



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة بعنوان

دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المحاسبية

تخصص : محاسبة وتدقيق

إشراف الدكتور:

د. الحاج أحمد فوزي

إعداد الطالبات:

هيمه إسرائ

بريش رشاد

كحي سجود

قاسمي سوسن

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ التعليم العالي "أ"	أ.د زين يونس
مشرفا ومقرا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ محاضر "ب"	د الحاج أحمد فوزي
مناقشا	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	أستاذ محاضر "أ"	د . عبداللاوي يحي

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



قال تعالى :

﴿ وَقُلْ رَبِّ ادْخُلْنِيْ مَدْخَلَ صِدْقٍ وَاُخْرِجْنِيْ مَخْرَجِ صِدْقٍ
وَأَجْعَلْ لِيْ مِنْ لَدُنْكَ سُلْطٰنًا نَّصِيْرًا ﴾ صدق الله العظيم الاية ٨٠ .
الحمد لله الذي هداانا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هداانا الله
اللهم بارك لنا في عملنا و ارزقنا خير عسرنا آخرو و خير عملنا خواتمه
اللهم انا نسألك خير المسألة و خير الدعاء و خير النجاة و خير العلم و خير الثواب
اللهم ثبتنا و اجعل التوفيق هضنا في كل ما تحي و ترضى
يا رب العالمين

شكر و عرفان

الحمد لله حمدا كثيرا حتى يبلغ الحمد منتهاه والصلاة
على أشرف مخلوق أناره الله بنوره واصطفاه

انطلاقا من باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله أتقدم
بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الحاج أحمد فوزي علي
إرشاداته وتوجيهاته التي لم يبخل بها علينا يوما
كما أتقدم بجزيل الشكر والعطاء الى كل يد رافقتنا
في هذا العمل سواء من قريب او من بعيد والشكر
موصول كذلك الى أوليائنا اللذين سهروا على تقديم
لنا كل الظروف الملائمة لإنجاز هذا العمل

كما لا أنسى أن أشكر جميع الأساتذة المؤطرين الذين
قدموا لنا المساعدة، وشكر خاص للدكاترة "ميسي
سارة، نصر ضو، حميداتو صالح"

الإهداء

- بكل فخر أهدي تخرجي الى مصدر الأمان الذي استمد منه قوتي الى نور وحظي الجيد وفوزي وفخري الى سندي في هذه الحياة "أبي الغالي"
- والى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي الى من كانت ملجأى الى القلب الحنون الى من كانت دعواتها تحيطني إليك "أمي الحبيبة"
- والى الذين يدخلون القلب بلا استئذان الى "اخوتي الغاليين"

"كحي سجدود"





الإهداء

الحمد لله الذي أنامر لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على هذا الواجب ووفقنا لإنجاز هذا العمل .

من قال أنا لها نالها لم تكن الرحلة قصيرة ولا
ينبغي لها أن تكون أن تكون، لم يكن الحلم قريبا
ولا الطريق محفوفًا بالتسهيلات لكني فعلتها
ونلتها .

الى من لا يضاھيھما أحد في الكون، الى من أمرنا
الله ببرھما، الى من بذلا الكثير ، وقدمنا ما لم يكن
يرد، اليكما تلك الكلمات " أمي وأبي الغاليان"
أهدي لكما هذا الإنجاز، فقد كنتما خير داعم لي
في مسيرتي الدراسية .

الى من قال فيهم "سنشد عضدك بأخيك"
الى من شهدوا معي متاعب الدراسة وسهر الليالي،
من كانوا خير عون لي في دربي، من أمسكوا بيدي
حين توقفت الحياة عن مد يدها لي... "إخوتي"
ال من كانت طيلة هذا العمل ومدت يد العون لي
صديقتي الحبيبة "العابد حفيظة"

الإهداء

وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيَّ عَظِيمًا ♥.
مهما كتبت من عباراتٍ تخرج فلن
أجد

أصدق من قوله تعالى :

(وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الْحَمْدُ لِلَّهِ رَبِّ
الْعَالَمِينَ) "

فالحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه

فالحمد لله الذي لا يضاهاى نعمته و

فضله أى شئ

أهدي تخرجي وفرحتي لأبي لأمي

لأخوتي

وكل من ساندني

" إسرائاء هيمه "



الاهداء

الى من كلال العرق جبينه والى من علمني ان النجاح لا يأتي بالصبر والاستقرار الى النور الذي أثار دربي
والسراج الذي لا يطفئ نوره بقلبي أبدا من بذل الغالي والتفيس واستمدت منه قوتي واعتزازي بذاتي "والذي
العزيز"

الى من جعل الجنة تحت أقدامها وسهلت ليا الشدائد بدعائها الى الإنسنة العظيمة التي لا طالما تمنيت أن تقرأ عينها
لرؤيتي في يوم كهذا "أمي العزيزة"

الى أمانتي أيامي الى أول من انتظر هذه اللحظة ليفتح ربي الى سندي وشركي في الحياة الى من أراه خالدا وسط
قلبي وصدري أعلاه الى عوني بعد الله وضلعي الثابت الذي لا يميل إلى من أتمنى أن يعمر بيتي بذرية صالحة مثله اليك
نروحي الحبيب

الى من شددت عضدي بهم فكانوا يتابع أمرتوي منها إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قررة عيني الى اخواني وأخواتي
الغاليين

الى صديقتي ورفيقة السنين لصاحبة الشدائد الى من أفاضتني بمشاعرها ونصائحها المخلصة
إليك أهديك هذا الإنجاز وثمره نجاحي الذي لطالما تمنيت هـ أنا اليوم أكملت وأتمت أول ثمراته بفضل
سبحانه وتعالى

فالحمد لله على ما وهبني وأن يجعلني مباركا وأن يعينني أينما كنت فمن قالها نالها فأنا لها وإن أبت مرغما عنها
أتيت بها والحمد لله شكرا وجبا وأمتنا على البدء والختام وآخر دعواتهم أن الحمد لله

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

الإهداء

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال

الملخص:

أ..... مقدمة عامة:

الفصل الأول:

الأديبات النظرية للدراسات

6..... تمهيد:

7..... المبحث الاول: ماهية محافظ الحسابات.....

7..... المطلب الاول: مفهوم محافظ الحسابات وصفاته.....

7..... الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات.....

8..... الفرع الثاني: صفات محافظ الحسابات.....

8..... المطلب الثاني: طريقة تعيين محافظ الحسابات وشروط الممارسة.....

8..... الفرع الاول: طريقة تعيين محافظ الحسابات:.....

10..... الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.....

11..... المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.....

13..... المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....

15..... المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية.....

15..... المطلب الأول: ماهية المحاسبة الابداعية.....

21	المطلب الثاني: أسباب اللجوء الى المحاسبة الإبداعية.....
21	المطلب الثالث: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية
22	المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
25	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
25	المطلب الأول: دراسات متعلقة بمحافظ الحسابات.....
27	المطلب الثاني: دراسات متعلقة بالمحاسبة الإبداعية
29	المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة
31	خلاصة الفصل الأول:

الفصل الثاني: دراسة الميدانية

34	تمهيد:
35	المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....
35	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة
35	الفرع الأول : مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة.....
37	الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها
37	المطلب الثاني : أدوات الدراسة :
38	الفرع الاول : استمارة ونموذج الدراسة :
	القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب (المهنة الممارسة ،الخبرة ،المؤهل الاكاديمي ، التخصص العلمي).....
38	المحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات ، ويتكون من (06) فقرات
38	المحور الثاني: المحاسبة الابداعية، ويتكون من (06) فقرات
38	المحور الثالث : فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ويتكون من (09) فقرة ...
39	الفرع الثاني : تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

45	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.
49	المطلب الثاني : التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان.
55	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة :
62	خلاصة الفصل.
63	الخاتمة.
67	قائمة المصادر والمراجع.
68	قائمة المصادر والمراجع.
68	أولا : المراجع باللغة العربية.
71	الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
30	إختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	01
35	بين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة	02
36	توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي	03
36	تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي	04
39	يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة	05
43	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	06
43	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	07
43	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	08
45	يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	09
45	يبين توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية	10
49	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول	11
51	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	12
53	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	13
55	نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة	14
58	يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 01	15
58	يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 02	16
59	يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 03	17
61	اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعا للمعلومات الشخصية	18

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
46	يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة الممارسة	01
47	يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	02
48	يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	03
48	يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	04

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى ولاية الوادي، و لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي نظرا لملائمته الطبيعية لمتغيرات الدراسة و للوصول الى البيانات اللازمة تم تصميم استبيان يشمل 21 عبارة مكونة من ثلاثة محاور، حيث يتعلق المحور الاول بكفاءة محافظ الحسابات، اما المحور الثاني فيتعلق بالمحاسبة الابداعية، و المحور الثالث يتعلق بفعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية، ولقد كان حجم العينة الموزعة 90 استبيان و كانت حجم العينة المعتمدة في هذه الدراسة 60 عينة، حيث تم تحليل البيانات و اختبار فرضيات الدراسة برنامج التحليلي الاحصائي spss v21 .

الكلمات المفتاحية:محافظ الحسابات، المحاسبة الابداعية

Summary:

This study aimed to identify the role of the bookkeeper in revealing creative accounting practices. We conducted a field study at the level of the state of El Oued. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical method was used due to its natural suitability to the variables of the study. To obtain the necessary data, a questionnaire was designed that includes 21 component statements. It consists of three axes, where the first axis relates to the efficiency of the bookkeeper, the second axis relates to creative accounting, and the third axis relates to the effectiveness of the bookkeeper in revealing creative accounting practices. The size of the sample distributed was 90 questionnaires and the size of the sample approved in this study was 60 samples, where Then analyze the data and test the study hypotheses using the statistical analytical program SPSS v21.

Keywords: bookkeeper, creative accounting

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

ظهرت المحاسبة الإبداعية منذ القدم وتطورت بتطور المجتمعات الى ان أصبحت على ماهي عليه الآن وحيث تعتبر ممارسة مستقلة بذاتها لها أساليبها، تقنياتها ومبادئها غير أن ذلك لا ينف وجود بعض النقائص والثغرات والتي يمكن ان يستعملها المحاسب للتلاعب بالمعلومات الموجودة على مستوى القوائم المالية بما يخدم مصلحة الشركة في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، هذه الأخيرة لها اثار سلبية اكثر من الايجابية سواء على الشركة او المجتمع ككل ومن أهمها عدم مصداقية القوائم المالية والتي تؤدي في بعض الحالات التي وقوعها في مشاكل اكثر خطورة وهي الفشل وخير مثال على ذلك شركة "انرون" الامريكية التي تعرضت للانحسار والانسحاب كلياً من السوق بعد سنوات من تحقيق أرباح خيالية. ومن أجل الكشف عن هذه الممارسات سنحاول إبراز مدى إمكانية قيام محافظ الحسابات باتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحد من تلك الأساليب لتحقيق المصداقية للبيانات المالية الواردة في القوائم المالية. تهدف هذه المذكرة الى تسليط الضوء على دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال شرح مسؤولياته وواجباته، وتقديم بعض الأدوات والتقنيات التي يمكنه استخدامها للكشف عن هذه الممارسات، ومناقشة التحديات التي تواجهه في أداء المهمة.

1. الاشكالية البحث:

تتمثل مشكلة البحث الرئيسية التي نسعى لمعالجتها من خلال هذه الدراسة في الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وللإجابة على هذه الاشكالية يتم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- من هو محافظ الحسابات وماهي مهامه؟
- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد فروق بين متوسط اجابات العينة على محاور الدراسة ترجع للصفات الوظيفية لعينة الدراسة؟

2. الفرضيات:

- محافظ الحسابات هو الذي يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة اثبات صدق صحة حسابات مؤسسات مختلفة.

- المحاسبة الإبداعية هي التلاعب بالأرقام وتحرف المعلومات المحاسبية عن الترجمة الفعلية للأحداث الاقتصادية في المؤسسة.

- لا يوجد فروقات بين متوسط اجابات العينة على محاور الدراسة ترجع للصفات الوظيفية لعينة الدراسة.

3. مبررات اختيار الموضوع:

يمكن إرجاع اسباب اختيار الموضوع الى اسباب ذاتية واسباب موضوعية.

- الأسباب الذاتية: إثراء المعلومات حول محافظ الحسابات.

- الأسباب الموضوعية: تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح العلاقة بين محافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

4. أهداف الدراسة:

- تقديم الأدبيات النظرية المتعلقة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية.

- تحديد الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية.

- زيادة الرصيد المعرفي، وكذا إثراء المكتبة بمثل هكذا مواضيع.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تسليط الضوء على مهنة محافظ الحسابات وتعرف على الطرق والأساليب

والإجراءات المتبعة من طرفه من أجل كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تشمل مفاهيم محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية.

- الحدود الزمنية: تمت الدراسة في الفترة من بداية أفريل 2024 إلى نهاية ماي 2024 .

- الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة على مستوى ولاية الوادي.

7. منهج الدراسة:

استخدمنا في الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية، والمنهج الوصفي في الجانب التطبيقي من خلال استخدامنا الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة ثم تحليل النتائج المتوصل إليها بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

8. أدوات الدراسة:

من أجل تحقيق هدف الدراسة اعتمدنا في بحثنا على مراجع علمية، كتب، مذكرات ومجلات في الجانب النظري، وعلى البرنامج الاحصائي SPSS في الجانب التطبيقي.

