



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي

الموضوع

دور مدقق الحسابات في الحد من آثار
المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم
المالية
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الاستاذ:

أ. علي العبسي

إعداد الطالبات:

- حياة ليفة
- صبرينة أوزيني
- مريم قديري

اللجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. يونس زين

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

أ. علي العبسي

ممتحنا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2016/2017



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: المالية والمحاسبة

التخصص: تدقيق محاسبي

الموضوع

دور مدقق الحسابات في الحد من آثار
المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم
المالية
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الاستاذ:

أ. علي العبسي

إعداد الطالبات:

- حياة ليفة
- صبرينة أوزيني
- مريم قديري

اللجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. يونس زين

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

أ. علي العبسي

ممتحنا

أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

د. محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عَلَّقَ ١٤١٧

الإهداء

الحمد لله الذي نفتتح بحمده الكلام و الحمد لله الذي حمده أفضل ما جرت به الأقلام سبحانه لا نحصي له ثناءً عليه هو كما أثنى على نفسه وهو ولي كل إنعام.

و الحمد لله الذي فاوت بحكمته بين المخلوقات، و رفع المؤمنين الذين أوتوا العلم درجات، ونشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، ونشهد أن مُحَمَّد عبده و رسوله، الذي بلغ العلى بكماله كشف الدجى بجماله كملت جميع خصاله، صلوا عليه و آله اللهم صلي على مُحَمَّد و على آله و صحبه الذين هم أبر الخلق قلوبا، و أغزرهم علوما و أكملهم حزما و عزما، وسلم تسليما.

أما بعد:

نهدي هذا العمل:

إلى جميع الأهل و الأصحاب و الرفقاء، بدون استثناء، و إلى كل من يكون لنا المحبة والتقدير...

إلى زملائنا في الدراسة وفقهم الله جميعا.

إلى من أناروا لنا الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة أساتذتنا الكرام.

إلى بلدنا الجزائر بلد المليون ونصف مليون شهيد.

حياة، صبرينة، مريم

شكر وعرفان

الحمد لله العزيز الوهاب الذي انزل على عبده خير كتاب والصلاة والسلام على سيد المرسلين الذي أرسله رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

لا يسعنا بعد انجاز بحثنا هذا إلا ان نتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى الدكتور العبسي علي لتفضله بالإشراف على اعداد هذا البحث وتقديم آرائه السديدة في سبل انجاز البحث.

ونتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى كافة الأساتذة الأفاضل في معهد العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير.

كما نتوجب بجزيل الشكر إلى كل من ساهم وساعد في إكمال البحث.

ونسأل الله أن يوفق الجميع لما فيه الخير ويرضاه.

حياة، صبرينة، مريم

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى التوصل إلى آليات وتفعيل دور المدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتباين مخاطر وأضرار هذه الممارسات بغية المساهمة في الحد منها في المؤسسة حيث أن فعالية التدقيق تلعب دور هاماً في سير عملية التدقيق بأحسن وجه. و إبداء الرأي المناسب حول صحة وسلامة القوائم المالية من التلاعبات والغش و الممارس من قبل معديها لتظهر المؤسسة بأحسن وضعية و نظهر ذلك من خلال دراستنا الميدانية بولاية الوادي وأجريت باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة وقد وزعت على عينة من الخبراء محاسبي ومحافظو الحسابات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، مدقق الحسابات، القوائم المالية، الموثوقية.

Résumé

Cette recherche vise à atteindre des mécanismes et activer le rôle de l'auditeur dans la détection des pratiques comptables créatives et le risque différents et des dommages à ces pratiques afin de contribuer à la réduction de l'institution où l'efficacité de l'audit joue un rôle important dans la conduite du processus de vérification avec le meilleur visage. Et d'exprimer une opinion appropriée sur les listes de santé et de sécurité Finances de la manipulation, la fraude et pratiquée par les préparateurs pour montrer l'institution la meilleure position et le montrer par l'étude sur le terrain le mandat de la vallée et a été réalisée à l'aide d'un questionnaire a été conçu en fonction de la théorie et des études antérieures étude a été distribué à un échantillon d'experts comptables et les gouverneurs des ordinateurs.

Le Mots-clés: comptabilité créative, auditeur, états financiers, fiabilité.

Abstract

This research aims to achieve mechanisms and activate the role of the auditor in the detection of different creative accounting practices and risk and damage to these practices in order to contribute to the reduction of the institution where the effectiveness of the audit Plays an important role in conducting the audit process with the best face. And to express an appropriate opinion on health and safety lists Finance of manipulation, fraud and practiced by preparers to show the institution the best position and show by field study the mandate of the valley And was conducted using a questionnaire was designed according to the theory and previous studies study was distributed to a sample of accountants and computer governors.

The keywords: creative accounting, auditor, financial statements, reliability.

الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
أ - ج	المقدمة العامة
40 - 07	الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة
07	تمهيد الفصل
08	المبحث الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات
08	المطلب الأول: ماهية مدقق الحسابات
08	الفرع الأول: نشأة التدقيق
09	الفرع الثاني: مفهوم مدقق الحسابات
10	الفرع الثالث: معايير مدقق الحسابات
12	المطلب الثاني: مسؤوليات وأتعاب مدقق الحسابات
12	الفرع الأول: مسؤوليات مدقق الحسابات
14	الفرع الثاني: أتعاب مدقق الحسابات
15	المطلب الثالث: مراحل سير مهمة مدقق الحسابات
16	المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات
18	المبحث الثاني: أدبيات المحاسبة الإبداعية
18	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الثاني: ظهور المحاسبة الإبداعية
19	الفرع الأول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية
21	الفرع الثاني: دوافع اللجوء للمحاسبة
23	المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الإبداعية على مهمة المدقق
26	المطلب الرابع: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

29	المبحث الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية
29	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل وإجراءات المدقق في الحد منها
29	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل
30	الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل
31	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي وإجراءات المدقق في الحد منها
31	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي
33	الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي
36	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية وإجراءات المدقق في الحد منها
36	الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية
38	الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
39	المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية
40	خلاصة الفصل
73 - 42	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
42	تمهيد الفصل
43	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
43	المطلب الأول: المجتمع وعينة الدراسة
43	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
44	الفرع الثاني: عينة الدراسة
44	المطلب الثاني: المنهج والأدوات المستعملة
44	الفرع الأول: المنهج المستخدم
44	الفرع الثاني: الأدوات المستعملة
45	الفرع الثالث: تحكيم الاستبيان
45	المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات
46	المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
46	المطلب الأول: البيانات الشخصية للعينة، اختبار ثبات العينة ومعامل الارتباط
46	الفرع الأول: البيانات الشخصية للعينة

49	الفرع الثاني: دراسة ثبات الاستبيان
50	الفرع الثالث: معامل الارتباط
53	المطلب الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الاول للاستبيان
59	المطلب الثالث: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني للاستبيان
67	المطلب الرابع: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثالث للاستبيان
73	خلاصة الفصل
75	الخاتمة العامة
78	قائمة المراجع
83	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	
44	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	01
46	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	02
47	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية	03
47	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	04
48	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	05
49	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	06
50	نتائج قياس الثبات	07
50	اختبار الارتباط الداخلي للمحور الاول	08
51	اختبار الارتباط الداخلي للمحور الثاني	09
52	ملخص معامل الارتباط لعبارات المحور الثالث	10
53	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكرت الخماسي	11
53	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01	12
54	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02	13
54	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03	14
55	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04	15
55	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05	16
56	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06	17
56	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07	18
57	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08	19
57	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09	20
58	ملخص تحليل عبارات المحور الاول	21

59	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01	22
59	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02	23
60	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03	24
60	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04	25
61	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05	26
61	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06	27
62	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07	28
62	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08	29
63	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09	30
63	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 10	31
64	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 11	32
64	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 12	33
65	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 13	34
65	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 14	35
66	ملخص تحليل عبارات المحور الثاني	36
67	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01	37
67	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02	38
68	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03	39
68	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04	40
69	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05	41
69	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06	42
70	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07	43
70	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08	44

71	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09	45
71	ملخص تحليل عبارات المحور الثالث	46

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الاشكال	الرقم
22	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية والاطراف ذوي المصلحة	01 - 01
36	الانشطة والبنود المتعلقة بالتدفقات النقدية	01 - 02
46	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	02 - 03
47	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية	02 - 04
48	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	02 - 05
48	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	02 - 06
49	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	02 - 07

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	الرقم
83	استمارة الاستبيان	01
87	تحكيم الاستبيان	02
88	ثبات العينة	03
90	معامل الارتباط	04
90	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للمحاور الثلاثة	05
91	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الاول	06
94	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	07
100	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	08

المقدمة العامة

• تمهيد

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتعدد البناء التنظيمي للمؤسسة، حتم على أصحاب المصالح في المؤسسة توكيل شخص مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفات الإدارة من أجل حماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة المعلومات المرتبطة بالربح المحاسبي، إذ يعتبر الربح المحاسبي من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الاداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة، وباعتبار أن مدقق الحسابات يمثل الجهة الإشرافية المكلفة والمخولة قانوناً بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات يجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما تقتضيه المعايير المعمول بها، كما أن تطبيق هذه المعايير قد تم بصورة سليمة وموضوعية، لكن في الواقع العملي نجد أن هذا الدور تقلص ويتجلى ذلك بوضوح في إصدار المدقق لرأي بدون تحفظ حول قوائم مالية تتضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كون المحاسبة الإبداعية تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها، لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الاجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، ومنها مصلحة الضرائب كأحد المستفيدين من تلك القوائم في السبيل لتحديد الربح وإعداد تقرير الفاحص أو المراجع الضريبي، وفي هذا الاطار أكدت الدراسات المحاسبية أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من الممارسات التي تخفض من مصداقية القوائم المالية، حيث تعتبر هذه الأخيرة عملية تلاعب بالأرقام من خلال استغلال مرونة القواعد المحاسبية والذي يؤثر سلباً على موثوقية القوائم المالية الأمر الذي يتطلب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع ضرورة سرعة النموذج المستخدم في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية ويساعد على الحد منها.

• الاشكالية:

مما سبق يمكن طرح الاشكالية التالية:

إلى أي مدى تؤثر اجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؟

• التساؤلات الفرعية:

ويمكن تجزئة الاشكالية الرئيسية إلى التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهي المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته؟
- فيما تتمثل ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية؟
- ماهي الاجراءات الواجبة على المدقق للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؟

• فرضيات الدراسة:

- لمدقق الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

- لا تؤثر ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية على صحة وموثوقية القوائم المالية.
- تعتبر التدابير والاجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على صحة وموثوقية القوائم المالية.
- أسباب اختيار الموضوع:
 - الاسباب الشخصية:
 - الميول الشخص لميدان التدقيق والمحاسبة كونها مجال التخصص والرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع.
 - الاسباب الموضوعية:
 - لأن الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة، خاصة في ظل الاستخدام السيء للمبادئ والأسس المحاسبية للوصول إلى إعطاء صورة عن المؤسسة.
- أهداف الدراسة:
 - يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :
 - التعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم التعرف على أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية.
 - إبراز أهمية دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.
- أهمية الدراسة:
 - تظهر أهمية الدراسة من خلال دور المدقق في الحد من آثار المحاسبة الابداعية ، أي معرفة الممارسات التي تقوم بها المؤسسة من المحاسبة الابداعية سواء أكانت هذه الممارسات إجابيه أو سلبية.
- حدود الدراسة:
 - الاطار المكاني: مدققين خارجيين، خبراء محاسبين وأخرى (محاسبين، مساعدى المدقق).
 - الاطار الزماني: لسنة 2016/2017
- منهج الدراسة:
 - الجانب النظري: اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستعانة بما هو متاح من مصادر عربية وأجنبية من الكتب والرسائل الجامعية والمجلات، مداخلات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

- الجانب الميداني: اعتمدنا في هذا الجانب الميداني على المنهج التحليلي في تحليل نتائج استمارة الاستبانة التي اعدت لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة، والتي عرضت على مجموعة من ذوي الاختصاص، واعتمدنا في تحليل العين بالبرنامج الاحصائي SPSS و Excel .

• صعوبات الدراسة:

- رفض معظم المعنيين بالموضوع استقبالنا وملئ استمارة الاستبيان، والسبب يبقى مجهول ربما لظروف معينة وكثرة انشغالهم .

- صعوبة تحليل الاستبيان.

• الدراسات السابقة:

• دراسة (علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري 2008) المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وقد توصل الباحثان إلى أن أهم أساليب صورة الدخل بغرض تقديم انطباع مضلل عن الأرباح والعديد من الممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتحميل صور الدخل والهدف من القيام بها. كما توصل الباحثان إلى أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. كما بين الباحثان دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أخطار قد تؤثر على المهنة من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى بيان دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تسليط الضوء على دور المدقق المحوري وإطار مسؤولياته وكذلك التعرف على كيفية تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية.

- دراسة (مُحَمَّد مطر وليندا حسن الحلبي، 2009) دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار

المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية ، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات

الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها الى ان المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات وايضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

ومن اهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة ان المدققين الخارجيين يجب ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي ، للتعرف على كافة ممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

- دراسة (رشاد حمادة، 2010) دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هدفت إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإعداد استبانة وزعت على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة التدقيق في الشركات المساهمة في سورية، وقد تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات . وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات من وجهة نظر عيني الدراسة.

- دراسة (ميساء محمد سعد أبو تمام 2013/2012) مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي.

- هدفت الدراسة الى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضيقه، وذلك بالتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية من خلال دراسة قضايا الإبلاغ في قائمة التدفقات النقدية لمحاولة تحديد مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب بقائمة التدفقات النقدية، وكذلك تهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية الشركات الصناعية، بالإضافة إلى مقدار التشويه للأداء المالي لمنشآت الأعمال وتقييمها ود راسة الأساليب التي تشوه لحد كبير نتائج

النشاط التشغيلي. وقد توصلت الدراسة الى وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب محاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية. وأوصت بضرورة المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالها ومهما اختلفت نسبها.

● تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم موضوع الدراسة كالتالي:

الفصل الأول: الجانب النظري للدراسة، وتطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول الاطار النظري لمدقق الحسابات مقسم إلى اربع مطالب حيث يحتوي المطلب الأول ماهية مدقق الحسابات، المطلب الثاني مسؤوليات وأتعاب مدقق الحسابات، المطلب الثالث مراحل سير مهمة مدقق الحسابات و المطلب الرابع تقارير مدقق الحسابات في حين أن المبحث الثاني يتمحور حول أدبيات المحاسبة الإبداعية والذي يحتوي على، المطلب الأول لمفهوم المحاسبة الإبداعية اما المطلب الثاني ظهور المحاسبة الإبداعية وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى تأثير المحاسبة الإبداعية على مهمة مدقق الحسابات، المبحث الثالث دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية ونجد فيه المطلب الأول يحتوي أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل وإجراءات الحد منها، المطلب الثاني أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي وإجراءات الحد منها، المطلب الثالث أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية وإجراءات الحد منها، المطلب الرابع أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية.

