



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

—دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية

الوادي—

تحت إشراف:

د/ رشيدة خالدي

المشرف المساعد:

أ د/ الأزهر عزه

إعداد الطالبات:

✓ عائشة حسونة

✓ فاطمة هاني

✓ فاطمة الزهرة منصوري

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مشرفا مساعدا

ممتحنا

د. بلقاسم بن خليفة أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. رشيدة خالدي أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. الأزهر عزه أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. وردة سعادة أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

السنة الجامعية: 2021/2020م



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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

—دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الوادي—

تحت إشراف:

د/ رشيدة خالدي

المشرف المساعد:

أ د/ الأزهر عزه

إعداد الطالبات:

✓ عائشة حسونة

✓ فاطمة هاني

✓ فاطمة الزهرة منصوري

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مشرفا مساعدا

ممتحنا

د. بلقاسم بن خليفة أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. رشيدة خالدي أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. الأزهر عزه أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

د. وردة سعادة أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

السنة الجامعية: 2021/2020م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ

خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ اقْرَأْ وَرَبُّكَ الْأَكْبَرُ

الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ

سورة العلق

الإهداء

إلى من قال فيهما الله عز وجل "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الوالدين الكريمين حفظهما الله

إلى كل إخوتي وأخواتي

إلى صديقاتي وزميلاتي في الدراسة والعمل

عائشة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

من صبرا وتحملا من أجلي والدي الكريمين حفظهما الله .

من أيد ودعم إخوتي .

صديقاتي وزملائي في الدراسة .

من مدي المساعدة من قريب أو بعيد ولو بابتسامة .

كل من سار على الدرب وأخلص .

فاطمة

الإهداء

إلى من يدفعني دائماً نحو النجاح . . . أمي وأبي

إلى سندي في هذه الحياة . . . إخوتي وأخواتي

إلى صهاريج النور التي تضيئ ظلمات الجهل . . . معلمين وأساتذة

فاطمة الزهراء

شكر وتقدير

الحمد لله خالق الألسن واللغات، وواضع الألفاظ والمعاني بحسب ما اقتضته حكمته بالغات، والصلاة والسلام

على سيدنا محمد أفصح الخلق لسانا وأعزهم بيانا وعلى آله وصحبه أنصارا وأعوانا وبعد:

نشكر الله ونحمده حمدا كثيرا مباركا فيه على جزيل عطائه وعلى كل ما أنعم به علينا أن وفقنا لإتمام هذا البحث، ونسأله تعالى أن ينفع به، مراجين منه عز وجل التوفيق والسداد في باقي مشوارنا البحثي.

و تتقدم بالشكر الجزيل والتقدير إلى الأستاذة: الدكتورة مرشيدة خالدي

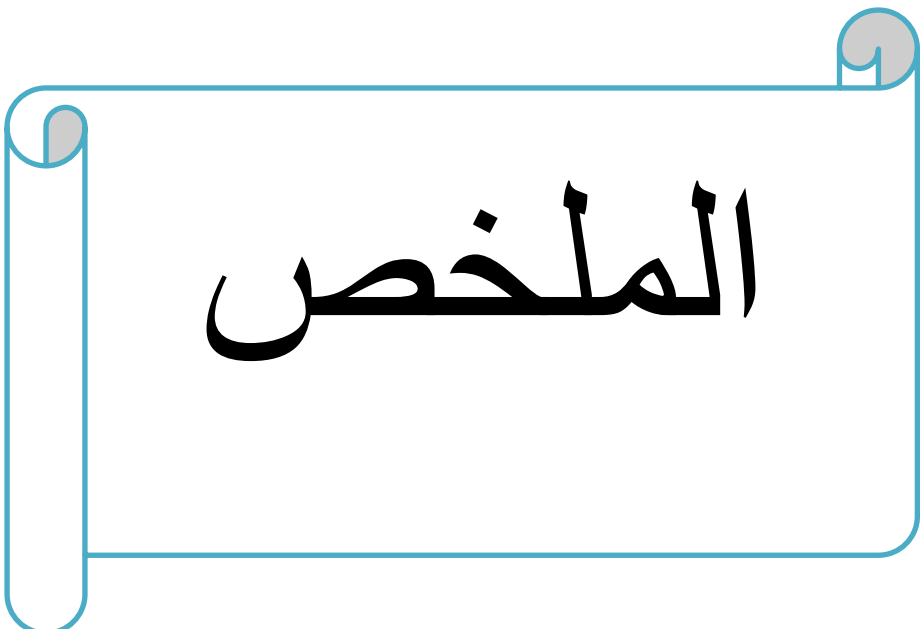
لمرافقتها لنا خلال هذا العمل والتي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها .

كما لا يفوتنا أن تتوجه بالشكر والتقدير للأستاذة الأفاضل في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وعلى وجه الخصوص من درسونا تخصص محاسبة وتدقيق على كل ما قدموه لنا خلال مشوارنا الجامعي .

من أمد لنا يد العون وسأهم في تذليل الصعوبات طيلة أطوار إنجازه هذا العمل.

شكرا لكم وجزاكم الله عنا خير جزاء

الطالبات



المأخض

الملخص:

أصبح للتدقيق الخارجي دور فعال ومهم في الآونة الأخيرة نظرا للواقع الذي تعرفه بيئة الأعمال من تلاعبات وتضليل للحقائق وتغيير في الأرقام والمبالغ المالية تحت مسمى المحاسبة الإبداعية. وسنحاول من خلال هذه الدراسة الإجابة عن السؤال الآتي: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وذلك بهدف التعرف على دور التدقيق الخارجي وأهميته والتحديات الذي يواجهه المدقق الخارجي لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية وسعيه الدائم لإعطاء الصورة الحقيقية عن وضع المؤسسة مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

وهذا من خلال القيام بدراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الوادي. ولتحقيق هذا الهدف تم العمل عن طريق توزيع استمارة استبيان على مكاتب المحاسبة في الوادي وأساتذة الاختصاص لجمع المعلومات، ثم تحليلها عن طريق استخدام برنامج التحليل الإحصائي Spss، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها أنه وعلى الرغم من الدور الفعال لمهنة التدقيق والمدقق الخارجي في الحد من ممارسات الإبداعية إلا أنه يبقى وسيلة تفتقر إلى الدقة المطلقة، أي أنه لا يستطيع لوحده الحد بشكل كلي من هذه الممارسات ولا بد من تضافر الجهود مع الإدارة لنجاح هذه المهمة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، مدقق خارجي، محاسبة إبداعية

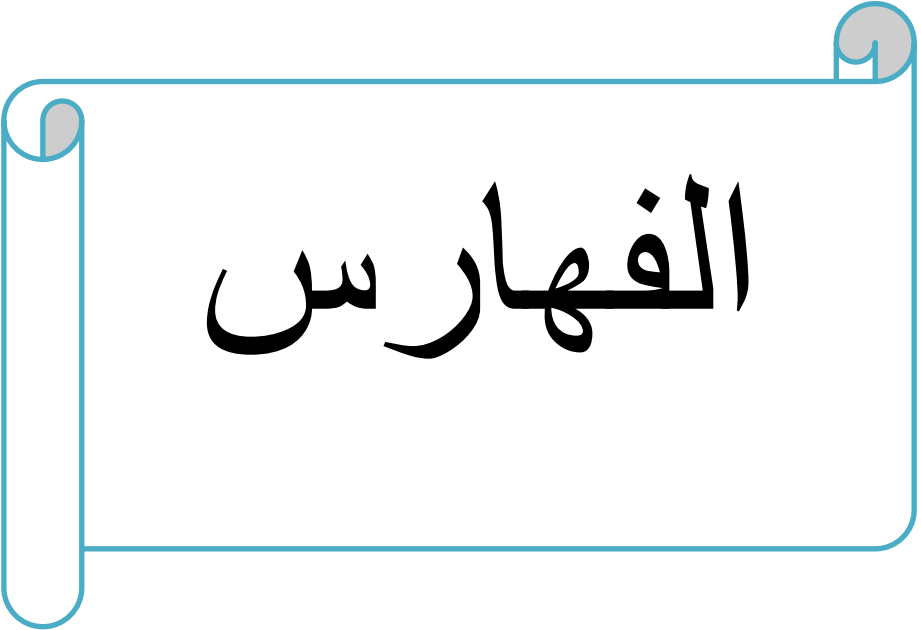
Abstract:

The external audit has become an effective and important role in recent times due to the reality that the business environment knows of manipulations, misrepresentation of facts and change in numbers and amounts of money under the name of creative accounting.

Through this study, we will try to answer the following question: To what extent does external audit contribute to limiting creative accounting practices?

With the aim of identifying the role of external audit and its importance and the challenge that the external auditor knows to reveal creative accounting methods and his constant quest to give a true picture of the status of the institution, which increases the confidence of users of financial statements. This is done by conducting a field study of a sample of professionals and academics in El-Oued Valley. To achieve this goal, work was done by distributing a questionnaire to the accounting offices in the valley and the professors of specialization to collect information, and then analyzed it by using the statistical analysis program Spss, This study has reached several results, the most important of which is that despite the effective role of the audit profession and the external auditor in limiting creative practices, it remains a method that lacks absolute accuracy, meaning that it alone cannot completely limit these practices, and efforts must be combined with management for the success of this task.

Keywords: external audit, external auditor, creative accounting



الفهارس

فهرس المحتويات

الإهداء

الشكر

الملخص

I-I

فهرس المحتويات

I

فهرس الجداول والأشكال

I

قائمة الملاحق

أ- د

المقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

2

تمهيد الفصل الأول

3

المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

3

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

11

المطلب الثاني: مهنة المدقق الخارجي

15

المطلب الثالث: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية

22

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

22

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

23

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

24

المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

26

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

26

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

27

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

28

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وإبراز ما تتميز به الدراسة الحالية

29

خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني: دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الوادي

31

تمهيد الفصل الثاني

32

المبحث الأول: الطرق والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية

32

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

33

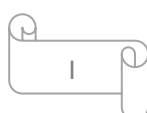
المطلب الثاني: أدوات الدراسة وبرامجها

37

المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها

37

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية



40	المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة
44	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
48	خلاصة الفصل الثاني
50	الخاتمة
53	قائمة المراجع
62	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

28	مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	الجدول 1-1
32	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	الجدول 1-2
34	معامل الثبات لفقرات الاستمارة (ألفا كرونباخ).	الجدول 2-2
35	يبيّن درجات مقياس ليكارت	الجدول 3-2
37	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	الجدول 4-2
38	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الجدول 5-2
38	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول 6-2
39	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الجدول 7-2
40	رموز فقرات المحور الاول	الجدول 8-2
41	يبيّن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول	الجدول 9-2
42	رموز فقرات المحور الثاني	الجدول 10-2
42	يبيّن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني	الجدول 11-2
43	رموز فقرات المحور الثالث	الجدول 12-2
43	يبيّن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث	الجدول 13-2
45	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	الجدول 14-2
46	اختبار ANOVA	الجدول 15-2
46	اختبار ANOVA	الجدول 16-2
47	اختبار ANOVA	الجدول 17-2

فهرس الأشكال

6	الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي	الشكل 1-1
37	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.	الشكل 1-2
38	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	الشكل 2-2
39	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل 3-2
40	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الشكل 4-2

قائمة الملاحق

الملحق 01	الاستمارة
الملحق 02	مخرجات spss
الملحق 03	الأساتذة المحكمين

مَقْدَمَةٌ

مقدمة

أولاً - توطئة:

إن كبر وتوسع المشاريع وزيادة حجم نشاط المؤسسات والشركات أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة والتسيير وبالتالي زيادة حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات صادقة وواضحة وبعيدة عن الغش والتلاعب، مما استوجب من الإدارة اللجوء إلى عدة طرق لضمان ثقة المستفيدين من هذه المعلومات، ومن بينها القيام بعملية التدقيق الخارجي أو ما يعرف بعملية المراجعة الخارجية، والتي يقوم بها شخص مؤهل قانونياً ويكون مستقلاً عن كيان المؤسسة يطلق عليه المدقق الخارجي أو مراجع الحسابات، حيث يعتبر المسؤول الأول عن وضع برنامج التدقيق ويقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد والذي يعبر عن الواقع الفعلي والحقيقي لوضع المؤسسة.

وليكون عمل المدقق إيجابياً وفعالاً ويحقق الهدف المسطر هناك مؤهلات لا بد من توافرها فيه ومعايير تنظم عمله وقواعد عليه أن يلتزم بها ويطبّقها لضمان نجاح عملية التدقيق.

وعلى الرغم من كل ما تم سنّه من قوانين وضوابط أخلاقية من طرف الهيئات المشرفة على هذه المهنة، إلا أن هناك من المراجعين والمحاسبين من يخالفها ويقوم بتلاعبات لغرض التضليل وإخفاء الحقائق من أجل خدمة أغراض المسيرين والإدارة وإظهار المؤسسة على غير حقيقتها، ويطلق على مثل هذه الممارسات بالمحاسبة الإبداعية أو إدارة الأرباح والتي تعتبر من المصطلحات الحديثة في عالم المحاسبة، وقد ارتبط ظهورها بمواجهة المؤسسات صعوبات خلال الأزمات التي مرت بها نتيجة تضخيم الأرقام بغية تحقيق أرباح أفضل، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة والمرونة في تطبيق السياسات والطرق المحاسبية.

وكنتيجة لهذه الممارسات ازداد دور وأهمية التدقيق الخارجي، كما زادت المسؤولية على عاتق المدقق لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية ومواجهتها باختبارات واجراءات متعددة وهذا من أجل إعطاء معلومات مالية للمستفيدين منها تتمتع بالشفافية والمصداقية.

ثانياً- المشكلة الرئيسية:

وبناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

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

ثالثاً- الأسئلة الفرعية:

من التساؤل الرئيسي السابق يمكننا أن نُثير مجموعة من الأسئلة الجزئية تسهيلاً للإجابة عن المشكلة الرئيسية:

① هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة؟

② هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية والتخصص العلمي؟

③ هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة؟

رابعاً- فرضيات الدراسة:

وكإجابة مؤقّنة على التساؤلات السابقة نعتمد الفرضيات الآتية:

- ① توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة؛
- ② توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية والتخصص العلمي؛
- ③ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة.

خامساً- مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بالتخصّص المدروس؛
- معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال؛
- التعمق في موضوع المحاسبة الإبداعية وربط علاقتها بالتدقيق الخارجي.

سادساً- أهمية الدراسة وأهدافها:

1. أهمية الدراسة: تمّ تناول موضوع دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نظراً للاعتبارات الآتية:

- أهمية الموضوع على الصعيد الوطني والدولي نظراً لما خلفته ممارسة المحاسبة الإبداعية من انحرافات لكبرى الشركات؛
- أهمية ما يقوم به المدقق الخارجي من اجراءات لكشف ومنع ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. أهداف الدراسة: نسعى إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ♦ محاولة الإلمام بأهم المفاهيم النظرية الخاصة بموضوع التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية؛
- ♦ التعرف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي والمسؤولية التي يلتزم بها لردع ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ♦ معرفة المغالطات التي تنشأ عن استعمال المحاسبة الإبداعية والتي من شأنها أن تغير في حقائق القوائم المالية.

