

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معقمة



كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبة: جلابي سميرة

تحت عنوان

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة
الإبداعية دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين- المسيلة -

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	اسم ولقب الاستاذ(ة)
رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر - أ -	عريوة محاد
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر - ب -	رابح طويرات
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ مساعد - أ -	حميدي أحمد سعيد

السنة الجامعية: 2017 / 2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

و قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وتردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب
الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برويتك

إلى من كلفه الله بالهيبه والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلي والذي أطال الله في عمره والبسه
ثوب الصحة والعافية

إلى من نذرت عمرها في أداء الرسالة صنعتها من أوراق الصبر وطرزتها في ظلام الدهر إلي من كان
دعاءها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلي أمي الغالية

إلى رفيق دربي إلى من سار معي نحو العلم خطوة بخطوة بذرناها معا وحصدناها معا وسنبقى معا بإذن الله
زوجي الغالي

إلى الشموع التي أضاءت لي مشواري إخوتي الأعزاء

إلى كل زملائي دفعة 2018 محاسبة وجباية معمقة

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

إلى كل طالب وباحث علم إلى كل هؤلاء

اهدي ثمرة جهدي المتواضع

شكر و عرفان

الشكر لله رب العالمين الذي خلق الهدى و سدّد الخطفى و أنعم علي من نعم كانت خير عون لي في إنجاز
هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر و الامتنان في المقام الأول إلى كل من مد يد العون و المساعدة و في مقدمتهم

الأستاذ طويرات رابح الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته و وقته.

فائق الشكر و التقدير لأساتذة قسم مالية و المحاسبة

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة على ما سوف يقدمونه من توجيهات و تصويبات.
كما أتوجه بالشكر و الامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل
و أخص بالشكر العميق إلى من رافقني في مشواري في كل لحظة: زوجي.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وعرقان
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VI	فهرس الأشكال البيانية
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ-ز	مقدمة
25-01	الفصل الأول: المراجعة الخارجية في الجزائر
02	تمهيد
03	المبحث الأول: المراجعة الخارجية
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية
03	1-1 لمحة تاريخية عن المراجعة
04	2-1 تعريف المراجعة الخارجية
05	المطلب الثاني: أنواع وطرق المراجعة
05	1-2 أنواع المراجعة الخارجية
06	2-2 طرق المراجعة الخارجية
07	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية
07	1-3 أهداف المراجعة الخارجية
09	2-3 أهمية المراجعة الخارجية
10	المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
10	المطلب الأول : التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر



12	المطلب الثاني : شروط ومهام المراجع الخارجي في الجزائر
12	1-2 تعريف المراجع الخارجي
12	2-2 شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
13	3-2 مهام الخبير المحاسب في الجزائر
13	4-2 مهام محافظ الحسابات في الجزائر
15	المطلب الثالث: متطلبات المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية والجزائرية
15	1-3 مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية
18	2-3 معايير المراجعة الخارجية الدولية والجزائرية
25	خلاصة الفصل
48-26	الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية
27	تمهيد
28	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
28	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
28	1-1 نشأة المحاسبة الإبداعية
29	2-1 تعريف المحاسبة الإبداعية
31	3-1 أشكال وتقسيمات المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الثاني : دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية
35	المبحث الثاني: ممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها
35	المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
35	1-1 قائمة الدخل
36	2-1 قائمة المركز المالي
37	3-1 قائمة التدفقات النقدية
39	المطلب الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي
39	1-2 مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء والاحتيال
42	2-2 مسؤولية المراجع الخارجي حسب القانون 01-10

43	المطلب الثالث : أساليب وإجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
43	1-3 أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
46	2-3 الأبعاد الأخلاقية لمهنة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
46	3-3 الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
48	خلاصة الفصل
49	الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية دراسة عينة لمدققين خارجيين
50	تمهيد
51	المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية
51	المطلب الأول منهجية ومجتمع الدراسة
51	1-1 منهجية الدراسة
51	2-1 مجتمع الدراسة
51	المطلب الثاني : أدوات وعينة الدراسة
51	1-2 أدوات الدراسة
52	2-2 عينة الدراسة
53	المطلب الثالث الوصف الديموغرافي للعينة
53	1-3 المؤهلات العلمية
54	2-3 المؤهلات المهنية
55	3-3 الخبرة المهنية
56	المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان
56	المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان
57	1-1 تحليل عبارات المحور الأول التزام المراجع الخارجي بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجي
60	2-1 تحليل عبارات المحور الثاني التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)
63	3-1 تحليل عبارات المحور الثالث يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

66	المطلب الثاني إختبار الفرضيات
66	1-2 إختبار الفرضية الأولى التزام المراجع الخارجي بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة
67	2-2 إختبار الفرضية الثانية التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)
68	2-3 إختبار الفرضية الثالثة يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
69	2-4 الفرضية الرئيسية دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
70	خلاصة الفصل
71	خاتمة
75	قائمة المراجع
80	الملاحق
	ملخص الدراسة

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
3	التطور التاريخي لمهنة المراجعة	1-1
32	المسميات و الأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية	2-2
47	إجراءات الحد التي يطبقها المراجع الخارجي	2-3
52	مقياس ليكارت الخماسي	3-4
53	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان	3-5
53	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-6
54	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	3-7
55	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	3-8
56	نتائج قياس الثبات	3-9
57	المتوسطات الحسابية وفق لدرجات سلم ليكارت الخماسي	3-10
57	تحليل عبارات المحور الأول التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01	3-11
60	تحليل عبارات المحور الثاني التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)	3-12
63	تحليل عبارات المحور الثالث : إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3-13
66	اختبار المحور الأول (One-Sample Test) التزام المراجع الخارجي بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجي	3-14
67	اختبار المحور الثاني (One-Sample Test) التزام المراجع الخارجي حول التزام المراجع لخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)	3-15
68	اختبار المحور (One-Sample Test) يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية	3-16

فهرس الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل البياني	رقم الشكل
24	معايير التدقيق المتعارف عليها دوليا	1-1
31	العلاقة بين ممارسة المحاسبة الإبداعية والإطراف ذات العلاقة	2-2
41	مثلث الغش	2-3
53	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-4
54	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	3-5
55	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	3-6

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	الإستبيان	1
84	قائمة الاساتذة المحكمين	2
85	النسب والتكرارات و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	3
86	النسب والتكرارات و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	3
87	النسب والتكرارات و المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	3
88	حساب ألفا كرونباخ واختبار One-Sample Test	4

قائمة الاختصارات والرموز

الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الاصلية	الإختصار /الرمز
المخطط الوطني المحاسبي	Plan comptable national	PCN
النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière	SCF
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standardl	IAS
معايير التقارير المالية الدولية	International Financial Reporting Standard,	IFRS
معايير الجزائرية للتدقيق	Normes algériennes d'audit	NAA
معايير التدقيق الدولية	International Auditing Standards	IAS
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
المعيار الدولي للمراجعة رقم 240	International Standard on Auditing	ISA240)
المعيار الأمريكي للمراجعة رقم 99	Standards on Auditing Statement N99	SAS99
جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Accountants Association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified public Accountants	AICPA

تسعى الجزائر بهدف مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية إلى إتباع النهج المحاسبي العالمي من خلال تغيير نظامها المحاسبي من المخطط الوطني المحاسبي PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، هذا الأخير المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) ولمسايرة هذه التغييرات اهتمت أيضا بالمراجعة الخارجية من خلال إصدار القانون 01-10 والمتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد والشروع في تبني معايير التدقيق الدولية (ISA) من خلال إصدارها لمعايير تدقيق جزائرية (NAA) من أجل ضمان جودة مخرجات النظام المحاسبي.

لقد أوجبت العولمة والتغيرات والتطور الكبير في بيئة الأعمال وتعدد الممارسات المحاسبية أدى إلى ظهور فن جديد للتلاعب أتفق على تسميته بالمحاسبة الإبداعية وذلك باستغلال المتلاعب للثغرات وتعدد البدائل ونقاط الضعف في السياسات المحاسبية المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقيّة، هذا بدوره ألقى بظلاله على مهنة المحاسبة والمراجعة. باعتبار المراجعة مهنة قائمة على الوكالة و أن المراجع وكيل عن المساهمين فإنهم ينتظرون منه أداء عمله بكفاءة مهنية عالية، وذلك من خلال عملية الفحص الانتقادي المنتظم لأنشطة المؤسسات وإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صحة وعدالة الكشوف المالية. إن المراجع مسؤول عن التزاماته وواجباته نحو الأطراف المعنية، حيث أن الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي جعله يمثل الحارس الوافي من أي تلاعبات أو فساد وإساءة الاستعمال بحسب المعايير الأخلاقية التي يتبناها. لذلك نجد أن الأطراف ذات العلاقة ينظرون للمراجع الخارجي أو المنظمة المهنية التي ينتمي إليها بمزيد من الاحترام والتقدير ولاشك في إن هذه الهالة التي يتمتع بها المراجع سوف تتهار إذا مارس المراجع عملا لا ينسجم مع المعايير الأخلاقية، فإن سكوته عن مخالفات أو سرقات أو عدم الإشارة إليها في تقريره أو موافقته على توزيع أرباح وهمية لأغراض الإدارة إنما يعرضه إلى فقدان هذا المركز الذي يتمتع

به المراجع بالإضافة إلى شعور الأطراف المعنية بخيبة أمل نتيجة تحول رجال الحراسة إلى أداة من أدوات الاختلاس والتلاعب.

ومن نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية انهيار الشركتين Enron و Arthur Andersen وما تبعه من ثبوت تواطئهما وقعا سلبيا على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية بشكل أريك الحكومة الأمريكية التي بدأت تبحث عن الأسباب التي أدت لتلك الانهيارات غير المتوقعة الحدوث، ما أثار عدة تساؤلات على مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات من أهمها كيف تم الانهيار؟ ولماذا؟ ومن المسؤول؟ والمشكلة الكبرى أن تلك الشركتين تعملان في أعظم دولة والمشهورة ببيئتها المحاسبية والتدقيقية بالتطور المتقدم لما تملكه من معايير محاسبية وتدقيق . ولقد أظهرت التحليلات التي أجريت للتعرف عن أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل روحي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة.

أما في الجزائر فإن نقص الرقابة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في العديد من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعتبر في نظر الكثير من المحاسبين من أهم المشاكل التي تعرقل سير هذه المؤسسات الاقتصادية وتؤدي إلى فقدان ثقة الأطراف ذات المصلحة بها حيث أصبحت الرقابة على عملية إعداد وعرض القوائم المالية أولوية ضرورية وهذا قصد تعزيز وزيادة القدرات التنافسية للمؤسسات الجزائرية والاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال للفوز برهانات وتحديات السوق خاصة في ظل تبني الجزائر للإصلاحات المحاسبية.

وعليه فإن هذه الدراسة تركز على مدى التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية و الدولية عليها ومدى تطبيقه للإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

■ **مشكلة الدراسة:** إن التطور الكبير في بيئة الأعمال وتعدد ممارسات المحاسبة الإبداعية وجب على المراجع التكيف ومجاراته الأساليب الحديثة وزيادة الاطلاع على القواعد والأعراف المحاسبية والتدقيقية لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المراجعة الخارجية.

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما هو دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية؟ وتتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يلتزم المراجع الخارجي بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجع الخارجي؟
- هل يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية والتدقيق الجزائرية؟
- هل يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

■ فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية: يوجد دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

ينطلق البحث من الفرضيات التالية :

- يلتزم المراجع الخارجي بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجع الخارجي؛
- يلتزم المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية؛
- يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

■ أهمية البحث:

نكمن أهمية الدراسة في إبراز أهمية ودور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى الالتزام بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الدولية والجزائرية وانعكاساتها على جودة وشفافية القوائم المالية.

■ أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم المراجعة الخارجية ومعايير التدقيق الجزائرية (NAA) والدولية (ISA)؛
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية دوافعها وأساليبها؛

- إبراز دور ومسؤولية المراجع الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- **أسباب اختيار الموضوع** : ترجع أسباب اختيار الموضوع إلى أسباب شخصية بحكم التخصص في مجال المحاسبة وكذلك الرغبة في دراسة الموضوع بحكم انه موضوع مهم وجديد نسبيا ومفيد وأسباب موضوعية بهدف إثراء المكتبة بموضوع المحاسبة الإبداعية.
- **حدود الدراسة:**
 - الإطار المكاني : دراسة حالة لعينة من المراجعين الخارجيين بولاية المسيلة؛
 - الإطار الزمني: 2017-2018
- **مناهج الدراسة:**
 - المنهج الوصفي : عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر، كتب، ملتقيات، مجلات، الخ؛
 - المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الدراسات السابقة:**
 - دراسة الحلبي بعنوان 2009 " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من شركات المساهمة العامة الأردنية " : هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثارها على موثوقية البيانات المالية وبيان دافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققوا حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة . وقد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزامات بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو البيانات، وتأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية أيضا على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات. وتمارس مجالس

إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات لكن بالمقابل يقوم مدققوا الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من هذه الممارسات؛

- دراسة أسامة عمر جعارة 2014: تهدف الدراسة إلى التعرف "على أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية": توصلت الدراسة إلى انه يوجد أثر لكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني المتمثلة في (التخطيط والإشراف الدقيق، الفهم الكافي لبيئة عمل الشركة إجراءات التدقيق والرأي الموضوعي تأهيل المدقق وتدريبه المهني) على مصداقية المعلومات المالية وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية، من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية وذلك لتأثيرها الواضح على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر عينة الدراسة.

- دراسة بدر الزمان خمقاني ومسعود صديقي 2015: "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية": يهدف البحث إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع تطبيق عينة من الشركات البترولية. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات الخارجي في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة خالد عثمان عبد الرحمان، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمن 2018 "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات العامة السودانية": أوضحت الدراسة أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة تمثل إحدى التحديات التي تواجه المهنة في القرن الحالي و أن الفكر المعاصر لم يخل



من دراسة الأخلاق في العموم وفي مجال مهنة المحاسبة والمراجعة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي علي أداء المحاسبين والمراجعين ومن ثم كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم والتقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتمثلة في الالتزام والموضوعية، الاستقلالية الكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السودانية، تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين والمراجعين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافئات التي سوف يجعلهم يلتزمون بالمهنة، وتقادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.

■ صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على مراجع علمية تخص المحاسبة الإبداعية وقلة الدراسات الاكاديمية المتخصصة في هذا الموضوع بالجزائر.
- صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على محافظي ومراجعي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة؛
- رفض معظم مكاتب محافظي الحسابات ملء استمارة الاستبيان بسبب تزامنها مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة.

■ خطة الدراسة:

- بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي حيث:
- الجانب النظري:** الفصل الأول سنتناول فيه المراجعة الخارجية في الجزائر و يشمل مبحثين الأول عن المراجعة الخارجية والثاني عن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر أما

الفصل الثاني سيتم تناول المحاسبة الإبداعية ويضم أيضا مبحثين الأول عن ماهية المحاسبة الإبداعية والثاني عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها.

الجانب التطبيقي : سيتم تخصيص المبحث الأول لمنهجية الدراسة الميدانية لدراسة دور

المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توزيع

استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين ومساعدتهم، لنحاول في المبحث الثاني تفسير

وتحليل نتائج هذا الاستبيان.

الفصل الأول

المراجعة الخارجية

تمهيد:

لقد نشأت المراجعة وتطورت نتيجة زيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها ، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة عن طريق إبداء رأي فني محايد من طرف شخص مستقل ومؤهل.

الجزائر كباقي الدول تحاول مسايرة التطورات الاقتصادية التي تشهدها الساحة الدولية في التحكم في آليات اقتصاد السوق الذي أصبح منطق مفروض لا يمكن تجاهله، مما أوجب عليها إتباع المرجعية الدولية لمهنة المراجعة وهي المعايير الدولية التي تعتبر احد الأنماط والنماذج المعيارية التي تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي.

المبحث الأول : المراجعة الخارجية

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

1-1-لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المنتبغ لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن ها جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها فكلمة المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع ، حيث كان المراجع يستمع للقيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء وعليه فإن المراجعة ترجع إلى قدماء المصريين والينان كما يوضح الجدول التالي.¹

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة نظام القوائم المالية التاريخية
1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1900	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر : محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، 2006، ص ص 7، 8.

1-2- تعريف المراجعة الخارجية:

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، طبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، الجزائر، ص 6.

