

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من تأثيرها على
جودة القوائم المالية
-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات-

تحت إشراف الدكتور

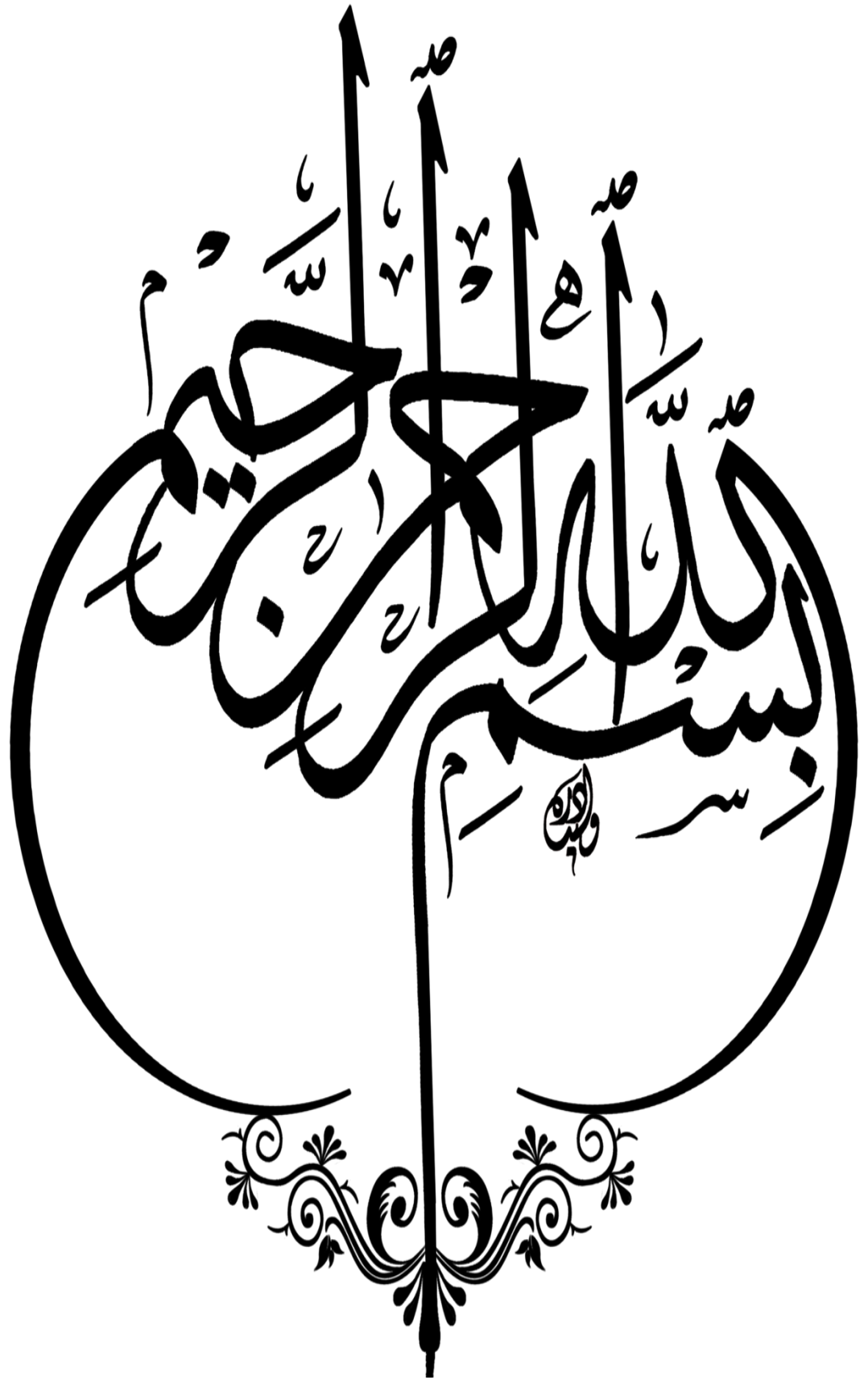
قمان مصطفى

من إعداد الطالبة

برحومة نريمان

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الجامعة | الصفة |
|----------------|----------------|-----------------------------|----------------|
| السبتي إسماعيل | أستاذ محاضراً | جامعة محمد بوضياف - المسيلة | رئيساً |
| مصطفى قمان | أستاذ محاضراً | جامعة محمد بوضياف - المسيلة | مشرفاً ومقرراً |
| طويرات رابح | أستاذ محاضراً | جامعة محمد بوضياف - المسيلة | مناقشاً |

السنة الجامعية: 2020 – 2021



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المخلص:

عالجت هذه الدراسة موضوع "دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية"، حيث هدفت في جانبها النظري الى التعريف بالاتجاهات والأساليب الحديثة وتوضيح دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما في الجانب التطبيقي فقد استهدفت الدراسة عينة تتكون من 36 مفردة، تتمثل في خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، حيث تم توزيع استمارة استبيان على افراد العينة لمعرفة إجاباتهم حول الموضوع، وقد تمت المعالجة الإحصائية لإجابات العينة بالاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss v26.

وقد خلصت الدراسة الى أن كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات والأساليب التي يتبعها تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لعينة الدراسة أن لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر ايجابي على الاجراءات المتخذة في سبيل الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد منها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المحاسبة الابداعية، جودة القوائم المالية.

Abstract:

This study dealt with the theme of “the role of the account keeper in revealing creative accounting and limiting its impact on the quality of the financial statements.” In its theoretical part, the study aimed to introduce modern trends and methods and clarify the role of the account keeper in limiting creative accounting practices, while in its empirical part, the study targeted a sample consisting of 36 individuals, represented by expert accountants and account keepers, where a questionnaire was distributed to know their answers on the subject, and the statistical process was carried out using the statistical package for social sciences - Spss v26.

The study concluded that the efficiency and commitment of the account keeper, and the procedures and methods he follows, contribute to revealing creative accounting practices, as proved by the statistical results which showed that the efficiency and commitment of the account keeper have a positive impact on the actions taken to detect and reduce creative accounting.

Keywords: The account keeper, the creative accounting, the quality of financial statements.

Résumé:

Cette étude portait sur le thème du « rôle du Commissaire aux comptes pour révéler une comptabilité créative et limiter son impact sur la qualité des états financiers». Dans sa partie théorique, l'étude visait à introduire les tendances et méthodes modernes et à clarifier le rôle du commissaire aux comptes dans la limitation des pratiques comptables créatives, tandis que dans sa partie empirique, l'étude ciblait un échantillon composé de 36 personnes, représentées par des experts comptables et des commissaires aux comptes, où un questionnaire a été distribué pour connaître leurs réponses sur le sujet, et le processus statistique a été réalisé à l'aide du progiciel statistique pour les sciences sociales - Spss v26.

L'étude a conclu que l'efficacité et l'engagement du commissaire aux comptes, ainsi que les procédures et méthodes qu'il suit, contribuent à révéler des pratiques comptables créatives, comme le prouvent par les résultats statistiques qui ont montré que l'efficacité et l'engagement du commissaire aux comptes ont un impact positif sur les actions entreprises pour détecter et réduire la comptabilité créative.

Mots clés: Le commissaire aux comptes, la comptabilité créative, la qualité des états financiers.

شكر وتقدير



الحمد لله الذي نتم بنعمته الصالحات ووفقنا لإيجاز هذا العمل المتواضع .

أتوجه بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور قمان مصطفى

على إرشاداته وتوجيهاته القيمة والمستمرة في سبيل انجاز هذا العمل في أحسنه

الظروف وفي أجود إخراج شكلا ومضمونا.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل أساتذتي الكرام بكلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير- جامعة المسيلة وإلى كل من قدم لي يد العون والنصح وإلى

كل من حفزني وساعدني ولو بكلمة والحمد والشكر لله قبله وبعده.

إهداء

إلى من علّمني كيف أقف بكل ثبات فوق الأرض

أبي العزيز

إلى نبع المحبة والإيثار والكرم

أمي الحبيبة

إلى أقرب الناس إلى نفسي

أختي الغالية

إلى جميع أفراد عائلتي

وأصدقائي وأحبائي وكافة أساتذتي الكرام

إلى جميع من تلقّيتُ منهم النصح والدعم

أهديكم خلاصة جهدي العلمي.

نريمان

A decorative border with ornate, symmetrical scrollwork at the corners and midpoints, framing the central text.

فهرس المحتویات

فهرس المحتويات

| | |
|--------|-----------------------|
| | الملخص: |
| | شكر وتقدير..... |
| | إهداء |
| | فهرس المحتويات..... |
| | فهرس الجداول والأشكال |
| أ..... | مقدمة..... |

الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية

| | |
|---------|--|
| 9..... | تمهيد |
| 10..... | المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات |
| 10..... | المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة |
| 14..... | المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وأتعبه..... |
| 15..... | المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات |
| 20..... | المبحث الثاني: المقاربة النظرية للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية..... |
| 20..... | المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية |
| 25..... | المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية و أشكالها |
| 26..... | المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و انعكاساتها |
| | المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات والاتجاهات والأساليب الحديثة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها |
| 32..... | المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 36..... | المطلب الثاني: إجراءات محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية |
| 41..... | المطلب الثالث: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها |
| 45..... | خلاصة الفصل |

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

| | |
|----|--|
| 47 | تمهيد |
| 48 | المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية |
| 48 | المطلب الأول: إجراءات وأدوات الدراسة الميدانية |
| 50 | المطلب الثاني: تصميم الأداة واختبار صلاحيتها |
| 56 | المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات |
| 56 | المطلب الأول: تحليل أبعاد محاور الاستبيان |
| 64 | المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة |
| 70 | خلاصة الفصل |
| 72 | خاتمة |
| 77 | قائمة المراجع |
| 82 | الملاحق |
| 96 | الملخص |

فهرس المداول

والأشكال

□ فهرس الجداول

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 50 | درجات مقياس الدراسة | 1 |
| 52 | صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان | 2 |
| 53 | اختبار الثبات لمحاور الاستبيان | 3 |
| 54 | الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان | 4 |
| 55 | اختبار طبيعة البيانات | 5 |
| 57 | تحليل البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي | 6 |
| 58 | تحليل البيانات الشخصية وفق الوظيفة الحالية | 7 |
| 58 | تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة المهنية | 8 |
| 59 | تحليل معطيات أبعاد المحور الأول | 9 |
| 62 | تحليل معطيات أبعاد المحور الثاني | 10 |
| 64 | نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الأولى | 11 |
| 65 | نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الثانية | 12 |
| 66 | نتائج اختبار نموذج الانحدار للفرضية الثالثة | 13 |
| 68 | نتائج اختبار نموذج الانحدار للفرضية الرابعة | 14 |

□ فهرس الاشكال

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 19 | الاختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات | 1 |
| 22 | أشكال التلاعب المحاسبي | 2 |
| 57 | توزيع البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي | 3 |
| 58 | توزيع البيانات الشخصية وفق الوظيفة الحالية | 4 |
| 58 | توزيع بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة المهنية | 5 |

مقدمة

أدت الظروف الاقتصادية الصعبة إلى لجوء إدارات الشركات إلى أساليب وفنون إبداعية لتجميل قوائمها المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية المتاحة ومرونة المعايير والقواعد المحاسبية المطبقة في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، وظهر هذا المصطلح في أدبيات المحاسبة في ثمانينيات القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبة في تحقيق الأرباح، وحينما رأت هذه الشركات أن القوانين تخبر فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، كان السبيل الأنجع هو أن تبتدع هذه الأرباح، حيث تبين أن النمو الظاهري للأرباح الذي حدث في هذه الفترة كان نتيجة لخفة يد المحاسبين أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية وليس نمو حقيقي.

زاد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين والمراجعين والمهنيين بعد سلسلة من الأزمات والانهيارات والفضائح المالية التي تعرضت لها شركات عملاقة مثل شركة "انرون" وتحميل شركة "آرثر أندرسون" مسؤولية انهيارها كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة، وكل هذه الانهيارات دفعت إلى ضرورة البحث وكشف الدور الهام الذي يؤديه محافظ الحسابات اتجاه هذه الممارسات، باعتباره الجهة الفاعلة والركيزة الأساسية في التحقق من صدق وشرعية القوائم المالية المعروضة.

1- إشكالية الدراسة

مع الانتشار الواسع لممارسات المحاسبة الإبداعية وتداعياتها السلبية أصبحت هذه الظاهرة تمثل تحدي حقيقي لمهنة محافظ الحسابات، وحظيت باهتمام العديد من الباحثين، لذلك جاءت هذه الدراسة لإظهار أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة من ممارستها وتأثيرها على جودة القوائم المالية، والتركيز على دور محافظ الحسابات في الكشف عن هذه الممارسات والحد منها.

وبناء على ما سبق تم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم

المالية؟

ولإبراز إشكالية الدراسة أكثر تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

أ- هل تساهم كفاءة محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ب- هل الإجراءات المطبقة تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

- ج- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- د- هل تؤثر كفاءة والتزام محافظ الحسابات على الإجراءات التي يقوم بها للكشف والحد من المحاسبة الإبداعية؟.

2- فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم صياغة الفرضيات التالية:

- أ- تساهم كفاءة محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ب- محافظ الحسابات ملتزم بتطبيق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ج- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بمستوى معنوية 0.05 بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- د- كفاءة والتزام محافظ الحسابات تؤثر على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية.

3- أهمية الدراسة

تقسم أهمية الدراسة الى ما يلي:

أ- الأهمية العلمية:

- يعتبر موضوع الدراسة من أهم المشاكل والتحديات في ميادين المعرفة المحاسبية والمالية لما لها من تأثير واضح على الوضع المالي للشركات والاقتصاد ككل؛
- تظهر الدراسة الأهمية البالغة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية لتقرير محافظ الحسابات في اتخاذ قراراتهم.

ب- الأهمية العملية: تتجلى الأهمية العملية لهذه الدراسة بشكل عام بالنتائج والتوصيات المتوقعة منها والتي يمكن أن تساهم في تقديم دليل علمي حول إمكانية مكافحة هذه الظاهرة ومدى كفاءة محافظ الحسابات في الحد منها.

4- أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز ما يلي:

- أ- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية.
- ب- توضيح دوافع الإدارة في اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في إعداد قوائمها المالية؛
- ج- الوقوف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المتخذة للحد منها.

5- أسباب اختيار الموضوع

يتم حصر الأسباب الموضوعية لاختيار هذا الموضوع في ما يلي:

- أ- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع وارتباطه بالشخص العلمي؛
- ب- حداثة الموضوع؛
- ج- الأهمية البالغة التي تحضي بها المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات؛
- د- تقديم إضافة في هذا المجال من خلال توضيح الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6- حدود الدراسة

- أ- الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات وخبراء محاسبين في الولايات: المسيلة والوادي وعنابة وسكيكدة وباتنة.
- ب- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة من بداية شهر أبريل إلى غاية نهاية شهر ماي 2021.

7- المنهج المستخدم

للإجابة على الإشكالية المطروحة وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال جمع المعلومات من المقالات والكتب والمذكرات، كما استعمل في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الدراسة، حيث تم استخدام استبيان موجه لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبين من أجل استقصاء آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة، وتمت المعالجة الإحصائية للبيانات المجمعّة باستخدام الحزمة الإحصائية في العلو الاجتماعية (Spss-V26).

8- الدراسات السابقة

من أهم الدراسات السابقة المساعدة في اختيارنا للموضوع نذكر:

أ- الدراسات باللغة العربية:

• خليل محمد زين، بسام أحمد حجازي، " دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل المعايير الدولية - من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد30، أكتوبر 2020.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على المشكلة التي تشغل ميادين المعرفة المحاسبية والمالية في العالم، وهي مشكلة المحاسبة الابداعية، خاصة وان الازمات المالية العالمية وانهار العديد من الشركات الكبيرة في العالم تبين لاحقا أنها استخدمت أساليب المحاسبة الابداعية من أجل إظهار نتيجة نشاطها ومركزها المالي بطريقة مغايرة للواقع وعالجت هذه الدراسة مفهوم المحاسبة الابداعية وأهم اساليبها وعلاقتها بالتدقيق الخارجي وإجراءات الحد منها، وتوصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الابداعية تعتبر فنا من فنون التلاعب والغش، كما تؤثر خبرات المدقق الخارجي وكفاءته العلمية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

• حدادي سارة ، " دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية" بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على جودة المعلومات المالية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على استمارة استبيان شاملة وتوزيعها على محافظي حسابات وشركات جزائرية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور فعال في اكتشاف هذه الممارسات ومعالجة المعلومات المالية المضللة.

• عادل نقموش، "الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية- المسيلة-، العدد 02، المجلد 12، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وتحليل أساليبها في القوائم المالية وإيجاد الوسائل الحديثة لكشفها والحد منها، وخلصت هذه الدراسة إلى ضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية.

