الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق مبادئ وأسس المحاسبة الإبداعية

الدراسة الميدانية

تحت إشراف الأستاذ:

بالقاسم بن خليفة

إعداد الطالبة:

هنـــاء صولي

لجنة المناقشة

أميـن عـزري	أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الـوادي	رئيسا
بالقاسم بن خليفة	أستاذ مساعد أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الـوادي	مشرفا ومقررا
وردة سعـادة	أستاذة مساعدة أ بجامعة الشهيد حمه لخضر الـوادي	ممتحنا

ملخص

ظهرت المحاسبة الابداعية في الثمانيات القرن الماخر، وربما كان للركود الاقتصادي ا في تلك الفترة والضغوط التي واجهتها الشركات لتحسين الأرباح أسبابا في ظهورها، وكان بداية الاهتمام بمفهوم المحاسبة الابداعية خلال فترات مختلفة، ولذلك هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الابداعية من خلال التعرف على الأساليب المستخدمة في قياس عناصر القوائم المالية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد على الجانب النظري المتعلق بالموضوع وصياغة بعض الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، القوائم المالية، المحاسبة الابداعية.

Summary

In the 1980's; the creative accountancy appeared as one of the reason of economic down at this time. Another cause to the appearance of this accounting is the private comparies which are always looking for more profit,The creative accountancy appears through many different s'tages. As a result; this study aims to know the degree of truth fulnez of counts revising on the financial lists according to the creative countancy standard, To do so, this study tackles the used methods in defining the financial lists' itens, and the administration's aims in usimg the creative countancy methods and its effects on counting data. Depending on theorite cal side, hypothesis and answering some gueslious, this study abjectives are realized.

Key wor.ds= counts rwising, financial lists,greative accountancy.

فهرس المحتويات

المحتويات	رقم الصفحة
الإهداء	IV
شكر وتقدير	V
الملخص	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات والرموز	XI
المقدمة	أ-و
الفصل الأول: مدخل حول المراجعة والقوائم المالية	01
تمهيد	02
المبحث الأول: ماهية المراجعة	03
المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها التاريخي.....	03
الفرع الأول: تعريف المراجعة	03
الفرع الثاني: التطور التاريخي للمراجعة	05
المطلب الثاني: أهداف وأهمية جودة المراجعة	08
الفرع الأول: أهداف المراجعة	08
الفرع الثاني: أهمية المراجعة	13
المطلب الثالث: مبادئ وفروض المراجعة	14
الفرع الأول: مبادئ المراجعة	14
الفرع الثاني: فروض المراجعة.....	16

المطلب الرابع: معايير المراجعة وأنواعها	18
الفرع الأول: معايير المراجعة	18
الفرع الثاني: أنواع المراجعة	24
المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية	29
المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأهدافها	29
الفرع الأول: تعريف القوائم المالية	29
الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية	30
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية والأطراف المستفيدة منها.....	31
الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية	31
الفرع الثاني: الأطراف المستفيدة من القوائم المالية	35
المطلب الثالث: فروض القوائم المالية وأنواعها	37
الفرع الأول: فروض القوائم المالية	37
الفرع الثاني: أنواع القوائم المالية	39
المطلب الرابع: قياس عناصر القوائم المالية.....	41
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني: دور مراجعة الحسابات في التحقق من القوائم المالية المقفلة وفق أسس المحاسبة الإبداعية	44
تمهيد	45
المبحث الأول: الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات	46
المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لمراجعة الحسابات.....	46
الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات	46
الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة.....	46
الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشاة.....	47
الفرع الرابع: زيارة استطلاعية للمنشاة	47
الفرع الخامس: فحص وتقييم النظام المحاسبي	47
الفرع السادس: الاطلاع على القوائم المالية لسنوات السابقة	48

الفرع السابع: التعرف على العاملين في المشروع ومدى مسؤولية كل منهم	48
الفرع الثامن: فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية	48
الفرع التاسع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	48
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	48
الفرع الأول: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية	49
الفرع الثاني: أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	51
الفرع الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية	52
الفرع الرابع: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	53
المطلب الثالث: فحص وإختبار الحسابات	54
الفرع الأول: مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات	54
الفرع الثاني: مراجعة دورة المشتريات والمدفوعات	55
الفرع الثالث: مراجعة الأصول الثابتة	56
الفرع الرابع: مراجعة الأرصدة النقدية	57
الفرع الخامس: مراجعة دورة التمويل	57
الفرع السادس: مراجعة المخزون	58
المطلب الرابع: إعداد التقرير	58
الفرع الأول: تعريف التقرير	58
الفرع الثاني: معايير إعداد التقرير.....	59
الفرع الثالث: طبيعة تقرير المراجعة	59
الفرع الرابع: الأركان التشكيلية التي يحتويها تقرير المراجع	60
الفرع الخامس: أنواع التقرير.....	61
المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية	63
المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية.....	63
المطلب الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية.....	66
المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأشكالها.....	66

الفرع الأول: دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية	66
الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية.....	68
المطلب الرابع: خصائص وتقنيات المحاسبة الإبداعية	69
الفرع الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية	69
الفرع الثاني : تقنيات المحاسبة الإبداعية	69
المطلب الخامس: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية	70
الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل	70
الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي	72
الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية	74
الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية	75
خلاصة الفصل	77
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....	78
تمهيد:	79
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....	80
المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة	80
الفرع الأول: متغيرات الدراسة	80
الفرع الثاني: مجتمع الدراسة	80
المطلب الثاني: أداة الدراسة	80
الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة	80
الفرع الثاني: عرض أداة الدراسة.....	83
المطلب الثالث: اختبار سلامة الاستبيان.....	83
المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة الدراسة	84
المطلب الأول: تحليل خاصية المؤهل العلمي	84
المطلب الثاني: تحليل خاصية التخصص العلمي	86

المطلب الثالث: تحليل خاصية حسب طبيعة العمل.....	87
المطلب الرابع: تحليل خاصية سنوات الخبرة المهنية.....	88
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة	91
المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان.....	91
المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات	91
الفرع الأول: : تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى	91
الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية	94
الفرع الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة	96
الفرع الرابع : تحليل نتائج المحور الرابع من الاستبيان واختبار الفرضية الرابعة	98
الفرع الخامس: تحليل النتائج الإحصائية لجميع المحاور	100
خلاصة الفصل.....	102
الخاتمة.....	104
قائمة المراجع.....	108
الملاحق.....	114

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	تطور أهداف المراجعة	09
(1-2)	المسميات والأشكال المتخلفة للعبة الأرقام المالية	68
(2-2)	تلخيص أساليب المحاسبة الابداعية	76
(1-3)	مقياس ليكارت الثلاثي	82
(2-3)	الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان	83
(3-3)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	84
(4-3)	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	86
(5-3)	توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل	87
(6-3)	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	89
(7-3)	أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الثلاثي	91
(8-3)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل	92
(9-3)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	94
(10-3)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية	97
(11-3)	نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية على عناصر القوائم المالية	99
(12-3)	تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور	100

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	الأهداف التقليدية للمراجعة	10
(2-1)	معايير المراجعة المتعارف عليها	23
(1-2)	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والاطراف ذوي المصلحة	65
(1-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي	85
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي	86
(3-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية طبيعة العمل	88
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	89

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	114
02	نتائج إحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS	118

تمهيد

نظرا للتغير الذي عرفته المؤسسة من حيث حجم نشاطها وتعدد وظائفها وأهدافها وباعتبارها الوحدة أو الخلية النشطة للنسيج الاقتصادي، ما يجبرها على ضمان حسن التسيير وفعالية نشاطاتها والاهتمام بالعمليات والاجراءات التنظيمية داخل أقسامها وحسن اختيار القرارات سواء كانت هذه القرارات إستراتجية أو إدارية أو تشغيلية والتي تمكنها من استغلال مختلف وسائلها المادية والبشرية استغلال أمثل.

ولكي تتحكم المؤسسة في تسيير وترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك، ومن بين هذه الوسائل المراجعة، حيث ظهرت هذه الأخيرة بعد ظهور النظام المحاسبي، ومع تطور النشاطات الاقتصادية وكبر حجم المؤسسة ورؤوس أموالها وجب الفصل بين الملكية والتسيير.

ولعب ظهور المراجعة دورا أساسيا داخل المؤسسة لأن من يقوم بها شخصا مؤهلا ويتوفر فيه مواصفات لا تتواجد عند الأشخاص الآخرين الذين ليس لهم نفس المهنة وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة بإعتبارها آداة فعالة في فحص البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة الشركة، وترجع أهميتها إلى أنها الركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية.

ونظرا للظروف التي كانت سائدة في عهد الثورة الصناعية وفي عالم الأعمال لجأت الكثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعيا منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر إيجابيا على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية.

إن عدم رضا المجتمع المالي عن أداء المحاسبون على الأساليب المستخدمة في عناصر القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الابداعية وكيفية تلاعبه بالبيانات المالية والعرض المالي لدوافع داخلية، وغالبا ما يمارسون المحاسبة الابداعية الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية لكي تمكنهم للوصول إلي الهدف المرسوم في بداية العملية.

الاشكالية:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح تساؤل الإشكالية الرئيسية كالآتي :

"ما مدى مصداقية مراجعة حسابات القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الإبداعية ؟."

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذه الدراسة يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمراجعة والقوائم المالية ؟
- ماذا تعني المحاسبية الإبداعية ؟
- ما هي دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية ؟
- كيف تؤثر الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية على عناصر القوائم المالية ؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة وضعنا الفرضيات التالية:

- عموما تعتبر المراجعة عملية فحص إنتقادي لمختلف البيانات والمستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، وتتمثل القوائم المالية الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية.
- قد تعني العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.
- من الممكن أن تتمثل في التهرب الضريبي، تحقيق مكاسب شخصية، الوفاء بالمتطلبات....إلخ.
- بإمكننا ذكر أهم الأساليب المستخدمة في عناصر القوائم المالية :تسجيل الإيرادات بشكل سريع، يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة ،تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري.

أهداف الدراسة:

- إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة والقوائم المالية؛
- التعرف على المحاسبة الإبداعية و أهم مجالاتها؛
- بيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية بيانات القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة؛
- إستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

- التعرف على دور مراجعة حسابات القوائم المالية؛

- الدور الأساسي التي تلعبه المحاسبة الإبداعية في التأثير على عناصر القوائم المالية؛
- الاهتمام بدوافع المحاسبة الإبداعية ومجالاتها.

حدود ومجال الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج، فإن الدراسة ارتبطت بحدود نظرية ومكانية:

حدود نظرية: لقد اقتصرت الدراسة على تحديد الإطار النظري للمراجعة والمحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على عناصر القوائم المالية.

حدود مكانية: الدراسة الميدانية عبارة عن استبانة موجهة إلى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحاسبين وأساتذة جامعيين في ولاية الوادي.

منهجية الدراسة:

لمعالجة هذه الإشكالية محل البحث معالجة علمية وموضوعية، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي الذي يرتكز على الوصف الدقيق والتفصيلي للظاهرة أو موضوع الدراسة كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك من أجل تحليل المعطيات المتوفرة عن الموضوع محل الدراسة.

مبررات اختيار الموضوع:

لكل عمل وبحث علمي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت عدة أسباب جعلتني أختار هذا الموضوع وهي:

- توفر الرغبة الشخصية والاهتمام الشخصي لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص؛
- ميول الطالبة واهتمامها بمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة؛
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع؛
- حداثة الموضوع.

صعوبات الدراسة:

- ويمكن حصرها في صعوبة توفر المراجع الخاصة بالمحاسبة الإبداعية.

وسائل جمع المعلومات:

إعتمدنا في بحثنا على مجموعة من الوسائل المستخدمة في جمع المعلومات والبيانات، وهي تلك الأكثر شيوعا، نختصرها في:

- المسح المكتبي للوقوف على ما تم تناوله في إطار دراستنا بهدف إرساء الدعامة النظرية له؛
- البحوث والدراسات السابقة التي تحدد لنا مجالات التركيز الجديدة في هذا الموضوع دون إغفال النقد والاستزادة كلما كان ذلك ممكنا؛
- المقابلات الشخصية لاستطلاع رأي الممارسين في كل المجالات التي لها علاقة بالموضوع؛
- البيانات الممنوحة من طرف المصادر الرسمية لمعالجتها وعرضها بشكل يمكننا من الحصول على استنتاجات لها علاقة مباشرة بالموضوع؛
- البحث في شبكة الأنترنت لجعل بحثنا لا يهمل المستجدات التي ترتبط مباشرة بالموضوع.

الدراسات السابقة حول الموضوع:

هناك دراسات سابقة في إطار هذا الموضوع، لكنها تختلف من وجهة النظر فقد ركزت الدراسة على مراجعة القوائم المالية ومدى تأثيرات المحاسبة الإبداعية على عناصر القوائم المالية.

أ- الدراسات العربية:

1. دراسة (ميساء،2013) بعنوان مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لإستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية.

2. دراسة (محمد بشير،2013) بعنوان دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى أن أصحاب الشركات يدور أن على المراجع اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية على الرغم من القيود المفروضة عليه، " قيود الوقت، الأتعاب، القوانين، المعايير" وعدم امكانية اعطاء عملية المراجعة تأكيدات مطلقة من أن القوائم المالية خالية من الأخطاء، ولتوضيح مدى أثر ذلك على قدرة خدمة المراجعة في تحقيق الرضا للمستفيدين من خدمات المراجعة، وتشير نتائج الدراسة إلى الجهل بدور المراجع في ابداء الرأي على القوائم المالية.

3. دراسة (الخنشاوي والدوسري 2008) بعنوان المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الابداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية وأشارت إلى أن أهم أساليب صورة الدخل بغرض تقديم انطباع مضلل عن الأرباح والعديد من الممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صورة الدخل والهدف من القيام بها.

هيكل البحث:

بغية الإلمام بالموضوع من جميع جوانبه قمنا بتقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، على النحو التالي:

الفصل الأول: مدخل حول المراجعة والقوائم المالية

تم تقسيمه إلى مبحثان يضم المبحث الأول ماهية المراجعة والمبحث الثاني ماهية القوائم المالية.

الفصل الثاني: دور مراجعة الحسابات في التحقق من القوائم المالية المقفلة وفق أسس المحاسبة الإبداعية

تم تقسيمه إلى مبحثان يضم المبحث الاول الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات والمبحث الثاني ماهية المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ارتأينا فيه عرض استبيان يقدم إلى محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة ومحاسبين وأساتذة الجامعيين ثم تحليل هذا الاستبيان باستخدام أدوات الإحصاء بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS وشملت الدراسة الميدانية ثلاث مباحث الأول تطرقنا فيه لمنهجية الدراسة الميدانية والثاني التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة، وأخيرًا في المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، ومن خلاله تم التوصل إلى البعض النتائج المتعلقة بموضوع الدراسة.

تمهيد الفصل الأول:

تعتبر مراجعة الحسابات اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة، وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة، بإعتبارها آداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والآداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مراجعة الحسابات من خلال التطرق للعناصر التالية:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية.

المبحث الأول : ماهية المراجعة

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية ، تعني الشخص الذي يقول بصوت عال ، وقد نشأت هذه المهنة من القدم إذ أن الفراعنة في مصر و الامبراطوريات القديمة في بابل وروا واليونان كانت تتدقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الايرادات والمصروفات ، كما و أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها ، علما أن التدقيق كان يشتمل المراجعة الكاملة ، وكان الغرض الأساسي هو اكتشاف الأخطاء ومحاسبة المسؤولين عليها ، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية .[1]

المطلب الأول : تعريف المراجعة و تطورها التاريخي

الفرع ا لأول : تعريف المراجعة

إن إعطاء مفهوم عام للمراجعة هو عبارة عن الإحاطة بها ومعرفة حدودها وقد تعددت التعاريف حول مفهوم المراجعة وقد تم تناولها من عدة جوانب.

عرفت على أنها "المراجعة هي عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن ، بشكل موضوعي والمتعلقة بنتائج المادة محل المراجعة ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة ، وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة".[2]

وتعرف المراجعة كذلك أنها " فحص انتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس ادارة الشركة موضوع المراقبة".[3]

كما عرف خالد أمين المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة

---

[1] هادي التميمي ، **مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 ، ص17.

[2] نصر صالح محمد ، **نظرية المراجعة** ، الدار الاكاديمية، مصر، 2010، ص 158

[3] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003، ص 11.

القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة "[1].

ومن تعاريف السابقة الذكر يمكن استخلاص التعريف التالي :" المراجعة هي فحص انتقادي لمختلف البيانات والمستندات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، تهدف إلى إبداء رأي محايد عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية ومدى تطابقتها للمركز المالي للمؤسسة ".

ويتضمن هذا التعريف عدة نقاط ذات أهمية، وهي[2]:

- المراجعة عملية منتظمة، ويعني ذلك أن اختبارات مراقب الحسابات تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة؛
- ضرورة الحصول على القرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، ويمثل ذلك لب عملية المراجعة نظرا لتعدد هذه القرائن، وتنوع المعايير المستخدمة لتقييمها؛
- مدى مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعة، ومن هذا يتضح أن المراجعة تشتمل على إبداء رأي أو اصدار حكم؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلي الأطراف المعنية، ومن ثم فإن المراجعة تمثل وسيلة من وسائل الاتصال.

استنادا الي ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة هي : الفحص، التحقيق، التقرير[3]

- ✓ الفحص : يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- ✓ التحقيق : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

---

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 13

[2] محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 7.

[3] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص 10- 12

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريته في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلي انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

- ✓ التقرير : يقصد به بلورة نتائج التقييم والتحقيق في شكل تقرير يقدم الي الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

الفرع الثاني : التطور التاريخي للمراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين [1]فإن المراجعة ترجع الى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، وبالتالي صحتها المراجعة " AUDIT " مشتقة من الكلمة اللاتينية " AUDIRE" ومعناه يستمع.[2]

يرجع اصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل اساسي حيث أنه اصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقيق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث أن قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الاموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص اخر بعملية التدقيق لما قاما به هؤلاء الأشخاص من تسجيل قدامى اليونان

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980، ص 5.

[2] نفس المرجع السابق ، ص ص 6-7.

كانوا يعينون موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل، كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

نلاحظ مما سبق أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف السلام أمينا على خزان مصر .[1]

ويمكن تقسيم فترا تطور المراجعة فيما يلي:

أولا : الفترة القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي البضاعة حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.[2]

كما تميزت في هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.[3]

ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح "Audir" ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومن ثم اشتقاق كلمة " Audit" والتي استعمالها مايزال الي يومنا هذا.[4]

---

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2006، ص 13.

[2] ادريس عبد السلام اشتيوي ، **المراجعة المعايير واجراءات**، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008، ص 17.

[3] القاضي حسين ودحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999، ص 1

[4] نفس مرجع سابق، ص 1.

ثانيا: الفترة من 1500 حتى 1850 ميلادية [1].

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لاتزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- إنفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلي ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين؛

-تبني فكرة النظام المحاسبي " بصورة بدائية " وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

ثالثا . الفترة من 1850 حتى 1905 [2].

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الإنفصال النهائي بين الملكية " أصحاب المشروع " والإدارة، حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيئا للمراجعة، كمهنة أن تبرز وتظهر إلي حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين " الإدارة " على أموالهم وممتلكاتهم. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات.