9. صعوبات البحث:

من خلال بحثنا تلقينا عدة صعوبات منها:

- عدم تنظيم الوقت.
- عدم رد بعض المحافظين أثناء توزيع الاستمارات نظرا لكثرة انشغالهم.

10. هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم هذا البحث الى فصلين الفصل الأول للجانب النظري أما الفصل الثاني للجانب التطبيقي:

• الفصل الأول: بعنوان الأدبيات النظرية للدراسات يحتوي على ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات يحتوي على أربعة مطالب، المطلب الأول مفهوم محافظ الحسابات وصفاته، المطلب الثاني طريقة تعيين محافظ الحسابات وشروط الممارسة، المطلب الثالث حقوق وواجبات محافظ الحسابات، المطلب الرابع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.
- المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية يحتوي على أربعة مطالب، المطلب الأول مفهوم المحاسبة الإبداعية، عواملها، دوافعها واشكائها، المطلب الثاني أسباب اللجوء الى المحاسبة الإبداعية، المطلب الرابع دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثالث: عرض وتحليل الدراسات السابقة يحتوي على ثلاثة مطالب، المطلب الأول دراسات متعلقة بمحافظ الحسابات، المطلب الثاني دراسات متعلقة بالمحاسبة الإبداعية، المطلب الثالث ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة.

—الفصل الثاني دراسة ميدانية على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة

—المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية يحتوي على ثلاثة مطالب،

المطلب الأول الطريقة المستخدمة في الدراسة،

المطلب الثاني ادوات الدراسة، المطلب الثالث صدق وثبات الاستبيان.

-المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها يحتوي على ثلاثة مطالب، المطلب الاول

التحليل الوصفي للبيانات الشخصية،

المطلب الثاني التحليل الوصفي لاجابات واتجاهات افراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان،

المطلب الثالث اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية للدراسات

تمهيد:

كشفت ممارسات المحاسبة الإبداعية مسؤولية جوهرية لمحافظي الحسابات من خلال فهم معايير المحاسبة وأفضل الممارسات وتقييم مخاطر هذه الممارسات وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة والتواصل بفاعلية مع الجهات ذات الصلة ، يمكن لمحافظي الحسابات لعب دور هام في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية للشركات وتعزيز الثقة في الأسواق المالية . وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات
- المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وصفاته

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات على انه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد".¹

حسب ما جاء به القانون رقم 10-01 وتحديدا في المادة 22 يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"²

ويرى Jean-Pierre Emmerich و Gerard Lejeune أن لمحافظ الحسابات ثلاث أدوار

رئيسية، تتمثل في:

— المصادقة على القوائم المالية

— مراقبة استمرارية المؤسسة

— الكشف للجمعية العامة عن الأخطاء الهامة والمعتمدة والتي يتعرف عليها خلال مهمته³

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على انه: الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركات، وفي مراقبة إنتظام حسابات الشركات، كما يتأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقارير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسات، ويصادق على إنتظام الجرد وحسابات الشركات والموازنة وصحة ذلك، كما يتحقق من إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين.⁴

¹ شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الجزائر، سنة 2012، ص 93

² مايدة مُجّد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية، مجلة رؤى الاقتصادية، الجزائر، فيفري 2018، ص 171

³ ميلود بورحلة، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، المجلد الثامن، العدد 01، الجزائر، أفريل 2022، ص 611

⁴ بولجال، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات-دراسة حالة مجموعة شركات-أطروحة في علوم التسيير، جامعة مُجّد خيضر-بسكرة- سنة 2017/2018، ص 253

الفرع الثاني: صفات محافظ الحسابات

يجب توافر صفات شخصية وأخلاقية معينة في محافظ الحسابات تؤهله للقيام بواجباته المهنية على أفضل وجه ممكن وأهم هذه الصفات هي:

الامانة: ويقصد بذلك أن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وان لا يتستر على غش أو تدليس أو تضليل

الاستقلالية: ويقصد بها أن يقوم بعمله ويؤدي رأيه مستقلا متجردا من أي ضغوط أو الانحياز الى طرف على حساب الطرف الاخر، وأن يعتمد في عمله بقدر الامكان على الصدق في إصدار رأيه

الكرامة: ويقصد بها أن يكون المحافظ عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي اليها وأن لا يقوم بعمل او يضع نفسه في موقف يسيئ الى نفسه أو الى المهنة

سر المهنة: ويقصد بها أن يكون المحافظ حافظا للأسرار وأميناً عليها حيث أن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاق على أسرار المؤسسة التي يقوم بتدقيقها

العناية المهنية: تنص المادة 49 من القانون رقم 91-08: "على أن يتحمل محافظي الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج، اي على محافظ الحسابات ان يبذل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة وإعداده للتقرير

الكفاءة المهنية: لكي يزاول محافظ الحسابات نشاطه على أكمل وجه عليه أن يتمتع بتأهيل العلمي والعملية واكتساب معارف مختلفة كالمعرفة بأساسيات الحاسبة، والتمكن الكبير للتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق.¹

المطلب الثاني: طريقة تعيين محافظ الحسابات وشروط الممارسة

الفرع الاول: طريقة تعيين محافظ الحسابات:

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوولات، بعد موافقته كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات .

1- قبول العهدة أو المهمة : على محافظ الحسابات ، قبل الدخول في العمل التأكد من:

¹ سي محمد خضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة دراسات وبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 02- المجلد 06، سكيكدة، ديسمبر 2019، ص 76

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري والمواد 64، 66، 65 و 67 من القانون 10-01 المذكور أعلاه. الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة للشركات الحليفة وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية إن وجدوا.

- إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فإذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه،

- إذا كان سيعوض زميلا رفضت الشركة تجديد عهده ، عليه الاتصال به ومعرفة أسبا الرفض،
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه، التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

2- الدخول في العمل : بعد مراعات العناية المهنية السابقة وقبوله للمهمة على محافظ الحسابات:

- التأكد من انتظام تعيينه، حسب الحالة، من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية،
- إذا كان حاضرا في الجمعية التأسيسية التي عينته يمضي القانون التأسيسي للشركة،¹
- إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها ، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة وإن لم يكن حاضرا في الجمعية ، يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة،
- التصريح كتابيا ،مهما كان نوع تعيينه ، انه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية ،
- إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها من أجل أقصاه 15 يوما،

- تذكير مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم،
- تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (مسؤولية المهمة ،المتدخلون ، معايير العمل التي تستعمل ، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية الواجب احترامها ،الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)

3- عليه الاتصال بمحافظ الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده ، في انجاز مهمته (على الزميل السابق، طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة ، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه).

¹ سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد 01، الجزائر، 2017، ص87

حالة عدم قبول العهدة أو المهمة: إذا تلقى محافظ الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمحافظ حسابات في شركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانية القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها .
إذا رفض محافظ الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية ، عليه القيام بنفس الاجراء المذكور في الفقرة السابقة.

إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه ، عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.¹

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر فيه الشروط المبينة في المادة 08 من القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بالمهنة، والتي تنص على ما يلي:

لممارسة مهنة الخبير او مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب ان تتوفر الشروط التالية:

1- أن يكون جزائري الجنسية

2- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها

ب- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها

ج- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة

— أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون 01-10 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 أمام المجلس القضائي المختص اقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

¹ سفاحلو رشيد ، مرجع سبق ذكره، ص88

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف

سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد"¹

تمنح الشهادات والاجازات المذكورة في البندين "أ" و"ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جماعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادات والاجازات المذكورة في البند "ت" أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.²

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولاً: حقوق محافظ الحسابات

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق والتي نص عليها القانون رقم 10-01 كما يلي:

- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة كل التوضيحات والمعلومات.

- أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى لها

علاقة مساهمة معها.

- يقدم له القائمين بالإدارة في المؤسسات كل ستة أشهر على الأقل كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط

الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

- يجب أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

- تحديد مدى وكيفية أداءه مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها

دفتر شروط الذي تعهد به.

- له الحق في حضور الجمعية العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره.

¹ حمزة بطينة، وآخرون، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م - مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة الوادي، 2017\2018، ص، 32، 31، 33.

² المرجع السابق، ص 33.

- يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

- أن محافظ الحسابات حق الإستقالة من دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.¹

2- واجبات محافظ الحسابات:

تتمثل الواجبات المفروضة على محافظ الحسابات لأداء مهمته فيما يلي:

- الأداء الشخصي للمهمة يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على حسابات المؤسسة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، فلا يمكن توكيل المهمة لشخص آخر غيره.

- الالتزام بالسرية المهني: خص القانون محافظ الحسابات بإمكانية الاطلاع على كافة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بما في ذلك ما يعتبر بمثابة أسرار في حدود مهامه.

- عدم التدخل في التسيير: محافظ الحسابات يقوم بفحص حسابات ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

- الكفاءة: على محافظ الحسابات التمتع بالكفاءة العلمية والعملية واكتسابه معارف مختلفة في مجال المحاسبة وتقنيات التدقيق، كذلك الجانب الضريبي والجبايي لمعرفة حدود مهنته ومسؤولياته وفهمه لأنظمة المؤسسة وما يحيط بها.

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.

- تقديم تقرير مكتوب يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة تحت المراجعة.

- ضرورة حضور اجتماع السنوي للجمعية العامة والرد على أي استفسار للمساهمين حول ما ورد في تقريره.

- ضرورة الالتزام بقواعد قانون الشرف المهني وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله.²

¹ زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع-المجلد الثالث، الوادي، ص 10.

² حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية-دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2020/2019، ص 80.

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولاً: مهام محافظ الحسابات

دون الإخلال بمبدأ عدم التدخل في التسيير ، يتمتع محافظ الحسابات بمهام وإن كانت في مجملها تتسم بالعشوائية واسعة والتي تتمثل في إثبات شرعية وصدق الحسابات كما ينبغي عليه تحرير وإعداد تقارير ثم المصادقة عليها ، على أنه ينبغي أن يعلم كل الجهات التي يخصها أمر مراقبة أية معلومة يجدها ضرورية

1- إثبات شرعية وصدق الحسابات :

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانوناً من جهة ، كما أنها تعطي المصادقية وتلك الصورة الوافية لحسابات الشركة من جهة أخرى.

إن هاته المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع القانوني المريح، لذلك كان لازماً على محافظي الحسابات أن يتأكدوا من أن القائمين بالإدارة قد احتزموا كل القوانين وتنظيمات التي تحكم الشركات لا سيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات.

فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة الحقيقية التي تسمح للمتعاملين معها بأن يشعروا ببعض الأريحية ، لذلك الصورة الوافية في مفهوم الكثيرون من الفقهاء هي تلك النظرة التي يتمتع بها كل محافظ للحسابات حول وضعية معينة إذ يتعلق الأمر بحقيقة خارجية تتطلب توافر تلك الموضوعية التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور.

2- إعداد التقارير والمصادقة عليها:

وبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة وكذا الحسابات التي قدمها مسيرو الشركة، يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها.

ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية العامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال شركتهم، وهذا عبر التقرير العام السنوي والتقارير الخاصة.

التقرير العام: يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام، يثبت فيه أن ما جاء في تقارير معدة مسبقاً من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقاً للشروط المنصوص عليها قانوناً وكذلك عاكساً الصورة الحقيقية لوضعية الشركة.

ووجب على التقرير العام ان يكون مستوفيا جميع البيانات الاساسية والتي من شأنها ان تعطي لهذا التقرير تلك المصادقية والحجية أمام قارئه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها وكذا بكل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم حالة الشركة.¹

لكن لم تحدد التشريعات المهلة التي ينبغي لمحافظ الحسابات أن يحترمها في تقديمه لتقريره العام، إذ وحسب بعض الفقه الفرنسي تعتبر مدة ايداع التقرير غير كافية حتى يقف المهني (محافظ الحسابات) على كل ما اشتمله التقرير السنوي من معلومات.

التقارير الخاصة: إضافة الى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها أضرار والمساهمين، الأمر الذي يجعله - بصفته رجل مهنة - يبدى رأيه في هاته المعاملات، وقد تكون هذه المعاملات عبارة عن: الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة والمسيرين، تنازل المساهمين عن حق الأفضلية في الاكتتاب عند رفع رأس مال الشركة، مشروع حفظ رأس مال الشركة أو تحويل واندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة.

وعن المصادقة، فقد يصادق محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن له أن ينوه على بعض التحفظات وتكون هذه التحفظات محل اعلام لكل أعضاء الشركة، وفي الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ الحسابات أن يرفض المصادقة. على أنه يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره وهذا حتى يتسنى للقائمين بالإدارة معرفة السبب.

3- واجب الاعلام: مادام أن محافظي الحسابات هو حامي الشرعية والمصادقية لحسابات الشركة، أوكلت له مهمة التفتيش والتحقيق عن كل كبيرة وصغيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها وكذلك السلطات العمومية والمتمثلة أساسا في السيد وكيل الجمهورية.

- اعلام الشركاء : كل نقص يكتشفه محافظ الحسابات ويكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة يكون محلا للإعلام من طرف محافظ الحسابات .

وعن المعلومات التي ينبغي على محافظ الحسابات ان يبلغها للمسيرين وجاءت المادة 230 من قانون الشركات الفرنسية ببعض الامثلة : المراقبة والتفتيش الذي قام به محافظ الحسابات ، تقنية العينة التي اتخذها من اجل المراقبة،

¹ طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، سعيدة، جوان 2013، ص 42/41.