• مومن فاطمة الزهراء و مهاوات لعبيدي، " اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة - جامعة الوادي-، العدد4، جوان 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تناول الجوانب المفاهيمية لكل من المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي إتباع الحيل وأساليب التخليط والتلاعب بالأرقام المحاسبية، مع وجوب إعادة النظر في الأسس والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام عدة بدائل في المعالجات المحاسبية وضرورة ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين.

• فداوي أمينة ، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر" SBF 25 ، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المالية، المحاسبة والتسويق 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة على عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخداماتها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا وسعيا للتخفيف من تقلبات الدخل لنقله من سنوات الدخل المرتفع الى سنوات الدخل المتدني، كما توصلت إلى جودة ركائز الحوكمة في العينة المدروسة .

ب- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

- **Hisham Noori, Hussein And All, "A Review Of Creative Accounting Practices And Its Ares, Technique And Ways Of Prevention", International Journal Of Science And Research, Vol 4, Edition 2015.**

هدفت هذه الدراسة الى التحقيق في ممارسات المحاسبة الابداعية، مجالها وتقنياتها وطريقة الوقاية منها، وتوصلت الى أن البيانات المالية هي المجال الاكثر انتهاكا وتلاعبا من قبل ممارسات المحاسبة الابداعية والأسلوب الأكثر شيوعا هو تلاعب بالمعلومات لأصحاب المصلحة والمساهمين وتختلف أسباب هذه الممارسات بين الشركات العامة والخاصة، حيث تستخدمه الشركات الخاصة لإخفاء دخلها وخفض الضرائب، بينما تستخدمه الشركات العامة لرفع أسعار الأسهم وللوقاية من هذه الممارسات. وأكدت الدراسة على وجوب تنفيذ إجراءات محاسبية صارمة أو انشاء التزام أخلاقي وسلوكي للمحاسب المحترف.

- **Amat O, Growthorpe "Creative Accounting Nature, Incidence and Ethical Issue: Nature , Incidence and Ethical Issue", journal of Economic literature classification , working paper, No 749.**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية في اسبانيا من خلال عينة من 39 شركة للفترة (1991- 2001) وتوصلت هذه الدراسة إلى أن 20% من الشركات (عينة الدراسة) قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل.

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في طريقة عرض الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات والمنظمات الدولية في الحد منها، إلا أنها تختلف عن الدراسات السابقة من حيث النطاق الزماني والمكاني، كما ركزت الدراسة على آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ومساهمة كفاءة محافظ الحسابات في الكشف عن هذه الممارسات، وتقييم مدى التزام محافظ الحسابات بالإجراءات اللازمة للحد منها.

9- هيكل الدراسة

للإمام بجوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، كما يلي:

أ- **الفصل الأول:** يعالج الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية، والذي قسم إلى ثلاث مباحث، حيث خصص المبحث الأول للإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات حيث سيتم عرض مفهومه وشروط ممارسته المهنية، وتعيينه والأتعاب التي يتقاضاها ومسؤولياته، كما يتناول المبحث الثاني الجوانب النظرية للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المحاسبية، حيث سيتم عرض مفهوم المحاسبة الإبداعية ونشأتها بالإضافة إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها، كما سيتم تسليط الضوء على أشكال المحاسبة الإبداعية ودوافعها وأساليبها المستخدمة في القوائم المالية وانعكاساتها، وفي المبحث الأخير سيتم عرض دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية وأهم الآليات للحد منها.

ب- **الفصل الثاني:** خصص للدراسة الميدانية من خلال عرض استبيان موجه لعينة من حافضي الحسابات وخبراء محاسبين، حيث يتناول المبحث الأول الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة بينما يعرض المبحث الثاني التحليل الإحصائي لخصائص العينة وتحليل نتائج الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظ الحسابات
والمحاسبة الإبداعية

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

تمهيد

واجهت الشركات في فترة الركود التي حدثت في ثمانينات القرن الماضي صعوبات مالية جمة، حيث كان هناك ضغط كبير لتحقيق أرباح في الوقت الذي كان من الصعب بلوغ ذلك، لهذا فقد رأت الشركات أن السبيل الأنجع لتحقيق الأهداف هو أن تبتدع في إطار ما يعرف "بالمحاسبة الإبداعية" التي تقوم على استغلال تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة دون اللجوء إلى خرق القواعد والقوانين المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وهذا ما دفع المشرعين والباحثين في مجال المحاسبة إلى الاهتمام أكثر بوظيفة التدقيق للحد من هذه الممارسات وتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

يعد محافظ الحسابات في الجزائر الشخص الوحيد المخول له التدقيق في حسابات الشركات بشكل إجباري للتأكد من خلو القوائم المالية المنشورة من أي تحريف أو تزيف يمس بالواقع الحقيقي لهذه الشركات، وفي هذا السياق سيتم التعرف في هذا الفصل على محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الكشف عن هذه الممارسات والحد منها من خلال ثلاث مباحث التالية:

- الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات؛
- المقاربة النظرية للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية؛
- دور محافظ الحسابات والاتجاهات والأساليب الحديثة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظ الحسابات

مع ازدياد انتشار الشركات وتوسعها وانفصال الملكية عن الملاك أصبحت فكرة ميلاد محافظ حسابات ضرورة حتمية وهذا راجع لاحتياج الأطراف المستخدمة للقوائم المالية لطرف مستقل يبيد رأيه الفني المحايد حول صدق و شرعية الحسابات السنوية المعروضة.

في هذا المبحث سيتم عرض مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة ومهامه ومسؤولياته والتعرف أيضا على معايير الأداء المهني.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

في هذا المطلب سيتم التعرف على مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة هذه المهنة.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعبر مهنة محافظ الحسابات عن المراجعة القانونية التي يفرضها القانون على بعض أنواع الشركات والهيئات، هناك تعاريف عديدة لمحافظ الحسابات يذكر منها:

1. يعرف محافظ الحسابات على انه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة بإثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل معتاد.¹

2. حسب المادة 27 من قانون 08-91 المؤرخ في افريل 1991 المتعلق بالخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يعرف محافظ الحسابات على انه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به".²

3. نصت المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر على انه " كل شخص يمارس بصفة عادية

¹ - شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012، ص 94.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 08-91 المؤرخ في افريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

باسمه الخاص مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".¹

4. عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على انه "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

من خلال ما سبق يمكن القول بأن محافظ الحسابات " هو كل شخص ذو كفاءة علمية ومهنية يتمتع بالاستقلالية التامة يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة فحص ومراقبة حسابات المؤسسة وبلورة نتائج ذلك في شكل تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية الحسابات السنوية".

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1. **الشروط العامة:** ميز القانون الشروط بين الشخص الطبيعي والمعنوي كما يلي:

أ - **الشخص الطبيعي:** نصت المادة 8 من قانون 10-01 الشروط الآتية:³

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- يتمتع بجميع حقوقه المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين (بالنسبة للخبير المحاسبي) أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (بالنسبة لمحافظ

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، ص 7.

² - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر 2007، المادة 715، ص 188.

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 8، ص 5.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

الحسابات) أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (بالنسبة للمحاسب المعتمد) وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

• أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

ب - **شخص معنوي**: أتاح قانون 10-01 إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة أو تجمع حسب الشروط التالية:¹

• تمارس مهنة محافظة الحسابات في شكل أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة مدنية أو تجمع ذو منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات؛

• أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية؛

• إذا كانت شركة محافظ الحسابات في شكل شركة ذات أسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة يجب

أن يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمسجلين بصفة فردية 3/2 من الشركاء

على الأقل ويمتلكون 3/2 من رأس المال، ويشترط على باقي الشركاء 3/1 غير المعتمد وغير المسجل

أن يكون حاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة؛

• إذا كانت شركة محافظ الحسابات في شكل شركة مدنية يجب أن يشكل الشركاء المسجلين

والمعتمدين 3/4 ويشترط على باقي الشركاء حيازة شهادة التعليم العالي؛

• تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات من بين المهنيين المسجلين في الجدول؛

• أن لا تعين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في أكثر من شركة أو تجمع؛

• لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء أن ينفذوا باسمهم

الخاص مهام أو عهديات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول ينبغي أن توكل هذه المهام

وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

¹-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المواد 46 إلى 56، ص ص 9-10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

2. المؤهلات العلمية و العملية: ¹ تتمثل في:

• المؤهلات العلمية متمثلة في حيازة شهادات التعليم العالي في العلوم المالية ، شهادة المدرسة العليا للتجارة (فرع مالية ومحاسبة أو فرع التدقيق)، الجزء الأول أو الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

• المؤهلات المهنية تتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني أو خبرة قدرها 10 سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة التدريب المهني مدة 6 أشهر.

3. الاستقلالية: يقصد بها عدم وقوع محافظ الحسابات في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها بموجب قانون 01-10

أ - من حالات التنافي ما يلي: ²

- ممارسة نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد في نفس المؤسسة؛
- ممارسة مهمة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة.

ب - من حالات الموانع ما يلي: ³

- الأقارب والأصهار إلى غاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس مراقبة الشركات التي تمتلك 10/1 من رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك 10/1 رأس مال هذه الشركة؛
- الأشخاص الذين منحهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، العدد 65، 2011، ص ص 18-19.

² - عبد المجيد قادري، مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء قانون 10_01، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، المجلد 31، العدد 2، ص 400.

³ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، المادة 715 مكرر 6، ص 189.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم وغير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين كانوا دائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل 5 سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.

المطلب الثاني: تعيين محافظ الحسابات وأتباعه

في هذا المطلب سيتم التعرف على كيفية تعيين محافظ الحسابات للتدقيق في حسابات المؤسسة بالإضافة لأتباعه.

أولاً: تعيين محافظ الحسابات

حسب ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 32 /11 في 27 يناير 2011 وحسب نص المادة 13:

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقته كتابيا على أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين الا بعد انقضاء 3 سنوات.

ثانياً: أتباع محافظ الحسابات

نصت المادة 37 من قانون 10-01 على ما يلي:

تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتباع مراجع الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمراجع الحسابات أن يتلقى أجرة أو اي امتياز مهما كان شكله باستثناء الأتباع والتعويضات المتفقة في إطار مهنته، ولا يمكن احتساب الأتباع على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

بعد تكليف محافظ الحسابات وتحديد طبيعة ومجال مهمته عليه القيام بالعديد من المهام، يترتب عنها مسؤوليات ثقيلة تصل إلى حد سلب حريته، في هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على مهام محافظ الحسابات ومسؤولياته.

أولاً: مهام محافظ الحسابات

في ظل الاعتماد على محافظ الحسابات للتحقق من جودة وشفافية المعلومات التي تنشرها المؤسسات لحماية الأطراف المستخدمة والتنبؤ باستمرار مؤسسة أو فشلها على المدى الطويل، يقوم محافظ الحسابات بمهام يمكن تقسيمها إلى مهام دائمة وأخرى خاصة، وهي:

1- المهام الدائمة:

- أ- تشمل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير فحص قيم ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، وتشمل هذه المهام ما يلي:¹
 - أ- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذلك الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
 - ب- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - ج- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
 - د- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها أو المؤسسات التابعة لها أو التي تكون فيها للقائمين بالإدارة للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - هـ- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المواد 23 و 24، ص 7.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

و- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. وحسب المادة 25 من قانون 10-01، فإنه يترتب عن المهام الدائمة إعداد محافظ الحسابات للتقارير التالية:

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
 - تقرير المصدقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى 5 تعويضات؛
 - تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل علة استمرار الاستغلال.
- 2- المهام الخاصة.

بالإضافة إلى المهام الدائمة يقوم محافظ الحسابات بمهام خاصة متعلقة بأحداث غير متوقعة وجب عليه إعداد تقرير خاص بشأنها وأهمها:¹

أ- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛

ب- إنشاء شهادات الاستثمار، شهادات الحق في التصويت وإصدار قيم منقولة؛

ج- مشروع الإدماج أو الانفصال أو تحويل أو تصفية الشركة؛

د- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة وإخطار وكيل الجمهورية

الوقائع الإجرامية؛

¹ - حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019، ص76.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

ه- عرض تعديل حساب الاستقلال وقائمة حساب النتائج و الميزانية؛¹

و- تحويل الشركة.²

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

تترتب عن تأدية محافظ الحسابات لمهامه تحمل مسؤوليات تتمثل في المسؤوليات المدنية والتأديبية والجزائية.

1- المسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في بذله العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه وفي حالة إهماله وتقصيره في أداء عمله فإنه مطالب بتعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك ولكي تقوم هذه المسؤولية يجب توفر ثلاث أركان:³

أ- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.

ب- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهماله وتقصيره.

ج- وجود علاقة سببية بين الضرر المتسبب للغير وإهماله وتقصيره المهني.

د- حسب المادة 59 من قانون 10-01 فإنه " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

2- المسؤولية التأديبية:

تنشأ المسؤولية التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة لواجباتهم المهنية أو القيام بعمل يخل بكرامة وشرف المهنة، ويتحمل كل من الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد هذه المسؤولية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم.⁴

¹- شريقي عمر، مرجع سابق، ص95.

²- المرجع نفسه، ص95،

³- عبار محمد، خلاف قرماش، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد2، ديسمبر2015، ص ص 171-172.

⁴- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد42، المادة 63، ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

- أ- تنشأ المسؤولية التأديبية إلا بتواجد الجريمة التأديبية.¹
- تتمثل العقوبات التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
- ب- الإنذار؛
- ج- التوبيخ؛
- د- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛
- ه- الشطب من الجدول.

3- المسؤولية الجزائية:

نصت المادة 62 من قانون 10-01 على "انه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني"، ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية إلا بتوفر ثلاث عناصر رئيسية:²

أ- العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.

ب- العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

ج- العنصر الأخلاقي: حيث الخطأ أن يحدث عمدا أو بشكل مفترض، وتأخذ الأشكال التالية:³

- الممارسة غير الشرعية للمهنة؛
- الإفشاء بالسر المهني؛
- انتحال اللقب المهني؛
- انتهاك حالات التنافي القانوني؛
- عدم الكشف عن الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية؛
- تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة.

الشكل الموالي يعطي ملخص حول المسؤوليات الثلاث.

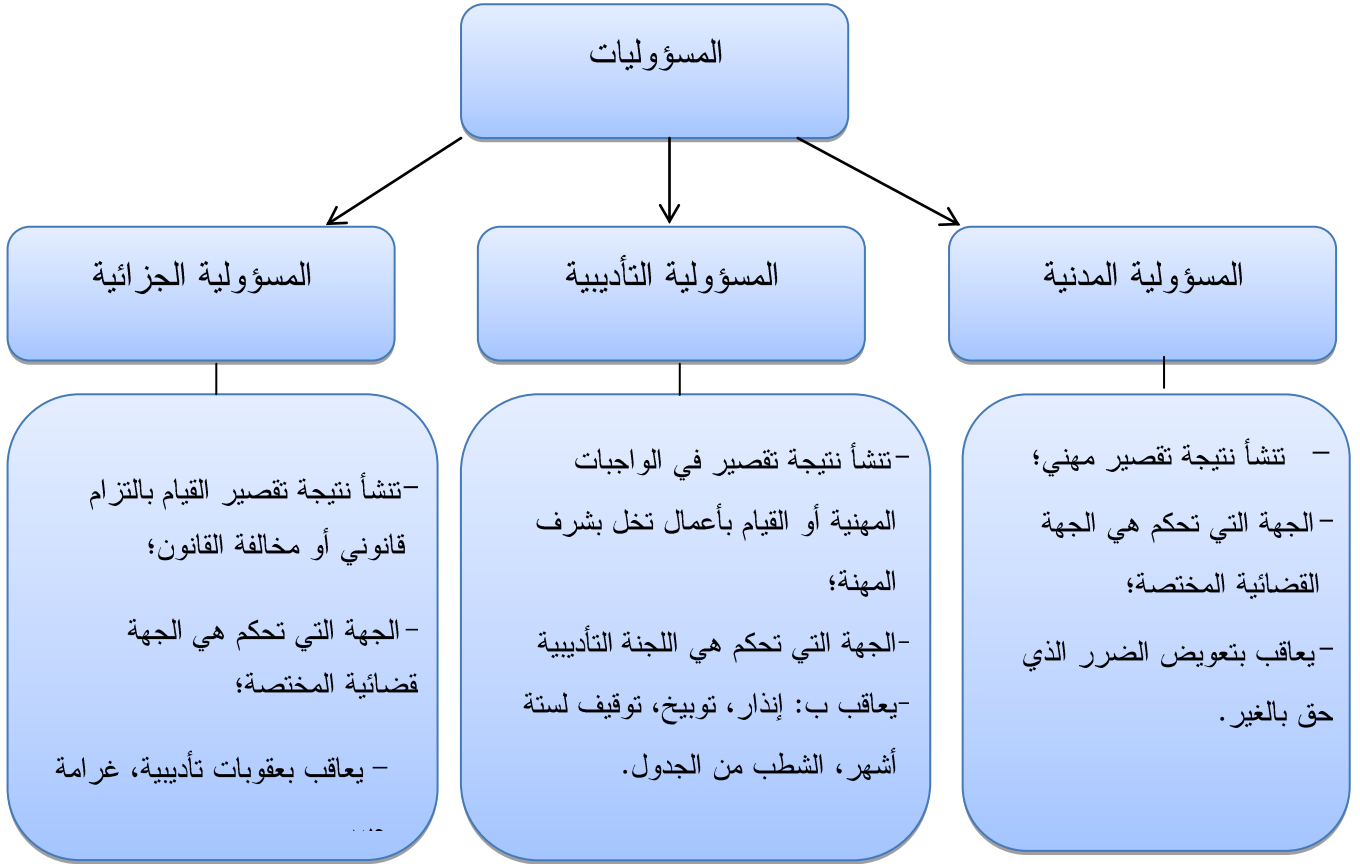
¹ - خالد عبد المنعم زكي لبيب، تمال محمد كمال وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة، ط1، جامعة القاهرة، 2016، ص281.