عرفت جمعية محاسبين الأمر يُعيّن (AAA) المراجعة الخارجية كما يلي : هي عملية منظمة لتجميع وتقييم أدلة موضوعية لإثبات المعاملات المالية ونتائجها للتحقق من مدى توافق هذه المعاملات ونتائجها مع التقارير الموضوعية لها ثم توصيل النتائج التي يتم التوصل إليها للطوائف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية التي تنشرها الوحدة محل المراجعة¹، كما عرفت المراجعة بأنها فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً دقيقاً حتى يطمئن المراجع من التقارير المالية سواء أكانت تقارير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية و دقيقة للعرض الذي من أجله أعد هذا التقرير،² عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالنظم.³ وفي تعريف آخر المراجعة الخارجية هي المراجعة المستقلة والرسمية للبيانات والسجلات والعمليات والأنشطة الخاصة بالمؤسسة . يتم إجراء هذه الدراسة من قبل مدققين محترفين وتهدف إلى ضمان مصداقية البيانات المالية وتقارير الإدارة الأخرى، من أجل تحديد مسؤولية المؤسسة في إدارة أموال المانحين، وتحديد نقاط الضعف في الأنظمة والضوابط الداخلية. يمكن أن يختلف نطاق عمل المراجعة الخارجية بشكل كبير تبعاً لأهداف كل مراجع.⁴

من خلال التعاريف السابقة يمكن وضع التعريف التالي: عملية المراجعة الخارجية هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة بواسطة شخص مؤهل و مستقل يستعمل مجموعة من تقنيات معلومات التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل يظهر فيه

¹ محمد نصر الهواري: محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، بدون دار نشر، جامعة عين شمس، مصر، 1999، ص ص 6، 7.

² عبد الفتاح الصحن: أحمد نور وآخرون، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص، 12.

³ محمد تهامي طواهر: مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

⁴ MOHIRI MALHOTRA : *Audit externe des institutions de microfinance*, Guide pratique, vol. 1, CGAP; Gret (diff.), Paris, 1998, p.7.

صورة واضحة عن صدق وعدالة القوائم المالية ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية وإيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني: أنواع وطرق المراجعة الخارجية

1-2- أنواع المراجعة الخارجية

يمكن تصنيف وتقسيم المراجعة الخارجية:

أ- من حيث الإلزام و تنقسم إلى:¹

- المراجعة القانونية : أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقب السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات؛
- المراجعة التعاقدية : الاختيارية يقوم بها محترف بطلب من احد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديدها سنويا؛
- الخبرة القضائية: التي يقوم بها طرف خارجي بطلب من المحكمة.

ب- من حيث نطاق المراجعة وتنقسم إلى:²

- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخول إلى المراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المتبعة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل؛
- المراجعة الجزئية: تعتبر من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية كأن يوكل إلى المراجع الخارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود مثل مراجعة النقدية أو الديون وغيرها وسبب انتشار هذا النوع يكمن في شكوك وجود أخطاء أو غش أو تلاعب في هذه البنود.

¹ محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ص16، دون سنة نشر.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: ، مرجع سبق ذكره، ص ص 22، 23.

ج- من حيث الجهة المكلف بإجرائها و تنقسم إلى:¹

- المراجعة الداخلية: هو فحص منظم للمشروع ودفائره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين؛

- المراجعة الخارجية: هو التدقيق الذي يتم من طرف خارج المؤسسة كمكاتب المراجعة بالنسبة للقطاع الخاص أو جهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.

د- من حيث البعد الزمني وتنقسم إلى:

-مراجعة نهائية: هي تلك المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي في نهاية السنة المالية للوحدة محل المراجعة تتم بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت؛

- مراجعة مستمرة: يقصد بها قيام المراجع الخارجي بتنظيم زيارات المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة أي بصفة مستمرة.

2-2- طرق المراجعة الخارجية

تتم المراجعة الخارجية وفق عدة طرق هي:²

- الملاحظة: تطبق على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدي كفاءة نظام الرقابة الداخلي علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات جرد أصول المشروع المختلفة.

- التفثيش: تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات والمصاريف العادية ومما يشابه ذلك من بنود؛

¹ نورة زاهرة عاطف سواد: مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص ص 49، 51.
² خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والعملية، طبعة 1999، عمان الأردن، ص ص 14، 15.

- **التثبيت:** (التعزيز) تطبق في التأكد من أرصدة حسابات ومبالغ العمليات التجارية من أطراف خارج المشروع وأرصدة أصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها؛

- **المقارنة:** تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة ومماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء التغيرات الهامة.

- **التحليل:** تطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحيته نشره.

- **الاستفسار:** تطبق على سياسات مشروع المعني والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل ، الالتزامات العرضية وخطط المستقبلية والتوقعات ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

3-1- أهداف المراجعة الخارجية: تشمل أهداف المراجعة الخارجية على ما يلي:¹

أ. **الهدف الرئيسي** هو إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت قائمة المركز المالي تعبر بصدق

وعدالة عن المركز المالي وما إذا كانت قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي تعبر بصدق

وعدالة عن نتائج أعمال للمشروع وتدفقاته النقدية عن تلك الفترة المالية؛

ب. الأهداف التبعية:

1. اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء وغش وتلاعب؛

2. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو منعها عن طريق تدعيم وتطوير أنظمه الرقابة الداخلية

بالمؤسسة وما يقدمه المراجع من توصيات مفيدة؛

¹ عماد سعد زمر وآخرون: مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص 11.

3. اعتمادا إدارة المشروع على البيانات والمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات الرشيدة؛

4. أهداف منسقة من تأكيدات الإدارة وهي:

- **هدف الوجود:** يعني أن المعاملات المسجلة بالدفاتر موجودة وحدثت فعلا؛
- **هدف الكمال:** يعني أن المعاملات الموجودة قد تم تسجيلها كلها في الدفاتر فحذف عملية بيع حدثت وعدم تسجيلها في دفاتر المبيعات يعتبر مخالف لهذا الهدف؛
- **هدف الدقة:** يعني أن المعاملات المسجلة قد سجلت بمبالغ صحيحة؛
- **هدف التصنيف والتبويب:** يعني المعاملات المالية قد تم تسجيلها في الدفاتر في تواريخ حدوثها فمثلا المبيعات تسجل في تاريخ حدوثها وهو تاريخ الشحن الفعلي للبضاعة وإصدار الفاتورة؛

• **هدف دقة الترحيل والتلخيص:** المعاملات المسجلة قد نقلت بطريقة صحيحة إلى دفتر الأستاذ وتم تلخيصها بطريقة صحيحة.¹

5. تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على مآخضته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف

6. تقييم نتائج المشروع عما كان مستهدفا منها؛

7. القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط؛

8. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

9. - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق مع العميل والمؤسسة محل التدقيق.²

3-2- أهمية المراجعة الخارجية

¹ عماد سعد زمر وآخرون: مرجع سبق ذكره.

² أحمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص 12.

تعتبر المراجعة الخارجية مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال باعتبارها وسيط بين المؤسسة المالية ومستخدمي قوائمها وتزداد أهمية ارتباط سلامة المراجعة الخارجية بعملية اتخاذ القرار حيث تختلف أهمية المراجعة الخارجية حسب مستخدمي القوائم المالية وهذا على النحو التالي:¹

- **مسيرو المؤسسة:** يتجه مسيرو المؤسسة بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المناعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات صادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية؛

- **المساهمون وملاك المؤسسة:** يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة وهذا للتأكد من قدرة تسيير المسؤولين؛

- **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي يعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملليها و دائنيها حيث يمكن أن تستعين برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي كما أن درجة السيولة والريح يعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي يعتبر كأساس للتقرير عن سلامة الحالة المالية واتجاهها؛

- **المستثمرون:** تلعب المراجعة دورا هاما بالنسبة للمستثمرين فهي تقدم كضمان أساسي لطالب القروض والتدخل في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالات استثمارات إضافية؛

- **الهيئات الحكومية:** تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط والمراقبة الضريبية على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذلك لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة سليم؛

¹ شعباني لطفي: المراجعة داخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجيستير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص ص 22،

- إدارة الضرائب: إن احترام النصوص القانونية والتشريعية وكذلك المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح بتحقيق خاصية المصدقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذلك لتحديد الوعاء الضريبي وإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

قد مرت المراجعة الخارجية في الجزائر بمحطات تاريخية حسب الإصلاحات

الاقتصادية التي قامت بها الدولة والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مراحل:¹

أ - **مرحلة ما قبل سنة 1988**: نصت المادة رقم 39 الأمر رقم 69-07 عن تكليف وزير

المالية والتخطيط بتعيين محافظ الحسابات في المؤسسات الوطنية والعمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري و في الشركات التي تملك فيها الدولة أو أي هيئة عامة حصة في رأس مالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها و تحليل حالة أصولها وخصومها.

وفي سنة 1970 صدر المرسوم التنفيذي رقم 70-173 الذي حدد واجبات ومهام

محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية التي تم إسنادها إلى موظفي الدولة المعنيين من قبل وزير المالية ثم تلاها صدور قانون 80-05 والمتضمن إنشاء مجلس المحاسبة الوطني الذي أعطى صلاحيات الرقابة الشاملة على الجماعات المحلية والمرافق والهيئات العمومية للمجلس.

ب - **المرحلة من سنة 1988 إلى سنة 2010**: تميزت هذه الفترة بعدد لا بأس به من المراسيم

التنفيذية والقرارات التي تنظم ه ذه المهنة منها صدور قانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الذي منح المؤسسات الاقتصادية بعض الاستقلالية في ممارسة الرقابة على نشاطها تلاه قانون آخر 91-08 والذي أعطى إطار واضحا عن مهنة المراجعة

¹ لصنوصي حفيظة، رفيق باشوندة: المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة ISA، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد 1، يونيو 2016، ص 56.

كما ساهم إلى حد كبير في تنظيمها وبالتالي تحررت هذه المهنة من الإدارة ثم تلاها إصدار عدد من المراسيم التنفيذية كالمرسوم التنفيذي رقم 92-20 والمرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمرسوم التنفيذي رقم 96-431 المتمم للمرسوم التنفي ذي 92-20 ثم القرار المؤرخ في 28/03/1998 الذي يحدد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تحول حق ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ثم القرار المؤرخ في 24/03/1999 والذي تضمن الموافقة على شهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهن المحاسبية فالمرسوم التنفيذي رقم 01-421 المعدل والمتمم للمرسوم رقم 92-20 الذي يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية لخبراء المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

ج - تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بعد سنة 2010 :قامت الجزائر بإصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حيث يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاث.

كما تم إصدار أول مجموعة لمعايير التدقيق الجزائرية في 04 فيفري 2016 والتي تضمنت أربعة معايير هي: (210 الاتفاق حول أحكام مهام التدقيق)، (505 التأكيدات الخارجية)، (560 أحداث إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة)، (580 التصريحات الكتابية)¹، تم إصدار ثاني مجموعة في 07 أكتوبر 2016 تضمنت أربعة معايير أخرى: (300 تخطيط وتدقيق الكشوف المالية)، (500 العناصر المقنعة)، (510 مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية)، (700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية)² وتم مؤخرا في 15 مارس 2017 إصدار المجموعة الثالثة التي تضمنت أربع معايير: (520 الإجراءات التحليلية)، (570 استمرارية الاستغلال)، (610 استعمال أعمال المدققين الداخليين)، (620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق)³.

¹ المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
² المقرر رقم 150 المؤرخ في 07 أكتوبر، 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
³ المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المطلب الثاني: شروط ومهام المراجع الخارجي في الجزائر

1-2 - تعريف المراجع الخارجي:

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام المراجعة القانونية وسوف نتطرق إلى شروط ومهام الفئتين وفق ما جاء به القانون الجديد 10-01 وهي:¹

أ - **الخبير المحاسب:** يعد خبير محاسبيا ، في مفهوم هذا القانون ، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

ب - **محافظ الحسابات:** 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 بها.²

2-2- شروط ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

حدد المشرع الجزائري جملة من الشروط الواجب توفرها في أي شخص نيته ممارسة مهنة مراجعة الحسابات نذكرها في النقاط التالية:³

- الجنسية الجزائرية؛
- أن يكون متحصل على شهادة لممارسة المهنة أو شهادة معترف بها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد سبق و صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

¹ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد والصادرة في 11-07-2010، المادة 18، ص 6.

² ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 22، ص 7.

³ المرجع نفسه، المادة 8، ص 5.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين وفق الشروط المنصوص عليها؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أمام مجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكتبهم.

2-3- مهام الخبير المحاسب في الجزائر : من مهام الخبير المحاسب حسب المادة 18

من القانون 10-01 القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل . ويعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات(المراجعة القانونية) وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين يمارسون مهام محافظ الحسابات.¹

2-4-مهام محافظ الحسابات في الجزائر

أولا :المهام الدائمة

- وفقا لأحكام المادة 23 من القانون 10-01 فإن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة باستثناء كل تدخل في التسيير كالتالي:²
- يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، و كذا الوضع بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات الم بينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

¹ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 18، ص 6.

² ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 23، ص 7.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة التداولية بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة؛
- وفي حالة إعداد الشركة أو الهيئة لحسابات مدعمة فإن محافظ الحسابات يشهد أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع و الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ثانياً :- المهام الخاصة

- بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة الذكر يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في الآتي:¹
- في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل؛
- في حالة مشروع الإدماج (la fusion) أو الانفصال (la scission)، يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحد من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعويين للنظر في هذا المشروع، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافئة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف خمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو

¹ شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012، ص ص 135، 136.

الانفصال، وفي حالة الاستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه للشركاء مع قرار المشروع المعروف عليهم.

- كما يتحقق محافظو الحسابات من أن رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدمجة أو رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج، ونشير إلى أنه يجري نفس التحقق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.

- إعداد التقارير الخاصة في العديد من الحالات نذكرها فيما يلي:

- عقد جمعية عامة غير عادية؛

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال، أو إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب؛

- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للاذخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر

الإصدار؛

- إنشاء شهادات الاستثمار و شهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأس

مال الشركة؛

- إصدار قيم منقولة؛

- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛

- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج و الميزانية؛

المطلب الثالث : متطلبات عملية المراجعة الخارجية وفق معايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA، NAA)

3-1- مراحل تنفيذ عملية المراجعة الخارجية:

3-1-1 الفهم الكافي للمؤسسة: بعد التأكد من تعيين المراجع عن طريق قرار الجمعية العمومية

في شركات المساهمة أو بموجب عقد مكتوب بينه و بين أصحاب الشركة الفردية وشركات

اشخاص و التأكد من نطاق عملية التدقيق سواء كانت شاملة او جزئية¹ يقوم المراجع الخارجي بجمع المعلومات المتعلقة بالعقد التأسيسي والقانون النظامي للشركة ويقابل المسيرين ويجري حوارا معهم كما يفحص النظام المحاسبي للمؤسسة (قائمة الدفاتر والسجلات المحاسبية، أسماء المسؤولين عن إنشائها، أنواع السندات كما يطلع على نتائج الأعمال السابقة)، يقوم بزيارات ميدانية لمقر الشركة الرئيسي والفروع والإدارات والأقسام والتعرف على مواقع الخزينة ومخازن المواد، معرفة السياسات العامة للمؤسسة والاستراتيجيات والآفاق المستقبلية وكذلك الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذلك في التسيير والإدارة وكل معلومة يمكن أن تفيد المدقق وتؤثر على المؤسسة وتخلق مناطق خطر. كذلك يقوم المراجع بتحديد الأهداف والأهمية النسبية ومخاطر المراجعة فحجم المؤسسة وتعدد أنشطتها غالبا ما تكون معقدة ومركبة كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة فمن المستحيل فحص وتدقيق كل العمليات وانطلاقا من إمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع أن يحدد أهداف المراجعة وكذلك تقييم الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة فكل خطة لا بد أن تتدرج ضمن هدف معين ومما سبق سيحدد المدقق العمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكون فيها الأخطاء.²

3-1-2 تقييم نظام الرقابة الداخلية: تعرف الرقابة الداخلية حسب المجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي على أنها الهيكل التنظيمي وكل الطرق والوسائل والمقاييس المستخدمة داخل المؤسسة لحماية الأصول واختبار مدى دقة البيانات المحاسبية ودرجة الوثوق بها وتحقيق الكفاية الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.³ ولأجل تقييم نظام الرقابة يقوم المراجع بالإجراءات التالية:⁴

أ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي: يقوم المراجع بالفحص عن طريق تجزئة النظام

¹ محمد فيصل مسعد، خالد راغب الخطيب: دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص ص 127-129.

² أحمد قايد نور الدين: مرجع سبق ذكره، ص 60.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون: أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2008، ص 107.

⁴ أمين السيد احمد لطفي: أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات ومحاسبين القانونيين، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2001، ص ص 13-24.

الرقابي إلى عدة نظم فرعية ثم يقوم بدراسة كل منها تفصيلا كما يقوم بتقييم نظام الرقابة عن طريق خبرته السابقة، فحص أوراق المراجعة للأعوام الماضية ، عمل استفسارات أو مراقبة العمليات، الاطلاع على الخريطة التنظيمية للشركة ودليل الإجراءات ، كما يركز المراجع على الأساليب الرقابية التي تهدف إلى منع حدوث الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها وفي سبيل ذلك يمكن الاعتماد على هذه الأساليب أهمها قائمة الاستقصاء ، خرائط التدفق، التقرير الوصفي، الملخص التذكيري.

