووعي المدققين بأدوات وأساليب المحاسبة الابداعية، يعزز قدرتهم على كشف المتعاملين به بفعالية.
- 4- آراء المشاركين في هذا الاستبيان ضرورة تحديث النظم المحاسبية بشكل مستمر، وتكوين العاملين عليها في تطبيق معايير تدقيق متقدمة تركز على الجانب التحليلي والفحص الرقمي.

والى ما توصلت الدراسة الى ان التدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية تمثل أداء فعالة لتقليل عن ممارسة المحاسبة الابداعية، وذلك بتوفر الكفاءة الفنية للمدققين، وتوفر أنظمة متطورة وكذلك تعزيز الرقابة الداخلية بأنظمة حديثة.

خاتمة



وفي ختام هذه الدراسة تم التطرق من خلال هذه الدراسة إلى أحد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة المتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية ، وحرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة نفس الأحداث الاقتصادية بهدف التأثير على المعلومات المالية من خلال إعادة صياغتها لتخدم طرف من الأطراف ذات العلاقة وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات المحاسبة الإبداعية لمعالجة إشكالية البحث المتمثلة في مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

من خلال تسليط الضوء على المتغيرين المتغير المستقل ألا وهو نظم المعلومات المحاسبية والمتغير التابع المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب والتعرف على أساليب التي تساعد في الحد من تلك الممارسات.

وعلى هذا الأساس جاءت الدراسة الميدانية من خلال تصميم استبيان والتوجه إلى عينة الدراسة الممثلين في المحاسبين والمدققين الداخليين والأكاديميين المختصين.

نتائج اختبار الفرضيات:

- ✓ **الفرضية الأولى:** حيث تم التوصل الى صحة وصدق هذه الفرضية، أي كيف يؤثر نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية المعلومات المحاسبية في لدى عينة الدراسة.
- ✓ **الفرضية الثانية:** حيث تم التوصل الى صحة وصدق هذه الفرضية، حيث ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.
- ✓ **الفرضية الثالثة:** حيث تم الإثبات أن الفرضية صحيحة وصادقة، أي كيف يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

• عرض نتائج الدراسة

من خلال نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية فقد تم توصل لعدة نتائج نذكرها:

1. وجود علاقة عكسية بين تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وممارسة المحاسبة الإبداعية؛ أي أنه كلما زادت جودة وكفاءة التدقيق؛ قلت فرص ممارسة المحاسبة الإبداعية.

2. قلة وعى عينة الدراسة بخطورة المحاسبة الإبداعية، مما يجعلها لا تولي أهمية كافية لتدقيق نظم المعلومات المحاسبية كأداة للحد منها.
3. ضعف استقلالية المدقق الداخلي في بعض المؤسسات يحدّ من قدرته على كشف أو الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. توجد ممارسات المحاسبة الإبداعية بين المحاسبين في المؤسسات الجزائرية بدرجات متفاوتة.
5. يساهم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
6. الهدف من المحاسبة الإبداعية هو تعزيز الأداء المالي للمؤسسة، أو الاستفادة من المزايا الضريبية وعليه فإن لها المزايا قصيرة الأجل بالنسبة للمؤسسة، ولكن لها سلبيات كثيرة على مستخدمي معلوماتها المالية، بل وحتى للمؤسسة بحد ذاتها في الأمد البعيد.
7. يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.
8. المحاسبة الإبداعية ممارسة قانونية يمكن ممارستها من خلال استغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية.
9. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتدقيق الداخلي لنظم المعلومات المحاسبية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية .

التوصيات واقتراحات

- 1- نرى أن تفعيل دور الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الاقتصادية، وربطها بنظام معلومات محاسبي محكم يمنع التلاعب بالبيانات من مصدرها.
- 2- نرى أن دعم استقلالية المدقق الداخلي وتوفير بيئة عمل مهنية محمية، تضمن حيادية الملاحظات والتقارير دون ضغوط الإدارية.
- 3- نوصي المؤسسات بعمليات تدقيق دورية وشاملة لنظم المعلومات والممارسات المحاسبية، خاصة في المؤسسات الكبرى أو ذات التأثير الاقتصادي الكبير.
- 4- نوصي بإعادة النظر في التشريعات والمعايير المحاسبية لضمان مواكبتها تطور نظم المعلومات والممارسات المحاسبية المستحدثة.
- 5- نرى أن تعزيز ثقافة الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، يؤدي إلى نشر الوعي بمخاطر المحاسبة الإبداعية على مصداقية قوائم المالية.