² - شريقي عمر، مرجع سابق، ص 97.

³ - بدي فاطمة الزهراء، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد تلمسان، 2016، ص ص 123-127.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

الشكل رقم (01): الاختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على قانون 10-01.

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن هناك اختلاف بين المسؤوليات الثلاث، حيث تنشأ المسؤولية المدنية عن تقصير مهني وتنشأ المسؤولية التأديبية عن القيام بتصرف يخل بشرف المهنة، في حين تنشأ المسؤولية الجنائية عن خرق محافظ الحسابات للقانون أو تقصيره في القيام بالتزام قانوني، ويواجه محافظ الحسابات في كل مسؤولية عقوبات متفاوتة درجتها، حيث تقتصر العقوبة في المسؤولية المدنية بتعويض الضرر الذي لحق بالغير ويواجه إنذار أو توبيخ أو توقيف أو الحبس أو غرامة بتحملة المسؤولية التأديبية أو الجزائية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: المقاربة النظرية للمحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية

يقوم المحاسب وبناء لرغبة الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية في إطار ما يعرف "بالمحاسبة الإبداعية" من خلال هذا المبحث سيتم عرض كل ما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية من مفهوم ونشأة وأشكال ودوافع وأساليبها على القوائم المالية بالإضافة إلى عرض مفهوم وخصائص جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومة المحاسبية

في هذا المطلب سيتم التعرف على المحاسبة الإبداعية (نشأتها ومفهومها) والتعرف على مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وأهدافها.

أولاً: نشأة ومفهوم المحاسبة الإبداعية

1- نشأة المحاسبة الإبداعية

برز مصطلح المحاسبة الإبداعية في كتاب نشره المفكر (Ian Griffiths) عام 1986 بعنوان "المحاسبة الإبداعية" في المملكة المتحدة، وجاء فيه قد يثير العبارات مثل "العبث بالحسابات" و"خدعة الشركات" الدهشة، حيث تجعل الناس يستنتجون أن هناك شيئاً غير قانوني حول هذه التسلية ولكن في الواقع كل هذا الخداع في ذوق جيد تماماً إنها الشرعية تماماً إنها "المحاسبة الإبداعية"، ثم تلت العديد من الاستكشافات الأخرى للمحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة.¹

يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تعد من مواليد الثمانينات فهي ليست حديثة النشأة، بل ظهرت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود ثم تطورت ممارستها لتكون مشكلة عصرية لاسيما بعد انهيار شركة (ENRON) المتخصصة في مجال الطاقة وشركة (WORLD COM) المتخصصة في مجال الاتصالات وشركة (MIRS) المتخصصة في مجال الأدوية، وتحميل شركة التدقيق العالمية (ARTHUR ANDERSON) جزء كبير من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات هذه الشركات واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية والذي أدى إلى

¹-Jones,M ,CreativeAccountingFraud International AccountingScandals, chichisterEngland : A johnwiley and sons,It'd publication, 2011,p7.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

هبوط أسعار أسهمها في السوق المالي ترتب عليه حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك المؤسسات ودائنوها.¹

2- مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت تعاريف المحاسبة الإبداعية منها:

أ- المحاسبة الإبداعية هي: وسيلة للتلاعب بالعناصر الخاصة للقوائم المالية لإظهار الدخل والموجودات والالتزامات للمؤسسات بصورة غير صادقة.²

ب- تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية وهي أيضا خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.³

ج- يرى البعض من الباحثين أنها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات في

القواعد المحاسبية وخيارات ممارسات القياس والإفصاح فيها لتحويل البيانات المالية من ما ينبغي أن تكون عليه إلى ما يفضل المعدون رؤيته".⁴

د- تعرف المحاسبة الإبداعية أيضا: بأنها تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة في عرضه من خلال الاستفادة من القواعد القائمة أو تجاهل بعضها أو كلها.⁵

هـ- يرى "Frédéric Demerens" المحاسبة الإبداعية بأنها "استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدين لهاته القوائم المالية وليست لمستخدميها".⁶

¹- عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المجلد 12، العدد 2، 2019، ص 3.

²- علاء مصطفى احمد نفاع، اثر التزام المدقق الخارجي الأدنى بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، سوريا، 2015، ص 88.

³- بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، سنة 2012، ص 31.

⁴-Esslen, A, Ntiedo,M, **The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports**, Journal of Financial reporting and Accounting , vol16, No 2, 2018, p295,

⁵-BrijeshYadav, **CreativeAccounting : A Literature Review**,The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013,p181 .

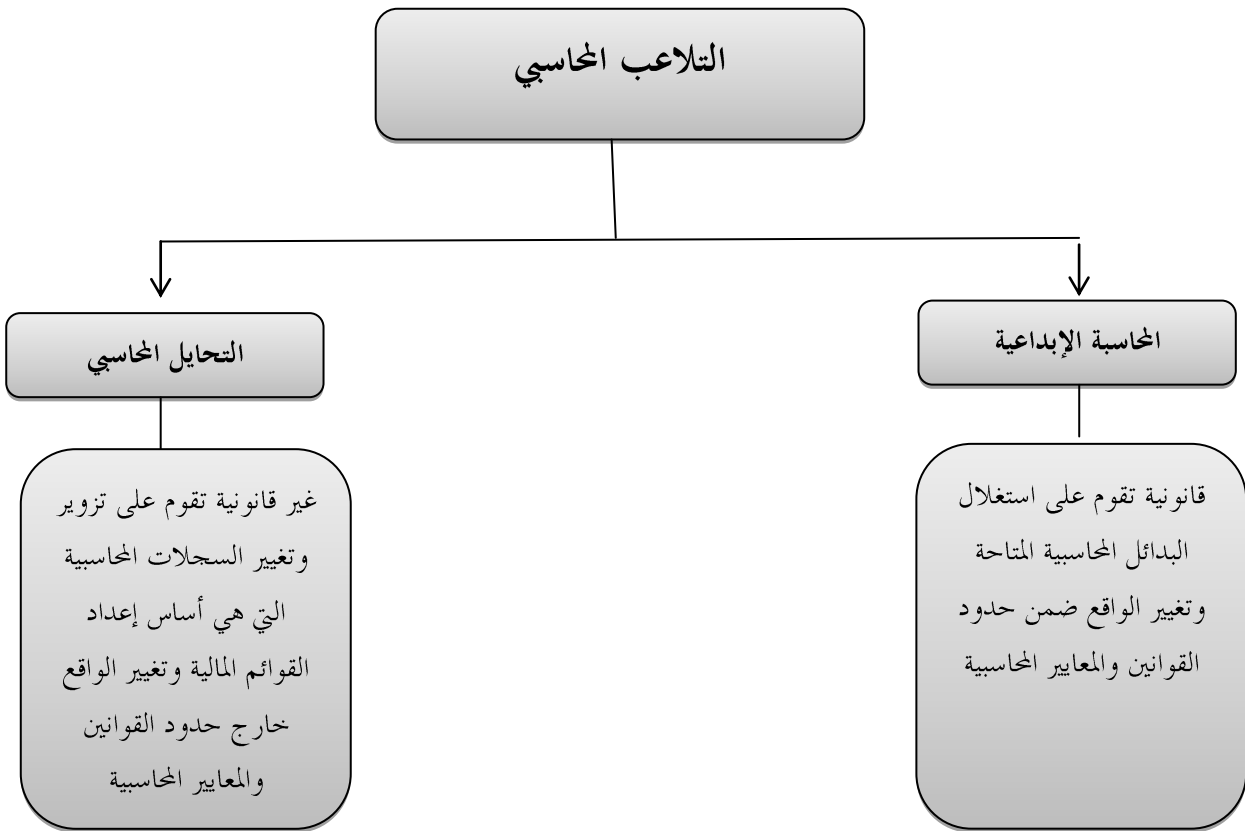
⁶-Frédéric Demerens ,Jean-Louis Paré ,Jean Redis **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext**. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013. P: 61,

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

من خلال ما سبق يمكن القول "أن المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية، تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض للمعايير والمبادئ المحاسبية، لإظهار القوائم المالية بصورة غير صادقة تخدم معدوها وليست مستخدميها".

تجدر الإشارة هنا إلى أن هناك فرق بين "المحاسبة الإبداعية" و"التحايل المحاسبي" كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): أشكال التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن التحايل المحاسبي والمحاسبة الإبداعية يشتركان في كونهما شكلان من أشكال التلاعب المحاسبي حيث يهدفان إلى تغيير الصورة الحقيقية للمؤسسة وتضليل القوائم المالية، ويختلفان في كون أن التحايل المحاسبي يعتمد على طرق غير قانونية، أما المحاسبة الإبداعية فهي قانونية تقوم على استغلال البدائل المحاسبية المتاحة والغموض بين المبادئ والمعايير المحاسبية.

ثانياً: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية و مقاييسها و أهدافها:

سيتم التعرف على مفهوم ومقاييس وأهداف جودة المعلومة المحاسبية كما يلي:

1- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

أ- يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية والمعبر عنها بالفائدة المرجوة عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة؛¹

ب- تتمثل في كل ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.²

من خلال ما سبق يتضح "أن جودة المعلومات المحاسبية تعبر عن تلك المعلومات الموجودة في القوائم المالية والتي تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير وذات مصداقية تلبي حاجة مستخدميها".

2- مقاييس جودة المعلومة المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية منها:

أ- **الدقة:** يمكن التعبير عن جودة المعلومة المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات وكما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية او عن التوقعات المستقبلية؛

¹ - عامرة ياسمينه، زرقاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، 2018، ص 313.

² - وثام حمداوي، أثر تبني معايير التقارير المالية والدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 1، 2020، ص 130.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة المحاسبة والإبداعية

ب- **المنفعة:** وتتمثل في صحة المعلومة وسهولة استخدامها أي أن تكون مطابقة شكلا ومضمونا مع متطلبات متخذي القرار ويمكن الحصول عليها بسهولة ولها القدرة على تقييم نتائج تنفيذ القرارات وقدرتها على تصحيح الانحرافات؛

ج- **الفاعلية:** يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة؛

د- **التنبؤ:** يقصد به انه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات ماضية والحاضر في توقع أحداث المستقبل، وتتمثل جودة المعلومات في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ؛

هـ- **الكفاءة:** يقصد بها تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على معظم المعلومات والذي يستهدف جودة المعلومات بأقل تكاليف ممكنة والتي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

3- أهداف جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في:¹

- أ- توفير معلومات إلى الأطراف الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية تفيد اتخاذ القرار؛
- ب- تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة ومدى قدرتها على التسديد ومساعدتها في عملية اتخاذ القرار؛
- ج- اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للوحدات الاقتصادية؛
- د- توفير معلومات تتسم بالدقة والتوقيت المناسب؛
- هـ- تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تفويم أساليب الرقابة.

¹- شيرين مأمون سيد احمد محمد، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 2، العدد1، 2020، ص 262-263.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية و أشكالها

في هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على دوافع المحاسبة الإبداعية وأشكالها.

أولاً: دوافع المحاسبة الإبداعية

إن حرية الاختيار بين المبادئ والتقديرات المحاسبية من العوامل التي ساعدت الإدارة في تغيير جوهر القوائم المالية بما يخدم مصالحها، ومن بين دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ما يلي:¹

- 1- تحقيق أرباح محددة تسعى إليها الشركات أو تعادل توقعاتها المنشورة.
- 2- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه حيث تلجأ المؤسسات إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل.
- 3- التأثير على سمعة الشركة ايجابيا من خلال تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسة.
- 4- يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
- 5- التأثير على أسعار الأسهم في السوق المالي بأن تجعل الشركات أرباحها اقل تقلبا واقرب إلى الاستقرار.

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات منها المحاسبة المنفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية، ويعتبر مصطلح " إدارة الأرباح " هو المفضل والأكثر استخداما في الولايات المتحدة، ولكن أوروبا تستخدم مصطلح "المحاسبة الإبداعية"²، ويمكن إيجاز أشكال المحاسبة الإبداعية كما يلي:

1- **المحاسبة النفعية Aggressive Accounting**: هي اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق

أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، بغض النظر عن ما إذا كانت الممارسات المحاسبية المتبعة

¹- بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص62.

²- Amat O, Growthorpe, **CreativeAccounting : Nature , Incidence and Ethical Issue**, journal of Economic literature classification , working paper, No 749, p 4.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

مستندة إلى المبادئ المتعارف عليها أم لا.¹

2- إدارة الأرباح **Earning Management**: التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد

مسبق من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي.²

3- تمهيد صورة الدخل **Income Smoothing**: وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في

السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات.³

4- التلاعب بالتقارير المالية **Fraudulent of Financial Reporting**: التعمد بإظهار بيانات

خاطئة أو حذف أو إخفاء قيم معينة البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع

من التلاعب يعتبر عملاً منافياً للقانون.⁴

4- المحاسبة الإبداعية **Creative Accounting**: يعني استعمال ممارسات منحرفة عن

الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.⁵

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و انعكاساتها

تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك البدائل المتاحة التي يمكن

الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية المعروضة، في هذا

المطلب سيتم إبراز أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وانعكاسات هذه

الممارسات.

¹ ليندا حسن نمر حلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص22.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص 22.

³ - المرجع نفسه، ص22.

⁴ - بالرقي تجاني، مرجع سابق، ص 33.

⁵ - حدادي سارة، مرجع سابق، ص 27.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل التلاعب بالأرقام المدرجة في الحسابات السنوية وهذا من أجل تعديل الوضعية الحقيقية للشركة وتضليل مستخدمي القوائم المالية¹، سيتم توضيح هذه الأساليب كما يلي:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية:²

أ - تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف بالدخل المترتب على عملية البيع قبل اكتمال المنفعة.

ب - زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتم ممارسة هذه الطريقة في إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تعطى الممارسات صورة ايجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادة ما يتم

ج - التعامل مع هذا النوع من الدخل بالإشارة إلى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

د - الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم الإدارة في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

ه - نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، وتستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فنقوم بترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية. تعتقد إدارة الشركة انه يمكن أن تكون عصبية.

¹- Hisham Noori, Hussein And All, "A Review Of Creative Accounting Practices And Its Ares, Technique And Ways Of Prevention", International Journal Of Science And Research, Vol 4, Edition 2015, P 1377.

²-سعيد فارسي، العربي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، ص 399.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة المحاسبات والمحاسبة الإبداعية

و - نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في ما يلي:¹

أ - ممارسات خاصة بالأصول: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالأصول ما يلي:

• الأصول غير الجارية: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية على الأصول غير الجارية كالاتي:

- التثبيتات المعنوية: وذلك عن طريق المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي لهذه البنود بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

- التثبيتات المادية: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتطلب احتساب الاهتلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين ان يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة

وذلك لتخفيض مصروف الاهتلاك بنية تضخيم الأرباح، ومن أساليب التلاعب تحميل بعض المصاريف الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل الاهتلاك اقل وفترة اهتلاك أطول، أو تخفيض نسبة اهتلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الاهتلاك المعتمدة في المؤسسة.

• الأصول الجارية: تتمثل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية على الأصول الجارية كما يلي:

- المخزونات: إذ تقوم بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة ويشمل ذلك ما يلي:

▪ عدم تخفيض قيمة الفاقد والتالف من البضاعة من قيمة مخزون آخر المدة؛

¹- لعروسي آسيا، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، مجلد 11، العدد02، 2018، ص 273.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة؛
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك بالرغم من عدم
- تسجيلها بالدفاتر كمشتريات بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائن المستحق للموردين في جهة الخصوم؛

- التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع تالفة؛
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.