سابعاً- الاطار الزمني والمكاني:

إن الدراسة الميدانية، تَفَرّضُ علينا تحديد الإطار الزمني التي سَتُدْرَسُ خلاله متغيرات البحث، والإحصائيات والمعطيات اللازمة؛ مع تحديد المناطق التي ستشملها الدراسة ومن ثمّ فإنه:

- ♦ زمانياً: تشمل الدراسة الميدانية الفترة الممتدة ما بين أفريل 2021 إلى غاية ماي 2021م؛

♦ **مكانيا:** تخص الدراسة الميدانية لبعض مكاتب محافظي الحسابات في ولاية الوادي وكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة الوادي؛

ثامنا-المنهج والأدوات المستخدمة:

تحددت المناهج البحثية التي سنعتمدها في بحثنا بناء على طبيعة وطريقة معالجة الإشكالية الرئيسية؛ وتبعاً لذلك اعتمدنا منهجين بحثيين:

① **المنهج الوصفي:** يعتمد هذا المنهج على وصف الظاهرة، حيث حاولنا وصف الأجزاء النظرية المتعلقة بموضوعات التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، كما سهل لنا هذا المنهج ضبط متغيرات الدراسة استعانة بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة في الموضوع.

② **المنهج التحليلي:** استعانة بأسلوب دراسة الحالة؛ استخدمنا المنهج التحليلي بحيث تمت العملية عن طريق الإجابة عن أسئلة في شكل استبيان ثم المعالجة عن طريق البرنامج الإحصائي Spss، وبرنامج Excel.

تاسعا- صعوبات الدراسة:

كأي عملية بحثية لا بد من أن تواجه الدراسة مصاعب عدة بدءاً بطبيعة الموضوع وتشعباته وصولاً لتشابك الأهداف المراد تحقيقها من وراء ذلك. وما أضاف علينا ضغطاً في إنجاز بحثنا المُعْجَز، ضيق الوقت، وقلة المراجع والمعلومات باللغة العربية وبالأخص موضوع المحاسبة الإبداعية فهو يفتقر إلى توافر الكتب، بالإضافة إلى الصعوبات التي واجهتنا في توزيع الاستبيان كعدم استجابة بعض من أفراد العينة للإجابة عن الاستبيان.

عاشرا- محتوى البحث:

قسمنا المذكرة إلى فصلين، وُسِمَ الأوّل بالأدبيات النظرية، ويندرج تحته ثلاثة مباحث، المبحث الأول حول الأسس النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني فنعتوناه بمساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، أمّا المبحث الثالث فقد خُصّص لمناقشة الدراسات السابقة وإبراز ما جاءت به الدراسة الحالية.

وخصصنا الفصل الثاني للدراسة الميدانية التي عالجنا فيها في المبحث الأول الطريقة والأدوات، ومجتمع الدراسة وضبطنا فيه المتغيرات والمعطيات المجمّعة والاختبارات والأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات؛ أما المبحث الثاني حاولنا فيه تقدير النماذج ومناقشة وتحليل النتائج.

أمّا خاتمة بحثنا فقد ضمناها ما توصلت إليه الدراسة من نتائج مدعّمين إياها باقتراحات نظرية وأخرى عملية علّها تكون إضافة علمية وعملية في هذا المجال. وما التوفيق والسداد إلا من عند الله وحده.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية

تمهيد

نظرا لما شهده العالم من انفتاح وتطور في كل المجالات والذي انعكس بدوره على عمل الشركات مما أدى إلى اتساع وزيادة تعقيد نشاطها، بالإضافة إلى ما عرفته من أزمات وانحيارات مالية نتيجة سوء التسيير والمغالطات المقدمة عن الوضعية الحقيقية للشركات واستخدام فنون إبداعية والتلاعب في المبالغ والأرقام المالية والمحاسبية أو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية، عزز حاجتها والمستفيدين من أعمالها إلى توفير معلومات صادقة وصحيحة عن وضعيتها المالية عن طريق عملية التدقيق الخارجي التي تضمن لكافة الأطراف المستفيدة العدالة والثقة في المعلومات المتوفرة لأنها تخضع لمعايير معروفة وأخلاقيات محددة، ويترجم هذا عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي بعد فحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية.

نحاول من خلال هذا الفصل دراسة الأدبيات النظرية وهذا من خلال ثلاثة مباحث:

- ✓ المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية؛
- ✓ المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية
- ✓ المبحث الثالث: الدراسات السابقة وما تميزت به الدراسة الحالية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على ماهية التدقيق الخارجي ومهنة المدقق الخارجي والأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

سنتعرف في هذا المطلب على مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه بالإضافة إلى أنواع التدقيق الخارجي ومعرفة معايير التدقيق الخارجي بالإضافة إلى قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه

أولاً-تعريف التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الخارجي من قبل العديد من المهتمين بمهنة التدقيق والمحاسبة، وسنتطرق لمجموعة من هذه التعاريف على النحو الآتي:

1-التعريف الأول: يعرف التدقيق الخارجي بأنه علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف ابداء رأي فني ومحاييد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال من ربح وخسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة.¹

2-التعريف الثاني: التدقيق الخارجي يقوم به أشخاص من خارج المنشأة ليست لهم أية علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحاييد أو المستقل بغرض إعطاء رأي فني محايد حول عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج الأعمال عن الفترة المالية المعنية.²

3- التعريف الثالث: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب وهيئات أخرى).³

¹ - إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي (منهج علمي نظرياً وتطبيقياً)، دار المعز للطباعة والنشر، د ط، 2011، ص 4.

² - عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، د ط، صيدا، بيروت، 2011م-1432هـ، ص 18.

³ - تامر مزيد رفاعه، أصول تطبيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، د ط، عمان، الأردن، 2017م- 1436 هـ، ص 18.

وبناء على ما تم ذكره من تعاريف يمكننا صياغة التعريف الآتي:

التدقيق الخارجي هو فحص انتقادي للبيانات والقوائم المالية وفقا لمعايير ومبادئ متعارف عليها، يقوم به شخص محايد ومستقل عن المنشأة بهدف إعطاء رأي فني محايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمنشأة.

ثانيا- أنواع التدقيق الخارجي:

يمكن التفريق بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:¹

1- التدقيق القانوني : هو تدقيق اجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون؛

2- التدقيق التعاقدى (الاختياري): هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدى؛

3- الخبرة القضائية: هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.

إن لأنواع التدقيق الخارجي فروقا يمكن الوقوف عليها والمقارنة بينها من خلال الجدول الآتي:

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في اظهار الوضعية الحقيقية للمنشأة سواء للأطراف الداخلية أو الخارجية وهذا من خلال العمل على تحقيق الأهداف المسطرة له.

أولا- أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

¹ - آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات في تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة تدخل ضمن متطلبات شهادة دكتوراه (ل.م.د)، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018م، ص 11.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تتركز أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب فروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.¹

ثانياً- أهداف التدقيق الخارجي

إن التطور في أهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي أعمالها، في السابق عندما كانت شركات الأعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطاً كان الهدف في ذلك الوقت من إجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين، بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات واتسعت أعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأعمال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الإدارة للأموال، والذي عرف بمدقق الحسابات.²

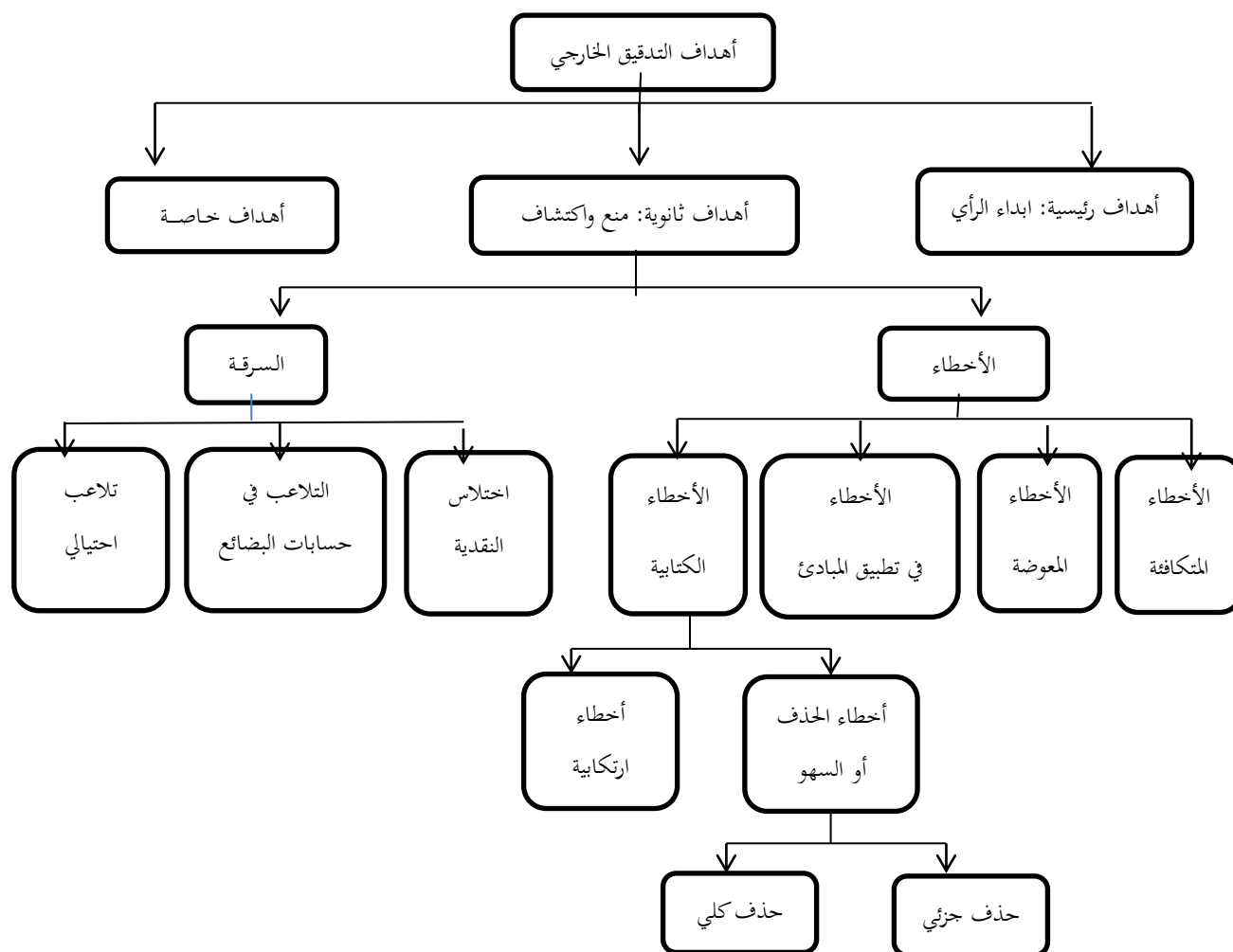
من خلال ما سبق تبين أن أهداف التدقيق الخارجي تنقسم إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً- الأهداف التقليدية: يمكن حصرها في الشكل الآتي:

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، ط 6، عمان، الأردن، 2012، ص 15.

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2006م-1426هـ، ص 17.

الشكل (1-1): الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2006م-1426هـ، ص18.

ثانيا- الأهداف الحديثة: تغيرت النظرة للتدقيق الخارجي عندما قرر القضاء عام 1897م أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق وأنه ليس مفروضا في المدقق أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سرّيا ويجب على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات. عليه، أصبحت الأهداف كما يلي:¹

1- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛

2- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛

3- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2015م، ص ص 11-12.

4- تقليل فرص الأخطاء أو الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

الفرع الثالث: معايير وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي

أولاً- معايير التدقيق الخارجي:

المعايير هي قوانين وأنظمة واجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق. إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحاييد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق ثقة الجمهور بالبيانات المالية.¹

ولكي تكون هذه المعايير مقبولة قبولاً عاماً ومتعارف عليها، ينبغي أن يكون هناك اتفاق عام بين أعضاء المهنة على هذه المعايير إما عن طريق العرف المهني أو المنظمات المهنية أو التشريع، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية أولى الدول التي أصدرت معايير أداء المراجعة فقد قام "الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين" بإصدار كتيب يتضمن معايير المراجعة وتم تبويبها إلى ثلاث مجموعات وهي:²

✓ المعايير العامة (الشخصية)؛

✓ معايير أداء العمل الميداني؛

✓ معايير إعداد التقرير.

1- المعايير العامة (الشخصية):

أ- التأهيل العلمي والعملية للمدقق: حتى يتم الفحص والمراجعة بدرجة ملائمة فإن المراجع يجب أن يتوافر لديه كل من التعليم والتدريب الفني والخبرة المهنية اللازمة؛³

ب- قاعدة الاستقلال: تتوقف على استقلاليته وحياده في ابداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهمة، وتحكمه معايير ذاتية والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية ابداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند ابداء رأيه؛

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط 3، عمان، الأردن، 2006، ص 30.

² - أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، د ط، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص 52.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، د ط، القاهرة، مصر، 1998، ص 7.

ت- قاعدة العناية المهنية الملائمة: تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل.¹

2- معايير العمل الميداني: ترتبط معايير العمل الميداني بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها من خلال اجراءات المراجعة، وتنطوي هذه المعايير على ثلاثة معايير :

أ- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة بالمكتب على الأعمال المختلفة؛²

ب- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق بفحص كامل على الرقابة الداخلية في المستودع ورقابة محكمة على أصول المشروع بحيث لا يكون هناك ثغرات يمكن استغلالها في ارتكاب الغش أو الاختلاس؛³

ت- أدلة وقرائن الإثبات: يجب الحصول على قدر كاف وصالح من أدلة الإثبات لتكوين أساس سليم ومعقول لإبداء الرأي على القوائم المالية محل المراجعة.⁴

3- معايير اعداد التقرير: وهي مجموعة من المقاييس المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط اعداده لكونه هو المنتج المادي لعملية التدقيق، والكفيل بتوصيل النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية حول الوضعية الحقيقية المالية للشركة، وتحقيقا للغاية المرجوة فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي:⁵

أ- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعمليات تم اعدادها وفقا "لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما"، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية؛⁶

¹ - زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراءية للنشر والتوزيع، ط 1، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009م، 1430هـ، ص 33.

² - خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة، ط 1، جامعة القاهرة، مصر، 2017-2018م، ص 427.

³ - توفيق مصطفى أبو رقة، عيد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، ط 1، 2014م-1435هـ، ص 52.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، د ط، القاهرة، مصر، 2000، ص 34.

⁵ - خيضر خنفر، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017، ص 158.

⁶ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، الأردن، 2015، ص 128.

ب- بيان مدى الثبات في اتباع المبادئ المحاسبية: ويقتضي هذا المعيار أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما تم مقارنتها بالفترات السابقة؛¹

ت- بيان مدى افصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية: يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط، وإلا فيجب أن يشتمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات الملائمة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الافصاح الكافي الملائم.²

ث- التعبير عن رأي المراجع: يقضي هذا المعيار بضرورة إشارة المراجع وتعبيره عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها ويهدف هذا المعيار إلى عدم تحريف أو تمييع المسؤولية التي قبل المراجع أن يتحملها.³

ثانيا-قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الخارجي

يعرف السلوك الأخلاقي Ethics بأنه مجموعة من المبادئ والقيم المعنوية النابعة من الذات، وهي قيم مستمدة من عدة عناصر كالدين والعقيدة والنظم والقوانين والفلاسفة وغير ذلك من مصادر تحت على واجبات أخلاقية معينة.

ونظرا لكون المراجع مسؤولا أمام كل من عميله ومستخدمي القوائم المالية فإنه يجب أن يلتزم بقواعد وآداب سلوك تدعم مفهوم الاستقلالية أو الحيادية ويتوقع المستخدمون الخارجيون للقوائم المالية أن يستند المراجع في عمله على مجموعة قواعد ومبادئ للأخلاقيات حتى يمكنهم الثقة والاعتماد على نتائج المراجعة.⁴

كما وعرفت أخلاقيات مهنة المراجعة بأنها "مجموعة من القواعد والأسس التي يجب على المراجع التمسك بها والعمل بمقتضاها ليكون ناجحا في تعامله مع الغير وفي مهنته وقادرا على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه".⁵

¹ - لقوية سمير، مساهمة معايير أدلة الاثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة مقدمة انيل شهادة دكتوراه (د.م.د) في علوم التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019م، ص 76.

² - محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، د ط، الاسكندرية، مصر، 2002، ص 104.

³ - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، د ط، القاهرة، مصر، 2008م-1428 هـ، ص 354.

⁴ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، د ط، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 47.

⁵ - بدر الدين خمطاني وآخرون، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2017، ص 228.

وقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات الدولية مبادئ وقواعد ومعايير لآداب وأخلاقيات وسلوكيات المهنة ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أول من أصدر دليلا لآداب وسلوكيات المهنة عام 1917 تحت عنوان ميثاق السلوك المهني وهو المعمول به عموماً¹، وقد قام المجمع بتطوير آداب وسلوك المهنة عام 1973 حتى يلائم المتغيرات الدائمة في بيئة مهنة تدقيق الحسابات لتتضمن قواعد سلوك المهنة خمسة مفاهيم أو مبادئ أخلاقية يجب على الأعضاء الممارسين الالتزام بها من أجل الرفع من شأن المهنة وتعزيز جودتها ومصداقيتها وهي:²

- ✓ الاستقلال والموضوعية؛
- ✓ القدرة والمعايير الفنية؛
- ✓ المسؤوليات اتجاه العملاء؛
- ✓ المسؤوليات اتجاه مزاوي المهنة؛
- ✓ المسؤوليات والأعمال الأخرى.

1- الاستقلال والموضوعية: ويمكن شرحهما كما يلي:³

أ- الاستقلال: ومعنى ذلك تمتع المراجع الخارجي بالاستقلال عند ابداء الرأي عن القوائم المالية للمشروع؛

ب- الموضوعية: أي يتعين على المراجع ألا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره ولا يخضع رأيه للآخرين.

2- القدرة والمعايير الفنية: وتعني أن المراقب الخارجي يجب عليه ألا يقبل لأي مهمة أو ارتباط مهني إلا إذا توقع القيام به على أكمل وجه، أما المعايير الفنية فيقصد بها المبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً والتي يمكن تعريفها بأنها مجموعة الاتفاقيات والقواعد والطرق التي تحدد الممارسة المحاسبية؛⁴

¹ - بن قارة إيمان، واقع أخلاقيات مزاول مهنة التدقيق الخارجي (دراسة استقصائية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق ومحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014م، ص 122.

² - مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017م، ص 48.

³ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، دط، الاسكندرية، مصر، 2002م، ص 144.

⁴ - بلال قندوز، آيت محمد مراد، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي (حالة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية)، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018م، ص 168.

3- المسؤوليات اتجاه العملاء: وتتضمن ما يلي:¹

أ- المحافظة على سرية بيانات العميل: على المدقق أن لا يفصح على أي معلومات سرية تم الحصول عليها خلال العمل المهني له إلا بموافقة ورضا العميل؛

ب- الأتعاب المشروطة والاتفاقية: معنى ذلك أن الخدمات المهنية يجب ألا تؤدي تحت أي اتفاق ينص على عدم دفع أي أتعاب إلا بعد التوصل إلى نتائج معينة؛

4- المسؤوليات اتجاه مزاوولي المهنة: وتعني أن يكون المراجع مسؤولاً عن الالتزام بتصرفات خلقية راقية تجاه زملاء المهنة في ظل دليل التصرفات المهنية الصادر من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.²

5- المسؤوليات والأعمال الأخرى: وتتضمن:³

أ- الأعمال المخلة والمعيبة: على المدقق عدم القيام بأعمال مخلة بقواعد السلوك المهني والمهنة ككل؛

ب- الإعلان: لا يجوز لمزاوول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً؛

ت- العمولات: يتعين على المدقق ألا يسدد أي عمولات لغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض؛

ث- الوظائف المتنافسة أو المتعارضة: ويعني ذلك أن مزاوول المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية؛

ج- شكل مكتب المدقق واسمه: يمكن لمزاوول المهنة مزاولة مهنته سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق وذلك أن يتخذ المكتب شكل منشأة فردية أو منشأة مهنية والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها .

المطلب الثاني: مهنة المدقق الخارجي

سيتم في هذا المطلب التعرف على مفهوم مصطلح المدقق الخارجي والخدمات التي يقدمها ومسؤولياته وصلاحياته كذلك أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي.

¹ - تومي ميلود، علون محمد لين، مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون للطاقة وأرثر اندرسون للتدقيق، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، أبريل 2017، ص 38.

² - وليم توماس، أمرسون هنائي، ت: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريح للنشر، د ط، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006م- 1427هـ، ص 187.

³ - جريدة المحاسبين، شرح قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات، تاريخ: 05-04-2021 م، سا: 18:00، <https://almohasben.com>

الفرع الأول: تعريف المدقق الخارجي

المدقق الخارجي هو شخص مسؤول عن وضع برنامج المراجعة والمسؤول عن ابداء الرأي عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وذلك سواء قام بتنفيذ برنامج المراجعة بنفسه أو بمعرفة مساعديه. وهناك مصطلحات أخرى أطلقت على المدقق الخارجي منها مصطلح محاسب قانوني (Chartred Accountant)، مراجع حسابات (Accounts Auditor)، محاسب قانوني عام (public Accountant Certefied)، ومحاسب ومراجع قانوني.¹

الفرع الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

المدقق الخارجي كأني مهني لديه مسؤوليات وله حقوق في عمله يمكن ايجازها فيما يلي:

أولاً- مسؤوليات المدقق الخارجي:

تقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية القيام بعمله على أكمل وجه من أجل ارضاء عملائه، وأثناء قيامه بعمله فإنه يتعرض لثلاثة أنواع من المسؤولية القانونية:

1- المسؤولية المدنية: وتقام دعواها من العميل أو الغير، في حالة فشل المراجع في القيام بأداء العمل المطلوب منه بالصورة المقبولة مما تسبب في إلحاق الضرر بعمله أو بالغير؛²

وتنقسم المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات الخارجي إلى:

أ- المسؤولية العقدية (تجاه العملاء): تنجم عن العقد الموقع بين المدقق وعميله وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية التدقيق ويكون المدقق مسؤولاً عن أية أضرار تلحق بهذا العميل ويُطالب بالتعويض إذا قصر في أداء واجباته المهنية؛³

ب- المسؤولية التقصيرية (تجاه الغير، أو اتجاه الطرف الثالث): وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد، والغير هو الطرف الثالث، وقد يكون منتفعاً أصيلاً أو بشكل غير مباشر؛⁴

¹ - أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، د ط، جامعة حلوان، مصر، ص 43.

² - خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، مرجع سابق، ص 281.

³ - فضيل مصطفى يوسف شرف اعمر، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013-2014، ص 24.

⁴ - شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة مقدمة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012م-1433 هـ، ص 31.

2- المسؤولية التأديبية (المهنية): تنشأ المسؤولية التأديبية عن مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية، والنظام الداخلي للهيئات التي يعملون تحت سلطتها، هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة، وتسهر على تنفيذها، حيث أن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة؛¹

3- المسؤولية الجنائية: تعتبر المسؤولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المراجع مضرّة بالمجتمع، وتنعقد المسؤولية الجنائية للمراجع إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في القانون.

ثانيا- صلاحيات المدقق الخارجي

للقيام بعملية التدقيق يتمتع المدقق الخارجي بحقوق ومن أهمها:

1- حق الاطلاع: يحق للمراجع الخارجي الاطلاع على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها في أي وقت ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المؤسسة ومتطلبات قانون الشركات؛²

2- حق طلب البيانات والايضاحات: هذا الحق متمم لحق الاطلاع، وذلك بهدف إزالة الغموض أو للحصول على مزيد من الايضاح حول عملية أو عمليات معينة؛

3- حق دعوة الجمعية العمومية: إن حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد حق مكفول لمراجع الحسابات إذا استدعى الأمر ذلك؛³

4- حق الحصول على صورة أو نسخة من الإخطارات والبيانات التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لحضور اجتماعات الجمعية العامة؛

5- حق حضور الجمعية العامة للمساهمين: من حق المراجع أو من ينوب عنه حضور الجمعية العامة من أجل التأكد من صحة الاجراءات التي اتبعتها إدارة الشركة في دعوة الجمعية العامة؛⁴

¹ - بن عيسى عبد الرحمان، زرقواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 1، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص 164.

² - لحذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية (دراسة عينة من محافظي الحسابات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019، ص 25.

³ - عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، د ط، صنعاء، اليمن، 2009م- 1430 هـ، ص 47.

⁴ - عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، د ط، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، د س ن، ص 38.

6- حق حبس المستندات والأوراق: يحق لمدقق الحسابات أن يحتفظ لديه ببعض المستندات والأوراق الهامة الخاصة بالشركة محل التدقيق، وذلك لحين استيفاء بعض حقوقه بالشركة مقابل أتعابه أو ما شابه ذلك؛

7- حق المدقق في مناقشة قرار عزله: يحق لمدقق الحسابات أن يتعرف على أسباب قرار عزله من تدقيق حسابات الشركة، ومناقشة الجهة التي قامت بإصدار قرار في هذا الشأن.

الفرع الثالث: أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي

ويقصد بأدلة الإثبات "كل المعلومات المستخدمة بواسطة المراجع في الوصول إلى استنتاجات تكون أساساً لرأيه المهني، وتشمل السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المؤيدة للقوائم المالية".¹

ويستخدم المدقق عدة أساليب ووسائل إثبات أثناء عملية التدقيق ومن أهمها:²

1- المعاينة والجرد الفعلي: يجب الاطلاع من قبل المدقق على الأصل المختص أو الوثائق المثبتة لوجوده والقيام بعمليات العد أو القياس أو الوزن ... الخ؛

2- المراجعة الحسابية: وهي عبارة عن مراجعة صحة المجاميع الرأسية والأفقية ومراجعة ونقل المبالغ من صفحة للتي تليها أو ترحيلها من اليوميات إلى حسابات الأستاذ المختلفة، مع مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوف والقوائم المالية؛

3- المراجعة المستندية: المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً "سليماً" يستند إليه المدقق في التثبت من صحة حدوث واقعة معينة ومن صحة المبالغ المتعلقة بها وتعتبر المراجعة المستندية المحور الرئيس لعملية التدقيق والتي يقضي فيها المدقق معظم وقته في أثناء جمع الأدلة والقرائن؛

4- المصادقات: تمثل المصادقات "استفسارات رسمية مكتوبة" أو "استفسارات شفوية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المنشأة" قد توفر الإجابة عليها معلومات للمراجع لم يكن يملكها سابقاً، أو توفر لديه أدلة إثبات من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع.³

¹ - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، ط 3، صنعاء، اليمن، 2011م، ص 226.

² - حيدر عباس عبد، علي كريم محمد، أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية (دراسة لعينة من المحاسبين والمدققين في دوائر محافظة المشي)، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية / السلیمانیة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المشي، العراق، ديسمبر 2018، ص 8.

³ - هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006م-1427هـ، ص ص 81-82.

والمصادقات أنواع:¹

- أ- مصادقة إيجابية؛
- ب- مصادقة عمياء؛
- ت- مصادقة سلبية؛

5- الملاحظات والاستفسارات: يستخدم أسلوب الملاحظات في التحقق من مدى صلاحية العمليات (أي فحص نظام الرقابة الداخلية)، أو اختبار مدى الالتزام بتطبيق نظم الرقابة الداخلية على العمليات. ويقوم نظام الاستفسارات على توجيه المراجع لمجموعة من الأسئلة إلى بعض العاملين بالشركة محل المراجعة، ويستخدم هذا الأسلوب في كافة مراحل تنفيذ عملية المراجعة.²

6- القياس والاستنتاج (الفحص التحليلي): يقوم به المراجع بغية الحصول على أدلة إضافية تدل على قيام المؤسسة بعمليات معينة، ويصل إليها المراجع بواسطة مقارنة العناصر وربطها ببعضها البعض، والهدف منها هو استخلاص استنتاجات تمكن المراجع من الوصول إلى رأي فني محايد وكذا إضافة أدلة جديدة لصحة نتائجه.³

المطلب الثالث: الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية

سنستطرق في هذا المطلب إلى تعريف المحاسبة الإبداعية والأسباب التي أدت إلى ظهورها، ثم أشكال ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها

اختلف الكثير حول مسميات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها وسنحاول ابرازها فيما يلي:

أولاً- تعريف المحاسبة الإبداعية

تعددت المفاهيم والتعاريف للمحاسبة الإبداعية ويمكننا حصرها في التعاريف الآتية:

¹ - الاستراتيجية للبحث العلمي، أدلة وقرائن الإثبات بالمراجعة، تاريخ 11-04-2021م، ص 21:55، <https://stst.yoo7.com/t3249-topic>

² - ديلمي ناصر الدين، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (دراسة تطبيقية على آراء مراجعي الحسابات في الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، الجزائر، 2017-2018م، ص 28.

³ - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012م، ص 41.

التعريف الأول: المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة مزايا إيجابية للمؤسسة.¹

التعريف الثاني: المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.²

التعريف الثالث: المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه.³

من خلال التعاريف السالفة الذكر خلصنا إلى التعريف الموالي:

المحاسبة الإبداعية: هي عملية تلاعب وتغيير في البيانات المالية والمحاسبية من صورتها الحقيقية إلى ما هو مرغوب فيه، من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من أجل تحسين صورة المؤسسة.

ثانياً- أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

غالباً ما تميل الشركات لاستعمال المحاسبة الإبداعية لتؤثر بشكل رئيسي على قرار المستثمرين، وقد لخصت عوامل وأسباب ظهور المحاسبة الإبداعية إلى:⁴

- 1- المنافسة الشديدة بين الشركات المختلفة ومحاولة عكس صورة أفضل عن الشركة في الساحة التنافسية؛
- 2- ظهور مشكلة الوكالة وذلك نتيجة فصل إدارة الشركة أي التنفيذ عن ملكية الشركة أي المساهمين وظهور اختلاف في المصالح والأهداف بين المدراء الذين يبحثون عن ثروات شخصية والأمن الوظيفي للحفاظ على مصالحهم، وبين أصحاب الملكية الذين يهدفون إلى تعظيم القيمة السوقية للسهم لشركتهم؛

¹ - مسعود كسكس وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، 8-1-2019، ص 139.

² - محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 7.

³ - أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، ط1، دار الجديد للنشر والتوزيع، زلادة، الجزائر، 2019، ص 187.

⁴ - علي عبد الأمير كاظم، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التدقيق المحاسبي، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، لبنان، 2017م، ص 35.

3- الثغرات القانونية وتعدد السياسات والأساليب المحاسبية المتاحة والتي تعطي معدي البيانات المالية حرية من أجل تقديم بيانات مضللة خدمة لمصالح متعددة، وهناك عدة أمثلة على الثغرات القانونية منها:

أ- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية؛

ب- حرية التقديرات المحاسبية؛

ت- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية.

الفرع الثاني: أشكال ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية أشكالا وصورا مختلفة في ممارستها كما أن هناك دوافع للقيام بها وسنفصلها فيما يلي:

أولا- أشكال المحاسبة الإبداعية

يمكن حصرها فيما يلي:

1- **إدارة الأرباح:** يمكن تعريف إدارة الأرباح بأنها ممارسات تهدف إلى التأثير في الدخل المعلن عنه في التقارير المالية، عن طريق استغلال التقدير والحكم الشخصي والمرونة المتاحة في ظل النظام المحاسبي. وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة، وتأتي على نوعين: إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية وهذا النوع هو الأكثر انتشارا، حيث يتضمن التأثير في التوقيت مثل الاعتراف المبكر بالإيراد، أو تأخير الاعتراف بالمصاريف، أما النوع الثاني فيتمثل في استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية بهدف تحقيق أهداف خاصة للإدارة.¹

2- **تمهيد الدخل:** هو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما يتضمن خطوات تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض ويهدف إلى إنتاج سلسلة مستقرة نسبيا من الأرباح بغرض تخفيض درجة المخاطرة، ويكون إما **تمهيد طبيعي** مستقر بطبيعته، أو **تمهيد مصطنع** مستقر نتيجة لتدخل الإدارة والتي يمكن أن تكون **تمهيد دخل حقيقي** من

¹ - آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019-2020، ص 42.