الفصل الثاني: متعلق بالدراسة الميدانية ويتضمن مايلي:

المبحث الأول الطريقة ولإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية ويحتوي على ثلاث مطالب حيث أن المطلب الأول المجتمع وعينة الدراسة، المطلب الثاني المنهج والادوات المستعملة وتحكيم الاستبيان أما المطلب الثالث تفريغ وتحليل البيانات فيما المبحث الثاني تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية مقسم إلى أربع مطالب حيث يحتوي المطلب الأول على البيانات الشخصية للعينة، اختبار ثبات العينة ومعامل الارتباط في حين المطلب الثاني، الثالث والرابع دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحاور الأول، الثاني و الثالث للاستبيان على التوالي.

الفصل الأول

الجانب النظري للدراسة

تمهيد الفصل

نظرا لكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الاموال وأسواق المال استلزم ذلك تزايد الطلب على خدمات المدقق، الامر الذي يتطلب مزيدا من الشفافية والوضوح حول القوائم المالية وهذا لا يمكن توفيره إلا اذا تدخل طرف ثالث محايد لا علاقة له بالفاعلين في الشركة وابدأ راية في مصداقية القوائم المالية بعد مراجعتها . بالرغم من أن الغرض الرئيسي لمهنة هو ابداء الرأي حول سلامة وعدالة القوائم المالية لزيادة مصداقيتها. لاسيما الى التلاعبات بالأرقام المالية أو اظهار تحسين صوري غير حقيقي للمؤسسة وصولا للنتائج المؤثرة في القرارات بما يخدم مصالحهم الشخصية، ومن أجل القيام بهذا التحايل أو التلاعب يتم اعتماد أساليب واجراءات محاسبية عديدة منها القانوني، ويطلق على هذه العملية بالمحاسبة الابداعية . ولقد تطرقنا في هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمدقق الحسابات
- المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
- المبحث الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد منها

المبحث الأول: الاطار النظري لمدقق الحسابات

تعتبر مدقق الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطوراً كبيراً بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب، ضماناً لحقوقهم وحماية ممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساساً لإبداء رأي في محاييد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم مدقق الحسابات ومسؤولياته إضافة إلى مراحل سير مهمة مدقق الحسابات.

المطلب الأول: ماهية مدقق الحسابات

الفرع الأول: نشأة التدقيق

تستمد المراجعة نشأتها من الحاجة الماسة للتحقق من الحسابات والتأكد من مطابقتها للواقع،¹ فقد ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة، إذ هناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن الحضارات القديمة استخدمت جميعها وسائل بدائية في المراجعة.²

كما يشير التاريخ القديم أن المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يقومون بمراجعتها في جلسة استماع وذلك بحضور المراجع، فالاستماع هو أصل المراجعة وهكذا نجد أن كلمة المراجعة Audit مشتقة من كلمة Audire معناها يستمع.³

وكان المراجعة في هذه الفترة تقتصر على الحسابات المالية الحكومية، وكان الهدف منها هو التأكد من سلامة سجلات الثبوتية لحركة الجباية والضرائب، وحماية الأموال ومنع الغش.⁴

وفي العصور الوسطى كانت هناك مراجعة داخلية منظمة تتم داخل إقطاعيات خاصة في أوروبا⁵، حيث تحسنت عمليات التسجيل المحاسبي خصوصاً بعد التطور الذي عرفه علم المحاسبة باكتشاف نظام القيد المزدوج من طرف العالم الايطالي لوقا باشيلو Lucas Pacioli.⁶

ولقد بدأ بتنظيم مهنة المراجعة كمهنة حرة بظهور عدة منظمات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولقد ظهرت

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص: 17.

² مصطفى عيسى خضير، المراجعة (المفاهيم، المعايير والإجراءات)، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، 1996، ص: 1.

³ احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط 1، دار الصفاء، عمان، 2000، ص: 6.

⁴ محمد تهاوي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 7.

⁵ إبراهيم شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية، ط 2، دار الهاني، القاهرة، 1987، ص: 14.

⁶ خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص: 18.

أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في فينيسيا الإيطالية عام 1481م حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تدريبية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، إلا أن المراجعة شهدت تطوراً كبيراً خلال القرنين الماضيين وذلك بظهور شركات المساهمة، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المؤسسة وإدارتها مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعين كوكلاء عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة¹.

ففي الفترة ما بين 1762 و1852 استجابت القوانين الإنجليزية للاعتقاد العام والرغبة في ضرورة إخضاع تصرفات مؤسسي الشركات ومديرها لرقابة طرف ثالث مستقل يقوم بفحص أعمالهم وإبداء رأيه الفني في نتيجة هذا الفحص وذلك بصفة دورية في نهاية كل سنة مالية وخاصة بعد انتشار تكوين الشركات الوهمية لسرقة أموال الجمهور من المستثمرين².

ويعتبر التطور الذي شهدته المراجعة في القرن الماضي و خصوصاً بالولايات المتحدة الأمريكية راجع إلى الطلب الاقتصادي على المراجعة، فالحجم الكبير من البيانات و خطر المعلومات المستعملة من طرف المسيرين جعل المراجعة تعد كأداة لتخفيض خطر المعلومات و أصبح الهدف الأساسي من المراجعة هو التحقق من صحة و شرعية الحسابات و التحقق الموضوعي والحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية و الإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة³.

كما أصبحت جميع القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح المختلفة مبنية على أساس النتائج التي تظهرها هذه القوائم، الأمر الذي أظهر الحاجة إلى تعيين خبير محاسب محايد يقف حكماً بين الإدارة من ناحية والأطراف الأخرى التي تهتم بمركز المشروع المالي من ناحية ثانية، وقد جرى العرف القانوني على أن تعيين الجمعية العمومية لأصحاب رأس المال هذا الخبير والذي يطلق عليه مراجع الحسابات⁴.

الفرع الثاني: مفهوم مدقق الحسابات

صدرت عدة تعريفات حول التدقيق أهمها:

التعريف الأول: جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من

¹ خالد امين عبد الله، مرجع سابق، ص: 18.

² محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1968، ص: 06.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 189.

⁴ آمال بن مخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، 2002، ص: 15.

طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"¹.

التعريف الثاني: بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، التدقيق هو " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"².

التعريف الثالث: التدقيق عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات، بشكل موضوعي، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين³.

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه: " فحص انتقادي مخطط، يقوم به شخص محترف ومستقل، للتأكد من صحة ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير " .

الفرع الثالث: معايير مراجعة الحسابات

تقوم مراجعة الحسابات كمختلف العلوم والمهن المتطورة على عدة معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في أطرها ويسهرون على احترامها في الممارسة العملية في كافة مراحل العمل. تعتبر معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا المرشد للقضاء وللمحاكم والممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم والعمل، ووفقا لهذه المعايير يتحقق توفير معلومات محاسبية تستجيب لمتطلبات وحاجيات مختلف الأطراف المستفيدة منها، على اعتبار أنها تعطي صورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمنشأة. يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954م، ضمن كتاب بعنوان - معايير المراجعة المتعارف عليها - و قد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:⁴

¹ سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، "لجنة التدقيق لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدينة، العدد 03، 2015، ص:17.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، 2011/2010، ص:5.

³ وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصادقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، الفصل الثاني 2012، ص:15.

⁴ فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية للحسابات بالنهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية فرع ادارة اعمال، سنة 2004، ص:48.

أولاً: المعايير الشخصية (العامة)

توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بالشخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمراجع الحسابات الخارجي، و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير كالاتي:

- **التأهيل العلمي والعملية:** يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب التقني الملائم والكفاءة اللازمة في مراجعة الحسابات.

- **الاستقلال:** على مراجع الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي ترتبط بالمهمة المكلف بها.

- **العناية المهنية الملائمة:** على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة ووضع التقرير.

ثانياً: معايير العمل الميداني

يطلق على هذه المعايير بمعايير العمل الميداني نظراً لأنها تمثل معايير تنفيذية ترتبط بالجانب التنفيذي لعملية المراجعة وليس بالجانب التنظيمي، والمرتبطة بالمعايير العامة للمراجعة، تتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير كما يلي:¹

- **التخطيط والإشراف:** إذا يجب على المراجع وضع مخطط شامل لعملية المراجعة، كما يجب عليه الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المراجع القيام بدراسة وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعتمد ليكون منطلقاً وأساساً يعتمد عليه أثناء قيام المراجع بمهمته.

- **أدلة قرائن الإثبات:** يجب التوصل إلى عناصر الإثبات الجديرة بالثقة وذلك بالمعينة والملاحظة التحري والإثبات، والذي من شأنه أن يكون أساساً معقولاً ومبرراً لإبداء الرأي الفني المحايد والمعلل حول المعلومات المحاسبية.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير:²

¹ فاتح سردوك، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، القيت على طلبة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق 2016/2017، ص: 5، 6.

² فاتح سردوك، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، مرجع سابق ص: 9، 10.

- احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً ولا عاماً.
- إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.
- كفاية المعلومات: يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.
- إبداء الرأي: يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع ابداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.
- المطلب الثاني: مسؤوليات وأتعاب مدقق الحسابات
- الفرع الأول: مسؤوليات مدقق الحسابات

مع التطور الاقتصادي العالمي، وظهور النظم المالية التي تدعم هذا التطور الاقتصادي، وبالطبع صاحب ذلك تطور في مهنة تدقيق الحسابات كعنصر أساسي تركز عليه التطورات الاقتصادية والمالية، وإن المسؤوليات المناطة بعمل مدقق الحسابات تطورت مع تطور مهنة تدقيق الحسابات¹.

لا شك أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها ليس الوجه الذي يتوقعه المجتمع المالي منه، وأنه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه، ويمكن تقسيم مسؤوليات المدقق إلى ما يلي:²

أولاً: مسؤولية تأديبية :

تعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة. على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم (501) على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي عمل مخل بكرامة المهنة"³.

بموجب المادة: 63 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي

¹ عاهد عيد عبد الرحمان سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2007، ص: 35.

² نفس المرجع، ص: 36.

³ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص: 191.

في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها، في:

- الانذار.

- التوبيخ.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر.

- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، تحدد درجات الاخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم¹.

ثانيا: المسؤولية الجزائية:

وفقا لأحكام المادة (62) من القانون 01/10، فان محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الاجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني كما ينص القانون المنظم للمهنة على أن يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات بغرامة مالية.

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات كل شخص غير مسجلا اوقف او سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها. كما يعد ماثلا للممارسة غير الشرعة لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خيرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

✓ المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة (المادة 830 من القانون التجاري) .

- كل شخص يقبل عمدا و يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية (المادة 829 من القانون التجاري)

- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري)

- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة

للبث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين (المادة 825 القانون التجاري)².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، الصادرة 11 جويلية 2010 .

² عمرشقي، "مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، العدد 12 لسنة 2012 ص: 102، 103.

ثالثا: المسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي¹.

بموجب المادة: 59 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج. -المادة: 60 يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد اثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

-المادة: 61 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه. ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام هذا القانون. ولا يتبرا من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها الا اذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته. وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معانة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة².

الفرع الثاني: أتعاب مدقق الحسابات

تحدد أتعاب المراقب بالاتفاق بينه وبين عميله. وفي حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص يكون الاتفاق بين المراجع وبين أصحاب المنشآت على نوع العمل الموكل اليه ومقدار الأتعاب المتفق عليها، أما في الشركات المساهمة وما شاكلها(شركات الأموال الأخرى) فإن تحديد الأتعاب في يد الجمعية العمومية للشركة. وتستطيع الجمعية العمومية تفويض مجلس الادارة في تحديد أتعاب المراجع إلا أن هذا التفويض لا يجوز دون ذكر حد أقصى للأتعاب، وفي هذه الحالة الأخيرة، فإن المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار مجلس الإدارة، ولا ينفرد به رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب.

وقد جرى العرف على أن يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية. ويترتب على ذلك أن أتعاب المراجعة تعتبر مبلغا مستحقا تظهر في القوائم المالية للسنة المالية التي قام بمراجعتها³.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 61.

² المجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 11 جويلية 2010.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص: 84.

المطلب الثالث: مراحل سير مهمة مدقق الحسابات

تتم أهم المراحل المتبعة لسير مهمة مدقق الحسابات وفي عدة مراحل وهي:¹

1- معرفة شاملة حول المؤسسة وتحليل الأخطار : دراسة وفهم طبيعة و أحداث المشروع بدراسة العقد الابتدائي ثم التعديلات ، وكلما كان هناك تعمق كلما كان أفضل ، حيث أن المراجعة الخارجية فعالة تتطلب فهم معمق للمؤسسة موضوع المراجعة ولنشاطها وللعوامل الخارجية المتعلقة بها و منه فإن العمل الابتدائي الذي يقوم به المراجع هو التحصيل على نظرة عامة حول حياة المؤسسة.

كما أن هذه المرحلة تحتوي على الأبحاث و تفسير مجالات المراجعة للكشف إما عن النقائص الموجودة أو العراقيل المنتظرة حين وضع تقنيات المراجعة، كما أن تحليل الخسائر تسمح بتحديد أهداف المراجعة التي تستعمل كأساس لتشكيل برنامج المراجعة وبالتالي لتخطيط المهمة .

2 - وصف الإجراءات : رسومات بيانية، فحص المصادقية، وذلك للتأكد من كل ما وصف مطابق للحقيقة .

3- تقييم أولي للرقابة الداخلية: دراسة وفحص الأدلة المدعمة والرقابة الداخلية و تبيان نقاط الضعف ونقاط القوة في الإجراءات وكذلك المراقبة المكثرة والهدف من كل هذا هو التأكد من حقيقة نقاط القوة ووجودها باستمرار ، والبحث عن نقاط الضعف لإجراء تصحيحات وتعديلات عليها. و يتم الاعتماد في هذه المرحلة على أعمال المراجعين الداخليين لأن هذه المصلحة تعتبر جزء من النظام إلا أنها شبه مستقلة تعمل على مراقبة الأقسام الأخرى داخل الشركة، فإذا كان النظام قوي فمعنى ذلك أن المراجعون الداخليون يقومون بعملهم على أحسن وجه.

4- فرص الإثبات : إن إجراءات المراقبة و استمرارها ستعرف المراجع بفحص النقاط التي سيركز عليها و ذلك للحصول على تأكيد عقلائي من صحة وضمانة الحسابات .