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

ب - **الممارسات الخاصة بالخصوم:** تتمثل في:

• **الخصوم الجارية:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة.

• **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسب السيول.

• **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته في الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

• **التلاعب بالاحتياطات:** يعد الاحتياطي توزيعا للأرباح، ويتوقف تكوينه على شرط تحقيق المؤسسة للأرباح.

• **مخصصات المؤونات والأعباء:** يخضع تكوينها للتقدير والحكم الشخصي وبالتالي منح الإدارة درجة عالية م الحرية في تحديد مبلغها مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الأرباح، وتعتبر مخصصات ديون مشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

3- أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

من أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية ما يلي:¹

- أ - تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
- ب- تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وأبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.
- ج- إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب.
- د- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية

من أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية في إطار المحاسبة الإبداعية قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتي تعتبر حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساليب الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه.²

ثانياً: انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية

بالرغم من أن الإدارة تلجأ إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق منافع في المدى القصير، إلا أن هذه الممارسات تؤدي إلى مشاكل تهدد المؤسسة في المدى الطويل ومن بين هذه المشاكل ما يلي:

¹ طارق حماد مبييضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشأة الأزمة العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدقق الحسابات والأساتذة الجامعيين)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ديسمبر، 2010، ص 90.

² مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة حمه لخضر، العدد 04، جوان 2018، ص 207.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

1- تخفيض قيمة المؤسسة

بغرض التأثير على الأرباح في المدى القصير تتخذ المؤسسات العديد من القرارات التشغيلية إلا أنها تؤدي بالإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.¹

2- الأضرار بجودة المعلومات

تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وبالتالي تصبح المعلومات المعروضة غير ملائمة وفاقة للموثوقية وغير قابلة للمقارنة إضافة إلى ذلك فهي تؤثر على الإفصاح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف اظهار بعض العناصر و إخفاء عناصر أخرى، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية.²

3- تلاشي المعايير الأخلاقية

المحاسبة الإبداعية هي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية فهي تضعف من سلطة المنظمين،³ حيث أن الوضع الأخلاقي يعتمد عن السبب وراء هذه الممارسات وهل هي مبررة أخلاقيا أم لا، وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء هذا تحسينا في مصداقية معلوماتها أم التضليل المتعمد لمستخدمي القوائم المالية، وفي هذه الحالة فإن التعمد في تضليل آراء الأطراف ذات العلاقة يولد مناخ غير أخلاقي لدى العاملين.⁴

4- العقوبات الاقتصادية وإعادة اعداد القوائم المالية

يسهم الإبداع المحاسبي في الإبلاغ غير العادل عن عمليات الشركات ويهدف إلى خداع مستخدمي لقوائم المالية وزيادة معدل فشل المؤسسات بمعدل متناقص،⁵ ولهذا أصبحت الدول في السنوات الأخيرة لفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي تقوم بممارسة هذه الأساليب وحتى وان لم تفرض بورصة الأوراق المالية عقوبات فإن بمجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن ان يكون في حد ذاته مكلف للمؤسسة.⁶

¹ - سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات لإدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 8، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 18.

² - آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، مرجع سابق، ص 161.

³ - ناهض نم محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة فلسطين للبحوث والدراسات، العدد 06، غزة، فلسطين، 2014، ص 21.

⁴ - حادي سارة، مرجع سابق، ص 46.

⁵ - Akabom ita asuquo , **the impact of creative accounting and earning management on modern financial reporting** , the nigerian academic forum, vol 20, No 1, April2011, p4.

⁶ - سمير كامل محمد عيسى، مرجع سابق، ص 19.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات والاتجاهات والأساليب الحديثة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

من خلال هذا المبحث سيتم التفصيل في دور محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات التي يقوم بها للحد من آثارها بالإضافة إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

نشأت مهنة المراجعة الخارجية استجابة أو تلبية للحاجة إلى مراجعة حيادية لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع الخارجي على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بمزاعم موضوع الفحص، ثم يقارن تلك المعلومات مع المعايير المقررة لمعرفة ما إذا كانت هذه المعلومات المتضمنة في القوائم المالية قد عرضت بصدق ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.¹

إن العرف السائد في مزاولة المهنة تقتضي من محافظ الحسابات الدقة والعمل وعدم اعتماد أي رأي إلا بعد إجراء عملية الفحص وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، وعلى الرغم من أن أي مؤسسة تكون هي المسؤولة عن وضع أنظمة الرقابة الداخلية وما تتضمنه من إجراءات ضبط تتلاءم مع حجم العمل وطبيعته إلا أنه تقع على عاتق محافظ الحسابات تقويم تلك الإجراءات والاقتناع بمقدار ملائمتها وكفايتها.²

تأسيساً على ذلك فإن المسؤولية الأساسية لمحافظ الحسابات تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومة عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات إدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 20.

² - محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، 2016، ص 151.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وإنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

لم تحدد معايير التدقيق أي فرق بين مسؤوليات محافظ الحسابات عند البحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث ما إذا كان التحريف ناشئاً من تقارير مالية مضللة، ويتعين على محافظ الحسابات الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، تعترف المعايير بأنه غالباً ما يكون هناك صعوبة في اكتشاف الغش والأخطاء، باعتبار أن الإدارة أو العاملين مرتكبو الغش يحاولون إخفائه ولكن هذا لا يغير من مسؤولية المراجع عن التخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم،² وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعض الاعتبارات التي يجب على محافظ الحسابات مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية وعند تدقيق البيانات المالية ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

- 1- يجب على المراجع عند التخطيط وأداء المراجعة الخارجية لتخفيض مخاطرها إلى أدنى مستوى مقبول أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
- 2- إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها والمسؤوليات الخاصة بكل الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المؤسسة من بلد لآخر.
- 3- إن عملية المراجعة الخارجية التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذ أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطان حيث أن المراجع الخارجي لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.
- 4- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن الخطأ وذلك لأن الغش قد يتضمن خطأ متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمراجع الخارجي.

¹ - على محمود الخشاوي، ومحسن الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات المحاسبة، 2008، ص 17.

² - ليندا حسن نمر حلبي، مرجع سابق، ص 55.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الابداعية

- 5- المخاطر التي يواجهها المراجع نتيجة لعد اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة اكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك لان الأشخاص المكلفين بالرقابة غالبا ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.
- 6- يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على تمثيلات من الإدارة بأنها:
- أ- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش؛
- ب- أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات المالية ربما تكون محرفة ماديا كنتيجة للغش؛
- ج- أفصحت لمحافظ الحسابات عن معرفتها بأية ادعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة؛
- د- أفصحت لمحافظ الحسابات عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة أو أية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية؛
- هـ- أفصحت للمراجع عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة، أية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.
- 7- إن الواجب المهني لمحافظ الحسابات يتمثل في الحفاظ على سر المهنة ولا يسمح بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج الشركة إلا في حدود القانون، على أن المسؤولية القانونية له تختلف من بلد لآخر.
- 8- إذ استنتج محافظ الحسابات انه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود غش أو الاشتباه بوجود غش فإنه يجب عليه:
- أ- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك إذا كانت هناك متطلب بأن يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية المراجعة في بعض الحالات غالى السلطات التنظيمية.
- ب- أن ينظر في إمكانية انسحاب المراجع ولذلك يجب:
- مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له للانسحاب من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة؛

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

• النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الأشخاص الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية المراجعة، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحابه من العملية والسبب لذلك.

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

- وصف خصائص الغش؛
- المناقشة بين أعضاء مهمة التدقيق بخصوص مخاطر التحريف الجوهرية الناشئة من الغش والحصول على معلومات حولها وتحديدها؛
- تقييم المخاطر المحددة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم نظام الرقابة الداخلية،
- الاستجابة إلى نتائج التقييم؛
- تقييم نتائج اختبار التدقيق؛
- إبلاغ الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف الأخرى بالغش؛
- توثيق دراسة المدقق عن الغش.

يعتقد مجلس معايير التدقيق إذا ما تم تبني هذه الإرشادات سيؤدي إلى تغيير جوهرية في أداء المدقق وتحسينه.

إلا انه لابد من الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، حتى في أفضل أداء ممكن لإجراءات محافظ الحسابات التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية حيث أن تكلفة التدقيق تكون كبيرة وغير مقبولة إذ ما حاول محافظ الحسابات اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك يجب على أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد مطلقا إلا انه مستوى ايجابي مرتفع جدا من التأكيد، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات ترتفع مما يمكن أسواق رأس المال من العمل كما

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول بان المراجعة الخارجية تقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع¹.

المطلب الثاني: إجراءات محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية

يقوم المحاسب بناء على خبرته وبطلب من الإدارة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ولكن مهما كان الدافع لهذه الممارسات فإنها تقود إلى استخدام أساليب غير أخلاقية لتضليل القوائم المالية وإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة، وباعتبار أن محافظ الحسابات هو المسؤول على التحقق من صحة القوائم المالية فعليه اتخاذ مجموعة من الإجراءات للكشف عن هذه الممارسات والحد منها ومن بين هذه الإجراءات ما يلي:

أولاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

أهم الإجراءات والاختبارات التي يجب على محافظ الحسابات تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل ما يلي:

1- المبيعات

أ- التحقق من فواتير البيع خصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة؛

ب- التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيهم؛

ج- التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسدي أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.

2- تكلفة البضاعة المباعة

أ- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛

ب- الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية؛

¹ - علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سابق، ص ص 18-19 .

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

ج- التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار؛

د- المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.

3- مصروفات التشغيل

أ- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصاريف؛

ب- التحقق من منطقية المصاريف مقارنة مع السنوات السابقة؛

ج- الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك وبيان آثاره على القوائم المالية؛

د- التحقق من أن معدلات الاهتلاك أو الإطفاء طبقت وفقا للمعدلات المتعارف عليها.

4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

تقدير اثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذة بعين الاعتبار.

5- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية

أ- استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي؛

ب- إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد أرباح الشركة الأم بعد دمجها في أرباح الشركات التابعة وإعادة الإفصاح عنها ببند مستقل.

ثانيا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

أهم الإجراءات والاختبارات التي يجب على محافظ الحسابات تطبيقها للحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي ما يلي:¹

¹- محمد أحمد عبد الحميد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص ص 70-73.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاظف الحسابات والمحاسبة الابداعية

1- النقدية

- أ- التحقق من استبعاد السيولة المقيدة عند حساب نسب السيولة وذلك للتحقق من السيولة الفعلية الموجودة لدى الشركة؛
- ب- التحقق من صحة أسعار الصرف المستخدمة وتصحيح الخطأ في البند النقدية الناتجة من الترجمة العملات الأجنبية.

2- الاستثمارات المتداولة

- أ- التحقق من صحة الأسعار السوقية المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية؛
- ب- التحقق من مبررات تصنيف بنود محفظة الأوراق المالية وفق القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية؛
- ج- دراسة تقييم مدى صحة تقديرات الإدارة لمخصصات هبوط أسعار الأوراق المالية.

3- الذمم المدينة

- أ- مراجعة كشوف الذمم المدينة والتحقق من الإفصاح عن الديون المتعثرة إن وجدت وأيضا من نسبة مخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الذمم المدينة؛
- ب- فحص كشوف الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة أو الزميلة عن الشركة الأم والإفصاح عنها في بند مستقل؛
- ج- التحقق من صحة تصنيف الذمم المدينة حسب القواعد المتبعة تمهيدا لاستبعاد الذمم طويلة الأجل عن الذمم قصيرة الأجل.

4- المخزون السلعي

- أ- مراجعة كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المذكورة في الكشوفات، التحقق من عدم وجود بضاعة راكدة او متقادمة والإفصاح عنها في حال وجودها؛
- ب- التحقق من عدالة الأسعار المستخدمة في تقييم المخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية؛
- ج- التحقق من الأسباب التي دعت الإدارة إلى تغيير الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون السلعي، وكذلك رأي المدقق الداخلي فيها، واثر هذا التغيير على المعلومات المالية في القوائم المالية.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

5- الاستثمارات طويلة الأجل

- أ- التحقق من صحة تصنيف الاستثمارات عن طريق مدقق الحسابات الداخلي والآثار المالية المترتبة على قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- ب- إعادة تعديل رقم الربح بنصيب الشركة الأم لخسائر الشركات التابعة أو الفروع التابعة لها؛
- ج- استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، وبيان أثرها على القوائم المالية؛
- د- التحقق من قيام الشركة بالإفصاح عن الأرباح الناتجة عن بيع الأصول بطريقة حقوق المساهمين.

6- الأصول الثابتة

- أ- التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وكذلك صحة عملية التقييم وأنها تمت بواسطة مختصين في هذا المجال؛
- ب- التحقق من استخدام النسب المتعارف عليها وتعديل مصاريف الاهتلاك بناء عليها؛
- ج- التحقق من الأسباب التي دعت الإدارة إلى تغيير طرق الاهتلاك المستخدمة في تقييم الأصول الثابتة؛
- د- التحقق من صحة ومبررات إعادة تصنيف الأصول واثار ذلك على عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي؛
- هـ- التحقق من وجود الأصول وملكيتهما للشركة من خلال الاطلاع على المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة.

7- الأصول غير الملموسة

- أ- التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة؛
- ب- التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ج- التحقق من قيام بالإفصاح عن الأرباح الناتجة عن بيع بطريقة حقوق المساهمين.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

8- الالتزامات المتداولة

- أ- دراسة اثر عدم إدراج الأقساط مستحقة السداد من القروض طويلة الأجل خلال العام من ضمن الالتزامات المتداولة على القوائم المالية والنسب المالية؛
- ب- فحص عقود القروض والتحقق من صحة تصنيفها وأثرها في نسب الرفع المالي ونسب السيولة؛
- ج- دراسة أثر تأجيل إثبات الدفعات المستلمة مقدما من العملاء على نسب الرفع المالي وباقي النسب الأخرى.

9- الالتزامات طويلة الأجل

- التحقق من عدم حصول الإدارة على قروض طويل الأجل لسداد القروض قصيرة الأجل قبل موعد إعلان القوائم المالية.

10- حقوق المساهمين

- تعديل الربح العام الجاري والسياسة المرتبطة فيه سياسة توزيع الأرباح.

11- الموجودات والالتزامات الطارئة

- أ- دراسة اثر عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة على نتيجة أعمال المؤسسة؛
- ب- دراسة اثر إثبات موجودات محتملة قبل تحققها على نسب المالية الخاصة بها.

ثالثا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

أهم الإجراءات والاختبارات التي يجب على محافظ الحسابات تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية ما يلي:¹

- 1- التحقق من مدى توفر الشروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
- 2- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

¹ - ميساء محمد ابو نماء، مرجع سابق، ص ص 68-70 .

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

3- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على جدول حسابات النتائج والمركز المالي للشركة الأم.

4- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.

5- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم.

رابعا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية

أهم الإجراءات والاختبارات التي يجب على محافظ الحسابات تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:¹

1- متابعة ومقارنة التغيرات التي تحدث في عناصر حقوق الملكية في السنة الحالية مع السنوات السابقة.

2- التحقق من صحة قيم رأس المال المكتسب والمحتسب وإجراءات التخفيض أو الزيادة في تلك القيم وآثارها على المركز المالي للمؤسسة.

3- حساب النسب المالية المتعلقة بحقوق المساهمين ومقارنتها مع نسب السنة الماضية.

4- التأكد من دقة إجمالي قيم رأس المال النهائي.

المطلب الثالث: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها

نظرا لتعدد ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية يعتبر الحد منها ضرورة حتمية لما لها من نتائج وخيمة على مستخدمي القوائم المالية وعلى الاقتصاد العالمي ككل، وفيما يلي أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن هذه الممارسات والحد منها:

أولا: اتجاه مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

عندما يقرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها إلى معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) كان الهدف من هذا التغيير ما يلي:²

¹ - محمد أحمد عبد الحميد الصوري، مرجع سابق، ص ص 73 - 74.

² - عادل نقموش، مرجع سابق، ص ص 9 - 10.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

- 1- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
- 2- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- 3- الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام بعض الدول بإصدار معايير محاسبية محلية.
- 4- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيء من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بها والتي كانت احد نتائجها المحاسبة الإبداعية .
- 5- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية والمعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة.
- 6- العمل على إلغاء التناقضات بين المعايير و إزالة أي غموض قد يستغل لتضليل القوائم المالية.
- 7- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها.