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخذام العينات الحكمية، وبالتالي أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا. أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي :

---

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص ص 18-19.

[2] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2008/2007، ص 5.

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر ؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية ؛
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا . الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية، أي استخدام أسلوب العينات الاحصائية في المراجعة كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.[1]

المطلب الثاني : أهداف وأهمية المراجعة

الفرع الأول : أهداف المراجعة

التطور في اهداف التدقيق صاحب التطور في الشركات نفسها وفي اعمالها، في السابق عندما كانت الشركات الاعمال صغيرة الحجم ونشاطها التجاري كان بسيطا كان الهدف في ذلك الوقت من اجراء عملية التدقيق هو اكتشاف الغش والسرقة التي تتم من قبل الموظفين، وكان المدقق يقوم بعمله فقط لمصلحة المالك وليس لمصلحة الأطراف الاخرى حتى تتعرف على كيفية اداء الادارة للمنشأة.[2]

بعد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر تطورت الشركات وإتسعت اعمالها وزادت الحاجة إلى رؤوس الأموال مما أدى إلى نشوء الشركات المساهمة. هذا التطور أدى إلى زيادة الحاجة إلى شخص يقوم بعملية التحقق من حسن أداء الادارة للأموال التي يقوم باستثمارها في تلك الشركات، والذي يتم عن طريق مدقق الحسابات والذي يجب أن يكون شخص مهني محايد يقدم تقريره باستقلال وحياد، الجدول التالي يوضح مراحل تطور أهداف واجراءات التدقيق.[3]

---

[1] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص 5.

[2] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 17.

[3] نفس المرجع سابق، ص 17.

جدول رقم (1– 1) : تطور أهداف المراجعة

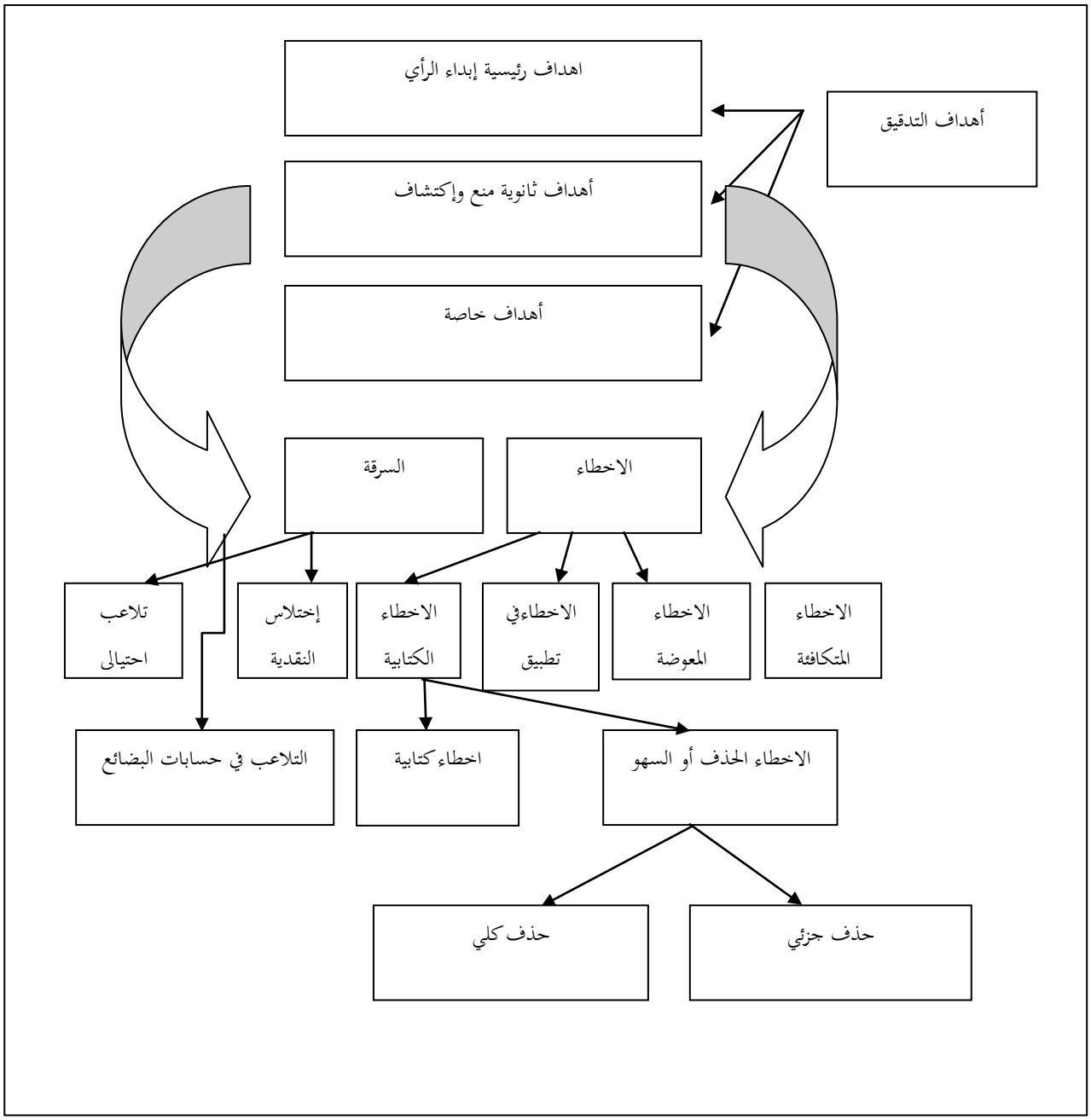
الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق او الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
ما قبل عام 1850م	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
ما بين 1850م-1905م	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
ما بين1905م – 1933م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والاخطاء	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
ما بين 1933م- 1940م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والاخطاء	اختياري	بداية الاهتمام
ما بين 1940م- 1960م	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والاخطاء	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
بين 1960 حتى الان	مراقبة الخطط ، تقييم نتائج الاعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختياري	اهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر : غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 18

كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الانجليزي عام 1897 عنما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات و أن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات وقد وصف القضاء الانجليزي المدقق بأنه كلب الحراسة وليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين .The Auditoris a watching dog not a bloodhound

ويمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): الأهداف التقليدية للمراجعة



المصدر: مصطفى يوسف الكافي ، **تدقيق الحسابات (في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة)**، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014 ، ص 21

أولا :الاهداف العامة

ويمكن، بوجه الاجمال، حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في نواح عدة أهمها:[1]

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

أما اليوم، فقد تعدت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمهما:

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة الي الأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن الكفاية الانتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد " تحقيق أكبر قدر من الربح " Profit Maximization الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها "العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع" WalfareMaximization.

ثانيا :الأهداف الميدانية

تتمثل الأهداف الميدانية للتدقيق المحاسبي في[2]:

1. **عرض القوائم المالية:** يعتبر هدف عرض القوائم المالية الهدف الرئيسي للقيام بعملية التدقيق، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن كل عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها والإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبشكل ملائم.

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 15.

[2] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية والتسيير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر 2012/2011، ص ص 10- 11.

2. **الملكية (الحقوق و الالتزامات)**: بالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية المؤسسة للأصول إلا أن المدقق يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر المحاسبية تملكها المؤسسة فعلا، فعلى سبيل المثال يفحص المدقق صكوك ملكية الأصول وعقود المبيعات للتحقيق من ملكية المخزون، أما فيما يتعلق بالالتزامات فيجب على المدقق التحقق من صدق الالتزامات المسجلة بالدفاتر.
3. **لوجود أو الحدوث** :أي التأكد من أن جميع أصول و خصوم المؤسسة موجودة بالفعل عند تاريخ إعداد الميزانية العامة، وأن العمليات المالية المختلفة الظاهرة في القوائم المالية الختامية قد حدثت بالفعل أثناء الفترة محل التدقيق.

وتضاف إليها كذلك الأهداف التالية [1]:

1. **التقييم والتخصيص** :تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزنات تم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
2. **الشمولية أو الكمال** : بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمد بصلة إلي الحدث ، بغية الوصول إلي الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات.
3. **إبداء رأي فني** : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية :

–التحقق من الإجراءات و الطرق المطبقة؛

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 17– 18

-مراقبة عناصر الأصول؛

-مراقبة عناصر الخصوم؛

-التأكد من التسجيل السليم للعمليات.

الفرع الثاني : أهمية المراجعة

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف[1]:

أولا :إدارة المنشأة

يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشأة.

ثانيا: المؤسسات المالية والتجارية والصناعية

يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ثالثا: الجهات الحكومية

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض، والعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

[1] مصطفى يوسف كافي ، مرجع سابق، ص ص 22 – 23.

كما بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند اصدار المعايير في عام 2002 أن اهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في[1]:

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسهم للحصول على رأس المال؛
- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الادارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة؛
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي؛
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

المطلب الثالث : مبادئ وفروض المراجعة

يدعم الممارسة العملية لمراجعة الحسابات أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

الفرع الأول : مبادئ المراجعة

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهما ركن الفحص وركن التقرير وبناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا : المبادئ المرتبطة بركن الفحص[2]:

1) **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي** : ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية من هذه الآثار من جهة أخرى.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 20.

[2] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 23.

2) **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري** : ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3) **مبدأ الموضوعية في الفحص** : ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلي العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4) **مبدا فحص مدى الكفاية الإنسانية** : ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية في المنشاة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشارك.

ثانيا : المبادئ المرتبطة بركن التقرير[1]

1) **مبدأ كفاية الاتصال** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوه من إعداد هذه التقارير.

2) **مبدأ الافصاح** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3) **مبدأ الإنصاف** : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

---

[1] سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر 2004/2003، ص 31.

4) **مبدأ السببية** [1]: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادرات المجال و أن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

الفرع الثاني : فروض المراجعة

يكمن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات ومتطلبات اساسية سابقة تعتمد عليها الافكار والتوصيات والقواعد الاخرى، وتعتمد نظرية المراجعة بصفة عامة على الفروض الأساسية[2].

كما يعرفها Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك، وتتمثل فروض المراجعة[3] فيما يلي:

أولا: قابلية البيانات للفحص:

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتتمثل في ملائمة المعلومات، قابلية البيانات للفحص أي عدم التحيز في التسجيل والقياس الكمي.[4]

ثانيا : عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة :

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إعداد هذه الأخيرة لمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده

---

[1] أحمد حلمي جمعة ، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 52.

[2] مامة مفتاح ، **دور المراجعة الخارجية في الحكم على صدق وشرعية القوائم المالية**، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012/2011، ص 15.

[3] نفس المرجع السابق، ص 20.

[4] محمد سمير الصبان و عبد الله العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر،2002، ص 30.

بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[1]

ثالثا: خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أخطاء تواطئية [2]

يعتبر هذا الفرض مهم في تحديد نطاق المراجعة، حيث إنه يجعل المراجع يخفض من حجم اختياراته، ويشير هذا الفرض نقطة هامة، وهي مسئولية مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء، حيث أن هذا الفرض لا يساعده على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، ولكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها من خلال اختباراته العادية، فإنه لا يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشافها.

لذلك فعلى المراجع بذل العناية المهنية المعقولة أثناء تأديته للمهمة، أولا لإخلاء مسئوليته وثانيا ليكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية.

رابعا : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية [3]

يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يحذف) احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض باستخدام لفظ (احتمال)، إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكان حدوثه، فالأخطاء ملئ زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

---

[1] مولاي نصيرة، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 32.

[2] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص 15.

[3] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص ص 21-22.

خامسا : التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية[1]

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " المعيار " الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون لهم سندا لتعضيد آرائهم، ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق بالمعاينة الإحصائية.

سادسا: العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل[2]

يعني هذا الفرض انه إذا اتضح لمراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة وأن الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح.

سابعا: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

إذا طلب مراقب الحسابات لإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة فقط بغض النظر عن إمكانيات المراجع وقدرته على أداء مهام أخرى.[3]

المطلب الرابع : معايير المراجعة و أنواعها

الفرع الأول : معايير المراجعة

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي.[4]

---

[1] محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 22.

[2] غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 7.

[3] نفس مرجع سابق، ص 7.

[4] محي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص 43.

أولا : المعايير العامة أو الشخصية :

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة اشخاص مدربين وتتكون المعايير الشخصية من[1]:

- إن عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علميا وعمليا بطريقة تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراجعين؛
- التزام الاستقلال (الحياد) في أي عمل يوكل للمراجع القيام به؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الملائمة وذلك من خلال الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي اعداد التقرير.

وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1) **التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي و العملي)**:إن التدريب اللازم لمهمة مدقق الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها . ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداومة على الاطلاع على المجالات المهنية والنشرات والبيانات والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية الرسمية التي تعني بالمحاسبة، كما ينطوي التدريب على الإشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والاقتصاد والاحصاء وغيرها، فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية ولأصحاب مكاتب التدقيق ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمونه.[2] أما بالنسبة لموظفي مكاتب التدقيق فهي واجب يقع جزء منه على الأقل على عاتق أصحاب تلك المكاتب، إلا أن هذا التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العملية والأساس العلمي على السواء كي يحوز على مستوى الكفاءة اللازم ليفي بمسؤولية مدقق الحسابات، إن التأهيل العلمي والعملي يكمل كل منهما الآخر عند قيام المراجع بأداء مهمته، ويجب أن يتضمن برنامج تدريب المراجع أحداث

[1] اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، 1996، ص ص 11-12.

[2] خالد امين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 56

التطورات ويدرس ويطبق التوصيات التي تصورها الهيئات المهنية المتخصصة في الشؤون المحاسبية والخاصة بالمبادئ المحاسبية وإجراءات المراجعة.[1]

2) **الاستقلال و الحياد:** يقصد بالاستقلال و الحياد لمراجع الحسابات هو التزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراجع بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه لجميع الأطراف والفئات، فتميز المراجع بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة [2]، وقد تضمن المعيار الثاني من معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها (GAAS) التي صدرت عن طريق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التأكيد على استقلال المراجع النحو التالي "يجب أن يتوافر في المراجع أو المراجعين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ". كما تضمنت قواعد السلوك المهني الأمريكي الخاصة بالأخلاقيات المهنية الخاصة بالاستقلال والتي تنص على مايلي "يجب أن يتمتع عنصر الممارسة العامة بالاستقلال عند أداء الخدمات المهنية كما تتطلبه المعايير المنشورة بواسطة الجهات التي يحددها المجلس".[3]

3) **العناية المهنية اللازمة:**[4] وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق، والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة، وكذلك تتطلب ممن يعمل في كتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني و معايير إعداد التقرير.

ثانيا : معايير العمل الميداني.

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة ، وتتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتحتوي على ثلاثة معايير وهي[5]:

---

[1] أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 45، جامعة الجزائر، 2010، ص 8.

[2] مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص 9.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الطبعة الثالثة**، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 228.

[4] [4]غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق ،ص 41

[5] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق ص 64.

- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الإشراف على أعماله المساعدين، أن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛
- جب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية.

وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1. **التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين** : يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة ، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعة بطريقة كاملة ووفقا لمستوى الأداء المتفق عليه .[1]

2.دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية : يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها.[2]

3. أدلة وقرائن الإثبات :ويقصد بدليل إثبات المراجعة كم ونوعية المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلي الخلاصات والاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد في القوائم المالية، وتتكون أدلة الاثبات من المستندات الأصلية والسجلات المحاسبية التي تبنى عليها القوائم المالية بالإضافة إلى معلومات مؤيدة للقوائم المالية من مصادر أخرى.[3]

---

[1] محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص 86.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات** ، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 45

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007 ، ص 276.

ثالثا: معايير إبداء الرأي.

تعتبر هذه الخلاصة النهائية لعملية المراجعة فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة يقدر الإمكان و صياغتها بصورة جيدة تدل على درجة المسؤولية التي يتحملها المراجع، كما هو موضح في الأنواع الأربعة التالية: [1]

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عنها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة؛
- تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه هذه القوائم المالية من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك؛
- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن إبداء الرأي، وفي الحالة الاخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

وفيما يلي شرح موجز لكل عنصر :

1. **تقرير المراجعة النظيف غير المتحفظ** : يطلق على التقرير النظيف إسم التقرير المطلق أو التقرير غير المقيد بتحفظات أو التقرير بدون تحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير إبداء الرأي قبولا من وجهة نظر المنشآت التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة، وأكثر استخداما من قبل المراجعين عند أدائهم لخدمات المراجعة.[2]
2. **تقرير برأي غير متحفظ مع لفت الانتباه:** في حالات معينة يقوم مراجع الحسابات بتعديل تقريره بإضافة فقرة الايضاح لتوجيه انتباه مستخدم القوائم المالية لأمر معين يؤثر على القوائم المالية لكن هذا التعديل لا يؤثر على رأي المراجع.[3]
3. **التقرير المقيد** :يكون نطاق المراجعة مقيدا عندما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد واحد أو أكثر من العناصر المفصح عنها بالقوائم المالية.[4]

---

[1] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 60.

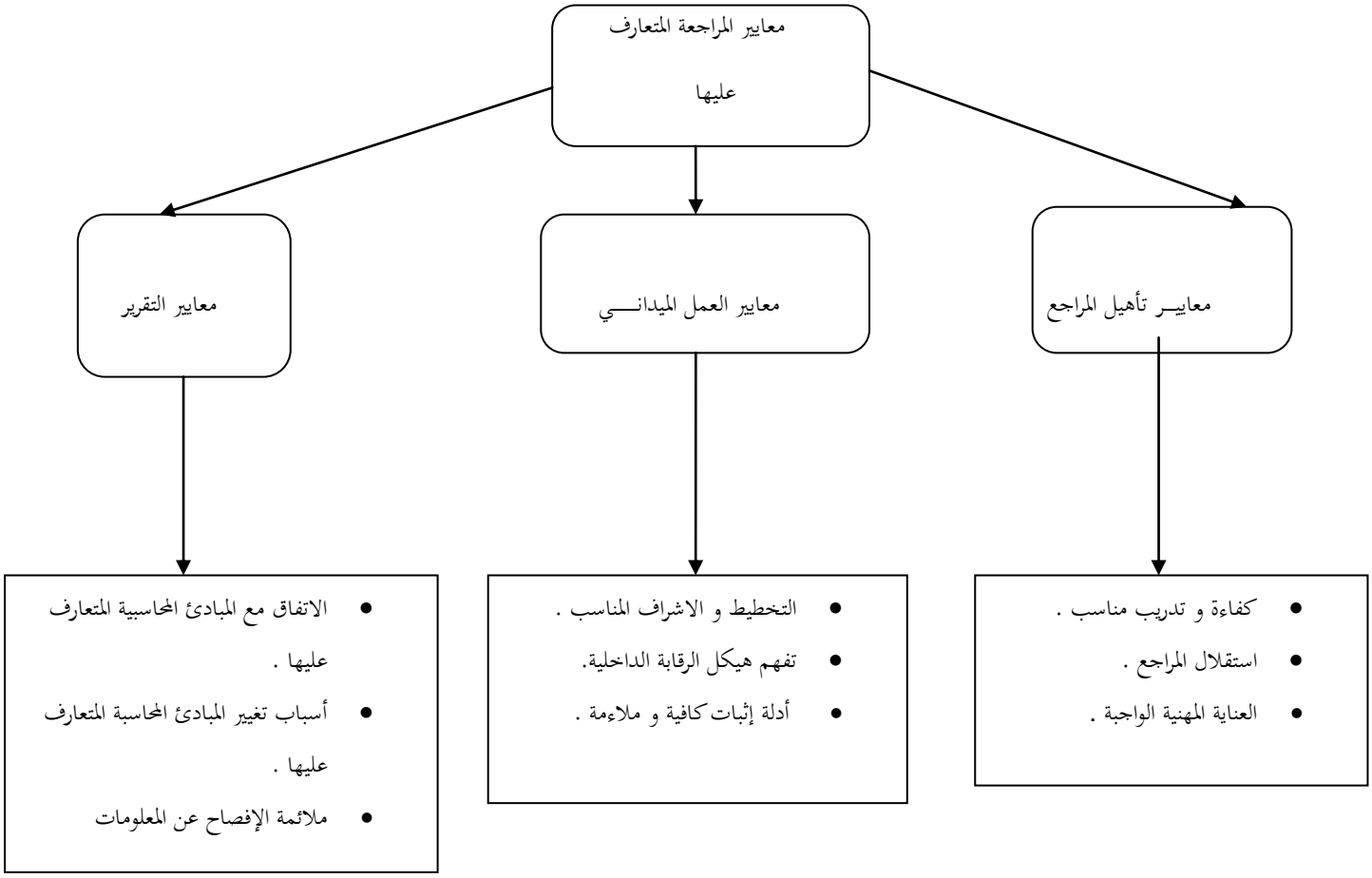
[2] كمال عبد السلام علي وخالد المعتصم ، **أصول المراجعة**، مصر، 2003، ص ص 370-371.