ب - اختبارات الالتزام لسياسات الإجراءات الرقابية الداخلية : تصمم بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلا و أن المؤسسة تتبع تعليمات وإجراءات و سياسات النظام الموجودة في دليل الإجراءات و تساعد المراجع في اتخاذ القرار النهائي بخصوص مدى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي و الغرض من اختبار الالتزام هو الحصول على تأكيد معقول بان إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما وضعت و أنها تعمل بفعالية¹

ج - إعداد تقرير الرقابة الداخلي: إن المراجع ليس مطالب بتبليغ الإدارة باقتراحاته بتحسين نظام الرقابة وإنما هو مطالب بإبلاغ الإدارة نقاط ضعف النظام في صورة تقرير مكتوب موجه للإدارة.²

3-1-3- جمع أدلة الإثبات الكافية و الملائمة : يعرف الإثبات في المراجعة بأنه إقامة الدليل على صدق أو عدم صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية و تمثل أدلة الإثبات في المراجعة جميع الحقائق والمعلومات فهي تقدم البرهان و يجب أن تكون كافية وقوية وبالتالي تساهم في تكوين الرأي المهني السليم القائم على أسباب موضوعية و تتمثل في كافة السجلات والدفاتر و كذلك المستندات مثل الشيكات و الفواتير و العقود³ وتتطلب عملية فحص هذه الأدلة شخصا كفؤا و مؤهلا علميا و أن يكون فطن و دقيق في الملاحظة.⁴

¹ أمين السيد احمد لطفي: مرجع سبق ذكره، ص ص 13-24.

² وليم توماس، أمرسوم هنكي: المراجعة بين النظري والتطبيقي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 398.

³ أحمد عبد المولى الصباغ: مرجع سبق ذكره، ص 178.

⁴ أحمد قايد نور الدين: مرجع سبق ذكره، ص 70.

3-1-4 إعداد التقرير

التقرير يمثل رأي المراجع المكتوب و الواضح في القوائم المالية لكل المؤسسة التي قام بتدقيقها و يجب أن يعبر هذا التقرير عما إذا كانت البيانات المالية معروضة بعدالة من جميع النواحي الجوهرية في إطار إعداد التقارير المالية. ويوجد ثلاث أنواع:¹

التقرير الإيجابي (غير متحفظ) هذا التقرير ناتج عن اقتناع مدقق الحسابات في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها و تقييمها بان البيانات و القوائم المالية تعطي رأيا صحيحا و أنها معروضة بعدالة من كافة النواحي ، التقرير غير الإيجابي (المتحفظ) عند حدوث أمر معين يؤثر على جزء من القوائم المالية تأثيرا متدنيا بسبب ظروف عدم التأكد التي تحيط بهذا الأمر و وجود قيود على نظام التدقيق بسبب الإدارة أو عدم الاتفاق مع الإدارة في أمر ما أو عدم قدرة المدقق على جمع أدلة كافية فيما يتفق مع معايير التدقيق ، عدم إعداد بيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، التقرير السلبي يبدي المراجع المستقل رأيا عكسيا أو سلبيا إذا اعتقد أن قوائم المالية محررة أو مظلة كلية أي أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع و نتائج أعماله وفق المعايير المحاسبية ، وعندما لا يحصل المراجع على أدلة و قرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية و يكون إذا فقد المدقق استقلاله في علاقته مع الشركة أو أن الإدارة فرضت قيودا على نطاق عمل المدقق.

3-2- معايير المراجعة الخارجية الدولية والجزائرية (NAA-ISA)

من المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة يعملون في ضوءها ويسيرونها في طريقها عبر كافة مراحل العمل . ولمهنة التدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام

¹ رزق أبو زيد الشحنة: تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية ، دار وائل للنشر، الاردن، 2015، ص ص 233-242.

1945 في كتيب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف¹ عليها حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :

1-2-3 -معايير العامة: هي التي تهتم بالتأهيل العلمي للمراجع و صفاته الشخصية و علاقة ذلك بجودة أدائه و يجب على المراجع أن يستوفي هذه المعايير قبل التعاقد على مهنة المراجعة و تنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة:

أ -**التأهيل العلمي و العملي :** يعني أن على المراجع يتمتع بقدر مناسب من التعليم و الخبرة من خلال برامج جيدة و رسمية منظمة في المحاسبة و المراجعة بحيث كلما كان التدريب كافيا و مناسباً ارتفع مستوى المراجع² أما في الجزائر فان القانون 10-01 المادة 08 حدد انه لممارسة مهنة المراجعة الخارجية يجب أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها³

ب - **الاتجاه العقلي المحايد و المستقل :** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يتمسك المراجع باستقلاله وحياده حتى يحقق الموضوعية في أداء مهمته ودون تحيز ، لا يكون له علاقة بالإدارة أو الوحدة الاقتصادية محل المراجعة⁴ و في الجزائر فقد وضع المشرع الجزائري مجموعة من الضوابط وأكد على عدم ممارسة المهنة في ظل حالات الموانع والتنافي وهي:⁵ يمنع القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة القيام بأعمال تسيير بصفة مباشرة أو بالإنابة عن المسيرين ، قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية عن أعمال التسيير ، قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها ، ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى الشركة أو هيئة يراقب حساباتها ، شغل منصب مأجور في الشركة التي

¹ بوقابة زينب: التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص ص 21، 24.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون: أسس المراجعة الخارجية، مكتب جامعة الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 39، 38.

³ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 8، ص 5.

⁴ عبد الفتاح الصحن وآخرون: المرجع نفسه، ص ص 40.

⁵ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 64، 65، ص ص 11، 12.

راقبها بعد اقل من ثلاث سنوات، وكذلك تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المراجع الخارجي والمتمثلة في: كل نشاط تجاري، كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني، كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية في المجالس المحلية، كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس المراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، كل عهدة برلمانية، الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

ج - العناية المهنية الواجبة : يعني التزام المراجع في أداءه لعمله بمستوى معين من المسؤولية يمكن تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقارير، يرتبط هذا المعيار بالالتزام المراجع اتجاه الطرف الثالث فضلا عن التزامه اتجاه العميل،¹ المعايير الدولية التي أشارت إلى ذلك هي المجموعة الثانية مسؤوليات المدقق (200-299)، في الجزائر تنص المادة 59 من القانون 10 - 01 على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج² كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة انه على المراجع أن ينفذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية.³ كذلك نصت المادة 71 من القانون 10-01 أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني وأضافت هذه المادة على أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المراجعين والمتدربين لديهم وكذلك الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظي الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة.⁴

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون: ، مرجع سابق، 2007، ص ص 25 - 36.
² ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 59، ص 10.
³ شريقي عمر: مرجع سبق ذكره، ص 168.
⁴ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 71، ص 11.

3-2-2- معايير العمل الميداني

أ يجب أن يخطط العمل بدرجة كافية كما يجب مباشرة الإشراف الصحيح على المساعدين في حالة وجودهم: يعتبر المعيار المراجعة مهنة صعبة تتطلب التخطيط السليم كما تتطلب الإشراف الصحيح على المساعدين.¹ أما المعايير الدولية التي أشارت إلى ذلك هي المجموعة الثالثة (300-399 التخطيط)، تناول المشرع الجزائري هذا العنصر من خلال المقرر رقم 103/SPM/94 التوصية رقم 02 بعنوان الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل حيث أن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك هذين الملفين، الملف الدائم والملف السنوي إن مسك هذين الملفين يسمح لمحافظ الحسابات بما يلي:²

- تخطيط عملية المراجعة والتأكد من اجتماع جميع العناصر الضرورية لصياغة رأي مبرر حول الحسابات السنوية؛
 - خلق خزائن للمعلومات ذو طابع دائم حول المؤسسة خلال كل فترة المراجعة وخاصة عند تجديد الوكالة؛
 - توفير الدليل عن الأعمال المنجزة والإجراءات والوسائل المستخدمة؛
 - جعل مهمته مطابقة للمعايير المهنية المقبولة على المستوى الجهوي وكذلك المستوي الدولي؛
 - التأكد من العمل المنجز من طرف مساعديه.
- يتضمن الملف الدائم معلومات حول المؤسسة ، معلومات تتعلق بنظام الرقابة الداخلية ، معلومات محاسبية ومالية ، معلومات قانونية وجبائية واجتماعية ... الخ أما الملف السنوي يتكون من القوائم المالية بالإضافة إلى كل ما يتعلق بتخطيط وتنظيم المهمة وكل ما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، برنامج مراقب الحسابات السنوية، ملخص عن كل الأعمال المنجزة والانحرافات المكتشفة، التدقيقات الخاصة أو القانونية.

¹ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابوزيد: المراجعة علما وعملا مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 77.

² شريقي عمر: المرجع سبق ذكره، ص ص 172، 173.

ب - دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية:

يُصمم نظام الرقابة الداخلية للتعامل لحماية أصول المؤسسة ولكي يضمن بدرجة معقولة الدقة والثقة في السجلات المالية وعن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية يتمكن المراجع من التعرف على جوانب القوة والضعف في النظام وعند إكمال هذه الدراسة والتقييم يمكن تحديد طبيعة ومدى توقيت إجراءات المراجعة.¹ المعايير الدولية التي عالجتها هي المجموعة الرابعة (الرقابة الداخلية 400-499) أما في الجزائر فنجد المعيار الجزائري رقم (610 استعمال أعمال المدققين الداخليين).

ج - يجب الحصول على أدلة قوية وكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لكونه أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص وترتبط كفاية الأدلة بكمية الأدلة المطلوبة فكلما كان الدليل قوي وملائم يعتبر موضوعا للحكم والتقدير المهنيين للمراجع. مجموعة المعايير الدولية الخاصة بهذا العنصر هي المجموعة الخامسة (أدلة الإثبات 500-599) أما في الجزائر فتم م وخر إصدار المعيار الجزائري رقم (500 العناصر المقنعة)

3-2-3- معايير التقرير:

نظرا لأن تقرير المراجعة يعتبر المنتج النهائي والأساسي لعملية المراجعة من حيث انه يتضمن المعلومات التي يرغب المراجع إبلاغها للإطراف المعنية فإنه من المهم أن يعكس ذلك بطريقة منتظمة ويوجد أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة:²

أ - إعداد القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسب المتعارف عليها : حيث يتطلب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف

¹ عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة ابوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 77.

² عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 41، 42.

لأنه يستخدم كمعيار في حد ذاته يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم.

ب - ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ضرورة أن يبين المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق ومن ناحية أخرى لو كان هناك مبرر لحدوث تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية فان ذلك يتطلب الإشارة بصورة واضحة في تقرير المراجع.

ج - الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات : ضرورة إفصاح المراجع في تقرير المراجعة عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة عرض القوائم المالية مثل معلومات قد أغفلت أو حذفت من صلب القوائم.

د - التعبير عن الرأي: يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة ويكمن تصنيف حسب نوعيه فقد يكون رأيا متحفظا أو غير متحفظ وقد يمتنع عن إبداء رأيه.

المجموعة الخاصة بهذا العنصر هي المجموعة السابعة (استنتاجات وتقرير المراجع (700-799) وفي الجزائر تم إصدار المعيار الجزائري للتدقيق رقم (700) تاسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية).

نصت المادة 25 من القانون 10-01 يترتب على مهنة محافظ الحسابات إعداد:¹

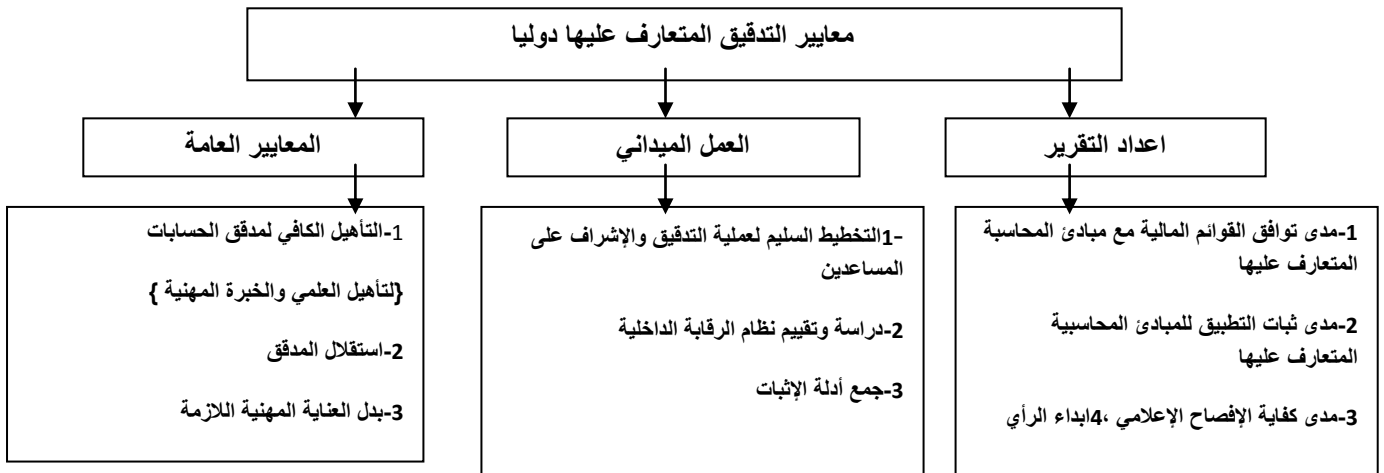
- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحت الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة و أو عند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

¹ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 25، ص7.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات ؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين ؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال .

وترسل هذه التقارير كلها إلى الجمعية العامة للمساهمين باعتبارها هي التي عينت محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين للقيام بمهمة المراجعة القانونية للحسابات.

شكل رقم (1-1): معايير التدقيق الدولية



المصدر ارينز الفين، جيمس لوبك : المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر، الديسبي، حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ص 42.

خلاصة:

تم في هذا الفصل معالجة الجانب النظري للمراجعة الخارجية واشتمل على مبحثين المبحث الأول المراجعة الخارجية في الجزائر والمبحث الثاني تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر ومما تم استخلاصه أن مهنة المراجعة هي مهنة عريقة ترجع إلى قدماء المصريين واليونانيين، تطورت بتطور أهدافها بعد ما كان الهدف الرئيسي هو اكتشاف الغش والأخطاء أصبح الهدف إبداء رأي فني محايد فني على مدى عدالة تعبير القوائم المالية لواقع المؤسسة.

المراجعة في الجزائر مرت بعدة مراحل وعرفت تطورا حسب الإصلاحات الاقتصادية وآخرها القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ حسابات والخبير محاسب والمحاسب المعتمد وكذلك إصدارها لمجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيق كما حدد المشرع الجزائري جملة من الشروط الواجب توفرها في المراجع الخارجي و حدد المهام المنوطة به ، تتطلب مهنة المراجعة الخارجية إتباع مجموعة من المعايير الدولية هي معايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير والجزائر تتبع المعايير الدولية المتعارف عليها من خلال القوانين والتشريعات.

الفصل الثاني

المحاسبة الإبداعية

أدى انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية إلى ضياع كل أو بعض حقوق أصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين كما أدى إلى فقدان ثقة المستثمرين في المعلومات المنشورة التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية ونظرا لتلك الظروف السائدة لجأت كثير من إدارات تلك المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية سعيا منها لحسين الوضع المالي.

حيث يستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال استغلال الثغرات وتعدد البدائل التي تتيحها المعايير والقواعد المحاسبية بهدف التقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة مما يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون على دراية لهذه الممارسات حتى يمكنه من إبداء رأي فني محايد على مدى عدالة تعبير القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية :

1 1 نشأة المحاسبة الإبداعية

يرجع ظهور المحاسبة إلى ثمانينيات القرن العشرين عندما كان هناك ضغطا على الشركات الكبرى لإنتاج أرباح ودخول سوق المنافسة الوهمية في كبرى الأسواق المالية العالمية (البورصات) فبالرجوع إلى معظم الأبحاث والدراسات التي تناولت مفهوم المحاسبة الإبداعية أشارت إلى أن مفهوم المحاسبة الإبداعية نشأ مع تطور الثورة الصناعية ونشوء شركات المساهمة ونظرية الوكالة بين الإدارة وباقي الأطراف وبالتالي محاولة الإدارة استخدام الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية لمصلحتها بالدرجة الأولى.