ثانيا: الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

ويتم ذلك عن طريق:¹

- 1- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وهذا لتفادي استغلالها من قبل المحاسبين في تضليل القوائم المالية.
- 2- تفعيل فرضية الثبات في استخدام البيانات المحاسبية المتبعة من قبل المحاسبين و عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى و شرط الإفصاح عن التأثيرات الناتجة عن تغيير تلك السياسة.

ثالثا: لجان المراجعة

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & Robbins والتي أسفرت عن ضرورة تشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه والهدف من ذلك زيادة استقلاليتها في إبداء رأيه في التقارير المالية، في عام 1967 أوصى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICP) جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء

¹ - فداوي أمينة، مرجع سابق، ص 192.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة المحاسبة والإبداعية

لجان المراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة، حيث ان النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها ودعم وظيفة المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية لها تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

رابعاً: توعية المستثمرين بممارسات التلاعب بالمعلومات المالية

يتم ذلك عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمى المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وثقافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمى المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.²

خامساً: تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.³

¹ - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص ص 99-100.

² - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية والجامعة، العدد 27، 2011، ص ص 370-371.

³ - طارق حماد المبيضين، اسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الازمات المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، 2010، ص 92.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية

سادسا: تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية:

إن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية.¹

سابعا: أساليب أخرى:²

وتتمثل في الآتي:

- 1- وضع ضوابط حوكمة فعالة للشركة؛
- 2- اصرار الشركة على تطوير سياسة الإبلاغ عن المخالفات؛
- 3- التطبيق المنسق للعقوبات من قبل السلطات الوطنية.

¹-عادل نقموش، مرجع سابق، ص 12.

²- Branka Remenaric and all , **Creative Accounting- motives, Techniques and possibilities of prevention**, EKONOMSKI VJESNIK/ECONVIEWS, 2018, p197.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة المحاسبة والإبداعية

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يتضح ان المحاسبة الإبداعية تقوم على مجموعة من الأساليب المتاحة ضمن القواعد القانونية دون الخروج عنها، تستغلها الشركات في تحسين صورتها والتأثير على مستخدمي القوائم المالية، ولعل وجه الخطورة يكمن في عدم اعتبارها تحايلا محاسبيا بل هي اختيارات محاسبية مقبولة حتى وان كانت لا تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة، لهذا وجب التصدي لمثل هذه الممارسات غير الأخلاقية لما لها من تأثير على شفافية و موثوقية القوائم المالية، وهنا تظهر مسؤولية محافظ الحسابات في الكشف عنها والحد منها باعتباره الشخص الوحيد المخول له مهنة التدقيق بشكل إجباري، من خلال فحص ومراقبة حسابات الشركات وإيداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية المنشورة.

إلا انه لا بد من الإشارة إلى أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، حتى في أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية حيث أن تكلفة التدقيق تكون كبيرة وغير مقبولة إذ ما حاول المدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك وجب البحث عن اتجاهات ووسائل حديثة تعزز الجهود في الكشف عن هذه الممارسات والحد منها كدور مجلس المعايير المحاسبية في التقليل من البدائل المحاسبية المتاحة، وتعزيز دور لجان المراجعة و التثقيف الذاتي لمستخدمي القوائم المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمدى مساهمة محافظ
الحسابات في الكشف عن المحاسبة
الإبداعية والحد منها

تمهيد

بعد معالجة الإطار النظري للجوانب المتعلقة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الابداعية، والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها، كان لابد من اسقاط ما تم عرضه في الإطار النظري في صورة تطبيقية على عينة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، من خلال تحديد مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبية ومدى مساهمة الاجراءات المتبعة من طرفه في الحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، وهذا بالاعتماد على تحليل وتفسير محاور الاستبيان المستخدم كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج وفقا لفرضيات الدراسة.

ومن أجل الالمام بكل الجوانب المذكورة، تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين، خصص المبحث الأول للطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة، حيث شمل إجراءات وأدوات الدراسة الميدانية وتصميم الأداة واختبار صلاحيتها، أما المبحث الثاني فقد خصص للتحليل الاحصائي واختبار الفرضيات حيث عالج تحليل أبعاد محاور الاستبيان وعرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

للإجابة على الاشكالية المطروحة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية حيث تعد معبر هام للوصول الى الحقائق الموجودة وتعتبر منهجية الدراسة محورا رئيسا لإنجاز هذه الدراسة، من خلال هذا المبحث سيتم معالجة طرق وآليات جمع ومعالجة البيانات وكذا الأدوات المستخدمة في التأكد من صلاحية الأداة (الاستبيان) للدراسة والتحليل.

المطلب الأول: إجراءات وأدوات الدراسة الميدانية

في هذا المطلب سيتم التعرف على إجراءات وأدوات الدراسة الميدانية من خلال: المنهج المعتمد في الدراسة والتحليل، المجتمع والعينة، أساليب جمع البيانات بالإضافة إلى برنامج المعالجة والاختبارات الإحصائية المستخدمة.

أولا: المنهج المستخدم

تبين من خلال الدراسات السابقة التي عالجت أحد او جزء من مكونات الموضوع المعالج أن المنهج الوصفي هو المنهج الأكثر استعمالا، وبالنظر لكون ان دراسة دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم يتطلب استخدام عناصر التحليل والتوصيف والتفسير قبل اتخاذ قرار إمكانية قبول أو رفض الفرضيات التي تم صياغتها، فان المنهج الملائم لهذه الدراسة هو المنهج الوصفي.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

يختلف معنى مجتمع الدراسة عن العينة، حيث يشير معنى مجتمع الدراسة إلى " مجموع الأفراد أو الأحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى تعميم نتائج الدراسة عليها"، أما العينة "فهي جزء ممثل لمجتمع البحث الأصلي¹، يتضمن مجتمع الدراسة كل المفردات ذات العلاقة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وممارسين، حيث تتم الدراسة على عينة عشوائية تتكون من (36) مفردة.

¹ زياد احمد الطويبي، مجتمع الدراسة والعينات، مديرية تربية لواء البتراء، 2000-2001، ص2.

ثالثاً: أساليب جمع البيانات

اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع مختلف البيانات التي سيتم معالجتها لتوصيف وتحليل وتفسير مختلف إجابات مفردات العينة، يعرف الاستبيان على انه عبارة عن مجموعة من الأسئلة المصممة للتوصل من خلالها إلى حقائق يهدف إليها الباحث¹، وقد صيغ هذا الاستبيان بالاعتماد على ما تم تناوله في الجانب النظري مع الأخذ بالاعتبار الدراسات السابقة المرتبطة بهذا الموضوع، ومن أجل اختبار صلاحية كلا من أداة الدراسة وفرضياتها يتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية المحسوبة باستعمال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) متضمنة ما يلي:

1- اختبارات الصدق والثبات

للتأكد من صلاحية وملائمة أداة الدراسة للغرض الذي صممت من أجله.

2- الاختبارات الوصفية

وتتمثل في تكرارات، المتوسطات والانحراف المعياري للوقوف على التوجه العام لإجابات

وآراء

أفراد العينة.

3- معامل الارتباط

يستخدم هذا المعامل لمعرفة قيمة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة.

4- اختبار معنوية المتوسطات

ويتم باستخدام اختبار ستودنت (T-test).

5- اختبار شابيرو-ويلك

يستخدم هذا الاختبار للتأكد من طبيعة التوزيع وتحديد الاختبارات اللازمة من تحقق أو عدم

تحقق الفرضيات.

¹ زياد بن علي بن محمود الجرجاوي، القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، ط1، فلسطين، غزة، 2010، ص16.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

المطلب الثاني: تصميم الأداة واختبار صلاحيتها

لتصميم الاستبيان وجب الأخذ بالعديد من الاعتبارات، لاسيما تلك المتعلقة بآلية صياغة فقراته وأقسامه ومحاوره، فضلا عن التأكد من صلاحيته للدراسة.

أولا: تصميم الاستبيان

صُمم الاستبيان بالاعتماد على سلم تدرجي بدرجات متساوية تحدد الإجابات الممكنة لكل فقرة باستخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي، والجدول الموالي يوضح قائمة الاختيارات المتوافقة مع كل إجابة والمدى الذي تنتمي إليه والمتناسبة مع الدرجات من (01) إلى (05):

الجدول رقم (01): درجات مقياس الدراسة

| مجال الاختيار | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------------------|----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| مدى الإجابة | [1.80-1.00] | [2.60-1.80] | [3.40-2.60] | [4.20-3.40] | [5.00-4.20] |
| الدرجة (الاختيار) | 01 | 02 | 03 | 04 | 05 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على سلم ليكرت (Likert) الخماسي

كما تم تقسيم هيكل الاستبيان الى قسمين أساسيين متضمنة التالي:

1- القسم الأول (البيانات الشخصية)

يشتمل هذا القسم على البيانات الخاصة بالمؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

2- القسم الثاني (محاور الدراسة)

يشتمل هذا القسم على محورين أساسيين وهما:

أ- المحور الأول: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (10)، وتم الاعتماد في بنائه على مجموعة من الدراسات منها: (بهلولي نور الهدى، 2020)¹، (حدادي سارة،

¹ بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية- دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مجلد 10، العدد 1، جانفي 2020.

(2019)¹، (سعيد يحي، مداح عبد الباسط، 2017)² (محمد فريح حسان، 2016)³، (ليندا حسن نمر الحلبي، 2009)⁴.

ب- المحور الثاني: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة بدراسة الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتشتمل على الفقرات المرقمة من (11) إلى (26)، تم الاعتماد في بنائه على مجموعة من الدراسات منها:

(أبو بكر الصديق قيدوان، حاج قويدر قورين، 2017)⁵، (نعيم تومان مرهون الزبيدي، 2015)⁶، (حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، 2011)⁷.

ومن أجل ضمان الحصول على إجابات دقيقة، تم إتباع مجموعة من الخطوات عند إعداد وتوزيع الاستبيان، ففي البداية تم صياغة فقرة تمهيدية توضح موضوع الدراسة والهدف منها، مع الإشارة إلى أن المعلومات المراد جمعها لا تستخدم إلا لأغراض علمية بحثية، وهذا بهدف طمأنة المستجوبين، كما تم توضيح محاور الدراسة ومختلف أبعادها الفرعية أخذاً بالاعتبار استخدام العبارات البسيطة بهدف ضمان فهمها، ومن ثم ضمان قدرتهم على الإجابة عليها.

¹ حدادي سارة، مرجع سابق.

² سعيد يحي، مداح عبد الباسط، مرجع سابق

³ محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، 2016.

⁴ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق.

⁵ ابو بكر الصديق قيدوان، حاج قويدر قورين، المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 1، العدد 1، اكتوبر 2017.

⁶ نعيم تومان مرهون الزبيدي، تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

⁷ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.

ثانيا: التأكد من ملامحة الاستبيان للدراسة

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة واتساق المحاور تم الاعتماد على قيم ألفا كرونباخ ومعامل الارتباط بيرسون.

1- صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس ما وضعت لقياسه، وتم التأكد من ذلك من خلال الصدق

الظاهري للاستبيان وصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أ- الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم توزيع الاستبيان على مجموعة محكمين لغرض ضبطه في صيغته النهائية، وبعد اجراء التعديلات الشكلية والمنهجية والموضوعية اللازمة المقترحة من طرفهم تم اعداد الاستبيان في صيغته النهائية تحضيراً لعملية التوزيع (أنظر للملحق رقم 2).

ب- الصدق البنائي لمحاور الاستبيان: يبين مدى صدق وارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة¹، وعليه تم الاعتماد على معامل بيرسون وعليه تم الاعتماد على معامل بيرسون والجدول التالي يوضح نتائج حساب الصدق البنائي لمحاور الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (02): صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

| محاور الاستبيان | معامل الارتباط | Sig | النتيجة |
|-----------------|----------------|-----|-------------|
| المحور الأول | 0.658 | 000 | يوجد ارتباط |
| المحور الثاني | 0.658 | 000 | يوجد ارتباط |

المصدر: من اعداد الطالبة.

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الأول والمحور الثاني بلغت 0.658 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية لان قيمة sig (مستوى المعنوية) هي أقل من مستوى الدلالة 0.05، و منه تعتبر عبارات محاور الاستبيان صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

¹ بهاء العمري، صدق وثبات الاستبانة، مقال منشور في موقع:

<http://WWW.Researchgate.net/publication/324226652>

2- اختبار ثبات الاستبيان

يقصد به الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير، أي أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة لمعرفة مدى استقرار المقياس وثبات فقرات محاوره وأبعاده تم استخدام معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03): اختبار الثبات لمحاور الاستبيان

| المحور | البعد | Cronbach's Alpha |
|--------|---|------------------|
| 01 | مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية | 0.921 |
| 02 | الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 0.932 |

المصدر: من إعداد الطالبة.

تراوحت قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) لفقرات مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (0.921)، في حين قدرت قيمة معامل الثبات بالنسبة لمحور الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (0.932)، وهي تفوق القيمة المعيارية (0.7) وعليه فان الاستبيان يمتاز بخاصية الثبات.

3- الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يوضح الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة لكل محور من المحاور كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان

| Sig | Pearson (c) | رقم الفقرة | المحور |
|-------|-------------|------------|---|
| 0.000 | 0.838 | 01 | مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 0.000 | 0.718 | 02 | |
| 0.000 | 0.633 | 03 | |
| 0.011 | 0.421 | 04 | |
| 0.016 | 0.500 | 05 | |
| 0.000 | 0.612 | 06 | |
| 0.001 | 0.534 | 07 | |
| 0.001 | 0.542 | 08 | |
| 0.001 | 0.533 | 09 | |
| 0.000 | 0.885 | 10 | |
| 0.000 | 0.908 | 11 | الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 0.000 | 0.675 | 12 | |
| 0.000 | 0.707 | 13 | |
| 0.000 | 0.627 | 14 | |
| 0.000 | 0.583 | 15 | |
| 0.010 | 0.426 | 16 | |
| 0.001 | 0.546 | 17 | |
| 0.000 | 0.594 | 18 | |
| 0.009 | 0.472 | 19 | |
| 0.000 | 0.557 | 20 | |
| 0.000 | 0.577 | 21 | |
| 0.000 | 0.542 | 22 | |
| 0.000 | 0.629 | 23 | |
| 0.000 | 0.553 | 24 | |
| 0.004 | 0.469 | 25 | |
| 0.000 | 0.859 | 26 | |

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات محور مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والدرجة الكلية للمحور تراوحت بين نسبة (42.1%) ونسبة (88.5%)، أما بالنسبة لفقرات محور الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد انتمت إلى المجال المحدد بين النسبتين (42.6%) و(90.8%)، وهي ارتباطات طردية (إيجابية) تميل من متوسطة القوة إلى القوية وبدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05)، أي بهامش خطأ أقل من (5%) لكل فقرات الاستبيان، وعليه فإن فقرات الاستبيان تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات والمحاور التي تنتمي إليها.

ثالثاً: طبيعية البيانات

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت بيانات إجابات أفراد العينة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، واختبار طبيعية البيانات يتم الاعتماد على:

- اختبار (Kolmogorov-Smirno) يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50؛

- اختبار (Shapiro-Wilk) إذا كان عدد العينة أقل من 50 .

في هذه الدراسة تم الاعتماد على اختبار (Shapiro-Wilk) لأن عدد أفراد عينة الدراسة أقل من 50، ان قاعدة اتخاذ القرار تكون عكس باقي الاختبارات الإحصائية، أي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ما عدا في حالة ان الدلالة الإحصائية لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) أكبر من القيمة المعيارية (0.05) وليس أقل، والجدول التالي وضح نتائج اختبار الطبيعية لبيانات الدراسة:

الجدول رقم (05): اختبار طبيعة البيانات

| الرقم | المحور | Shapiro-Wilk | الدلالة | طبيعية التوزيع |
|-------|--|--------------|---------|----------------|
| 01 | كفاءة والتزام محافظ الحسابات | 0.946 | 0.081 | طبيعي |
| 02 | الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات | 0.943 | 0.063 | طبيعي |
| 03 | بواقي معادلة الانحدار: كفاءة التزام محافظ الحسابات مع الإجراءات المتبعة للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على القوائم | 0.947 | 0.087 | طبيعي |

المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال الجدول أعلاه سجل اختبار محاور الدراسة وكذا بواقي معادلة الانحدار بين كفاءة التزام محافظ الحسابات مع الإجراءات المتبعة للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على القوائم دلالة إحصائية تفوق القيمة المعيارية (0.05) أي ان بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي مما يمكن من استخدام الاختبارات المعلمية للتأكد من قبول او عدم قبول الفرضيات المرتبطة بها، وما يدعم ذلك أنه وبالاستناد إلى عدد مفردات العينة محل الدراسة البالغ (36) مفردة وهي عينة كبيرة نسبياً فإنه يمكن استخدام الاختبارات المعلمية كاختبار ستودنت (T-Test) وكذا معامل الارتباط بيرسون (Pearson) وما يدعم ذلك أيضاً نظرية النهاية المركزية والتي تسمح باستخدام الاختبارات المعلمية للعينات التي تفوق عدد مفرداتها (30) مفردة.