[3] بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 32.

[4] وليم توماس و امرسون هنكي، **تعريب ومراجعة حامد حجاج و كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض، 1986، ص 106.

4. **تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي:** يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن إبداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية و ملائمة، لذلك لا يستطيع ابداء رأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المدقق عن إبداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مدى الفحص الذي يقوم به، أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤثر بشكل كبير على المركز المالي وعلى نتائج الأعمال.[1]

الشكل رقم (1–2) :معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر : طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة ، شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية**، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 43.

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 131

الفرع الثاني: أنواع المراجعة

يمكن تصنيف مراجعة الحسابات إلى عدة تصنيفات وتبويبات، وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة لعملية مراجعة الحسابات، إلا أن هذا التنوع والتعدد هو تنوع وصفي، أي أنه لا يتعرض إلا للجانب الوصفي للمراجعة فقط، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع هذه الأنواع تبقى واحدة.

حيث أن مفهوم مراجعة الحسابات و مبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى عملية المراجعة، وسنقوم بدراسة أنواع المراجعة على النحو التالي:

- من زاوية الإلزام القانوني؛
- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة؛
- من زاوية توقيت المراجعة؛
- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات؛
- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

أولا : من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند.

- المراجعة الإلزامية؛
- المراجعة الاختيارية.

1.المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزام تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.[1]

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 20-21.

لقد نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته رقم (609) على إلزامية تعيين مراجع الحسابات للقيام بالوظائف المكلف بها قانونا، وضرورة تعيين مندوب حسابات في قانون التأسيس لشركات الأموال المساهمة.

" يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس الرقابة الأولون ومندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية".[1]

2.المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وإنما بناء على اتفاق بين الشركاء للقيام بها بواسطة مراجع خارجي، ويحدث هذا غالبا في شركات الأشخاص أو المؤسسات الفردية، إن واجبات المراجع في هذه الحالة محددة في الاتفاق الذي تم مع الشركة أو المنشأة الفردية بحيث يمكن توسيع نطاق المراجعة أو تضييقها.[2]

ثانيا: من زاوية المجال أو نطاق المراجعة

تقسم المراجعة من حيث النطاق إلى مايلي:

1.المراجعة الكاملة : وهي التي يقوم بها المراجع الخارجي لغرض إعطاء رأي فني محايد، ولا تضع الإدارة أي قيود على نطاق المراجعة حيث يقوم المراجع بتحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.[3]

2.المراجعة الجزئية: وهي المراجعة الذي يقتصر فيه عمل المراجعة بعض العمليات المعينة أو هو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المراجعة بأي صورة من الصور وتحديد الجهة التي تعين المراجع لتلك العمليات.[4]

ثالثا: من زاوية توقيت المراجعة

انطلاقا من منظور الوقت التي تتم فيه المراجعة، بحيث تنقسم إلى:

---

[1] حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب ، الجزائر، 2000، ص 281.

[2] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

[3] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق ، ص 21

[4] لقليطي لخضر ،**مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة لحاج لخضر، باتنة، 2008/ 2009، ص 23.

1.المراجعة المستمرة[1]: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلاله السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية ... أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من المراجعة ينبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عمليات؛
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛
- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

2.المراجعة النهائية: يتميز بكونه يتم بعد إنتهاء السنة المالية و إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.[2]

رابعا: من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات[3]

1.المراجعة التفصيلية: وهي أن يقوم المراجع بمراجعة كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم وعدد عملياتها قليل نسبيا.

2.المراجعة الاختبارية: وهي أن يقوم المراجع بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم وعدد عملياتها كثير .

خامسا : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة [4]

1.المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم من قبل طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة، والهدف الأساسي لهذا النوع يتجلى في إعطاء رأي فني حول عدالة القوائم المالية الحالية.

2.المراجعة الداخلية: هي نشاط تقويمي مستقل يوجد في داخل الوحدة لفحص وتقويم أنشطتها كخدمة للمنشأة ذاتها . والمراجع الداخلي هو موظف بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقويم، وهو لا يتمتع

---

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 194.

[2] محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، لبنان، 1990، ص 50.

[3] ادريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 21.

[4] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 39.

بالاستقلال الذي يتمتع به المراجع الخارجي، حيث تربطه بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفته إلا أنه يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لمنح المراجع درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المراجع الداخلي تقريره مباشرة إلى رئيس مجلس الإدارة.

سادسا: من حيث الهدف المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة استنادا إلى الهدف من الوظيفة المؤداة إلى ما يلي[1]:

1ـمراجعة القوائم المالية: يتم إجراء مراجعة القوائم المالية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية وأيضا الملاحظات المرفقة بهذه القوائم الشاملة) تتفق مع معايير محددة، وعادة ما تتمثل المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، أي تهدف هذه المراجعة إلى التأكد من القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، هذا النوع من المراجعة يتم من قبل شخص مستقل ومحايد ومؤهل ومتدرب علميا وعمليا ومجاز للممارسة في مهنته.

2ـالمراجعة التشغيلية: وتسمى أيضا بمراجعة الإنجازات أو مراجعة النشاط ويتمثلا هذا النوع من المراجعة في فحص أي إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كل من الكفاءة والفعالية، وبعد إتمام المراجعة، يتم رفع التوصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل، ونظرا لوجود العديد من المجالات المختلفة التي يمكن أن يتم فيها تقييم فعالية التشغيل، فإنه من المستحيل وصف كيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية على نحو نموذجي، ولا تقتصر المراجعة التشغيلية على الجوانب المحاسبية، وإنما يمكن أيضا أن تشمل تقييم هيكل المنظمة، أو أساليب الإنتاج وعليه يعد تعريف الكيفية التي يتم من خلالها أداء المراجعة التشغيلية والتقرير عن النتائج الخاصة بها أمرا صعبا نسبيا بالمقارنة مع أنواع المراجعة الأخرى، وفي هذا الخصوص ينظر إلى المراجعة التشغيلية على أنها إستشارة يتم تقديمها إلى إدارة بأكثر منها عملية للمراجعة، وقد زادت أهمية هذا النوع من المراجعة في العقد الماضي.

---

[1] سعيدة عزة، **دور المراجعة الخارجية ومساهمتها في ترشيد القرارات المالية**، مذكرة ماستر، العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دورة جوان 2013، ص ص 13-14.

3-مراجعة الالتزام: هي عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى، تقيس مراجعة الإلتزام تقيد المؤسسة بالمعايير المقررة، وتتمثل نتائج مراجعة الإلتزام في تقارير توجه عادة إلى الجهات قامت بوضع السياسات والإجراءات.[1]

[1] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص 18.

المبحث الثاني : ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية ويتم الإفصاح عنها بأن تظهر جميع المعلومات الرئيسة التي تهم مستخدمي القوائم المالية والتي تساعدهم في اتخاذ قرارتهم الاقتصادية بصورة رشيدة، فالإفصاح في المحاسبة هو توصيل المعلومات المالية إلى جميع الأطراف المعنية.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية و أهدافها

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات).[1]

❖ **تعريف القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**

عرف القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه سمي بالمحاسبة المالية "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة في تصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[2]

ولقد تضمن هذا القانون مصطلح الإطار التصوري للتنظيم كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتحدد رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها المحدود التي نص عليها التنظيم أما بالنسبة للقوائم المالية أو الكشوف المالية ألزم القانون بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج جدولا

---

[1] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 39.

[2] وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر2007، الجزائر، المادة 03، ص 03.

لتدفقات الخزينة وآخر لمتابعة التغير في الأموال الخاصة بالإضافة إلى الكشوف الملحقة بالقوائم المالية ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.[1]

الفرع الثاني : أهداف القوائم المالية [2]

تمثل الأهداف الأساس التي بناء عليه يتم خلق الهيكل اللأعلى لنظرية المحاسبة، ولاشك أن إدراك أهمية تلك الاهداف مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة و المملكة المتحدة وكندا تبذل محاولات متعددة لتكوين اهداف القوائم المالية، ان تقرير الشركة في عام 1975 بالمملكة المتحدة وتقرير stamp في عام 1980 بكندا عن اهداف القوائم المالية قد اشار الى ادراك اهمية تلك الاهداف كما اخذ مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة أيضا على عاتقه اولوية مهمة تحديد الاهداف التي تم عملها في ايضاحات مفاهيم المحاسبة المالية رقم (7)، وقد بذلت محاولات مبكرة عن طرق الباحثين الفرديين ولجان مجالس المجمع الامريكي للمحاسبين القانونين لتحديد أهداف التقارير المالية عن طريق منشآت الاعمال عن المعلومات الخاصة بالموارد الاقتصادية للمنشأة، والالتزامات الخاصة بتلك الموارد و الالتزامات المرتبطة بها.

ان الاهداف العامة للقوائم المالية تتمثل في الاتي:

1. توفير provide معلومات موثوق فيها Reliable عن الاحداث والالتزامات الاقتصادية لمنشآت الاعمال من اجل:
   - تقييم مواطن القدرة والضعف؛
   - اظهار مواطن التمويل والاستثمار؛
   - اظهار اساس مواردها لاغراض النمو.
2. توفير provide معلومات موثوق فيها Reliable عن التغيرات في صافي الموارد التي تنشأ من الأنشطة الموجهة لتحقيق أرباح منشأة الأعمال من أجل:
   - إظهار العائد الموزع المتوقع للمستمر؛

---

[1] مسعود درواسي وأخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية المحاسبية**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يومي 13و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، ص 14.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**،الطبعة الخامسة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 203. 204

- إظهار قدرة منشأة الأعمال على السداد للدائنين والموردين وتوفير الوظائف للعاملين، وسداد الضرائب وتوليد الأموال لأغراض التوسع؛
- تزويد الإدارة بالمعلومات الخاصة بالتخطيط والرقابة؛
- إظهار ربحية المنشأة طويلة الآجل.

3. توفير provide المعلومات المالية النافعة Useful لتقدير الارباح المحتملة للمنشأة؛
4. توفير provide الاحتياجات الاخرى OtherNeeded من المعلومات عن التغيرات في الموارد والالتزامات الاقتصادية؛
5. الافصاح Disclosure عن المعلومات الاخرى الملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية و الأطراف المستفيدة منها

الفرع الأول: الخصائص النوعية للقوائم المالية

يقصد بالخصائص النوعية للقوائم المالية الخصائص والمميزات التي تجعل القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها، ويعتبر هذا المصطلح حديث نسبياً ويستخدم عموماً للتمييز بين المعلومات المالية الجيدة والمعلومات المالية أقل شأناً وعليه بات من الضروري على معدي التقارير المالية اختيار السياسات والبدائل المحاسبية المتاحة التي ترفع من هذه القيمة.[1]

فكما ورد في قائمة مفاهيم FASB رقم 2 فإن الخواص التي تفرق المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) هما الملائمة والمصداقية مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها[2]، وتتمثل فيما يلي:

أولا : الخصائص الأساسية

1-خاصية منفعة متخذ القرار: ترتبط المنفعة لمتخذ القرار بفائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار وكما أن معيار المنفعة أو الفائدة للمعلومات تأتي في قمة الهرم للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها القاعدة العامة إذ يلزم دائمًا تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض اتخاذ القرار كما أن فائدة المعلومات

[1] هواري سويسي، بدر الزمان حمقاني، **نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص ص 295-296.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ، ص 193.

المحاسبية تتحقق من خلال حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار وزيادة درجة المعرفة لديهم ولذلك يجب أن تكون المعلومات المعروضة مفهومة لمتخذ القرار.[1]

ويلاحظ أنه يوجد قيدان رئيسان يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية هما:

1-1-**قيد التكلفة والمنفعة**: الموازنة بين التكلفة والمنفعة تعتبر خاصية نوعية بقدر كونها قيد في مجال إعداد القوائم المالية فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات ولكن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على التقدير وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك المنتفعين من المعلومات كما أن المنافع قد يستفيد منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات فتوفير معلومات إضافية للمقرضين يمكن أن يقلل من تكاليف الاقتراض على المؤسسة لهذه الأسباب فإن من الصعب إجراء اختبار التكلفة والمنفعة لحالة معينة ومع هذا فإن معدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يكونوا على دراية بهذا القيد.[2]

1-2-قيد الأهمية النسبية: يتعلق مفهوم الأهمية النسبية بالخصائص النوعية خاصة الملائمة والموثوقية، إن قرار عدم الإفصاح عن معلومات معينة يمكن أن يكون مقبولاً في حالة ما إذا كان المستثمرون في غير حاجة إليه أو لأن قيمة هذا البند صغيرة جداً بحيث لا تؤثر على القرار وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها في الاعتبار في كل حالة ولكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.[3]

2-**خاصية قابلية الفهم**: يتوقف تأثير المعلومات المحاسبية على مدى استيعاب متخذ القرارات لهذه المعلومات ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها وكذلك تتوقف على قدرات من يستخدمها وثقافته ولهذا يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات مستخدميها لهذه القوائم وحدود تلك القدرات حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.[4]

---

[1] أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، 2014، ورقلة، الجزائر، ص ص 78-79.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 43.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص51.

[4] ماجد إسماعيل أبوحمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2009، ص 57.

3-الملائمة: أي أن تكون المعلومات المحاسبية ذات علاقة بالقرار ولها دور في اتخاذه سواء إن كان يتعلق باتخاذ قرارات تنبؤية لها علاقة بالمستقبل أم أنها تمثل تصحيحاً للنتائج عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعاً[1]، وبالتالي تنقسم الملائمة إلى ثلاث خواص ثانوية:

3-1القدرة على التنبؤ: أي أن تساعد متخذ القرار أن يحسن من احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث.[2]

3-2القدرة على التغذية العكسية: تعتبر التغذية العكسية من مكونات أي نظام معلوماتي فهي من مكونات النظام المحاسبي وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المؤسسة وقد رأت المعايير المحاسبية الدولية أنه يجب على مستخدمي المعلومات أن يكونوا قادرين على مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء والتغيرات في المركز المالي.[3]

3-3التوقيت الملائم: تعني خاصية التوقيت الملائم أنه يجب توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات وبمعنى آخر أن تكون متوفرة ومتاحة في الوقت المناسب لمتخذ القرار وقبل أن تفقد قيمتها أو قدرتها على المساهمة في اتخاذ القرار.[4]

4-الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً[5]، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

---

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 477.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، الطبعة الأولى، درا حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 32.

[3] قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، الجزائر، 2012، ص 280.

[4] محمد فايق عبد الرحمن محسن، **مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص59.

[5] أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية "النموذج الدولي الجديد"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 42.

4-1الصدق في التعبير: أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب متعمد.[1]

4-2الحياد (عدم التحيز): أي أن تكون المعلوماتالمحاسبية خالية من التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على غيرها من الفئات.[2]

4-3القابلية للتحقق: بمعنى توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح.[3]

ثانيا: الخصائص الثانوية

بالإضافة إلى الخصائص النوعية التي ذكرناها سابقاً هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بضرورة توافرها في المعلومات المحاسبية إلى جانب الخصائص النوعية الرئيسية والتي تتكون من الخواص التالية:

1-الثبات: يقصد بمبدأ الثبات في المعلومة المحاسبية أن تطبق المؤسسة الأساليب والطرق على نفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى، وهذا يعني بأن المؤسسة ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية ولا يعني ذلك بأن المؤسسة لا يمكنها التحول أو التغيير من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى حيث يمكنها التغيير إذا أثبتت الطريقة الجديدة أفضليتها وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير المحاسبي في التقارير المالية والخاصة بالسنوات التي حدث فيها التغيير وعند حدوث تغيير في الظروف والمبادئ المحاسبية المستخدمة يشير إليها المراجع في فقرة توضيحية لتقرير المراجع حيث توضح هذه الفقرة طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة في التقارير المالية التي حدث فيها التغيير.[4]

2-القابلية للمقارنة: تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة كما تمكنهم

---

[1] طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 97.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص 32.

[3] علي مانع صنيهيت شرار المطيري، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الجزائر، 2012، ص 28.

[4] ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 56.

من مقارنة أداء المؤسسة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وتنشأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المؤسسات المختلفة او الظروف التي تتأثر بها نفس المؤسسة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة والجدير بالملاحظة أن أوجه التشابه والاختلاف الحقيقية لا تنبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس و طرق الإفصاح ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة.[1]

الفرع الثاني : الأطراف المستفيدة من القوائم المالية

تخدم القوائم المالية شرائح وطوائف مختلفة وتشمل المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي:

أولا: المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منه إذ نجدهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الأرباح إذ يحتاج المستثمرون الحاليون والمرتقبون إلى المعلومات المناسبة في الوقت نفسه ولأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية الأخرى واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف مواردهم ويحتاج المستثمرون كذلك إلى تقويم الاحتمالات المستقبلية لأجل الزيادة في استثماراتهم أو تخفيضها أو تحويلها إلى مشروع آخر وعدم الاستمرار في الاستثمارات لفترة معينة معتمدين في ذلك على ما تقدمه لهم القوائم المالية.[2]

ثانيا: العاملون

يهتم العاملون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية الوحدة الاقتصادية على دفع مكافاتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.[3]

---

[1] سيد عطا الله السيد، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الرايد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 108.

[2] وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، العدد 51، 2011، ص 13.

[3] محمد عباس بدوي، المحاسبة و تحليل القوائم المالية ، المكتب الجامعي الحديث ،مصر،2009 ، ص 15.