الوثائق التي اطلع عليها ، في بعض الحالات ينوه عن الكيفية التي اعدت بها الحسابات، ويتعين على محافظ الحسابات ان ينوه فقط بمعلومات دون حاجاته الى اعداد التقارير.¹

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات:

تتبع مسؤولية محافظ الحسابات من خلال تصرفاته ومدى التزامه بالسلوك المهني واحترامه لمعايير التدقيق، مما قد يتم مساءلته من عدة أطراف حسب طبيعة وحجم الضرر المسبب للغير وتمثل في: (القانون 10-01، 2010، ص 10)

- يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج؛
- يعد مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها اثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان او تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الادارة بالمخالفات؛
- يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛
- يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة او تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات تصاعديا حسب خطورتها في: الانذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة 6 أشهر، الشطب من الجدول.²

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للوحدة الاقتصادية بصورة تجميلية، غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي أدى إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات العالمية الكبرى.

¹ طيطوس فتحي، مرجع سابق، ص 43/42.

² لباس فلاب ديبج، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، العدد 02-المجلد 08، الجزائر، جوان 2021، ص 962.

لقد ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة وان اختلفت في التعبير فقد اتفقت في المضمون، أما مصطلح الاحتيال / التلاعب فإن بعض الكتاب الأكاديميين يرفضون إدخاله ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية.

وفيما يلي مجموعة من هذه المفاهيم:

– فمن وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرير أو سوء العرض. لقد أطلق على هذه الممارسات مصطلح المحاسبة الإبداعية.

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

– لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال وتعرف أيضا: هي (عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها).

يتضح من التعريفات التي تناولت المحاسبة الإبداعية سابقة الذكر أن المحاسبة الإبداعية تعد شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة.¹

¹ هوام جمعة، المحاسبة الإبداعية والاحتيال في التقارير المالية، دار زمزم ناشرون وموزعون، ط1، عمان، الأردن، 2021، ص17.

ويمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية لتحويل الأرقام المحاسبية عما عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون وذلك من خلال استخدام المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المالية سعيا وراء تحقيق أهداف معدي القوائم المالية إظهار صورة غير حقيقة لحالة المنشأة والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية.¹

— والمقصود بالمحاسبة الإبداعية هو لجوء بعض الشركات الى استغلال الثغرات ضمن الأساليب والبدائل المتاحة من أجل تحسين صورة الشركة أمام المستفيدين حتى لو كان ذلك على حساب الواقع، لذا فهي عملية تحويل القوائم المالية والأرقام المحاسبية من وضعها الحالي، وهو الوضع الذي يفضله القائمون على ترتيب هذه الأرقام من خلال الاستفادة من بعض القوانين أو التفاوضي عن بعضها.²

1-2- أشكال المحاسبة الإبداعية:

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتوجد العديد من المصطلحات التي يمكن استخدامها لوصف ممارسات تغيير الحقائق المحاسبية، وفيما يلي عرض لأشكال التلاعب بالحسابات:

أ- **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا؟

ب- **إدارة الدخل:** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

ج- **تمهيد الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات.

¹ محمد كمال محمود محمد الزكي، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعلية، المجلد الثامن، العدد الأول، 2017، مصر، ص458..

² Yusuf Hammanadama Sambo, The Role of External Auditors in Reducing the Impact of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya, Journal of Global Economy, Business and Finance (JGEBF), Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Kastamonu university, Turkey, volume4, issue10, 2022, p1.

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

- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: حيث أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المؤلفوة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.¹

ثانياً: العوامل والدوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

عوامل استخدام المحاسبة الإبداعية: هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: حيث تضمن العديد من المعايير للمحاسبين حرية الخيار للطريقة المحاسبية الأنسب لهم عند إعداد القوائم المالية وعدم إلزامهم بطرق محاسبية معينة، مما يدفع المنشأة اختيار الطريقة التي تساعد على تحقيق أهدافها.

- حرية التقديرات المحاسبية: نظراً لأن بعض الإجراءات المحاسبية تعتمد بشكل كبير على الفرضيات والتقديرات والحكم الشخصي مما يتيح الفرصة للمحاسب بالتلاعب ببعض الحقائق المتعلقة بالتقديرات وذلك أهداف إدارة المنشأة ومدى رغبتها في كيفية إظهار بعض بنود القوائم المالية.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: حرية اختيار الوقت الذي تراه المنشأة مناسب للقيام بعمل بعض العمليات الحقيقية ويعود اختيارها التوقيت لتحقيق هدف معين يعود على المنشأة بالنفع.²

2-2 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تشمل أسباب بحث المديرين في الشركات المدرجة في قائمة البورصة عن تحريف الحسابات الأسباب التالية:

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم في القوائم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إذ لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.

¹ ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، آيار 2009، ص 22/21.

² منى عبد الرحمن يعقوب، اشواق الأسمري، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة)، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، السعودية، 2020، ص 442.

- التأثير على سعر السهم في سوق الأوراق المالية: حيث أن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقائها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- الغايات التصنيف المهني: حيث تتنافس العديد من منشآت الأعمال للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجرّبها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدّها منشآت الأعمال لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.
- تعظيم حوافز الإدارة ودعم مراكزها الوظيفية: فوفقاً لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعة الذاتية ولو على حساب مصلحة الآخرين، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال الشركة من واقع معاشيتها اليومية، فإنها تملك في يديها مفاتيح المعلومات واختيار السياسات والطرق المحاسبية، ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراه ملائماً لمصلحتها، وعادة تعمل الإدارة على تطبيق واختيار السياسات وطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التي ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية.¹
- التطابق مع توقعات المحللين الماليين: حيث يفضل المحللون الماليون عادة الإعلان عن أرباح الشركات بما يتفق مع توقعاتهم حتى يبدو أنهم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه، حيث إذا وعدت إحدى الشركات بتحقيق هدف ما ونجحت في ذلك فإنه من غير المنطقي أن تقوم البورصة بمعاقبته، ولكن ظهرت مشكلة في أنه إذا قامت مجموعة من الشركات بالانحراف قليلاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونجحت في ذلك فإنه سرعان ما يصبح هذا التصرف قاعدة للصناعة، وهناك جانب آخر في المشكلة وهو أن أساليب إدارة الأرباح والمحاسبة الابتكارية في حالة تغير وتطور مستمرين الاستجابة لضغوط حملة الأسهم: حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إعطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارات أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) وبذلك يكون من مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيمة السهم من خلال القوائم المالية التي تعلنها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة الملاك.

¹ محمد كمال محمود محمد الزكي، مرجع سابق، ص 459.

- استيفاء شروط الدين: يعمل المقرضون والبنوك الدائنة عادة على وضع شروط تقيد من قدرة الإدارة على إجراء توزيعات أرباح في حالات معينة، أو الحصول على قروض جديدة أو عمل استثمارات خطيرة، وذلك عند عقد القرض ولذلك فإن الشركات المقترضة عندما تجد أنها لن تستطيع استيفاء هذه الشروط فإنه قد تعمل على إتباع أساليب المحاسبة الابتكارية بحيث تستطيع أن تتجاوز مثل هذه الشروط.
- تحقيق وفورات ضريبية: حيث تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل من خلال انتهاج استراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف وذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، لذلك تتضمن قوانين الضرائب في كافة دول العالم فقرات تتعلق بالعقوبات عن عمليات التلاعب من شأنها تخفيض مقدار الضريبة على الممول.
- تجنب التكاليف السياسية: تقع الشركات كبيرة الحجم أو التي تحقق أرباحاً ضخمة تحت نظر السلطات المسؤولة في الدولة وأيضاً تحت نظر الجمهور، وتثار بشأنها قضايا مثل: الاحتكار أو التلاعب أو اتباع أساليب الفساد ولذلك تعمل مثل هذه الشركات على إتباع الأساليب المحاسبية التي من شأنها تخفيض الأرباح حتى لا تلفت إليها الأنظار وحتى لا تتحمل تكاليف السياسة مثل المساهمة في النفقات الاجتماعية وسداد ضرائب إضافية أو مكافحة التلوث البيئي أو المساهمة في تخفيف الهم الناس عن حدوث الكوارث وغير ذلك من التكاليف السياسية.¹
- تخفيف تقلبات الدخل: تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل، فهناك علاقة طردية بين المخاطرة وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارات الشركات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذا وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل بحيث تقلل هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوى الربح عن المستوى، العادي وهو ما يعرف باسم تمهيد الدخل أو تسوية الدخل.
- تقوية استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: قد تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدير وموظفون الشركة من تداول أسهم شركتك بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة يقوم هؤلاء المديرين من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة داخلية لأخبار الشركة.

¹ محمد كمال محمود الزكي، مرجع سابق، ص 460.

المطلب الثاني: أسباب اللجوء الى المحاسبة الإبداعية

- من جملة الأسباب التي تدفع الإدارة المحاسبية الى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، نذكر:
- تحسين القيمة المالية للمؤسسة من اجل الحفاظ على سمعتها في الأسواق المالية.
 - تمويه البنوك من اجل تسهيل إجراءات منح القروض والحصول على التمويل المناسب.
 - تمويه مصلحة الضرائب والتهرب الضريبي، عن طريق تخفيض الأرباح او زيادة التكاليف بهدف تخفيض الوعاء الضريبي المترتب عن ذلك.
 - تحسين المؤشرات المالية للمؤسسة من اجل ضمان تصنيف متقدم للمؤسسة على حساب باقي المنافسين في السوق.
 - تحقيق مكاسب شخصية ومكافآت لأعضاء مجلس الإدارة، ان هذه المكاسب لا تتحقق إلا من خلال دوافع باستخدام المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمدققين لإرضاء الإدارة والحصول على أكبر قدر ممكن من الأموال.

- التأثير الإيجابي على أسهم المؤسسة في الأسواق المالية.¹

المطلب الثالث: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

تتمثل أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

1- قائمة الدخل:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لاتزال موضع شك.
- تسجيل ايراد مزيف.
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.
- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.
- الإخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات.
- نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة.
- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.²

¹ ميلود بورحلة ، مرجع سابق، ص613

² خديجة بلحبابي، المحاسبة الابداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 15-المجلد08، 2021، ص11.

2- قائمة المركز المالي:

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.
- التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة.
- عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.
- الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المدينة.
- تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل.
- عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات قصيرة الاجل.
- إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري.
- الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية.¹

3- قائمة التدفقات النقدية:

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية او العكس.
- تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب.
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية

المطلب الرابع: دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

نشأت مهنة المراجعة الخارجية استجابة او تلبية للحاجة الى مراجعة حيادية لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع الخارجي على نحو موضوعي وحيادي الى جمع أدلة الاثبات المتعلقة بمزاعم موضوع الفحص، ثم يقارن تلك المعلومات مع المعايير المقررة لمعرفة ما إذا كانت هذه المعلومات المتضمنة في القوائم المالية قد عرضت بصدق ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوفر تقرير المراجع أداة التوصيل الى مستخدميه تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية الاعتماد عليها.

¹ خديجة بلحبابي، المرجع السابق، ص 11.

العرف السائد في مزاوله المهنة تقتضي من محافظ الحسابات الدقة والعمل وعدم اعتماد أي رأي الا بعد اجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الاثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلائم مع حجم العمل وطبيعته الا انه تقع على عاتق محافظ الحسابات تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار ملائمتها وكفايتها.

تأسيسا على ذلك فإن المسؤولية الأساسية لمحافظ الحسابات تتمثل في ان يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وانما لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

لم تحدد معايير التدقيق أي فرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات عند البحث عن الأخطاء والغش او مسؤولياته عن البحث ما اذا كان التحريف ناشئا من تقارير مالية مضللة، ويتعين على محافظ الحسابات الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، تعترف المعايير بأنه غالبا ما يكون هناك صعوبة في اكتشاف الغش والاطفاء، باعتبار ان الإدارة او العاملين مرتكبو الغش يحاولون اخفائه ولكن هذا لا يغير من مسؤولية المراجع عن التخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم، وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 240 بعض الاعتبارات التي يجب على محافظ الحسابات مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية وعند تدقيق البيانات المالية ومن أهم هذه الاعتبارات مايلي:

- 1- يجب على المراجع عند التخطيط وأداء المراجعة الخارجية لتخفيض مخاطرها الى ادنى مستوى مقبول ان يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
- 2- إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وادارتها والمسؤوليات الخاصة بكل الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة ويمكن ان تختلف حسب المؤسسة من بلد لآخر.
- 3- إن عملية المراجعة الخارجية التي تتم وفقا لمعايير المراجعة الدولية تصمم بحيث توفر ضمانا معقولاً بأن البيانات المالية إذا اخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش او خطأ حيث أن المراجع الخارجي لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.
- 4- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج الخطأ وذلك لان الغش قد يتضمن خططا متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والاختفاق المقصود في تسجيل المعاملات او سوء التمثيل المقصود الذي تم اجراؤه للمراجع الخارجي.

¹ برحومة نريمان، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة، 2021/2020، ص 32.