خلال الصفقات والمعاملات الحقيقية أو تمهيد دخل محاسبي ويكون عن طريق توزيع التكلفة على الفترات المحاسبية أو عن طريق التصنيف الداخلي لعناصر قائمة الدخل بما يؤدي إلى تحقيق أهداف الإدارة.¹

ثانيا- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات نجد منها:²

- 1- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات؛
- 2- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية؛
- 3- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛
- 4- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛³
- 5- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة؛
- 6- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع سنوية التي تعدها المؤسسات؛
- 7- التقدم التكنولوجي: قد يكون التقدم التكنولوجي أحد دوافع استخدام هذه الممارسات فالتكنولوجيا تتقدم بصورة أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية والتعليمات، والمحاسبة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور

¹ - أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250)،

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014، ص ص 134-136.

² - لحذاري عبد الجليل، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة ميدانية بالوادي)، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 6-7 ديسمبر 2017، ص 6.

³ - نصر رحال، عيسى زين، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2018، ص 126.

بشكل يوازي التقدم بطرق الأعمال فالمعايير المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات بما يتيح الفرصة لظهور أساليب المحاسبة الإبداعية.¹

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

قسمت أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: يتم التلاعب في المبلغ الصافي للدخل من خلال الإجراءات الآتية:²

أ- تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل أن تكتمل عملية البيع وقبل اكتمال عملية المنفعة؛
ب- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، الفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛

ت- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛

ث- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية. وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: وتكمن في النقاط الآتية:³

- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة؛
- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاندثار المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة.

¹ - مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 4، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018، ص 203.

² - فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 6، العدد 1، 31-03-2021م، ص 34-42.

³ - ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 32، المجلد 9، قسم محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص 245-246.

- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛
- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقدمة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية؛
- الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، واجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، مثل تصنيف الذمم الطويلة على أنها متداولة؛
- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن طريق الاستثمارات طويلة الأجل بشكل غير مبرر؛
- الموجودات المحتملة: حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛¹
- المطلوبات المتداولة: مثل عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل، لتحسين نسب السيولة؛
- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون؛
- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.²

3- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: تخضع قائمة التدفقات النقدية إلى تلاعب الإدارة، ومن بين أساليب التلاعب في هذه القائمة نجد:³

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس؛

¹ - خلادي زوليجة وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 1، العدد 1، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017، ص 141.

² - حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، العدد 1، المجلد 1، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2019، ص 8.

³ - حابي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، العدد 1، المجلد 1، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الله مرسل، تيبازة، الجزائر، 2019-10-25، ص 100.

- تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية؛

- تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب؛

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تتعرض جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية لممارسات المحاسبة الإبداعية بإجراء تغييرات وهمية لزيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب أو المحتسب، ويتم إجراء هذه التغيرات بإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

المبحث الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ومسؤولية المدقق اتجاهها

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، لهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وذلك عن طريق:²

أولاً- لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند ابداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات؛

ثانياً- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة؛

¹ - أونيس عبد المجيد، زرقواد وسام، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد 1، المجلد 7، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 22-11-2019، ص 161.

² - حماد المبيطين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، 2010.

ثالثا- حوكمة الشركات: بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والعديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص، أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها؛¹

رابعا- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق ما يلي:²

1- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى الغاؤها، كإلغاء "بند الطوارئ"؛

2- تفعيل فرضية "الثبات" أي عدم تغيير السياسات المحاسبية إلا في حالة الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات؛

خامسا- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية: وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو ارسال رسائل وسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات المحاسبية الإبداعية وأهم التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة؛

سادسا- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

إن الهدف الرئيسي لمدقق الحسابات هو ابداء الرأي حول صدق وشرعية القوائم المالية بينما الهدف الثانوي منع واكتشاف التحريفات الجوهرية والغش. والمدقق الذي يقوم بعملية تدقيق طبقا لمعايير التدقيق يكون مسؤولا عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريف جوهري، ويوجد دائما خطر في أن التدقيق لن يؤدي إلى كشف كافة التحريفات الجوهرية حتى في ظل الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.³

وتعد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني

¹ - أونيس عبد المجيد، زرقاد وسام، مرجع سابق، ص 163.

² - علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الخلفة، الجزائر، 2019، ص ص 78-79.

³ - محمد دينوري سامي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد 8، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017، ص ص 633-634.

أن المدقق قد اكتشف الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، وبالتالي فإن لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية التدقيق في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة.¹

المطلب الثالث: الاجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمارس المدقق الخارجي العديد من الاجراءات والاختبارات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف حماية الأطراف ذات المصالح، ومن الاجراءات التي يمارسها على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي نجد:

أولاً- الاجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

من الإجراءات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية يتعين على المدقق الخارجي القيام ب:²

1- التحقق من فواتير البيع والصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة وأن الصفقات حقيقية وليست صورية؛

2- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة على المصروفات؛

3- التحقق من استبعاد الأرباح الاستثنائية (غير العادية) من بنود الربح التشغيلي.

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

المالي: من أهم والإجراءات المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي التي يتوجب على المدقق الخارجي تنفيذها نجد:³

1- النقدية: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛

¹ - بدر الدين خفاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية (دراسة حالة عينة من الشركات البرولية للفترة 2012-2013)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 8، 2015، ص 64.

² - درحون هلال، نساب عائشة، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة2، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 262.

³ - بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، ديسمبر 2017، ص 22 - 23.

- 2- الاستثمارات المتداولة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن؛
- 3- الاستثمارات طويلة الأجل: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- 4- الأصول طويلة الأجل: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك؛
- 5- الأصول غير الملموسة: التحقق من صحة الأسس في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛¹
- 6- الالتزامات المتداولة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة؛
- 7- الالتزامات طويلة الأجل: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

¹ - بن عيد العزيز سفيان، منصور هوري، المرجع السابق، ص 24.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الخارجي من حيث أهميته ومعاييره والقواعد والسلوكيات التي تنظم هذه المهنة، ومن جانب آخر فقد تعددت الدراسات حول المحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها ودوافع استخدامها وأساليبها وإجراءات الحد منها. وسنعرض البعض من هذه الدراسات على النحو الآتي:

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولاً- دراسة الباحث لقويوة سمير، أطروحة دكتوراه بعنوان: (مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية لآراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الأوسط)، 2018 : هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث اشتملت هذه المعايير على معايير التأكيدات الخارجية، التصريحات الكتابية، الإجراءات التحليلية واستمرارية الاستغلال، وأهمية الالتزام بهذه المعايير خلال ممارسة مهام التدقيق. وخلصت الدراسة إلى أن وجود مساهمة تبين أن هناك ارتباطاً كبيراً بين استخدام معايير أدلة الإثبات ومساهمتها في تحديد جودة التدقيق الخارجي.

ثانياً- دراسة الباحثة زهراء الجيلي ابراهيم محمد أحمد، رسالة ماجستير بعنوان: (دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، بحث تكميلي لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، 2018: هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أساليب وأنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عن أهمها، والتعرف على مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى التعرف على الأساليب الحديثة للتدقيق الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ومن أهم النتائج التي خلصت بها هذه الدراسة أن التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق وبآداب وسلوك المهنة يساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، للتدقيق الخارجي دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير التدقيق في تقليص فرص التلاعب.

ثالثاً- دراسة الباحثة آسيا لعروسي، أطروحة دكتوراه بعنوان (تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية)، 2019: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائية لإجراءات المحاسبة الإبداعية والوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية. وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن النظام المحاسبي المالي يعطي عدة بدائل محاسبية وهامش للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح

للمسيرين مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، وكذلك على الرغم من وجود مبادئ محاسبية تتيح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية إلا أن هذا لا يمنع من وجود مبادئ تقلص من هذه الممارسات.

رابعاً- دراسة د. علي عبودي نعمه الجبوري، د. حلام زواوية (دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 2020: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال استعراض الأساليب المحاسبية الإبداعية وكيفية استغلالها للمبادئ والمعايير المحاسبية والتعرف على دور المدقق بالنسبة إلى الممارسات المحاسبية الإبداعية. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها ما يلي: غياب الشفافية نتيجة اخفاء المحاسبين حقائق وأرقام كان من الضروري للمستثمرين الإطلاع عليها، عدم توافر ميثاق فعال لأسلوب ممارسة سلطات الإدارة، عدم اعداد المدقق له دور كبير بالتأثير على الكفاءة المهنية للمدقق.

خامساً- دراسة د. ولد باحمو سمير، د. هيري آسيا بعنوان: (التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي)، مجلة البشائر الاقتصادية، 2020: هدفت هذه الدراسة إلى استطلاع مدى ادراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة، وخلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يلتزم بالأخلاقية المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة، إضافة إلى أن اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء، كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق، وبالتالي استيعاب مستخدمي تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

اختلفت وتعددت الدراسات باللغة الأجنبية سواء لموضوع التدقيق الخارجي أو لموضوع المحاسبة الإبداعية وكان لكل واحدة منها أهدافا ونتائج متباينة، وقد أوجزنا بعضها منها فيما يلي:

أولاً- دراسة Florence Delessale بعنوان: (Realites De La Comptabilite Creative) "A La Française"، 2011: هدفت هذه الدراسة إلى ابراز حقيقة ممارسات المحاسبة الإبداعية وطريقة التعرف عليها من خلال قراءة الوثائق التي يتم ابلاغ المساهمين بها، والمتمثلة في التقارير السنوية أو الوثائق المرجعية، والتي يتم استخدامها من قبل المحللين الماليين لإجراء تقييماتهم وتقديم توصيات الشراء/ البيع الخاصة، وهذا بناء على دراسة استكشافية لخمسة وعشرين تقريراً سنوياً لعدة شركات مدرجة في بورصة باريس، وقد توصلت هذه الدراسة إلى هناك تجاوزات للقوانين المحاسبية وتعدد طرق هذه الممارسات.

ثانيا- دراسة Maryam Aouina ،Abdelhak Moussamir بعنوان: Le Rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de

littérature، 2019: هدفت هذه الدراسة إلى تقديم استكشاف نظري لدور التدقيق الخارجي في جودة الاتصالات المالية، وإبراز أهميته وهذا لما يقوم به المدقق الخارجي من أجل التحقق من أن الحسابات منتظمة وصادقة وتعكش الصورة الحقيقية لنتائج الشركات، وتسعى هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين سمات معينة للتدقيق الخارجي من أجل التواصل المالي الجيد واعطاء شقة لمستخدمي القوائم المالية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن وجود مدقق مؤهل يضمن اعطاء معلومات مالية ذات جودة ويعزز ثقة مستخدميها، خبرة المدقق الخارجي تلعب دورا مهما في اكتشاف حالات الغش والتلاعب وذلك عن طريق توصيل معلومات حقيقية للمستثمرين.

ثالثا- دراسة Safia Ikhlef ،Dr. Mohamed Torchi، بعنوان: The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative

Accounting practices، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 2020: هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها من أجل الرفع من مصداقية القوائم المالية، فالمدقق الخارجي يعتبر مسؤولا عن ابداء رأي فني محايد عن مصداقية وعدالة القوائم المالية، وهذا ما يساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها السلبية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة: المحاسبة الإبداعية هي عملية غير أخلاقية والهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي هو ابداء رأي مفاده أن القوائم المالية خالية من أي تحريف أو احتيال أو تلاعب.

المطلب الثالث: مناقشة الدراسات السابقة وإبراز ما تتميز به الدراسة الحالية

لمناقشة ومقارنة موضوع دراستنا مع المواضيع السابقة يمكننا حصرها في الجدول الآتي:

الجدول (2.1): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسات السابقة
الدراسة السابقة تركزت دراستها الميدانية حول آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الأوسط بينما الدراسة الحالية الميدانية في ولاية الوادي.	كل من الدراستين تناولت معايير وأدلة الإثبات في التدقيق الخارجي وأهميتها لضمان نجاح هذه العملية.	دراسة لقويوة سمير، 2018
الدراسة السابقة لم تسلط الضوء على المدقق الخارجي ولم تتطرق إلى الاجراءات التي يتبعها للحد من هذه الممارسات فقد ركزت على عملية التدقيق الخارجي بصفة عامة، بعكس الدراسة الحالية فقد أولت أهمية لموضوع المدقق الخارجي.	تشابهت الدراستان إلى حد كبير في التركيز عن موضوع التدقيق الخارجي وأساليب المحاسبة الإبداعية.	دراسة زهراء الجيلي، 2018
الدراسة السابقة تناولت تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية أما الدراسة الحالية ركزت على ممارسات المحاسبة الإبداعية.	كل من الدراستين اشتركت في تناول أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية.	دراسة آسيا لعروسي، 2019
شملت الدراسة السابقة التدقيق بصفة عامة (الداخلي والخارجي)، بينما الدراسة الحالية تطرقت إلى التدقيق الخارجي فقط.	كلاهما ركز على دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	دراسة علي عبودي نعمة الجبوري، حلام زواوية، 2020
الدراسة السابقة اهتمت بالتزام المدقق بأخلاقيات المهنة وأثرها على فعالية التدقيق الخارجي دون التطرق إلى موضوع المحاسبة الإبداعية على عكس الدراسة الحالية التي ركزت على هذا الجانب.	كل من الدراستين ركزت على التدقيق الخارجي وأخلاقيات المهنة.	دراسة ولد باحمو سمير، هيري آسيا، 2020
الدراسة السابقة استكشافية لشركات مدرجة في بورصة باريس أما الدراسة الحالية ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين.	اتفقت كل من الدراستين في تناول جانب ممارسات المحاسبة الإبداعية.	دراسة Florence Delessale، 2011
الدراسة السابقة ركزت عن جودة التدقيق الخارجي ودور المدقق في إضفاء الشفافية عن القوائم المالية، بينما الدراسة الحالية ركزت على دور المدقق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	كلاهما اتفق في دراسة موضوع التدقيق الخارجي.	دراسة Maryam Aouina، Abdelhak Moussamir، 2019
الدراسة السابقة تناولت مدى التزام المدقق بالأخلاقيات التي تنعكس في عمله على كشف التلاعبات وردعها بالإضافة إلى أنها كانت دراسة نظرية فقط، أما الدراسة الحالية فقد شملت التدقيق الخارجي نظريا وأثرت الموضوع بدراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين.	كلاهما تشابه إلى حد كبير في التركيز عن الدور الذي يلعبه المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	دراسة Mohamed، Safia Ikhlef، Torch، 2020

المصدر: من إعداد الطالبات

خلاصة الفصل الأول:

المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب التي يعتمد عليها المهنيون لتحقيق مصلحة أصحاب المنفعة في الشركات وذلك عن طريق التلاعب والاحتيال والاستفادة من الثغرات الموجودة في السياسات والقوانين المحاسبية بتغيير القيم والمبالغ إلى قيم على غير حقيقتها، وهذا من أجل التأثير الإيجابي على سمعة الشركة وتغيير نظرة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية أو من أجل التهرب الضريبي، وهذا ما يزيد من مسؤولية المدققين الخارجيين من أجل الكشف عن هذه الممارسات ومحاولة ردعها باستخدام اختبارات واجراءات تضمن الحصول على حقيقة القوائم والبيانات المالية المعلن عنها.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين
في ولاية الوادي

مُهِيل

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الفصل النظري، وبهدف الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، حاولنا من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية، نسعى من خلالها إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ولتحقيق ذلك اعتمدنا على إعداد استمارة احتوت على مجموعة من العبارات التي تشمل محاور الدراسة، وقد وزعت هذه الاستمارات على عينة الدراسة، وانطلاقاً من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات، وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هي:

- المبحث الأول: الطرق والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها.