وإزداد الاهتمام بهذا المفهوم في الآونة الأخيرة وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في عملها على الرغم من سلامة الوضع المالي المقدم من قبلها وتصديقها من قبل مكاتب المراجعة ذات السمعة الحسنة آن ذاك، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة ENRON وعلاقتها بمكتب المراجعة Arthur Andersen من أكثر الأمثلة الواقعية الحية على مفهوم المحاسبة الإبداعية.¹

إن المفهوم الحديث للمحاسبة الإبداعية فنجد أنه قد ظهر بشكل رئيسي بواسطة الممارسين (الصحفيين) على نشاط السوق وقد جاء اهتمامهم من خلال ملاحظاتهم للسوق وليس من أي نظرية، فقد فهموا دوافع هذا النشاط الذي يتم لتضليل المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر ، وقد اطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل التلاعب "Manipulation" والخداع Deceit والتحريف "Misrepresentation"، كما سماها البعض بالخداع في يد المحاسبة "Accounting Sleight of hand" أو العبث بالدفاتر "Fiddling the books" أو التقارير التجميلية "Cosmetic Reporting"

¹ سامر دوار: اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص 63.

ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية مثل "فن طبخ

الدفاتر" "The art of cooking the book" (Bertolus, 1988)

فن حساب ارباحها "The art of computing its profits" (Lignon, 1989)

فن عرض الميزانية "The art of presenting abalanc sheet" (Gouning, 1991)

أحكام أو فن توفير المال "The The provisions or the art of saving money"

(Pourquery, 1991)¹

1-2- تعريف المحاسبة الإبداعية

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية، و نظرا لإختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح،

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها و / أو جميعها "²

وتعرف بأنها" استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدين وليس المستخدمين . "

وفي مفهوم آخر " تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة ، فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة "³

¹ طارق عبد العال: حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 67،68.

² أمينة فداوي فريد: دور حوكمة ركانز الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية العدد السادس عشر، المجلد الأول، فبراير، 2014، ص 251.

³ بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، عدد 08، 2015، ص 62.

كما تعرف بأنها استخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى¹ تعني المحاسبة الإبداعية هو أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل إيجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها من حيث شكلها القانوني ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية وقد يتطور هذا الإبداع إلى إخفاء حقائق مالية كحالة تدهور، أو إخفاء لبعض النسب المالية.²

المحاسبة الإبداعية تتيح التلاعب في القيم المحاسبية وذلك من خلال استغلال مرونة أو غموض أو عدم وجود المعايير المحاسبية التي قد تستخدم بشكل فردي أو كلي، للحصول على القيم المطلوبة وعرضها.³

يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعاريف للمحاسبة الإبداعية في النقاط

التالية:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب و الاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسة المحاسبة الإبداعية تحصل في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها و بالتالي فهي ممارسة قانونية؛

¹ طارق عبد العال حماد: المحاسبة الابتكارية دوافعها، أساليبها، أثارها، الدار الجمعية، الإسكندرية، 2011، ص11.

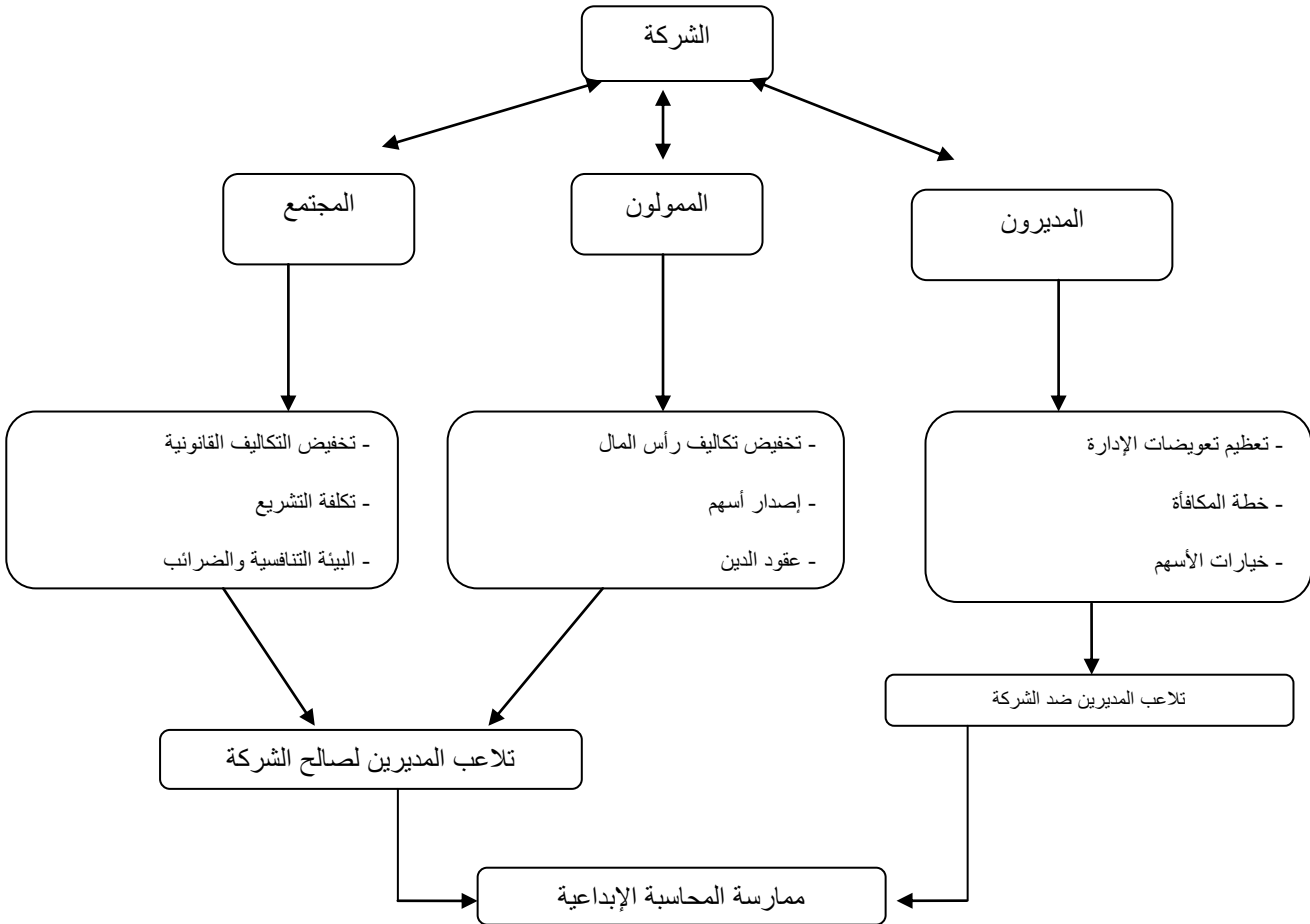
² أميرة شريف فضل عبد العظيم: دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الإختلاقية وانعكاساتها على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2012، ص 04.

³ Jonathan Lautaro: **Evaluation de la fiabilité de l'information comptable**, Thèse doctorale, Université Catholique De Louvain, Belgique, 2010, p. 76.

- إن ممارسوا المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في القيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون؛

- ممارسة ضارة بأطراف داخلية وخارجية و أوضحت إحدى الدراسات العلاقة بين ممارسات المحاسب الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة بالشكل التالي:

شكل رقم (2-2) العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: سامر دواره، اثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية،

مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص، 65.

1-3- أشكال وتقسيمات المحاسبة الإبداعية

أ - المسميات والأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية

جدول رقم (2-2) المسميات والأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية

الشكل	التعريف
المحاسبة المتعسفة	اختيار وتطبيق نشط ومتعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية وسواء كانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
إدارة الأرباح	مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة وتنبؤات بمعرفة المحللين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للمكاسب
تخفيف تقلبات الدخل	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصممة لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح
التقارير المالية الاحتيالية	وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية
ممارسات المحاسبة الإبداعية	وتشمل كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد والغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوة تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل

المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص ص 297-298.

ب - التلاعب الناتج عن ممارسة المحاسبة الإبداعية قسم إلى:¹

- **تلاعب محاسبي:** من طرقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

¹ طلال سليمان جريرة وآخرون: اثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر شركات صناعية العمانية ومدققى الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015، ص 324.

- تلاعب غير محاسبي : مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول وإعادة استئجارها، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر لتحقيق هدف معين.

1-4-العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية: هناك عدة عوامل ساعدت على ظهورها وهي:¹

- أ. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والمعايير المحاسبية للشركة أن تختار بين مختلف طرق المحاسبة لأجل إعداد قوائمها والتي تؤثر على عملية اتخاذ القرار.
- ب. حرية التقديرات المحاسبية: يضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وه ذا ما يتيح التلاعب في التقديرات بغرض الوصول إلى هدف معين مثل تقدير السعر الإنتاجي للأصول بغرض حساب الإله ثلاث.
- ج. توقيت تنفيذ العمليات المحاسبية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقي إلى تحقيق الانطباع المرغوب عن الحسابات والقوائم المالية للشركة فإن ترك الحرية في توقيت بعض العمليات في الوقت المناسب قد يؤجل أو يعجل من تقيدها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

المطلب الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

يهدف التلاعب بالقوائم المالية إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق منافع غير مشروعة من خلال قيام الإدارة بممارسات غير أخلاقية مستغلة بذلك موقعها الذي يؤهلها للقيام بتلك الممارسات ونلخص أهم دوافع المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

¹ بالرقمي تيجاني: المحاسبة الإبداعية مفاهيم وأساليب المبتكرة لتجميل الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 12، جامعة سطيف، 2012.

- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة بسبب وجود خلل أخلاقي بين إدارة الوحدة المحاسبية والمساهمين ناتج في أغلب الأحيان من سبب رئيسي ألا وهو في أن كل منهما يحاول تحقيق دالة أهدافه وتعظيم ثروته وذلك من خلال إتباع سلوكيات يراها أنها أفضل السلوكيات والأخلاقيات التي تحقق تلك الأهداف؛
- وجود بيئة أو ظروف ملائمة للغش والتلاعب بسبب تعدد البدائل القياس المحاسبية التي تتضمنها المعايير المحاسبية الدولية؛
- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة: تلجأ الإدارة إلى التلاعب في حسابات الدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة الكشوف المالية وعلى نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من أجل إيهام المساهمين بنجاح إدارتهم وبذلك يتم انتخابهم مرة أخرى؛¹
- التأثير على سمعة المؤسسة في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيمة المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي؛
- غايات التلاعب الضريبي: يتم التلاعب في هذه الحالة بتخفيض الأرباح وزيادة النفقات من أجل تخفيض الوعاء الضريبي؛
- لغايات التصنيف المهني: تلجأ المؤسسات لتحسين كشوفها المالية للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- تجنب التكاليف السياسية: قد ترغب الإدارة من خلال تخفيض أرقام الربح بغرض تجنب أي تكاليف سياسية قد تفرضها السلطات على المؤسسات الكبيرة الحجم والتي تحقق أرباحاً كبيرة جداً؛²

¹ مدرس نعيم تومان، مرهون الزيايدي: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد 02، 2015، ص 196.

² عماد الأغا: المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، غزة فلسطين، العدد 02، 2011/2012، ص ص 19، 20.

- استثناء شروط الدين : يضع الدائنون والمقرضون عادة شروط في عقد الدين مثل عدم توزيع أرباح على المساهمين إلا في حالة زيادة معدلات العائد المحددة على نسب معينة أو عدم الحصول على قروض جديدة إلا في ظل أوضاع معينة مرتبطة بالكشوف المالية مثل سداد ديون إلى حقوق الملكية أو معدل تغطية الفوائد و غير ذلك من الشروط فإن الإدارة تقوم بالتلاعب لاستيفاء هذه الشروط؛¹

- كما قد تقوم الإدارة بالتلاعب في الدخل كقناع لمشاكل الأداء الضعيف وتقديم القوائم المالية بصورة أقوى من الحقيقة للحصول على قروض من البنوك؛

- زيادة مكافآت وحوافز الإدارة: ترتبط مكافأة وحوافز الإدارة بأرقام الربح المحققة مما يشجع المديرين على التلاعب بأرقام الربح لتسهيل حصولهم على المكافآت.²

المبحث الثاني: ممارسة المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها

المطلب الأول: ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل والميزانية، والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية على النحو التالي:

1-1- في قائمة الدخل: تظهر المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل من خلال:³

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة وهو ما يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة وك ذلك اعتبار عائد الاستثمارات جزء من الإيرادات إضافة إلى تسجيل عائد استثمار باعتباره دخلا تشغيليا وأيضا ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛

¹ عماد الأغا: مرجع سبق ذكره، ص ص 19، 20.

² طارق عبد العال: مرجع سبق ذكره، ص ص 54-55.

³ لندة حسن النمر الحلبي: دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص26.

- نقل مصاريف جارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير البيانات المحاسبية إضافة إلى إهلاك تكاليف بشكل بطيء والفشل في تسجيل الأصول التالفة و تخفيض خدمات الأصول

- نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية و هي تشمل زيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية؛

1-2- في المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة و حجم المواد المتاحة لدى الشركة و التزاماتها اتجاه المقرضين و المالكين و في ما يلي عرض فرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بنود قائمة المركز المالي:¹

- الأصول الغير ملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول الغير ملموسة مثل العلامات التجارية أو الإعتراف بالشهرة الغير مشتراة إضافة إلى التغيرات الغير مبررة في طرق إطفاء المتبعة في تخفيض الأصول؛

-الأصول الثابتة : حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها؛

- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى تخصيصات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛

-النقدية: عدم الإفصاح على البنود النقدية المقيدة و التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية من العملات الأجنبية؛

-الذمم المدينة: يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة

¹ لندة حسن حليبي: مرجع سبق ذكره، ص ص 40، 43.

و تصنيف الذمم الطويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة من أجل تضخيم إيراداتها؛

-الاستثمارات طويلة الأجل: تغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛

- الموجودات الطارئة: يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛

- المخزون: يتضمن كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة إضافة إلى عملية التلاعب في أسعار تقييمها؛

- المطلوبات المتداولة: إدراج أقساط مستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات بهدف تحسين نسب السيولة؛

- مطلوبات طويلة الأجل: الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها لتسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة؛

- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن أرباح محتجزة كما يجب اعتباره بنداً من بنود السنوات السابقة.

3-1- قائمة التدفقات النقدية :

تظهر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:¹

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو العكس؛

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص 368.

- دفع تكاليف التطوير الرأس مالي و تسج عليها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و إبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية و بالتالي إن هذه الممارسات تزيد من تدفقات النقدية الداخلة؛

- التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب من خلال إزالة تأثير الضريبة من هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية؛

- التلاعب بالدخل من العمليات المستثمرة و ذلك لإزالة البنود الغير متكررة و كذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهم جارية حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.

1-4- قائمة التغيرات في حقوق الملكي ة: تظهر المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق

الملكية فيما يلي:¹

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

1-5- الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية ة: أشارت الإرشادات الدولية

للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحكومة في المؤسسات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC الفقرة 8) أن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلاً من محاولة إخفائها وتعتبر هذه

¹ لندة حسن حليبي: مرجع سبق ذكره، ص 49.

إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير المالية وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية عموماً فعل وممارسة في حد ذاتها مخادعة وغير مرغوب فيها كما أن المحاسبة الإبداعية عادة فعل سلبي ومعيب وممارستها مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة وتتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن جمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد السلوك المحاسبية ومبادئ يجب إتباعها وأهمها الكود الأخلاقي الدولي للمحاسبين الصادر عن الإتحاد الدولي (IFAC) الذي صدر عام 2005، وكذلك يقتضي الشرع الحنيف إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده المحاسبة الإبداعية.¹

المطلب الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي

2-1- مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والاحتيال

أشار المعيار التدقيق الدولي (ISA) رقم (240 الاحتيال والخطأ) المعاد صياغته والمعمول به من تاريخ 15 ديسمبر 2009 أن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الخطأ والاحتيال تقع على إدارة المؤسسة وكل الأشخاص المكلفين بالرقابة كما أوضح أن مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والاحتيال يمكن حصرها في الآتي:²

- تقع مسؤولية المدقق في تحديد ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية مادية وفي حالة وجود تحريفات مادية يجب على المدقق توجيه العميل لتصحيحها، وفي حالة عدم استجابة لإجراء التصحيح يقوم بإصدار تقرير متحفظاً أو سلبياً ولذلك فإن مسؤولية المدقق الرئيسية تنحصر في تقصيره في اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الاحتيال والخطأ عند أداء عملية التدقيق وإهماله وعدم بذله العناية المهنية اللازمة لتحديد هذه التحريفات كما يجب

¹ سيد عبد الرحمن بله: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، ARAB ECONOMIC AND BUSINES JOURNAL ، 2013، ص67.

² رزق ابو زيد الشحنة: تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية ، مرجع سبق ذكره، ص ص 277 - 278.

على المدقق القيام بتخطيط وأداء التدقيق حسب المعايير الدولية، وبذل العناية المهنية الملائمة متخذاً موقف الشك المهني فيما يقوم به من إجراءات، ووضع برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر، بحيث يساعده ذلك في الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها خالية من الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث بسبب الاحتيال.