6- نرى أن من الأفضل إقامة دورات تكوينية باستمرار للمدققين حتى يتماشوا مع التطورات التي تحدث في ميدان المحاسبة الإبداعية.

آفاق الدراسة:

بالنظر لنتائج التي تم توصل إليها من خلال المحاور التي تضمنتها الدراسة فقط؛ يمكن فتح العديد من المجالات التي يمكن أن تكون مجالات مميزة لأبحاث مستقبلية جادة وفعالة، أهمها:

- أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية.
- العلاقة بين جودة نظام المعلومات المحاسبي ومستوى الممارسات الإبداعية في المحاسبة .
- تحليل دور التدقيق الداخلي في تحسين مصداقية المعلومات المالية.
- أثر استقلالية المدقق الداخلي على فعاليته في مواجهة المحاسبة الإبداعية.

قائمه الخصاوير والاعمال جمع



قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المراجع بالعربية

✓ الكتب:

- 1- أحمد عبد المولي الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، جامعة القاهرة - مصر، سنة 2008.
- 2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان الاردن، طبعة الأولى، سنة 2015.
- 3- سعد فؤاد علي حبابة، أصول تدقيق الحسابات، دار الابتكار للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الأولى، سنة 2017.
- 4- توفيق تمار وآخرون، مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، 2021.
- 5- د عبد الرزاق مُحمَّد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة، قسم محاسبة، الطبعة 2، 1999.
- 6- طارق عبد العال حماد، كتاب المحاسبة والابتكارية ودوافعها وأسبابها وأثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 7- عبد الرزاق مُحمَّد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، ط1، 2004.
- 8- عبد الرزاق مُحمَّد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
- 9- عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 10- علي عبودي نعمة الجبوري، د حلام زواوي، مجلة الدراسات المالية المحاسبية الإدارية، المجلد 7، العدد 1، جوان 2020.
- 11- فريد كوتل وخالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، دار زمزم، الأردن، 2015.
- 12- مطر مُحمَّد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، ط10، عمان الاردن، 2008.
- 13- منال مُحمَّد الكردي، جلال إبراهيم العيد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003.

14- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الطبعة 3، عمان، 2006.

15- هوام جمعة، المحاسبة الإبداعية والاحتيايل في التقارير المالية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، الأردن، 2021.

✓ المجالات والملتقيات:

16- لياس قلاب ذبيح، محاضرات التدقيق المالي، جامعة 8 ماي 1945 - قلمة، سنة 2020/2019.

17- بوحفص رواني، مطبوعة في التدقيق المالي والمحاسبي، جامعة غرداية، سنة 2018/2017.

18- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جمل حسين الصوفي، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المعتمدة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الإسرائ، الأردن، 2011.

19- حمادي علي، أثر المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة مُجّد خضير، بسكرة، 2011.

20- خلادي راضية، دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وانعكاساته على حوكمة الشركات مجلة أراء الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة لمدية، أفلو، المجلد 2، العدد 2.

21- سعيدي أحلام، دين موفقي علي، مساهمة نظام الرقابة الداخلية في الحد من المخالفات المحاسبية في ظل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 8، العدد 1، جوان 2021.

22- سعيدي فارس، العراي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 3، المجلد 12، 2020.

23- سمية أحمد ميلي، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين أداء البنوك جامعة مُجّد بوضياف بالمسيلة، مجلة محاسبة، العدد 02، 2020.

24- عبد الرزاق مُجّد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية.

25- عبد الرزاق مُجّد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، الأردن، 2004.

26- عبد الرزاق مُجّد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة، الأردن، 2003.

- 27- فتحة أميرة، آخرون، أثر استخدام أساليب الإدارية في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد1، مارس2022.
- 28- لعبدي مهوات وآخرون، دور لجان المراجع في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 12، العدد 03، 2020.
- 29- محمد الأمين علوان، محاضرات في مقياس التسيير المالي، جامعة لونيبي على - البليدة 2، سنة 2021/2022.

✓ المذكرات:

- 30- ألاء مهدي هادي، العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج "ميلر" في قياس إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قادسية، العراق، 2017.
- 31- عبد السلام مخالفة، مريم ريان عكروم، ادراك ممارسة المحاسبة الإبداعية واليات الحد منها دراسة استطلاعية، جامعة محمد البشير الابراهيمى برج بوعرييج، سنة 2024.
- 32- باخجة عبد الله، محمد الطالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، رسالة ماجستير، جامعة السليمانية العراق، 2013.
- 33- خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، رسالة لنيل شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2014.
- 34- رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية- فرع نقود ومالية-، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004.
- 35- مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة لنيل الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، الجزائر، 2009.