المبحث الثاني: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

يعالج المبحث الثاني دراسة وتحليل البيانات الشخصية لمفردات العينة المدروسة، بالإضافة إلى تحليل أبعاد متغيري الدراسة (كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل أبعاد محاور الاستبيان

سيتم من خلال هذا المطلب عرض وتحليل محور البيانات الوصفية (البيانات الشخصية)، ثم البيانات المتعلقة بمحوري الدراسة.

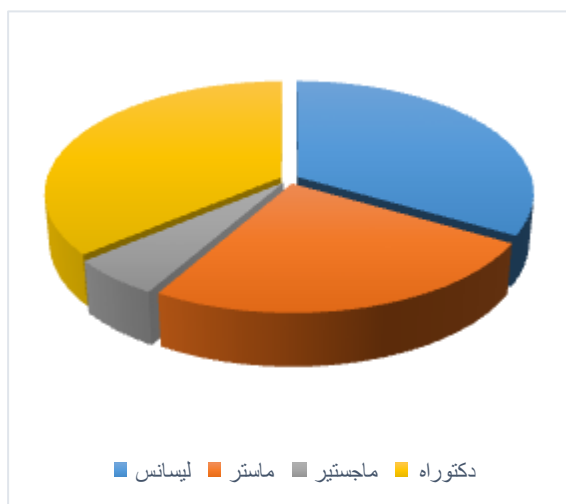
أولاً: عرض وتحليل البيانات الوصفية لأفراد العينة

سيتم دراسة التحليل الوصفي لأفراد العينة من خلال المتغيرات التالية: المؤهل العلمي والوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

1- تحليل البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي

لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:

الشكل رقم (03): توزيع البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي



الجدول رقم (06): تحليل البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة (%) |
|---------------|---------|------------|
| ليسانس | 12 | 33.3 |
| ماستر | 9 | 25.0 |
| ماجستير | 2 | 5.6 |
| دكتوراه | 13 | 36.1 |
| المجموع | 36 | 100 |

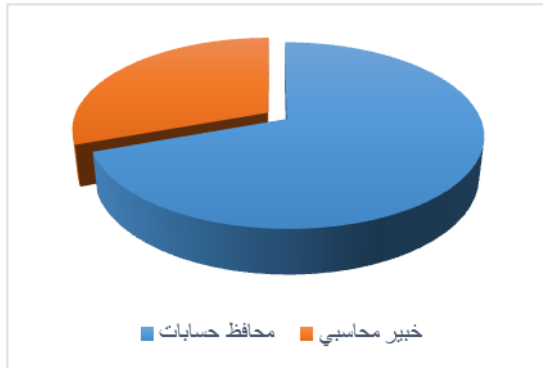
المصدر: من إعداد الطالبة.

حسب الجدول أعلاه يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي إلى (36.1%) حاملي شهادات الدكتوراه، (33.3%) حاملي شهادات الجامعية ليسانس، (25%) لفئة الماستر في مقابل (5.6%) فقط لحاملي شهادات الماجستير، وهي نسب تتفق مع الواقع، ذلك أن محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة يجب عليهم الحصول على شهادات جامعية قبل مزاولتهم لأي نشاط ذو علاقة بالمحاسبة.

2- تحليل البيانات الشخصية وفق الوظيفة الحالية

لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية نستعرض كلا من الجدول والشكل التاليين:

الشكل رقم (04): توزيع البيانات الشخصية وفق الوظيفة الحالية



الجدول رقم (07): تحليل البيانات الشخصية وفق الوظيفة الحالية

| الوظيفة الحالية | التكرار | النسبة (%) |
|-----------------|---------|------------|
| محافظ حسابات | 25 | 69.4 |
| خبير محاسبي | 11 | 30.6 |
| المجموع | 36 | 100 |

المصدر: إعداد الطالبة.

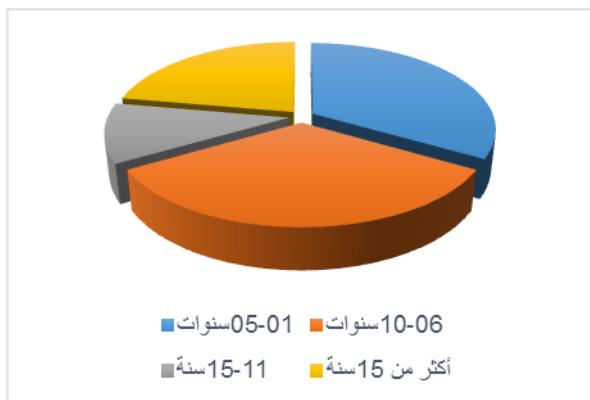
يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية مفردات العينة محل الدراسة هم محافظي حسابات بما نسبته (69.4%)، أي أكثر من ثلثي العينة، ثم تليها فئة خبراء المحاسبة بنسبة (30.6%) وهي الفئات ذات الدراية الكافية بموضوع الدراسة والتي على أساسها يتم اختبار الفرضيات.

3- تحليل البيانات الشخصية وفق الخبرة المهنية

لدراسة توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الخبرة المهنية نستعرض كلا من الجدول

والشكل التاليين

الشكل رقم (05): توزيع بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة المهنية



الجدول رقم (08): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة المهنية

| الخبرة المهنية | التكرار | النسبة (%) |
|----------------|---------|------------|
| 05-01 سنوات | 12 | 33.3 |
| 10-06 سنوات | 12 | 33.3 |
| 15-11 سنة | 4 | 11.1 |
| أكثر من 15 سنة | 8 | 22.2 |
| المجموع | 36 | 100 |

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

يتضح من الجدول أعلاه أن فئة الخبرة المهنية (01-05) وفئة (06-10) سنوات خبرة تشكل أغلبية مفردات العينة بنسبة (33.3%) لكل منهما، بالمقابل شكلت باقية الفئات نسب أقل.

ثانياً: عرض وتحليل محور مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعتمد في تحليل معطيات هذا المحور على حسابات المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، فضلاً عن تحديد اتجاه المتوسط أخذاً بعين الاعتبار كل الأرقام بعد الفاصلة التي يظهرها برنامج (SPSS) حسب ملحق مخرجات البرنامج، وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لعبارات هذا المحور مثلما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): تحليل معطيات أبعاد المحور الأول

| الترتيب | اتجاه المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة |
|---------|---------------|-------------------|-----------------|---|
| 01 | موافق بشدة | 0.68 | 4.36 | ان استقلالية محافظ الحسابات تعزز مقدار الثقة في القوائم المالية. |
| 04 | موافق بشدة | 0.62 | 4.30 | يلتزم محافظ الحسابات بالسلوك المهني وأخلاقيات المهنة في أداء مهامه. |
| 02 | موافق بشدة | 0.79 | 4.36 | محافظ الحسابات لدية المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء مهامه. |
| 10 | موافق | 0.94 | 3.97 | يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته |
| 08 | موافق | 0.89 | 4.00 | يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة التي تتوافق مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي. |
| 09 | موافق | 0.98 | 4.00 | يقيم محافظ الحسابات إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف |
| 05 | موافق بشدة | 0.63 | 4.22 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. |
| 07 | موافق | 1.01 | 4.05 | يقوم محافظ الحسابات بدراسة السياسات المحاسبية المختارة من طرف الإدارة. |
| 06 | موافق | 0.70 | 4.19 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى صحة التقديرات المحاسبية. |
| 03 | موافق بشدة | 0.79 | 4.36 | بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات ضروري للكشف عن مظاهر الغش والاختفاء في القوائم المالية. |

المصدر: إعداد الطالبة.

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور الثاني قد تراوحت بين درجتي الموافق والموافق بشدة، حيث انتمت إلى المجال (3.97-4.36)، وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابي قيمة مقبولة تدل على أن البيانات غير متشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة،

يتضح من الجدول أعلاه أن:

- احتلت الفقرة رقم (01) المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري (0.68) أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة على "أن استقلالية محافظ الحسابات تعزز الثقة في القوائم المالية" وهذا في إطار الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، حسب وجهة نظرهم.

- احتلت الفقرة رقم (03) المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي قدره (4.36) وانحراف معياري (0.79) أي أن اتجاه العينة تتفق على أن الامام الكافي بالمبادئ المحاسبية والتقنية المالية لمحافظ الحسابات يسهل عليه التدقيق وتمكنه من الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، هذا من وجهة نظر محافظي الحسابات المستجوبين.

- احتلت الفقرة رقم (10) المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي (4.36) و انحراف معياري (0.79) بدرجة موافق بشدة، هذا ما يؤكد على اتفاق أفراد العينة على ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا حسب وجهة نظرهم.

- احتلت الفقرة رقم (02) المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.62) بدرجة موافق بشدة، وهذا ما يؤكد على أن الالتزام بالسلوك المهني واخلاقيات المهنة ضروري للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر محافظي الحسابات المستجوبين.

- احتلت الفقرة (07) المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى محافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.63) بدرجة موافق بشدة، أي أن اتفق أفراد العينة على ضرورة التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية في المؤسسة في إطار الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- واحتلت الفقرات (09) و(08) و(04) و(06) و(03) المرتبة السادسة والسابعة والثامنة والتاسعة والعاشر على الترتيب بمتوسط حسابي ضمن المجال [3.97-4.19] بدرجة موافق، حيث اتفق محافظي الحسابات المستجوبين على ضرورة التأكد من صحة التقديرات ودراسة السياسات المحاسبية المختارة من طرف الإدارة و العمل على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة التي يتوافق مع طبيعة وحجم الكيان و ضرورة الحرص على التحصيل العلمي لمحافظي الحسابات وهذا من أجل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا حسب وجهة نظرهم.

ثالثا: عرض وتحليل محور الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تم الاعتماد في تحليل معطيات هذا المحور على حسابات المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، فضلا عن تحديد اتجاه المتوسط أخذا بعين الاعتبار كل الأرقام بعد الفاصلة التي يظهرها برنامج (SPSS) حسب ملحق مخرجات البرنامج، وقد كانت نتائج التحليل الاحصائي لعبارات هذا المحور مثلما هو مبين في الجدول الموالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

الجدول رقم (10): تحليل معطيات أبعاد المحور الثاني

| الترتيب | اتجاه المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الفقرة |
|---------|---------------|-------------------|-----------------|--|
| 03 | موافق بشدة | 0.83 | 4.22 | التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية. |
| 05 | موافق | 0.78 | 4.19 | التحقق من مبررات تغيير طرق الاهتلاك. |
| 07 | موافق | 1.01 | 4.13 | التأكد من عدم المبالغة في تكوين مخصصات المؤونات. |
| 11 | موافق | 0.97 | 4.02 | التأكد من عدم إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية. |
| 15 | موافق | 0.98 | 3.88 | تحقق محافظ الحسابات من إدراج أفساط القروض طويلة الأجل المستحقة الدفع. |
| 14 | موافق | 0.96 | 3.91 | التحقق من عدم استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية. |
| 01 | موافق بشدة | 0.66 | 4.30 | يقوم محافظ الحسابات بفحص كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة. |
| 04 | موافق | 0.82 | 4.19 | التدقيق في أثر تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي على قائمتي جدول حساب النتائج والميزانية. |
| 10 | موافق | 0.95 | 4.05 | التحقق من صحة فواتير الشراء و البيع. |
| 12 | موافق | 0.96 | 4.00 | التأكد من مدى تأجيل المؤسسة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه. |
| 08 | موافق | 0.74 | 4.11 | التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية. |
| 16 | موافق | 1.09 | 3.80 | إعادة احتساب الأرباح الناتجة عن النشاط العادي بعد استبعاده من ربح العناصر غير العادية. |
| 13 | موافق | 1.01 | 3.94 | التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة. |
| 09 | موافق | 0.87 | 4.08 | التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية. |
| 06 | موافق | 0.89 | 4.13 | يتحقق محافظ الحسابات من النسب المالية. |
| 02 | موافق بشدة | 0.68 | 4.22 | التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وبين الإيرادات والأعباء |

المصدر: من إعداد الطالبة .

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن:

1- احتلت الفقرة رقم (17) المرتبة الأولى من حيث أهميتها بالنسبة لمحافظي الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.66) بدرجة موافق بشدة، وهذا يدل على اتفاق افراد العينة على ضرورة قيام محافظ الحسابات بفحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة" كإجراء للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وهذا من وجهة نظرهم؛

2- احتلت الفقرة رقم (26) المرتبة الثانية من حيث أهميتها بالنسبة لمحافظ الحسابات المستجوبين بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري قدره (0.66) بدرجة موافق بشدة، اي ان هناك اجماع بين افراد العينة على ان محافظي الحسابات يتأكدون من عدم إجراء مقاصة بين عناصر الاصول والخصوم وبين الايرادات والأعباء بمتوسط حسابي (4.22) و(0.68) وهذا ضمن إجراءات الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛

3- احتلت الفقرة رقم (11) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.83) بدرجة موافق بشدة، وهذا يدل على اتفاق محافظي الحسابات المستجوبين على ضرورة التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الاصول غير جارية كإجراء ضمن مجموع الاجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية؛

4- جاءت الفقرات: (18) و(12) و(25) و(13) و(21) و(24) و(19) و(14) و(20) و(23) و(16) و(15) و(22) على التوالي بمتوسط حسابي ضمن المجال [3.80 - 4.22] بدرجة موافق، وهذا يدل على اهمية الاجراءات المذكورة في نص الفقرات في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر محافظي الحسابات المستجوبين.

أما ما تعلق بتحديد المتوسط العام لكل محور وكذا تحديد دلالاته الإحصائية، سيتم تحليل متوسطات محاور الدراسة في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

في هذا المطلب سيتم اختبار صحة فرضيات الدراسة بالاعتماد على المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار t ستودنت.

أولاً: اختبار صحة الفرضية الأولى

H_0 : كفاءة والتزام محافظ الحسابات لا تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية".

H_1 : كفاءة والتزام محافظ الحسابات تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية".

للتأكد من الفرضية الأولى يستخدم اختبار ستودنت (T-Test)، حيث أظهر الاختبار النتائج

الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الأولى

| Sig | درجة الحرية | قيمة (T-Test) | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | عدد المفردات |
|-------|-------------|---------------|-------------------|-----------------|--------------|
| 0.000 | 35 | 10.942 | 0.67 | 4.22 | 36 |

المصدر: من إعداد الطالبة.

1- التحليل الإحصائي

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي قد بلغ (4.36) بدرجة موافق، في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر ب: (0.67) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة اختبار ستودنت (T-Test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (10.942) بدرجة حرية (35) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الأولى التي تنص على الآتي: " كفاءة والتزام محافظ الحسابات تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية".

2- مناقشة نتيجة الفرضية

مما سبق يستنتج أن كفاءة والتزام محافظ الحسابات لها دور كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه فإن المام محافظ الحسابات بالمبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدى مساهمة محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

والتزامه بالإجراءات اللازمة واهتمامه بتطوير تحصيله العلمي لرفع أداء كفاءته لها دور فعال في كشف التضليل والتلاعبات، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الثانية

H_0 : الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات لا تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

H_1 : الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الأولى يستخدم اختبار ستودنت (T-Test)، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الثانية

| عدد المفردات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة (T-Test) | درجة الحرية | Sig |
|--------------|-----------------|-------------------|---------------|-------------|-------|
| 36 | 4.36 | 0.63 | 12.774 | 35 | 0.000 |

المصدر: من إعداد الطالبة.

1- التحليل الإحصائي

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للبعد قد بلغ (4.36) بدرجة موافق بشدة، في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر ب: (0.63) يدل على ان البيانات غير متشعبة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة اختبار ستودنت (T-Test) المحسوبة فقد كانت عند مستوى (12.774) بدرجة حرية (35) وبمستوى معنوية (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الثانية التي تنص على الآتي: " الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

2- مناقشة نتيجة الفرضية

يستنتج من موافقة العينة أن الاجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، ومن واقع هذه النتائج يستنتج ان محافظ الحسابات يستخدم هذه الاجراءات للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية والتأكد من خلو القوائم المالية من أي تضليل يغير جوهرها.