على المدقق مسؤولية إبلاغ إدارة المؤسسة عند اكتشافه لأي تحريف مادي ناتج عن غش أو اشتباه بوجود غش أو خطأ أو تصرف غير قانوني، وأن يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق اللازمة حيال هذا التحريف (معيار التدقيق الدولي 240).

وقد يرى المدقق أنه من الضروري الانسحاب من عملية التدقيق عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الخطأ والاحتيال والتصرفات غير القانونية، التي قام بإبلاغها لهم ويرى أنها ضرورية في ظل الظروف حتى إذا لم يكن لها تأثير مادي على القوائم المالية وحسب المعيار الأمريكي (SAS) رقم 99 فإن التغييرات الرئيسية المرتبطة بتطوير دور ومسؤولية المراجع عن الغش تتمثل فيما يلي:¹

- العصف الذهني لفريق المراجعة: تمثل جلسة العصف الذهني مناقشة مفتوحة وحرّة بين أعضاء فريق المراجعة مع الاستعانة ببعض المختصين في الصناعة أو غيرها إذا لزم الأمر وذلك لتبادل الأفكار وإثارة التساؤلات ووضع إجابات وكذلك تبادل الخبرات.²

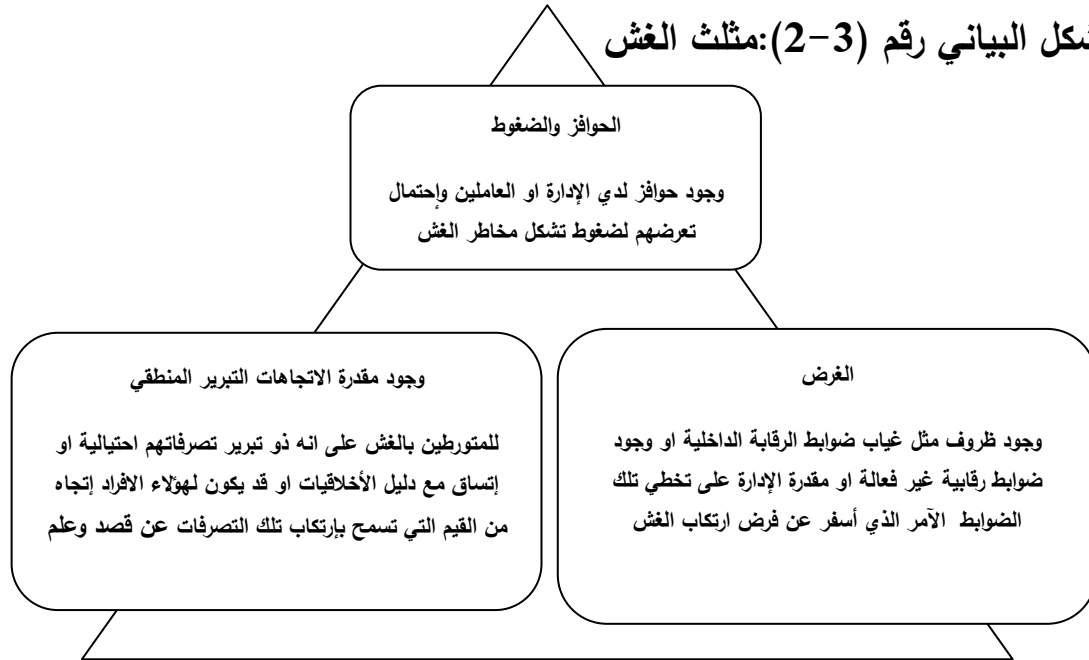
- ينبغي على المراجع أن يدرس كيف يمكن ارتكاب الغش وكيف يمكن الكشف عنه؛
- وجوب مراعاة الحوافز والفرص والتبرير الخاص بالغش؛
- مراعاة القابلية الكبيرة لتعرض المستندات إلى التلاعب؛
- فحص قيود اليومية التي تتسم بالأهمية؛

¹ أمين سيد احمد لطفي: التطلعات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص ص 297-298.

² طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 521.

- النزوع الكبير للشك المهني باستجابات الإدارة؛
- استخدام نظم معلومات إلكترونية متقدمة في الكشف عن الطرق الجديدة لاكتشاف الغش.
- الاعتراف باحتمال وجود تواطؤ بين الإدارة وأفراد الطرف الثالث؛
- استبعاد إمكانية التنبؤ بإجراءات المراجعة؛
- ربط الإجراءات التحليلية بالبيانات التشغيلية أو بيانات الصناعة للتأكد على وجود شك مهني ولعلی ابرز ما أكد عليه المعيار في دراسة العوامل التي قد تشير إلى مخاطر وجود الغش Risk factors of fraud بربطها بالمواقف الثلاثة لمثلث الغش:¹

الشكل البياني رقم (3-2): مثلث الغش



المصدر: أمين سيد احمد لطفي، التطلعات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 299.

2-2 مسؤولية المراجع الخارجي حسب القانون 10-01

- أ- المسؤولية المدنية : إن المراجع مسئول تجاه الشركة وتجاه الغير وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير انه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، من تلك الأخطاء وذلك التقصير² وحسب

¹ أمين سيد احمد لطفي: التطلعات الحديثة في المراجعة، المرجع نفسه.

² محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ص37.

المادة 60 من القانون 10-01 يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسئولون مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

والمادة 61 يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه.¹

ب- المسؤولية الجزائية: تعرف المسؤولية الجزائية حسب المادة 05 المرسوم التنفيذي 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 على أنها "المسؤولية التي يتحملها محافظ الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كأنه يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائها. "

تحدد مسؤولية محافظ الحسابات طبقا لأحكام القانون الجنائي والقانون التجاري في حالة مخالفته أو تقصيره في التزاماته القانونية، كممارسة غير الشرعية للمهنة، إفشاء السر المهني، إعطاء معلومات كاذبة وغيرها.²

وحسب المادة 62 من القانون 10-01: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني³ وفي حالة عدم قيامه بالإبلاغ بالأعمال غير شرعية التي يكتشفها فإنه سوف يتعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة وخمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20000 دج و 500000 دج أو إحداهما.⁴

ج- المسؤولية التأديبية: إذا أخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا، لوما،

¹ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، المادة، 60، 61 ص 10.

² دلمي عمر: نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الشلف، 2016/2017، ص 186.

³ ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 62، ص 10.

⁴ شريقي عمر: المراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 178.

فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة¹. وحسب المادة 63 من قانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة وتقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها إلى الإنذار التوبيخ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر الشطب من الجدول.²

المطلب الثالث: أساليب وإجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3-1- أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسة المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة و لهذا فان المهتمين بهذا المجال يسعون باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة للمحاسبة الإبداعية و ذلك لكشف تلك الممارسات و من ثم معرفة الحد منها و فيما يلي أهم الاتجاهات و الوسائل و الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية و الحد منها و ذلك كالآتي:

- لجان المراجعة التي ظهرت عي الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء بالشركات المسجلة بها عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتباعه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي الفني للقوائم المالية؛

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية وله ذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت معاييرها للمعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها؛

¹ محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، المرجع نفسه، ص 38.

² ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: القانون 10-01، مصدر سابق، المادة 63، ص 10.

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية، أو حتى إلغائها؛

- تفعيل خاصية الثبات ويقصد بها استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية وه ذا لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حالة الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.¹

- البعد عن المصلحة الذاتية بين المراجع الخارجي والإدارة يسهم في موضوعية تقرير المراجعة؛

- تنمية الثقافة بين المستثمرين والمهتمين بالقوائم المالية على مختلف أصنافهم؛

- تفعيل التنظيم المهني للمحاسبة والمراجع² ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد والوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار المراجع الكفاء المتمكن والذي يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية في للقوائم المالية؛³

- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة الشخصية؛

¹ طارق حمادة المبيضين، أسامة عبد المنعم: دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد08 ديسمبر 2010، ص 91.

² محمد عمر السر الحسن وآخرون: التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثره على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة كسلا، السودان، العدد6، 2015، ص 174.

³ ناظم شعلان جبار: أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد، 32، 2015، ص 252.

- تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال من خلال الدعم القضائي، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية؛
- دعم آليات حوكمة المؤسسات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي والذي يمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المنشآت من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة؛
- ضمان استقلال مجلس الإدارة لان استقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والإداريين؛
- إصدار تشريعات وقوانين تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وآداب سلوك المهنة؛
- إعادة النظر بهيكل نظام الرقابة الداخلي يجب أن لا يكون المراجع جزء من الإدارة وإنما رقيبا عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي، وتأتي أهمية التركيز على فعالية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح ويرى كثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة دقيقة مستقلة وذات خبرة عالية؛¹
- ضوابط قانونية تتمثل في القوانين والأنظمة إضافة إلى التعليمات والبلاغات الصادرة بموجبها والتي يمكن وفقها تحديد المخالفات والعقوبات المترتبة على ذلك، ضوابط عرفية التي تعارف عليها أصحاب العلاقة في اتخاذ القرار، ضوابط مهنية تدور ضمن الضوابط القانونية،

¹ مدرس نعيم تومان مرهون الزبيدي: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد 02، 2015، ص ص 204 - 205.

ضوابط ذاتية وضوابط شرعية ، الضوابط الشرعية وردت في آيات الدين تجمع بين الضوابط الدنيوية والضوابط الأخروية.¹

3-2- الأبعاد الأخلاقية لمهنة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة، فإن عليهم مسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيدا عن التحريف في القوائم المالية ولهذا يخضع جميع المحاسبين لأخلاقيات مهنة المحاسبة وتشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية وهي الموضوعية والاستقلالية الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية والتي تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله.²

3-3- الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يجب على المراجع أن يكون ملما بكيفية إجراء التلاعب المحاسبي وكأنه هو الذي أعد التقارير المالية حتى يستطيع الكشف عن أي تلاعبات والجدول التالي يوضح الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل بند:³

¹ خالد جمال الجعارات: المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب، وادي رقية، ملتقى علمي حول التوجهات الحديثة للسياسة المالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/11/10، ص 16.

² خالد عثمان، خالد عبد الرحمن عبد الله: أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سبق ذكره، ص 182-194.

³ سامر دوار: أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 75.

الجدول رقم (3-2) الإجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

البند	الإجراء المحاسبي المبتدع	الإجراء المضاد المطلوب من المراجع او ما يجب ان يكون عليه الإجراء الصحيح
المبيعات	إجراء صفقات بيع وهمية قبل نهاية العام ليتم إلغائها لاحقاً	التحقق من فواتير البيع خاصة المعدة من قبل المؤسسات ذات العلاقة مثل المؤسسات التابعة والشقيقة
	إجراء صفقات بيع حقيقية لكن بشروط سهلة غير مضمونة التحصيل	التحقق من شروط الإتمان وخاصة شروط التحصيل والسداد والخصم وكفاية المخصصات
تكلفة البضاعة المباعة	قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة lifo	التحقق من صفقات البيع حقيقية لا وهمية
	تأجيل إثبات فواتير مشتريات تتم في نهاية العام الجاري إلى العام التالي	مراجعة مستنديه لفواتير الشراء
مصاريف التشغيل	رسمة مصروف إيرادي، مثل رسمة مصروف إعلان ولصيانة آلات	التحقق من مدي توفر شروط الرسمة في ذلك المصروف
	إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول الثابتة اوفي طرق إطفاء الأصول غير الملموسة	التحقق من الأثر المتراكم المترتب عليه في البيانات المالية وعلى ربحيتها بشكل خاص والإشارة لذلك في التقرير المراجعة النهائي
النقدية	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية	التحقق من صحة أسعار الصرف العملات عند تاريخ إعداد القوائم المالية
الاستثمارات القصيرة الأجل	التلاعب في أسعار السوق عند تقييمها وتصنيف الطويل الأجل إلى القصير الأجل	التحقق من أسعار السوق المالية في تاريخ إعداد القوائم المالية وشروط التصنيف وأغراض شراء الاستثمارات {بغرض المضاربة ام الاستثمار،،،}
الذمم المدينة	عند الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة	طلب كشف الأعمال للمدينين وإجراء مطابقات مع الزبائن والتأكد من الديون المشكوك في تحصيلها
الاستثمارات الطويلة الأجل	تغيير في الطريقة المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات كتحويل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية	التحقق من مبررات التحويل والإشارة إلى التأثير النابع عن التحويل في تقرير المراجعة

المصدر: سامر دواره: أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، 2014، ص ص 76، 77.

خلاصة:

تم في هذا الفصل معالجة ماهية المحاسبة الإبداعية من خلال المبحث الأول وفي المبحث الثاني ممارسة المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد منها وخلصت دراسة هذا الفصل إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية استغلال الثغرات وتعدد البدائل ، ونقاط الضعف في البيانات المحاسبية المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية بما يحقق أهداف ومصالح فئة معينة وأن هناك عدة دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية أهمها تأثير على سمعة السوق و لغايات التلاعب الضريبي، فشل المؤسسة في تحقيق أهداف المؤسسة.

ممارسة المحاسبة الإبداعية تشمل كل القوائم المالية، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، جدول تدفقات النقدية، جدول حقوق الملكية وتعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية ممارسة غير أخلاقية، وحسب المعيار الدولي 240 (الاحتيال والخطأ) تتحصر مسؤولية المراجع في خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية وعلى المراجع مسؤولية إبلاغ الجهات المسؤولة عند اكتشافه لأي تحريفات ناتجة عن الأخطاء الجوهرية ويتحمل المراجع المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية في حالة تقصيره وخطئه.

هناك عدة أساليب للحد من ممارسات المحاسب الإبداعية أهمها لجان المراجعة، ترسيخ السلوك الأخلاقي، كما يطبق المراجع جملة من الإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد ما تم في الجانب النظري معالجة كل من المراجعة الخارجية و المحاسبة الإبداعية، كان ولا بد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة. تضمن هذا الاستبيان 24 سؤالاً موزعاً على ثلاث محاور، المحور الأول حول التزام المراجع الخارجي بقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية ، المحور الثاني عن التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA) أما المحور الثالث يتناول إجراءات التي يطبقها المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لتحليل الاستبيان تم استخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري و أخيراً اختبار One-Sample Test من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS 17.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية:

المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

1-1 منهجية الدراسة : من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه أحد طرق البحث التي تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها.

و تهدف الدراسة إلى التعريف بالمراجعة الخارجية في الجزائر ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبيان الذي تم إعداده لأجل هذا الغرض، وتم تفرغ الاستبيان وتحليله باستخدام برنامج SPSS 17 .

2-1 مجتمع الدراسة: يعرف مجتمع الدراسة بأنه جميع مفردات الظاهرة محل الدراسة ، و هو أيضا جميع الأفراد أو الأشياء التي تكون موضوع الدراسة.

و بناء على ذلك فان المجتمع المستهدف لهذه الدراسة يتكون من محافظي حسابات ، الخبراء المحاسبين ، مساعدي محافظي حسابات و مساعدي خبراء المحاسبين . وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة 50 فردا، وتم الحصول عليه من خلال زيارة الباحثة لمكاتب الفئات لمجتمع الدراسة.

المطلب الثاني: أدوات وعينة الدراسة

1-2 أدوات الدراسة: تم إعداد استبيان حول "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية" حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الميدانية للحصول على المعلومات والبيانات التي يجري تعقبها من قبل المستجيب.

تضمنت استمارة الاستبيان 24 سؤالاً، كما اعتمدت الباحثة أسلوب الأسئلة على أساس سلم ليكارت الخماسي الذي يحمل إجابات محددة ودقيقة لتتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان بشكل واضح مما يسهل في عملية تحليل الاستبيان.

أما عن أقسام الاستمارة فقد تشكلت من الأجزاء التالية:

- الجزء التمهيدي: تضمن البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد العينة؛

- المحور الأول: ويضم الأسئلة من 1 إلى 6 والذي يهتم بالتزام المراجع في الجرائر

بقانون 01-10 المتعلق بمهن المراجع الخارجي؛

- المحور الثاني: يضم الأسئلة من 7 إلى 12 ويهتم بالتزام المراجع الجزائري بمعايير

التدقيق الجزائرية والدولية؛

- المحور الثالث: يضم الأسئلة من 13 إلى 24 والذي يهتم بإجراءات الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية التي يقوم بها المراجع الخارجي؛

لتحليل نتائج الاستبيان تم اعتماد الوسائل الإحصائية التالية: النسب المئوية، التوزيعات

التكرارية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري و اختبار One-Sample Test .

وقد تم إعداد الأسئلة على أساس سلم ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمس إجابات ،

وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل

ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3-4): سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق تماما	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق تماما
الدرجة	5	4	3	2	1

2-2 عينة الدراسة: نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة ، ومنه استحالة ضبط حجم

العينة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية

من مجتمع الدراسة (50 استبيان) على جميع أفراد العينة واسترداد 43 استبيان صالحة

وخاضعة للدراسة أما السبع استمارات الباقية فلم يتم استرداده.