ثانيا: المراجع الاجنبية:

- 36- Michael Jones, Creative accounting, fraud and international accounting scandals, Wiley, Alwilayat Almutahida Al Amrikiya, 2011.

ثالثاً: المواقع الالكترونية:

HPS://WWW.DAFTRO.COM,20:30,15/02/2025.

الحقوق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: مالية مؤسسة

استمارة استبيان
مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من
ممارسة المحاسبة الإبداعية

في إطار إعداد مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان: "مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية"؛ نضع بين أيديكم هذا الاستبيان، الذي يهدف إلى جمع البيانات ومعلومات من ميدان الواقع، حول مساهمة تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

تم إعداد هذا الاستبيان لأغراض علمية بحثية، ونؤكد لكم أنّ كافة المعلومات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في إطار هذا البحث الأكاديمي.

نأمل منكم التفضل بالإجابة بكل موضوعية وشفافية بوضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة، ولما في ذلك من مساهمة فعالة في إنجاح هذا العمل الأكاديمي.

المحاسبة الإبداعية: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون للقوائم المالية من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها.

نظم المعلومات المحاسبية: كما عرف نظم المعلومات على أنه "مجموعة منظمة من الأفراد، المعدات، البرامج، شبكات الاتصال، وموارد البيانات التي تقوم بتجميع وتخزين وتوزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة داخل المؤسسة.

التدقيق الداخلي: وظيفة يؤديها الموظفون من داخل المشروع تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من أن المقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية.

الأسئلة الشخصية:

1. الوظيفة الممارسة:

محاسب ☐ مدقق داخلي ☐ أستاذ أكاديمي متخصص ☐ أخرى ☐

2. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ☐ 05 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

3. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

4. حسب التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ باحثة ☐ أخرى ☐

المحور الأول: تدقيق نظم المعلومات المحاسبية

البعد 01: نظم المعلومات المحاسبية

	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	- نظام المعلومات المحاسبية من الضروريات في أي مؤسسة، حيث يساهم في تنظيم العمليات المالية وتوفير معلومات دقيقة					
02	- تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يساهم في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة.					
03	- تدقيق نظم المعلومات المحاسبية قادر على اكتشاف الأخطاء في البيانات المحاسبية.					
04	- تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يمكن أن يساهم في تحسين جودة التقارير المالية.					
05	- يساهم تدقيق نظم المعلومات المحاسبية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.					
06	- تدقيق نظم المعلومات المحاسبية يكشف استغلال ثغرات القانون في البيانات المالية قبل أنت تصبح أزمات مالية.					
07	- وجود نظام تدقيق متطور يقلل من الفرص للقيام بممارسة المحاسبة الإبداعية.					

البعد 02: التدقيق الداخلي مساهمته في الحد لممارسة المحاسبة الإبداعية

08	-	مساهمة تدقيق داخلي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
09	-	ساهم التدقيق الداخلي في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.				
10	-	يتأكد المحاسب الداخلي من احترام المبادئ المحاسبية.				
11	-	قيام المدقق الداخلي بوظيفته الفحص والتأكد المحدد لبنود القوائم المالية يؤدي إلى التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.				
12	-	قيام المدقق الداخلي بتحليل القوائم المالية ومقارنتها مع السنوات سابقة يساعد للحد من المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.				
13	-	يقوم المدقق الداخلي بمهامه داخل المؤسسة عن طريق فحص وتقييم ورقابة المعلومات والتقارير والنتائج.				

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

14	-	التغير في التقديرات المحاسبية أحد أهم أساليب في استخدام المحاسبة الإبداعية				
15	-	تساعد حرية الاختيار السياسية المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.				
16	-	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة لها تأثير في أعداد القوائم المالية.				
17	-	تساعد اختيار السياسة المحاسبية على زيادة تأثير المحاسبة الإبداعية.				
18	-	المحاسبة الإبداعية قد تمثل تهديدا لمستخدمي القوائم المالية.				
19	-	يقوم مديري المؤسسات باستخدام المحاسبة الإبداعية بقصد تحقيق مصالحهم.				