5- التقييم النهائي للمراقبة الداخلية: عند قيام المراجع بالفحوصات السالفة الذكر فإنه يتحصل على نتائج وبالتالي يمكن تغير رأيه حول نظام المراقبة الداخلية وبرنامج المراجعة إذا وجد نقاط ضعف.

6- فحص الحسابات: تشتمل هذه المرحلة على مجموعة من الفحوصات من بينها: (فحص التجانس: المتمثل في المراجعة التحليلية، المراقبة بالمؤشرات) و (فحص الصحة: تعيين وتقييم المبادئ المحاسبية، تبرير أرصدة الحسابات، الإثبات المباشر، التفتيش المادي)

7- استعراض القوائم المالية: تتمثل في عرض الحسابات وتكوين الوثائق الحسابية .

¹ آمال بن مخلف ، مرجع سابق، ص:52،53.

8- تصديق الحسابات: وهو رأي بدون أو بتحفظ يدلّيه المراجع حول القوائم المالية التي تم فحصها وعلى مدى انتظاميتها وصحتها .

المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات

أن الهدف النهائي لخدمات المراجعة يتمثل بإبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتدفقات النقدية، أو بمعنى آخر أن مسؤولية المراجع في هذا الشأن تتحدد فقط بحدود ما الذي عبر عنه في صورة تقرير المراجعة.

ولابد من الإشارة إلى أن المسؤولية الرئيسية عن إعداد القوائم المالية وتصويرها تقع على عاتق إدارة المؤسسة، بمعنى أن إدارة المؤسسة مسئولة مسؤولية مباشرة عن تحقيق أهدافها وعن استخدام سائر الوسائل والإجراءات اللازمة لضمان المحافظة على أصولها وصحة إثبات عملياتها في السجلات والدفاتر المختلفة وعن دقة البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وسلامتها وعلى ذلك لا يجوز أن يقوم المراجع بتعديل بياناتها أو تغييرها دون موافقة إدارة المؤسسة، وفي حالة احتواء القوائم المالية على مخالفات مادية تقتضي تعديل بعض بياناتها طبقاً لقناعة المراجع، فقد جرى العرف أن يقوم المراجع بإبلاغ إدارة المؤسسة بوجهة نظره. وعليه إذا اقتنعت إدارة المؤسسة بملاحظات المراجع ووافقت على إجراء التعديلات المقترحة فإن الأمر يكون منتهياً، أما في حالة عدم موافقة المؤسسة على وجهة نظره فإنه لا يملك حق تعديل القوائم المالية إطلاقاً ولكنه في الوقت نفسه يملك الحق بأن يتحفظ في تقريره وأن يشير إلى هذه المخالفات. وإن إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، يعني أن المراجع لا يضمن أو يشهد بصحة القوائم المالية وصدقها بل إن إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية يتحقق مع طبيعة تلك القوائم المالية والعملية المحاسبية حيث إن كثيراً من بياناتها تستند في تعدي قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك إن المراجع لا يقوم عادة باختبار جميع عمليات المؤسسة ومستنداتها بل يعتمد على اختبار عينات منها¹.

• معايير إعداد التقارير والتي نوردتها في النقاط التالية:²

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عاماً).
2. يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المؤسسة على إتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة.

¹ حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، ج 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 112.

² محمد سمير الصبان وعبد الله عظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص: 92.

3. يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.

4. يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة. وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مراقب الحسابات في تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية التي يأخذها على كاهله.

• أنواع تقارير مدقق الحسابات :

تؤكد الكثير من الهيئات العلمية والمهنية التشريعات المحلية في مختلف دول العالم على ضرورة ابداء المدقق لرأيه في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن الموقف المالي للمؤسسة كذلك ضرورة وضوح الراية بهذا الشأن وعليه وعليه فان راي المدقق لا يخرج عن أربع حالات، تتحدد كل حالة انطلاقا من نوع التقرير كما يلي :¹

1- تقرير نظيف: يشير هذا النوع من التقارير إلى عدم وجود تحفظات، أي أن هماك عدالة في تمثيل القوائم المالية عن حالة المؤسسة محل التدقيق. ويمكن للمدقق إضافة فقرات أخرى للرأي إذا وجد أن هناك أحداث معينة يجب ذكرها في التقرير أو تأكيد معين أو تفسير لموضوع معين .

2- تقرير غير نظيف جزئيا: هذا النوع من التقارير يشير إلى وجود تحفظات، وهو أن يصدر المدقق تقرير متحفظ بسبب وجود بعض الاعتراضات ويجب على المدقق أن يذكر هذه التحفظات وأثرها على القوائم المالية المدققة.

3- تقرير غير نظيف كلياً: ويشير هذا التقرير إلى عدم التمثيل للقوائم المالية للصورة الحقيقة للوضع المالي للمؤسسة وطبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وعند استخدام المدقق لهذا الرأي في تقريره لابد أن يوضح عبارات لا تقبل الشك في أسباب هذا الرأي. وعند هذا النوع من رأي المدقق يجد أن التحفظ غير كافٍ عن الإفصاح عن النقص أو تضليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان إصداره للرأي السلبي كما جاء في الفقرة 46 من المعيار الدولي للتدقيق رقم 700.

4- التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي: يقوم مدقق الحسابات عن الامتناع عن ابداء الراي في حال عدم تمكنه من الحصول على ادلة الاثبات كافية وملائمة ، لذلك لا يستطيع ابداء رأي حول البيانات المالية.

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سنة 2011، ص: 45، 47.

المبحث الثاني: أدبيات المحاسبة الإبداعية

تتصف المحاسبة بأن لها مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء السابق ذكرها، و لتحسين المركز المالي للشركة، وإدارة أرباحها بما يعظم منافع الشركة أو منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعه تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على نشوؤها إضافة إلى دوافع اللجوء إليها وتأثيرها على مهمة مدقق الحسابات، وكذلك المنظور الأخلاقي .

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد عُرف مصطلح المحاسبة الإبداعية العديد من الباحثين كلٌ حسب مجاله وإن اختلفت في طريقة صياغتها فهي تتفق في مضمونها نذكر منها:

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة¹.

المحاسبة الإبداعية هي بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الارقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتياال في التقرير المالي واي خطوات اخرى متخذة في سبيل ادارة الارباح او تمهيد الدخل².

أما تعريف المحلل الاستثماري Smith للمحاسبة الإبداعية فهو يعتبرها : "النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي"³.

فيرى Michael Jameson كمحاسب أن المحاسبة الإبداعية "هي عملية محاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم، وحل المنازعات ما بين المناهج والمداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة تتيح فرصا للتلاعب والغش والخداع وسوء العرض للقوائم المالية وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها مهنة المحاسبة تسمى بالمحاسبة الإبداعية"⁴.

¹ رشا حمادة، " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص: 96.

² مسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع و اساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص: 8.

³ محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا في شهر يوليو 2009، ص: 8.

⁴ الباز فوزي الباز، مخاطر المحاسبة الإبداعية على التقرير الفاحص الضريبي التشريع الضريبي، 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي السابع عشر (تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، القاهرة، مصر، يوليو 2011، ص: 7.

ويصفها من وجهة نظر أكاديمية Naser Kamal بأنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها"¹.

ويقول Griffiths عن المحاسبة الإبداعية من خلال تجربته ومشاهداته حيال ممارسات المحاسبة الإبداعية إذ كتب من وجهة نظر الصحفي في مجال الأعمال والمحاسبة " إن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حصان طروادة، ويضيف ... في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهى جداً، وهو شرعي بصورة كلية ... إنها المحاسبة الإبداعية "².

يتضح لنا في ضوء قراءة ما جاء به الباحثين والكتاب وآخرين أن المحاسبة الإبداعية تساهم:³

- من ناحية إيجابية: في حل المشكلات المحاسبية وتعمل على التوفيق بين عدة نقاط متعارضة، تساعد على اتخاذ قرارات، كما يمكنها أن تعمل على تحديد وتحديث وتطوير في الطرق والاجراءات المحاسبية.
- من ناحية سلبية: في استعمال كل الأساليب المتاحة كإتباع الحيل وأساليب التغطية والتظليل والايهام والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

المطلب الثاني: ظهور المحاسبة الإبداعية

الفرع الاول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

يوجد العديد من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية نذكر منها:⁴

- 1- حرية الاختيار للمبادئ: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية ،حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المختلفة ،وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة ومثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يُسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

¹ Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24 , p 4

² Amat, O. and Blake , J " The Ethics of Creative Accounting" p8.

³ جمال عمورة ، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي والمؤسسي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب، البليدة ، الجزائر، 13، 12، ماي 2010، ص:9.

⁴ خديجة رمضان، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ماستر، جامعة اكلي محند أولحاج- لبويرة ،الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق ، 2013/2012، ص:60.

2- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام مدراء الشركات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية¹.

3- تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية².

4- القيود المزيفة المحاسبية: يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها، إن سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح ولتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على استخدام نماذج خاصة لإثبات القيود وتفصيلها³.

5- القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات⁴.

6- حرية تقديرات المحاسبة: يتضمن بعض إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم

¹ عماد سليم الاغا، دور حوكمة الشركات في الحد من تأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، سنة 2011، ص: 83.

² باخجه عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، 2013، ص: 22.

³ نفس المرجع، ص: 23.

⁴ ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009، ص: 25.

ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الادارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها¹.

الفرع الثاني: دوافع اللجوء للمحاسبة الإبداعية

1- التأثير على سمعة الشركة إيجابيا في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل ادارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها لذلك فإن أحد الدوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو تأثير إيجابيا على سمعة الشركة²، ومن ضمن التأثير على سمعة الشركة يتم التأثير على سعر سهمها في الأسواق المالية، لأن تراجع القيم المالية للشركة يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الاسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى تخفيض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف الى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية³.

2- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً ما تسعى الوحدات الاقتصادية إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من الوحدات الاقتصادية المالية فانها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو ان تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للوحدة الاقتصادية خلال المدة من استلام التمويل لغاية سداده تسمح بسداد موجود التمويل و الفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية ان تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه الوحدات الاقتصادية طالبة التمويل ، و هنا تلجأ وحدات الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، وهذا سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى الوحدات الاقتصادية المالية⁴.

التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية

¹ تيجاني بالقي، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص: 36.

² خديجة رمضاني، مرجع سابق، ص: 62.

³ ليندا حسن نمر الحلي، مرجع سابق، ص: 23.

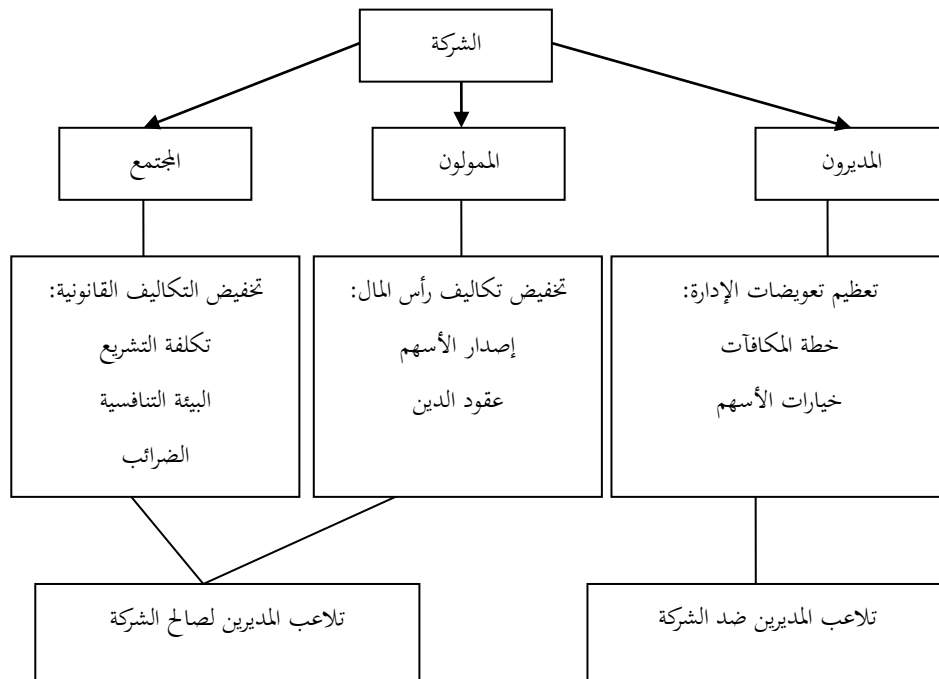
⁴ باخجه عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص: 25.

وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين¹. حيث تقوم بعض الشركات من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء².

3- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم³.

ولقد بينت العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل الآتي:

الشكل(1): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للابحاث والدراسات، العدد السادس، يناير 2014، ص: 23

¹ بدر الزمان خمتاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، ورقة بحثية مخبر التمويل ومالية الاسواق ومالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2013، ص: 3.

² عماد سليم الاغا، مرجع سابق، ص: 83.

³ عادل عليلوش، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، ، سنة 2015، ص: 10.

5- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة¹، إضافة الى ذلك قد تسعى الى:

تقوية فرصة استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات بأن يقوم مدراء وموظفو الشركة بتداول أسهم شركاتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية الى السوق الامر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لاخبار الشركة². والحصول على مكافآت كبيرة للمديرين لذلك يعتمد المدراء إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض زيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح . بالإضافة إلى التقدم التكنولوجي والذي قد يكون التقدم التكنولوجي أحد دوافع استخدام هذه الممارسات، فالتكنولوجيا وطرق الأعمال تتقدم بصورة أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية أو التعليمات، والمحاسبة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بطرق الأعمال فالمعايير المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات مما يتيح الفرصة لظهور أساليب المحاسبة الإبداعية³.

6- زيادة الاقتراض من البنوك: تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير بهدف تقييم الشركات كخطوة سبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه الشركات ،لذلك تلجأ الشركات الى استخدام اساليب المحاسبة الابداعية بهدف تحسين قيمها ، الامر الذي سيؤثر على عملية اتخاذ القرار الائتماني لدى البنوك التجارية⁴.

ويمكننا القول أن المحاسبة الإبداعية تعتبر سلوكاً لا أخلاقياً لانتهاجه ممارسات ومخالفات جسيمة لتحقيق أهداف وغايات فئة معينة على حساب باقي الفئات بسبب دوافع منها تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية.

المطلب الثالث: تأثير المحاسبة الابداعية على مهمة المدقق

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج والمداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الغش، الخداع و التحريف أو سوء العرض⁵، ويقول سميث وفقاً لخبرته كمحلل استثماري " أن الكثير من النمو الظاهري في

¹ محمد مطر، ليندا نمر الحلبي مرجع سابق، ص: 9.