المبحث الأول: الطرق والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بالطريقة المتبعة في هذه الدراسة ألا وهي الاستمارة وأيضاً معرفة المراحل التي سنقوم بها من خلال إعداد الاستمارة وطريقة توزيعها وفي الأخير سنتطرق إلى العينة المدروسة.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك القيام باختبار صدق وثبات أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة استبيان.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة: "مجموعة العناصر التي تشكل هدف الدراسة، وكل شخص من المجتمع يدعى وحدة إحصائية أو فرد وهو العنصر الأساسي عند القيام بتجربة ما"¹، فمجتمع هذه الدراسة يتمثل في محافظي الحسابات والأكاديميين بولاية الوادي.

الفرع الثاني: عينة الدراسة:

تعد العينة الطريقة الأكثر شيوعاً في معظم البحوث العلمية، وتعرف بأنها: "جزء من المجتمع، أو هي عدد من الحالات التي تؤخذ من المجتمع الأصلي وتجمع منها البيانات بقصد دراسة خصائص المجتمع الأصلي. وبهذه الطريقة يمكن دراسة الكل عن طريق دراسة الجزء بشرط أن تكون العينة ممثلة للمجتمع المأخوذة منه"²، أما عينة الدراسة فقد اقتصر على محافظي الحسابات والأكاديميين، وقد تم توزيع 58 استمارة على جميع أفراد العينة، في حين تم استرجاع 52 استمارة ولم يتم استرجاع 6 استمارات وتم استبعاد 21 استمارة.

الجدول رقم (1.2): الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات غير المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المدروسة	نسبة الردود
58	52	6	21	31	%53.44

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الاستمارات الموزعة

¹ - حورية بوساحة، الإحصاء والاحتمالات، المعهد الوطني للتكوين مستخدم التربة وتحسين مستواهم، الجزائر، 2008، ص 15.

² - عبود عبد الله العسكري، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية، دار النمر، ط2، دمشق، سوريا، 2005، ص 168.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة وبرامجها

يشمل هذا المطلب الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذلك البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات

تعتبر الاستمارة من أهم أدوات جمع المعلومات، وتعرف: " بأنها أحد الوسائل التي يعتمد عليها الباحث في تجميع المعلومات والبيانات من مصادرها، ويعتمد على استنطاق الناس المستهدفين بالبحث من أجل الحصول على إجاباتهم عن الموضوع"¹، وقد تطلب بناء الاستمارة عدة مراحل هي:

1- مرحلة تصميم الاستمارة

تم إعداد استمارة خصصت لجمع المعلومات المتعلقة بمدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية، بحيث تغطي هذه المعلومات فرضيات وأهداف الدراسة، وقد اجتهدنا على أن تكون هذه المعلومات واضحة ومفهومة من قبل الأفراد المستجوبين.

شملت المعلومات الواردة في الاستمارة أهم العبارات التي يمكن أن تخدم فرضيات البحث، حيث راعينا أثناء إعداد الاستمارة ترتيب المحاور والأسئلة بما يتناسب مع ترتيب فرضيات الدراسة.

سبقت محاور الاستمارة ديباجة تضمنت موضوع البحث والهدف منه، مع تقديم مختصر للشهادة العلمية المراد الحصول عليها، والمؤسسة الجامعية المانحة لهذه الشهادة والتي ينتمي إليها الباحث، كما تم إعلام الأفراد المستجوبين بأهمية رأيهم في الموضوع ورجائهم للإجابة على عبارات الاستمارة بدقة وموضوعية، مع التأكيد لهم بأن المعلومات التي سيقدمونها سوف تحظى بالسرية التامة ولا يتم استخدامها إلا في إطارها العلمي فقط، وفي الأخير تم شكرهم على حسن تعاونهم.

2- محتوى الاستمارة

احتوت الاستمارة على مجموعة من الأسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق اختيار بديل من 5 بدائل (موافق بشدة، موافق، محايد، معارض، معارض بشدة)، وقد تم تقسيمها إلى جزأين على النحو التالي: (أنظر للملحق رقم 01).

❖ **الجزء الأول:** يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من أربع فقرات (الوظيفة الممارسة، الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي).

❖ **الجزء الثاني:** يناقش فرضيات الدراسة وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور كما يلي:

- **المحور الأول:** ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 09 فقرات؛

¹ - نورة خيري، عباس بومامي، أسس البحث العلمي (الاستبيان والدراسات السابقة أنموذجا)، مجلة الباحث للعلوم الرياضية والاجتماعية، ع خ، جامعة الجلفة، 2019، ص 188.

- المحور الثاني: فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 10 فقرات؛
- المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 09 فقرات.

3- مرحلة صدق الاستمارة

قبل اختبار الفرضيات قام الباحث بالتأكد من موثوقية الأداة المستخدمة في القياس، إذ تعكس الموثوقية درجة ثبات أداة القياس: الثبات الداخلي والثبات الخارجي؛ فالثبات الداخلي فيُقصد به مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي، أما الثبات الخارجي فيتعلق بدرجة ثبات أداة القياس بمرور الوقت، وقد اقتضت هذه الدراسة على اختبار درجة الثبات الداخلي للاستبانة فقط، وذلك بالاعتماد على تحكيمها من قبل مجموعة من الاساتذة وكذلك حساب معامل ألفا كرونباخ.

أ- التحكيم من قبل الاساتذة

بعد الانتهاء من تصميم الاستمارة وصياغة الأسئلة التي تخدم موضوع الدراسة، تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين بغية التأكد من سلامة بنائه، وتصحيح الأخطاء التي قد تحول دون الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، وقد تم الأخذ بالتوجيهات المقدمة من الأساتذة الذين قدموا عدة ملاحظات أهمها:

- إعادة صياغة بعض الأسئلة وتبسيطها حتى تكون مفهومة من طرف الأفراد المستجوبين؛ (الملحق رقم 03)

ب- حساب معامل ألفا كرونباخ: يظهر الجدول التالي معامل ألفا كرونباخ لمجاور الاستبانة ولإجمالي فقراتها:

الجدول رقم (2.2): معامل الثبات لفقرات الاستمارة (ألفا كرونباخ).

الرقم	محاور الاستبانة	عدد الفقرات	الثبات	الصدق
09-01	ممارسات المحاسبة الإبداعية	09	0.880	0.938
10-01	فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية	10	0.688	0.829
09-01	دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية	09	0.805	0.897
	كل فقرات الاستمارة	31	0.910	0.953

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

من خلال الجدول رقم (2.2) الذي يوضح معامل الثبات لفقرات الاستمارة (معامل ألفا كرونباخ)، نلاحظ بأن أعلى معامل ثبات حققه المحور الأول المتعلق بممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك بمعامل ثبات قدره 0.880 ومعامل صدق قدره 0.938، يليه المحور الثالث المتعلق بدور المدقق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية بمعامل ثبات 0.805 ومعامل صدق قدره 0.897، أما المحور الثاني فكان بمعامل ثبات 0.688 وانحراف معياري 0.829.

أما معامل الثبات لمجاور الاستبانة ككل بلغ 0.910 وهي قيمة جيدة جدا تزيد عن القيمة المقبولة 0.6 مما يدل على توفر درجة عالية من الثبات الداخلي، وهو مؤشر على قدرة الأداة على تحقيق أهداف الدراسة.

4- توزيع الاستمارة

بعد الانتهاء من تصميم وإعداد الاستمارة جاءت مرحلة توزيعها على عينة الدراسة، وقد تمت هذه العملية عن طريق الاتصال المباشر بمحافظي الحسابات، مع حرص الباحث على التواجد أثناء عملية ملئها من طرف الأفراد المعنيين من أجل إزالة اللبس والغموض للذات قد يُصادفان الأفراد أثناء عملية ملئ الاستمارة، وذلك حتى تكون إجاباتهم أكثر دقة وموضوعية، كما تم ترك الاستمارات عند بعض المحافظين لتعذر ملئها في الحين.

5- مقياس ليكارت

لقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات، وهو مناسب لمعرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لقياس درجة استجابات أفراد العينة محل الدراسة لفقرات الاستمارة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3.2): يبين درجات مقياس ليكارت

الاستجابة	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5
الدرجة	1.8-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5-4.20

المصدر: محمد عبد الفتاح الصبري، "البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 115.

بما أن قيمة المتوسط المعياري هي متوسط أوزان الدرجات الخمس المشار إليها في الجدول أعلاه فإن:

$$3 = 5 / (5 + 4 + 3 + 2 + 1)$$
 وهي قيمة المتوسط الحسابي المعياري، والتي على أساسها سيتم اختبار فرضيات الدراسة في مراحل لاحقة.

ومن أجل تحديد بداية منطقة كل اجابة في مقياس ليكارت الخماسي تم إتباع الخطوات التالية:

- 1- حساب المدى وذلك بطرح أصغر قيمة من اعلى قيمة في المقياس ($4 = 1 - 5$).
- 2- قسمة 4 على أكبر قيمة في المقياس (5) والهدف من ذلك تحديد الطول الفعلي لكل خلية وهي: ($0.8 = 5 / 4$).
- 3- تكون نهاية الخلية الأولى من مقياس ليكارت الخماسي ($1.80 = 1 + 0.8$)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1 والقيمة 1.80 يعد ضمن الخلية الأولى " معارض بشدة".
- 4- تكون بداية الخلية الثانية من 1.8 ونهايتها تكون ($2.60 = 1.8 + 0.8$)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 1.8 والقيمة 2.60 يعد ضمن الخلية الثانية "معارض".
- 5- تكون بداية الخلية الثانية من 2.60 ونهايتها تكون ($3.40 = 2.60 + 0.8$)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 2.60 والقيمة 3.40 يعد ضمن الخلية الثالثة "محايد".
- 6- تكون بداية الخلية الثانية من 3.40 ونهايتها تكون ($4.20 = 3.40 + 0.8$)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 3.40 والقيمة 4.20 يعد ضمن الخلية الرابعة "موافق".

7- تكون بداية الخلية الثانية من 4.20 ونهايتها تكون $(5=4.20+0.8)$ ، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة 4.20 والقيمة 5 يعد ضمن الخلية الخامسة "موافق بشدة".

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة

أولاً: الأدوات الإحصائية

تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة، ومن هذه الأدوات نجد:

1- **المتوسط الحسابي المرجح**: يعرف بأنه: "مجموع القراءات مقسوماً على عددها، وهو أكثر مقاييس المتوسطات استخداماً"¹.

2- **الانحراف المعياري**: الانحراف المعياري هو البعد عن المتوسط، ويعتبر من أهم مقاييس التشتت في الإحصاء وأكثرها استعمالاً، ويعتمد في حسابه على المتوسط، ويعرف بأنه: "الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الانحراف عن المتوسط"².

3- **المدى**: "وهو البعد بين أكبر وأقل قيمة وهو يتأثر بالقيم الشاذة"³.

4- **اختبار الطبيعة (Test Of Normality)**: من أهم الفروض في الاختبارات الإحصائية المعلمية أن يكون التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة هو التوزيع الطبيعي حيث يعتبر من أهم التوزيعات في علم الإحصاء بل يعتبر أساساً لكثير من النظريات الإحصائية الرياضية ويلعب دوراً أساسياً في اختبارات الفروض الإحصائية وفترات الثقة وغير ذلك وأن الكثير من الصفات كالطول والوزن ومستوى الذكاء والزواج وما إلى ذلك إذا قيست لعدد كبير من المشاهدات فإن توزيعها يقترب من التوزيع الطبيعي إن لم يكن يأخذ صورة التوزيع الطبيعي، ويعرف بأسماء مختلفة منها التوزيع الجرسى لكون شكله يشبه الجرس، وبدون ذلك الشرط لا يمكن تطبيق الاختبار من الناحية العلمية⁴.

5- **اختبار One-Way Anova**: هو أسلوب احصائي يهتم بالكشف عن الفروق أو الاختلافات في ظاهرة بين عدد من المجموعات أو في متغير تابع واحد.⁵

ثانياً- البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

¹ - حامد الشمري، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 96.

² - هدى برهان سيف الدين، محاضرات الإحصاء في علم النفس، الفصل الخامس، السعودية، 2014، ص 13.

³ - وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2008، ص 16.

⁴ - وليد عبد الرحمن الفراء، المرجع السابق، ص 16.

⁵ - أشرف أحمد عوض العتيبي، دراسة تقويمية لصحة استخدام أسلوب تحليل التباين في رسائل الماجستير والدكتوراه في كلية التربية في جامعة أم القرى، منطلت تكميلي لنيل شهادة الماجستير في علم النفس، تخصص احصاء وبحوث، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 1432-1433هـ، ص 5.

تم استعمال برنامج spss v21 والذي يعني برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث كان في بادئ الأمر يستعمل في دراسات العلوم الاجتماعية، إلا أنه تطور استخدامه في فروع العلم الأخرى نظرا لحاجة الباحثين له وهو ما تم القيام به في دراستنا هذه.

المبحث الثاني: عرض النتائج وتحليلها

سيتم هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال توزيعنا للاستمارة ثم مناقشتها.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة محل الدراسة وذلك من حيث الوظيفة، الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص العملي، حيث تساعد هذه الخصائص في التحليل في مراحل لاحقة.

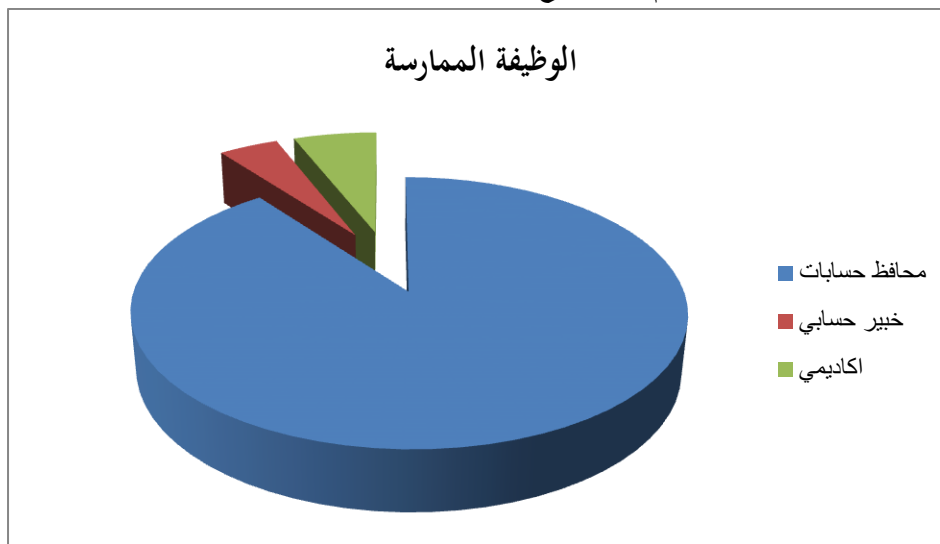
1-تحليل خصائص أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الجدول رقم(4.2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

النسبة	التكرار	البيان
67.8%	21	محافظ حسابات
3.2%	1	خبير حسابي
29.0%	9	اكاديمي
100%	31	المجموع

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

الشكل رقم(1.2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.