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير والشكر على المساعدة

Correlations

	1	2	3	4	5	6	
1	Correlation de Pearson	1	.265	-.147-	-.023-	-.256-	-.352-
	Sig. (bilateral)		.156	.438	.903	.173	.056
	N	30	30	30	30	30	30
2	Correlation de Pearson	.265	1	.422*	.356	.354	.248
	Sig. (bilateral)	.156		.020	.053	.055	.187
	N	30	30	30	30	30	30
3	Correlation de Pearson	-.147-	.422*	1	.534	.451*	.182
	Sig. (bilateral)	.438	.020		.002	.012	.337
	N	30	30	30	30	30	30
4	Correlation de Pearson	-.023-	.356	.534	1	.236	.409*
	Sig. (bilateral)	.903	.053	.002		.209	.025
	N	30	30	30	30	30	30
5	Correlation de Pearson	-.256-	.354	.451*	.236	1	.444*
	Sig. (bilateral)	.173	.055	.012	.209		.014
	N	30	30	30	30	30	30
6	Correlation de Pearson	-.352-	.248	.182	.409*	.444*	1
	Sig. (bilateral)	.056	.187	.337	.025	.014	
	N	30	30	30	30	30	30
7	Correlation de Pearson	.011	.182	.160	.278	.564	.239
	Sig. (bilateral)	.954	.337	.398	.137	.001	.204
	N	30	30	30	30	30	30
نظم	Correlation de Pearson	.656	.667	.636	.688	.736	.684

الملحق

Sig. (bilateral)	.001	.000	.000	.000	.000	.001
N	30	30	30	30	30	30

Correlations

	7٥
1٥	Correlation de Pearson .011 Sig. (bilateral) .954 N 30
2٥	Correlation de Pearson .182 Sig. (bilateral) .337 N 30
3٥	Correlation de Pearson .160 Sig. (bilateral) .398 N 30
4٥	Correlation de Pearson .278 Sig. (bilateral) .137 N 30
5٥	Correlation de Pearson .564 Sig. (bilateral) .001 N 30
6٥	Correlation de Pearson .239 Sig. (bilateral) .204 N 30
7٥	Correlation de Pearson 1 Sig. (bilateral)

الملحق

	N	30
نظم	Correlation de Pearson	.632
	Sig. (bilateral)	.000
	N	30

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

Correlations

		1ᵛ	2ᵛ	3ᵛ	4ᵛ	5ᵛ	6ᵛ
1ᵛ	Correlation de Pearson	1	.441*	.493**	.433*	-.154-	.063
	Sig. (bilateral)		.015	.006	.017	.417	.739
	N	30	30	30	30	30	30
2ᵛ	Correlation de Pearson	.441*	1	.497**	.021	-.260-	-.072-
	Sig. (bilateral)	.015		.005	.914	.165	.707
	N	30	30	30	30	30	30
3ᵛ	Correlation de Pearson	.493**	.497**	1	.339	-.034-	.341
	Sig. (bilateral)	.006	.005		.067	.857	.065
	N	30	30	30	30	30	30
4ᵛ	Correlation de Pearson	.433*	.021	.339	1	.615**	.722**
	Sig. (bilateral)	.017	.914	.067		.000	.000
	N	30	30	30	30	30	30
5ᵛ	Correlation de Pearson	-.154-	-.260-	-.034-	.615**	1	.808**
	Sig. (bilateral)	.417	.165	.857	.000		.000
	N	30	30	30	30	30	30

الملحق

6د	Correlation de Pearson	.063	-.072-	.341	.722**	.808**	1
	Sig. (bilateral)	.739	.707	.065	.000	.000	
	N	30	30	30	30	30	30
الداخلي	Correlation de Pearson	.679**	.695*	.641**	.834**	.677**	.770**
	Sig. (bilateral)	.001	.003	.000	.000	.001	.000
	N	30	30	30	30	30	30

Correlations

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

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

Correlations

	نظم	الداخلي	محور 1
نظم	Correlation de Pearson	1	.842**
	Sig. (bilateral)	.000	.000
	N	30	30
الداخلي	Correlation de Pearson	.842**	1
	Sig. (bilateral)	.000	.000
	N	30	30
محور 1	Correlation de Pearson	.953**	.966**
	Sig. (bilateral)	.000	.000
	N	30	30