² عماد سليم الاغا، مرجع سابق، ص: 84، 85.

³ بتول محمد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 96، سنة 2013، ص: 194.

⁴ عصام علي احمد الجنادة، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الاردنية(من وجهة نظر المدقق الخارجي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية المال وإدارة الاعمال، جامعة آل البيت، سنة 2008، ص: 90.

⁵ أسامة عبد المنعم، طارق حماد المبيضين، "دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات والاساتذة الجامعيين"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2010، ص: 87.

الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، ويضيف .. لقد بدأنا في كشف الأساليب الرئيسة الداخلة في ذلك وتقديم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب الإبداعية " ¹. الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى مثل إنرون Enron ، وورلدكوم worldcom ، وهاركن Harkin، وميريل انديكوا Merrill Endic وغيرها ². وبعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم ، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعمولة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ³، مما تطلب الأمر إلى استحداث اتجاهات وأساليب حديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها :

1- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد، وبشكل عام فإن المراجع الكفؤ يسعى عادة للحصول على أدلة اثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية ، فمن الممكن أن يتم اكتشاف التحريفات والتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والاجراءات الضرورية للمراجعة فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والاجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية ⁴.

2- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات،

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد السادس، يناير 2014، ص: 15.

² أسامة عبد المنعم، مرجع سابق، ص: 88.

³ ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 18.

⁴ علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص: 13.

ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة¹.

3- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في حام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء².

4- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:³

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ .

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن ذلك لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى و شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

5- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، سنة 2011، ص: 369.

² ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 19.

³ حسن فليح مفلح القطيش، مرجع سابق، ص: 370.

مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص ، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة¹.

6- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والموثوقية والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة². و الموثوقية هي إحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المكونة من ثلاث مكونات أساسية الصدق بالعرض، والحيادية، والقدرة على التحقق³.

المطلب الرابع: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي⁴:

1- من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato, 1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راولز الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن الممارسين للمالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد Fischer and Rosen Zweig 1995 أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية كما اكتشف Naser and Pendlebury 1992 عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف .

2- يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيماً أخلاقية

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 19

² نفس المرجع، ص: 19..

³ أحمد حسن علي عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص محاسبة كلية الاقتصاد والأعمال في جامعة جدارا ، إربد، الأردن، 2015، ص: 9.

⁴ ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 20، 21.

أساسية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons 1984 القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً" وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلاً نظامياً، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

وانتقالاً من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح Solomon 1993 "حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن "العمل ليس إلا عملاً". مما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذراً لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعاً عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش Revsine 1991 "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطيء الانتقائي"، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حامل الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفف من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهلها، بحيث يصبح حامل الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحزنة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق

النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها ، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما يرونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصدقية الكافية.

المبحث الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية، واهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها¹.

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، و الخدمات الخاضعة للتدقيق.
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق .
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرّت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

المطلب الاول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل وإجراءات المدقق في الحد منها

الفرع الاول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

من أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية².

- 1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك :حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة
- 2- تسجيل إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- 3-زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة :تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محدد من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص: 55، 56.

² محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص: 10، 11.

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات : تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل : ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر الحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية. ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.

حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وسنعرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها:¹

¹ أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2000، ص: 17.

1. رقم المبيعات:

- الهدف: تهدف الادارة بممارستها لأساليب المحاسبة الابداعية لتحسن رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

2. تكلفة البضاعة المباعة:

- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

3. مصروفات التشغيل:

- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

4. نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

- الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

- إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار.

5. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي وإجراءات المدقق في الحد منها

الفرع الاول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

تعتبر الميزانية من القوائم المالية الهامة والأساسية التي تعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو القوائم المالية في أعمالهم، اذ يجب أن تعكس الميزانية صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للمؤسسة بتاريخ نهاية السنة المالية، وترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه القرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية.

من أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة المركز المالي في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية:¹

1- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس، ويتم كذلك التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بهذه التأثير على مصاريف الاهتلاك والقيم التي تدرج فيها.

2- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء، قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

3- الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وعدم الكشف عن الحسابات الثابتة، يضاف إلى ذلك العمل على تضمين قيم حسابات المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو شركات تابعة، وفي هذا البند يتم كذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.²

4- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.³

5- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال، كذلك العمل على تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة، وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموجودة للمجموعة، مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة، يضاف إلى ذلك قيام المؤسسة بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية، ثم بيع أحد الأصول، وتحقيق مكاسب مادية

¹ حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص: 367، 368.

² عماد سليم الاغا، مرجع سابق، ص: 87.

³ ليندا حسن النمر الحلي، مرجع سابق ص: 41.

تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك¹.

6- الأصول غير الملموسة: المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل الاسماء التجارية والشهرة أو الاعتراف بتلك الأصول بالمخالفة للمعايير المحاسبية مثل، الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا، أو إجراء تغييرات غير مبررة قصد تخفيض قيمة تلك الأصول².

7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها³.

8- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار⁴.

9 - المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة⁵.

10- 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 من أساليب LIFO إلى FIFO أو العكس⁶.

11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة، وكذلك تتم ممارستها من خلال معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل، يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملة الأجنبية⁷.

الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر الميزانية إلى تحسين وضعيتها وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة

¹ حسن فليح مفلح القطيس، مرجع سابق، ص: 368.

² الصبح عبد الحميد مانع، "إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الاردن، العدد ع 19، 2016، ص: 331

³ الصبح عبد الحميد مانع، مرجع سابق، ص: 331.

⁴ لطفي شعباني، "المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية"، أبحاث الندوة العلمية الثالثة، رماح، عمان، الاردن، 2016، ص: 95

⁵ لطفي شعباني، مرجع سابق، ص: 96

⁶ عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص: 88.

⁷ مطر نجد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص: 103.

منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الميزانية الهدف من تنفيذها ، وسنعرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها:¹

1- النقدية:

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين في نسب السيولة.
- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2 - الاستثمارات المتداولة:

- الهدف: تهدف الادارة الى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3- الذمم المدينة:

- الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة.
- إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

4- المخزون السلعي:

- الهدف: تهدف الادارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.
- إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

5- الاستثمارات طويلة الأجل:

- الهدف: تهدف الادارة الى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

6- الأصول طويلة الاجل:

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 17.

7- الأصول غير الملموسة:

- الهدف: تهدف الادارة الى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة

8- المطلوبات المتداولة:

- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

9- المطلوبات طويلة الأجل:

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين نسب السيولة وأرباحها بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

10- حقوق المساهمين:

- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

- إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

11- الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:

- الهدف: تهدف الادارة الى التأثير على النسب المالية بزيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.

- إجراءات المدقق المضادة: دراسة أثر اثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب¹.

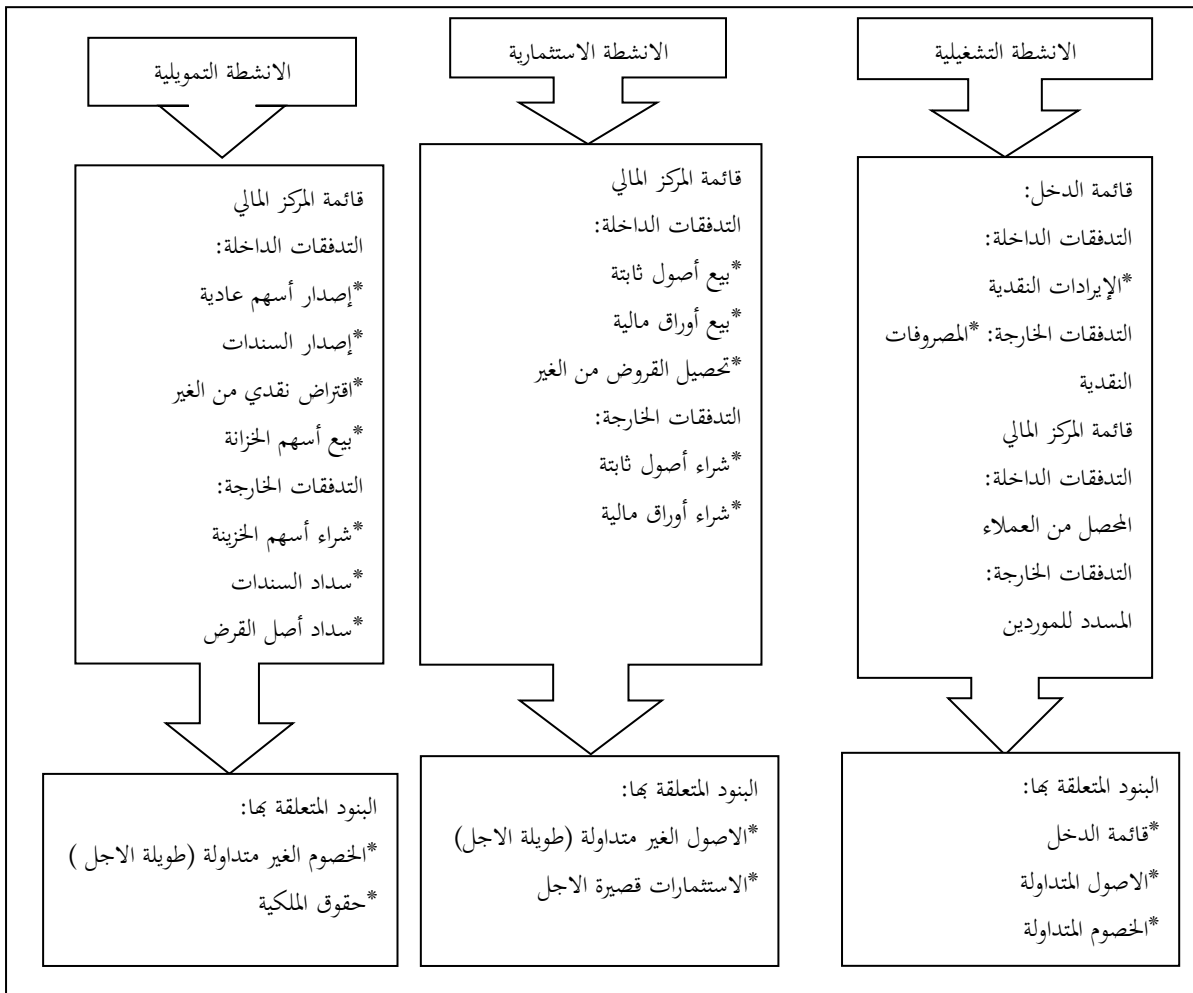
¹ طارق عبد العال حماد، "دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، 2002، ص: 42.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية وإجراءات المدقق في الحد منها

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

تعطينا قائمة التدفقات النقدية معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (لتاريخية)، وتقدم إيضاحًا للموارد والاستخدامات التي ترتب عليها تغير في المركز المالي للمؤسسة سواء كانت ناتجة عن العمليات التشغيلية، أو الناتجة عن العمليات التمويلية أو الاستثمارية، وتستخدم هذه المعلومات مع معلومات قائمة

الشكل (02): الانشطة المتعلقة بالتدفقات النقدية



المصدر: ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، دراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2012/2013، ص48.

توضح قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، كما هو موضح في الشكل أعلاه والهدف إعداد هذه القائمة مساعدة المستثمرين

والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة ومن الأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية¹.

1- تسجيل تكاليف البحوث والتطوير السنوية على أنها نفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية².

2- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها³.

3- تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات استثمارية خارجة⁴.

4- التعديل على تصنيف النفقات الرأسمالية، بتثبيتها بأقل من قيمتها الحقيقية بهدف تحسين مستوى التدفقات النقدية التشغيلية⁵.

5- عدم إيضاح تأثير العمليات غير النقدية مثل الاستهلاك والمخصصات والأرباح والخسائر غير المحققة الناتجة عن ترجمة العملات الأجنبية والأرباح المحققة وغير الموزعة الناتجة عن الاستثمارات في المنشآت الشقيقة والتابعة وحقوق الأقلية عند استخدام الطريقة المباشرة⁶.

6- تصنيف بعض النفقات التشغيلية كنفقات تمويلية أو استثمارية مما يزيد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو العكس⁷.

7- إجراء تخفيض لمكاسب بيع الاستثمارات بهدف التهرب الضريبي يؤثر على القائمة من خلال تخفيض أثر الضريبة على التدفقات النقدية التشغيلية⁸.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، مرجع سابق، ص: 368.

² محمد عبد الفتاح عبد الرحمن، "دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة"، مجلة الفكر المحاسبي - مصر، العدد 02، المجلد 14، ديسمبر 2010، ص: 86.

³ نفس المرجع السابق، ص: 87.

⁴ ميساء محمد سعد أبوتمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة و التمويل، 2012/2013، ص: 63.

⁵ نفس المرجع، ص: 64.

⁶ نفس المرجع، ص: 65.

⁷ عبد المجيد مانع الصبح، "اشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات - مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح - الاردن، العدد 19، سبتمبر 2016، ص: 332.

⁸ نفس المرجع ونفس الصفحة

الفرع الثاني: إجراءات المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الإجراء متبوعاً بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم، ومن الاجراءات المضادة مايلي:¹

1. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
2. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة.
3. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة.
4. إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفقاً لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.
5. التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
6. استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
7. التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.²
8. التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.³

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سابق، ص: 68.

² أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، أثر إدراك الماليين للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي (دراسة ميدانية في شركات المساهمة الصناعية لأردنية)، دراسات، العلوم الادارية، المجلد 42، العدد 2015، ص: 231.

³ نفس المرجع ونفس الصفحة.

المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق¹.

وتتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر وهي:

1- رأس المال المدفوع وينقسم إلى:

✓ رأس المال القانوني: ويمثل القيمة الاسمية للأسهم.

✓ رأس المال الإضافي: ويشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم، وأسهم الخزينة، ويتعرض رأس المال

المدفوع إلى تغيرات تتمثل في :

- زيادة رأس المال: والناجمة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمين.

- تخفيض رأس المال: والناجمة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع .

2- رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة): وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في رصيد

الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين،

وصافي الدخل الشامل.

3- رأس المال المحتسب: ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر أيضا تتمثل في مكاسب أو خسائر

إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو الخسائر ترجمة أرصدة العملات

الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

فجميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من إجراءات تغيرات وهمية في زيادة

رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب وأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير

حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية².

¹ عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص: 89،90.

² حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2003، ص: 292.