- 5- المخاطر التي يواجهها المراجع نتيجة لعد اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك لان الأشخاص المكلفين بالرقابة غالباً ما يكونوا في وضع يفترض امانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.
- 6- يجب على المراجع الخارجي ان يحصل على تمثيلات من الإدارة بانها:¹
- أ- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش،
- ب- افصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لخطر ان البيانات المالية ربما تكون محرفة مادياً كنتيجة للغش.
- ج- افصحت لمحافظ الحسابات عن معرفتها بأية ادعاءات بالغش المشتبه في ان لها تأثير على البيانات المالية للشركة.
- د- افصحت لمحافظ الحسابات عن معرفتها بتأثير الغش او الاشتباه بالغش في الشركة او أية اعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية .
- هـ- افصحت للمراجع عن معرفتها بتأثير الغش او الاشتباه بالغش في الشركة أية أعمال أن يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية
- 7- ان الواجب المهني للمحافظ الحسابات يتمثل في الحفاظ على سر المهنة ولا يسمح بإبلاغ الغش الى طرف آخر خارج الشركة الا في حدود القانون، على ان المسؤولية القانونية له تختلف من بلد لآخر.
- 8- اذا استنتج محافظ الحسابات انه من غير الممكن اكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود غش او الاشتباه بوجود غش فانه يجب عليه:
- أ- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك هناك متطلب بان يقوم بتقديم التقارير الى الشخص او الأشخاص الذين اصدره خطاب تعيين عملية المراجعة في بعض الحالات على السلطات التنظيمية.
- ب- ان ينظر في إمكانية انسحاب المراجع ولذلك يجب:
- مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعتة للانسحاب من المستوى الإداري المناسب او مع أولئك المكلفين بالرقابة.
- النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير الى الأشخاص الذين أصدره كتاب التعيين لعملية المراجعة، أو في بعض الحالات الى السلطات التنظيمية حول انسحابه من العملية والسبب ذلك.¹

¹ برحومة نزيهان، مرجع سابق، ص33.

9- يجب على محافظ الحسابات أن يوثق فهمه لشركة وبيئتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 315، كما نص معيار المراجعة الأمريكي رقم 99 على بعض الإرشادات التي تمكن المراجع من إخلاء مسؤولياته اتجاه أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالغش، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- وصف خصائص الغش.

- المناقشة بين أعضاء مهمة التدقيق بخصوص مخاطر التحريف الجوهرية الناشئة من الغش والحصول على معلومات حولها وتحديدها.

- تقييم المخاطر المحددة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- الاستجابة الى نتائج التقييم

- توثيق دراسة المدقق عن الغش

- تقييم نتائج اختبار التدقيق

- ابلاغ الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف الأخرى بالغش

يعتقد مجلس معايير التدقيق إذا ما تم تبني هذه الارشادات سيؤدي الى تغيير جوهرى في أداء المدقق وتحسينه.

إلا انه لا بد من الإشارة الى امر مهم وحيوي وهو ان عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف ممارسات

المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض ممارسات

المحاسبة الإبداعية، حتى في أفضل أداء ممكن لإجراءات محافظ الحسابات التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية حيث

ان تكلفة التدقيق تكون كبيرة وغير مقبولة إذ ما حاول محافظ الحسابات اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة

الإبداعية، لذلك يجب على أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات وتلاعبات،

وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد مطلقا إلا انه مستوى إيجابي مرتفع جدا من

التأكيد، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات ترتفع مما يمكن أسواق رأس المال من العمل كما

يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول بان المراجعة الخارجية تقدم منافع اقتصادية

عديدة للمجتمع.²

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: دراسات متعلقة بمحافظ الحسابات

¹ برحومة نريمان، مرجع سابق، ص 34.

² برحومة نلايمان، مرجع سابق، ص 35.

1/ شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، العدد 12، سطيف، 2012.

يهدف بحثنا الى اظهار المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، مما يقودنا لدراسة وتحليل المسؤوليات المختلفة التي يواجهها محافظ الحسابات أثناء ممارسته لمهامه في كل من الجزائر وتونس والمملكة المغربية، والتي قسمها المشرع الى مسؤولية مدنية، جزائية وانضباطية، ومعرفة الفرق بين هذه الأنواع الثلاثة من المسؤوليات، كما يهدف البحث الى اجراء دراسة مقارنة لهذه المسؤوليات بين البلدان الثلاث ومعرفة أوجه التشابه والاختلاف بينهما.

2/ دراسة بولحبال، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات-دراسة حالة مجموعة شركات- أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة- سنة 2018/2017

إن التطور الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية عبر الزمن في مجال العلاقات الاقتصادية ونطاق المبادلات التجارية وتشابكها، أدى الى تزايد الطلب على البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الخاصة بأنشطة وأعمال المؤسسات الاقتصادية على مختلف مستوياتها الكبيرة والمتوسطة وحتى الصغيرة منها سواء على المستوى الداخلي لهذه المؤسسات أو على المستوى الخارجي لها، الأمر الذي يحتم وجود مصداقية في هذه البيانات والمعلومات، أي أن تكون صحيحة وسليمة وعادلة.

هذه المصداقية يتم إثباتها بواسطة عملية مراجعة الحسابات التي تهدف الى إظهار الوضع المالي الفعلي لأي مؤسسة اقتصادية بتاريخ معين، وذلك من خلال فحص محتويات مستنداتها وسجلاتها وحساباتها ومراجعتها بإتباع أساليب وإجراءات حديثة تمثل الجانب التطبيقي والفني في المراجعة والتي تساعد في تحسين جودة تقرير المراجعة والوصول الى الرأي السليم حول عدالة وصحة القوائم المالية.

تعتمد أساليب المراجعة الحديثة على استخدام أساليب التحليل الكمية في اداء عملية المراجعة، كتحليل الاتجاه العام وتحليل النسب المالية وتحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية واختبارات المعاينة الإحصائية. والتي تستخدم في ترشيد تخطيط عملية المراجعة وكذلك الاختبارات الأساسية وإعداد التقرير، مما يساعد على تحديد العناصر المميزة التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء المراجعة وبالتالي تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

إن أساليب المراجعة الحديثة ليست بالأساليب الجامدة، فمحافظي الحسابات لا يتبعون طريقة واحدة متكررة، بل هناك أساليب متعددة في الفكر المحاسبي، وكلما مارس المحافظون المهنة بكفاءة كلما اكتشفوا أن هناك أساليب فنية أخرى جديدة يمكنهم استخدامها مما يزيد من فعالية المراجعة.

3/ سي محمد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقييم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد 02-المجلد 06، سكيكدة، 2019

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم ومصداقية الحسابات المالية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، من أجل ان تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتستجيب لمتطلبات كل الجهات المستعملة لها خاصة المساهمين والمستثمرين، وتم اعتماد شركة مختصة في الانتاج الفلاحي وهي مجمع إفيكول سكيكدة كدراسة حالة.

4/ ميلود بورحلة، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، المجلد الثامن، العدد 01، الجزائر، أفريل 2022

تسعى إدارة الشركة إلى استخدام مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية بغية إظهار الصورة غير الحقيقية للقوائم المالية والذي من شأنه أن يعمل على تظليل مستخدمي البيانات المالية الواردة في هذه القوائم، وقد هدفت هذه الدراسة إلى ابراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات باعتباره مراجع خارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع استبيان ثم تحليل آراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في بعض ولايات الغرب الجزائري لمعرفة رأيهم حول موضوع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يبدي في صياغته لتقرير كتابي رأي فني محايد وموضوعي حول صحة ومصداقية القوائم المالية التي قام بفحصها ومراجعتها، ومن الناحية الاحصائية توجد علاقة معنوية بين عمل محافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: دراسات متعلقة بالمحاسبة الإبداعية

1/ محمد كمال محمود محمد الزكي، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، المجلد الثامن، مصر، 2017

هدف البحث الى دراسة دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها وتأثير هذا الدور على جودة التقارير المالية.

وخصص المبحث الأول من هذا البحث لدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، وخصص المبحث الثاني لدراسة دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية. وتوصل البحث الى انه تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتؤثر هذه الأساليب ككل تأثيرا عكسيا في جودة التقارير المالية.

كما يؤثر دور المراجع الخارجي تأثيراً عكسياً في ممارسات المحاسبة الإبداعية، فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يؤثر تأثيراً طردياً في جودة التقارير المالية، فزيادة دور المراجع الخارجي يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة.

2/ منى عبد الرحمان يعقوب، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة)، المملكة العربية السعودية، ماي 2020.

هدفت الدراسة الى إبراز الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين في عدد من الشركات المساهمة وكذلك المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الكبرى لاستطلاع آراءهم والوصول الى استنتاجات تساهم في حل مشكلة الدراسة.

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج أهمها أن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والازدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية المراجعة، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصداقيتها، ومن أهم ما أوصت به الدراسة أن على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجعة الداخلية والخارجية لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجعة في جميع مراحلها وتحقيق أهدافها، وكذلك على الشركات الاهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم تحقيق مصداقيتها.

3/ خديجة بلحياني، المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلد 08، العدد 15، الجزائر، 2021

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والوقوف على مختلف أساليبها ودوافع ممارستها وذلك لما لها من أثر بالغ على الخصائص النوعية للمعلومات المالية وأهداف القوائم المالية بشكل عام وعلى مستخدمي هذه البيانات، وأعمال التدقيق والمدقق الفاحص لها بشكل خاص.

وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تشتمل على استغلال أساليب مختلفة لتحقيق أهداف قصيرة المدى من خلال إظهار صورة لا تمثل حقيقة القوائم المالية للشركة.

4/Yusuf Hammanadama Sambo, The Role of External Auditors in Reducing the Impact of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya, Journal of Global Economy, Business and Finance (JGEBF), Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Business Administration, Kastamonu university, Turkey, volume4, issue10, 2022.

تقدم هذه الدراسة بعض الرؤى الهامة لتوضيح دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وأساليب التلاعب التي تمارسها الادارة في البيانات المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب، فضلا عن بيان أهم الأدوات التي يمكن استخدامها للحد من آثار التلاعب على المستفيدين من التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع (129) استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين في مكاتب التدقيق والمرخصين لهم بتدقيق الشركات الليبية بالإضافة الى عدد من المدققين الداخليين داخل هذه الشركات حيث أجاب على الاستبيان 103 منهم وهو ما يمثل (79,9). وتم استخدام الاحصاء الوصفي والاستنتاجي لتعميم النتائج واستنتاج النتائج. ولخصت الدراسة الى ان موثوقية التقارير المالية، الحياد، التمثيل الصادق، امكانية التحقق، القيم الاخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية. حيث كان من الواضح ان المدققين الخارجيين قد بذلوا ما يكفي من الجهد لتطبيق الاساليب والإجراءات المعتمدة والتصرف بعناية معقولة في اجراء المهمة.

المطلب الثالث: ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة

نلخص ما تميز دراستنا على الدراسات السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم (01) : إختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	الدراسات السابقة
كلاهما يتشابهان في المتغير المستقل وهو محافظ الحسابات .	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية من ناحية تركيزهم على مسؤوليات محافظ الحسابات في	شريفني عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المغرب

	الجزائر وتونس والمغرب أما دراستنا ركزت عن محافظ الحسابات و المحاسبة الإبداعية في الجزائر.	
دراسة بولحبال، أثر استخدام اساليب مراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات دراسة حالة مجموعة شركات.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية من ناحية العينة حيث كانت عينة دراستنا 90 في حين ان هذه الدراسة كانت 200 عينة.	كلاهما يتشابهان في ليكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة.
ميلود بورحلة، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية في مجتمع الدراسة في بعض ولايات الغرب الجزائري (مستغانم، غليزان، تيارت) في حين كان مجتمعنا الدراسي في ولاية الوادي.	تشابه هذه الدراسة مع دراستنا الحالية في عنوان المذكرة و هو (دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية).
مُجد كمال محمود مُجد الزكي، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و اثره على جودة التقارير المالية.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية حيث هذه الدراسة عاجلت الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في حين دراستنا عاجلت الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	يتشابهان في المتغير التابع وهو المحاسبة الإبداعية.
منى عبد الرحمان يعقوب، التكامل بين المراجعة الداخلية و الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية	كلا من الدراستين يتشابهان في ممارسة المحاسبة الإبداعية.
خديجة بلحياني، المحاسبة الإبداعية و اساليب ممارستها في القوائم المالية.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية، حيث هدفت الى التعرف على الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، بينما هدفت دراستنا الى	تشابهان من ناحية تطرقهم الى المحاسبة الإبداعية وأساليبها.

	التعرف على دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	
يتشابهان في المتغير المستقل محافظ الحسابات.	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا الحالية، تعالج دور محافظ الحسابات في تقويم ومصداقية الحسابات المالية، بينما تعالج دراستنا دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	سي نُجَدِّدُ لخصر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة.

المصدر : من إعداد الطالبات

خلاصة الفصل الأول:

وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية، وهذا من الثقة التي يضعه فيها مالك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وأهم القوائم ومدى إتفاقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الفصل الثاني: دراسة الميدانية

على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة بولاية الوادي حول الموضوع دراستنا الحالية: " دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين.، وبعد أن تطرقنا في الدراسة النظرية لأهم المفاهيم حول دور محافظ الحسابات والمحاسبة الابداعية ، ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتأينا الاعتماد على الاستبيان ، وتم توزيعه على عينة من الأساتذة ومحافظي وخبراء المحاسبة ، وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها وتوزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني : عرض النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول : الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث، سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الاطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين. من المتخصصين في مجال المحاسبة، فأنا استخدمنا أداة الاستبيان متعمدين في ذلك على الجانب النظري والدراسات السابقة في صياغة عبارات الاستبيان وتعديلات واقتراحات الاستاذ المشرف.