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

من خلال الجدول (4.2) والشكل (1.2) لتوزيع العينة حسب الوظيفة، نلاحظ ان أكبر فئة للعينة هم محافضي الحسابات حيث احتلوا المرتبة الاولى بنسبة 67.8%، أما في المرتبة الثانية الأكاديميين وذلك بنسبة 29%، وفي المرتبة الثالثة والاحيرة الخبراء المحاسبين بنسبة 3.2%.

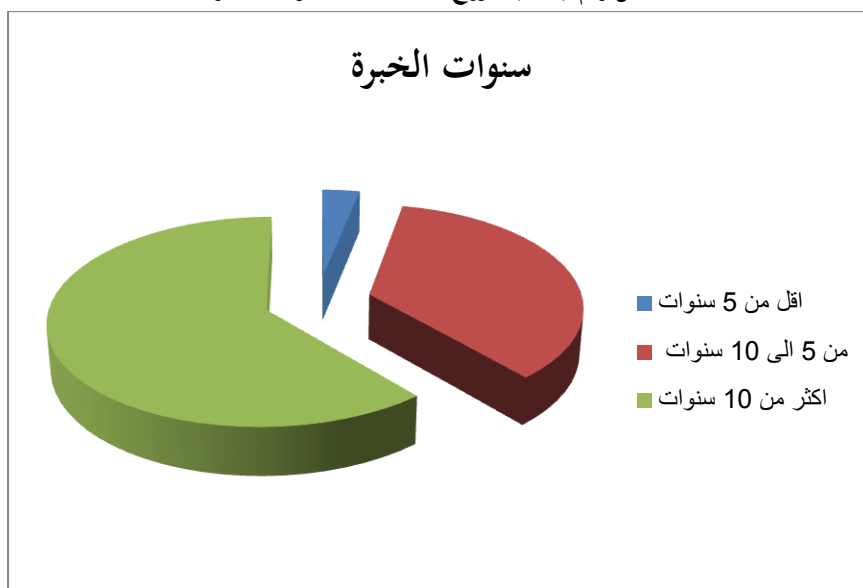
2-تحليل خصائص أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (5.2): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
3.2%	1	اقل من 5 سنوات
35.5%	11	من 5 الى 10 سنوات
61.3%	19	اكثر من 10 سنوات
100%	31	المجموع

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

الشكل رقم (2.2): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



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

من خلال الجدول رقم (5.2) والشكل رقم (2.2) الذي يوضح توزيع أفراد سنوات الخبرة، نلاحظ ان اكبر فئة ذات الخبرة الأكثر من 10 سنوات وذلك بنسبة 61.3%، تليها الفئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 35.5%، اما الفئة الاقل من 5 سنوات فكانت بنسبة 3.2%.

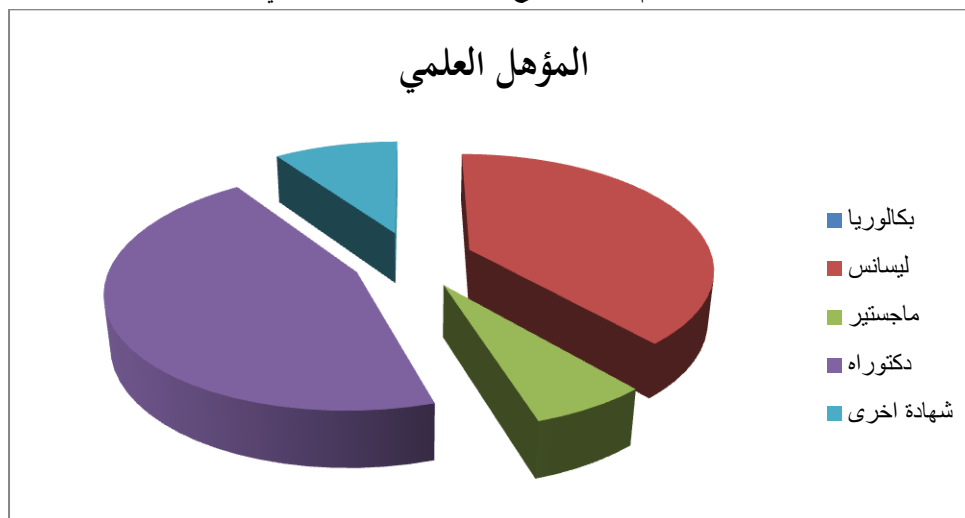
3-تحليل خصائص أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (6.2): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
0%	0	بكالوريا
38.7%	12	ليسانس
6.5%	2	ماجستير
45.2%	14	دكتوراه
9.7%	3	شهادة اخرى
100%	31	المجموع

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

الشكل رقم (3.2): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



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

من خلال الجدول (6.2) والشكل (3.2) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، نلاحظ أن الفئة ذات المؤهل العلمي دكتوراه أكبر فئة بنسبة 45.2%، تليها الليسانس بنسبة 38.7%، ومن ثم الفئة ذات الشهادات الأخرى بنسبة 9.7%، تليها الماجستير بنسبة 6.5%، أما اصحاب البكالوريا فكانوا 0.

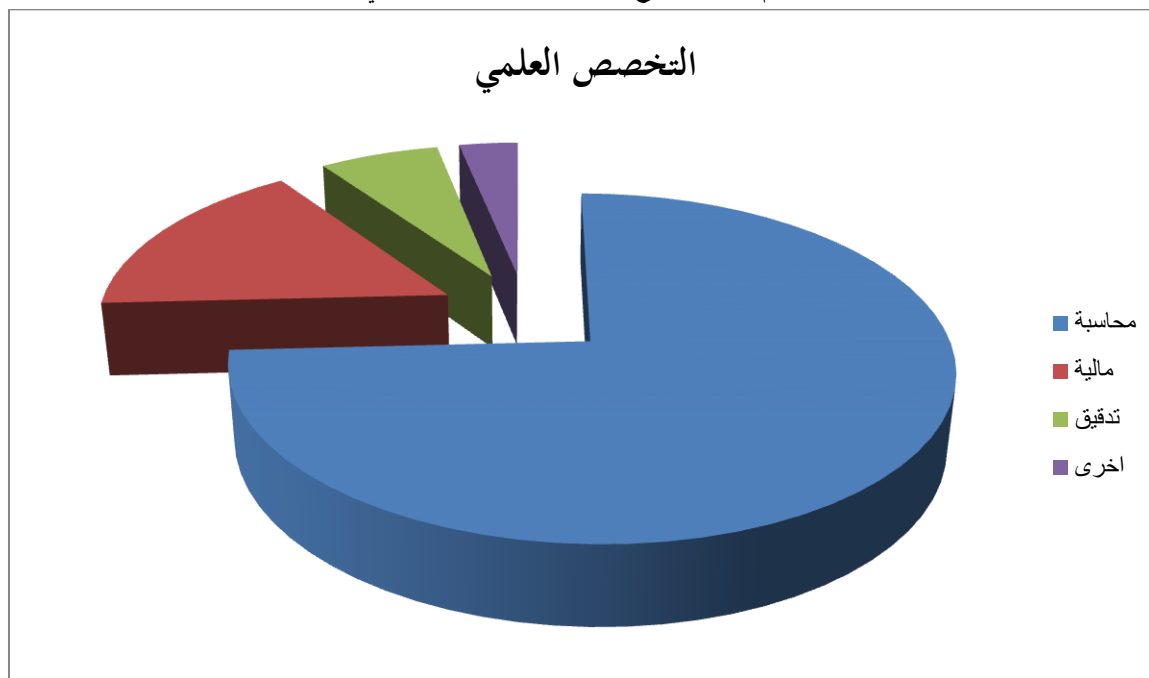
4-تحليل خصائص أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (7.2): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
74.2%	23	محاسبة
16.1%	5	مالية
6.5%	2	تدقيق
3.2%	1	اخرى
100%	31	المجموع

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

الشكل رقم (4.2): توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات برنامج (Excel).

من خلال الجدول رقم (7.2) الشكل رقم (4.2) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، نلاحظ أكبر نسبة لأصحاب التخصص محاسبة بنسبة 74.2% تليها أصحاب التخصص مالية بنسبة 16.1% ثم أصحاب التخصص تدقيق بنسبة 6.5% وأخيرا أصحاب التخصصات الأخرى بنسبة 3.2%.

المطلب الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، وذلك بحساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية واتجاه كل فقرة لكل محور وذلك اعتمادا على مقياس ليكارت الخماسي.

1- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الأول " ممارسات المحاسبة الابداعية "

نظرا لعدم كفاية الجدول في حالة كتابة فقرات المحور كما هي، فإنه سيتم وضع رموز لها حيث يأخذ المحور الأول الرمز A وتأخذ فقراته التسعة الرموز من A1 إلى A09 والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (8.2): رموز فقرات المحور الأول.

المحور الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية	
A1	تسجيل إيرادات غير حقيقية تعد أسلوبا من أساليب المحاسبة الإبداعية
A2	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة
A3	التغيير في طريقة احتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير
A4	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها
A5	عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة
A6	استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة

A7	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة
A8	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة
A9	تعتبر اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على استمارة (الملحق رقم 1).

الجدول رقم (9.2): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول.

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
موافق	1.094	3.74	25.8%	08	41.9%	13	16.1%	05	12.9%	04	3.2%	01	A01
موافق	0.969	3.84	29.0%	09	35.5%	11	25.8%	08	09.7%	03	-	-	A02
موافق	1.208	3.48	16.1%	05	48.4%	15	12.9%	04	12.9%	04	09.7%	03	A03
موافق	0.938	3.71	16.1%	05	54.8%	17	12.9%	04	16.1%	05	-	-	A04
موافق	1.234	3.55	22.6%	07	38.7%	12	19.4%	06	09.7%	03	09.7%	03	A05
موافق	1.086	3.61	19.4%	06	45.2%	14	16.1%	05	16.1%	05	03.2%	01	A06
موافق	0.912	4.03	32.2%	10	48.4%	15	09.7%	03	09.7%	03	-	-	A07
موافق	1.166	3.68	25.8%	08	38.7%	12	19.4%	06	09.7%	03	06.5%	02	A08
موافق	0.980	3.81	22.6%	07	51.6%	16	09.7%	03	16.1%	05	-	-	A9
موافق	1.065	3.71	المجموع										

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)، الملحق رقم (02).

بالاعتماد على نتائج الأدوات الإحصائية المبنية أعلاه في الجدول رقم (9.2)، يبين لنا أن كل آراء أفراد

العينة كانت إيجابية حول ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث كانت اتجاه جميع فقرات المحور تتجه نحو موافق، أي

أن متوسط حسابها بين (3.40-4.20)

أما بالنسبة للمحور ككل، فبلغ المتوسط الحسابي 3.71 والانحراف المعياري 1.065 ومنه فإن اتجاه المحور

الأول هو موافق.

2- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الثاني " فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة

الإبداعية:

نظرا لعدم كفاية الجدول في حالة كتابة فقرات المحور كما هي، فإنه سيتم وضع رموز لها حيث يأخذ المحور

الثاني الرمز B وتأخذ فقراته العشرة الرموز من B1 إلى B10 والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (10.2): رموز فقرات المحور الثاني

المحور الثاني: فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية	
B1	تعتبر المحاسبة الإبداعية تحدياً يواجه المدققين الخارجيين
B2	تعتبر المحاسبة الإبداعية من المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة
B3	تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة
B4	تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مرفوضة في إعداد القوائم المالية
B5	تساعد المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية
B6	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي
B7	تهدف ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تحسين صورة المنشأة
B8	تلجأ الإدارة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل التأثير على سمعة المنشأة إيجابياً في السوق
B9	تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية
B10	يستطيع المحاسب باستخدام خبراته ومهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها

المصدر: من إعداد الطالبات اعتماداً على استمارة (الملحق رقم 1).

الجدول رقم (11.2): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
موافق بشدة	0.661	4.35	41.9%	13	54.8%	17	-	-	03.2%	01	-	-	B1
موافق	1.338	3.55	29.0%	09	32.3%	10	12.9%	04	16.1%	05	09.7%	03	B2
موافق	1.261	3.45	19.4%	06	38.7%	12	22.6%	07	06.5%	02	12.9%	04	B3
محايد	1.230	3.39	16.1%	05	41.9%	13	16.1%	05	16.1%	05	9.7%	03	B4
موافق	0.779	3.84	16.1%	05	58.1%	18	19.4%	06	06.5%	02	-	-	B5
موافق	1.071	3.71	29.0%	09	29.0%	09	22.6%	07	19.4%	06	-	-	B6
موافق بشدة	0.717	4.23	35.5%	11	54.8%	17	06.5%	02	03.2%	01	-	-	B7
موافق	1.024	4.13	45.2%	14	35.5%	11	06.5%	02	12.9%	04	-	-	B8
موافق	0.680	4.06	25.8%	08	54.8%	17	19.4%	06	-	-	-	-	B9
موافق	1.036	3.84	32.2%	10	32.2%	10	22.6%	07	12.9%	04	-	-	B10
موافق	0.979	3.85	المجموع										

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)، الملحق رقم (02)..

بالاعتماد على نتائج الأدوات الإحصائية المبينة أعلاه في الجدول رقم (11.2)، يبين لنا أن كل آراء أفراد

العينة كانت إيجابية حول فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية، حيث كان اتجاه الفقرتين الأولى

والسابعة نحو "موافق بشدة" وذلك لأن متوسط حسابهما كان بين (4.20-5)، أما بقية الفقرات فكان متوسط حسابهم بين (3.40-4.20) أي أن اتجاههم كان "موافق".

أما بالنسبة للمحور ككل، فبلغ المتوسط الحسابي 3.85 والانحراف المعياري 1.979 ومنه فإن اتجاه المحور الثاني هو "موافق".

3- تفسير وتحليل اتجاهات الأفراد نحو المحور الثالث " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"

نظرا لعدم كفاية الجدول في حالة كتابة فقرات المحور كما هي، فإنه سيتم وضع رموز لها حيث يأخذ المحور الثاني الرمز C وتأخذ فقراته التسعة الرموز من C1 إلى C09، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (12.2): رموز فقرات المحور الثالث

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	
C1	المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
C2	إن الخبرة المهنية للمدقق الخارجي تعتبر أداة مهمة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
C3	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعالية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
C4	تحلي المدقق الخارجي بالموضوعية والنزاهة وتمتعه بالاستقلالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
C5	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية
C6	يتابع المدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية
C7	يركز مدقق الحسابات الخارجي على أهمية قيام المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
C8	يقوم المدقق الخارجي بالفحص والتأكد لبعض بنود القوائم المالية من أجل التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية
C9	التخطيط المحكم لعملية التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبات اعتمادا على استمارة (الملحق رقم 1).

الجدول رقم (13.2): يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث

الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة		موافق		محايد		معارض		معارض بشدة		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
موافق	0.583	3.84	09.7%	03	64.5%	20	25.8%	08	-	-	-	-	C1
موافق بشدة	0.599	4.32	38.7%	12	54.8%	17	06.5%	02	-	-	-	-	C2
موافق بشدة	0.762	4.23	35.5%	11	58.1%	18	-	-	06.5%	02	-	-	C3
موافق	0.831	4.10	32.3%	10	51.6%	16	09.7%	03	06.5%	02	-	-	C4
موافق بشدة	0.653	4.32	38.7%	12	58.1%	18	-	-	03.2%	01	-	-	C5
موافق	1.013	3.68	19.4%	06	45.2%	14	22.6%	07	09.7%	03	03.2%	01	C6

موافق	1.003	3.84	22.6%	07	54.8%	17	09.7%	03	09.7%	03	03.2%	01	C7
موافق	0.966	4.00	29.0%	09	54.8%	17	03.2%	02	06.5%	02	03.2%	01	C8
موافق	0.978	3.90	25.8%	08	51.6%	16	12.9%	04	06.5%	02	03.2%	01	C9
موافق	0.820	4.02	المجموع										

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج (spss)، الملحق رقم (02).