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للموضوع حيث تم التعريف بوظيفة التدقيق والمحاسبة الابداعية وحاولنا أن نبرز الأهمية والدور الذي يقوم به المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث أن المدقق يعمل على تقييم وفحص مختلف القوائم المالية للشركة وكذا التحقق من سلامتها وصدقها و أنها تعبر فعلا عن الوضعية المالية الحقيقية لها، كما أنه يعمل على تقييم مدى احترامها تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا لتحقيق أهدافها.

وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها، وباعتباره طرف مستقل فعليه تبليغ الأطراف المهتمة بالقوائم المالية لحظة اكتشاف خطأ ما أو عملية تلاعب في هذه القوائم.

سنحاول في الفصل الثاني إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية من أجل التحقق مساهمة مدقق الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية، و الإجابة على كل التساؤلات و إثبات فرضيات الدراسة.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى إطار نظري حول مساهمة مدقق الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية، وفي إطار تدعيم الجانب النظري تم التطرق الى الجاني الميداني الذي سوف يتم فيه الاعتماد على الاستبيان لهذا سوف نحاول اسقاط ما سبق علي عينة من محافظو الحسابات وخبراء محاسبون ومحاسبين وأساتذة ذوي الاختصاص للإجابة على كل التساؤلات وإثبات الفرضيات، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول : الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها حيث تتمحور الدراسة في دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية ويحتوي هذا المبحث على:

- المجتمع وعينة الدراسة
- المنهج والأدوات المستعملة
- تفرغ وتحليل البيانات

المطلب الاول: المجتمع وعينة الدراسة

الفرع الاول: مجتمع الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في ثلاث فئات هم خبراء المحاسبون، محافظو الحسابات وأخرى (محاسبون ومساعدو مدقق الحسابات) وتم توزيعها في ولاية الوادي، وفيما يلي تم التعريف بمجتمع الدراسة:

- الخبير المحاسبي: حسب المواد 18،19 من القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42: (يعد خبيرا محاسبيا، في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة اعتيادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات كما يعتبر الخبير المحاسبي المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي لشركات والهيئات).

- محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من قانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 2010/06/29 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 42: (يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون ، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به).

- أخرى (محاسبون ومساعدو مدقق الحسابات).

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تم توزيع 43 استمارة استبيان شملت 08 محاسبين و 35 استمارة استبيان (أنظر الملحق رقم 01) على المهنيي (محافظين الحسابات و خبراء محاسبين)، اعتمدنا التسليم المباشر وأحيانا البريد الالكتروني وبواسطة الزملاء، وبعد عملية الفرز والتبويب تقرر الإبقاء على 35 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات، بعدما قمنا بإقصاء 8 استمارة وهذا راجع إلى نقص في الإجابة أو بسبب الضياع أو عدم استلامها.

الجدول رقم (01): الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
100%	43	عدد الاستمارات الموزعة والمعلن عنها
11.62%	05	عدد الاستمارات المفقودة والمهملة
7%	03	عدد الاستمارات الملغاة
81.4%	35	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبات.

المطلب الثاني: المنهج والأدوات المستعملة

الفرع الاول: المنهج المستخدم

اعتمدنا في موضع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعد أنه مجموعة من الاجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة، ولقد اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع التدقيق والمحاسبة الابداعية لدى المدققين وتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور المدقق في الحد من أثر المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية.

الفرع الثاني: الادوات المستعملة

اعتمدنا في جمع معلومات استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الاطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالتدقيق والمحاسبة الابداعية، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبيان إلى أربع أقسام :

القسم الاول: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع واحتوه على 05 عبارات: الجنس، الدرجة العلمية، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية.

القسم الثاني: المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته.

القسم الثالث: أساليب المحاسبة الابداعية .

القسم الرابع: إجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية .

الفرع الثالث: تحكيم الاستبيان

قبل نشر الاستبيان تم عرضه لعملية تحكيم على مجموعة من الأساتذة وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب. (أنظر الملحق رقم 02) .

المطلب الثالث: تفريغ وتحليل البيانات

تأتي عملية تفريغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستمارات الموزعة على افراد العينة المدروسة وقامت هذه العملية على مرحلتين اساسيتين هما :

1- مرحلة تفريغ البيانات والمعلومات : لقد تم تفريغ البيانات من خلال جمع كل الاجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة بعد تحديد وزن كل اجابة ثم تبويبها في جدول بسيط وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات .

2- مرحلة تحليل و تفسير البيانات: بعد عملية تفريغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائيا لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تم الاستعانة في ذلك الجوانب الاحصائية وذلك باستخدام برنامج SPSS.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على أربعة مطالب، المطلب الأول يتمثل بعرض البيانات الشخصية، اختبار ثبات العينة ومعامل ارتباطها، أما المطلب الثاني سنحاول من خلاله دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الاول للاستبيان والمطلب الثالث يتمحور حول دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني للاستبيان في حين أن المطلب الرابع تضمن دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثالث للاستبيان.

المطلب الاول: البيانات الشخصية للعينة، اختبار ثبات العينة ومعامل الارتباط

الفرع الاول: البيانات الشخصية للعينة

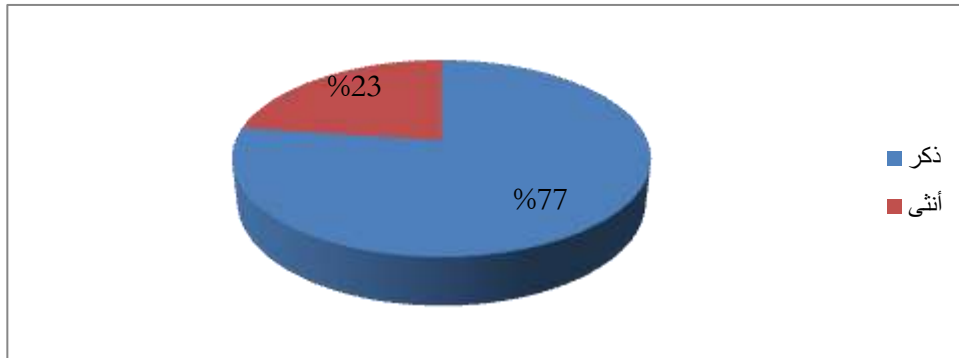
1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

الجدول رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
ذكر	27	77.1
أنثى	8	22.9
المجموع	35	100.0

المصدر: من إعداد الطالبات.

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج Excel .

يتضح من خلال الجدول (02) والشكل (03) أن أفراد العينة يتوزعون حسب الجنس كما يلي: تقدر نسبة

الذكور بـ 77.1 % ما يعبر عن 27 فرد، أما نسبة الاناث فتقدر بـ 22.9 % بمعنى 08 فرد.

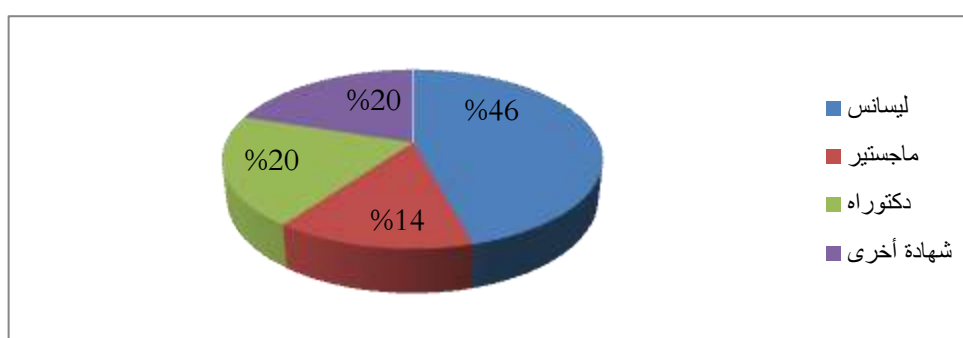
2- توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

الجدول رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	16	45.7
ماجستير	5	14.3
دكتوراه	7	20.0
شهادة أخرى	7	20.0
المجموع	35	100.0

المصدر: من إعداد الطالبات.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج Excel .

نلاحظ من خلال الجدول (03) والشكل (04) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير الدرجة العلمية أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 16 أي ما نسبته 45.7% وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذلك إلى أن أغلبية الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات هم مهنيين فقط ولا يجدون الوقت الكافي لمواصلة الدراسات الجامعية العليا (ماستر، دكتوراه) بسبب كثافة برنامج العمل بالدرجة الأولى، بينما بلغ عدد حاملي الماجستير 05 و الدكتوراه 07 أما الشهادات الاخرى 07 أي ما نسبته 14% و 20% و 20% على التوالي.

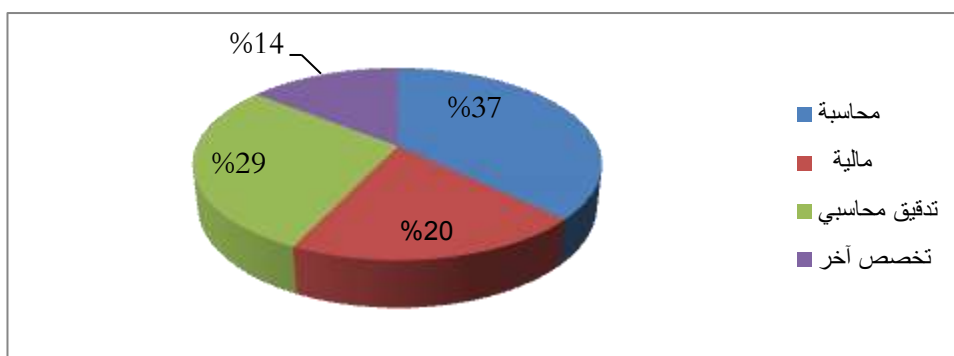
3- توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
محاسبة	13	37.1
مالية	7	20.0
تدقيق محاسبي	10	28.6
تخصص آخر	5	14.3
المجموع	35	100.0

المصدر: من إعداد الطالبات.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج Excel.

يتضح من خلال الجدول (04) والشكل (05) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة يتوزعون حسب التخصص العلمي كما يلي: تقدر نسبة الافراد في تخصص محاسبة بنسبة 37.5% ما يعبر عن 13 فرد، أما نسبة الافراد في تخصص المالية فتقدر بـ 20% بمعنى 07 أفراد، أما نسبة الافراد في تخصص تدقيق محاسبي 28.6% ما يعبر عن 10 أفراد، وكانت نسبة تخصص أخرى تقدر في 14.3% ما يعبر عن 05 أفراد.

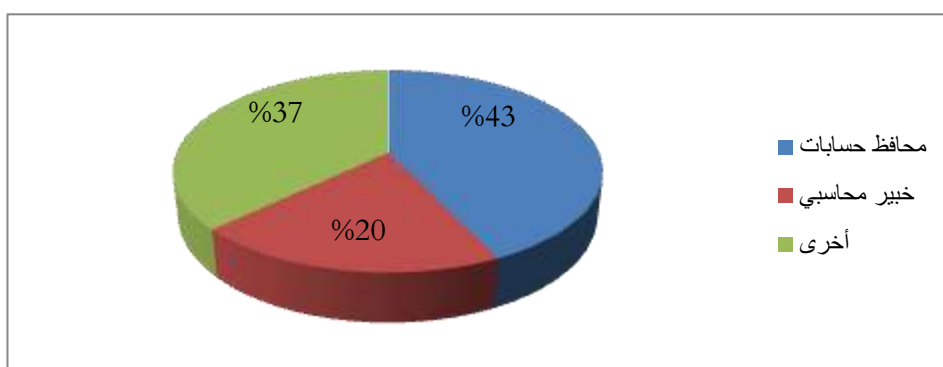
4- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
محافظ حسابات	15	42.9
خبير محاسبي	7	20.0
أخرى	13	37.1
المجموع	35	100.0

المصدر: من إعداد الطالبات.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج Excel.

تتكون عينة الدراسة من 35 فرد حيث أن الجدول (05) و يوضح الشكل(06) والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، إن نسبة محافظي الحسابات 42.9% أي ما يعبر عن 15 فرد، حيث قدرة نسبة خبراء المحاسبي 20% بمعنى 07 أفراد، وكانت نسبة المهن الأخرى تقدر في 37.1% ما يعبر عن 13 فرد.

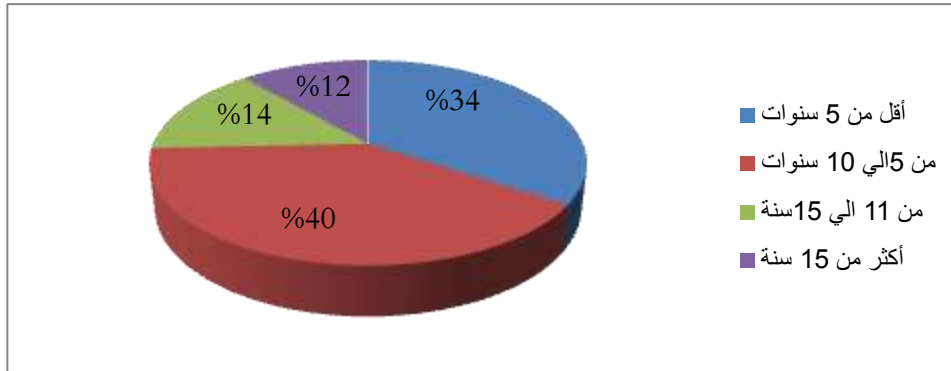
5- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	12	34.3
من 5 إلى 10 سنوات	14	40.0
من 11 إلى 15 سنة	5	14.3
أكثر من 15 سنة	4	11.4
المجموع	35	100.0

المصدر: من إعداد الطالبات.

الشكل رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج Excel .

يبين الجدول (06) و الشكل(07) أن 34.3% من أفراد العينة تتراوح خبرتهم المهنية أقل من 5 سنوات أي ما يعادل 12 فرد، في حين نجد 14 فردا تتراوح خبرتهم المهنية من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 40.0%، ونسبة 14.3% ممن تزيد خبرتهم من 11 إلى 15 سنة أي ما يعادل 05 أفراد، و النسبة المتبقية 11.4% للأفراد الذين تزيد خبرتهم عن 15 سنة والذي يقدر عددهم ب04 أفراد.

الفرع الثاني: دراسة ثبات الاستبيان

في خطوة قبل استخراج النتائج المتعلقة بالإشكالية الموضوعة نحاول فيما يلي دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل α كرومباخ، وهذا المعامل عبارة عن نسبة تقيس قيمة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف.

الجدول رقم (07): نتائج قياس الثبات

Cronbach's Alpha	N of Items
.919	32

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال إجراء اختبار الثبات لـ 32 سؤال من الاستبيان كانت نسبة معامل α كرونباخ 0.919، مما يدل على أن في حالة توزيع استبيان من جديد في نفس الظروف السابقة فإن 91.9% من عينة الدراسة يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات عالية للأداة المستعملة في الدراسة مما يبين مصداقية النتائج التي يمكن الوصول إليها وأيضاً يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول.