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

Correlations

	ب 1	ب 2	ب 3	ب 4	ب 5	ب 6
ب 1	Correlation de Pearson 1	.468**	.249	.752**	.295	.193
	Sig. (bilateral)	.009	.184	.000	.113	.307
	N 30	30	30	30	30	30
ب 2	Correlation de Pearson .468**	1	.364*	.294	-.293-	.560**
	Sig. (bilateral) .009		.048	.115	.116	.001
	N 30	30	30	30	30	30
ب 3	Correlation de Pearson .249	.364*	1	.026	.176	.295
	Sig. (bilateral) .184	.048		.890	.352	.114
	N 30	30	30	30	30	30
ب 4	Correlation de Pearson .752**	.294	.026	1	-.018-	.074
	Sig. (bilateral) .000	.115	.890		.924	.699
	N 30	30	30	30	30	30
ب 5	Correlation de Pearson .295	-.293-	.176	-.018-	1	.067
	Sig. (bilateral) .113	.116	.352	.924		.727
	N 30	30	30	30	30	30
ب 6	Correlation de Pearson .193	.560**	.295	.074	.067	1
	Sig. (bilateral) .307	.001	.114	.699	.727	
	N 30	30	30	30	30	30
ب 7	Correlation de Pearson .833**	.650**	.602**	.602**	.662*	.636**
	Sig. (bilateral) .000	.000	.005	.000	.004	.000

N	30	30	30	30	30	30
---	----	----	----	----	----	----

Correlations

	الابداعية
ب 1	Correlation de Pearson .833** Sig. (bilateral) .000 N 30
ب 2	Correlation de Pearson .650** Sig. (bilateral) .000 N 30
ب 3	Correlation de Pearson .502** Sig. (bilateral) .005 N 30
ب 4	Correlation de Pearson .602** Sig. (bilateral) .000 N 30
ب 5	Correlation de Pearson .362* Sig. (bilateral) .049 N 30
ب 6	Correlation de Pearson .636** Sig. (bilateral) .000 N 30
ب 7	Correlation de Pearson 1 Sig. (bilateral) N 30

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

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

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valade	30	100.0
Exclud ^e	0	.0
Total	30	100.0

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

Satisfies de friability

Alpha de Cronbach	Nombre elements
.908	3

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
محور 1	8.1986	.846	.722	.943
الابداعية	8.2181	.658	.773	.926
الاستبيان	8.2083	.703	1.000	.724

الملحق

Satisfies

	الوظيفة	الخبرة	المؤهل	التخصص
N	Valade	30	30	30
	Man quant	0	0	0

الوظيفة

	Frequency	Percentage	Percentage valid	Percentage cumuli
Valade محاسب	18	60.0	60.0	60.0
1.3	1	3.3	3.3	63.3
استاذ أكاديمي	11	36.7	36.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percentage	Percentage valid	Percentage cumuli
Valade اقل من 5 سنوات	7	23.3	23.3	23.3
من 05 الى 10 سنوات	11	36.7	36.7	60.0
أكثر من 10 سنوات	10	33.3	33.3	93.3
4	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤهل

	Frequency	Percentage	Percentage valid	Percentage cumuli
Valade ليسانس	6	20.0	20.0	20.0

الملحق

ماستر	8	26.7	26.7	46.7
ماجستير	1	3.3	3.3	50.0
دكتوراه	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percentage	Percentage valid	Percentage cumuli
Valade محاسبية	15	50.0	50.0	50.0
1.3	1	3.3	3.3	53.3
مالية	9	30.0	30.0	83.3
تدقيق	4	13.3	13.3	96.7
اخرى	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Satisfies descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
محور 1	30	4.1139	.42111
الابداعية	30	4.0944	.52098
الاستبيان	30	4.1042	.41928
N valid (listed)	30		

Satisfies descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
نظم	30	3.14	5.00	4.2000	.40162

الملحق

الداخلي	30	3.00	5.00	4.0278	.47562
محور 1	30	3.07	5.00	4.1139	.42111
N valid (listed)	30				

Satisfies descriptives

	N	Moyenne	Eckart type
1 ن	30	4.53	.571
2 ن	30	4.33	.606
3 ن	30	4.53	.629
4 ن	30	4.27	.691
5 ن	30	3.90	.803
6 ن	30	3.97	.765
7 ن	30	3.87	.730
نظم	30	4.2000	.40162
N valid (listed)	30		

Satisfies descriptives

	N	Moyenne	Eckart type
1 د	30	4.10	.845
2 د	30	4.30	.750
3 د	30	4.13	.629
4 د	30	3.97	.669
5 د	30	3.67	1.061
6 د	30	4.00	.643
الداخلي	30	4.0278	.47562