ثالثا: اختبار صحة الفرضية الثالثة

H_0 : لا يوجد هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات

والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

H_1 : هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي

يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لدراسة علاقة كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية، تتم الاستعانة بالنتائج الموضحة بالجدول الموالي:

الجدول رقم (13): نتائج اختبار نموذج الانحدار للفرضية الثالثة

| الكفاءة والالتزام من طرف محافظي الحسابات | | الإجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات |
|--|---------|---|
| Sig | Pearson | |
| 0.000 | 0.658 | |
| $\alpha \leq 0.0536N=$ | | |

المصدر: إعداد الطالبة.

1- التحليل الاحصائي

يلاحظ من الجدول أعلاه وجود ارتباط إيجابي طردي قوي بنسبة (65.8%) بين الإجراءات التي يقوم بها محافظي الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من جهة الكفاءة والالتزام الذي يتمتع به محافظي الحسابات من جهة أخرى، بحيث انه وعند تحسن الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات، أي ان نجاعة الإجراءات وكذا كفاءة والتزام محافظ الحسابات يتبعان نفس الاتجاه

(إيجابي/طردي) بمستوى دلالة (0.000) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، وهذا ما يؤكد صحة قبول الفرضية الثالثة التي تنص على: "هنالك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وذلك حسب توجهات عينة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين محل الدراسة.

2- مناقشة نتيجة الفرضية

يستنتج من موافقة العينة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن واقع هذه النتائج يستنتج ان كلما كانت كفاءة والتزام محافظ الحسابات عالية في اكتشاف الأساليب المضللة كلما كانت الاجراءات المتخذة من طرف محافظ الحسابات دقيقة ومناسبة في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: اختبار صحة الفرضية الرابعة

H_0 : لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم

H_1 : لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم

لدراسة أثر كفاءة والتزام محافظ الحسابات (Efficiency And Commitment) "EC" على الإجراءات (Procedural Steps) "PS" التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم نستعين بنتائج تحليل الانحدار الموضحة بالجدول الموالي:

الجدول رقم (14): نتائج اختبار نموذج الانحدار للفرضية الرابعة.

| المؤشر | الارتباط Pearson | المقدرة التفسيرية المعدلة | قيمة اختبار F | Sig |
|----------------|---------------------|------------------------------|---------------|-------|
| | 0.658 | 0.416 | 25.896 | 0.000 |
| النموذج المقدر | المعامل | قيم اختبار T | Sig | |
| الثابت | 1.713 | 3.252 | 0.003 | |
| EC | 0.627 | 0.123 | 0.000 | |

المصدر: من إعداد الطالبة.

1- التحليل الإحصائي

تم تسجيل ارتباط إيجابي طردي بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات من جهة والإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم من جهة أخرى بنسبة (65.8%) بمقدرة تفسيرية تقدر ب: (0.416) أي أن الكفاءة والالتزام تفسر ما نسبته (41.6%) من التغيرات التي تطرأ على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم، أما صيغة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع فقد أخذت المعادلة الرياضية شكل معادلة انحدار بسيط وفق الصيغة التالية:

$$PS = 1.713 + 0.627(EC)$$

بالاعتماد على جدول ومعادلة الانحدار فقد كانت الدلالة الإحصائية لاختبار فيشر (Fisher) أقل من القيمة المعيارية (0.05)، أي أن نموذج الانحدار ذو دلالة إحصائية بالإضافة إلى توفر نفس الشرط (دلالة إحصائية أقل من 0.05) فيما يخص اختبار ستودنت (t-test) أي أن معاملات النموذج كذلك ذات دلالة إحصائية بهامش ثقة (95%)، كما يلاحظ أن الكفاءة والالتزام تؤثر إيجابياً بدرجة (0.627) على إجراءات الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على القوائم، وهذا ما يؤكد قبول صحة الفرضية الرابعة التي تنص على: لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم، أي

كلما تحسن متغير الكفاءة والالتزام بوحدة واحدة تحسنت معها إجراءات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها ب: (0.627) وحدة.

2- مناقشة نتيجة الفرضية

يستنتج من موافقة العينة أن لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، وفي الواقع أن ممارسو هذه الاساليب يمتلكون الخبرة والكفاءة الكافية لاستغلال الثغرات القانونية و التعدد في البدائل المحاسبية لتغيير جوهر القوائم المالية بما يتناسب مع أهدافهم، وعليه يجب أن يتحلى محافظ الحسابات بالكفاءة والتزام الكافي للكشف عن هذه ممارسات وبناء على هذه الكفاءة يتخذ محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، حيث صمم لهذا الغرض استبيان قسم الى محورين، حيث عالج المحور الأول مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، أما المحور الثاني عرض الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الاحصائي وباستخدام برنامج EXCEL و SPSS وانطلاقا من إجابات عينة الدراسة، تم التوصل الى أن هناك اتفاق بأن لكفاءة محافظ الحسابات دور في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والإجراءات المتبعة من طرفه تساهم في الحد منها، إضافة إلى موافقة أغلبية المستجوبين على أن الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، كما تم تسجيل اتفاق كامل أفراد عينة الدراسة على أن كفاءة والتزام محافظ الحسابات لها علاقة ايجابية وأثر ايجابي على الإجراءات المتخذة من طرف محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية.

خاتمة

خاتمة

تقوم إدارة الشركات بانتقاء السياسات والإجراءات المحاسبية للتأثير على جوهر القوائم المالية وتغييره بما يتلاءم مع أهدافها في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتي تتمثل في مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصالح الإدارة على حساب مصالح الأطراف ذات العلاقة، لذا فالمحاسبة الإبداعية تعبر عن سلوك غير أخلاقي لأنها تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر استغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول الى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى اليها المحاسبة.

يعتبر التدقيق الخارجي من الآليات المهمة لمحاربة كل أشكال الغش والتلاعب وتساهم في إضفاء الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، الشخص المخول له قانونيا هذه المهمة في الجزائر هو محافظ الحسابات من خلال فحص الحسابات والكشوف المالية وبلورة نتائج ذلك في شكل تقرير يبدى فيه رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية.

1- نتائج الدراسة

من أجل تحديد دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية وبالاعتماد على الدراسة التطبيقية وتحليل بيانات عينة الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج التي من خلالها تمت الإجابة على الإشكالية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

أ- نتائج اختبار الفرضيات: بعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية تم التوصل الى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كما يلي:

- الفرضية الأولى: كفاءة والنزاهة محافظ الحسابات تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم إثبات صحة الفرضيات من خلال أسئلة المحور الأول ومن خلال موافقة أفراد العينة على كل أسئلة المحور يستنتج ان لكفاءة والنزاهة محافظ الحسابات دور كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

• **الفرضية الثانية:** الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم إثبات صحة الفرضيات من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان ومن خلال إجابات العينة، فقد تمت الموافقة على كل أسئلة المحور حيث يستنتج أن الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

• **الفرضية الثالثة:** هنالك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات التي يقوم بها في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تم إثبات صحة الفرضيات ويستنتج أن كلما كانت كفاءة والتزام محافظ الحسابات عالية في اكتشاف الأساليب المضللة كلما كانت الإجراءات المتخذة من طرف محافظ الحسابات دقيقة و مناسبة في سبيل الحد من تأثير هذه الممارسات على جودة القوائم المالية؛

• **الفرضية الرابعة:** لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات التي يقوم بها للكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم، تم إثبات صحة هذه الفرضية ويستنتج أن كلما تحسنت كفاءة والتزام محافظ الحسابات كلما أثرت إيجابا على الإجراءات المتخذة في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- النتائج العامة: أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري وعرضه وتحليله في الجانب التطبيقي ما يلي:

• وجود عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها تتفق كلها على أنها عبارة عن مجموعة من العمليات والأساليب التي يمارسها المحاسبون باستغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لتغيير القيم المحاسبية الحقيقية الى قيم غير حقيقية لإظهار القوائم المالية بصورة غير صادقة تخدم معدوها وليس مستخدموها؛

• المحاسبة الإبداعية هي أسلوب قانوني يقوم على استغلال وتعدد البدائل المحاسبية، إلا أن غموض المعايير المحاسبية يجعلها تستخدم لتحقيق أهداف الإدارة؛

• التدقيق الخارجي هو مهمة منظمة وممنهجة تقوم على التخطيط المسبق لعملية التدقيق من قبل شخص مؤهل وكفاء لانتقاد العمليات التي قام بها المحاسب من خلال فحص الحسابات والكشوف المالية وابداء رايه الفني المحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية.

- لمحافظ الحسابات دور مهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ومكافحتها؛
 - تلعب كفاءة والتزام محافظ الحسابات دورا كبيرا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية باعتبار ان من يمارس هذه الاساليب يمتلك الخبرة والكفاءة الكافية لممارستها؛
 - كلما كانت كفاءة محافظ الحسابات عالية كلما كانت الاجراءات المتخذة من طرفه أدق وأنسب للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها؛
 - لا يوفر محافظ الحسابات الضمان المطلق لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية حتى في أفضل أداء ممكن لإجراءاته التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث أن تكلفة التدقيق تكون كبيرة وغير مقبولة إذ ما حاول محافظ الحسابات اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - تعزيز دور لجان المراجعة والحوكمة الفعالة للشركات يعتبر ضرورة حتمية يجب اللجوء إليها كونها تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
 - ضرورة تنمية ثقافة المستثمرين بممارسات التلاعب بالمعلومات المالية في سبيل الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- ورغم أهمية كل ما تم التوصل اليه، الا ان الخلل لا يكمن في القوانين والمعايير وانما في الاخلاق والقيم.

2- الاقتراحات

- لقد بينت دراسة الدور الأساسي لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحليل إجابات عينة الدراسة العديد من الممارسات التي تحتاج إلى إثراء والتي تتم في تقديرنا من خلال تقديم الاقتراحات التالية:
- ضرورة التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر؛
 - تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الابداعية؛
 - التركيز على التوعية بخطورة أساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية وبيان الأضرار الناتجة عنها ووضع الاجراءات المناسبة للحد منها؛

- ضرورة تضيق البدائل المحاسبية المتاحة في قواعد القياس والافصاح المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- ضرورة إصدار قوانين وتشريعات حازمة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتتضمن عقوبات ردعية للحد من هذه الممارسات؛
- ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية على ايجاد الآليات الكفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي وذلك للحث على الالتزام بالقوانين والسياسات والمبادئ المعمول بها.

3- آفاق الدراسة

إن ما تمت معالجته في هذه الدراسة يفسح الباب واسعا للبحث في بعض المواضيع الأخرى المكتملة لهذه الدراسة والتي يمكن إيجازها في الآتي:

- أ- دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- ب- أثر تطبيق المحاسبة القضائية على المحاسبة الإبداعية.
- ج- دور آليات حوكمة الشركات في الحد من تأثير المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية.
- د- دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

أ - الكتب

1. احمد الطويسي زياد، مجتمع الدراسة والعينات، مديرية تربية لواء البتراء، 2000-2001.
2. بن علي بن محمود الجرجاوي زياد، القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، ط1، فلسطين، غزة، 2010.
3. السيد احمد لطفي أمين، مسؤوليات إدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
4. عبد المنعم زكي لبيب خالد، ثمال محمد كمال وآخرون، دراسات في المراجعة، جهاز الكتب بكلية التجارة، ط1، جامعة القاهرة، 2016.

ب- المذكرات:

5. أحمد عبد الحميد محمد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
6. احمد نفاع علاء مصطفى، اثر التزام المدقق الخارجي الأدنى بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة جرش، سوريا، 2015.
7. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، 2014.
8. حسن نمر حلبي ليندا، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2007.
9. سارة حدادي، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019.
10. عمر شريقي، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة سطيف 01، 2013.
11. فاطمة الزهراء بدي، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد تلمسان، 2016.

12. محمد سعد أبو تمام ميساء، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

ج - المجالات والدوريات

13. آسيا لعروسي، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، مجلد 11، العدد 02، 2018.

14. توماس مرهون الزيايدي نعيم، تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

15. تيجاني بالرقفي، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012.

16. حماد مبيضين طارق، عبد المنعم أسامة، دور المحاسبة الإبداعية في نشأ الأزمة العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدقق الحسابات والأساتذة الجامعيين)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ديسمبر، 2010.

17. خمقاني بدر الزمان ، صديقي مسعود ، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.

18. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص ص 99-100.

19. عبد المجيد قادري، مدى استقلالية محافظ الحسابات على ضوء قانون 10_01، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة قسنطينة، المجلد 31، العدد 2.

20. عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012.

21. فارس سعدي، حمزة العربي، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03.

22. فاطمة الزهراء مومن، لعبيدي مهاوات، اثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة حمه لخضر، العدد 04، جوان 2018.

23. فريح حسان محمد، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، 2016.

24. فليح مفلح القطيش حسن، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.
25. قيدوان ابو بكر الصديق ، حاج قويدر قورين، المحاسبة الابداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 1، العدد 1، اكتوبر 2017.
26. كامل محمد عيسى سمير، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات لإدارة الارباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد8، جامعة الاسكندرية، 2008.
27. مأمون سيد احمد محمد شيرين، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 2، العدد1، 2020.
28. محمد الخالدي ناهض، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد06، غزة، فلسطين، 2014.
29. محمد عبار، قرماش خلاف، المسؤولية المدنية والجنائية لمحافظ الحسابات، مجلة البشائر الاقتصادية، العدد2، ديسمبر 2015.
30. محمود الخشاوي علي، الدوسري محسن، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات المحاسبة، 2008.
31. نقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المجلد12، العدد2، 2019.
32. نور الهدى بهلولي، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة المحاسبية الابداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية- دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مجلد 10، العدد 1، جانفي 2020.
33. ونام حمداوي، اثر تبني معايير التقارير المالية والدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 1، 2020.
34. ياسمينه عمامرة، زرقاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، 2018.
35. يحي سعيدي، عبد الباسط مداح، مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة حمه لخضر، العدد 10، 2017.

د - قوانين:

36. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 91-08 المؤرخ في افريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 20.
37. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر 2007، المادة 715.
38. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22.
39. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 63.
40. المرسوم التنفيذي رقم 11-393 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، العدد 65، 2011.

ه - مواقع

41. بهاء العمري، صدق وثبات الاستبانة، مقال منشور في موقع :

<http://WWW.Researchgate.net/publication/324226652>

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

42. - Amat O, Growthorpe, CreativeAccounting : Nature, Incidence and Ethical Issue, journal of Economic literature classification, working paper, No 749, 2004.
43. Akabom ita asuquo, the impact of creative accounting and earning management on modern financial reporting, the nigerian academic forum, vol 20, No 1, April 2011.
44. -BrijeshYadav, CreativeAccounting : A Literature Review, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.
45. Esslen, A, Ntiedo, M, The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports, Journal of Financial reporting and Accounting , vol16, No 2, 2018.
46. -Frédéric Demerens, Jean-Louis Paré, Jean Redis Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext. INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS, 18(1), 2013.
47. Hisham Noori, Hussein And All, "A Review Of Creative Accounting Practices And Its Ares, Technique And Ways Of Prevention", International Journal Of Science And Research, Vol 4, Edition 2015.
48. Jones, M, CreativeAccountingFraud International AccountingScandals, chichisterEngland : A johnwiley and sons, ltd publication, 2011.
49. Branka Remenaric and all , Creative Accounting- motives, Techniques and possibilities of prevention, EKONOMSKI VJESNIK/ECONVIEWS, 2018.

الملاحق



الملحق رقم (01)

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية و المحاسبة

استبيان

تحية طيبة و بعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تتدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر الاكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق، تقوم الطالبة بإعداد مذكرة بعنوان:

دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الابداعية والحد من تأثيرها
على جودة القوائم المالية

يسرني ان اضع بين ايديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول هذا الموضوع ان تعاونكم في منحنا جزء من وقتكم الثمين للإجابة على الاسئلة بدقة وموضوعية سيكون له الاثر الاكبر في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا الموضوع ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولكم منا جزيل الشكر.