جدول رقم (3-5): الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	50	إجمالي الاستثمارات الموزعة
17%	7	الاستثمارات غير المسترجعة
83%	43	مجموع الاستثمارات الصالحة

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

المطلب الثالث: الوصف الديموغرافي للعينة

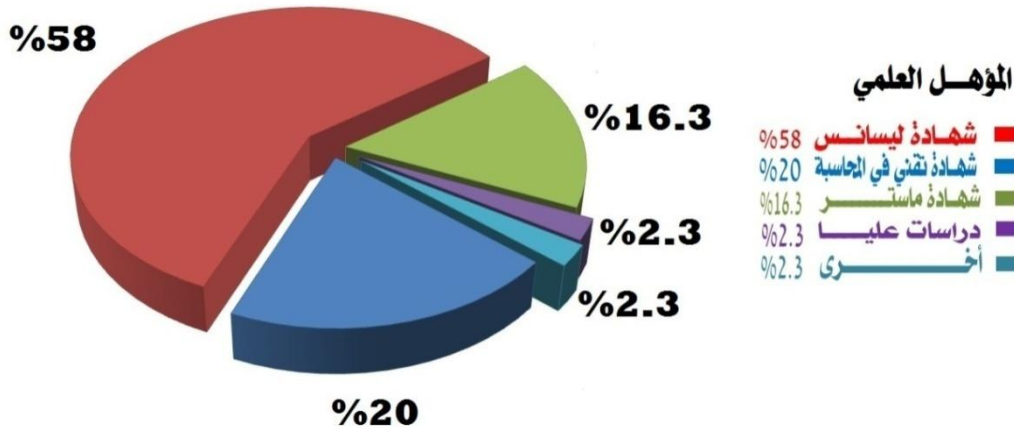
1-3 المؤهلات العلمية :

جدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
20%	9	شهادة تقني في المحاسبة
58%	25	ليسانس
16.3%	7	ماستر
2.3%	1	دراسات عليا
2.3%	1	أخرى
100	43	المجموع

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

شكل بياني رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال العرض الجدولي والبياني نجد أن الفئة الغالبة هي الفئة المتمثلة في

المراجعين الذين لهم مستوى الليسانس وعددهم 25 ما يمثل نسبة 58% ، يليها شهادة تقني

في المحاسبة البالغ عددهم 9 أي بنسبة 20%، بعدها فئة المراجعين بمستوى ماستر عددهم 7 ما يمثل 16% وأخير فئة دراسات عليا وأخرى تحوي فردا واحدا بنسبة 2%.

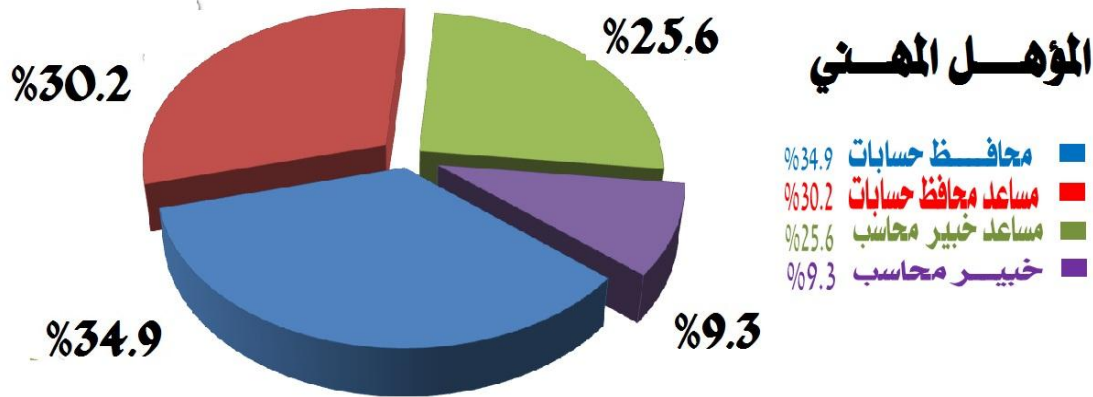
2-3- المؤهلات المهنية:

جدول رقم(7-3):توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة
مساعد محافظ حسابات	13	30.2%
مساعد خبير محاسب	11	25.6%
محافظ حسابات	15	34.9%
خبير محاسب	4	9.3%
المجموع	43	100%

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

الشكل البياني رقم (5-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل المهني فإن عدد محافظي الحسابات بلغ 15 فردا أي ما نسبته 35% أما مساعدي محافظي الحسابات بلغ عددهم 13 ما نسبته 30% ثم مساعدي خبير محاسب 11 فردا بنسبة 26% وأخيرا خبير محاسب 4 أفراد بنسبة 9%.

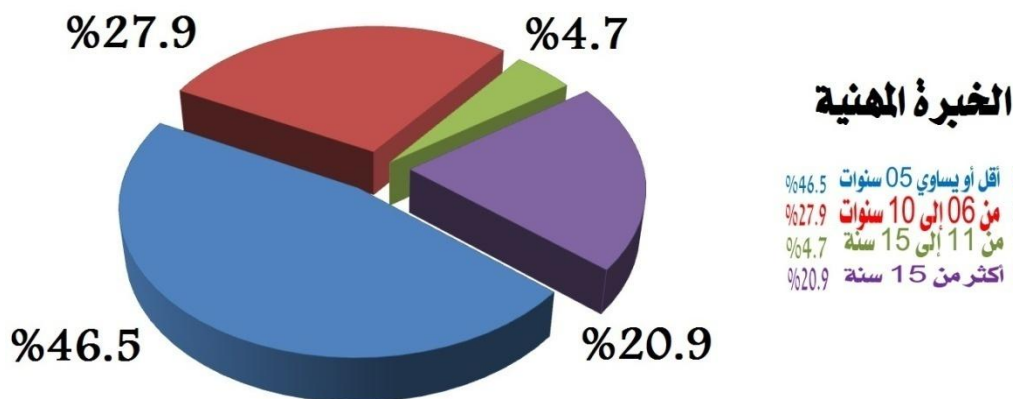
3-3 الخبرة المهنية:

جدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة%
أقل أو يساوي 5 سنوات	20	46.5%
6-10 سنوات	12	27.9%
11-15 سنة	2	4.7%
أكثر من 15 سنة	9	20.9%
المجموع	43	100%

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

الشكل البياني رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

من خلال العرض الجدولي والبياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة في مجال المراجعة يتبين أن عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم أقل أو يساوي 5 سنوات بلغ 20 فردا أي ما نسبته 46,5% ثم من 6 إلى 10 سنوات خبرة بلغ عددهم 12 فردا أي ما نسبته 28% ثم الأفراد الذين خبرتهم أكثر من 15 سنة بلغ عددهم 9 أفراد بنسبة 21% أخيرا من 11 إلى 15 سنة فردين اثنين بنسبة 5%.

4-3 دراسة ثبات الاستبيان

قبل استخراج النتائج المتعلقة بالإشكالية الموضوعية نحاول فيما يلي دراسة ثبات الاستبيان بواسطة المعامل ألفا كرونباخ (Alpha de Crombach)، وهذا عبارة عن نسبة تقيس قيمة أفراد العينة الذين يعيدون نفس الإجابات في حالة استجوابهم في نفس الظروف.

جدول رقم (9-3): نتائج قياس الثبات

ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
66%	التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية
52%	التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)
87%	إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أن درجة ثبات المحور الأول والمحور الثالث أكثر من 60% وهي نسبة جيدة بالإضافة لمعامل ألفا كرونباخ تم تحكيم الاستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة الجامعيين.

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

المطلب الأول: تحليل محاور الاستبيان

لقياس درجة موافقة حول دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية تم استخراج متوسطات حسابية لإجابات المستجوبين على جميع أسئلة محاور الدراسة الثلاث مع مقارنة كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (10-3): المتوسطات الحسابية وفقا لسلم ريكارت

الإجابة	درجة السلم	المجالات
غير موافق تماما	1	1.79 -1
غير موافق	2	2.59 -1.80
غير متأكد	3	3.39 -2.60
موافق	4	4.19 - 3.40
موافق تماما	5	5 - 4.20

المصدر : إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

1 1 تحليل عبارات المحور الأول التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية

جدول رقم (3-11): التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية

الرقم	عبارات المحور الأول التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية 3		
				T المحسوبة	القيمة الاحتمالية	الاتجاه العام
1	يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالقوانين والأنظمة (SCF)، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق (التي تمكنه من أداء مهامه	4.53	0.5	19.94	0.000	موافق تماما
2	يتلقى المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية.	3.88	0.82	7.04	0.000	موافق
3	يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية	4.09	0.94	7.57	0.000	موافق تماما
4	يبدى المراجع الخارجي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة.	3.86	0.94	5.99	0.000	موافق
5	يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية	4.3	0.70	12.05	0.000	موافق تماما
6	تسمح ظروف العمل للمراجع الخارجي من إبداء رأيه حول القوائم المالية بكل استقلالية وحيادية.	3.91	0.97	6.12	0.000	الموافق

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل

نلاحظ من الجدول رقم (3-11) أن المتوسط الحسابي لعبارات لمحور الأول التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية تراوح بين (3.86-4.53) وانحرافات معيارية (0.97-0.5) والقيمة الاحتمالية SIG 0.000 وهي دالة معنويا

حيث ($\alpha \leq 0.05$) وهذا يعني اتجاه أفراد العينة نحو الموافق والموافق تماما على التزام بالقانون 01-10 وتم ترتيب العبارات حسب أهميتها كالتالي:

- العبارة (1) يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالقوانين والأنظمة (SCF، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق) التي تمكنه من أداء مهامه المتوسط الحسابي لها هو (4.53) وهذا ما بينه مقياس ليكارت في اتجاه أفراد العينة نحو الموافق تماما، وانحراف معياري 0.50 كما بلغت قيمة T المحسوبة 19.94 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث ($\alpha \leq 0.05$)؛
- العبارة (5) يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية حيث أن المتوسط الحسابي لها 4.3 وهذا ما بينه مقياس ليكارت في اتجاه أفراد العينة نحو موافق تماما ،وانحراف معياري 0.70 كما بلغت قيمة T المحسوبة 12.05 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 حيث ($\alpha \leq 0.05$)؛
- العبارة (3) يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية بمتوسط حسابي (4.09) باتجاه الموافقة حسب مقياس ليكارت وانحراف معياري 0.94 كما بلغت قيمة T المحسوبة 7.57 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث ($\alpha \leq 0.05$)؛
- العبارة (6) تسمح ظروف العمل للمراجع الخارجي من إبداء رأيه حول القوائم المالية بكل استقلالية وحيادية بمتوسط حسابي (3.91) نحو موافق والانحراف المعياري لها هو 0.97 كما بلغت قيمة T المحسوبة 6.12 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث ($\alpha \leq 0.05$)؛
- العبارة رقم (4) يبدي المراجع الخارجي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة بمتوسط حسابي (3.863) وهذا ما بينه مقياس ليكارت في اتجاه أفراد العينة نحو موافق، الانحراف المعياري لها

هو 0.94 كما بلغت قيمة T المحسوبة 5.99 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

▪ العبارة (2) يتلقى المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية بمتوسط حسابي (3.83) وهذا ما بينه مقياس ليكارت في اتجاه أفراد العينة نحو موافق والانحراف المعياري لها هو 0.82 كما بلغت قيمة T المحسوبة 7.045 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$.

التفسير: جاءت العبارة رقم (1) في المرتبة الأولى يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالقوانين والأنظمة (SCF، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق) من حيث نسبة الإجابات أما العبارة رقم (2) يتلقى المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية جاءت المرتبة الأخيرة

نستنتج أن المراجع يتمتع بقدر مناسب من التعليم و الخبرة من خلال المعارف النظرية التي يكتسبها من الجامعات والمعاهد المتخصصة أما المعارف العملية و الخبرة المهنية فيحصل عليها من خلال التدريب ف كلما كان التدريب كافيا و مناسباً ارتفع مستوى المراجع حيث تعمل الجزائر على تطوير قوانينها وأنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع المعايير الدولية.

القيام بمهنة المراجعة ليس مجرد الاهتمام بملف المراجعة للمؤسسة المعنية والقيام بالالتزامات القانونية فقط، بل يتطلب ذلك عناية مهنية من خلال الفهم العميق للمشاكل المحيطة بالمؤسسة، والتركيز والاهتمام بالخطوات المنهجية المتبعة والأدوات والتقنيات الكمية العلمية الحديثة الواجب استخدامها وتطوير المهارات المتعلقة باستخدامها أما فيما يخص الدورات التكوينية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية فنجدها ولكن محدودة فهي ضرورية لرفع كفاءة المراجع.

2-1 تحليل عبارات المحور الثاني : التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA)

جدول رقم(12-3): التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (NAA - ISA)

الرقم	عبارات المحور الثاني التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية 3	
				T المحسوبة	القيمة الاحتمالية SIG
1	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	4.09	0.68	10.48	0.000
2	يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها	3.07	1.1	0.41	0.68
3	يقوم المراجع الخارجي بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في الكشوف المالية	3.79	0.74	6.98	0.00
4	تتخصص مسؤولية المراجع الخارجي في التأكيد المعقول بخلو الكشوف المالية من التحريف الجوهرية بسبب الغش والخطأ	3.95	0.99	6.25	0.00
5	يقوم المراجع الخارجي بالدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة	3.79	1.01	5.11	0.00
6	يتضمن تقرير المراجع الخارجي رأي فني محايد عن الكشوف المالية كوحدة واحدة	3.88	0.98	5.90	0.00

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل

من خلال الجدول رقم (12-3) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA) تراوح بين (3.07-4.09) وبانحرافات معيارية (0.68 - 1.1) وهذا يعني اتجاه أفراد العينة اتجاه الموافق والموافق تماما حول عبارات المحور الثاني كما بلغت القيمة الاحتمالية SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث ($\alpha \leq 0.05$) و ترتب العبارات حسب أهميتها كالتالي:

- العبارة (1) قيام المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين حيث أن المتوسط الحسابي هو) (4.09) اتجاه أفراد العينة نحو موافق حسب معيار ليكارت والانحراف المعياري لها هو 0.68 كما بلغت قيمة T المحسوبة 10.84 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويًا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- العبارة (4) تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي في التأكيد المعقول بخلو الكشوف المالية من التحريف الجوهرى بسبب الغش والخطأ متوسط الحسابي لها هو (3.95) باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لها هو 0.99 كما بلغت قيمة T المحسوبة 6.25 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويًا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- العبارة (6) يتضمن تقرير المراجع الخارجي رأي فني محايد عن الكشوف المالية كوحدة واحدة بمتوسط 3.88 باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لها هو 0.98 كما بلغت قيمة T المحسوبة 5.90 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويًا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- العبارة (3) يقوم المراجع الخارجي بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في الكشوف المالية بمتوسط حسابي (3.79) باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لها هو 0.74 كما بلغت قيمة T المحسوبة 6.98 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويًا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- العبارة (5) يقوم المراجع الخارجي بالدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة بمتوسط حسابي 3.79 باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لها هو 1.01 كما بلغت قيمة T المحسوبة 5.11 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويًا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

▪ العبارة رقم (2) يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها بمتوسط حسابي 3.07 باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لها هو 1.09 كما بلغت قيمة T المحسوبة 0.41 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.68 وهي غير دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$.

التفسير: اثبت التحليل من خلال المتوسطات الحسابية و اختبار مستوى الدلالة أن المراجع الخارجي يلتزم بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA) في كافة العبارات باستثناء العبارة رقم (2) وهي غير دالة معنويا حيث قيمتها الاحتمالية 0.68 اكبر من 0.05 وبالتالي لا يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها.

نستنتج أن مهنة المراجعة مهنة صعبة تتطلب التخطيط السليم كما تتطلب الإشراف الصحيح على المساعدين فنجاح المراجع في تخطيط عملية المراجعة يعني السير نحو الاتجاه الصحيح في الوفاء بالمسؤوليات المهنية خاصة ما يتعلق بالتأكد من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية كما أن الإشراف الجيد على المساعدين والمتابعة والتقييم الدائمين يؤدي إلى تحقيق الكفاءة المهنية لمكتب المراجعة.

وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية يستدعي أن يعدل المراجع رأيه في القوائم المالية، فإن لم يفعل يتحمل المسؤولية القانونية والمهنية لأنه فشل في تعديل رأيه في القوائم المالية، فحسب اختبار One-Sample Test العبارة رقم 2 فإنه لا يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها.