بالاعتماد على نتائج الأدوات الإحصائية المبنية أعلاه في الجدول رقم (13.2)، يبين لنا أن كل أفراد العينة كانت إيجابية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث كان اتجاه الفقرات الثانية والثالثة والخامسة نحو "موافق بشدة" وذلك لأن متوسط حسابهما كان بين (4.20-5)، أما بقية الفقرات فكان متوسط حسابهم بين (3.40-4.20) أي أن اتجاههم كان "موافق".
أما بالنسبة للمحور ككل، فبلغ المتوسط الحسابي 4.02 والانحراف المعياري 0.820 ومنه فإن اتجاه المحور الثاني هو "موافق".

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

نسعى من خلال هذا المطلب إلى اختبار صحة الفرضيات، حيث سنقوم باختبار مدى موافقة أو عدم موافقة كل منها، حيث تم اختبار الفرضيات عند مستوى معنوية 0.05.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض لمعرفة طبيعة الاختبارات اللاحقة التي يجب استخدامها. من أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى اختبار كولمنجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) تمهيدا لاستخدام اختبار ANOVA باعتباره أحد الأساليب الإحصائية العلمية في اختبار فرضيات الدراسة الحالية؛ لأن الاختبارات العلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة (K.S).¹

كما يتضح في الجدول التالي:

¹ رياض عيشوش، مساهمة الثقافة التنظيمية في نجاح تطبيق إدارة المعرفة: دراسة حالة بعض وكالات البنوك العمومية بالمسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات تخصص: اقتصاد وإدارة المعرفة والمعارف، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010، ص138

الجدول رقم (14.2): اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

البيان	المحور الأول: ممارسات المحاسبة الابداعية	المحور الثاني: فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الابداعية	المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبة الابداعية	جميع المحاور
التكرارات	31	31	31	31
المتوسط	3.716	3.854	4.025	3.865
الانحراف المعياري ^{a.b}	0.765	0.516	0.524	0.532
معظم الاختلافات شديدة	مطلق	0.205	0.164	0.140
	إيجابي	0.205	0.164	0.140
	سليبي	-0.088	-0.125	-0.119
Kolmogorov-Smirnov Z				
مستوى الدلالة	0.778	0.147	3.373	0.579
	0.659	1.142	0.915	0.779

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

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

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

فرضية العدم (H_0): بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة (H_1): بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

يلاحظ أن جل مستوى المعنوية لكل المحاور أكبر من 0.05، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية

سيتم خلال هذا الفرع اختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام أدوات الاختبار المناسبة، حيث سيتم اختبار الفرضيات الثلاثة، وقد تم صياغة فرضيتين فرعيتين لكل فرضية، إحداهما هي فرضية العدم H_0 والأخرى الفرضية البديلة H_1 .

أولاً: اختبار الفرضية الأولى "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابداعية والخبرة"

H_0 فرضية العدم = توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة.

H_1 الفرضية البديلة = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة.

الجدول رقم (15.2): اختبار ANOVA

المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة F cal	مستوى الدلالة
الانحدار	02	1.017	0.508	0.858	0.435
الخطأ	28	16.584	0.592	-	-
الكلية	30	17.601	-	-	-

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

يمثل هذا الجدول المتعلق باختبار الفرضيات بطريقة ANOVA والذي يستخدم في تحليل التباين لتفسير ظاهرة معينة وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير آخر.

ومن خلال هذا الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة هو 0.435 وهي أكبر من 0.05 لذلك نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابداعية والخبرة".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الابداعية والتخصص العلمي"

H_0 فرضية العدم = توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الابداعية والتخصص العلمي.

H_1 الفرضية البديلة = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الابداعية والتخصص العلمي.

الجدول رقم (16.2): اختبار ANOVA

المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة F cal	مستوى الدلالة
الانحدار	03	1.252	0.417	1.666	0.198
الخطأ	27	6.765	0.251	-	-
الكلية	30	8.017	-	-	-

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

ومن خلال هذا الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة هو 0.198 وهي أكبر من 0.05 لذلك نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية والتخصص العلمي.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والوظيفة"

H_0 فرضية العدم = توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة.

H_1 الفرضية البديلة = لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة.

الجدول رقم (17.2): اختبار ANOVA

المصدر	درجات الحرية DF	مجموع المربعات SS	متوسط المربعات MS	F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	02	0.917	0.458	1.752	0.192
الخطأ	28	7.323	0.262	-	-
الكلي	30	8.240	-	-	-

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

ومن خلال هذا الجدول يتضح لنا أن مستوى الدلالة هو 0.192 وهي أكبر من 0.05 لذلك نقبل فرضية العدم H_0 ونرفض الفرضية البديلة H_1 ، أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق اعداد استمارة استبيان والتي تهدف إلى إبراز مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث تم توزيعها على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين بولاية الوادي، وبعد تحليل النتائج التي جاءت بها الاستمارة والمدرجة في برنامج (Spss). حيث تم التطرق إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، ثم قمنا بتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها التي تم تلخيصها ومعالجتها. في الأخير تم اختبار صحة فرضيات الدراسة التي تم وضعها في مقدمة الدراسة، وقد توصلنا إلى نتيجة رئيسية تمثلت في كون "أن عملية التدقيق الخارجي لها مساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".



خاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة ابراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تبين أن مهنة التدقيق الخارجي تحتاج إلى تطبيق معايير متعارف عليها والالتزام بقواعد وأخلاقيات لضمان نجاح مهمة المدقق الخارجي، الذي يواجه تحدي المحاسبة الإبداعية لما تقوم به من تحميل للبيانات المالية من أجل إعطاء صورة حسنة للمؤسسة وهذا من خلال ابتداع أساليب وأشكال مختلفة. ولا بد له من كشفها ومحاولة الحد من ممارستها.

وفيما يلي سنعرض أهم نتائج البحث والتوصيات المقترحة ونختتمها بعرض آفاق الدراسة.

أولاً. اختبار الفرضيات:

وانطلاقاً من محتوى الدراسة التي وضعتها الجانب النظري والتطبيقي يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها:

- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة، بحيث اتضح أن المدقق الخارجي يستطيع الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية اعتماداً على خبرته.
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية والتخصص العلمي بحيث يمكن هذا الأخير المدقق من فهمه لحيثيات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والوظيفة، بمعنى أن الممارسة الفعلية لوظيفة التدقيق الخارجي تساعد المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ثانياً. نتائج الدراسة:

- تسجيل إيرادات غير حقيقية تعد أسلوباً من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- تعتبر المحاسبة الإبداعية تحدياً يواجه المدققين الخارجيين؛
- تساعد المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية؛
- يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- تهدف ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تحسين صورة المنشأة؛
- التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً. التوصيات:

بناءً على النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تضيق الخيارات المتاحة في السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي والمالي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- تطوير المعايير المحاسبية وسد الثغرات في القواعد والمبادئ المحاسبية من أجل تفادي سوء استخدامها من طرف إدارات المؤسسات؛
- ضرورة اصدار القوانين والتشريعات اللازمة، التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتساعد في التقليل منها؛
- زيادة وعي المدققين الخارجيين و تثقيفهم بأخر مستجدات وممارسات المحاسبة الابداعية؛
- ضرورة الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في الوحدة الاقتصادية يساعد على استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية.

رابعاً. آفاق الدراسة:

لإثراء هذا البحث نقترح بعض المواضيع:

- ◆ دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ◆ مساهمة معايير المراجعة الدولية في تعزيز دور المدقق الخارجي؛
- ◆ آثار استخدامات المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد الوطني.



قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولا - المراجع باللغة العربية.

الكتب

- 1- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، د ط، جامعة القاهرة، مصر، 2006.
- 2- أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن، 2015م.
- 3- أشرف محمد إبراهيم منصور وآخرون، مبادئ المراجعة في ضوء المعايير الدولية للمراجعة، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، د ط، جامعة حلوان، مصر.
- 4- أحمد محمد علوان الهلباوي، إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، ط 1، دار الجديد للنشر والتوزيع، زرادة، الجزائر، 2019.
- 5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، د ط، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة في ضوء المعايير الدولية، دار النهضة العربية، د ط، القاهرة، مصر، 1998.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، د ط، القاهرة، مصر، 2000.
- 8- إياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي (منهج علمي نظريا وتطبيقيا)، دار المعز للطباعة والنشر، د ط، 2011.
- 9- تامر مزيد رفاعه، أصول تطبيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، د ط، عمان، الأردن، 2017م- 1436 هـ.
- 10- توفيق مصطفى أبو رقة، عيد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، ط 1، 2014م- 1435 هـ.
- 11- حامد الشمري، الأساليب الإحصائية في اتخاذ القرار: تطبيقات في منظمات أعمال إنتاجية وخدمية، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- 12- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، ط 6، عمان، الأردن، 2012.

- 13- خالد عبد المنعم زكي لبيب وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة ، ط 1، جامعة القاهرة، مصر، 2017-2018م.
- 14- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، الأردن، 2015.
- 15- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، ط 1، المملكة الأردنية الهاشمية، 2009م، 1430هـ.
- 16- السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، د ط، القاهرة، مصر، 2008م-1428 هـ.
- 17- عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، د ط، صيدا، بيروت، 2011م-1432هـ.
- 18- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، د ط، الاسكندرية، مصر، 2007.
- 19- عبود عبد الله العسكري، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية، دار النمير، ط 2، دمشق، سوريا، 2005.
- 20- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر والتوزيع، ط 3، صنعاء، اليمن، 2011م.
- 21- عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات (1)، جامعة العلوم والتكنولوجيا، د ط، صنعاء، اليمن، 2009م-1430هـ.
- 22- عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، د ط، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، د س ن.
- 23- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، عمان، الأردن، 2006م-1426هـ.
- 24- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، ط 2، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- 25- محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، د ط، الاسكندرية، مصر، 2002.

- 26- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، د ط، الاسكندرية، مصر، 2002م.
- 27- محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي-الدليل التطبيقي للباحثين، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
- 28- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط 3، عمان، الأردن، 2006.
- 29- وليم توماس، أمرسون هنائي، ت: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، د ط، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006م-1427هـ.

الرسائل والأطروحات الجامعية

I- الرسائل:

- 1- أشرف أحمد عواض العتيبي، دراسة تقويمية لصحة استخدام أسلوب تحليل التبيان في رسائل الماجستير والدكتوراه في كلية التربية في جامعة أم القرى، متطلب تكميلي لنيل شهادة الماجستير في علم النفس، تخصص احصاء وبحوث، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 1432-1433هـ.
- 2- شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة مقدمة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012م- 1433 هـ.
- 3- علي عبد الأمير كاظم، علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم (دراسة في عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التدقيق المحاسبي، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية ، لبنان، 2017م.
- 4- فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013-2014.

5- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

6- هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006م-1427هـ.

II- الأطروحات:

1- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبية الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2019-2020.

2- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المعلومات في تقرير المدقق (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أطروحة تدخل ضمن متطلبات شهادة دكتوراه (ل.م.د)، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2017-2018م.

3- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014.

4- إيمان بن قارة، واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي (دراسة استقصائية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تدقيق ومحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014م.

5- خالد مسيف، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة كمتطلب لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016-2017م.

6- سمير لقويوة، مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل.م.د) في علوم التسيير شعبة تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2018-2019م.

- 7- عمر شريقي ، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012م
 - 8- عبد الجليل لحذاري ، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية (دراسة عينة من محافظي الحسابات)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2018-2019م.
 - 9- ناصر الدين ديلمى، دور مراجع الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (دراسة تطبيقية على آراء مراجعي الحسابات في الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، الجزائر، 2017-2018م.
- الدوريات والمجلات**
- 1- بدر الدين خمقاني وآخرون، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2017.
 - 2- بدر الدين خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية (دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 8، 2015.
 - 3- بلال قندوز، آيت محمد مراد، أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية ودورها في مجابهة الفساد المالي (حالة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية)، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2018م.
 - 4- حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، العدد 1، المجلد 1، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2019.
 - 5- حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، 2010.
 - 6- خيضر خنفري، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2017.

- 7- زوليخة خلادي وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 1، العدد 1، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017.
- 8- سفيان بن عبد العزيز ، منصوري هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، ديسمبر 2017.
- 9- عبد الرحمان بن عيسى، زرقواد وسام، تطور مضمون المسؤوليات القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد 1، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر.
- 10- عبد المجيد أونيس، وسام زرقواد ، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بعناصر القوائم المالية وسبل الحد منها، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد 1، المجلد 7، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2019-11-22.
- 11- علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 5، العدد 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.
- 12- فاطمة الزهراء مومن، لعبيدي مهاوات، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 4، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2018.
- 13- فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 6، العدد 1، 2021-03-31م.
- 14- محمد براق، عمر ديلمي ، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مجلة الأكاديمية للدراسات الانسانية والاجتماعية، العدد 17، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، جانفي 2017.
- 15- محمد دينوري سالمي، فاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد 8، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي، الجزائر، 2017.
- 16- ميلود تومي ، محمد لمين علون ، مساهمة عدم الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون للطاقة وأثر اندرسون للتدقيق، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، أبريل 2017.

- 17- مسعود كسكس وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجا) دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، 8-1-2019.
- 18- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 32، المجلد 9، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2015.
- 19- نصر رحال، عيسى زين، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2018.
- 20- هدى حافي، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، العدد 1، المجلد 1، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الله مرسللي، تيبازة، الجزائر، 25-10-2019.
- 21- هلال درحمون، عائشة نساب، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 13، جامعة البليدة 2، الجزائر، ديسمبر 2015.

الملتقيات

- 1- حيدر عباس عبد، علي كريم محمد، أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الإصلاح الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية (دراسة لعينة من المحاسبين والمدققين في دوائر محافظة المثنى)، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية / السليمانية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، ديسمبر 2018.
- 2- عبد الجليل لخداري، دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة ميدانية بالوادي)، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 6-7 ديسمبر 2017.
- 3- وليد عبد الرحمان الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2008.

المواقع الإلكترونية

- 1- الاستراتيجية للبحث العلمي، أدلة وقرائن الإثبات بالمراجعة، تاريخ 11-04-2021م، <https://stst.yoo7.com/t3249-topic>

2- جريدة المحاسبين، شرح قواعد السلوك المهني لمدقق الحسابات، تاريخ: 05-04-2021 م،

<https://almohasben.com>

ثانيا. المراجع باللغة الأجنبية

1-Abdelhak Moussamir. Maryam Aouina. **Le Rôle de l'audit externe dans la transparence de la communication financière. Une revue de littérature.**

Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit. N8. 2019.