الفرع الثالث: معامل الارتباط

الجدول رقم (08): اختبار الارتباط الداخلي للمحور الاول (المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته).

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
01	التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	1	
02	إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبة غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية	0.114	0.516
03	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية	0.000	1.000
04	يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية	0.201	0.247
05	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم	0.009	0.960
06	قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه	0.609	0.000
07	يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافٍ حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي في ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية	0.433 **	0.009
08	المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي	0.604**	0.000
09	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين	0.013	0.939

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

يتبين من خلال رقم (08) الجدول أن مستوى الدلالة في العبارة (06) و (08) يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط R المحسوبة تساوي 0.609 و 0.604** على التوالي وهي أكبر من قيمة الارتباط الجدولية 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.05 تبين التوافق في قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي.

الجدول رقم (09): اختبار الارتباط الداخلي للمحور الثاني (أساليب المحاسبة الابداعية).

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
01	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك	0.062	0.723
02	إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتريات	-0.257	0.135
03	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	-0.255	0.140
04	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	0.235	0.174
05	التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة	0.053	0.762
06	عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل	-0.060	0.731
07	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة	0.214	0.216
08	عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض محخص الديون المشكوك فيها	-0.055	0.755
09	إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	0.143	0.411
10	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية	0.044	0.803
11	عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	0.009	0.959
12	اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	0.286	0.096
13	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه	0.148	0.397
14	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة	0.86	0.625

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

يتبين من خلال الجدول رقم (09) أن مستوى الدلالة في العبارة (04) و (12) يساوي 0.174 و 0.096 وهي أكبر من 0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط R المحسوبة تساوي 0.235 و 0.286 على التوالي وهي أكبر من قيمة الارتباط الجدولية 0.117 مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.05 تبين عدم التوافق بين العبارتين .

الجدول رقم (10): ملخص معامل الارتباط لعبارات المحاور الثالث

		المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	Corrélation de Pearson	1	,321	,180
	Sig. (bilatérale)		,060	,300
	N	35	35	35
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,321	1	,591**
	Sig. (bilatérale)	,060		,000
	N	35	35	35
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,180	,591**	1
	Sig. (bilatérale)	,300	,000	
	N	35	35	35

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

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) يتضح لنا أن العلاقة بين المحاور طردية حيث أن:

- معامل الارتباط المحور الاول مع المحور الثاني 0.321 .
- معامل الارتباط المحور الاول مع المحور الثالث 0.180 .
- معامل الارتباط المحور الثاني مع المحور الاول 0.321.
- معامل الارتباط المحور الثاني مع المحور الثالث 0.591 .
- معامل الارتباط المحور الثالث مع المحور الاول 0.180 .
- معامل الارتباط المحور الثالث مع المحور الثاني 0.591 .

المطلب الثاني: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الاول للاستبيان

بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم وتوزيعه، حيث سنقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الاجابات المستلمة من أفراد بالاستعانة ببرنامج الحزمة الاحصائية الاجتماعية (SPSS) الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور، والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقاً لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (11): المتوسطات الحسابية وفقاً لدرجات سلم ليكارت الخماسي

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

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS.

العبارة رقم (01): التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الجدول رقم (12): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	4.14	0.772	موافق
محايد	2	5.7			
موافق	22	62.9			
موافق بشدة	10	28.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (01) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4.14 بالانحراف المعياري 0.772 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 62.9% من أفراد العينة موافقة على تأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ونسبة 28.6% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، ونسبة 5.7%، 2.9% كانت محايد وغير موافق بشدة على التوالي.

العبارة رقم (02): إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبة غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية.

الجدول رقم (13): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.46	1.245	موافق
غير موافق	9	25.7			
محايد	2	5.7			
موافق	15	42.9			
موافق بشدة	7	20.0			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (13) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (02) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.46 بالانحراف المعياري 1.245 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 42.9% من أفراد العينة يؤكدون على إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية ونسبة 28.6% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، أما نسبة 5.7% كانت محايد، ونسبة 25.7% و 5.7% غير موافق وغير موافق بشدة على التوالي.

العبارة رقم (03): يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية.

الجدول رقم (14): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق	2	5.7	4.00	0.767	موافق
محايد	4	11.4			
موافق	21	60.0			
موافق بشدة	8	22.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (03) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4 بالانحراف المعياري 0.767 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 60% من أفراد العينة وافقة على استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة

إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية ونسبة 22.9% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما نسبة 11.4% كانت محايد، ونسبة 5.7% غير موافق.

العبارة رقم (04): يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.

الجدول رقم (15): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق	2	5.7	3.97	0.785	موافق
محايد	5	14.3			
موافق	20	57.1			
موافق بشدة	8	22.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (04) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.97 بالانحراف المعياري 0.785 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 57.1% من أفراد العينة وافقة على قيام المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية ونسبة 22.9% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما نسبة 14.3% كانت محايد، ونسبة 5.7% غير موافق.

العبارة رقم (05): قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم.

الجدول رقم (16): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق	1	2.9	3.97	0.618	موافق
محايد	4	11.4			
موافق	25	71.4			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (16) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (05) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.97 بالانحراف المعياري 0.618 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث

أن 71.1% من أفراد العينة وافقة على قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم ونسبة 14.3% كانت موافقة بشدة، 11.4% إجابتهم محايد، و 2.9% غير موافق بشدة. العبارة رقم (06): قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه.

الجدول رقم (17): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.97	0.822	موافق
محايد	6	17.1			
موافق	20	57.1			
موافق بشدة	8	22.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (17) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (06) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.97 بالانحراف المعياري 0.822 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 57.1% من أفراد العينة وافقة على قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه ونسبة 22.9% كانت إجابتهم موافقة بشدة، اما نسبة 17.1% كانت محايد، ونسبة 2.9% غير موافق بشدة. العبارة رقم (07): يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافي حتى يصبح بالإمكان إصدار رأى في ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية.

الجدول رقم (18): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	4	11.4	4.03	0.954	موافق
محايد	3	8.6			
موافق	16	45.7			
موافق بشدة	12	34.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (18) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (07) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4.03 بالانحراف المعياري 0.954 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 45.7% من أفراد العينة أكدت على أن يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافي حتى يصبح بالإمكان

إصدار رأى فني ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية ونسبة 34.3% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما نسبة 8.6% كانت محايد، ونسبة 11.4% غير موافق.

العبارة رقم (08): المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي.

الجدول رقم (19): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	4.34	0.838	موافق بشدة
محايد	2	5.7			
موافق	15	42.9			
موافق بشدة	17	48.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

خلال الجدول رقم (19) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (08) موافقة بشدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4.34 بالانحراف المعياري 0.838 وهي تقع في المجال الخامس (4.20 - 5) حيث أن 48.6% من أفراد العينة أكدت على أن المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي ونسبة 42.9% كانت إجاباتهم موافقة ، اما نسبة 5.7% كانت محايد، ونسبة 2.9% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (09): مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين.

الجدول رقم (20): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق	1	2.9	4.14	0.810	موافق
محايد	6	17.1			
موافق	15	42.9			
موافق بشدة	13	37.1			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (20) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (09) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4.14 بالانحراف المعياري 0.810 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث أن 42.9% من أفراد العينة أكدت مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين

السابقين ونسبة 37.1% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، أما نسبة 17.1% كانت محايد، ونسبة 2.9% غير موافق.

الجدول رقم (21): ملخص تحليل عبارات المحور الاول (المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته).

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	4.14	0.772	موافق
02	إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبة غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية	3.46	1.245	موافق
03	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية	4	0.767	موافق
04	يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية	3.97	0.785	موافق
05	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم	3.97	0.618	موافق
06	قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه	3.97	0.822	موافق
07	يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافى حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي في ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية	4.03	0.954	موافق
08	المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي	4.34	0.838	موافق بشدة
09	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين	4.14	0.810	موافق
	المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته	4.0032	0.401960	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (21) يظهر المتوسط الحسابي الاجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 4.0032

بالانحراف المعياري 0.40196 نلاحظ أن اتجاه العينة موافقة وهذا ما يوضحه الجدول أعلاه.

المطلب الثالث: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثاني

العبارة رقم (01): تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك.

الجدول رقم (22): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	2.69	0.963	محايد
غير موافق	16	45.7			
محايد	9	25.7			
موافق	7	20.0			
موافق بشدة	1	2.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (01) هي محايدون حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 2.69 بالانحراف المعياري 0.963 وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39) حيث أن 45.7% من أفراد العينة محايدة على تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك ونسبة 25.7% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 2.9% موافق بشدة، 20% موافق و 5.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (02): إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتريات.

الجدول رقم (23): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.14	0.845	محايد
غير موافق	7	20.0			
محايد	13	37.1			
موافق	14	40.0			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (23) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (02) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 0.845 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39)

حيث أن 40% من أفراد العينة محايدة على إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراة ونسبة 37.1% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 20% غير موافق، 2.9% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (03): تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل.

الجدول رقم (24): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.14	1.004	محايد
غير موافق	8	22.9			
محايد	9	25.7			
موافق	15	42.9			
موافق بشدة	1	2.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (03) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 1.004 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 – 3.39) حيث أن 42.9% من أفراد العينة محايدون على تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل ونسبة 25.7% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 2.9% موافق بشدة، 22.9% غير موافق و 5.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (04): تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة.

الجدول رقم (25): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	5	14.3	2.89	1.388	محايد
غير موافق	14	40.0			
محايد	2	5.7			
موافق	8	22.9			
موافق بشدة	6	17.1			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (04) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 2.89 بالانحراف المعياري 1.388 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 – 3.39)

حيث أن 40 % من أفراد العينة محايدون على تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة ونسبة 14.3 % كانت إجاباتهم غير موافق بشدة أما النسب المتبقية كانت بـ 5.7 % محايدة، 22.9 % موافق و 17.1 % موافق بشدة.

العبارة رقم (05): التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة.

الجدول رقم (26): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.29	1.126	محايد
غير موافق	10	28.6			
محايد	7	20.0			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (05) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.29 بالانحراف المعياري 1.126 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 34.3 % من أفراد العينة محايدون بأن التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة ونسبة 28.6 % كانت إجاباتهم غير موافق أما النسب المتبقية كانت بـ 20 % محايدة، 14.3 % موافق بشدة و 2.9 % غير موافق بشدة.

العبارة رقم (06): عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل.

الجدول رقم (27): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.34	1.083	محايد
غير موافق	8	22.9			
محايد	9	25.7			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (27) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (06) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.34 بالانحراف المعياري 1.083 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39)

حيث أن 34.3% من أفراد العينة محايدون على عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل ونسبة 25.7% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 22.9% غير موافق، 2.9% غير موافق بشدة و 14.3% موافق بشدة.

العبارة رقم (07): المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة.

الجدول رقم (28): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	4	11.4	3.23	1.395	محايد
غير موافق	10	28.6			
محايد	3	8.6			
موافق	10	28.6			
موافق بشدة	8	22.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (07) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 0.845 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 28.6% من أفراد العينة محايدون على إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتريات ونسبة 28.6% كانت إجاباتهم موافق وغير موافق، أما النسب المتبقية كانت بـ 22.9% موافق بشدة، 8.6% محايدة، 11.4% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (08): عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.

الجدول رقم (29): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	3	8.6	3.14	1.192	محايد
غير موافق	10	28.6			
محايد	4	11.4			
موافق	15	42.9			
موافق بشدة	3	8.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (08) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 1.192 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 42.9% من أفراد العينة محايدون على عدم الكشف عن الديون غير متحصله والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ونسبة 11.4% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 28.6% غير موافق، 8.6% موافق بشدة وغير موافق بشدة.

العبارة رقم (09): إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.

الجدول رقم (30): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	6	17.1	3.00	1.328	محايد
غير موافق	8	22.9			
محايد	5	14.3			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	4	11.4			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (09) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.00 بالانحراف المعياري 0.845 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 34.3% من أفراد العينة محايدون على إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة ونسبة 14.31% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 22.9% غير موافق، 17.1% غير موافق بشدة 11.4% موافق بشدة.

العبارة رقم (10): اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية.

الجدول رقم (31): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 10

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	4	11.4	2.91	1.245	محايد
غير موافق	13	37.1			
محايد	3	8.6			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	3	8.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (10) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 2.91 بالانحراف المعياري 1.245 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 37.1% من أفراد العينة محايدون على اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية ونسبة 34.3% كانت إجاباتهم موافق، أما النسب المتبقية كانت بـ 11.4% غير موافق بشدة و 8.6% موافق بشدة ومحايد.

العبارة رقم (11): عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة.

الجدول رقم (32): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 11

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.14	1.216	محايد
غير موافق	12	34.3			
محايد	5	14.3			
موافق	11	31.4			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (32) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (11) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 1.216 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 34.3% من أفراد العينة محايدون على عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة ونسبة 31.4% كانت إجاباتهم موافق، أما النسب المتبقية كانت بـ 5.7% غير موافق بشدة و 14.3% كانت موافق بشدة ومحايدة.

العبارة رقم (12): اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية.

الجدول رقم (33): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 12

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	3	8.6	3.06	1.162	محايد
غير موافق	10	28.6			
محايد	7	20.0			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	3	8.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (33) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (12) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.06 بالانحراف المعياري 1.162 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 34.3% من أفراد العينة محايدون على اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية ونسبة 28.6% كانت إجاباتهم غير موافقة، أما النسب المتبقية كانت بـ 20% محايدة و 8.6% غير موافقة بشدة وموافقة بشدة.

العبارة رقم (13): تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه.

الجدول رقم (34): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 13

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	5	14.3	3.06	1.474	محايد
غير موافق	13	37.1			
موافق	9	25.7			
موافق بشدة	8	22.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (34) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (13) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.06 بالانحراف المعياري 1.474 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 37.1% من أفراد العينة محايدون على تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه ونسبة 25.7% كانت إجاباتهم موافقة، أما النسب المتبقية كانت بـ 22.9% موافقة بشدة و 14.3% غير موافقة بشدة.

العبارة رقم (14): الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.

الجدول رقم (35): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 14

المقياس	التكرار	النسبة المئوية %	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	6	17.1	3.03	1.272	محايد
غير موافق	6	17.1			
محايد	7	20.0			
موافق	13	37.1			
موافق بشدة	3	8.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (35) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (14) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.03 بالانحراف المعياري 1.272 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 37.1% من أفراد العينة محايدون للحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة ونسبة 20% كانت إجاباتهم محايدة، أما النسب المتبقية كانت بـ 8.6% موافق بشدة و 17.1% غير موافق وغير موافق بشدة.