ثالثا: المقرضون

تشمل المؤسسات المالية والمصارف التي تقدم قروض وتسهيلات مالية للمشروع إما في حالة عدم تقديم تسهيلات مالية فإنها سترغب بمتابعة نشاط المشروع لمعرفة قابليته الائتمانية فيما لو تقدم بطلب لتسهيلات مالية مستقبلاً.[1]

رابعا: العملاء

يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.[2]

خامسا: الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها

تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة الوحدة الاقتصادية كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة وتحديد السياسات الضريبية وكذلك استخدام تلك المعلومات كأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات أخرى.[3]

سادسا: الجمهور

تؤثر المؤسسات على قرار الجمهور بطرق متنوعة من خلال تقديم مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها، بينما لا يمكن للقوائم المالية أن تغطي كافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات فإن هناك حاجات عامة لهم جميعاً وحيث أن توفير قوائم مالية تفي بحاجات المستثمرين وكذلك سوف تفي بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تغطيها القوائم المالية.[4]

---

[1] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 31.

[2] طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 72.

[3] محمد عباس البدوي وعبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص 15.

[4] المنوبية صالحي ، **قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS** ، مذكرة ماستر ، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة الوادي ، دورة جوان 2012، ص 52.

المطلب الثالث : فروض القوائم المالية و أنواعها

الفرع الأول : فروض القوائم المالية

أولا: فرضية استمرار المؤسسة:

تعتبر فرضية استمرار المؤسسة من أهم الفرضيات التي يتعامل معها حيث يفترض بالمؤسسة التي تعد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS أن تكون مستمرة إلى أجل غير محدود في المدى المستقبلي المنظور، حيث تعتمد المؤسسة على هذه الفرضية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة والتي تختلف بلا أدنى شك عن إعدادها وفقًا لمفهوم التصفية الذي يستند على عدم قدرتها المؤسسة على الاستمرارية وبذلك فيجب على المؤسسة تقييم مدى قدرتها على الاستمرار والإفصاح عن أي أمور تتعلق بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال الملاحظات وكذلك عن الظروف والأسباب التي تجعل المؤسسة غير قادرة على الاستمرار.[1]

ثانيا: أساس الاستحقاق المحاسبي

ينص المعيار على وجوب أن تقوم الوحدة بإعداد القوائم باستثناء التدفقات النقدية مستعملة أساس الاستحقاق المحاسبي.[2]

ثالثا: فرض وحدة القياس النقدي

تستخدم المحاسبة المالية الوحدات النقدية (الدينار مثلا) كقاسم مشترك لقياس الأثر الناتج عن الأنشطة الاقتصادية للمنشأة، أي أن المحاسبة المالية تعترف وتثبت في سجلات الوحدة الاقتصادية فقط تلك العمليات التي يمكن التعبير عنها بوحدة النقد وهكذا فإن وحدة القياس النقدي تضع قيدين أساسين لقياس أنشطة الوحدة الاقتصادية.[3]

---

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSS& IASS2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 99.

[2] عقاري مصطفى، المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) ، عرض القوائم المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007، ص 15.

[3] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 28- 29.

رابعا: فرض الوحدة المحاسبية (الكيان) [1]

الوحدة المحاسبية هي الإطار الاقتصادي لتجميع المعلومات المحاسبية، والوحدة المحاسبية هي أي وحدة اقتصادية تسيطر على موارد معينة وتمارس أنشطة اقتصادية.

على ذلك تعتبر شركات الأشخاص أو الأموال وحدات محاسبية، والمنظمات غير المستهدفة للربح كذلك، كما يمكن اعتبار فرع من مؤسسة كبيرة وحدة محاسبية، ومجمع لعدد من الشركات وحدة محاسبية في حالة تجميع القوائم المالية، نوع هذه الوحدة، شكلها القانوني وطبيعة نشاطها هو المحدد لتصميم النظام المحاسبي.

نستكشف من هذا بأن الوحدة المحاسبية لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها، كما لها ذمة مالية مستقلة عن ذمة مالكيها، وعليه كل عملية تتم بين المؤسسة ومالكيها تعامل كأنها تمت مع الغير كما أن الوحدة المحاسبية مالكة لموجوداتها و مسئولة عن التزاماتها تجاه الآخرين.

بالرغم من مرونة تعريف الوحدة المحاسبية يجب أن نكون حذرين عند تطبيقه في قياس الأصول و الخصوم، الإيرادات والمصاريف، فمثلا لا يكون لحسابات النتائج أي معنى إذا أدرجنا إيرادات مؤسسة كبرى مع أعباء فرع من فروعها فقط.

خامسا: فرض الفترة الزمنية:[2]

بما أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها، وأن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة، ولأن الأطراف المعنية بأمر الوحدة المحاسبية يحتاجون لمتابعة نتائج عملياتها و نتائج مركزها المالي، فهم يحتاجون لمعلومات محاسبية تقدم لهم مدى فترات زمنية قصيرة نسبيا، متساوية وتشكل حلقات في عمر الوحدة، يتم في نهاية كل فترة منها توقف افتراضي لنشاطها بقصد القيام بالجرد الدوري، تحديد الإهلاك، حساب النتيجة وإعداد القوائم المالية .

وتسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة وبين نهايتها بالدورة المحاسبية، وعادة الفترة المختارة هي السنة الكاملة لتتالي فصولها الأربع، وكذا لأن الضرائب تفرض على الأرباح المحققة سنويا، وهذا ما اعتمده نظام المحاسبي المالي الذي يفرض في الحالات الاستثنائية –عندما تقل الفترة عن السنة أو تزيد عنها بسبب تمديد فترة الإقفال عند

---

[1] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص ص 29– 30.

[2] نفس مرجع سابق، ص 30.

إنشاء المؤسسة خلال السنة، أو بسبب تصفية الوحدة أثناء الدورة- يجب في هذه الحالات توضيح الدورة المعتمدة.

الفرع الثاني : أنواع القوائم المالية

الخطوة الأخيرة في العملية المحاسبية هي توصيل المعلومات المحاسبية الي مستخدميها و ذلك من خلال القوائم المالية، وتعرض القوائم المالية المعلومات المحاسبية عن المنشأة مثل نتائج التشغيل، الوضع المالي، التدفقات النقدية في نهاية كل فترة مالية بغرض مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات المتعلقة بمعاملاتهم مع المنشأة.

قد حدد المعيار المحاسبي IAS1 و منه نظام محاسبي مالي عدد القوائم المالية بخمسة، بعد أن كان عددها في م و م سبعة عشرة قائمة ختامية، وهي:

أولا:قائمة حسابات النتائج(قائمة الدخل)[1]

هي عبارة عن تقرير، يبين نتيجة أعمال المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة، ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة:

الإيرادات _ المصاريف = النتيجة

وبما أن هذه القائمة هي عبارة عن حساب فإن كل حسابات المصاريف و الإيرادات تقفل في نهاية كل دورة محاسبية بترحيل مبالغها لحسابات النتائج، وتمثل الإيرادات تدفقات داخلة نتيجة بيع السلع والخدمات، بينما تمثل المصاريف المواد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المؤسسة بهدف الحصول على الإيرادات.

ثانيا: قائمة المركز المالي (الميزانية)[2]

تعرض كل موجودات الشركة من الجهة اليمنى وكل مطلوباتها وحقوق الملكية من الجهة اليسرى في تاريخ محدد ، إذا كانت على شكل جانبين أما إذا كانت على شكل قائمة فنبدأ بالأصول المتداول ثم الأصول غير المتداولة ثم الالتزامات مقيدة الأجل وطويل الأجل وأخيرا حقوق الملكية.

---

[1] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص ص 40-41

[2] طلال محمد الجحاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 332.

ثالثا: قائمة حق الملكية [1]

تظهر قائمة حق الملكية OwnerEquityStatement حق صاحب المنشأة في بداية الفترة الزمنية (في 2003/9/1) والتغيرات التي طرأت خلال الفترة (خلال شهر سبتمبر) وصولا ألي وضع حق الملكية في آخر الفترة الزمنية (في 2003/9/30) فقائمة حق الملكية تغطي فترة زمنية، تماما مثل قائمة الدخل، في حين أن قائمة المركز المالي (الميزانية) تظهر الوضع في لحظة وهي عادة آخر يوم من الفترة الزمنية تتأثر قائمة حق الملكية على النحو التالي:

ـ يزداد حق الملكية نتيجة زيادة رأسمال المالك، أي زيادة مبلغ الاستثمار، وكذلك نتيجة الربح المحقق خلال الفترة وكما تظهر قائمة الدخل؛

ـ ينخفض حق الملكية نتيجة تخفيض رأسمال المالك، وكذلك بمقدار المسحوبات الشخصية خلال الفترة، كما ينخفض أيضا نتيجة الخسارة التي تتحملها المنشأة حسبما تظهرها قائمة الدخل.

رابعا: الملحق

يضمن معلوما إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصا للسياسات المحاسبية والملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الإلتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال.[2]

خامسا: قائمة التدفقات النقدية[3]

تنبع أهمية هذه القائمة المالية في المؤسسة الاقتصادية ، من الأهمية الحيوية لتوفير النقدية لدفع مستحقاتها و التزاماتها ، فالمؤسسة عليها دائما أن تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارهما هدفين متعارضين في المؤسسة .

---

[1] رضوان حلو حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص ص 88-89.

[2] وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013/2012، ص 6.

[3] بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 41

هذه القائمة تمكن تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة المالية و هو بمثابة رصيد للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها أثناء القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والرأسمالية في المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة.

المطلب الرابع : قياس عناصر القوائم المالية

يمثل القياس عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية، على أن تظهر العناصر المختلفة بتلك القيم داخل الميزانية وحساب النتائج بعد اختيار أساس القياس، وعموما يوجد عدة أسس للقياس يمكن بيانها كالآتي [1]:

أولا: التكلفة التاريخية.

وفقا لهذا الأساس تسجل الأصول بالمنافع النقدية أو ما في حكمها لما تم دفعه، أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول على الأصل، على أن تسجل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام، أو بمبلغ النقدية أو ما في حكمها، الذي من المتوقع أن يتم دفعه لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للشركة، ويعتبر هذا الأساس من أكثر الأسس استخداما لدى الشركات عند إعدادها للقوائم المالية.

ثانيا: التكلفة الجارية.

وفقا لأساس التكلفة الجارية يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يجب دفعه للحصول على الأصول أو ما يماثلها في الوقت الحاضر، وتسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها والمطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

ثالثا: القيمة الاستردادية.

وذلك بتسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية، وتسجل الالتزامات بقيم السداد، أي أنها تسجل بقيم المبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما في حكمها والتي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للشركة.

[1] محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي، مصر، 2014، ص ص 110-111، بتصرف

رابعا: القيمة الحالية.

وفقا لأساس القيمة الحالية، يتم تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للشركة، على أن تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية بصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للشركة.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تبين أن المراجعة كعلم عرف عدة مراحل في تطوره لوصوله إلى ما عليه الآن، فهي تهتم بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى تطابقاتها لنتائج عمليات المؤسسة وفقا لمبادئ المراجعة المتعارف عليها والفروض المبنية عليها.

ولابد على المراجع أثناء تأديته لمهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها للمراجعة، فبدون أي شك فاحترام تلك المعايير يسهل للمراجع القيام بمهمة المراجعة، للوصول إلى اقناع الأطراف الأخرى بوضعية المؤسسة الحقيقية، إضافة إلى أهمية المراجعة في متابعة البيانات المحاسبية والمالية ومراجعة القوائم لإثبات صحتها على مدار السنة المالية، وذلك بإعتبارها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة.

وبالإضافة إلى ذلك يحتاج المراجع الداخلي وخاصة المالي إلى وجود تقييم نظام الرقابة فعال يساعد على القيام بعمله بأكثر راحة، وهذا سنحاول التطرق إليه من خلال الفصل الموالي.

تمهيد الفصل الثاني:

يستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة الأسهم، وعليه يتمكن المحاسب الممارس بخبرته من تقديم رقم الأرباح الذي ترغب فيه الإدارة، وتدفع الشركة في ممارسة المحاسبة الإبداعية لوجود بعض العمليات تواجه الإدارة في اتخاذها لقرارات مهمة.

لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق للعناصر التالية:

- المبحث الأول: الاجراءات العملية لمراجعة الحسابات.
- المبحث الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإجراءات العملية لمراجعة الحسابات

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة ، تكون معرفته بالمنشأة قليلة إن لم تكن معدومة، لذلك عليه اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق .

المطلب الأول : الخطوات التمهيدية لمراجعة الحسابات

من أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية المراجعة الجديدة وهي كالتالي:

الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات

وهنا نرى أن شروط التعيين و إجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع التدقيق ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك فعند تدقيق الشركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة، وذلك في حال كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المشروع وإلا فعليه الاطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه، فقد يكون من الأسباب و المبررات التي يبديها سلفه لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة الجديدة أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعيينه الصادر من مراقب الشركات أو من وزير التجارة و الصناعة نفسه، أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المشروع أو الشريك المدير، وإذا ما كان الاتفاق شفويا عليه أن يوجه تحريرا بذلك لتعزيز تعيينه.[1]

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة

يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن لابد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعمليه هذا في شركات الأشخاص والمشاريع الفردية أما في شركات المساهمة ففيها إلزامية وليس فيها تحديد لنطاق المراجعة.[2]

---

[1] خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية** ،الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 150

[2] اكرام الشادلي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، ص 19

الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشاة [1]

يجب أن يتعرف المراجع على المنشأة التي أسندت له مراجعتها، ويختلف هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمنشاة، ففي شركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة، وذلك للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني، ومدة الشركة وغرضها ورأسمالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها، والقوانين الخاصة بالنسبة المالية وإعداد القوائم المالية وتوزيع الأرباح، وأحكام الاحتياطات.

أما في شركات الأشخاص فعلى المراجع الاطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصة كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة وكل المعلومات الأخرى التي تمكن المراجع من الحصول على صورة شاملة عن المنشأة.

الفرع الرابع: زيارة استطلاعية للمنشاة

على المراجع القيام بزيارة المنشاة ليطلع على سير العمل فيها والنواحي الفنية من الانتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.[2]

الفرع الخامس: فحص وتقييم النظام المحاسبي[3]

يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها:

- المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي؛
- كيفية القيد والترحيل؛
- دقة السجلات وكفايتها؛
- إستخلاص أهم العمليات التي يقوم بها المؤسسة؛
- طرق الاهتلاك المنتهجة؛

---

[1] اكرام شادلي، مرجع سابق، ص 19

[2] نفس مرجع سابق، ص 19.

[3] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010، ص 29.

- طرق تقييم المخزونات؛
- العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

الفرع السادس: الاطلاع على القوائم المالية لسنوات السابقة[1]

فعليه أن يطلع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية التي أعدت عن السنة السابقة، ويطلع على تقرير المدقق السابق، ويفحص بنفسه أية تحفظات وردت في تقرير المدقق السابق، ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

الفرع السابع: التعرف على العاملين في المشروع و مدى مسؤولية كل منهم[2]

حيث عليه ان يحصل على كشف بالأسماء ، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا و معرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

الفرع الثامن: فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية

ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.[3]

الفرع التاسع: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

وهذه أهم الخطوات، فلقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلي اختبارية على أسلوب العينات الإحصائية و الاختبارات وتتوقف كمية الاختبارات و حجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.[4]

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تقييم نظام المعلومات المحاسبية قيام المراجع الخارجي بمراقبة و فحص الأنظمة المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف ضمان دقة وصحة البيانات المالية التي تصله من مختلف الأنظمة الوظيفية الفرعية.

---

[1] محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 29.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 152.

[3] نفس مرجع سابق، ص 152.

[4] نفس مرجع سابق، ص 152.

الفرع الأول : وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق تعريف نظام المراقبة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة وعليه، لابد من تقييم كل طرق العمل و الإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات القوائم المالية، ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات.[1]

أولا : طريقة الاستبيان (قائمة الأسئلة) [2]

وهي عبارة عن قائمة محتوية على أسئلة متعلقة بنظام الرقابة الداخلية على النشاطات و العمليات المختلفة وقائمة الاستبيان تكون مكونة من عدة أجزاء ، كل جزء منها يتعلق ببند معين أو دورة معينة أو وحدة نشاط حسب الطريقة التنظيمية المختارة للتقييم.

وتكون الإجابة بوضع كلمة " نعم" أو كلمة " لا " وتصمم الأسئلة بقائمة الاستبيان بطريقة معينة بحيث إذا كانت الإجابة " نعم " يدل ذلك على إتباع الإجراء السليم ، أما إذا كانت الإجابة بكلمة " لا " لدل ذلك على وجود ثغرة أو ضعف و عدم إتباع الإجراء السليم.

ثانيا: طريقة المذكرة المكتوبة[3]

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظم الرقابة الداخلية، وذلك لإعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان هي أسئلة عامة و غير مرنة ، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على أسئلتها مملة وروتينية الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص الذي يقوم بالإجابة.

وتبعا للطريقة المذكورة المكتوبة، يقوم المراجع أو مساعديه بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة ، وعن تدفق المعلومات و البيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المتخلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسئولين والعاملين، الملاحظة، الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في الشركة.

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق، ص 70

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص 73.

[3] نفس مرجع سابق، ص 74.

ثالثا: طريقة الخرائط النظم – خرائط التدفق [1]

خرائط النظم عبارة عن وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المتخلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها، وهذه الخرائط قد تكون موجودة أصلا ضمن النظام المالي والإداري للشركة، وفي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أي نقاط ضعف بها أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة فعلى المراجع بأن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد أن يكون قد تحصل على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المتخلفة.

رابعا: الملخص التذكيري [2]

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال الهام من النقاط أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني، كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة بالإضافة الى كون هذا الملخص أمرا متروكا لكل مدقق على حدا يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.

خامسا: فحص النظام المحاسبي[3]

وهنا يحصل المدقق على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية ....الخ ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة وبخاصة اذا قام المدقق بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب لا يغرب عن البال أن بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

---

[1] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سابق، ص74.

[2] خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق، ص ص 176.

[3] نفس مرجع سابق، ص 177.

وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المدقق على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.

الفرع الثاني :أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية [1]

يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات وتحديثها حسب تطور المؤسسة واحتياجاتها، ويهدف ذلك إلى:

- اختبار ما إذا كانت المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي تتم إنتاجها؛
- اختبار ما إذا كانت القنوات و الإجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة.

ومنه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات وعناصر الأصول والخصوم إلى :

أولا : تقييم وجود الرقابة الداخلية

يتم من خلال فهم إجراءات معالجة البيانات والرقابة الداخلية اليدوية والآلية التي تملكها المؤسسة وذلك عن طريق:

- التعرف على نظام معالجة البيانات ونظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة؛
- التحقق عن طريق الاختبارات من أن الإجراءات التي وضعها وعملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة؛
- تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية؛
- تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها؛

[1] عيادي محمد لمين ، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 141

- فعالية الرقابة الداخلية (نقاط القوة) التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي والتي تسمح بتخفيف أعمال المراجعة.

ثانيا : تقييم استمرارية الرقابة الداخلية

أي فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة، وذلك عن طريق :

- فحص التطبيق الدائم للإجراءات (اختبارات الاستمرارية)؛
- الحكم النهائي انطلاقا من تقييم نتائج المراحل السابقة.

الفرع الثالث : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية [1]

هناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، داخل المؤسسة وعلى المراجع أن يختار الطريقة المناسبة وتتم عملية الاختبار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وخبرة المراجع لأن نظم الرقابة تختلف من مؤسسة إلى أخرى.

أولا: طريقة الدورات

ويعني تقسيم المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة .

ثانيا: طريقة وحدات النشاط

وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفية إدارية أو قسم من أقسام المنشأة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام، حيث إن هناك بعض المعلومات و البيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة لأخرى.

ثالثا: طريقة بنود القوائم المالية

---

[1] غاشوش عايدة و لقصير مريم ، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011 ، ص ص 35- 36

يمكن وفي بعض الأحيان، وخاصة في المؤسسات الصغيرة الحجم، أن يقوم المراجع بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند من بنود الميزانية وقائمة الدخل على حدى، ومثال ذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود الأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ثم الخصوم المتداولة وحقوق المالكين بعدها يتم تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبنود المصروفات من ثم الإيرادات.

الفرع الرابع : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتبع المراجع الداخلي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خمس خطوات أساسية، ويمكن التعبير عنها كالآتي:

أولا: جمع الإجراءات

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة، والإجراءات، والمناهج في المؤسسة، وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها، وحفظها، كذلك الترخيص والمصادقة، تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسئولين عن الوظيفة المدروسة.[1]

ثانيا: التحقق من فهم النظام

بعد إعداد المراجع لخرائط التدفق أو وصفه الكتابي، فإنه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة، فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.[2]

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

---

[1] عيادي محمد لمين، مرجع سابق، ص 142.

[2] شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، فرع مالية مؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008 / 2009، ص 120.

إن التقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية.[1]

رابعا: التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال العينات، كما تتم التأكد بأن الإجراءات الموضوعة تحتوي على ضمانات كافية وأن هذه الإجراءات تطبق فعلا كما يجب من طرف المؤسسة.[2]

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

تسمح اختبار الديمومة أو اختبارات الرقابة للمدقق بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل أو التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطئ لنقاط القوة الخاصة بالنظام.[3]

المطلب الثالث : فحص و إختبار الحسابات

الفرع الأول : مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات [4]

تقدم أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات إطارا لمساعدة المراجع على جمع الأدلة الكافية التي يتطلبها معيار العمل الميداني الثالث وتقدير الحجم المناسب من الأدلة التي يجب جمعها لفئات العمليات في ضوء الظروف الخاصة بكل عملية مراجعة، وتظل الأهداف ثابتة من عملية المراجعة لأخرى ولكن تتنوع الأدلة وفق ظروف كل عملية، ويجب التمييز بين أهداف المراجعة العامة المرتبطة بالعمليات المالية وأهداف المراجعة المحددة المرتبطة بالعمليات المالية في كل فئة من العمليات، ويتم تطبيق الأهداف العامة من خلال مصطلحات واسعة، أما الأهداف الخاصة فيمكن تطبيقها أيضا في كل فئة من العمليات المالية من خلال شروط خاصة لكل فئة من العمليات المالية، وتشمل الأهداف العامة في دورة الإيرادات والمتحصلات والمتعلقة بالعمليات ما يلي:

---

[1] وليم توماس وأمرنس هنكي، مرجع سابق، ص 58.

[2] غاشوش عايدة ولقصير مريم، مرجع سابق، ص 40.

[3] بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص 112.

[4] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاصي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 60-61

أولا: الوجود

يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد حثت فعلا أو بكلمات أخرى تم شحن المبيعات المسجلة فعلا إلي عملاء حقيقيين.

ثانيا: الاكتمال

ويقصد به تسجيل العمليات التي حدثت فعلا.

ثالثا: الدقة

أي تسجيل العمليات المالية وفق القيم الصحيحة.

رابعا: التبويب

أي تبويب العمليات المالية المسجلة في يومية الزبون على نحو ملائم.

خامسا: التوقيت

ويعني تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمبيعات في التاريخ الصحيح.

سادسا: الترحيل و التلخيص

ويقصد به الإدراج الملائم للعمليات المالية للمبيعات في الملف الرئيس للمدنينين مع التلخيص الملائم.

الفرع الثاني :مراجعة دورة المشتريات و المدفوعات

يسعى نظام المشتريات إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية[1]:

1. كل الطلبيات تمت حسب القواعد المتعارف عليها؛
2. كل السلع و الخدمات الحاصل عليها كانت موضوع طلبية؛
3. كل فواتير الشراء (استثمارات ، بضائع ، مواد ولوازم ، خدمات ..الخ) عائدة إلي سلع أو خدمات تم الحصول عليها فعلا و أن تلك الفواتير نالت الموافقة و مسجلة كما يجب؛

[1] محمد بوتين ، مرجع سابق ، ص 108.

4. كل المدفوعات نالت الموافقة اللازمة و سجلت كما يجب.

الفرع الثالث : مراجعة الأصول الثابتة [1]

إن بناء برنامج المراجعة المتعلق بمراجعة الأصول الثابتة يجب أن يبدأ بالتحقيق المستقل للقضايا المعنية ذات العلاقة بالأصول الثابتة أو النفقات المرتبطة بها والمعبر عنها في السجلات المحاسبية ويمكن مراجعة هذه القضايا عن طريق جمع أدلة الإثبات المناسبة بهدف إثبات:

- أن كل الأصول الثابتة المسجلة قابلة للاستعمال المنتج؛
- كل الاستبعادات من الأصول الثابتة قد سجلت؛
- كل الإضافات إلى الأصول الثابتة قد سجلت؛
- أن مصاريف الإصلاح و الصيانة لم ترسل؛
- لم تحمل نفقات الإضافات الرأسمالية إلى مصروفات الصيانة أو الإصلاح؛
- نفقات الشحن و التركيب كافة قد أضيفت إلى قيمة الأصل؛
- تمت رسملة عقود الإيجار بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- تم احتساب الاستهلاك بدقة؛
- تم احتساب الضرائب المستحقة على الأصول الثابتة أو تسديدها.

الفرع الرابع: مراجعة الأرصدة النقدية

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاصي (ج2) ،مرجع سابق ، ص 223.

ينبغي أن يحدد مراجع الحسابات وهو بصدد فحص النقدية، مدى تطابق الأرصدة النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية، مع الأرصدة النقدية الموجودة في البنك أو الصناديق في تاريخ الميزانية، ويجب أن يتأكد من أن أرصدة النقدية معروضة في الميزانية بصورة عادلة.[1]

الفرع الخامس: مراجعة دورة التمويل

إن أهداف المراجعة المطبقة على دورة الإنتاج والمخزون هي[2]:

أولا: الوجود

إن كميات المخزون المسجلة هي في ظروف قابلة للبيع في الظروف المعتادة للمشروع؛

ثانيا: الاكتمال

يتضمن المخزون كل المواد الأولية؛

ثالثا: الدقة

إن السجلات الدائمة لسجلات الجرد المستمر هي صعبة حسابيا وتتفق مع حسابات مراقبة المخزون في الأستاذ العام؛

رابعا: العرض والافصاح

وضع و تصنيف المخزون وتكلفة البضاعة المباعة بشكل ملائم في القوائم المالية والافصاح الكافي عن القيود على حركة المخزون.

الفرع السادس : مراجعة المخزون

[1] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 263.

[2] نفس مرجع سابق، ص 312.

أن الهدف من مراجعة المخزون هو:[1]

أولا: الكمال

تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقرائها؛

ثانيا: الوجود

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن؛

ثالثا: الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس؛

رابعا: التقييم

ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم بالمخزونات من سنة إلى أخرى.

المطلب الرابع : إعداد التقرير

يعتبر إعداد تقرير المراجعة بمثابة الخطوة الأخيرة لعملية المراجعة فلا يمكن للمراجع الخارجي مراقب الحسابات إعداد التقرير إلا بعد استكمال جميع إجراءات المراجعة واختبارات الفحص الأساسية

الفرع الأول : تعريف التقرير

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن، ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة .[2]

الفرع الثاني : معايير إعداد التقرير

---

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي (ط2)، مرجع سابق ، ص ص 152- 153

[2] عبد الفتاح الصحن محمد الصحن و حسن أحمد عبيد و شريفة على حسن، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص 316

وتتمثل في[1]:

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي ادت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلي أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة؛
- يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلي غير ذلك؛
- يجب أن يبين التقرير رأي المراجع على القوائم المالية كوحدة واحدة، وعندما لا يستطيع المراجع إعطاء رأيه على القوائم المالية، يجب ان يذكر في التقرير أسباب ذلك.

الفرع الثالث: طبيعة تقرير المراجعة

تتكون طبيعة التقرير المراجعة من ثلاث فقرات وهي كالتالي:[2]

أولا: فقرة تمهيدية

تميز مسئولية الإدارة عن مسئولية المراجع؛

ثانيا: فقرة النطاق

وتصنف صيغة الفحص شاملة أي قيود على تطبيق الإجراءات والتعريف بأن المراجع يقدم تأكيدا معقولا وليس حاسما 100% بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري؛

ثالثا: فقرة الرأي

وتتضمن الرأي بخصوص أن القوائم المالية معروضة بعدالة.

الفرع الرابع : الأركان التشكيلية التي يحتويها تقرير المراجع[1]

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000 ص 252

[2] طارق عبد العال حماد (ج2) ،مرجع سابق، ص 97

أولا: عنوان التقرير

يجب أن يعنون تقرير المراجع بهذه العبارة في أعلى التقرير " تقرير مراجع الحسابات " وذلك لتمييزه عن باقي التقارير المالية والإدارية التي يعدها إدارة الشركة وغيرها؛

ثانيا: الجهة الموجه إليها التقرير

وهي الجهة التي أصدرت للمراجع الأمر بالقيام بأعمال المراجعة فهي إما إدارة الشركة أو مساهمي الشركة المساهمة؛

ثالثا: الفقرة الافتتاحية للتقرير

يجب ان تشتمل الفقرة الافتتاحية للتقرير على النقاط التالية:

– ان يذكر المراجع القوائم المالية الذي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية / قائمة الدخل / قائمة التدفق النقدي و تاريخ القوائم؛

– ان إدارة الشركة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية وذلك لإزالة أي شك أو غموض عمن قام باعداد هذه القوائم؛

– ان مسئولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

رابعا: فقرة النطاق:

– لقد كانت مراجعتنا وفقا للمعايير الدولية للمراجعة؛

– ان تلك المعايير تتطلب منا القيام بتخطيط و انجاز عملية المراجعة للحصول على تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية؛

– فحص أدلة الإثبات على اسس اختبارية فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛

---

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص ص 256– 258

– تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات التي وضعتها إدارة الشركة؛

– ان كل ما سبق يوفر لدينا أساسا معقولا لإبداء رأينا على تلك القوائم .

خامسا: فقرة الرأي :

– وفي رأينا ان الميزانية العمومية تعتبر بصدق عن المركز المالي للشركة في 31/12/1997، وان قائمة الدخل تبين بوضوح أعمالها، وان قائمة التدفق النقدي تبين طرق تحصيل الأموال وطرق إنفاقها في نفس الفترة؛

– ان الشركة تطبق الطرق والمبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة من فترة إلي أخرى؛

سادسا: الركن الأخير من التقرير يجب ان يحتوي على ما يلي:

– تاريخ التقرير؛

– اسم مكتب المراجع (صاحب المكتب)؛

– رقم المراجع؛

– الفئة الذي ينتمي إليها؛

– توقيعه.

الفرع الخامس: انواع التقرير[1]

أولا: التقرير المختصر

هو الذي يربط دائما بالقوائم المالية و بهدف أساسا إلي تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.

ثانيا: التقرير المطول:

[1] مريم لودية، **آفاق تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012/2011، ص 62

يعد بواسطة مراجع الحسابات بناءا على طلب إدارة الشركة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات بنكية من البنوك حيث الطلب تلك الجهات معلومات إضافية وتمثل نشاط الشركة المالي لمدة خمس أو عشر سنوات سواء لقائمة الدخل أو المركز المالي أو قائمة التدفق النقدي.

ثالثا: التقرير الخاص:

يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والذي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل الجمعيات الخيرية، المستشفيات، والجامعات، والمدارس، وجمعيات البر والإحسان ... إلخ.

كما أن التقرير الخاص يعد بواسطة المراجع عندما تطلب منه الشركة بموجب تكليف عمل تقرير عن نظام المدفوعات للصندوق لديها، أو على تقرير خاص في نظام الرقابة الداخلية الحالي، واقتراح نظام الرقابة الداخلية حتى يكون أكثر قوة وفعالية.

المبحث الثاني : المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (إنرون . Enron) وغيرها من الشركات الرائدة، وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (إنرون) جزءا من مسؤولية انهيار الشركة، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.[1]

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية [2]

تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليه البعض حدثا من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا يستطيع فعله و ليس ما تستطيع فعله !ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

يقدم (ناصر Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها و / أو جميعها ".

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

و يقدم (فيليبس Phillips) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية ".

---

[1] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق، للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص 94

[2] علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص ص 6-7

ويعطي (ملفورد Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

ويستخدم (العاني) اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي " عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.

ويصف (Bambooweb Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها تشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

ومن التعريفات اعلاه يتضح ان المحاسبة الابداعية تتصف بما يلي[1] :

- هي شكل من أشكال التلاعب و الاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارستها تعمل على تغيير القيم لمحاسبية الحقيقية إلي قيم غير حقيقية؛
- ممارستها تنحصر في إطار المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية، غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

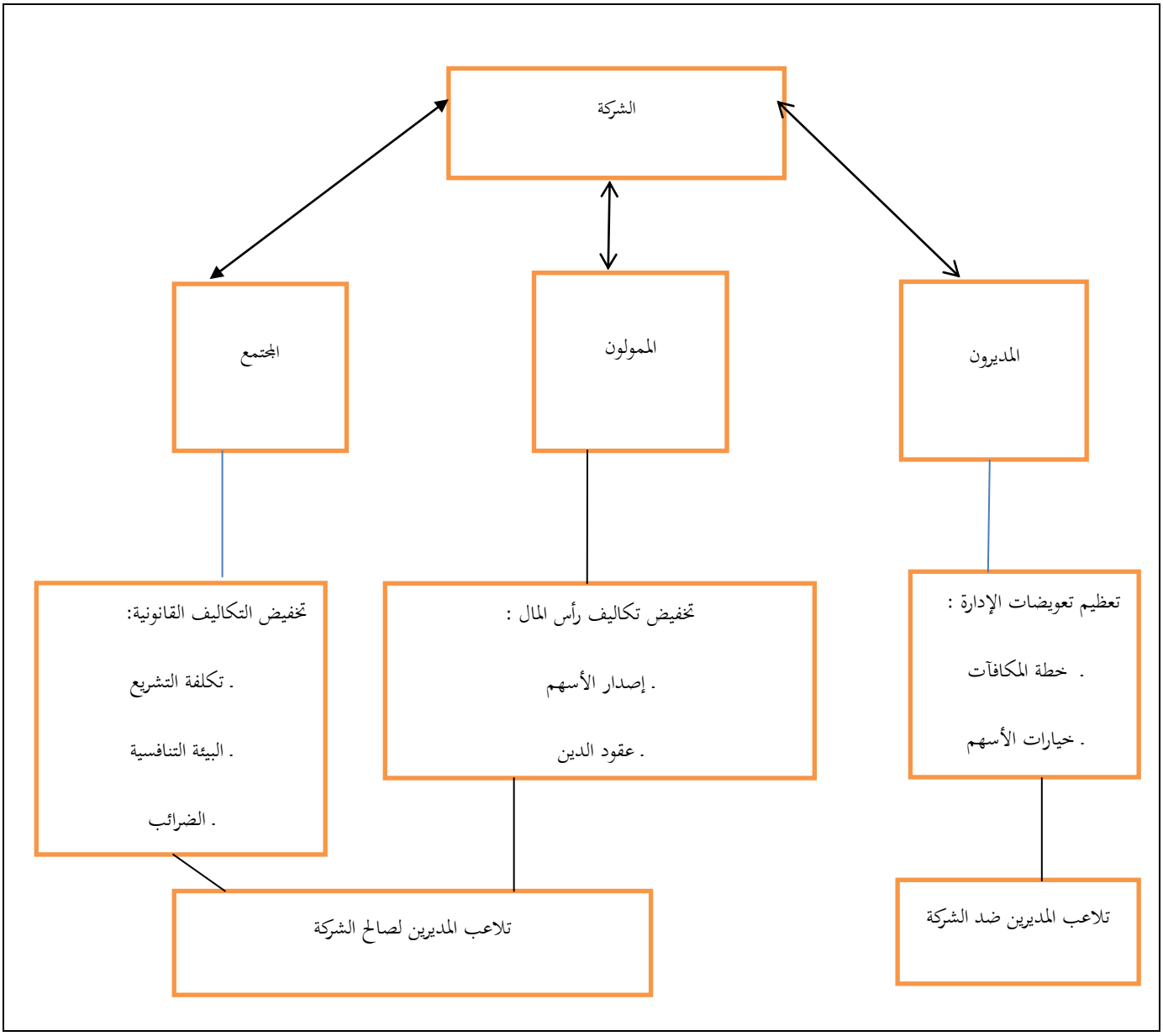
نستنتج من خلال التعريف بأن المحاسبة الإبداعية " هي عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتظليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره ".

---

[1] طارق حماد المبيضين وأسماء عبد المنعم، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**، أبحاث اقتصادية و ادارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2010، ص 88

ونستنتج كذلك أن المحاسبة الإبداعية " هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية ".

الشكل رقم (2–1)يبين العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر : رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة**، مجلد 26، العدد الثاني، علوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، 2010، ص 96

المطلب الثاني: مجالات المحاسبة الإبداعية

تتمثل مجالات المحاسبة الإبداعية كما ذكرها مرزاقة وبوهرين و لخصها Amat & Gowthorpe حسب التالي:[1]

- نظام المعلومات المحاسبي؛
- القياس المحاسبي؛
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة؛
- الأساليب المتخلفة لعرض القوائم المالية و التقارير المالية والمحاسبية؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرمج الآلية المحاسبية.

المطلب الثالث : دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية و أشكالها

نظرا لتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية ساهم في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية، الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي و اختلاف التوقيت للتعاملات المالية واختلاف تصنيف القوائم المالية، جميعها عوامل دفعت المديرين إلى ابتداع الأساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية، وتبعا للتسلسل الزمني لها أطلق عليها عدة تسميات.

الفرع الأول : دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية [2]

تتعد العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب و ممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشمل أفضل مما هو عليه يدفع بعض المديرين إلي الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما يجعلهم يسعون إلي تعديل الأرباح المعلنة باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

---

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدارك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص 25

[2] نفس مرجع سابق، ص ص 23- 24

لذلك تنحصر دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية :

أولا: التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.

ثانيا: تحقيق مكاسب شخصية

تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات.

ثالثا: الوفاء بالمتطلبات اللازمة

للمحافظة على الحصة السوقية ومواجهة المتطلبات التنافسية عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق ذلك .

رابعا: الحصول على التمويل أو المحافظة عليه

عندما تعاني منشآت الأعمال من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية و الاستثمارية تلجأ لإعادة التمويل من خلال المؤسسات المالية بتقديم تقارير مالية تحقق شروط التمويل المفروضة من قبل المؤسسات المالية.

وقد لخص Efiok & Eton (2012) والحلبي (2009) الدوافع وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كما يلي :

1. التأثير الإيجابي على سمعة منشأة الأعمال؛
2. التأثير على سعر السهم للمنشأة في الأسواق المالية؛
3. زيادة الاقتراض من البنوك (Ghosh ،2010)؛
4. التلاعب الضريبي؛
5. تحسين الأداء المالي؛

6. لغايات التصنيف المهني.