3-1 تحليل عبارات المحور الثالث: يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (3-13): إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	عبارات المحور الثالث إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المعيارية 3		
				T المحسوبة	القيمة الاحتمالية	الاتجاه العام
1	التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المرهونة منها	4.23	0.89	9.02	0.000	موافق تماما
2	التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وتسعييره	4.28	0.93	8.97	0.000	موافق تماما
3	التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية.	4.09	0.93	9.17	0.000	موافق
4	التحقق من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	3.88	0.95	6.05	0.000	موافق
5	التحقق من عدم التلاعب في معدلات الاهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير غير المبرر في طرق الامتلاك.	4.30	0.70	12.05	0.000	موافق تماما
6	التحقق من حسابات الزبائن وخاصة الزبائن المشكوك فيها	3.98	0.77	8.30	0.000	موافق
7	التحقق من عدم تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات المالية. منها	4.09	0.83	8.53	0.000	موافق
8	التحقق من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في نهاية الدورة	3.88	1.02	5.63	0.000	موافق
9	التأكد من عدم إدماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة الحالية	4.06	0.93	7.49	0.000	موافق تماما
10	التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغييرات الحقيقية لأصول وخصوم المؤسسة خلال الفترة	4.23	0.71	11.25	0.000	موافق تماما
11	التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل إكمالها	3.90	0.94	6.28	0.000	موافق
12	التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية	3.98	0.98	6.48	0.000	موافق

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

التحليل: نلاحظ من الجدول (13-3) أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الثالث إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تراوحت بين (3.88-4.30) وانحرافات معيارية (0.7-1.02) ويعني اتجاه أفراد العينة نحو الموافقة والموافق تماما كما بلغت القيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 حيث $(\alpha \leq 0.05)$ وترتب العبارات حسب أهميتها كالتالي:

■ **العبارة رقم (5) التحقق من عدم التلاعب في معدلات إهلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير غير المبرر في طرق الإهلاك** بحيث المتوسط الحسابي لها (4.30) وهذا ما يبينه مقياس ليكارت في اتجاه آراء العينة نحو الموافق تماما والانحراف المعياري لها هو 0.70 كما بلغت قيمة T المحسوبة 12.05 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ **العبارة رقم (2)، التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وتسعيه** حيث أن المتوسط الحسابي لها (4.28) وهذا ما بينه مقياس لديكارت في اتجاه أفراد العينة نحو الموافق تماما والانحراف المعياري لها هو 0.93 كما بلغت قيمة T المحسوبة 8.97 والقيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ **العبارة رقم (1) التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المرهونة منها، والعبارة (10) التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغييرات الحقيقية لأصول وخصوم المؤسسة خلال الفترة** المتوسط الحسابي (4.23) وهذا ما بينه مقياس لديكارت في اتجاه أفراد العينة نحو الموافق تماما والانحراف المعياري لهما هو (0.89) (0.71) كما بلغت قيمة T المحسوبة (9.026) (11.25) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ **العبارة رقم (3) العبارة رقم (7) التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية**، التحقق من عدم تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات المالية. منها بمتوسط حسابي

(4.09) باتجاه موافق والانحراف المعياري لهما هو (0.78) (0.83) كما بلغت قيمة T المحسوبة (9.17) (8.53) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ العبارة رقم (9) التأكد من عدم إدماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية بمتوسط حسابي (4.06) وباتجاه موافق والانحراف المعياري لها هو (0.93) () كما بلغت قيمة T المحسوبة (7.49) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ العبارة رقم (12) العبارة رقم (6) التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية،.التحقق من حسابات الزبائن وخاصة الزبائن المشكوك فيها بمتوسط حسابي (3.98) هذا ما بينه مقياس ليكارت في اتجاه العينة نحو الموافق والانحراف المعياري لهما هو (0.98) (0.77) () كما بلغت قيمة T المحسوبة (6.48) (8.3) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ ؛

■ العبارة رقم (11) التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها ، بمتوسط حسابي (3.90) باتجاه موافق الانحراف المعياري لها هو (0.94) () كما بلغت قيمة T المحسوبة (6.28) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$

■ العبارة رقم (4) العبارة رقم (8) التحقق من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية ، التحقق من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في نهاية الدورة على التوالي بمتوسط حسابي (3.88) () باتجاه موافق حسب سلم ريكارت والانحراف المعياري لهما هو (0.95) (1.02) () كما بلغت قيمة T المحسوبة (5.63)(6.05) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$.

التفسير: اثبت التحليل من خلال المتوسطات الحسابية و اختبار مستوى الدلالة أن المراجع الخارجي يقوم بإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما نستنتج أن هناك

ممارسة للمحاسبة الإبداعية بحيث أن هذه الممارسات تتركز على التلاعب في كل من معدلات الاهتلاك، كذلك التلاعب في طرق تقييم المخزون وتسعيه، التلاعب في تقييم الأصول الثابتة وان المراجع يقوم بالإجراءات المناسبة التي تحد من هذه الممارسات بالرغم من صعوبات التي تواجهه فمنها ما هو متعلق بالمؤسسة موضوع المراجعة مثل حجم المؤسسة واعتمادها على أدلة إثبات إلكترونية وأجور المراجعة غير مناسبة مع الجهد المبذول فضلا على حالات التواطؤ من العاملين في المؤسسة ومنه ما هو متعلق بالمعايير المحاسبية والمرونة التي تتيحها في التطبيق العملي لها ومنها ما هو متعلق بالمراجع نفسه واستقلاليتها .

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

1-2- الفرضية الأولى: حول التزام المراجع الخارجي بالقانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية

لإجراء اختبار T-Test عند مستوى دلالة 5% ولدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الأول (18) (3 x 6) ومتوسطها الحسابي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: H_0 لا يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بالقانون 01-10.

الفرضية البديلة: H_1 يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بالقانون 01-10.

حيث كانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (14-3): اختبار One-Sample Test التزام المراجع الخارجي بالقانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية

القيمة المعيارية 18			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التزام المراجع الخارجي بالقانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية
الاتجاه العام	القيمة الاحتمالية	T المحسوبة			
موافق	0.000	24.24	2.95	28.90	

المصدر: جدول من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (14-3) أن المتوسط الحسابي لمحور التزام المراجع الخارجي بالقانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية هو (28.90) والانحراف المعياري لهما هو (2.95) كما بلغت قيمة T المحسوبة (24.24) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي اقل من 0.05، وهي دالة معنويا حيث ($\alpha \leq 0.05$) وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهي أن المراجعين في الجزائر يلتزمون بالقانون 01-10.

2-2- الفرضية الثانية : حول التزام المراجع لخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)

لإجراء إختبار T-Test عند مستوى دلالة 5% ولدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الأول (18)(3x6) ومتوسطها الحسابي، تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: H_0 لا يلتزم المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA)؛

الفرضية البديلة: H_2 يلتزم المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA).

حيث كانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15-3) : اختبار One-Sample Test التزام المراجع الخارجي حول التزام المراجع لخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)

القيمة المعيارية 18			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التزام المراجع الخارجي حول التزام المراجع لخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA)
الاتجاه العام	القيمة الاحتمالية	T المحسوبة			
موافق	0.000	29.90	2.93	31.39	

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (15-3) أن المتوسط الحسابي لمحور التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA) هو (31.39) باتجاه الموافق والانحراف

المعياري لهما هو (2.93)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (29.90) والقيمة الاحتمالية المرافقة لهما SIG 0.000 وهي اقل من 0.05 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهي أن المراجعين في الجزائر يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA-NAA).

2-3-1 الفرضية الثالثة : يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

لإجراء إختبار T-Test عند مستوى دلالة 5% ولدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية للمحور الأول (36) (3 x 12) ومتوسطها الحسابي تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

الفرضية العدمية: **H03** لا يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛

الفرضية البديلة: **H3** يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

حيث كانت النتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (16-3): اختبار One-Sample Test يطبق المراجع الخارجي الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

القيمة المعيارية 36		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجراءات التي تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية
الاتجاه العام	القيمة الاحتمالية			
موافق	0.000	13.11	6.49	48.93

المصدر : إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (16-3) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث: إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو (48.93) باتجاه الموافقة والانحراف المعياري هو (6.49) كما بلغت قيمة T المحسوبة (13.11)، القيمة الاحتمالية المرافقة لها SIG 0.000 وهي اقل من

مستوى المعنوية 0.05 وهي دالة معنويا حيث $(\alpha \leq 0.05)$ وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهي أن المراجعين في الجزائر يقومون بالإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسب الإبداعية.

4-2 الفرضية الرئيسية دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية

إن للمراجع الخارجي دور وأهمية كبيرة في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية ولتحقيق هذا الدور على أكمل وجه لابد للمراجع الخارجي أن يلتزم بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية وهو ما تم التحقق منه في الفرضية الأولى، وأيضا لابد للمراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية والتقارير المالية أن يلتزم بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA -NAA) وهذا ما تم التحقق منه في الفرضية الثانية، كما أوضحت لنا الفرضية الثالثة أن المراجع الخارجي يطبق إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه ونتيجة لتحقيق الفرضيات الثلاثة نستنتج أن المراجع الخارجي في الجزائر يؤدي دورا في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

خلاصة :

في هذا الفصل تمت الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية، كما عالج هذا الفصل مبحثين عرضت فيه منهجية الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني تم عرض نتائج الدراسة وفي الأخير خلصت الدراسة حسب نتائج اختبار One-Sample Test التزام المراجع في الجزائر بالقانون 01-10 المتعلق بمهنة المراجعة ، التزام المراجع في الجزائر بمعايير التدقيق الدولية، المراجعين في الجزائر يقومون بالإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فإن المراجعة الخارجية لها دور في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية وفقا للمعايير الدولية تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بلبن القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تعتبر ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة .

ومن أجل تحديد الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية و بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي حيث:

الجانب النظري: الفصل الأول تناولنا فيه المراجعة الخارجية في الجزائر وشمل مبحثين الأول عن المراجعة الخارجية والثاني عن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر أما الفصل الثاني تناولنا المحاسبة الإبداعية وضم أيضا مبحثين الأول عن ماهية المحاسبة الإبداعية والثاني عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها.

الجانب التطبيقي: تم تخصيص المبحث الأول لمنهجية الدراسة الميدانية لدراسة دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توزيع استبيان على عينة من المراجعين الخارجيين ومساعدتهم، وحاولنا في المبحث الثاني تفسير وتحليل نتائج هذا الاستبيان.

و توصلت الدراسة لعدة نتائج وأهمها:

- هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها:
- التلاعب في معدلات اهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير

غير المبرر في طرق الاهتلاك؛

- التلاعب في المخزون وفي طرق تقييمه وتسعييره؛
- التلاعب في تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة؛
- تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات؛
- يلتزم المراجع الخارجي بالقانون 10-01 ومن أهم ما جاء في القانون: يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلمامه بالقوانين والأنظمة، (SCF)، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق)، يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية؛
- يلتزم المراجع الخارجي في الجزائر بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (NAA-ISA) ومن بين المعايير نجد: (المعيار الدولي رقم 320 الأهمية النسبية)، المعيار الدولي رقم 240 الاحتيال والخطأ)، أما الجزائرية فنجد معيار الجزائري رقم (300 تخطيط وتدقيق الكشوف المالية)؛
- يقوم المراجع الخارجي في الجزائر بالإجراءات المناسبة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إن مهمة المراجع ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا فإنه يجب علي المراجعين تقييم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة المؤسسة التي يتم مراجعتها؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات.

مقترحات الدراسة:

- بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة؛
- فرض عقوبات علي المؤسسات التي تمارس المحاسبة الإبداعية؛

- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة وتفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز استقلالية المراجعين وأخلاقيات المهنة؛
- تمتع المراجع بأخلاقيات مهنة المحاسبة ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الاهتمام بالمدخل الأخلاقي في إعداد المناهج الدراسية لدارسي العلوم المحاسبية والمراجعة حتى يتم زرع السلوك المهني الراقي كركيزة لمزاولة المهنة؛
- الاهتمام بنظم المراجعة الداخلية للشركات محل المراجعة لما يمكن أن تلعبه من دور في تقليل التلاعب في التقارير المالية، وتسهيل عمليات المراجعة الخارجية؛
- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة على المراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة؛
- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين سواء الصغار منهم أو الكبار والمهتمين ومستخدمي البيانات و المعلومات المالية على مختلف أطرافه م، وتتم عملية التنقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة؛
- إعادة النظر في بعض القواعد والممارسات المحاسبية والتركيز على ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق السياسات المحاسبية بعيدا عن الانتهازية والممارسات اللا أخلاقية.

آفاق الدراسة

- اثر أخلاقيات المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور الرقابة الداخلية في الحد من التلاعب في التقارير المالية.

قائمة المراجع

الكتب

- 1- أحمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية، دار الجنان للنشر، 2015.
- 2- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون: أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008 .
- 3- أمين السيد احمد لطفي : أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات ومحاسبين القانونيين ، دور المكتبات الكبرى، القاهرة، 2000، 2001.
- 4- أمين سيد أحمد لطفي: التطلعات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013.
- 5- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والعملية، طبعة 1999، عمان، الأردن، 1999.
- 6- رزق أبو زيد الشحنة: تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق المعايير الدولية ، دار وائل للنشر، الأردن، 2015.
- 7- طارق عبد العال، حوكمة الشركات: الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 8- طارق عبد العال حماد : المحاسبة الإبتكارية دوافعها،أساليبها و أثارها، الدار الج امعية، الإسكندرية، 2011.
- 9- عبد الفتاح الصحن، احمد نور وآخرون: الرقابة ومراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1989.
- 10- عماد سعد زمر وآخرون : مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة ، كلية التجارة جامعة القاهرة، بدون سنة نشر،
- 11 - عبد الفتاح الصحن وآخرون: أسس المراجعة الخارجية، مكتب جامعة الحديث، الإسكندرية 2007.
- 12- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد: المراجعة علما وعملا ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 13- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي : المراجعة وتدقيق الحسابات ، طبعة 3، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
- 14- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد : أ صول المراجعة والرقابة الداخلية ، بدون دار نشر، جامعة عين شمس، مصر، 1999.
- 15- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب: دراسات متعمقة في المراجعة، دار كنوز، 2009.
- 16- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظري إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون سنة نشر.
- 17- نورة، زاهرة عاطف سواد: مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.

18-وليم توماس، أمرسوم هركي، المراجعة بين النظري والتطبيقي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 1989.

المذكرات

- 1 -أميرة شريف فضل عبد العظيم : دراسات لأساليب المحاسبة الإختلافية وانعكاساتها على نطاق مسؤولية المراجع الخارجين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة جامعة القاهرة، 2012.
- 2-بوقااية زينب: التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 3، 2010/2011.
- 3- ديلمي عمر: نحو تحسين أداء مراجعة المالية في ظل معايير الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الشلف، 2016/2017.
- 4-سامر دوار: أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ضل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014.
- 5 -شريقي عمر: التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، علوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2012.
- 6- شعباني لطفي: المراجعة داخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2004.
- 7- لندة حسن النمر الحلبي: دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

القوانين والمقررات

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ينظر إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 42، القانون 10-01 المؤرخ في 29-06-2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد والصادرة في 11-07-2010.
- 2- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .
- 3- المقرر رقم 150 المؤرخ في 07 أكتوبر 2016، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق .
- 4- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

المجلات

قائمة المراجع

- 1- أمينة فداوي فريد : دور حوكمة ركائز الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة الجامعية، العدد السادس عشر، المجلد الأول، فبراير، 2014.
- 2- بالرقي تيجاني: المحاسبة الإبداعية مفاهيم وأساليب المبتكرة لتجميل الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
- 3- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، عدد 08، 2015.
- 4- حسن فليح مفلح القطيش: فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
- 5- خالد عثمان : خالد عبد الرحمن عبد الله ، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح، مجلة العلوم الإدارية، جامعة النيلين، السودان، العدد الثاني، يناير 2018.
- 6- سيد عبد الرحمن بله: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، ARAB ECONOMIC AND BUSINESS JOURNAL 8 (2013) 36.
- 7- طلال سليمان جريرة وآخرون : أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر شركات صناعية العمانية ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.
- 8- طارق حمادة المبيضين: أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد 08 ديسمبر 2010.
- 9- عماد الآغا: المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، غزة فلسطين، العدد 02، 2011-2012.
- 10- لسنوصي حفيظة: رفيق باشوندة، المراجعة الخارجية بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة ISA، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، العدد 1، يونيو 2016.
- 11- مدرس نعيم تومان: مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية علي مصداقية القوائم المالية مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، عدد 02، 2015.
- 12- ناظم شعلان جبار : أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد 32، 2015.

الملتقيات

- خالد جمال الجعارات : المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب ، وادي رقية، ملتقى علمي حول التوجهات الحديثة للسياسة المالية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/11/10.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1-MOHIRI MALHOTRA : *Audit externe des institutions de microfinance*, Guide pratique, vol. 1, CGAP; Gret (diff.),Paris, 1998, p.7.
- 2- Jonathan Lautaro: **Evaluation de la fiabilité de l'information comptable**, Thèse doctorale, Université Catholique De Louvain, Belgique, 2010, p. 76.