الفرع الأول : مجتمع الدراسة وطريقة سحب العينة

أولاً / مجتمع وعينة الدراسة : كون الظاهرة المدروسة تتعلق بدور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية " دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين.، فان المجتمع الذي ندرسه كل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة المختصين في ولاية الوادي كون الظاهرة المدروسة في حدود إقليم ولاية الوادي ، أما عينة الدراسة فتمثلت في عدد معين من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والأساتذة المختصين بجامعة الشهيد حمدة الأخضر بالوادي .

ثانياً / طريقة سحب العينة : بما أنه تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والبيانات فقد ارتأينا توزيع وإجراء الاستبيان بالاعتماد على هذه الطريقة القصدية ، وهذا راجع لطبيعة الأسئلة المطروحة في الاستمارة تتطلب أشخاص ذوي خبرة عالية ولديهم دراية كافية حول دور محافظ الحسابات و ممارسات المحاسبة الابداعية ، وقمنا بتوزيع الاستمارات كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): يبين كيفية توزيع وجمع الاستبيان على عينة الدراسة

العدد	البيان
90	عدد الاستبيانات الموزعة
70	عدد الاستبيانات المسترجعة

10	عدد الاستبيانات الملغاة (غير صالحة)
60	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر : من اعداد الطالبة

وقد كانت إجابات كل فقرة وفق مقياس ليكارت الخماسي (Likert Scale) ، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الاختيارات التالية : (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتمثل رقميا (1,2,3,4,5) على التوالي:

جدول رقم (03): توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي

بدائل القياس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة/الترميز	01	02	03	04	05

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مقياس ليكارت (Likert Scale)

لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة على عبارات الاستبيان: فإنه تم اعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري حيث: المدى: لتحديد مجالات ل مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة حيث تم حساب المدى و يساوي= (أعلى درجة في مقياس- أدنى درجة في مقياس $= 4 = (5-1)$) وللحصول على طول الفئة للتنقل بين المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات الموافقة وذلك على نحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس، طول الفئة $4/5 = 0.8$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا $1 + 0.8 = 1.80$: فنحصل على مجال $[1 - 1.80]$ وهو مجال موافقة بدرجة منخفضة جدا . وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (04): تحديد الاتجاه المستجوبين حسب قيم المتوسط الحسابي

الاتجاه(التقييم)	الاوزان	مجال المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	من 01 إلى 1.80 درجة
غير موافق	2	من 1.81 إلى 2.60 درجة
محايد	3	من 2.61 إلى 3.40 درجة
موافق	4	من 3.41 إلى 4.20 درجة

موافق بشدة	5	من 4.21 إلى 5 درجة
------------	---	--------------------

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على المرجع: د. ضو نصر ، محاضرات في مقياس تقنيات

الاستقصاء ، مقدمة للسنة الأولى ماستر اقتصاد كمي ، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي ، 2018

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما. واستنادا إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة سيتم التعامل معها لتفسير البيانات حسب مستوى الأهمية وذلك على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3,67 فأكثر	2,34-3,66	1-2,33

حيث تم اعتماد هذا المقياس على أساس: طول الفئة = $\frac{\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى}}{\text{المستويات عدد}}$

$$1,33 = \frac{4}{3} = \frac{(1-5)}{3} \text{ حيث أن عدد المستويات} = 3$$

وبناءً عليه فإذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات أكبر من 3.67 فيكون مستوى مرتفعا (ويعني موافقة عالية لأفراد العينة على العبارة) أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي من 2.34-3.66 فيكون المستوى متوسطاً، وإذا كان المتوسط الحسابي من 1-2.33 فيكون المستوى منخفض.

الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات، حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولا / المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة والتي تطرقت إلى موضوع بحثي.

ثانيا / المصادر الأولية: تتمثل المصادر الأولية للدراسة في أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ومعالجتها إحصائيا بالاستعانة ببرنامج spss.

المطلب الثاني : أدوات الدراسة :

من أجل تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج **Excel** وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: **spss21** لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة، وقد تم أيضا استخدام عدد من الأساليب الإحصائية والتي تتناسب مع متغيرات الدراسة

الفرع الاول : استمارة ونموذج الدراسة :

اولا/ **تصميم الاستبيان** تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات و المعلومات من الواقع، و المتمثلة في آراء و جهات نظر موظفي حول مشكلة الدراسة. ■ ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح و المضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث و الفرضيات الموضوعية، و لقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

✓ استعمال لغة سليمة؛

✓ صياغة أسئلة بسيطة و غير قابلة للتأويل؛

✓ ترتيب الأسئلة و تسلسلها و ربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

ولقد قمنا بتصميم وتوزيع استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة ، وذلك بناء على فرضيات الدراسة ومتغيراتها المستقلة ، ويتكون هذا الاستبيان من قسمين على النحو التالي :

القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب (المهنة الممارسة ،الخبرة ،المؤهل الاكاديمي ، التخصص العلمي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الاستبانة من 21 فقرة موزعة على ثلاثة محاور رئيسية هما المحور الأول : كفاءة محافظ الحسابات ، والمحور الثاني : المحاسبة الإبداعية ، والمحور الثالث : فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كما هو موضح في الملحق رقم 1 (الاستمارة)

المحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات ، ويتكون من (06) فقرات .

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية، ويتكون من (06) فقرات .

المحور الثالث : فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ويتكون من (09) فقرة .

ثانيا / **نموذج الدراسة:** من خلال هذه الدراسة لدينا خمس متغيرات مستقلة على بعضها حيث كلها تبين دور محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية ومدى تطبيقه لها ،والمعوقات والصعوبات التي تعترض فعالية محافظ

الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن خلال محاور الدراسة سيتم اختبار فرضية العلاقة بين محاور الدراسة ثم اختبار فرضية الفرق لمعرفة الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى للمعلومات الشخصية ، واخيرا نستخدم اختبار T لإجابات العينة على كل محور على حدى

الفرع الثاني : تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين وأساليب المعالجة الإحصائية

اولا /تحديد نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان: بعد جمع بيانات المستجوبين وترميزها وإدخالها في برنامج spss21 فإنه قبل تحليل البيانات يجب تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين على مضمون متغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم التوزيعات الاحتمالية الأخرى. وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، وطريقة اختبار (Shapiro-Wilk) وبالاستعانة ببرنامج spss وعند إجراء استكشاف نوع توزيع البيانات فإن اختبار (Tests of Normality) يعطي لنا مخرجات معًا لكل من (اختبار Kolmogorov-Smirnov، واختبار (Shapiro-Wilk) في جدول واحد، و-بأي منهما نستدل على نوع التوزيع؟ وهنا سنعتمد على القاعدة التالية: أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد العينة اقل من 50⁽¹⁾.

ثانيا / تحديد أساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: V21 SPSS: Statistical Package for the Social Sciences) وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم (05): يبين شرح أساليب الإحصائية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات الدراسة

الأداة الإحصائية	وصفها
التكرار والنسبة % والرسوم البيانية	لوصف أفراد عينة الدراسة
معامل ألفا كرونباخ	اختبار ثبات الاستبانة
معامل ارتباط بيرسون	لاختبار صدق الاستبانة
المتوسط الحسابي:	وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على

(1) - أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156.

<p>عدددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المستجوبين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدّر ب (03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.</p>	
<p>وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر هذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي بينها.</p>	<p>الانحراف المعياري:</p>
<p>لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي $(x=03)$ الفرضي والمتوسط العينة أفراد لإجابات (\bar{X})</p>	<p>اختبار T (one Sample t-test)</p>
<p>يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة الفاتساوي 0.05 ويعني ذلك أن احتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.</p>	<p>مستوى الدلالة 0.05</p>
<p>يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار الدلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة من خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة لقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05</p>	<p>مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) P- :(value)</p>

المصدر: من اعداد الطالباتوتصرف بالاعتماد على المرجع التالي: .طويطي مصطفى، د.وعيل ميلود،

مطبوعة جامعية موسومة بـ "أساليب تصميم إعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي -"، معتمد من

طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير - جامعة البويرة، 2014/06/30. ¹

¹ <http://dspace.univ-bouira.dz:8080/jspui/handle/123456789/3327>

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية كما يلي:

أولاً / الصدق الظاهري: عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من () أعضاء في هيئة التدريس، لأخذ بملاحظاتهم في بناء الاستبيان، والتأكد من صدق وملائمة فقرات الاستبيان لتحقيق الأهداف البحثية المتوخاة من الدراسة، حيث تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

ثانياً / الصدق البنائي: يقصد بصدق أداة الدراسة ، أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وبقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

صدق الاتساق الداخلي ووفقاً لمعامل الارتباط بيرسون يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح حيث عندما يتم حساب معامل الارتباط بيرسون بين متغيرين فإن هذا المعامل يتراوح في كل الحالات بين (-1) و $(+1)$ ، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالة من قيمته المطلقة، ويتعين أن يتم تفحص دلالة معامل الارتباط بيرسون وهذا من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية (sig)⁽¹⁾ لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، فإذا كانت قيمة (sig) أقل أو تساوي مستوى الدلالة⁽²⁾ : 0.05 فإن معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه ، أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم المحور الذي تنتمي إليه ، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (06) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

* - القيمة الاحتمالية (Sig): أو ما يسمى ب (احتمال الخطأ) (P-value): تظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل برنامج Spss، وعلى أساسها يتم اختبار دلالة الإحصائية لنتائج الدراسة الميدانية نقلاً عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدوياً وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

* - مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وهي قيمة يختارها الطالبة في بحثه وعادة في دراسات العلوم الإنسانية والاجتماعية يتم اختبار مستوى الدلالة شائع الاستخدام وهو 0.05 ويعني ذلك ان الطالبة يشك في النتائج الميدانية بنسبة 5% ويعني ذلك أن الاحتمال المقبول بالخطأ في المعايينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يُقبل مقدار خطأ في صحة النتائج اذا كانت قيمة sig لا تزيد عن 0.05، نقلاً عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدوياً وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

المحور الأول : كفاءة محافظ الحسابات			
النتيجة	قيمة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
دال	0.035	*0.273	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين و الأنشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية.
دال	0.000	*0.751 *	يحرص محافظ الحسابات على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.
دال	0.000	*0.829 *	يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.
دال	0.000	*0.698 *	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على تقديرات المحاسبية و تقييم مدى واقعيتهما.
دال	0.000	*0.668 *	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير تدقيق دولية.
دال	0.000	*0.654 *	يحترم المدقق الخارجي القانون و يتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون و المهنة.

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V .21

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الاول انها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائية، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها ارتباطات طردية متوسطة، ، ومنه عموما نقول ان عبارات المحور الأول صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (07) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

المحور الثاني : المحاسبة الابداعية

النتيجة	قيمة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
دال	0.000	**0.622	تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً يواجه المحاسبة .
دال	0.000	**0.482	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية.
دال	0.000	**0.597	تلجأ الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها.
دال	0.001	**0.401	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية الإيجابية في السوق.
دال	0.008	**0.339	تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية.
دال	0.000	**0.635	يستطيع المحاسب باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V .21

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثاني انها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور الثاني هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها ارتباطات طردية متوسطة ، ومنه نقول ان عبارات المحور الثاني صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (08) يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

المحور الثالث : فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

النتيجة	قيمة المعنوية	معامل الارتباط	العبارات
دال	0.000	**0.542	صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر الأصول المعنوية الناشئة عن الاندماج.
دال	0.000	**0.563	عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتركة.
دال	0.000	**0.641	لالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول العينية.

الفصل الثاني: دراسة الميدانية على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة

دال	0.000	**0.621	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون.
دال	0.000	**0.540	طلب تقارير بالذمم المدينة والتحقق من نسبة مخصص خسائر الديون إلى إجمالي الذمم المدينة.
دال	0.000	**0.517	التأكد من حسابات عناصر النقدية.
دال	0.000	**0.509	التحقق من معالجة أرباح وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في قائمة حسابات النتائج بدلا من الأموال الخاصة.
دال	0.000	**0.452	التحقق من عدم الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد القروض قصيرة الأجل.
دال	0.005	**0.359	التحقق من الدفعات المقدمة من العملاء.

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V .21

من النتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: عبارات المتعلقة بالمحور الثالث ان كلها تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية للمحور وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة المعنوية (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson) المحسوبة في معظم عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05، وكلها ارتباطات طردية متوسطة، ومنه نقول ان كل عبارات المحور الثالث صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

ثالثا/ حساب ثبات الاستبيان (معامل Cronbach's Alpha):

والثبات يعني به أن يكون الاستبيان قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر في نفس الظروف. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان. وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور استبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ.

جدول رقم (09): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

Cronbach's Alpha			أبعاد ومحاور الاستبيان
النتيجة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	
ثابت	06	0.725	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الأول
ثابت	06	0.415	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثاني
ثابت	09	0.668	قيم معامل ثبات جميع عبارات المحور الثالث
ثابت	21	0.765	جميع عبارات الاستبيان

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.765 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أنه معامل Cronbach's Alpha كلما اقتربت قيمته من 01 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها.