المشرف: د قمان مصطفى

الطالبة: برحومة نريمان

الرجاء وضع اشارة (X) أمام الإجابة الموافقة لرأيكم في كل محاور الدراسة

معلومات عامة حول عينة الدراسة

1- المؤهلات العلمية

| ليسانس | ماستر | ماجستير | دكتوراه | شهادة مهنية |
|--------|-------|---------|---------|-------------|
| | | | | |

2- الوظيفة الحالية

| موظف حسابات | خبير محاسبي |
|-------------|-------------|
| | |

3- الخبرة المهنية

| 1-5 سنوات | من 6-10 سنوات | 11-15 سنة | اكثر من 15 سنة |
|-----------|---------------|-----------|----------------|
| | | | |

| المحور الاول: مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
|---|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| الرقم | الفقرة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| 01 | ان استقلالية محافظ الحسابات تعزز مقدار الثقة في القوائم المالية. | | | | | |
| 02 | يلتزم محافظ الحسابات بالسلوك المهني وأخلاقيات المهنة في أداء مهامه. | | | | | |
| 03 | محافظ الحسابات لدية المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء مهامه. | | | | | |
| 04 | يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته . | | | | | |
| 05 | يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة التي تتوافق مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي. | | | | | |
| 06 | يقيم محافظ الحسابات إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف. | | | | | |
| 07 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | | | | | |
| 08 | يقوم محافظ الحسابات بدراسة السياسات المحاسبية المختارة من طرف الإدارة. | | | | | |
| 09 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى صحة التقديرات المحاسبية. | | | | | |
| 10 | ان بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات ضروري للكشف عن مظاهر الغش والاختفاء في القوائم المالية. | | | | | |

| المحور الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
|--|--|----------------|-----------|-------|------|------------|
| الرقم | الفقرة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موفق | موافق بشدة |
| 11 | التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية. | | | | | |
| 12 | التحقق من مبررات تغيير طرق الاهتلاك. | | | | | |
| 13 | التأكد من عدم المبالغة في تكوين مخصصات المؤونات. | | | | | |
| 14 | التأكد من عدم إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية. | | | | | |
| 15 | تحقق محافظ الحسابات من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة الدفع. | | | | | |
| 16 | التحقق من عدم استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية. | | | | | |
| 17 | يقوم محافظ الحسابات بفحص كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة. | | | | | |
| 18 | التدقيق في أثر تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي على قائمتي جدول حساب النتائج والميزانية. | | | | | |
| 19 | التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع. | | | | | |
| 20 | التأكد من مدى تأجيل المؤسسة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه. | | | | | |
| 21 | التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية. | | | | | |
| 22 | إعادة احتساب الأرباح الناتجة عن النشاط العادي بعد استبعاده من ربح العناصر غير العادية. | | | | | |
| 23 | التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة. | | | | | |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|---|
| | | | | | 24 | التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية. |
| | | | | | 25 | يتحقق محافظ الحسابات من النسب المالية. |
| | | | | | 26 | التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وبين الإيرادات والأعباء |

الملحق رقم (02)
قائمة الأساتذة المحكمين

| الجامعة | الأساتذة المحكمين | الرقم |
|--------------------------------|-------------------|-------|
| جامعة محمد بوضياف -المسيطة- | سعيد يحي | 01 |
| جامعة محمد بوضياف -المسيطة- | حميدي أحمد السعيد | 02 |
| جامعة محمد بوضياف -المسيطة- | رزقات بوبكر | 03 |
| جامعة محمد بوضياف -المسيطة- | عريوة رشيد | 04 |
| جامعة حمه لخضر -الوادي- | بن خليفة بلقاسم | 05 |
| جامعة باجي مختار -عنابة- | إدريس خالد | 06 |

المحور الاول: مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| ,921 | 10 |

المحور الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| ,932 | 16 |

ثانياً: الاتساق الداخلي

المحور الاول: مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

Correlations

| | المحور_الأول |
|---|----------------------------|
| | Pearson Correlation ,838** |
| ان استقلالية محافظ الحسابات تعزز مقدار الثقة في القوائم المالية. | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| | Pearson Correlation ,718** |
| يلتزم محافظ الحسابات بالسلوك المهني وأخلاقيات المهنة في أداء مهامه. | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| | Pearson Correlation ,633** |
| محافظ الحسابات لديه المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء مهامه. | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| | Pearson Correlation ,421* |
| يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته. | Sig. (2-tailed) ,011 |
| | N 36 |
| | Pearson Correlation ,400* |
| يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة التي تتوافق مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي. | Sig. (2-tailed) ,016 |
| | N 36 |
| | Pearson Correlation ,612** |
| يقيم محافظ الحسابات إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف. | Sig. (2-tailed) ,000 |

| | |
|--|--|
| | N 36 |
| يتأكد محافظ الحسابات من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | Pearson Correlation ,534** Sig. (2-tailed) ,001 |
| | N 36 |
| يقوم محافظ الحسابات بدراسة السياسات المحاسبية المختارة من طرف الإدارة. | Pearson Correlation ,542** Sig. (2-tailed) ,001 |
| | N 36 |
| يتأكد محافظ الحسابات من مدى صحة التقديرات المحاسبية. | Pearson Correlation ,533** Sig. (2-tailed) ,001 |
| | N 36 |
| ان بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات ضروري للكشف عن مظاهر الغش والاختفاء في القوائم المالية. | Pearson Correlation ,885** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

المحور الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

| | المحور الثاني |
|---|--|
| التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية. | Pearson Correlation ,908** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التحقق من مبررات تغيير طرق الاهتلاك. | Pearson Correlation ,675** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التأكد من عدم المبالغة في تكوين مخصصات المؤنات. | Pearson Correlation ,707** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التأكد من عدم إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية. | Pearson Correlation ,627** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| تحقق محافظ الحسابات من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة الدفع. | Pearson Correlation ,583** Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التحقق من عدم استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية. | Pearson Correlation ,426** Sig. (2-tailed) ,010 |
| | N 36 |
| يقوم محافظ الحسابات بفحص كشوف الجرد ويتحقق من | Pearson Correlation ,546** |

| | |
|--|----------------------------|
| الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة. | Sig. (2-tailed) ,001 |
| | N 36 |
| التدقيق في أثر تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي على قائمتي جدول حساب النتائج والميزانية. | Pearson Correlation ,594** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع. | Pearson Correlation ,427** |
| | Sig. (2-tailed) ,009 |
| | N 36 |
| التأكد من مدى تأجيل المؤسسة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه. | Pearson Correlation ,557** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية. | Pearson Correlation ,577** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| إعادة احتساب الأرباح الناتجة عن النشاط العادي بعد استبعاده من ربح العناصر غير العادية. | Pearson Correlation ,452** |
| | Sig. (2-tailed) ,006 |
| | N 36 |
| التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة. | Pearson Correlation ,629** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية. | Pearson Correlation ,553** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |
| يتحقق محافظ الحسابات من النسب المالية. | Pearson Correlation ,469** |
| | Sig. (2-tailed) ,004 |
| | N 36 |
| التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وبين الإيرادات والأعباء | Pearson Correlation ,859** |
| | Sig. (2-tailed) ,000 |
| | N 36 |

ثالثاً: البيانات الشخصية

| | | المؤهل العلمي | | | |
|-------|---------|---------------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | ليسانس | 12 | 33,3 | 33,3 | 33,3 |
| | ماستر | 9 | 25,0 | 25,0 | 58,3 |
| | ماجستير | 2 | 5,6 | 5,6 | 63,9 |
| | دكتوراه | 13 | 36,1 | 36,1 | 100,0 |

| | | | |
|-------|----|-------|-------|
| Total | 36 | 100,0 | 100,0 |
|-------|----|-------|-------|

الوظيفة_ الحالية

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid محافظ حسابات | 25 | 69,4 | 69,4 | 69,4 |
| خبير محاسبي | 11 | 30,6 | 30,6 | 100,0 |
| Total | 36 | 100,0 | 100,0 | |

الخبرة_ المهنية

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--------------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid من 01 إلى 05 سنوات | 12 | 33,3 | 33,3 | 33,3 |
| من 06 إلى 10 سنوات | 12 | 33,3 | 33,3 | 66,7 |
| من 11 إلى 15 سنة | 4 | 11,1 | 11,1 | 77,8 |
| أكثر من 15 سنة | 8 | 22,2 | 22,2 | 100,0 |
| Total | 36 | 100,0 | 100,0 | |

رابعاً: اختبار التوزيع

Tests of Normality

| | Kolmogorov-Smirnov ^a | | | Shapiro-Wilk | | |
|---------------|---------------------------------|----|------|--------------|----|------|
| | Statistic | df | Sig. | Statistic | df | Sig. |
| المحور_الاول | ,167 | 36 | ,012 | ,946 | 36 | ,081 |
| المحور_الثاني | ,172 | 36 | ,009 | ,943 | 36 | ,063 |
| R | ,156 | 36 | ,026 | ,947 | 36 | ,087 |

a. Lilliefors Significance Correction

خامساً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور

المحور الاول: مدى كفاءة والتزام محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

Descriptive Statistics

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|---|----|---------|---------|--------|----------------|
| ان استقلالية محافظ الحسابات تعزز مقدار الثقة في القوائم المالية. | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,3611 | ,68255 |
| يلتزم محافظ الحسابات بالسلوك المهني وأخلاقيات المهنة في أداء مهامه. | 36 | 3,00 | 5,00 | 4,3056 | ,62425 |

| | | | | | |
|----|--|------|------|--------|---------|
| 36 | محافظ الحسابات لدية المام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء مهامه. | 1,00 | 5,00 | 4,3611 | ,79831 |
| 36 | يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته. | 2,00 | 5,00 | 3,9722 | ,94070 |
| 36 | يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة التي تتوافق مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي. | 2,00 | 5,00 | 4,0000 | ,89443 |
| 36 | يقيم محافظ الحسابات إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف. | 1,00 | 5,00 | 4,0000 | ,98561 |
| 36 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | 2,00 | 5,00 | 4,2222 | ,63746 |
| 36 | يقوم محافظ الحسابات بدراسة السياسات المحاسبية المختارة من طرف الإدارة. | 1,00 | 5,00 | 4,0556 | 1,01262 |
| 36 | يتأكد محافظ الحسابات من مدى صحة التقديرات المحاسبية. | 3,00 | 5,00 | 4,1944 | ,70991 |
| 36 | ان بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات ضروري للكشف عن مظاهر الغش والاختفاء في القوائم المالية. | 2,00 | 5,00 | 4,3611 | ,79831 |
| 36 | Valid N (listwise) | | | | |

المحور الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Descriptive Statistics

| | N | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation |
|----|---|---------|---------|--------|----------------|
| 36 | التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية. | 1,00 | 5,00 | 4,2222 | ,83190 |
| 36 | التحقق من مبررات تغيير طرق الاهتلاك. | 2,00 | 5,00 | 4,1944 | ,78629 |
| 36 | التأكد من عدم المبالغة في تكوين مخصصات المؤونات. | 1,00 | 5,00 | 4,1389 | 1,01848 |
| 36 | التأكد من عدم إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية. | 2,00 | 5,00 | 4,0278 | ,97060 |
| 36 | تحقق محافظ الحسابات من إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة الدفع. | 1,00 | 5,00 | 3,8889 | ,97915 |
| 36 | التحقق من عدم استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية. | 2,00 | 5,00 | 3,9167 | ,96732 |

| | | | | | |
|--|----|------|------|--------|---------|
| يقوم محافظ الحسابات بفحص كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة. | 36 | 3,00 | 5,00 | 4,3056 | ,66845 |
| التدقيق في أثر تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي على قائمتي جدول حساب النتائج والميزانية. | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,1944 | ,82183 |
| التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع. | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,0556 | ,95452 |
| التأكد من مدى تأجيل المؤسسة لتسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه. | 36 | 1,00 | 5,00 | 4,0000 | ,95618 |
| التأكد من عدم نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية. | 36 | 3,00 | 5,00 | 4,1111 | ,74748 |
| إعادة احتساب الأرباح الناتجة عن النشاط العادي بعد استبعاده من ربح العناصر غير العادية. | 36 | 1,00 | 5,00 | 3,8056 | 1,09073 |
| التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات المختلفة. | 36 | 2,00 | 5,00 | 3,9444 | 1,01262 |
| التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية. | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,0833 | ,87423 |
| يتحقق محافظ الحسابات من النسب المالية. | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,1389 | ,89929 |
| التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم وبين الإيرادات والأعباء | 36 | 2,00 | 5,00 | 4,2222 | ,68080 |
| Valid N (listwise) | 36 | | | | |

سادسا: اختبار اتجاه المتوسط

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---------------|----|--------|----------------|-----------------|
| المحور_الأول | 36 | 4,3611 | ,63932 | ,10655 |
| المحور_الثاني | 36 | 4,2222 | ,67023 | ,11170 |

One-Sample Test

Test Value = 3

| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
|---------------|--------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| | | | | | Lower | Upper |
| المحور_الأول | 12,774 | 35 | ,000 | 1,36111 | 1,1448 | 1,5774 |
| المحور_الثاني | 10,942 | 35 | ,000 | 1,22222 | ,9954 | 1,4490 |

سابعاً: مصفوفة العلاقات

Correlations

| | المحور_الأول | المحور_الثاني |
|---------------|----------------------------|---------------|
| المحور_الأول | Pearson Correlation 1 | ,658** |
| | Sig. (2-tailed) | ,000 |
| | N 36 | 36 |
| المحور_الثاني | Pearson Correlation ,658** | 1 |
| | Sig. (2-tailed) | ,000 |
| | N 36 | 36 |

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Model Summary

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|
| 1 | ,658 ^a | ,432 | ,416 | ,48871 |

a. Predictors: (Constant), المحور_الثاني

ANOVA^a

| Model | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|-------|------------------|----|-------------|--------|-------------------|
| 1 | Regression 6,185 | 1 | 6,185 | 25,896 | ,000 ^b |
| | Residual 8,121 | 34 | ,239 | | |
| | Total 14,306 | 35 | | | |

a. Dependent Variable: المحور_الأول

b. Predictors: (Constant), المحور_الثاني

Coefficients^a

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|-------|-----------------------------|------------|---------------------------|-------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 | (Constant) 1,713 | ,527 | | 3,252 | ,003 |
| | المحور_الثاني ,627 | ,123 | ,658 | 5,089 | ,000 |

a. Dependent Variable: المحور_الأول

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département: Finance et comptabilité

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

تصريح شرفي
بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة) : برحومة نريمان المولود(ة) بتاريخ: 1998/02/5 ب:....قمار - الوادي
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: ...200342480 التصخرة بتاريخ: 2016/04/05 .. عن: المسينة.
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ..علوم المالية والمحاسبة تخصص:....محاسبة وتدقيق.
السنة الجامعية:....2021/2020... والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور محافظ الحسابات في الكشف عن
المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية.
أصرح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر
المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/ 06/17

التوقيع و البصمة

Nat
A

الملخص:

عالجت هذه الدراسة موضوع "دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية"، حيث هدفت في جانبها النظري الى التعريف بالاتجاهات والأساليب الحديثة وتوضيح دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما في الجانب التطبيقي فقد استهدفت الدراسة عينة تتكون من 36 مفردة، تتمثل في خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، حيث تم توزيع استمارة استبيان على افراد العينة لمعرفة إجاباتهم حول الموضوع، وقد تمت المعالجة الإحصائية لإجابات العينة بالاستعانة بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss v26.

وقد خلصت الدراسة الى أن كفاءة والتزام محافظ الحسابات والإجراءات والأساليب التي يتبعها تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لعينة الدراسة أن لكفاءة والتزام محافظ الحسابات أثر ايجابي على الاجراءات المتخذة في سبيل الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المحاسبة الإبداعية، جودة القوائم المالية.

Abstract:

This study dealt with the theme of “the role of the account keeper in revealing creative accounting and limiting its impact on the quality of the financial statements.” In its theoretical part, the study aimed to introduce modern trends and methods and clarify the role of the account keeper in limiting creative accounting practices, while in its empirical part, the study targeted a sample consisting of 36 individuals, represented by expert accountants and account keepers, where a questionnaire was distributed to know their answers on the subject, and the statistical process was carried out using the statistical package for social sciences - Spss v26.

The study concluded that the efficiency and commitment of the account keeper, and the procedures and methods he follows, contribute to revealing creative accounting practices, as proved by the statistical results which showed that the efficiency and commitment of the account keeper have a positive impact on the actions taken to detect and reduce creative accounting.

Keywords: The account keeper, the creative accounting, the quality of financial statements.

Résumé:

Cette étude portait sur le thème du « rôle du Commissaire aux comptes pour révéler une comptabilité créative et limiter son impact sur la qualité des états financiers». Dans sa partie théorique, l'étude visait à introduire les tendances et méthodes modernes et à clarifier le rôle du commissaire aux comptes dans la limitation des pratiques comptables créatives, tandis que dans sa partie empirique, l'étude ciblait un échantillon composé de 36 personnes, représentées par des experts comptables et des commissaires aux comptes, où un questionnaire a été distribué pour connaître leurs réponses sur le sujet, et le processus statistique a été réalisé à l'aide du progiciel statistique pour les sciences sociales - Spss v26.

L'étude a conclu que l'efficacité et l'engagement du commissaire aux comptes, ainsi que les procédures et méthodes qu'il suit, contribuent à révéler des pratiques comptables créatives, comme le prouvent par les résultats statistiques qui ont montré que l'efficacité et l'engagement du commissaire aux comptes ont un impact positif sur les actions entreprises pour détecter et réduire la comptabilité créative.

Mots clés: Le commissaire aux comptes, la comptabilité créative, la qualité des états financiers.