الملاحق

(1)

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تخصص محاسبة وجباية معمقة

تحية طيبة وبعد :

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وجباية معمقة، يسرني أن أقدم لسيادتكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلي تحديد دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

كما أحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة وأن تحقيق هذه الدراسة يتوقف على دقة وموضوعية إجاباتكم .

أشركم علي جهدكم وتعاونكم الكبير.

الأستاذ المشرف : طويرات رابح

الطالبة : جلابي سميرة

المعلومات والبيانات الشخصية :

المؤهلات العلمية: - شهادات تقني في المحاسبة - ليسانس - ماستر - دراسات عليا

- أخرى حدد:

المؤهلات المهنية: - مساعد محافظ حسابات - مساعد خبير محاسب - محافظ حسابات

- خبير محاسب - أخرى حدد:

عدد سنوات الخبرة: أقل أو يساوي 5 سنوات 6-10 11-15 أكثر من 15

(1)

محاوَر الإستبيان :

المحور الأول : التزام المراجع الخارجي بقانون 10 - 01 المتعلق بمهنة المراجعة الخارجية

غير موافق تماما	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق تماما	
					01 يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية والمهامة بالقوانين والأنظمة (SCF)، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق) التي تمكنه من أداء مهامه
					02 يتلقى المراجع الخارجي درورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية.
					03 يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية
					04 يبدي المراجع الخارجي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة.
					05 يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية.
					06 تسمح ظروف العمل للمراجع الخارجي من إبداء رأيه حول القوائم المالية بكل استقلالية وحيادية.

المحور الثاني: التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية (ISA - NAA)

غير موافق تماما	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق تماما	
					07 يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين
					08 يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها
					09 يقوم المراجع الخارجي بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في الكشوف المالية
					10 تنحصر مسؤولية المراجع الخارجي في التأكيد المعقول بخلو الكشوف المالية من التحريف الجوهري بسبب الغش والخطأ
					11 يقوم المراجع الخارجي بالدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة
					12 يتضمن تقرير المراجع الخارجي رأي في محايد عن الكشوف المالية المالية كوحدة واحدة

(1)

المحور الثالث: إجراءات الحد من اساليب المحاسبة الابداعية

غير موافق تماما	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق تماما	
					01 التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المهونة منها.
					02 التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وتسعيه
					03 التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية.
					04 التحقق من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.
					05 التحقق من عدم التلاعب في معدلات الاهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك.
					06 التحقق من حسابات الزبائن وخاصة الزبائن المشكوك فيها
					07 التحقق من عدم تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات المالية. منها
					08 التحقق من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في نهاية الدورة.
					09 التأكد من عدم إدماج أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية.
					10 التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات الحقيقية لأصول وخصوم المؤسسة خلال الفترة
					11 التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها.
					12 التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية.

(2)

قائمة المحكمين:

الرتبة	الأستاذ
أستاذ محاضر	د. طويرات رابح
أستاذ محاضر	د. قمان مصطفى
أستاذ محاضر	د. ولهـي بوعلام
أستاذ محاضر	د. سبتي إسماعيل
أستاذ محاضر	د. قليل نبيـل

(3)

Statistics				
يلتزم المراجع الخارجي بعمله المهني والقوانين المهنية والكفاءة العلمية والخبرة التي تمكنه من أداء مهامه	يتمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية والأمانة التي تمكنه من أداء مهامه	يتمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية والأمانة التي تمكنه من أداء مهامه	يتمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية والأمانة التي تمكنه من أداء مهامه	يتمتع المراجع الخارجي بالخبرة المهنية والأمانة التي تمكنه من أداء مهامه
Valid N	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0
Mean	4,1296	4,33	3,91	4,30
Std. Deviation	,42150	,715	,971	,708

Statistics				
يؤدي المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية.	يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية	يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية	يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية	يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية
Valid N	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0
Mean	4,53	4,09	3,88	3,88
Std. Deviation	,505	,947	,823	,823

يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية والأمانة بالقوانين واللائحة التي تمكنه من أداء مهامه

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	20	46,5	46,5	46,5
موافق تماما	23	53,5	53,5	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يتلقى المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
غير متأكد	11	25,6	25,6	30,2
موافق	20	46,5	46,5	76,7
موافق تماما	10	23,3	23,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يؤدي المراجع الخارجي دورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	11,6	11,6	11,6
غير متأكد	7	16,3	16,3	27,9
موافق	20	46,5	46,5	74,4
موافق تماما	11	25,6	25,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق على الإطلاق	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	2	4,7	4,7	7,0
غير متأكد	5	11,6	11,6	18,6
موافق	19	44,2	44,2	62,8
موافق تماما	16	37,2	37,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

تسمح ظروف العمل للمراجع الخارجي من إبداء رايه حول القوائم المالية بكل استقلالية وحيادية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق على الإطلاق	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	2	4,7	4,7	7,0
غير متأكد	10	23,3	23,3	30,2
موافق	17	39,5	39,5	69,8
موافق تماما	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	2,3	2,3	2,3
غير متأكد	3	7,0	7,0	9,3
موافق	21	48,8	48,8	58,1
موافق تماما	18	41,9	41,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

تتخصص مسؤولية المراجع الخارجي في التاكيد المعقول بغلو الكشوف المالية من التحريف الجوهري بسبب الغش والخطأ

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	14,0	14,0	14,0
غير متأكد	4	9,3	9,3	23,3
موافق	19	44,2	44,2	67,4
موافق تماما	14	32,6	32,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير متأكد	8	18,6	18,6	18,6
موافق	23	53,5	53,5	72,1
موافق تماما	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

Statistics				
يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتكمن من اكتشافها	يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتكمن من اكتشافها	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	تتخصص مسؤولية المراجع الخارجي في التاكيد المعقول بغلو الكشوف المالية من التحريف الجوهري بسبب الغش والخطأ
Valid N	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0
Mean	4,09	3,07	3,79	3,95
Std. Deviation	,684	1,100	,742	,999

Statistics				
يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين
Valid N	43	43	43	43
Missing	0	0	0	0
Mean	3,79	3,79	3,79	3,88
Std. Deviation	1,013	1,013	1,013	,981

(3)

يقوم المراجع الخارجي بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في الكشوف المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	3	7,0	7,0	7,0
غير متأكد	8	18,6	18,6	25,6
موافق	27	62,8	62,8	88,4
موافق تماما	5	11,6	11,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	3	7,0	7,0	7,0
غير موافق	12	27,9	27,9	34,9
غير متأكد	10	23,3	23,3	58,1
موافق	15	34,9	34,9	93,0
موافق تماما	3	7,0	7,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يتضمن تقرير المراجع الخارجي رأي فني محايد عن الكشوف المالية المالية كوحدة واحدة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	2	4,7	4,7	4,7
غير موافق	1	2,3	2,3	7,0
غير متأكد	8	18,6	18,6	25,6
موافق	21	48,8	48,8	74,4
موافق تماما	11	25,6	25,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

يقوم المراجع الخارجي بالدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	3	7,0	7,0	9,3
غير متأكد	12	27,9	27,9	37,2
موافق	15	34,9	34,9	72,1
موافق تماما	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
التأكد من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	43	0	4,09	,956
التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية.	43	0	4,28	,934
التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المرهونة منها.	43	0	4,23	,895

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها	43	0	4,0930	1,02839
التأكد من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في العمليات المالية منها	43	0	3,8837	,83990
التأكد من عدم التلاعب في معدلات الإهلاك	43	0	4,30	,708

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
التأكد من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفتر المحاسبي خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغييرات لأصول وخسوم المؤسسة خلال الفترة الحالية	43	0	4,2326	,71837
التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها	43	0	3,9070	,94652

Statistics

	Valid	Missing	Mean	Std. Deviation
التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية	43	0	3,98	,988
ممارسات المحاسبية الإبداعية وإجراءات الحد منها	43	0	4,0951	,55580

التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المرهونة منها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	1	2,3	2,3	4,7
غير متأكد	4	9,3	9,3	14,0
موافق	18	41,9	41,9	55,8
موافق تماما	19	44,2	44,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
غير متأكد	5	11,6	11,6	16,3
موافق	23	53,5	53,5	69,8
موافق تماما	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التأكد من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وتسعيده

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق على الإطلاق	1	2,3	2,3	2,3
غير موافق	1	2,3	2,3	4,7
غير متأكد	5	11,6	11,6	16,3
موافق	14	32,6	32,6	48,8
موافق تماما	22	51,2	51,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

(3)

التحقق من عدم التلاعب في معدلات الإهلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير غير المبرر في طرق الإهلاك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير متأكد	6	14,0	14,0	14,0
موافق	18	41,9	41,9	55,8
موافق تماما	19	44,2	44,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التحقق من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	11,6	11,6	11,6
غير متأكد	7	16,3	16,3	27,9
موافق	19	44,2	44,2	72,1
موافق تماما	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التحقق من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في نهاية الدورة.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
علي الإطلاق	3	7,0	7,0	11,6
غير موافق	4	9,3	9,3	20,9
موافق	23	53,5	53,5	74,4
موافق تماما	11	25,6	25,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

بهاالتحقق من حسابات الزبائن وخاصة الزبائن المشكوك فيها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2,3	2,3	2,3
علي الإطلاق	7	16,3	16,3	18,6
غير متأكد	26	60,5	60,5	79,1
موافق	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التأكد من عدم إجماع أرباح محتجرة مع ربح الدورة المالية الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	2	4,7	4,7	4,7
علي الإطلاق	5	11,6	11,6	16,3
غير متأكد	22	51,2	51,2	67,4
موافق	14	32,6	32,6	100,0

التحقق من عدم تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات المالية منها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2,3	2,3	2,3
علي الإطلاق	1	2,3	2,3	4,7
غير موافق	4	9,3	9,3	14,0
غير متأكد	24	55,8	55,8	69,8
موافق	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	11,6	11,6	11,6
غير متأكد	6	14,0	14,0	25,6
موافق	20	46,5	46,5	72,1
موافق تماما	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغييرات لأصول وخصوم المؤسسة خلال الفترة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير متأكد	7	16,3	16,3	16,3
موافق	19	44,2	44,2	60,5
موافق	17	39,5	39,5	100,0
Total	43	100,0	100,0	

المؤهلات العلمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شهادة تقني في الحاسبة	9	15,3	20,9	20,9
ليسانس	25	42,4	58,1	79,1
ماجستير	7	11,9	16,3	95,3
دراسات عليا	1	1,7	2,3	97,7
اخرى	1	1,7	2,3	100,0
Total	43	72,9	100,0	
Missing System	16	27,1		
Total	59	100,0		

التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	11,6	11,6	11,6
غير متأكد	6	14,0	14,0	25,6
موافق	17	39,5	39,5	65,1
موافق تماما	15	34,9	34,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

(4)

المؤهلات المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
مساعد محاسب حسابات	13	22,0	30,2	30,2
مساعد خبير محاسب	11	18,6	25,6	55,8
محاسب حسابات	15	25,4	34,9	90,7
خبير محاسب	4	6,8	9,3	100,0
Total	43	72,9	100,0	
Missing System	16	27,1		
Total	59	100,0		

عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
أقل أو يساوي 5 سنوات	20	33,9	46,5	46,5
6-10 سنوات	12	20,3	27,9	74,4
11-15 سنوات	2	3,4	4,7	79,1
أكثر من 5 سنوات	9	15,3	20,9	100,0
Total	43	72,9	100,0	
Missing System	16	27,1		
Total	59	100,0		

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية والإلمام بالقوانين والأنظمة التي تمكنه من أداء مهامه	19,943	42	,000	1,53488	1,3796	1,6902
يتلقى المراجع الخارجي درورات تكوينية رسمية ودورية في مجال المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الحزائرية والدولية	7,045	42	,000	,88372	,6306	1,1369
يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على صحة وعدالة الكشوف المالية	7,572	42	,000	1,09302	,8017	1,3843
يبدى المراجع الخارجي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة	5,998	42	,000	,86047	,5710	1,1500
يلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية وبقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية	12,057	42	,000	1,30233	1,0843	1,5203
تسمح ظروف العمل للمراجع الخارجي من إبداء رأيه حول القوائم المالية بكل استقلالية وحيادية	6,123	42	,000	,90698	,6080	1,2059

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,664	7

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,520	7

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,862	14

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
يقوم المراجع الخارجي بالتخطيط الكافي والمناسب لمهمة المراجعة والإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين	10,485	42	,000	1,09302	,8826	1,3034
يمكن أن تحتوي الكشوف المالية بعد المصادقة عليها على تحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها	,416	42	,680	,06977	-,2687	,4082
يقوم المراجع الخارجي بتقدير ميداني لمستويات الأهمية النسبية لكل مجموعة في الكشوف المالية	6,989	42	,000	,79070	,5624	1,0190
تتحسر مسؤولية المراجع الخارجي في التأكيد المعقول بخلو الكشوف المالية من التحريف الجوهرى بسبب الغش والخطأ	6,259	42	,000	,95349	,6461	1,2609
يقوم المراجع الخارجي بدراسة الكافية لنظم الرقابة الداخلية الموجود لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة	5,117	42	,000	,79070	,4789	1,1025
يتضمن تقرير المراجع الخارجي رأي في محاذير الكشوف المالية المالية كوحدة واحدة	5,907	42	,000	,88372	,5818	1,1856

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper

(4)

التأكد من صحة تصنيف، قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة، والتحقق من الإفصاح عن المرهونة منها.	9,026	42	,000	1,23256	,9570	1,5081
التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وثبات طرق تقييمه وتسعييره	8,979	42	,000	1,27907	,9916	1,5666
التأكد من إدراج الأقساط المستحقة الدفع من القروض طويلة الأجل خلال الدورة المالية.	9,176	42	,000	1,09302	,8526	1,3334
التحقق من عدم تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	6,059	42	,000	,88372	,5894	1,1781
التحقق من عدم التلاعب في معدلات الإهلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها، أو التغيير غير المبرر في طرق الإهلاك	12,057	42	,000	1,30233	1,0843	1,5203
بهاالتحقق من حسابات الزبائن وخاصة الزبائن المشكوك فيها_	8,306	42	,000	,97674	,7394	1,2141
التحقق من عدم تخفيض الإيرادات أو تضخيم التكاليف، أو عدم التسجيل المحاسبي لبعض العمليات المالية منها	8,534	42	,000	1,09302	,8345	1,3515
التحقق من عدم إجراء صفقات بيع وهمية في نهاية الدورة.	5,635	42	,000	,88372	,5672	1,2002
التأكد من عدم إجماع أرباح محتجزة مع ربح الدورة المالية الحالية	7,495	42	,000	1,06977	,7817	1,3578
التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفتر المحاسبية خلال الفترة محل التدقيق تعكس جميع التغيرات لأصول وخصوم المؤسسة خلال الفترة	11,251	42	,000	1,23256	1,0115	1,4536
التأكد من عدم الاعتراف بعملية البيع قبل اكتمالها	6,283	42	,000	,90698	,6157	1,1983
التأكد من عدم إثبات مبيعات الدورة اللاحقة ضمن إيرادات الدورة الحالية	6,484	42	,000	,97674	,6728	1,2807

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00002	43	31,3953	2,93695	,44788

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00001	43	28,9070	2,95050	,44995

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00002	29,908	42	,000	13,39535	12,4915	14,2992

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00001	24,241	42	,000	10,90698	9,9989	11,8150

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
VAR00003	43	48,9302	6,46748	,98628

One-Sample Test

	Test Value = 36					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
VAR00003	13,110	42	,000	12,93023	10,9398	14,9206

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى معرفة المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من ممارساتها، باعتبارها من الممارسات التي تهدف إلى إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات وإظهار نتائج نشاط المؤسسات ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي من أجل تحقيق أهداف ومصالح فئة معينة، لهذا قمنا بدراسة ميدانية لعينة تتكون من مجموعة من المراجعين الخارجيين للتعرف على دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلصت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يلتزم بالقانون 10-01 المتعلق بمهنة المراجعة ويلتزم بمعايير التدقيق الدولية كما انه يقوم بالإجراءات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبذلك نستنتج أن للمراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الخارجية، القانون 10-01، المعايير الدولية والجزائرية، المحاسبة الإبداعية.

Résumé

L'étude a visé à connaître le rôle de l'audit externe dans la limitation des pratiques de la comptabilité créative qui consiste à cacher la performance réelle des entreprises et présenter des résultats d'activités et une situation financière différents de la réalité afin d'atteindre des objectifs et des intérêts particuliers. Nous avons fait cette étude sur le terrain en choisissant un échantillon constitué d'un groupe d'auditeurs externes pour connaître le rôle de l'audit externe dans la limitation des pratiques de la comptabilité créative.

Nous avons remarqué que l'auditeur externe respecte dans son travail la loi 10-1 relative à la profession de l'audit et suit les normes internationales.

A travers cette étude nous avons conclu que l'audit externe a un rôle important dans limitation des pratiques de la comptabilité créative.

Mots-clés: audit externe, loi 10-01, normes internationales et algériennes, comptabilité créative.