الفرع الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية

مع ما يحدث كثيرا عندما تهتز ثقة مستخدمي القوائم المالية في إفصاحات الإدارة واكتشاف بعض المخالفات المحاسبية، فإن نتيجة ذلك تنعكس على النتائج المالية للفترة الجارية وما قبلها والتي تؤدي إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة الفترات السابقة، ولعبة الأرقام المالية ذات مسميات مختلفة و تتخذ أشكالا متخلفة، ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول (2–1) : المسميات و الأشكال المختلفة للعبة الأرقام المالية

البيان	التعريف
المحاسبة المتعسفة Aggressive Accounting	اختيار و تطبيق نشط و متعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة – عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى – و سواء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
إدارة الأرباح Earnings Management	مناورة نشطة للوصول إلي رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب.
تخفيف تقلبات الدخل Income Smoothing	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الخل على مدر فترات مالية مختلفة و ذلك من خلال تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تعلية الدخل في خلال السنوات منخفضة الأداء .
التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting	وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية ، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم ، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية و المدنية و الإدارية .
ممارسات محاسبة ابتداعية Creative Accounting practices	وتشمل أي و كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختبار المتعمد و غير المتعمد و التطبيق المخادع و غير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التقارير المالية الاحتيالية ، و أي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل .

المصدر ، طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية (دوافعها – أساليبها – آثارها)**، الدار الجامعية ،مصر، 2011، ص ص 45–46.

المطلب الرابع : خصائص وتقنيات المحاسبة الإبداعية [1]

لممارسة المحاسبة الإبداعية وكيفية استعمالها يجب أن يكون المحاسب قادر على كيفية استخدامها ويجب أن تكون له القدرة والثقة على استعمالها في القوائم المالية وتكون لديه تقنيات والخصائص التمة من أجل مارستها.

الفرع الأول : خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:

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

الفرع الثاني : تقنيات المحاسبة الإبداعية

إن هناك عدة تقنيات للمحاسبة الإبداعية و التي تصنف حسب عدة اعتبارات وفي عدة أصناف، نذكر منها:

أولا: تصنف.François Bonnet سنة 1995.

- جدول حسابات النتائج و المبادئ المحاسبية: وذلك حسب الاستعمال الداخلي والخارجي، استعمال عقود الإيجار التمويلية، تقييم الإنتاج، مخصصات المخزونات؛
- جدول حسابات النتائج و السياسات المحاسبية وذلك فيما يخص تغييرات النتيجة؛
- جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير منخلال تحسين النتيجة؛
- عمليات على الميزانية: رؤوس الأموال، الديون الدائمة واحتياجات رأسمال العامل بالإضافة إلى تمويل الخزينة.

---

[1] مرزاقة صالح و بوهرين فتيحة، **الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبية الدولية** ، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ،يومي 12و 13 ماي 2010، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دحلب سعد، البليدة، الجزائر، ص ص 5-6.

ثانيا: تصنف d'Hervé Stolowy.

- تقنيات لها تأثير على محددات النتيجة؛
- تقنيات لها تأثير على عرض جدول حسابات النتائج؛
- تقنيات لها تأثير على عرض الميزانية.

من خلال ما سبق نستطع أن نقول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن تلك التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي من حيث الاتصال، القياس، العرض و الإفصاح المحاسبي في القوائم و التقارير المالية التي وضعت من أجلها لجنة / مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بها.

المطلب الخامس: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعاريف و من ضمن تلك التعاريف هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية، وكذلك تؤثر المحاسبة الإبداعية على تجميل القوائم المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية.

الفرع الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل [1]

يمكن استعرض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

أولا: تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك

حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، و في هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

[1] حسن فليح مفلح القطيش و فارس جميل حسين الصوفي ، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة** في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد ، العدد 27 ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، جامعة الإسراء، العراق، 2011 ، ص ص 366.

ثانيا: تسجيل إيراد مزيف

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

ثالثا: زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة الشركة ما بزيارة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وهي تعبير من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تغطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا ، و عادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

رابعا: نقل المصاريف الجارية إلي 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 أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

خامسا: الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات

تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

سادسا: نقل الإيرادات الجارية إلي فترة مالية لاحقة

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبيا أن

الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت ة اكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

سابعا: نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلي الفترة المالية الحالية لظروف خاصة

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

الفرع الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي [1]

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالكلف التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

أولا: الأصول غير الملموسة

حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

ثانيا: الأصول الثابتة

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

---

[1] حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق ص ص 367-368.

ثالثا: الاستثمارات المتداولة

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

رابعا: النقدية

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

خامسا: الذمم المدينة

ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

سادسا: الاستثمارات طويلة الأجل

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

سابعا: 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 فيها.

ثامنا: المطلوبات المتداولة

مثل عذم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

تاسعا: المطلوبات طويلة الأجل

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

عاشرا: المخزون

في هذا البند تتركز عمليات التلاعب و ممارسة 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 طريقة FIFO إلى WA.

احدى عشر: حقوق المساهمين

مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلي صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

الفرع الثالث : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية [1]

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلي مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

[1] لبندا حسن الحلبي، **دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 14.

- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمار وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذا أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة ، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية [1]

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب ، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

[1] ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص ص 14-15.

الجدول رقم : (2-2) تلخيص أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلاقات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي و تسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و نبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشعيلية
3	زيادة الإيرادات	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية

المصدر : عمر إقبال المشهداني ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مسابقة بحثية،2006، ص 12

خلاصة الفصل الثاني

تعتبر المحاسبة الابداعية من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق أهداف نافعة للشركة أو الموظفين فيها، وكذلك تساعد في إتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، وتستخدام المحاسبة الابداعية في تضليل عناصر القوائم المالية بغرض تحقيق دوافع متعددة وإيجابية على الشركة، ولممارسة المحاسبة الابداعية غالبا ما يجب أن يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام بالشكل الذي يرغبون فيه للوصول إلى أهداف معينة.

تمهيد الفصل الثالث

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الإطار النظري للمراجعة والقوائم المالية والمحاسبة الابداعية والأساليب المستخدمة في عناصر القوائم في ذلك كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية لذلك ارتأت الطالبة استقراء الجوانب الميدانية للموضوع من خلال توزيع استبيان بعد ما تم تحكيمه من طرف عدد من الأساتذة، وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار جملة من الفرضيات التي تقوم عليها وقمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي stistical package for social science (SPSS) وفيما يلي تم تقسيم الدراسة الميدانية إلى ثلاث مباحث متمثلة في:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على دلالتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها كما تم الحصول على البيانات والمعلومات الأولية عن طريق الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض مستعملين في ذلك برنامج SPSS.

المطلب الأول: متغيرات ومجتمع الدراسة

الفرع الأول: متغيرات الدراسة

بالاعتماد على الجانب النظري للموضوع وفرضيات الدراسة تتمثل هذه المتغيرات في:

أولا: المتغير التابع: تمثل أساليب المحاسبة الابداعية المتغير التابع الذي يؤثر في عناصر القوائم المالية.

ثانيا: المتغير المستقل: تمثل عناصر القوائم المالية التغير المستقل فهو دالة تمثل في المحاسبة الابداعية.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وأستاذة جامعيين ومحاسبين في البنوك باعتبارهم الطرف المستخدم للقوائم المالية.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

استخدمت الباحثة في هذه الدراسة بيانات ثانوية متمثلة في الجانب النظري للدراسة التي تم الحصول عليها من الكتب والدراسات السابقة والمجلات والملتقيات وغيرها من المنشورات المتعلقة بالموضوع أما البيانات الأولية فتمثل الجانب الميداني للدراسة متمثلة في إجابات عن أسئلة الاستبيان.

الفرع الأول: تصميم أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كإحدى أدوات الدراسة وقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين:

أولا: يوضح البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع احتوت على 4 فقرات هي المؤهل العلمي، التخصص، طبيعة العمل، الخبرة.

ثانيا: انقسم إلى 4 محاور وكل محور يضم مجموعة من الفقرات كالآتي:

01– المحور الأول: يبين أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل ويتكون من (07) فقرات تتمثل في:

1-تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية الايراد لاتزال موضع الشك.

2-تسجيل إيراد مزيف.

3-زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحده.

4-نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبة سابقة أو لاحقة.

5-الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.

6-نقل الايرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة.

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

02–المحور الثاني: يبين أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي ويتكون من (07) فقرات تتمثل في:

1-الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية.

2-الأصول الثابتة: لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية.

3-الإستثمارات المتداولة: يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.

4-النقدية: لا يتم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.

5-الذمم المدينة: التلاعب بها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.

6-الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

7-الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها.

03-المحور الثالث: يبين أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية ويتكون من (05) فقرات تتمثل في:

1-تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري.

2-تعدل تصنيف النفقات الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية.

3-تتلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.

4-تعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة إيجابية.

5-إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف.

04-المحور الرابع: يبين دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية ويتكون من (05) فقرات تتمثل في:

1-تشجيع المستثمرين على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة.

2-التهرب الضريبي يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الابداعية بمباركة المالكين الرئيسين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.

3-زيادة القيمة السوقية للشركة.

4-المنافع الادارية (مثل زيادة المكافآت الادارية في حال ارتباط من حقوق شراء الأسهم).

5-المحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين.

وبغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقياس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت الثلاثي الدرجات لقياس رأي الأفراد بخصوص الأسئلة التي يتناولها الاستبيان يسهل عملية ترميز الإجابات وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3–1): مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

الفرع الثاني: عرض أداة الدراسة

تم توزيع (40) استمارة على عينة الدراسة وكانت نسبة الردود (30) ونسبة الاستمارات غير مستلمة (6) وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد (4) استمارة لعدم جدية الإجابة عليهم وعدم استيفائها بالشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان وبذلك يكون الاستبانات الخاضعة للدراسة (30) استبانة.

الجدول رقم (3–2): الإحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	إجمالي العينة	
	التكرار	النسبة
الاستمارات الموزعة	40	%100
الاستمارات الملغاة	4	%10
الاستمارات غير المستلمة	6	%15
الاستمارات الصالحة	30	%75

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: اختبار سلامة الاستبيان

قامت الباحثة بتحكيم الاستبيان قبل توزيعه على مجموعة من المحكمين تألفت من أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة وقد طلبت الباحثة من المحكمين إبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة المحاور الرئيسية للاستبيان وكذلك مناسبة الفقرات لكل محور من محاور الاستبيان وبناءا على ذلك تم تعديل بعض الأسئلة وحذف بعضها انسجاما مع ملاحظات المحكمين كما تمت صياغة الاستبيان بشكله النهائي.

المبحث الثاني: التحليل الوصفي لخصائص العينة الدراسة

بعد ما تم حصر مجتمع الدراسة في مجموعة معينة قمنا بتحليل العينة الإحصائية المكونة من الأكاديميين ومحافظي الحسابات ومدراء البنوك والمؤسسات وذلك بتوزيعها حسب كل من المؤهل العلمي، التخصص، وطبيعة العمل، الخبرة باستخدام البرنامج التحليل الاحصائي SPSS.

المطلب الأول: تحليل خاصية المؤهل العلمي

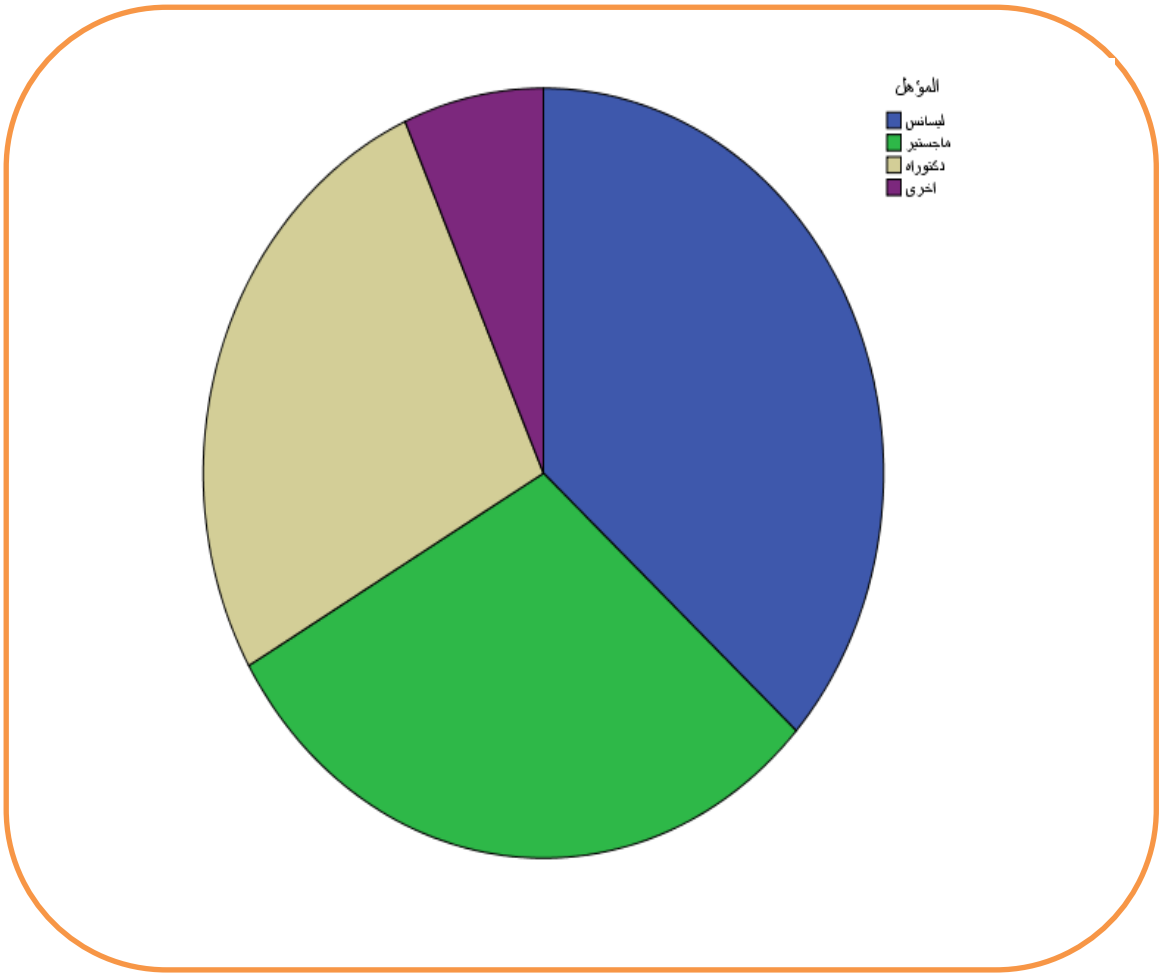
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم(3-3): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	11	%36.7
ماجستير	9	%30
دكتوراه	8	%26.7
شهادات أخرى	2	%6.7
المجموع	30	%100

المصدر:من إعداد الطالبة

الشكل رقم(3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية المؤهل العلمي



نلاحظ من خلال الجدول (3-3) والشكل رقم (3-1) الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي أن حاملي شهادة ليسانس كانت الأكثر بين افراد عينة الدراسة إذ بلغ عددهم 11 أي ما نسبته

36.7% واحتل مؤهل ماجستير المرتبة الثانية حيث بلغ عددهم 9 أي بنسبة 30% واحتلت الدكتوراه المرتبة الثالثة حيث بلغ عددهم 8 أي بنسبة 26.7% واحتل الشهادات الأخرى المرتبة الرابعة حيث بلغ عددهم 2 أي بنسبة 6.7%، وهذا يدعم الإجابة عن الاستبانة بسبب كونهم يمتلكون المؤهلات العلمية أوالعملية المناسبة.

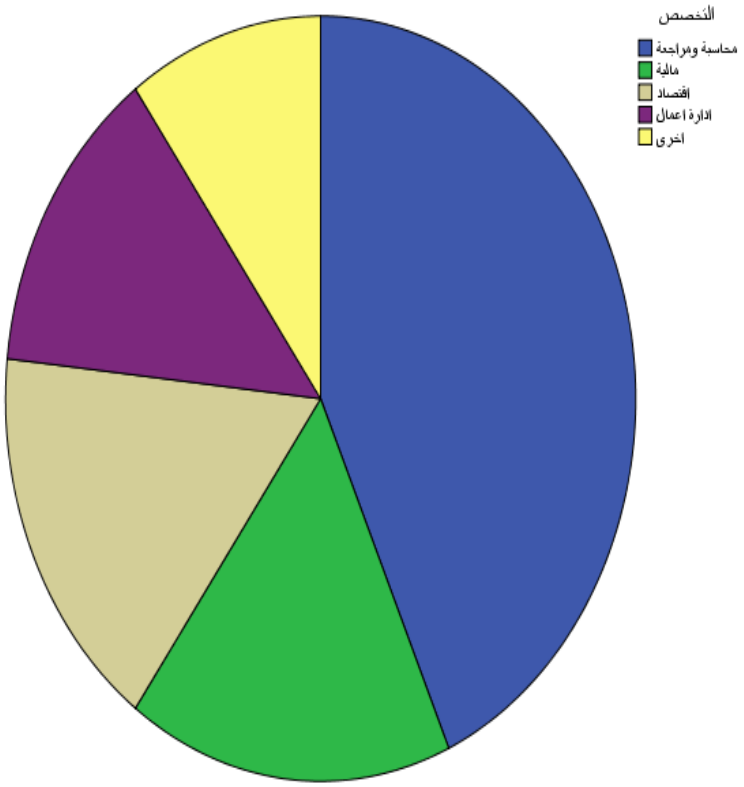
المطلب الثاني: تحليل خاصية التخصص العلمي

الجدول رقم(3-4): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
محاسبة ومراجعة	13	%43
مالية	05	%16.7
اقتصاد	05	%16.7
إدارة أعمال	04	%13.3
تخصصات أخرى	03	%10
مجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم(3-2): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي



نلاحظ من خلال الجدول (3-4) والشكل رقم (3-2) الخاص بتمثيل عينة الدراسة حسب خاصية التخصص العلمي، أن تخصص محاسبة ومراجعة كان الأكثر بين أفراد عينة الدراسة إذ بلغ عددهم 13 أي بنسبة 43.3% أما مالية واقتصاد يتوزعون توزيعا عادلا حيث بلغ عددهم 05 بنسبة 16.7% أما والتخصصات الأخرى بنسبة ضعيفة على التوالي 13.3%، 10%، وهذا يعطي على أن الفئة المستبانة كانت لها خلفية علمية مؤهلة للإجابة على أسئلة الاستبانة وأن إجاباتهم تكون واقعية ولها مصداقية عالية بما يخص موضوع المحاسبة الابداعية.