N valid (listed)	30		
------------------	----	--	--

Satisfies descriptives

	N	Moyenne	Eckart type
ب 1	30	4.03	.999
ب 2	30	4.10	.803
ب 3	30	4.17	.531
ب 4	30	4.13	.819
ب 5	30	4.10	.923
ب 6	30	4.03	1.066
الابداعية	30	4.0944	.52098
N valid (listed)	30		

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valade		Man quant		Total	
	N	Percentage	N	Percentage	N	Percentage
الاستبيان	30	100.0%	0	0.0%	30	100.0%

Descriptives

	Satisfies	Error standard
الاستبيان	Moyenne 4.1042	.07655
Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inferior 3.9476	
	Borne supérieure 4.2607	

Moyenne torque à 5 %	4.0999	
Median	4.2262	
Variance	.176	
Eckart type	.41928	
Minimum	3.37	
Maximum	4.92	
Plage	1.55	
Plage interquartile	.58	
Asymmetries	.126	.427
Kurtosis	-.498-	.833

Tests de normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Satisfies	Dell	Sig.	Satisfies	dell	Sig.
الاستبيان	.136	30	.168	.956	30	.244

a. Correction de signification de Lilli fors

Recapitulative des models

Module	R	R-deux	R-deux adjust	Error standard de estimation
1	.580 ^a	.336	.313	.43197

a. Predictors: (Constante), معرور 1

Anova

Module	Somme des carres	dell	Carré moyen	F	Sig.
1 Regression	2.647	1	2.647	14.183	.001 ^b
Residues	5.225	28	.187		
Total	7.871	29			

a. Variable dependent:

b. Predictors: (Constante),

Coefficients

Module	Coefficients non standardize		Coefficients standardize	t	Sig.
	B	Eckart standard	Beta		
1 (Constante)	1.143	.788		1.452	.158
محور 1	.717	.190	.580	3.766	.001

a. Variable dependent:

Variables introits/sliminess

Module	Variables introits	Variables eliminate	Methode
1	نظم ^b	.	Intradural

a. Variable dependent:

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Recapitulative des models

Module	R	R-deux	R-deux adjust	Error standard de estimation
1	.597 ^a	.357	.334	.42527

a. Predictors : (Constante),

Anova

Module	Somme des cares	Dal	Carré moyen	F	Sig.
1 Regression	2.807	1	2.807	15.524	.000 ^b
Residues	5.064	28	.181		
Total	7.871	29			

a. Variable dependent:

b. Predictors: (Constante),

Coefficients

Module	Coefficients non standardize		Coefficients standardize	t	Sig.
	B	Eckart standard	Beta		
1 (Constante)	.841	.829		1.013	.320
نظم	.775	.197	.597	3.940	.000

a. Variable dependent :

Recapitulative des models

Module	R	R-deux	R-deux adjust	Error standard de estimation
1	.522 ^a	.273	.247	.45207

a. Predictors : (Constante),

Anova

Module	Somme des cares	dell	Carré moyen	F	Sig.
1 Regression	2.149	1	2.149	10.515	.003 ^b
Residues	5.722	28	.204		
Total	7.871	29			

a. Variable dependent:

b. Predictors: (Constante),

Coefficients

Module	Coefficients non standardize		Coefficients standardize	t	Sig.
	B	Eckart standard	Beta		
1 (Constante)	1.789	.716		2.500	.019
الداخلي	.572	.177	.522	3.243	.003

a. Variable dependent :

Satisfies de friability

Alpha de Cronbach	Nombre elements
.849	19

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
1 د	73.60	59.559	-.083-	.859
2 د	73.80	53.890	.550	.839
3 د	73.60	54.593	.448	.842
4 د	73.87	51.568	.716	.831
5 د	74.23	51.771	.583	.835
6 د	74.17	53.178	.483	.840
7 د	74.27	53.030	.526	.838
1 د	74.03	54.171	.343	.847
2 د	73.83	56.282	.205	.852
3 د	74.00	53.655	.554	.838
4 د	74.17	52.006	.695	.832
5 د	74.47	51.568	.424	.844
6 د	74.13	51.775	.752	.831
1 ب	74.10	51.059	.497	.840
2 ب	74.03	53.206	.453	.841

الملحق

ب 3	73.97	56.930	.243	.849
ب 4	74.00	54.759	.307	.848
ب 5	74.03	53.068	.389	.845
ب	74.10	51.128	.452	.843

الملحق 03: الأساتذة المحكمين

الأستاذ	الجامعة
مُحَمَّد سالمي الدينوري	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
الحاج أحمد فوزي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
يحي عبد اللاوي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