بعد عملية استرجاع الاستبيانات وتشفيرها وتفرغها في البرنامج الإحصائي spss21 تتم عملية عرض النتائج من خلال تحديد خصائص العينة ثم معرفة اتجاهات إجابات العينة حول كل العبارات والمحاور لنصل في الأخير لاختبار فرضيات الدراسة كما يلي :

المطلب الأول : التحليل الوصفي للبيانات الشخصية .

بالنسبة للبيانات الشخصية سوف نلخصها في الجدول التالي :

جدول رقم (10): يبين توزيع افراد العينة حسب المتغيرات المعلومات الشخصية

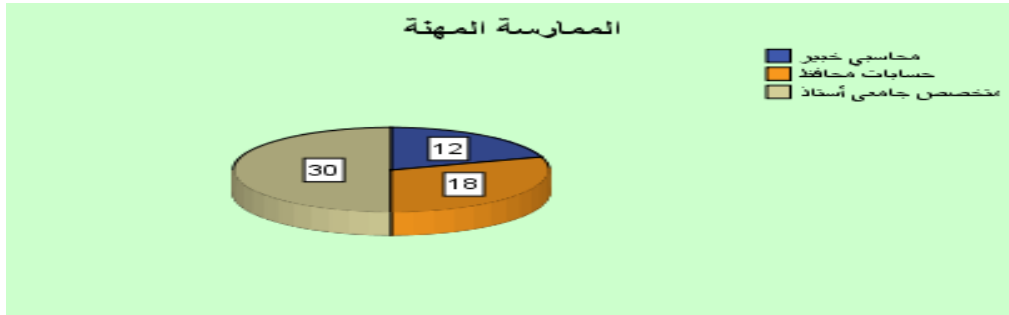
النسبة	التكرار	البيان	
20.0%	12	خبير محاسبي	المهنة الممارسة
30.0%	18	محافظ حسابات	
50.0%	30	أستاذ جامعي متخصص	
31.7%	19	أقل من 5 سنوات	الخبرة

28.3%	17	من 5 الى 10 سنوات	
40.0%	24	أكثر من 10 سنوات	
8.3%	5	ليسانس	المؤهل الاكاديمي
21.7%	13	ماجستير	
61.7%	37	دكتوراه	
8.3%	5	شهادة أخرى	
35.0%	21	محاسبة	
16.7%	10	مالية	
38.3%	23	تدقيق	
10.0%	6	أخرى	
100,0	60	المجموع	

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على مخرجات spss

1- بالنسبة لمتغيرة المهنة الممارسة: من من الجدول أعلاه نجد أن أغلب أفراد العينة من أساتذة جامعيين متخصصين بنسبة 50 % ، وهي نسبة عالية مقارنة بباقي المناصب ، بينما جاءت نسبة محافظي الحسابات في الرتبة الثانية بنسبة 30 % ، و اقل نسبة كانت للخبراء المحاسبين بنسبة 20 % والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة الممارسة كما يلي :

الشكل رقم (01) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المهنة الممارسة



المصدر: من برنامج spss.

2- بالنسبة لمتغيرة المؤهل الأكاديمي : نجد أن نسبة 61.7 % من عينة الدراسة لديهم شهادة الدكتوراه كون ان معظم افراد العينة من الاساتذة ، اما المرتبة الثانية فهم لحاملي شهادة ماجستير بنسبة 21.7% ، بينما النسبة الاضعف فهم من لديهم شهادة ليسانس والشهادات أخرى بنسبة تقدر 8.3% ، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية كما يلي :

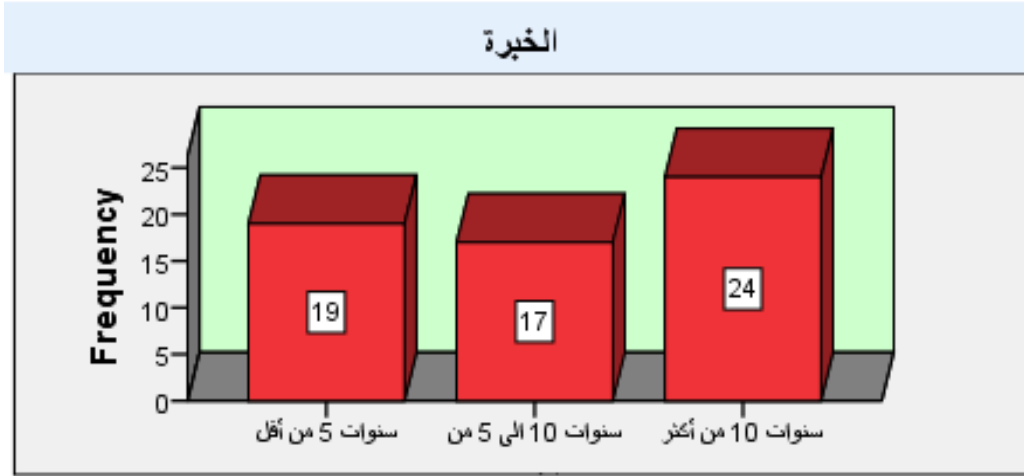
الشكل رقم (02) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: من برنامج spss.

3- بالنسبة لمتغيرة الخبرة : نلاحظ من الجدول السابق أن اعلى نسبة خبرة كانت (أكثر من 10 سنة)، حيث ان 40% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق العشر سنوات وهي نسبة جيدة بالنسبة لنا حيث ان عنصر الخبرة متوفر وهذا ما يعزز الاجابات الدقيقة على الاستبيان ، وتليها في الترتيب الافراد الذين لديهم خبرة (أقل من 5 سنوات) و الذين عددهم 19 فرد بنسبة 31.7% ، أما النسبة التي تليهم هي لأصحاب الخبرة (من 5 الى 10 سنوات) والمقدرة ب 28.3% ، والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية كما يلي :

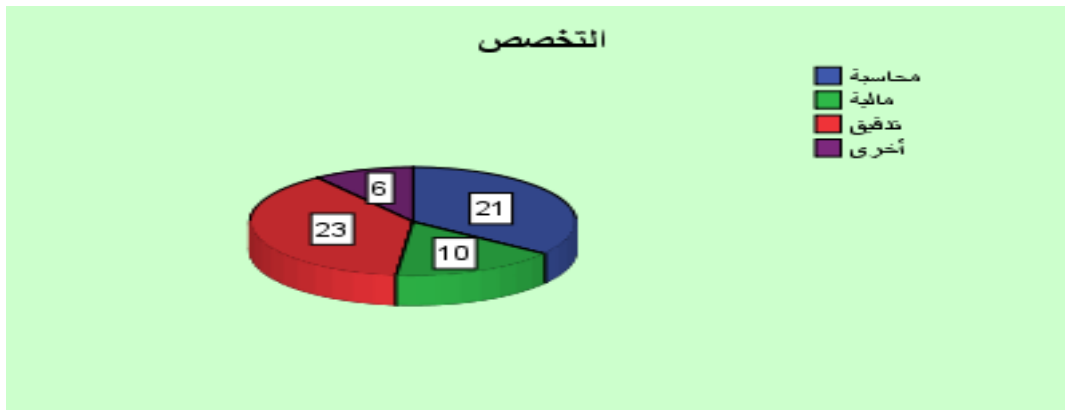
الشكل رقم (03) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من برنامج spss.

2-4- بالنسبة لمتغيرة التخصص العلمي: من الجدول أعلاه نجد أن أغلب أفراد العينة لديهم تخصص تدقيق بنسبة 38.3% ، وهي نسبة عالية مقارنة بباقي مجتمع الدراسة ، بينما جاءت نسبة تخصص محاسبة في الرتبة الثانية بنسبة 35% ، تم تليها نسبة تخصص مالية في الرتبة الثالثة بنسبة 16.7% و اقل نسبة كانت للتخصصات أخرى بنسبة 10% والشكل التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب المهنة كما يلي

الشكل رقم (04) يبين تمثيل بياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من برنامج spss.

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لإجابات واتجاهات أفراد العينة نحو عبارات ومحاور الاستبيان

سنتطرق إلى عرض و تحليل نتائج هاته الدراسة حسب مقياس ليكارت الحماسي والذي سبق ذكره في المبحث الأول، وحتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول و بوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، و تم حساب من النسب المئوية المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي و حسب أقل قيمة للتشتت و الذي يمثله الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

أولا : دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الأول :

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى كفاءة محافظ الحسابات كما يلي:

جدول رقم (11): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين و الانشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية.	4.000	0.713	موافقون
02	يحرص محافظ الحسابات على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	3.983	.6760	موافقون
03	يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.	4.050	.8320	موافقون
04	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على تقديرات المحاسبة و تقييم مدى واقعيتها.	3.850	.8600	موافقون
05	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير تدقيق دولية.	3.966	.7580	موافقون
06	يحترم المدقق الخارجي القانون و يتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون و المهنة.	3.933	.7090	موافقون

كفاءة محافظ الحسابات	3.963	.4930	موافقة
----------------------	-------	-------	--------

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الاول: المتعلق بقياس كفاءة محافظ الحسابات ، حيث نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.96، وبانحراف معياري قدر: 0.493، وهو يشير إلى تقارب أراء الأفراد و تمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد وعي وادراك بدرجة عالية لدى المتخصصين في مجال المحاسبة على كفاءة محافظ الحسابات ، وفيما يلي ترتيب ثلاث عبارات الأولى حسب أهميتها لدى أفراد العينة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم: 03- يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.05 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.21 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية موافقون على ان محافظ الحسابات يقوم بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية ، وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 01 :- يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين و الانشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.00 ، وبانحراف معياري كبير قدره 0.713 مما يبين التشتت الواضح بين الاجابات على هذه العبارة ، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن محافظ الحسابات يملك الحرية في اختيار الميادين و الانشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية. وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين

تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة رقم 02 :- يحرص محافظ الحسابات على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.98 وانحراف معياري قدره 0.676 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال

الفصل الثاني: دراسة الميدانية على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة

الأهمية (من 3.41 إلى 4.21 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن محافظ

الحسابات يحرص على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته. وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين .

ومن خلال اتجاه العينة على المحور الاول نستنتج ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم كفاءة محافظ الحسابات

ثانيا : دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثاني:

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة لمفهوم المحاسبة الإبداعية كما يلي:

جدول رقم (12): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Déviati on	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة .	4.000	.7360	موافقون
02	تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية.	3.800	.8590	موافقون
03	تلجأ الادارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها.	3.983	.8120	موافقون
04	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية الإيجابية في السوق.	3.766	.7440	موافقون
05	تستخدم المحاسبة الإبداعية بداع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية.	3.683	.9470	موافقون
06	يستطيع المحاسب باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبة الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.	3.816	.7910	موافقون
	المحاسبة الإبداعية	3.841	.4130	موافقون

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة

فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثاني: المتعلق بالمحاسبة الإبداعية ،

حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.84، وبانحراف

معياري قدر: 0.413 وهو تشتت صغير ويشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للمحور، وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه وحسب رأي المتخصصين في مجال المحاسبة على المحاسبة الإبداعية وفيما يلي ترتيب العبارات الثلاث الأولى حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة حسب وجهة نظرهم كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 01- [تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً يواجه المحاسبة.]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.00 وانحراف معياري كبير جداً 0.736 مما يدل على الاختلاف الواضح في الاجابات بين افراد العينة ، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية موافقون على ان المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً مهماً يواجه المحاسبة. وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 03- [تلجأ الادارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.98 وانحراف معياري كبير قدره 0.812 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن الادارة تلجأ الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها وهذا حسب راي افراد العينة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 06- [يستطيع المحاسب باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبة الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.86 وانحراف معياري قدره 0.791 ، وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.40 إلى 4.19 درجة) وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية موافقون على أن المحاسب يستطيع باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبة الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.. وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة .

نستنتج اخيرا ان افراد العينة مدركون وواعون لمفهوم تطبيق المحاسبة الابداعية في الجزائر

ثالثا : دراسة اتجاهات إجابات العينة حول المحور الثالث:

لدينا الجدول التالي الذي يشير إلى مدى إدراك أفراد عينة الدراسة إلى فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي:

جدول رقم (13): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي Mean	انحراف المعياري Std. Deviation	الاتجاه العام للعينة نحو توفر المتغيرات وموافقة على مضمون العبارات
01	صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر الأصول المعنوية الناشئة عن الاندماج.	3.916	.8080	5 موافقون
02	عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتركة.	3.950	.6220	2 موافقون
03	لالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول العينية.	3.883	.7830	6 موافقون
04	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون.	3.933	.7990	3 موافقون
05	طلب تقارير بالذمم المدينة والتحقق من نسبة مخصص خسائر الديون إلى إجمالي الذمم المدينة.	3.716	.6660	9 موافقون
06	التأكد من حسابات عناصر النقدية.	4.033	.6360	1 موافقون
07	التحقق من معالجة أرباح وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في قائمة حسابات النتائج بدلا من الأموال الخاصة.	3.833	.7400	8 موافقون
08	التحقق من عدم الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد القروض قصيرة الأجل.	3.866	.7470	7 موافقون
09	التحقق من الدفعات المقدمة من العملاء.	3.933	.8410	4 موافقون
	فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.896	.3880	موافقون

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وحسب نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث: المتعلق بفعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث نجد أن المتوسط حسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور بلغ: 3.89، وانحراف معياري قدر: 0.388 وبالتالي فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي موافقون على أنه يوجد فعالية لمحافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا حسب المتخصصين في مجال المحاسبة وفيما يلي ترتيب اهم ثلاث عبارات حسب أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة كما يلي:

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم 06 :- [التأكد من حسابات عناصر النقدية]:

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 4.03 وانحراف معياري 0.636 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.21 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون من التأكد من حسابات عناصر النقدية.. وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 02 - [عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتركة]:

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث تقييم أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.95 وانحراف معياري كبير 0.622 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.21 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتركة وهذا حسب وجهة نظر المتخصصين في مجال المحاسبة .

تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة رقم: 04 - [فحص كشوفات الجرد والتحقق من

الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون]: نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد عينة الدراسة بمتوسط حسابي بلغ: 3.93 وانحراف معياري قدره 0.793 وقيمة المتوسط الحسابي العام للعبارة ضمن مجال الأهمية (من 3.41 إلى 4.21 درجة)، وهذا يدل أن معظم اتجاهات أفراد العينة ايجابية وموافقون على أن فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون. وهذا حسب وجهة نظر المستجوبين .

اخيرا وبشكل عام يمكننا القول ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات

المحاسبة الإبداعية في الجزائر

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة :

قبل اختبار الفرضيات وتطبيق الأدوات الإحصائية والاختبارات يجب أولاً معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أو لا ، و لأن حجم العينة أكبر من 30 إذا البيانات تقترب للتوزيع الطبيعي وسوف نتأكد من ذلك من خلال اختبارات شايرو و سيمنروف وذلك قصد معرفة تطبيق الاختبارات المناسبة .

أولاً : اختبار التوزيع الطبيعي

نستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أو لا ولمعرفة ذلك نستخدم اختبارين معروفين هما Kolmogorov-Smirnov واختبار Shapiro-Wilk وهذا بوضع الفرضيتين التاليتين عند مستوى دلالة 0.05 :

H0 : البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً

H1 : البيانات لا تتبع توزيعاً طبيعياً

في دراستنا لدينا ثلاث محاور، وبعد إدخال البيانات للبرنامج الإحصائي spss تحصلنا على النتائج التالية:
والجدول التالي يبين نتيجة اختبار التوزيع الطبيعي: (Tests of Normality)

جدول رقم (14): نتائج (Tests of Normality) لبيانات إجابات أفراد العينة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			اختبار نوع التوزيع البيانات إجابات العينة نحو محاور الاستبيان
	Sig. القيمة الاحتمالية	درجة الحرية df	القيمة الاحصائية للاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية	درجة الحرية Df	القيمة الاحصائية للاختبار	
طبيعي	.0720	60	.9280	.0910	60	.1790	بيانات المحور 01:
طبيعي	.0550	60	.9500	.1200	60	.1670	بيانات المحور 02
طبيعي	.1040	60	.9360	.0760	60	.1760	بيانات المحور 03:

قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيع طبيعي.

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أكبر من 60 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnova) وتظهر أن مستوى قيم الاحتمالية (sig) لبيانات المستجوبين نحو إجمالي عبارات المحور الأول : بلغت $0.091 = sig$ هي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثاني: بلغت 0.120 وهي أكبر من (0.05)، وأيضا بالنسبة لبيانات المحور الثالث: بلغت $0.076 = sig$ وهي أكبر من (0.05)، نقبل الفرض الصفري أي انه تدل نتائج اختبار (Tests of Normality) على إتباع بيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي. ومنه في دراستنا سنستخدم الاختبارات المعلمية في تحليل إجابات وأراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة .

ثانيا : اختبار الفرضيات

1 : شرح الأداة إحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

للتحقق من صحة فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (One-Sample T-Test) ويعد هذا الاختبار من الاختبارات الإحصائية المهمة وشائعة الاستخدام بشكل واسع من الطلبة في دراساتهم حيث يهدف إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي (Significant Difference) بين متوسط إجابة المستجوبين (المتوسط الحقيقي) نحو كل محور من محاور الاستبيان و المتوسط الفرضي (Constant) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم و القيمة الثابتة (المتوسط الفرضي). ويتم تحديد القيمة النظرية للمتوسط الفرضي وفقا للعلاقة

$$\text{التالية}^1: a = \frac{(H+L)}{2} :$$

حيث H: تمثل قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس؛ (a): Constant)

L : تمثل قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس

وفي دراستنا فإن سلم القياس استجابات المستجوبين هو سلم ليكارت الخماسي:

$$\frac{(H + L)}{2} = a = \frac{(5 + 1)}{2} = 3$$

ورقم 03 يمثل قيمة الوسطى (حياد) في مقياس ليكارت الخماسي.

¹ -مصطفى طويطي : التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- ، دار النشر الجامعي ،تلمسان ، الجزائر ، 2018،ص 248

ولاتخاذ القرار فيما يتعلق اختبار صحة الفرضيات تتبع الخطوات التالية¹:

1- حساب المتوسط الحسابي (الحقيقي) (X) لإجابات افراد العينة على اجمالي عبارات لكل محور من محاور الاستبيان.

2- نختار المتوسط الفرضي وعادة ما يكون في المقياس الخماسي ليكارت بديل (محايد) ويقدر ب3.

3- نحسب الفرق بين المتوسط الحقيقي و المتوسط الفرضي (3-X)

4- بعدها ندرس الدلالة الإحصائية لنتيجة الفرق بين (3-X)، هل هو دال أم غير دال ؟

5- و لاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية نستخدم: اختبارات في حالة عينة واحدة (One-Sample T-Test) ويرمز له احصائيا بالرمز (T-Test) وهي القيمة T المحسوبة.

6- اتخاذ القرار : رفض أو قبول الفرضية .

- الطريقة الأولى: مقارنة القيمة T المحسوبة مع القيمة T الجدولية ، حيث إذا كانت لقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية وعليه فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) و نقبل H_1 (الفرضية البديلة). والقيمة T الجدولية يتم استخراجها من جدول احصائي خاص يسمى (جدول توزيع ستودنت t) وهذا من خلال: تحديد مستوى الدلالة 0,05 وحساب درجة الحرية df حيث درجة الحرية تساوي $n-1$ ، حيث n: عدد افراد العينة.

- الطريقة الثانية: وهي أكثر دقة وسهولة حيث عند حساب T test بالبرامج الإحصائية فإنها تحسب لنا أيضا قيمة احتمالية يرمز لها في مخرجات برنامج SPSS بالرمز Sig حيث تتعلق باختبار T test . وعليه : فإنه إذا كانت قيمة Sig أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة الذي هو 0,05 فإننا نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).

2: عرض نتائج اختبار الفرضيات الدراسة

- اختبار الفرضية 01: هناك درجة كبيرة من الوعي لكفاءة محافظ الحسابات، من أجل اختبار هذه الفرضية

يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0) : لا يوجد وعي لكفاءة لمحافظ الحسابات من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

¹ عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 148-162 (بتصرف)

جدول رقم(15) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 01

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات افراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (01)
دال	0,000	59	62.163	0.963	0.493	3.963	60	

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.963) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ $(3-X)=0.963$ وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت $T=62.163$ وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =59 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت ($0.000= sig$) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يوجد وعي لكفاءة لمحافظ الحسابات من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل الفرضية الأولى والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لكفاءة محافظ الحسابات

اختبار الفرضية 02: هناك درجة كبيرة من الوعي بمدى ممارسة محاسبة الابداعية لدى عينة الدراسة .

من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0) : لا توجد ممارسة للمحاسبة الابداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم(16) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 02

الفصل الثاني: دراسة الميدانية على عينة من المتخصصين في مجال المحاسبة

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (02)
دال	0,000	59	71.996	0.841	0.413	3.841	60	

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.841) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X) = 0.841 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T = 71.996 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية = 59 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض فرض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة).
وبالتالي نقبل الفرضية الثانية والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بممارسة المحاسبة الابداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

03 اختبار الفرضية 03: هناك درجة كبيرة من الوعي لفعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، من أجل اختبار هذه الفرضية يعاد صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) كما يلي:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد وعي فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (17) يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية 03

القرار	مستوى الدلالة	درجة الحرية	T المحسوبة	Différence moyenne (3-X)	Ecart type الانحراف المعياري	Moyenne المتوسط الحسابي	حجم العينة	الدلالة الإحصائية لإجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بالمحور (03)
دال	0,000	59	77.770	0.896	0.388	3.896	60	

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (3.896) وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (3-X) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ (3-X)=0.896 وهو دال احصائيا وقيمة T المحسوبة بلغت T=77.770 وهي معنوية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =59 لان القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=sig) هي أقل من المستوى الدلالة 0.05. وهذا كله يقودنا إلى نرفض نرفض H_0 (الفرضية الصفرية) ونقبل H_1 (الفرضية البديلة). أي يوجد فعالية لمحافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان اتجاهات المستجوبين وتقييمهم كانت ايجابية وبدرجة كبيرة.

وبالتالي نقبل الفرضية الثالثة والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لفعالية لمحافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).

3- اختبار فرضيات الفرق

لاختبار فرضية الفرق سوف نستخدم اختبار تحليل التباين الاحادي **ANOVA** ، وهذا الاختبار من الاختبارات المعلمية ويستخدم لمعرفة الفروقات في متوسطات اجابات العينة حسب خاصية تقسيم العينة إلى أكثر من قسمين ، وفي دراستنا توجد أربعة خواص تقسم العينة لأكثر من قسمين هما (المهنة الممارسة، المؤهل الأكاديمي ، الخبرة ، التخصص العلمي) ، اذا ستكون هناك فرضية رئيسية متبوعة بثلاثة فرضيات جزئية كالآتي :

3-1/ الفرضية الرئيسية: لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة ترجع الى المعلومات الشخصية للمستجوب عند مستوى دلالة احصائية 0.05 ، وانطلاقا من هذه الفرضية سوف نقسمها الى ثلاثة فرضيات جزئية .

3-2/ الفرضيات الجزئية :

☒ الفرضية الجزئية الاولى : لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الاول ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.

☒ الفرضية الجزئية الثانية : لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثاني ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05 .

☒ الفرضية الجزئية الثالثة : لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على المحور الثالث ترجع الى المعلومات الشخصية عند مستوى دلالة احصائية 0.05.

وللإجابة على كل هذه الفرضيات استخدمنا اختبار ANOVA للمحاور الثلاثة مع المتغيرات الشخصية ،
وتحصلنا على الجدول التالي الشامل من مخرجات spss عند مستوى دلالة 0.05 كما يلي :

الجدول رقم (18): اختبار الفروق ANOVA بين محاور الدراسة تبعاً للمعلومات الشخصية

المحاور	الخصائص	اختبار ANOVA	قيمة المعنوية	النتيجة
المحور الأول	المهنة الممارسة	1.494	0.233	قبول الفرضية
	الخبرة	0.460	0.633	قبول الفرضية
	المؤهل الأكاديمي	0.614	0.609	قبول الفرضية
	التخصص العلمي	1.788	0.160	قبول الفرضية
المحور الثاني	المهنة الممارسة	0.959	0.389	قبول الفرضية
	الخبرة	0.300	0.742	قبول الفرضية
	المؤهل الأكاديمي	2.347	0.082	قبول الفرضية
	التخصص العلمي	4.164	0.210	قبول الفرضية
المحور الثالث	المهنة الممارسة	2.871	0.065	قبول الفرضية
	الخبرة	2.059	0.137	قبول الفرضية
	المؤهل الأكاديمي	1.644	0.190	قبول الفرضية
	التخصص العلمي	1.420	0.247	قبول الفرضية

المصدر : من اعداد الطالبات بناء على مخرجات SPSS

من نتائج اختبار الفروقات بين متوسطات اجابات العينة بناء على خواص عينة الدراسة والمتمثلة في اربع خصائص كانت كلها بمستويات معنوية اكبر من 0.05 مما يجعلنا نقبل كل الفرضيات الجزئية أي لا توجد فروقات بين متوسطات إجابات العينة على محاور الدراسة ترجع إلى المعلومات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى دلالة احصائية 0.05 .

وبهذه الاختبارات نصل الى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث انه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05

خلاصة الفصل

بعد اسقاط الدراسة الميدانية على الدراسة النظرية ، حاولنا الاجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب التطبيقي ، من خلال اداة الاستبيان التي تم اعدادها وتحكيمها من طرف خبراء في الميدان ، وتم اثبات جودة الاداة من خلال الصدق الظاهري والبنائي واختبار معامل الفا كرونباخ ، ولقد وضعنا ثلاثة فرضيات من اجل الاجابة على تساؤلات الدراسة التطبيقية وكل فرضية نجيب عنها بمحور من محاور الدراسة ، ومن خلال ما توصلنا اليه من التحليل الوصفي لاتجاه اجابات العينة وجدنا قبول لكل الفرضيات الخاصة بمحاور الدراسة ، حيث تم التوصل الى نتائج تحقق الهدف من الدراسة مستخدمين العديد من الاختبارات الاحصائية منها اختبار التوزيع الطبيعي واختبار ستودنت لعينة واحدة ومن خلالها تم تأكيد قبول افراد العينة وادراكهم لكل محاور الدراسة ، ثم استخدمنا اختبار الفرق الذي يقيس الفروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعود الى الخصائص العامة للعينة حيث من خلاله تم التوصل انه لا توجد فروقات .

في الاخير تم تأكيد الدراسة النظرية من خلال نتائج الدراسة الميدانية ، وتحقيق الهدف العام من الدراسة والتوصل الى نتائج سوف يتم التطرق اليها في خاتمة الدراسة .