المطلب الثالث: تحليل خاصية حسب طبيعة العمل

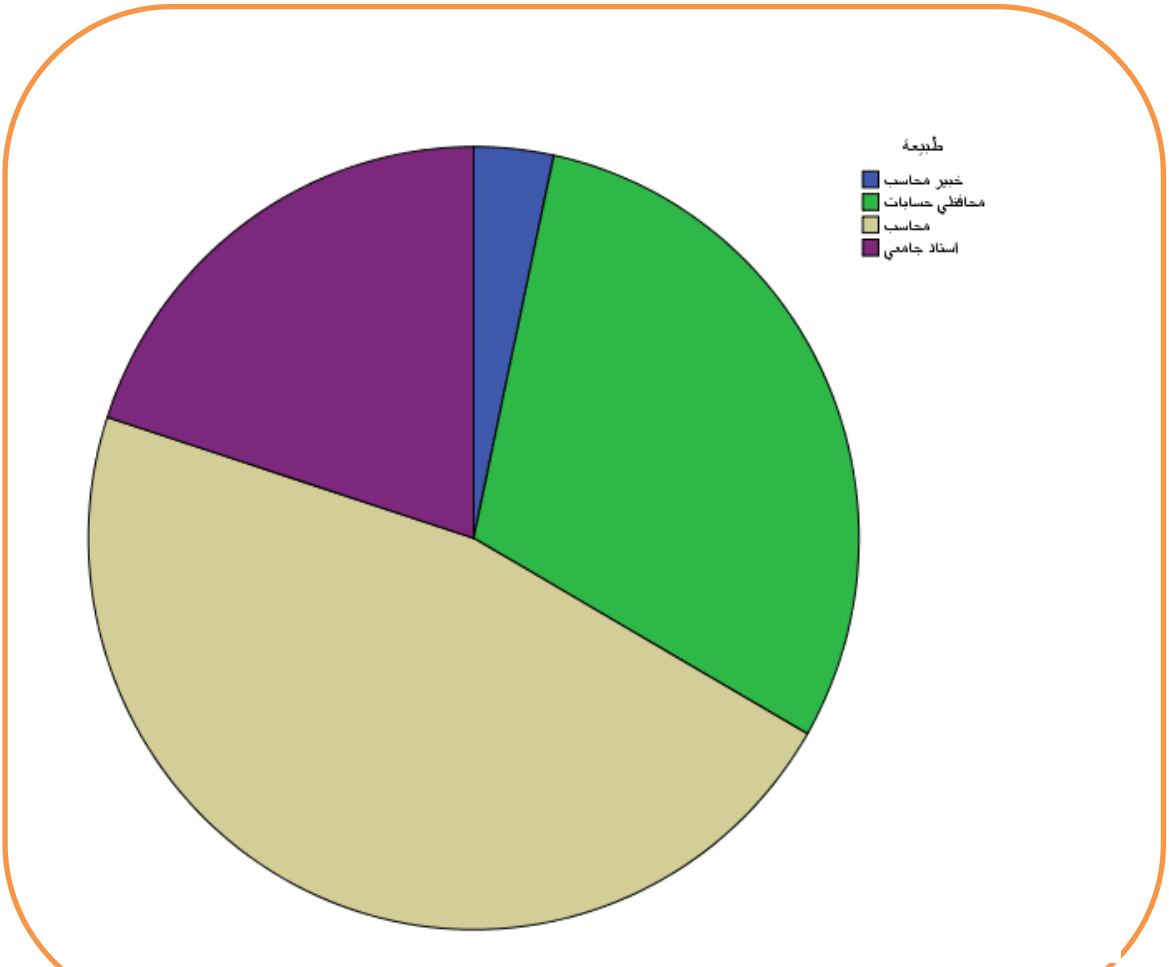
الجدول رقم(3-5): توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	التكرار	النسبة
خبير محاسب	01	%3.3
محافظي حسابات	09	%30
محاسب	14	%46.7

أستاذ جامعي	06	%20
مجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم(3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب خاصية طبيعة العمل



تتكون عينة الدراسة من 30 فرد حيث يوضح الجدول (3-5) والشكل رقم (3-3) والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل حيث كانت أغلبيتهم محاسب بنسبة 46.7% ثم يليها محافظي الحسابات بنسبة 30% وأستاذ جامعي 20% و خبير محاسب بنسبة 3.3%.

المطلب الرابع: تحليل خاصية سنوات الخبرة المهنية

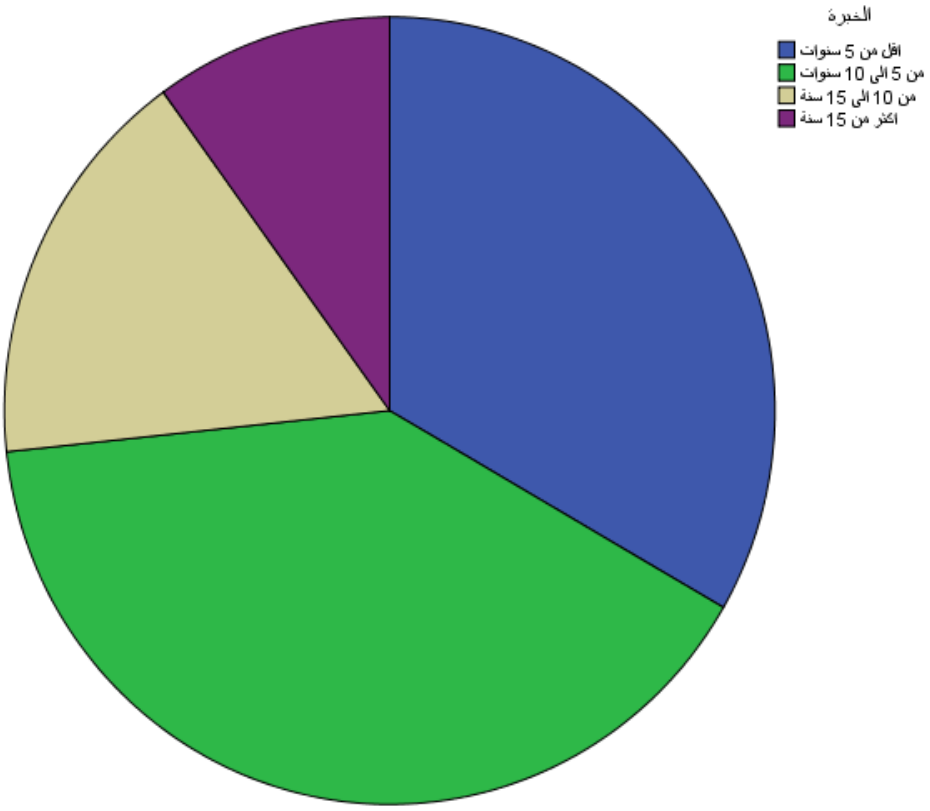
يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية

الجدول رقم(3-6): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	10	%33.3
من 5 إلى 10 سنوات	12	%40
من 10 إلى 15 سنة	05	%16.7
أكثر من 15 سنة	03	%10
المجموع	30	%100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

الشكل رقم(3-4): تمثيل عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة



يمثل الجدول (3-6) والشكل (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة أن الخبرة من 5إلى 10سنوات كانت أكثر بين أفراد عينة الدراسة إذ بلغ عددهم 12 أي بسنبة 40% ثم تليها الخبرة أقل من 5سنوات إذ بلغ عددهم 10 أي بنسبة 33.3 % وفي حين لا يوجد فارق كبير لأصحاب خبرة من 10 إلى 15 سنة، وأكثر من 15 سنة بنسبة 16.7%، 10% على التوالي، وهذا ما يعني احتكاك عينة الدراسة بالواقع العملي والمهني مما ينعكس ايجابيا على صحة ايجاباتهم على الاستبانة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة

لأغراض تحليل البيانات استخدمنا البرنامج الإحصائي (SPSS) كما استخدمت الباحثة التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

المطلب الأول: إجراءات معالجة الاستبيان

بغرض تسيير معالجة الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابات باستخدام مقياس ليكارت ذي الثلاث درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة وآراء الإجابات وذلك بإعطاء رقم 1 لخيار غير موافق، 2 محايد، 3 موافق، وبعد ذلك نقوم بحساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) عن طريق حساب طول الفترة أولاً وهي عبارة عن حاصل قسمة 2 على 3 حيث يمثل الرقم 3

عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، من 2 إلى 3 مسافة ثانية) و3 تمثل عدد الاختبارات وعند قسمة 2 على 3 يساوي 0.66 ويصبح التوزيع كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–7): أطوال الفترات حسب مقياس ليكارت الثلاثي

المتوسط الحسابي المرجح	المستوى
من 1 إلى1.66	غير موافق
من 1.67إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: تحليل نتائج محاور الدراسة واختبار الفرضيات

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول من الاستبيان واختبار الفرضية الأولى

يبين الجدول رقم (3–8) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل.

الجدول رقم (3–8): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت) %	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	17	09	04	2.43	0.727	موافق	1
	%	56.7	30	13.3				

2	(ت)	14	10	06	2.26	0.784	محايد	7
	%	46.7	33.3	20				
3	(ت)	18	06	06	2.40	0.813	موافق	5
	%	60	20	20				
4	(ت)	19	05	06	2.43	0.817	موافق	2
	%	63.3	16.7	20				
5	(ت)	15	13	02	2.43	0.626	موافق	3
	%	50	43.3	6.7				
6	(ت)	17	07	06	2.36	0.808	موافق	6
	%	56.7	23.3	20				
7	(ت)	17	09	04	2.43	0.727	موافق	4
	%	56.7	30	13.3				
المتوسط العام لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل					2.39	0.757	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3_8) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.39 والانحراف المعياري المقدر بـ 0.757، تأييد أفراد العينة لوجود تأثير إيجابي على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الأول من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة " تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية الايراد لا تزال موضع الشك" على متوسط حسابي قدر بـ 2.43 وانحراف معياري قدره0.727 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أنها تمثل أبرز نقاط أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل.

2-لقد تحصلت العبارة " تسجيل إيراد مزيف " على متوسط حسابي قدر بـ2.26 وانحراف معياري قدره 0.784 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على المحايد من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها أقل تأثيرا على قائمة الدخل حسب رأي عينة البحث.

3-لقد تحصلت العبارة " زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحده" على متوسط حسابي قدر بـ2.40 وانحراف معياري قدره 0.813 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل أن زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحده له تأثيرا إيجابيا على قائمة الدخل.

4-لقد تحصلت العبارة " نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبة سابقة أو لاحقة" على متوسط حسابي قدره بـ2.43 وانحراف معياري قدره 0.817 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبة سابقة أو لاحقة تؤثر إيجابيا على قائمة الدخل بدرجة عالية.

5-لقد تحصلت العبارة " الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات " على متوسط حسابي قدره بـ 2.43 وانحراف معياري قدره 0.626 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات تؤثر تأثيرا إيجابيا على قائمة الدخل.

6-لقد تحصلت العبارة " نقل الايرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة " على متوسط حسابي قدره بـ 2.36 وانحراف معياري قدره 0.808 لتحصل على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن نقل الايرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة يؤثر إيجابيا على قائمة الدخل.

7-لقد تحصلت العبارة " نقل المصاريف المترتبة على الشركة مستقبلا إلى فترات المالية الحالية لظروف خاصة" على متوسط حسابي قدره بـ 2.43 وانحراف معياري قدره 0.727 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس

ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من طرف أفراد العينة مما يدل على أن " نقل المصاريف المترتبة على الشركة مستقبلا إلى فترات المالية الحالية لظروف خاصة تؤثر على قائمة الدخل.

الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني من الاستبيان واختبار الفرضية الثانية

يبين الجدول رقم (3-9) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي.

الجدول رقم (3-9): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت) %	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	23	06	01	2.73	0.520	موافق	2
	%	76.7	20	3.3				
2	(ت)	19	04	07	2.40	0.855	موافق	6
	%	63.3	13.3	23.3				
3	(ت)	17	10	05	2.53	0.571	موافق	4
	%	56.7	33.3	16.7				
4	(ت)	15	10	05	2.33	0.758	محايد	7
	%	50	33.3	16.7				
5	(ت)	19	07	04	2.50	0.731	موافق	5
	%	63.3	23.3	13.3				
6	(ت)	25	04	01	2.80	0.484	موافق	1
	%	83.3	13.3	3.3				
7	(ت)	21	08	01	2.66	0.546	موافق	3

				3.3	26.7	70	%	
	موافق	0.637	2.56	المتوسط العام لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي				

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-9) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.56 والانحراف المعياري المقدر بـ 0.637، تأييد أفراد العينة لوجود تأثير إيجابي على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثاني من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة " الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية" على متوسط حسابي قدر بـ2.73 وانحراف معياري قدره 0.520 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الأساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي تؤثر على تأثيرا إيجابيا عليها.

2-لقد تحصلت العبارة " الأصول الثابتة: لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية" على متوسط حسابي قدر بـ 2.40 وانحراف معياري قدره 0.855 لتحصل على الرتبة السادسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها تؤثر على تأثيرا إيجابيا على قائمة المركز المالي.

3-لقد تحصلت العبارة " الإستثمارات المتداولة: يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية" على متوسط حسابي قدر بـ 2.53 وانحراف معياري 0.571 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها لها تأثيرات إيجابية في قائمة المركز المالي.

4-لقد تحصلت العبارة " النقدية: لا يتم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة" على متوسط حسابي قدر بـ 2.33 وانحراف معياري 0.758 لتحصل على الرتبة السابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على المحايد من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها ضعيفة لا تؤثر في قائمة المركز المالي.

5-لقد تحصلت العبارة " الذمم المدينة: التلاعب بها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة" على متوسط حسابي قدر بـ 2.50 وانحراف معياري 0.731 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها لها ثأثيرات في قائمة المركز المالي.

6-لقد تحصلت العبارة " الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة الحقوق الملكية " على متوسط حسابي قدر بـ 2.80 وانحراف معياري 0.484 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها لها تأثيرات إيجابية وقوية على قائمة المركز المالي.

7-لقد تحصلت العبارة " الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها" على متوسط حسابي قدر بـ 2.66 وانحراف معياري 0.637 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن عبارة الموجودات الطارئة تؤثر إيجابيا على قائمة المركز المالي.

الفرع الثالث: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الثالثة

يبين الجدول رقم (3-10) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية.

الجدول رقم (3-10): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت) %	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	24	05	01	2.76	0.504	موافق	1
	%	80	16.7	3.3				
2	(ت)	21	07	02	2.63	0.614	موافق	2
	%	70	23.3	6.7				
3	(ت)	08	04	18	1.66	0.884	غير موافق	5
	%	26.7	13.3	60				
4	(ت)	15	13	02	2.43	0.626	موافق	3
	%	50	43.3	6.7				
5	(ت)	17	05	08	2.30	0.876	محايد	4
	%	56.7	16.7	26.7				
المتوسط العام لمحور تأثير أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية					2.35	0.700	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-10) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.35 والانحراف المعياري المقدر بـ 0.700، تأييد أفراد العينة لوجود تأثير إيجابي على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الثالث من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة " تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري" على متوسط حسابي قدر بـ2.76 وانحراف معياري قدره 0.504 لتحصل على الرتبة الأولى وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن أسلوب المحاسبة الابداعية يؤثر تأثيرا إيجابيا على قائمة التدفقات النقدية.

2-لقد تحصلت العبارة " تعدل تصنيف النفقات الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية" على متوسط حسابي قدر بـ 2.63 وانحراف معياري قدره 0.614 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن هذا الأسلوب إيجابي يؤثر على قائمة التدفقات النقدية.

3-لقد تحصلت العبارة " تتلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية والتشغيلية" على متوسط حسابي قدر بـ 1.66 وانحراف معياري قدره 0.884 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على غير الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن هذا الأسلوب سلبي يؤثر على قائمة التدفقات النقدية.

4-لقد تحصلت العبارة " تعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة إيجابية" على متوسط حسابي قدر بـ 2.43 وانحراف معياري قدره 0.626 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها تؤثر على قائمة التدفقات النقدية.

5-لقد تحصلت العبارة " إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف" على متوسط حسابي قدر بـ 2.30 وانحراف معياري قدره 0.876 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على محايد من قبل أفراد العينة مما يدل على أنها لا تؤثر على قائمة التدفقات النقدية.

الفرع الرابع: تحليل نتائج المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضية الرابعة

يبين الجدول رقم (3-11) إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية.

الجدول رقم (3-11): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية

رقم المعيار	التكرار النسبة	الاستجابات			المؤشرات الإحصائية			
	(ت) %	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
1	(ت)	22	06	02	2.66	0.606	موافق	3
	%	73.3	20	6.7				
2	(ت)	23	06	01	2.73	0.520	موافق	2
	%	76.7	20	3.3				
3	(ت)	26	03	01	2.83	0.461	موافق	1
	%	86.7	10	3.3				
4	(ت)	18	09	03	2.50	0.682	موافق	4
	%	60	30	10				
5	(ت)	19	07	04	2.50	0.731	موافق	5
	%	63.3	23.3	13.3				
المتوسط العام لمحور دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية					2.64	0.6	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

لقد بينت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (3-11) الوسط الحسابي المرجح لإجابات المحور والذي هو بمقدار 2.64 والانحراف المعياري المقدر بـ 0.6، تأييد أفراد العينة لوجود دوافعر إيجابية على استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية ويتمثل ذلك من خلال إجابات المحور الرابع من الاستبيان:

1-لقد تحصلت العبارة " تشجيع المستثمرين على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة" على متوسط حسابي قدر بـ2.66 وانحراف معياري قدره 0.606 لتحصل على الرتبة الثالثة وبالنظر إلى مقياس ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن دافع استخدام المحاسبة الابداعية يؤثر تأثيرا إيجابيا على عناصر القوائم المالية.

2-لقد تحصلت العبارة " التهرب الضريبي يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الابداعية بمباركة المالكين الرئيسين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي" على متوسط حسابي قدر بـ 2.73 وانحراف معياري قدره 0.520 لتحصل على الرتبة الثانية وبالنظر إلى ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن هذا الدافع يؤثر تأثرا إيجابيا على عناصر القوائم المالية.

3-لقد تحصلت العبارة " زيادة القيمة السوقية للشركة" على متوسط حسابي قدر بـ 2.83 وانحراف معياري قدره 0.461 لتحصل الرتبة الأولى وبالنظر إلى ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن هذا الدافع يؤثر تأثيرا قويا على عناصر القوائم المالية.

4-لقد تحصلت العبارة " المنافع الادارية (مثل زيادة المكافآت الادارية في حال ارتباط من حقوق شراء الأسهم)" على متوسط حسابي قدر بـ 2.50 وانحراف معياري قدره 0.682 لتحصل على الرتبة الرابعة وبالنظر إلى ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الدافع يؤثر كذلك على عناصر القوائم المالية.

5-لقد تحصلت العبارة " المحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين" على متوسط حسابي قدر بـ 2.50 وانحراف معياري قدره 0.731 لتحصل على الرتبة الخامسة وبالنظر إلى ليكارت الثلاثي فإن العبارة تحصلت على الموافقة من قبل أفراد العينة مما يدل على أن الدافع يؤثر إيجابيا على عناصر القوائم المالية.

الفرع الخامس: تحليل النتائج الإحصائية لجميع المحاور

يوضح الجدول رقم (3-12) تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور

الجدول رقم (3-12): تلخيصا للنتائج الإحصائية لجميع المحاور

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة	الرتبة
أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل	2.39	0.757	موافق	3
أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي	2.56	0.637	موافق	2
أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية	2.35	0.700	موافق	4
دوافع إستخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية	2.64	0.6	موافق	1

جميع المحاور	2.48	0.673	موافق	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لنتائج الاستبيان

تبين من الجدول رقم (3-12) بأن جميع المحاور قد تحصلت على متوسطات حسابية تفوق أدنى متوسط حسابي للموافقة والمقدر حسب مقياس ليكارت الثلاثي 2.34 وقد بلغ متوسط المتوسطات لجميع المحاور بـ 2.48 الذي يتوافق مع معيار ليكارت الثلاثي مع الموافقة من قبل أفراد عينة الدراسة على محتوى تلك المحاور وقد احتل محور دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية احتل المرتبة الاول بمتوسط حسابي قدر بـ 2.64 وانحراف المعياري قدره 0.6 أما واحتل أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدر بـ 2.56 وانحراف معياري قدره 0.637 واحتل محور أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدر بـ 2.39 وانحراف معياري قدره 0.757 واحتل محور أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدر بـ 2.35 وانحراف معياري قدره 0.70.