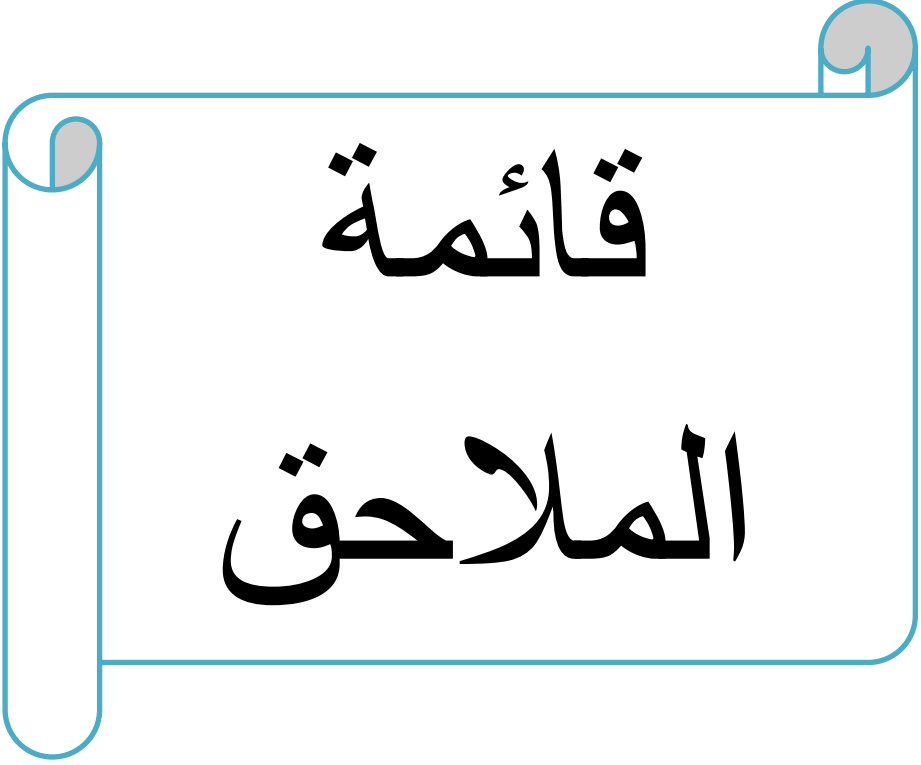
2-Florence Delessalle. **Réalités de la comptabilite creative " A la France".**

HAL archives ouverts.Feance. 2011.

Safia ‘Mohamed Torchi ‘ **The Role of External auditor Commitment to the**
3- Ikhlef

Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices.

Academic Journal for Social and Human Studies.2020.



قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: الاستمارة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير
استمارة استبيان

إن هذه الدراسة التي نحن بصدد إعدادها تهدف إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق.

لذا نتوجه إلى سيادتكم بطلب التعاون معنا لغرض استكمال هذه الدراسة من خلال إجاباتكم على هذه الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم.

نرجو منكم قراءة العبارات بدقة ثم وضع العلامة (x) أمام الاختيار الأفضل، وليكن في علمكم أن إجاباتكم ستكون سرية ولا تستخدم إلا بغرض البحث العلمي.

المحاسبة الإبداعية: هي عملية تلاعب وتغيير في البيانات المالية والمحاسبية من صورتها الحقيقية إلى ما هو مرغوب فيه، من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من أجل تحسين صورة المؤسسة.

من إعداد الطالبات:

- عائشة حسونة
- فاطمة هاني
- فاطمة الزهرة منصوري

تحت إشراف:

* د. رشيدة خالدي

السنة الجامعية: 2020 / 2021م

الأسئلة البيداغوجية

1- الوظيفة الممارسة:

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أكاديمي ☐

2- سنوات الخبرة:

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

3- المؤهل العلمي:

بكالوريا ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

أذكرها:

4- التخصص العلمي:

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ اقتصاد ☐ أخرى ☐

أذكرها:

المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	التقييم				
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تسجيل إيرادات غير حقيقية تعد أسلوباً من أساليب المحاسبة الإبداعية					
2	المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة					
3	التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير					
4	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها					
5	عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة					
6	استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة					
7	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة					
8	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة					
9	تعتبر اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية					

المحور الثاني: فهم المدققين الخارجيين لمحتوى المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	التقييم				
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تعتبر المحاسبة الإبداعية تحدياً يواجه المدققين الخارجيين					
2	تعتبر المحاسبة الإبداعية من المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة					
3	تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة					
4	تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مرفوضة في إعداد القوائم المالية					

5	تساعد المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية				
6	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي				
7	تهدف ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تحسين صورة المنشأة				
8	تلجأ الإدارة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل التأثير على سمعة المنشأة إيجابيا في السوق				
9	تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية				
10	يستطيع المحاسب باستخدام خبراته ومهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها				

المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	التقييم			
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض
1	المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية				معارض بشدة
2	إن الخبرة المهنية للمدقق الخارجي تعتبر أداة مهمة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية				
3	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعالية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية				
4	تحلي المدقق الخارجي بالموضوعية والنزاهة وتمتعه بالاستقلالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
5	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
6	يتابع مدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية				
7	يركز مدقق الحسابات الخارجي على أهمية قيام المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
8	يقوم المدقق الخارجي بالفحص والتأكد لبعض بنود القوائم المالية من أجل التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية				
9	التخطيط المحكم لعملية التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية				

الملحق رقم 02: مخرجات spss

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.880	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.688	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.805	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.910	28

الوظيفة الممارسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محافظ حسابات	21	67.7	67.7	67.7
خبير محاسبي	1	3.2	3.2	71.0
أكاديمي	9	29.0	29.0	100.0
Total	31	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	1	3.2	3.2	3.2
من 5 إلى 10 سنوات	11	35.5	35.5	38.7
أكثر من 10 سنوات	19	61.3	61.3	100.0
Total	31	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	13	41.9	41.9	41.9
ماجستير	1	3.2	3.2	45.2
دكتوراه	13	41.9	41.9	87.1
شهادة أخرى	4	12.9	12.9	100.0
Total	31	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	23	74.2	74.2	74.2
مالية	5	16.1	16.1	90.3
تدقيق	2	6.5	6.5	96.8
أخرى	1	3.2	3.2	100.0
Total	31	100.0	100.0	

Statistics

غير إيرادات من أسلوبا ت الإبداعية المح	المخزون تقييم في المبالغة زيادة أجل من السلعي لتحسين الأصول المتداولة للمؤسسة المالي المركز	اهتلاك طريقة في التغيير دون من فترة كل الأصل التغيير سبب توضيح	الديون عن الكشف عدم تخفيض بهدف المتعثرة الديون مخصص قيمة فيها المشكوك	النقديات عن الإفصاح عدم المقيدة	طويلة قروض استخدام قروض تسديد في أجل نسب الأجل لتحسين قصيرة السيولة	بنقل المؤسسة تقوم فترة إلى الحالية الإيرادات لاحقة محاسبية زمنية	تقييم في المبالغة مؤسسة غير الأصول
31 0 3.74 1.094	31 0 3.84 .969	31 0 3.48 1.208	31 0 3.71 .938	31 0 3.55 1.234	31 0 3.61 1.086	31 0 4.03 .912	1

تسجيل إيرادات غير حقيقية تعد أسلوبا من أساليب المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	1	3.2	3.2	3.2
معارض	4	12.9	12.9	16.1
محايد	5	16.1	16.1	32.3
موافق	13	41.9	41.9	74.2
موافق بشدة	8	25.8	25.8	100.0
Total	31	100.0	100.0	

المبالغة في تقييم المخزون السلعي من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين المركز المالي للمؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض	3	9.7	9.7	9.7
محايد	8	25.8	25.8	35.5
موافق	11	35.5	35.5	71.0
بشدة موافق	9	29.0	29.0	100.0
Total	31	100.0	100.0	

التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	3	9.7	9.7	9.7
معارض	4	12.9	12.9	22.6
محايد	4	12.9	12.9	35.5
موافق	15	48.4	48.4	83.9
موافق بشدة	5	16.1	16.1	100.0
Total	31	100.0	100.0	

فيها المشكوك الديون مخصص قيمة تخفيض بهدف المتعثرة الديون عن الكشف عدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض	5	16.1	16.1	16.1
محايد	4	12.9	12.9	29.0
موافق	17	54.8	54.8	83.9
بشدة موافق	5	16.1	16.1	100.0
Total	31	100.0	100.0	

عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	3	9.7	9.7	9.7
معارض	3	9.7	9.7	19.4
محايد	6	19.4	19.4	38.7
موافق	12	38.7	38.7	77.4
موافق بشدة	7	22.6	22.6	100.0
Total	31	100.0	100.0	

استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	1	3.2	3.2	3.2
معارض	5	16.1	16.1	19.4
محايد	5	16.1	16.1	35.5
موافق	14	45.2	45.2	80.6
بشدة موافق	6	19.4	19.4	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض	3	9.7	9.7	9.7
محايد	3	9.7	9.7	19.4
موافق	15	48.4	48.4	67.7
بشدة موافق	10	32.3	32.3	100.0
Total	31	100.0	100.0	

المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	2	6.5	6.5	6.5
معارض	3	9.7	9.7	16.1
محايد	6	19.4	19.4	35.5
موافق	12	38.7	38.7	74.2
موافق بشدة	8	25.8	25.8	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تعتبر اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض	5	16.1	16.1	16.1
محايد	3	9.7	9.7	25.8
موافق	16	51.6	51.6	77.4
موافق بشدة	7	22.6	22.6	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تهدف إلى	أن للإدارة يمكن سياسات تمارس المحاسبة من الإبداعية التلاعب خلال قائمتي بأرقام والمركز الدخل المالي	تطبيق في المرونة تساعد على المحاسبية المبادئ الإبداعية المحاسبة استخدام	المحاسبة ممارسة تعتبر في مرفوضة الإبداعية المالية القوائم إعداد	الإبداعية المحاسبة تعتبر المؤسسة سياسات احدى	الإبداعية المحاسبة تعتبر للقواعد المخالفات من للمهنة الأخلاقية	الإبداعية المحاسبة تعتبر المدققين يواجه تحديا الخارجيين	
N	Valid	31	31	31	31	31	Valid
Mean	Missing	0	0	0	0	0	Missing
Std. Deviation		4.35	3.55	3.45	3.39	3.84	
		.661	1.338	1.261	1.230	.779	

تعتبر المحاسبة الإبداعية تحديا يواجه المدققين الخارجيين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3.2	3.2	3.2
	17	54.8	54.8	58.1
	13	41.9	41.9	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	9.7	9.7	9.7
	5	16.1	16.1	25.8
	4	12.9	12.9	38.7
	10	32.3	32.3	71.0
	9	29.0	29.0	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تعتبر المحاسبة الإبداعية احدى سياسات المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4	12.9	12.9	12.9
	2	6.5	6.5	19.4
	7	22.6	22.6	41.9
	12	38.7	38.7	80.6
	6	19.4	19.4	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مرفوضة في اعداد القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3	9.7	9.7	9.7
	5	16.1	16.1	25.8
	5	16.1	16.1	41.9
	13	41.9	41.9	83.9
	5	16.1	16.1	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تساعد المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	2	6.5	6.5	6.5
محاييد	6	19.4	19.4	25.8
موافق	18	58.1	58.1	83.9
موافق بشدة	5	16.1	16.1	100.0
Total	31	100.0	100.0	

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بأرقام قوائمتي الدخل والمركز المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	5	16.1	16.1	16.1
محاييد	8	25.8	25.8	41.9
موافق	9	29.0	29.0	71.0
بشدة موافق	9	29.0	29.0	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تهدف ممارسة المحاسبة الإبداعية إلى تحسين صورة المنشأة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	1	3.2	3.2	3.2
محاييد	2	6.5	6.5	9.7
موافق	17	54.8	54.8	64.5
موافق بشدة	11	35.5	35.5	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تلجأ الإدارة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل التأثير على سمعة المنشأة ايجابيا في السوق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معارض	4	12.9	12.9	12.9
محاييد	2	6.5	6.5	19.4
موافق	11	35.5	35.5	54.8
موافق بشدة	14	45.2	45.2	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاييد	6	19.4	19.4	19.4
موافق	17	54.8	54.8	74.2
موافق بشدة	8	25.8	25.8	100.0
Total	31	100.0	100.0	

يستطيع المحاسب باستخدام خبراته ومهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	4	12.9	12.9	12.9
	7	22.6	22.6	35.5
	10	32.3	32.3	67.7
	10	32.3	32.3	100.0
Total	31	100.0	100.0	

Statistics

المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده المحاسبة الإبداعية	إن الخبرة المهنية للمدقق الخارجي تعتبر أداة مهمة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	تحلي المدقق الخارجي بالموضوعية والنزاهة وتمتعه بالاستقلالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية	يتابع مدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	يركز مدقق الحسابات على أهمية قيام المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	يقوم المدقق الخارجي بالفحص والتأكد لبعض بنود القوائم المالية من أجل التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية	عملية التدقيق كشف ممارسات إبداعية
31 0 3.84 .583	31 0 4.32 .599	31 0 4.23 .762	31 0 4.10 .831	31 0 4.32 .653	31 3.68 1.013	31 0 3.84 1.003	

المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	8	25.8	25.8	25.8
	20	64.5	64.5	90.3
	3	9.7	9.7	100.0
Total	31	100.0	100.0	

إن الخبرة المهنية للمدقق الخارجي تعتبر أداة مهمة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	6.5	6.5	6.5
	17	54.8	54.8	61.3
	12	38.7	38.7	100.0
Total	31	100.0	100.0	

ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعالية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	6.5	6.5	6.5
	18	58.1	58.1	64.5
	11	35.5	35.5	100.0
Total	31	100.0	100.0	

تحلي المدقق الخارجي بالموضوعية والنزاهة وتمتعه بالاستقلالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2	6.5	6.5	6.5
	3	9.7	9.7	16.1
	16	51.6	51.6	67.7

موافق بشدة	10	32.3	32.3	100.0
Total	31	100.0	100.0	

التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض	1	3.2	3.2	3.2
موافق	18	58.1	58.1	61.3
موافق بشدة	12	38.7	38.7	100.0
Total	31	100.0	100.0	

يتابع مدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	1	3.2	3.2	3.2
معارض	3	9.7	9.7	12.9
محاييد	7	22.6	22.6	35.5
موافق	14	45.2	45.2	80.6
موافق بشدة	6	19.4	19.4	100.0
Total	31	100.0	100.0	

يركز مدقق الحسابات الخارجي على أهمية قيام المنشأة بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	1	3.2	3.2	3.2
معارض	3	9.7	9.7	12.9
محاييد	3	9.7	9.7	22.6
موافق	17	54.8	54.8	77.4
موافق بشدة	7	22.6	22.6	100.0
Total	31	100.0	100.0	

يقوم المدقق الخارجي بالفحص والتأكد لبعض بنود القوائم المالية من أجل التحقق المبكر من ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
معارض بشدة	1	3.2	3.2	3.2
معارض	2	6.5	6.5	9.7
محاييد	2	6.5	6.5	16.1
موافق	17	54.8	54.8	71.0
موافق بشدة	9	29.0	29.0	100.0
Total	31	100.0	100.0	

التخطيط المحكم لعملية التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
بشدة معارض	1	3.2	3.2	3.2
معارض	2	6.5	6.5	9.7
محاييد	4	12.9	12.9	22.6
موافق	16	51.6	51.6	74.2
بشدة موافق	8	25.8	25.8	100.0
Total	31	100.0	100.0	

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		T1	T2	T3	TX
N		31	31	31	31
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.7168	3.8548	4.0251	3.8656
	Std. Deviation	.76596	.51694	.52408	.53246
	Absolute	.118	.205	.164	.140
Most Extreme Differences	Positive	.111	.205	.164	.140
	Negative	-.118-	-.088-	-.125-	-.119-
Kolmogorov-Smirnov Z		.659	1.142	.915	.779
Asymp. Sig. (2-tailed)		.778	.147	.373	.579

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

ANOVA

T1

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.017	2	.508	.858	.435
Within Groups	16.584	28	.592		
Total	17.601	30			

ANOVA

T2

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.252	3	.417	1.666	.198
Within Groups	6.765	27	.251		
Total	8.017	30			

ANOVA

T3

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.917	2	.458	1.752	.192
Within Groups	7.323	28	.262		
Total	8.240	30			

الملحق 03: الأساتذة المحكمين

الجامعة	الاستاذ
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	عزه الأزهر
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	عوادي مصطفى
جامعة قاصدي مرباح بورقلة	زغود تبر