الجدول رقم (36): ملخص تحليل عبارات المحور الثاني (أساليب المحاسبة الإبداعية).

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك	2.69	0.963	محايد
02	إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراة	3.14	0.845	محايد
03	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	3.14	1.004	محايد
04	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	2.89	1.388	محايد
05	التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة	3.29	1.126	محايد
06	عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل	3.34	1.083	محايد
07	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة	3.23	1.395	محايد
08	عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها	3.14	1.192	محايد
09	إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	3	1.328	محايد
10	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية	2.91	1.245	محايد
11	عدم الإفصاح عن التقديرات المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	3.14	1.16	محايد
12	اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	3.06	1.162	محايد
13	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه	3.06	1.474	محايد
14	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة	3.03	1.272	محايد
	أساليب المحاسبة الإبداعية	3.0755	0.91439	محايد

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (36) يظهر المتوسط الحسابي الإجمالي لعبارات المحور الذي بلغ 3.0755 بالانحراف المعياري 0.91439 نلاحظ أن اتجاه العينة محايدون وهذا ما يوضحه الجدول أعلاه.

المطلب الرابع: دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه المحور الثالث

العبارة رقم (01): المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.

الجدول رقم (37): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 01

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.40	1.168	موافق
غير موافق	8	22.9			
محايد	4	11.4			
موافق	16	45.7			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (01) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.40 بالانحراف المعياري 1.168 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 45.7% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية ونسبة 14.3% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، أما نسبة 11.4% كانت محايد، ونسبة 22.9% غير موافق، و 5.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (02): يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي.

الجدول رقم (38): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 02

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	4	11.4	3.14	1.115	محايد
غير موافق	6	17.1			
محايد	7	20.0			
موافق	17	48.6			
موافق بشدة	1	2.9			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (38) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (02) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 1.115 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 48.6% من أفراد العينة محايدون حول إعادة مدقق الحسابات لقائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط

الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي ونسبة 2.9% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما النسب المتبقية كانت بـ 20% محايد، نسبة 17.1% غير موافق، 11.4% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (03): المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.

الجدول رقم (39): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 03

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.40	1.218	موافق
غير موافق	8	22.9			
محايد	6	17.1			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	7	20.0			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (03) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.40 بالانحراف المعياري 1.218 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث أن 34.3% من أفراد العينة يؤكّدون بطلب الأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى ونسبة 20% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما النسب المتبقية كانت بـ 17.7% محايد، نسبة 22.9% غير موافق، 5.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (04): المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشف البنكية.

الجدول رقم (40): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 04

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	5.7	3.14	1.216	محايد
غير موافق	12	34.3			
محايد	5	14.3			
موافق	11	31.4			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (40) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (04) محايدة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.14 بالانحراف المعياري 1.216 وهي تقع في المجال الثالث (2.60 - 3.39) حيث أن 34.3% من أفراد العينة محايدون حول مراقبة المدقق لثبوتية رقم الاعمال في الكشف البنكية

ونسبة 31.4% كانت إجاباتهم موافقة، اما النسب المتبقية كانت بـ 14.3% محايد وموافق بشدة، 5.7% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (05): يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.

الجدول رقم (41): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 05

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	4	11.4	3.43	1.267	موافق
غير موافق	4	11.4			
محايد	7	20.0			
موافق	13	37.1			
موافق بشدة	7	20.0			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (41) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (05) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.43 بالانحراف المعياري 1.267 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث أن 37.1% من أفراد العينة يؤكدون على فحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة ونسبة 20% كانت إجاباتهم موافقة بشدة ومحايد ، اما 11.4% غير موافق وغير موافق بشدة.

العبارة رقم (06): يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل.

الجدول رقم (42): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 06

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	4.11	0.796	موافق
محايد	3	8.6			
موافق	21	60.0			
موافق بشدة	10	28.6			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (42) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (06) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4.11 بالانحراف المعياري 0.796 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث أن 60% من أفراد العينة يؤكدون على مطالبة المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل

الاجل ونسبة 28.6% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما النسب المتبقية كانت بـ 8.6% محايد، نسبة 2.9% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (07): يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.

الجدول رقم (43): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 07

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.46	0.980	موافق
غير موافق	4	11.4			
محايد	13	37.1			
موافق	12	34.3			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (43) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (07) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.46 بالانحراف المعياري 0.980 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.19) حيث أن 37.1% من أفراد العينة يؤكدون على تحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل ونسبة 34.3% كانت إجاباتهم موافقة ، اما النسب المتبقية كانت بـ 14.3% موافق بشدة، نسبة 11.4% غير موافق و 2.9% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (08): يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل.

الجدول رقم (44): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 08

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.9	3.91	0.818	موافق
غير موافق	2	5.7			
محايد	1	2.9			
موافق	26	74.3			
موافق بشدة	5	14.3			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (44) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (08) موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 3.91 بالانحراف المعياري 0.818 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث

أن 74.3% من أفراد العينة يؤكدون على تحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل ونسبة 14.3% كانت إجاباتهم موافق بشدة، اما النسب المتبقية كانت بـ 5.7% غير موافق ، 2.9% محايد و غير موافق بشدة.

العبارة رقم (09): يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.

الجدول رقم (45): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم 09

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق	2	5.7	4.00	0.686	موافق
محايد	2	5.7			
موافق	25	71.4			
موافق بشدة	6	17.1			
المجموع	35	100.0			

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (45) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (09) هي موافقة حيث قدرة نسبة المتوسط الحسابي 4 بالانحراف المعياري 0.686 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 - 4.20) حيث أن 71.4% من أفراد العينة يؤكدون بمطالبة المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية ونسبة 17.1% كانت إجاباتهم موافقة بشدة، اما النسب المتبقية كانت بـ 5.7% محايد وغير موافق.

الجدول رقم (46): ملخص تحليل عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	3.40	1.68	موافق
02	يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي	3.14	1.115	محايد
03	المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى	3.40	1.218	موافق
04	المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشف البنكية	3.14	1.216	محايد
05	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة	3.43	1.267	موافق
06	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل	4.11	0.796	موافق
07	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل	3.46	0.980	موافق
08	يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل	3.91	0.818	موافق
09	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية	4.00	0.686	موافق
	إجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية	3.5556	0.64676	موافق

المصدر: من إعداد الطالبات بواسطة برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (46) يظهر المتوسط الحسابي الاجمالي لعبارات المحور والذي بلغ 3.5556 بالانحراف المعياري 0.64676 نلاحظ أن اتجاه العينة موافقة وهو موضح في الجدول أعلاه .

خلاصة الفصل

إن مهمة مدقق الحسابات ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة المؤسسات والتطور المستمر في أساليب الانتاج والتسويق والتمويل، حيث أنه لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية .

وقد جاء هذا الفصل كدراسة ميدانية لإبراز دور مدقق الحسابات في الحد من أساليب المحاسبة الابداعية والاجابة على الاشكالية الرئيسية من خلال تحليل نتائج الاستبيان للخصائص بناء على إجابات أفراد العينة، ولقد تبين أن من يقوم بعمل التلاعبات أو ممارسات المحاسبة الابداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالي من الحرفية والابتكار لذا من الضروري أن يقابله من الطرف الاخرى من المدققين من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

الخاتمة العامة

• تمهيد

للمدقق أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية وذلك من خلال مساهمته في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية المعلومة المحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة التي من خلالها يتم التلاعب والاحتيال بغية تحقيق أهداف معينة وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مما دفع بالمؤسسات للاهتمام بوظيفة التدقيق لتقييم سلامة وصدق الحسابات من الغش أو الأخطاء محتملة الحصول، وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال اشكالية الدراسة حول إدراك مدقق الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاسها على موثوقية القوائم المالية والحد منها و للإجابة على الاشكالية العامة للدراسة

• اختبار الفرضيات:

- اختبار الفرضية الاولى: لمدقق الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، وهذه الفرضية صحيحة ومؤكدة حيث يرى المدقق أنه يمكن الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وذلك لوعيه بالعملية التي يستخدمها المحاسبون لتلاعب بالأرقام المعروضة في المؤسسة.
- اختبار الفرضية الثانية: لا تؤثر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على صحة وموثوقية القوائم المالية، وهذه الفرضية نتيجتها محايدة فيرى البعض من أصحاب العينة أن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر إيجابيا في حين الفئة الأخرى ترى تأثيرها سلبي واتفق أفراد العينة على تأثيرها في القوائم المالية .
- اختبار الفرضية الثالثة: أن التدابير والاجراءات التي يقوم بها المدقق تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على صحة وموثوقية القوائم المالية، وهذه الفرضية صحيحة ومؤكدة.

• نتائج الدراسة:

- يعتبر كل من التهرب الضريبي وتحسين الاداء المالي للحصول على تمويل يعتبر من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة لتلاعب بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات التضييل فيها.

- ان مهنة مدقق الحسابات ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتنوع أساليب الانتاج والتسويق لذا فانه يجب على مكاتب مدققي الحسابات ان تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعة حساباتها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعب أو تحريف أو غش.
- تتأثر ممارسات المحاسبة الابداعية بالعوامل الداخلية والخارجية للمؤسسة.

● توصيات الدراسة:

- ضرورة توعية المؤسسات للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسات المحاسبة الابداعية وانعكاساتها السلبية على أداء المؤسسات.
- ضرورة تحلي المدققين بأخلاقيات المهنة.
- العمل على تقليل قدرة الادارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والافصاح ، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
- ضرورة تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة على أن تتضمن فرض عقوبات على المؤسسات التي تقوم بعمليات ممارسات المحاسبة الابداعية للحد منها وكذا لتوفير الشفافية والموضوعيات في الكشوفات المالية لتلك المؤسسات.
- العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الابداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها و محاربتها بالوسائل الصحيحة.
- قيام الباحثين والاكاديميين والمؤسسات بالاهتمام بصورة أكبر بموضوع المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات.
- توعية مدققي الحسابات الممارسين للمهنة بممارسات المحاسبة الابداعية من منظورها السلبي وتدريبهم لاكتشافها.

● أفاق الدراسة

- دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- التشريعات الجزائية ودورها في الحد من آثار المحاسبة الابداعية
- دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية.
- دور المعايير المحاسبة الدولية في تنعيل ممارسات المحاسبة الابداعية.
- دور الوعي الفعال لمحافظ الحسابات في التقليل من ممارسات المحاسبة الابداعية.

قائمة

المراجع

أولاً: باللغة العربية.

• الكتب:

- 1- إبراهيم شاهين، المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية، الطبعة الثانية، دار الهاني، القاهرة، 1987
- 2- احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2000.
- 3- امين السيد احمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006
- 4- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 5- حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2003.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 7- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007 .
- 8- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000
- 9- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد السرايا، المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 10- محمد أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1968.
- 11- محمد قحامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 12- محمد سمير الصبان وعبد الله عظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002
- 13- مصطفى عيسى خضير، المراجعة (المفاهيم، المعايير والإجراءات)، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، 1996.
- 14- مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

• مذكرات:

- 15- آمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر (دراسة حالة شركة قابضة عمومية)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير، الأردن، 2015.
- 16- أحمد حسن علي عبد الله، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في الانظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية
- الأردن، 2015.
- الأردنية، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص محاسبة كلية الاقتصاد والأعمال في جامعة جدارا، إربد،
- 17- باخجه عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، دراسة استطلاعية لآراء عينة من المحللين والمدققين في محافظة السليمانية، مذكرة ضمن متطلبات درجة ماجستير علوم في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، 2013.
- 18- بويكر عمير وش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة (دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن المضارب العليا -سطيف)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سنة 2011.
- جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، 2002.
- جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، 2002.
- 19- خديجة مضاني، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية لشركة صيد الفرع فرمال الدار البيضاء الجزائر)، مذكرة ضمن متطلبات شهادة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة اكلي محمد أوحاج-لبويرة، الجزائر، 2012/2013.

- 20- عادل عليلوش، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر (دراسة عينة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة)، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2015.
- 21- عاهد عيد عبد الرحمان سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، 2007.
- 22- عصام علي احمد الجنايدة، أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الاردنية (من وجهة نظر المدقق الخارجي)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية المال وإدارة الاعمال، جامعة آل البيت، سنة 2008.
- 23- عماد سليم الاغا، دور حوكمة الشركات في الحد من تأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية (دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة، فلسطين، سنة 2011.
- 24- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات بالنهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألكنيوم (Algal)، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم تجارية فرع إدارة اعمال، سنة 2004.
- 25- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009.
- 26- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2010/3، 2011.
- 27- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا في شهر يوليو 2009.
- 28- ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، دراسة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، سنة 2012/2013.
- 29- ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع و اساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.
- 30- وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصادقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال جامعة الشرق الاوسط، نيسان الفصل الثاني 2012.

• مجالات:

- 31- أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2000.

- 32- أسامة عبد المنعم ،طارق حماد المبيضين، "دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات والاساتذة الجامعيين"،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد الثامن ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،ديسمبر2010.
- 33- بتول محمد نوري مجيد، "تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 96، سنة 2013.
- 34- تيجاني بالرقى،"المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجمل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد12، 2012.
- 35- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، سنة 2011
- 36- رشا حمادة،" دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، جامعة دمشق،2010.
- 37- سليمان بوفاسة، الرشيد سعيداني، لجنة التدقيق لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، جامعة يحي فارس المدية، العدد03، 2015.
- 38- شريفي عمر،"مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة سطيف 1، العدد 12 لسنة 2012
- 39- طارق عبد العال حماد، "دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر،2002.
- 40- عبد الرحمن عبد الفتاح محمد ،"دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة :دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي - مصر، العدد 2، المجلد 14، ديسمبر2010.
- 41- عبد المجيد مانع الصيحي،"إشكالية المحاسبة الابداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها"، مجلة رماح للبحوث والدراسات - مركز البحث وتطوير الموارد البشرية- رماح -الأردن،العدد19،سبتمبر2016.
- 42- ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، العدد السادس، يناير2014.

• المدخلات والدراسات:

- 43- أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، أثر إدراك المالىين للممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي(دراسة ميدانية في شركات المساهمة الصناعية لأردنية)،دراسات، العلوم الادارية، المجلد42، العدد2015،01.
- 44- الباز فوزي الباز، مخاطر المحاسبة الإبداعية على التقرير الفاحص الضريبي التشريع الضريبي، 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي السابع عشر(تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، القاهرة، مصر، يوليو2011.
- 45- بدر الزمان حمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية ، (دراسة حالة عينة من الشركات البترولية)، ورقة بحثية، مخبر التمويل ومالية الاسواق ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ، سنة 2013.
- 46- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة،2008..
- 47- عمورة جمال، دور وأهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الانصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، مخبر البحوث في الإبداع والتغيير التنظيمي والمؤسسي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سعد دحلب، البليدة ، الجزائر،13،12،ماي2010.