خلاصة الفصل الثالث:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري في هذا الموضوع وتجسيد ذلك في الجانب التطبيقي منه، بتوزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومكلفين بالدراسة ومدراء البنوك والمؤسسات وبعد تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي المتمثلة في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري وذلك باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS تم ملاحظة أن هناك وجهات نظر مختلفة بين الموافقة والمحايدة وغير موافق، وبعد تحليل النتائج توصلت الباحثة للإجابة عن الفرضيات المصاغة في هذا الفصل وذلك من خلال:

- تؤثر أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل من خلال تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية الايراد لا تزال موضع الشك.
- كما تؤثر تأثيرا ايجابيا على قائمة المركز المالي من خلال الاستثمارات طويلة الأجل تقوم بتغير طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
- أساليب المحاسبة الابداعية تلعب تأثيراتها على قائمة التدفقات النقدية عن طريق تصنف تكاليف الرأسمالي تدفق نقدي استثماري.
- دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الابداعية يلعب دورا أساسيا في زيادة القيمة السوقية للشركة والتهرب الضريبي.

الخاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها هذا مما أدى إلى ظهور المراجعة لأنها الركيزة الأساسية في الشركة، كون أنها تلعب دورا أساسيا في فحص السجلات والدفاتر المحاسبية ومراجعة عناصر القوائم المالية، وفق المعايير المحددة.

كذلك أصبحت المحاسبة الابداعية أكثر الموضوعات التي نالت اهتمام المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية في الآونة الأخيرة لجأ الكثير من إدارات شركات الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة فيها سعيا منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها بغرض تحقيق أهداف محددة مسبقا وكانت طريقة التلاعب والاحتيال في عناصر القوائم المالية.

وانطلاقا من إشكاليتنا المطروحة: **مامدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المعدة وفق أسس المحاسبة الابداعية؟**

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والميدانية وإجراءات التحليل الإحصائي المطلوب، يمكن اختبار نتائج الفرضيات كما يلي:

نتائج اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية، توصلت الباحثة بعد اختبار الفروض إلى ما يلي:

الفرضية الأولى: "نلاحظ بأن المحاسبة تؤثر تأثيرا إيجابيا على قائمة الدخل وخاصة في عبارة تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية الايراد لا تزال موضع الشك وهنا توضح لنا بأن المحاسبة الابداعية لعبت دورا في التلاعب على تسجيل الايراد.

الفرضية الثانية: "أن أكثر الاساليب المستخدمة في قائمة المركز المالي تتمحور في الاستثمارات طويلة الأجل تقوم بتغييرها إلى طريقة حقوق الملكية".

الفرضية الثالثة: "تؤثر أساليب المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية بطريقة ايجابية بحيث تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي اسثماري"

الفرضية الرابعة:"ان دوافع استخدام المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية يعتبر عنصرا مهما في نجاح أي شركة لأنها تؤثر تأثيرات ايجابية على عناصرها وأكثرها تكون في زيادة القيمة السوقية والتهرب الضريبي".

نتائج الدراسة:

من خلال تحليل واختبار فرضيات الدراسة توصلت الباحثة إلى أهم النتائج التالية:

1. إن المحاسبة الابداعية هي مجموعة الاساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة.
2. المحاسبة الابداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا من التلاعب في الأرقام المحاسبية لإظهار بما يفضل أن تكون عليه.
3. إن الموظفين في الشركات ومدققي الحسابات يرون أن أساليب المحاسبة الابداعية تؤثر تأثيرا مرتفع في مصداقية القوائم المالية.
4. أهم دوافع استخدام المحاسبة الابداعية في الشركات النظر المهنية الرغبة في تحسين المركز المالي للحصول على التمويل والرغبة في الحصول على تعويضات إدارية.

التوصيات:

بعد استخلاص نتائج الدراسة وبعد الرجوع إلى أدبيات الدراسة توصي الباحثة مايلي:

1. المحاسبة الإبداعية مجال واسع لا يمكن لهذه الدراسة التعرض لجميع الجوانب المتعلقة به، وقد تناولت هذه الدراسة دوافع وأساليب المحاسبة الابداعية، لذلك يجب البحث في أساليب إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات وتحليل آثارها، واقتراح الحلول للحد منها.
2. ينبغي من مكاتب المراجعة زيادة الاهتمام بمراجعة التقارير المالية، والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
3. يجب أن يتصف المراجع بالمعقولية بما يمكن اكتشافه من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة والاحتيال الجوهري فمن الصعب أن يتحمل المراجع مسؤولية عدم اكتشاف الغش نظرا لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة تحول دون اكتشاف حالات التزييف والتواطؤ في بعض الحالات.

4. ضرورة أن يولى المدققين الخارجيين عند تنفيذ عملية مراجعة الحسابات جميع عناصر القوائم المالية الاهتمام الكافئ، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها.
5. إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الابداعية.
6. ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لنوعية المتهمين بمهنة المحاسبة والتدقيق بموضوع ممارسات المحاسبة الابداعية وأثرها في نشوء الأزمات المالية العالمية.
7. ضرورة قيام مراجع الحسابات بالتخطيط والتنفيذ السليم لمهمة المراجعة، وألا يقبل أي عملية مراجعة في حين لا يستطيع تنفيذها بدرجة مقبولة، بالإضافة إلى أهمية تزويد مكتب المراجعة لعملائه بالنشرات والتعميمات وما يستجد في أمور المهنة.
8. العمل على تنمية الثقافة المحاسبية بين المهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية لمستخدمي البيانات المالية وبشكل يتم فيه بيان الممارسات الابداعية التي تمارسها بعض الشركات في عناصر القوائم المالية.
9. زيادة الوعي المحاسبي وتنمية الثقافة المحاسبية بشأن المحاسبة الابداعية عند مستخدمي البيانات المالية.

آفاق البحث:

تناول هذا الموضوع مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الابداعية، فهذه الدراسة في فك بسيط لجزء كبير من التعقيدات وهذه الدراسة المتواضعة لا تخلو من النقائص ككل بحث ونظرا لاتساع الموضوع وقبل طي الصفحات، نود أن نضع بعض العناوين التي قد تكون كأساس لبحوث مستقبلية نذكر منها:

- دور المراجع في ممارسة المحاسبة الابداعية.
- أثر المحاسبة الابداعية على عناصر القوائم المالية.

المراجع باللغة العربية:

❖ الكتب:

1.أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

2.أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.

3.أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية "النموذج الدولي الجديد"**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

4.ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة المعايير واجراءات، الطبعة الخامسة، جامعة قاريونس، ليبيا، 2008.

5.اسماعيل ابراهيم جمعة وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، مصر، .1996

6.أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الطبعة الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

7.أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الطبعة الخامسة، الدار الجامعية، مصر، 2005.

8.بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، الجزائر، 2010.

9.حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، المكتبة العصرية، جامعة مصر، 2007.

10.حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاصي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الثاني، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

11.حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

12.حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

13.حسين مبروك، الكامل في القانون التجاري، منشورات دحلب، الجزائر، 2000.

14.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، الأردن، 1980.

15.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

16.محمد سمير الصبان وعبد الله عبد العظيم هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

17.خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

18.خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

19.خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSS&IASS2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

20.رضوان حلو حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

21.رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية (قياس بنود قائمة المركز المالي)**، الطبعة الأولى، درا حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.

22.سيد عطا الله السيد، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الرايد للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

23.طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية (دوافعها – أساليبها – آثارها)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2011.

24.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية**، الجزء الاول، الدار الجامعية، مصر، 2004.

25.طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2007.

26. طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الاعداد والعرض والتحليل**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2000.

27.طارق عبد العال(4)، **موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية**، الجزء الأول عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

28.طلال محمد الجحاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن،2009

29.عبد الفتاح الصحن محمد الصحن وحسن أحمد عبيد وشريفة على حسن، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007.

30.غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2006.

31.القاضي حسين ودحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية**، مؤسسة الوراق، الأردن، 1999.

32.كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، مصر،2001.

33.كمال عبد السلام علي وخالد المعتصم، **أصول المراجعة، المنصورة**، مصر، 2003.

34.محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

35.محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

36.محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الي التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

37.محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.

38.محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.

39.محمد سمير الصبان ومحمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير والتطبيق**، الدار الجامعية، لبنان، 1990.

40.محمد عباس البدوي وعبد الوهاب نصر علي، **المحاسبة المالية مدخل نظم المعلومات**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008.

41.محمد عباس بدوي، **المحاسبة وتحليل القوائم المالية**، بالمكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.

42.محمد عبد الحميد محمد عطية، **موسوعة معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، دار التعليم الجامعي،مصر، 2014.

43.مصطفى يوسف الكافي، **تدقيق الحسابات (في ظل البيئة الالكترونية و اقتصاد المعرفة)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.

44.نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الدار الاكاديمية، طرابلس، 2010.

45.هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

46.هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

47.وليم توماس وامرسون هنكي، **تعريب ومراجعة حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ، الرياض، 1986.

48.يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

❖ البحوث الجامعية:

1.اكرام الشادلي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.

2.أحمد برير، **جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

3.بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011/2010.

4.بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، رسالة الماجستير، العلوم الاقتصادية العلوم التجارية والتسيير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012/2011.

5.حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

6.سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003.

7.سعيدة عزة، **دور المراجعة الخارجية ومساهمتها في ترشيد القرارات المالية**، مذكرة ماستر، العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دورة جوان 2013.

8.شدري معمر سعاد، **دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فرع مالية مؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2008 / 2009.

9.طرابلسي سليم، **تفعيل نظم المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

10.عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

11.علي مانع صنيهيت شرار المطيري، **دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

12.علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الجزائر، 2008.

13.عمر إقبال المشهداني، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**، مسابقة بحثية، 2006.

14.عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع إدارة الإعمال، جامعة الجزائر، 2008/2007.

15.غاشوش عايدة ولقصير مريم، **دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة منتورى، قسنطينة، 2011.

16.غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة**، مذكرة ماستر، كلية الحقوق والعلوم الإقتصادية، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003.

17.لقليطي لخضر، **مراجعة الحسابات و واقع الممارسة المهنية في الجزائر**، رسالة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة لحاج لخضر، باتنة، 2008/ 2009.

18.ليندا حسن الحلبي، **دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الجزائر، 2009.

19.ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

20.مامة مفتاح، **دور المراجعة الخارجية في الحكم على صدق وشرعية القوائم المالية**، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012/2011.

21.محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011/2010.

22.محمد فايق عبد الرحمن محسن، **مدى التزام المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة بتجهيز وعرض القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1)**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

23.محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية** ، رسالة الماجستير، العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص المالية والمحاسبة، جامعة المدية، 2007/.2008

24.مريم لودية، **آفاق تطوير مراجعة الحسابات في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2012/2011.

25.مصطفى محمود مصطفى، **دور معايير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات**، رسالة ماجستير، تخصص مراجعة الحسابات، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2008.

26.المنوبية صالحي، **قياس بنود القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مذكرة ماستر، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، دورة جوان 2012. 27.مولاي نصيرة، **دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير**، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012/2011.

28.ميساء محمد سعد أبو تمام، **مدى إدارك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي**، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الجزائر، 2013/2012.

29.ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

30.وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والتجارية، تخصص علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

❖ الندوات والملتقيات:

1.مرزاقة صالح و بوهرين فتيحة، **الابداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، يومي 12و13 ماي 2010 ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة دحلب سعد، البليدة.

2. مسعود درواسي وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة**، ورقة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يومي 13 و14 ديسمبر 2011، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة.

3.هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، **نموذج مقترح لتقييم جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

❖ المجلات:

1.أحمد لعماري وحكيمة مناعي، **ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين لتقليل من مخاطر الانحراف في انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية**، مجلة علوم انسانية، العدد 45، 2010.

2.حس فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد، العدد 27، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الإسراء، 2011.

3.رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق، جامعة للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010.

4.طارق حماد المبيضين وأسماه عبد المنعم، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية**، أبحاث اقتصادية وادارية، العدد الثامن، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.

5.عقاري مصطفى، **المعيار المحاسبي الدولي رقم (01)، عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، الجزائر، 2007.

6.قورين حاج قويدر، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات**، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة الشلف، الجزائر، 2012.

7.محمد بشير غوالي، **دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة الباحث كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

8.وسن عبد الصمد نجم الجعفري، **دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية**، مجلة المحاسبون، العدد 51، 2011.

❖ القوانين والمراسيم:

1.الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 32، الموافق لـ 01 ماي 1999.

2.وزارة المالية، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لحضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص تدقيق محاسبي

استمارة استبيان

في إطار تحضير رسالة ماستر تخصص تدقيق محاسبي تحت عنوان "مدى مصداقية مراجعة الحسابات على القوائم المالية المعدة وفق أسس المحاسبة الإبداعية".

يعتبر هذا الاستبيان جزء من البحث ونظرًا لخبرتكم في هذا المجال وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة، يرجى التكرم بتقديم إجابتكم على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية، علمًا بأن هذه الإجابات ستعامل بالسرية التامة ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم مسبقا على حسن تعاونكم مع فائق الاحترام والتقدير

الطالبة:

صولي هناء

الجزء الأول: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الخانة المناسبة لإجابتك .

1-المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ أخرى ☐

مؤهل آخر أذكره .....

2-التخصص: محاسبة ومراجعة ☐ مالية ☐

اقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐

أخرى ☐

3-طبيعة العمل: خبير محاسب ☐ محافظي حسابات ☐

محاسب ☐ أستاذ جامعي ☐

4-الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

الجزء الثاني: بيانات تتعلق بالدراسة

يرجى وضع العلامة(X) أمام درجة المناسبة.

1/ حسب رأيك كيف تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	تسجيل الايراد بشكل سريع فيما عملية الايراد لاتزال موضع الشك.			
02	تسجيل إيراد مزيف .			
03	زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحده .			
04	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبة سابقة أو لاحقة.			
05	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.			
06	نقل الايرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة			
07	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.			

2/ حسب رأيك كيف تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية .			
02	الأصول الثابتة : لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية .			
03	الإستثمارات المتداولة : يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم			

	محفظة الأوراق المالية .			
04	النقدية : لا يتم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة .			
05	الذمم المدينة : التلاعب بها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة .			
06	الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل ، من طريقة التكلفة إلي طريقة حقوق الملكية .			
07	الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها			

3/ حسب رأيك كيف تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
01	تصنف تكاليف التطوير الرأسمالي تدفق نقدي استثماري .			
02	تعدل تصنيف النفقات الرأسمالية بهدف التأثير على مستوى التدفقات النقدية التشغيلية .			
03	تتلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية .			
04	تعمل على تأخير كتابة شيكات الموردين لإظهار النقدية بصورة إيجابية .			
05	إطالة فترة السداد للنفقات والمصاريف .			

4/ حسب رأيك ماهي دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية على عناصر القوائم المالية اعتمادا على العناصر التالية:

	الفقرة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
01	تشجيع المستثمرين على شراء أو الاحتفاظ أو التخلص من أسهم الشركة .			
02	التهرب الضريبي يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسين و بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي .			

03	زيادة القيمة السوقية للشركة.			
04	المنافع الادارية (مثل زيادة المكافآت الادارية في حال ارتباط من حقوق شراء الأسهم).			
05	المحافظة على سقوف التمويل الممنوحة من المقرضين .			

الملحق رقم (02): نتائج إحصائية لأفراد عينة الدراسة باستخدام برنامج SPSS

Mean		2.0333	2.3000	2.8333	2.0333

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	11	36.7	36.7	36.7
	ماجستير	9	30.0	30.0	66.7
	دكتوراه	8	26.7	26.7	93.3
	اخرى	2	6.7	6.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ومراجعة محاسبة	13	43.3	43.3	43.3
	مالية	5	16.7	16.7	60.0
	اقتصاد	5	16.7	16.7	76.7
	اعمال ادارة	4	13.3	13.3	90.0
	اخرى	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

طبيعة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب خبير	1	3.3	3.3	3.3
	حسابات محافظي	9	30.0	30.0	33.3
	محاسب	14	46.7	46.7	80.0
	جامعي استاد	6	20.0	20.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من اقل	10	33.3	33.3	33.3
	سنوات 10 الى 5 من	12	40.0	40.0	73.3

	سنة 15 الى 10 من	5	16.7	16.7	90.0
	سنة 15 من اكثر	3	10.0	10.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5	م6	م7
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.4333	2.2667	2.4000	2.4333	2.4333	2.3667	2.4333
Std. Deviation		.72793	.78492	.81368	.81720	.62606	.80872	.72793

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	9	30.0	30.0	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غيرموافق	6	20.0	20.0	20.0
	محايد	10	33.3	33.3	53.3
	موافق	14	46.7	46.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	20.0	20.0	20.0
	محايد	6	20.0	20.0	40.0
	موافق	18	60.0	60.0	100.0

	Total	30	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	20.0	20.0	20.0
	محايد	5	16.7	16.7	36.7
	موافق	19	63.3	63.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	13	43.3	43.3	50.0
	موافق	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	20.0	20.0	20.0
	محايد	7	23.3	23.3	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	9	30.0	30.0	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0

	Total	30	100.0	100.0	

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5	م6	م7
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.7333	2.4000	2.5333	2.3333	2.5000	2.8000	2.6667
Std. Deviation		.52083	.85501	.57135	.75810	.73108	.48423	.54667

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	6	20.0	20.0	23.3
	موافق	23	76.7	76.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	7	23.3	23.3	23.3
	محايد	4	13.3	13.3	36.7
	موافق	19	63.3	63.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	12	40.0	40.0	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	5	16.7	16.7	16.7
	محايد	10	33.3	33.3	50.0
	موافق	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	7	23.3	23.3	36.7
	موافق	19	63.3	63.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	4	13.3	13.3	16.7
	موافق	25	83.3	83.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	8	26.7	26.7	30.0
	موافق	21	70.0	70.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2.7667	2.6333	1.6667	2.4333	2.3000
Std. Deviation		.50401	.61495	.88409	.62606	.87691

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	5	16.7	16.7	20.0
	موافق	24	80.0	80.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	7	23.3	23.3	30.0
	موافق	21	70.0	70.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	18	60.0	60.0	60.0
	محايد	4	13.3	13.3	73.3
	موافق	8	26.7	26.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	13	43.3	43.3	50.0
	موافق	15	50.0	50.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	8	26.7	26.7	26.7
	محايد	5	16.7	16.7	43.3
	موافق	17	56.7	56.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Statistics

		م1	م2	م3	م4	م5
N	Valid	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		2.6667	2.7333	2.8333	2.5000	2.5000
Std. Deviation		.60648	.52083	.46113	.68229	.73108

م1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
	محايد	6	20.0	20.0	26.7
	موافق	22	73.3	73.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	6	20.0	20.0	23.3
	موافق	23	76.7	76.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
	محايد	3	10.0	10.0	13.3
	موافق	26	86.7	86.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	3	10.0	10.0	10.0
	محايد	9	30.0	30.0	40.0
	موافق	18	60.0	60.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

م5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
	محايد	7	23.3	23.3	36.7
	موافق	19	63.3	63.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	