الخاتمة

الخاتمة:

مازالت مسؤولية محافظ الحسابات عن اكتشاف ممارسة المحاسبة الابداعية من تحريف وغش من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية، ويمكن القول أنها أحد الأسباب الرئيسية في حدوث فجوة التوقعات وهي الفجوة التي ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من محافظي الحسابات وما يقومون به طبقاً للمعايير المتعارف عليها.

ومن خلال دراستنا يمكن أن نقول أن أهمية دور محافظ الحسابات فعال في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية ودراسة التطبيقية، توصلنا إلى مجموعة من نتائج التي من خلالها نستطيع الاجابة على الاشكالية العامة والاسئلة الفرعية.

أولاً/ اختبار الفرضيات:

1- الفرضية الأولى : تم اثبات صحتها في الفصل النظري في المبحث الأول حيث عرفنا محافظ الحسابات على أنه : كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والمهينات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها، ومن مهامه اثبات شرعية وصدق الحسابات ، اعداد التقارير والمصادقة عليها.

2- الفرضية الثانية: تم اثبات صحتها في الفصل النظري في المبحث الثاني حيث عرفنا المحاسبة على أنها الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لخداع القارئ المالي.

3- الفرضية الثالثة: أثبتنا صحتها من خلال الفصل الثاني ومن خلال اختبار فرضية العلاقة حيث وجدنا الارتباط متساوي بين محافظ الحسابات والمحاسبة الابداعية وهذه العلاقة علاقة طردية حيث لديهم مستوى دلالة 5%

- الفرضية الرابعة: "وبهذه الاختبارات نصل الى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث أنه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05" أثبتنا صحتها في الفصل الثاني من خلال اختبار فرضية الفرق حيث وجدنا انه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة تعزى الى معلومات شخصية عند مستوى دلالة 5%

النتائج المتوصل اليها:

- من خلال اتجاه العينة على المحور الاول نستنتج ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم كفاءة محافظ الحسابات.

- نستنتج أن أفراد العينة مدركون وواعون لمفهوم تطبيق المحاسبة الابداعية في الجزائر.
- يمكننا القول ان عينة الدراسة مدركة لمفهوم فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية في الجزائر.
- بالتالي نقبل بالفرضية الأولى والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لكفاءة محافظ الحسابات.
- بالتالي نقبل بالفرضية الثانية والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي بممارسة المحاسبة الابداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).
- بالتالي نقبل بالفرضية الثالثة والتي مفادها: هناك درجة كبيرة من الوعي لفعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر المستجوبين عند مستوى دلالة (0.05).
- وبهذه الاختبارات نصل الى نتيجة مفادها قبول الفرضية الرئيسية حيث أنه لا توجد فروقات بين متوسطات اجابات العينة على محاور الدراسة تعزى لخصائص العينة عند مستوى دلالة احصائية 0.05

التوصيات:

- قيام المؤسسات بالاعتماد على المحاسبة الابداعية أو أساليب المحاسبة الابداعية من شأنها ان يدخل المؤسسة في أزمة تجبرها على السقوط؛
- يجب على محافظ الحسابات التخطيط المسبق والتنفيذ السليم لعملية المراجعة ولا يجوز للمحافظ بأي حال من الأحوال قبول عملية المراجعة لا يستطيع هو وأفراد مكتبة اتمامها بالصورة المقبولة، بالإضافة الى ضرورة تزويد فريق عمل المراجعة بالنشرات والتعميمات ، وما يستجد في امور مهمة المراجعة؛
- ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الابداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة؛
- ضرورة التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر خاصة اذا ما علمنا بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى اشخاص ذو مواصفات خاصة بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والادراك الكافي بمختلف الانشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال؛
- تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الابداعية؛
- ضرورة تضيق البدائل المحاسبية المتاحة في قواعد القياس والافصاح المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

- 1- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الجزائر، سنة 2012.
- 2- هوام جمعة، المحاسبة الابداعية والاحتيايل في التقارير المالية، دار زمزم ناشرون وموزعون، ط1، عمان، الأردن، 2021.
- 3- خديجة بلحياني، المحاسبة الابداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد 15-المجلد 08، 2021.
- 4- أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
- 5- مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- ، دار النشر الجامعي، تلمسان ، الجزائر ، 2018.
- 6- عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 148-162-(بتصرف)
الرسائل الجامعية :
- 7- بولجال، أثر إستخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات-دراسة حالة مجموعة شركات-أطروحة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة- سنة 2017/2018.
- 8- حمزة بطينة، وآخرون، دور محافظ الحسابات في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة ميدانية لشركة بلاستي أنابيب ذ.م.م - مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية، جامعة الوادي، 2017\2018.
- 9- حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية-دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2019/2020.
- 10- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، آيار 2009.

11- برحومة نريمان، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة، 2021/2020.

المجلات :

12- مايدة مُجّد فيصل، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية-دراسة ميدانية، مجلة رؤى الاقتصادية، الجزائر، فيفري 2018.

13- سي مُجّد لخضر، دور محافظ الحسابات في تقويم الحسابات في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة، مجلة دراسات وابحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة، العدد02-المجلد06، سكيكدة، ديسمبر 2019.

14- ميلود بورحلة، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، المجلد الثامن، العدد01، الجزائر، أبريل 2022.

15- سفاحلو رشيد، كتوش عاشور، مهام و تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 16، المجلد01، الجزائر، 2017.

16- لياس قلاب ديبح، آفاق مهنة محافظ الحسابات في ظل الإصدارات الحديثة دراسة حالة تدقيق حسابات مؤسسة اقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، العدد 02-المجلد08، الجزائر، جوان 2021.

17- طيطوس فتحي، محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد التاسع، سعيدة، جوان 2013.

18- مُجّد كمال محمود مُجّد الزكي، دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعيلية، المجلد الثامن، العدد الأول، 2017، مصر.

19- منى عبد الرحمان يعقوب، اشواق الأسمري، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية(دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والاكاديميين في مدينة جدة)، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، السعودية، 2020.

20- زهواني رضا، ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع-المجلد الثالث، الوادي، ص 10.

المراجع الأجنبية :

21- Yusuf Hammanadama Sambo، 'The Role of External Auditors in Reducing the Impact of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya ،

Journal of Global Economy ،Business and Finance (JGEBF) ،Faculty of Economies and Administrative Sciences ،Department of Business Administration ،Kastamonu university ، Turkey ،volume4 ،issue10 ،2022.

الملاحق

المستوى : ثانية ماستر
التخصص: محاسبة وتدقيق

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

استبيان

نضع بين أيديكم استمارة الاستبيان الخاص ببحثنا العلمي (دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية) وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق..... إذ أن ثقتنا كبيرة في خبرتكم، لذا نرجو منكم المساهمة في الإجابة على الأسئلة المقدمة بوضع علامة x على الإجابة التي ترونها مناسبة، كما نتعهد لكم أن مساهمتكم لن تستخدم سوى لأغراض هذا البحث العلمي .

1- المهنة الممارسة:

خبير محاسبي محافظ حسابات أستاذ جامعي متخصص

2- سنوات الخبرة:

أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

3- المؤهل الأكاديمي:

ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة أخرى

4- التخصص العلمي:

محاسبة مالية تدقيق آخر

المحور الاول: كفاءة محافظ الحسابات.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق
1/ يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين و الأنشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على					

					اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية.
					2/ يحرص محافظ الحسابات على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.
					3/ يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.
					4/ يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على تقديرات المحاسبية و تقييم مدى واقعيته.
					5/ يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير تدقيق دولية.
					6/ يحترم المدقق الخارجي القانون و يتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون و المهنة.

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1/ تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً يواجه المحاسبة.					
2/ تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية.					
3/ تلجأ الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها.					
4/ تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية الإيجابية في السوق.					
5/ تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية.					
6/ يستطيع المحاسب باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبية الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.					

محور الثالث: فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية على عناصر الأصول غير الجارية والأصول الجارية وعناصر الخصوم يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من:					
1/ صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر الأصول المعنوية الناشئة عن الاندماج.					

					2/ عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتريات.
					3/ لالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول العينية.
					4/ فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون.
					5/ طلب تقارير بالذمم المدينة والتحقق من نسبة مخصص خسائر الديون إلى إجمالي الذمم المدينة.
					6/ التأكد من حسابات عناصر النقدية.
					7/ التحقق من معالجة أرباح وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في قائمة حسابات النتائج بدلا من الأموال الخاصة.
					8/ التحقق من عدم الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد القروض قصيرة الأجل.
					9/ التحقق من الدفعات المقدمة من العملاء.

الملحق الثاني : قائمة المحكمين

الرتبة	اسماء المحكمين
استاذ محاضر ب	حاج أحمد فوزي
استاذ تعليم عالي	ضو نصر
استاذ مساعد ب	نصيرة بلال

الملحق الثالث : الصدق والثبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.725	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.415	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.668	9

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.765	21

الملحق الثالث : الإحصاء الوصفي

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين و الأنشطة التي يجب فحصها و الامر الذي يساعده على اكتشاف أساليب محاسبة الإبداعية.	60	0	4.0000	.71307
يحرص محافظ الحسابات على تحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	60	0	3.9833	.67627
يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.	60	0	4.0500	.83209
يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على تقديرات المحاسبية و تقييم مدى واقعيتها.	60	0	3.8500	.86013
يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير تدقيق دولية.	60	0	3.9667	.75838
يحترم المدقق الخارجي القانون و يتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون و المهنة.	60	0	3.9333	.70990
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	60	0	3.9639	.49393

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة.	60	0	4.0000	.73646
تعد المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية.	60	0	3.8000	.85964
تلجأ الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها.	60	0	3.9833	.81286
تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية الإيجابية في السوق.	60	0	3.7667	.74485
تستخدم المحاسبة الإبداعية بداع تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية.	60	0	3.6833	.94764
يستطيع المحاسب باستخدام خبراته و مهاراته الخاصة بالقواعد المحاسبة الإبداعية بالتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم.	60	0	3.8167	.79173
المحور الثاني المحاسبة الإبداعية	60	0	3.8417	.41332

Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر الأصول المعنوية الناشئة عن الاندماج.	60	0	3.9167	.80867
عدم الاعتراف بالأصول المعنوية غير المشتركة.	60	0	3.9500	.62232
للتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول العينية.	60	0	3.8833	.78312
فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف المتعلقة بالمخزون.	60	0	3.9333	.79972
طلب تقارير بالذمم المدينة والتحقق من نسبة مخصص خسائر الديون إلى إجمالي الذمم المدينة.	60	0	3.7167	.66617
التأكد من حسابات عناصر النقدية.	60	0	4.0333	.63691
التحقق من معالجة أرباح وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية	60	0	3.8333	.74029

التحقق من عدم الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد القروض قصيرة الأجل	60	0	3.8667	.74712
التحقق من الدفعات المقدمة من العملاء.	60	0	3.9333	.84104
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية	60	0	3.8963	.38808

الملحق الخامس : التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	.179	60	.091	.928	60	.072
المحور الثاني المحاسبة الإبداعية	.167	60	.120	.950	60	.055
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية	.176	60	.076	.936	60	.104

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق السادس : الاختبارات الإحصائية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	60	3.9639	.49393	.06377
المحور الثاني المحاسبة الإبداعية	60	3.8417	.41332	.05336
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية	60	3.8963	.38808	.05010

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	62.163	59	.000	3.96389	3.8363	4.0915
المحور الثاني المحاسبة الإبداعية	71.996	59	.000	3.84167	3.7349	3.9484
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية	77.770	59	.000	3.89630	3.7960	3.9965

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	Between Groups	.717	2	.359	1.494	.233
	Within Groups	13.677	57	.240		
	Total	14.394	59			

الملاحق

المحور الثاني المحاسبة الابداعية	Between Groups	.328	2	.164	.959	.389
	Within Groups	9.751	57	.171		
	Total	10.079	59			
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الابداعية	Between Groups	.813	2	.407	2.871	.065
	Within Groups	8.072	57	.142		
	Total	8.886	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	Between Groups	.229	2	.114	.460	.633
	Within Groups	14.165	57	.249		
	Total	14.394	59			
المحور الثاني المحاسبة الابداعية	Between Groups	.105	2	.052	.300	.742
	Within Groups	9.974	57	.175		
	Total	10.079	59			
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الابداعية	Between Groups	.599	2	.299	2.059	.137
	Within Groups	8.287	57	.145		
	Total	8.886	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	Between Groups	.459	3	.153	.614	.609
	Within Groups	13.935	56	.249		
	Total	14.394	59			
المحور الثاني المحاسبة الابداعية	Between Groups	1.126	3	.375	2.347	.082
	Within Groups	8.953	56	.160		
	Total	10.079	59			
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الابداعية	Between Groups	.719	3	.240	1.644	.190
	Within Groups	8.167	56	.146		
	Total	8.886	59			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
المحور الاول كفاءة محافظ الحسابات	Between Groups	1.258	3	.419	1.788	.160
	Within Groups	13.136	56	.235		
	Total	14.394	59			

الملاحق

المحور الثاني المحاسبة الابداعية	Between Groups	1.838	3	.613	4.164	.210
	Within Groups	8.241	56	.147		
	Total	10.079	59			
المحور الثالث فعالية محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الابداعية	Between Groups	.628	3	.209	1.420	.247
	Within Groups	8.258	56	.147		
	Total	8.886	59			

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