48-فاتح سردوك، محاضرات في المراجعة المحاسبية والمالية، القيت على طلبة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق 2016/2017.

49-لطفني شعباني، "محاسبة الابداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية"، أبحاث الندوة العلمية الثالثة، رماح، عمان، الاردن، 2016.

• المراسيم والقوانين:

50- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 42 ، الصادرة 11 جويلية 2010

ثانيا: باللغة الفرنسية.

• LIVRE:

- 1- Amat, O. and Blake , J “ The Ethics of Creative Accounting.
- 2- Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, ‘A Note on the use of Creative Accounting’, British Accounting Review.

قائمة

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المستوى: ثانية ماستر

التخصص: تدقيق محاسبي

استمارة استبيان حول:

دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة
الابداعية على موثوقية القوائم المالية

الاستاذ المشرف:

علي العبسي

إعداد الطالبات:

✓ حياة ليفة

✓ صبرينة اوزيني

✓ مريم قديري

السنة الجامعية 2017/2016

تحية طيبة وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق محاسبي، يشرفني أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة الاستبائية، والرجاء منكم إفادتنا بإجاباتكم عن الاسئلة الواردة فيما، ونؤكد على أهمية إجاباتكم في توصلنا إلى نتائج تخدم أغراض بحثنا، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم معنا، مع العلم أن هذه المعلومات مستخدم فقط في إطار البحث العلمي.

أولا: البيانات الشخصية

البيان	الاجابات	الرقم
الجنس	ذكر	01
	أنثى	
الدرجة العلمية	ليسانس	02
	ماجستير	
التخصص العلمي	محاسبة	03
	مالية	
الوظيفة	مخافظ حسابات	04
	خبير محاسبي	
الخبرة	أقل من 5 سنوات	05
	من 5 إلى 10 سنوات	
	من 11 إلى 15 سنة	
	15 سنة أكثر من	

ثانيا: المؤهلات والاجراءات الواجب توفرها عند أداء المدقق لمهنته.

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها					
02	إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبة غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية					
03	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية					
04	يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية					
05	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم					
06	قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه					
07	يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافى حتى يصبح بالإمكان إصدار رأى في ومحايد يغير بصدق عن عدالة القوائم المالية					
08	المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي					
09	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين					

ثالثا: أساليب المحاسبة الابداعية

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك					
02	إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراة					
03	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل					
04	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة					
05	التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة					
06	عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل					

07	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة				
08	عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها				
09	إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة				
10	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملية أجنبية				
11	عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة				
12	اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية				
13	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه				
14	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بمهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة				

رابعاً: إجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيرها على موثوقية القوائم المالية

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية					
02	يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي					
03	المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى					
04	المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشف البنكية					
05	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة					
06	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل					
07	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل					
08	يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل					
09	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية					

شكرا جزيلا على تعاونكم

تم تزويد الاستبيانات من طرف الأستاذة ود خاتمة من كلية العلوم
الاقتصادية والتجارية ومسوم التسمية للبحث عن
" دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المخاطر السيادية على ممتلكات
القوائم المالية "

كتب الشراف الأستاذ
القوسس علي



مساعد الطالب
- مريم قديري
- صيريل أوزيري
- حياة لينة

الأستاذة المحكمات:

- د. هشام لبزة
- د. عواذ دغني
- د. دينا يوسف
- د. د. محمد القاري لينا
- د. سالم محمد الدينوري
- القس علي



Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.919	.904	32

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	4.14	.772	35
إبداء رأي متحفظ أو سلمي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية	3.46	1.245	35
يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية	4.00	.767	35
يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية	3.97	.785	35
قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم	3.97	.618	35
قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه	3.97	.822	35
يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافٍ حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية	4.03	.954	35
المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي	4.34	.838	35
مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين	4.14	.810	35
تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك	2.69	.963	35
إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتراة	3.14	.845	35
تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	3.14	1.004	35
تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	2.89	1.388	35
التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة	3.29	1.126	35
عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل	3.34	1.083	35
المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة	3.23	1.395	35
عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها	3.14	1.192	35
إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	3.00	1.328	35

اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملية أجنبية	2.91	1.245	35
عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	3.14	1.216	35
اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	3.06	1.162	35
تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه	3.06	1.474	35
الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة	3.03	1.272	35
المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	3.40	1.168	35
يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي	3.14	1.115	35
المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية الاستثمارات طويلة المدى	3.40	1.218	35
المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشوف البنكية	3.14	1.216	35
يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة	3.43	1.267	35
يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل	4.11	.796	35
يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل	3.46	.980	35
يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل	3.91	.818	35
يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية	4.00	.686	35

الملحق رقم: 04

Corrélations

	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	Corrélation de Pearson	1	,321
	Sig. (bilatérale)	,060	,300
	N	35	35
المحور الثاني	Corrélation de Pearson	,321	1
	Sig. (bilatérale)	,060	,000
	N	35	35
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	,180	,591**
	Sig. (bilatérale)	,300	,000
	N	35	35

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

الملحق رقم: 05

Statistics

	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
N	Valid	35	35
	Missing	0	0
Mean	4.0032	3.0755	3.5556
Std. Deviation	.40196	.91439	.64676
Percentiles	25	3.7778	2.2857
	50	4.0000	3.0000
	75	4.2222	3.8571

Frequencies

Statistics										
		التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية	يعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية القوائم المالية	يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية	قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم	قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه	يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافى حتى يصبح بالإمكان إصدار رأى فني ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية	المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على أساس علمي وعملي	مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		4.14	3.46	4.00	3.97	3.97	3.97	4.03	4.34	4.14
Std. Deviation		.772	1.245	.767	.785	.618	.822	.954	.838	.810
25		4.00	2.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00
Percentiles	50	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00
	75	5.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	5.00	5.00	5.00

Frequency Table

التأكد من ثبات المؤسسة محل التدقيق في تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9
	محايد	2	5.7	8.6
	موافق	22	62.9	71.4
	موافق بشدة	10	28.6	100.0
	Total	35	100.0	

إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة إتباع الإدارة لسياسات محاسبية غير مقبولة أو مخالفة للمبادئ المحاسبية				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7
	غير موافق	9	25.7	31.4
	محايد	2	5.7	37.1
	موافق	15	42.9	80.0
	موافق بشدة	7	20.0	100.0
	Total	35	100.0	

يُعتبر استخدام النسب المالية للربط بين المعلومات ذات جدوى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول مصداقية

القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
محايد	4	11.4	11.4	17.1
Valid موافق	21	60.0	60.0	77.1
موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يقوم المدقق بتخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة بعد فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل

الإدارة في التقديرات المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
محايد	5	14.3	14.3	20.0
Valid موافق	20	57.1	57.1	77.1
موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

قدرة مدقق الحسابات على تحسين العمل وإتقانه وتقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
محايد	4	11.4	11.4	14.3
Valid موافق	25	71.4	71.4	85.7
موافق بشدة	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

قدرة المدقق على تأدية مسؤولياته المهنية على أكمل وجه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
محايد	6	17.1	17.1	20.0
Valid موافق	20	57.1	57.1	77.1
موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يكون الإفصاح في القوائم المالية بشكل كافٍ حتى يصبح بالإمكان إصدار رأي فني ومحايد يعبر بصدق عن عدالة القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	11.4	11.4	11.4
محايد	3	8.6	8.6	20.0
موافق	16	45.7	45.7	65.7
موافق بشدة	12	34.3	34.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المدقق يفترض أن يكون خبيراً في الشؤون المحاسبية والمراجعة وهذا ما يجعل مراجعته للقوائم المالية مبنية على

أساس علمي وعملي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
محايد	2	5.7	5.7	8.6
موافق	15	42.9	42.9	51.4
موافق بشدة	17	48.6	48.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

مقابلة المدقق الداخلي للمؤسسة وفحص التقارير الصادرة عنه وعن المدققين السابقين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
محايد	6	17.1	17.1	20.0
موافق	15	42.9	42.9	62.9
موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

Statistics

		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه	اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملية أجنبية	إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها	المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة	عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل	التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة	تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة	تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل	إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة أو المبيعة أو المشتراة	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.69	3.14	3.14	2.89	3.29	3.34	3.23	3.14	3.00	2.91	3.14	3.06	3.06	3.03
Std. Deviation		.963	.845	1.004	1.388	1.126	1.083	1.395	1.192	1.328	1.245	1.216	1.162	1.474	1.272
Percentiles	25	2.00	3.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00	2.00
	50	2.00	3.00	3.00	2.00	3.00	3.00	4.00	4.00	3.00	3.00	3.00	3.00	2.00	3.00
	75	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00

Frequency Table

تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية الإيراد لا تزال موضع شك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
موافق غير	16	45.7	45.7	51.4
Valid محايد	9	25.7	25.7	77.1
موافق	7	20.0	20.0	97.1
بشدة موافق	1	2.9	2.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

إثبات مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في حساب البضاعة المباعة أو المشتريات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق غير	7	20.0	20.0	22.9
Valid محايد	13	37.1	37.1	60.0
موافق	14	40.0	40.0	100.0
Total	35	100.0	100.0	

تصنيف بعض المصروفات التشغيلية ضمن الخسائر غير المتكررة في قائمة الدخل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
موافق غير	8	22.9	22.9	28.6
Valid محايد	9	25.7	25.7	54.3
موافق	15	42.9	42.9	97.1
بشدة موافق	1	2.9	2.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

تأجيل إثبات المبيعات للحصول على زيادة في المبيعات في السنة المالية المقبلة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	5	14.3	14.3	14.3
موافق غير	14	40.0	40.0	54.3
محاييد	2	5.7	5.7	60.0
موافق	8	22.9	22.9	82.9
بشدة موافق	6	17.1	17.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

التأثير على قيمة الإهلاك وذلك بتغيير طريقة الإهلاك المتبعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق غير	10	28.6	28.6	31.4
محاييد	7	20.0	20.0	51.4
موافق	12	34.3	34.3	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

عدم الإفصاح عن أثر إغلاق خط إنتاجي في قائمة الدخل مستقل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق غير	8	22.9	22.9	25.7
محاييد	9	25.7	25.7	51.4
موافق	12	34.3	34.3	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير ملموسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
موافق غير	10	28.6	28.6	40.0
محاييد	3	8.6	8.6	48.6
موافق	10	28.6	28.6	77.1
بشدة موافق	8	22.9	22.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

عدم الكشف عن الديون غير متحصلة والديون المتعثرة لقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	3	8.6	8.6	8.6
موافق غير	10	28.6	28.6	37.1
محاييد	4	11.4	11.4	48.6
موافق	15	42.9	42.9	91.4
بشدة موافق	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

إضافة مكاسب لاحقة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	6	17.1	17.1	17.1
موافق غير	8	22.9	22.9	40.0
محاييد	5	14.3	14.3	54.3
موافق	12	34.3	34.3	88.6
بشدة موافق	4	11.4	11.4	100.0
Total	35	100.0	100.0	

اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
موافق غير	13	37.1	37.1	48.6
محاييد	3	8.6	8.6	57.1
موافق	12	34.3	34.3	91.4
بشدة موافق	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

عدم الإفصاح عن النقدية المقيدة واستيعادها عند احتساب نسب السيولة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
موافق غير	12	34.3	34.3	40.0
محاييد	5	14.3	14.3	54.3
موافق	11	31.4	31.4	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

اعتماد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	3	8.6	8.6	8.6
موافق غير	10	28.6	28.6	37.1
محاييد	7	20.0	20.0	57.1
موافق	12	34.3	34.3	91.4
بشدة موافق	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة أو المبالغة في تقييمه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	5	14.3	14.3	14.3
موافق غير	13	37.1	37.1	51.4
موافق	9	25.7	25.7	77.1
بشدة موافق	8	22.9	22.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف سداد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	6	17.1	17.1	17.1
موافق غير	6	17.1	17.1	34.3
محايد	7	20.0	20.0	54.3
موافق	13	37.1	37.1	91.4
بشدة موافق	3	8.6	8.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics										
		المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي	المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى	المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشف البنكية	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسمة لمصاريف التشغيل	يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية
N	Valid	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.40	3.14	3.40	3.14	3.43	4.11	3.46	3.91	4.00
Std. Deviation		1.168	1.115	1.218	1.216	1.267	.796	.980	.818	.686
Percentiles	25	2.00	2.00	2.00	2.00	3.00	4.00	3.00	4.00	4.00
	50	4.00	4.00	4.00	3.00	4.00	4.00	3.00	4.00	4.00
	75	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	5.00	4.00	4.00	4.00

Frequency Table

المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	5.7	5.7
	موافق غير	8	22.9	28.6
	محايد	4	11.4	40.0
	موافق	16	45.7	85.7
	بشدة موافق	5	14.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0

يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الانتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	4	11.4	11.4
	موافق غير	6	17.1	28.6
	محايد	7	20.0	48.6
	موافق	17	48.6	97.1
	بشدة موافق	1	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0

المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	5.7	5.7
	موافق غير	8	22.9	28.6
	محايد	6	17.1	45.7
	موافق	12	34.3	80.0
	بشدة موافق	7	20.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0

المدقق يراقب ثبوتية رقم الاعمال في الكشوف البنكية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
موافق غير	12	34.3	34.3	40.0
Valid محايد	5	14.3	14.3	54.3
موافق	11	31.4	31.4	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	4	11.4	11.4	11.4
موافق غير	4	11.4	11.4	22.9
Valid محايد	7	20.0	20.0	42.9
موافق	13	37.1	37.1	80.0
بشدة موافق	7	20.0	20.0	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
Valid محايد	3	8.6	8.6	11.4
موافق	21	60.0	60.0	71.4
بشدة موافق	10	28.6	28.6	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يتحقق مدقق الحسابات من صحة تصنيف الذمم تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الاجل من الذمم قصيرة الاجل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق غير	2	5.7	5.7	8.6
Valid محايد	1	2.9	2.9	11.4
موافق	26	74.3	74.3	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	2.9	2.9	2.9
موافق غير	4	11.4	11.4	14.3
Valid محايد	13	37.1	37.1	51.4
موافق	12	34.3	34.3	85.7
بشدة موافق	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	5.7	5.7	5.7
Valid محايد	2	5.7	5.7	11.4
موافق	25	71.4	71.4	82.9
بشدة موافق	6	17.1	17.1	100.0
Total	35	100.0	100.0	

جملہ

جملہ