الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص :تدقيق ومراقبة التسيير

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين

إعداد الطلبة:

- لكحل عبد الباسط
- بن صوشة نهاد

إشراف الدكتور: ياسين نذير

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة الأساتذة:

لجنة المناقشة		
	جامعة المسيلة	رئيسا
د. ياسين نذير	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية 1442–1443هـ/2020– 2021م

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

قال تعالى في محكم قوله "وسيجزي الله الشاكرين "

وكذلك مصداقا لقوله "ولئن شكرتم لأزيدنكم"

نشكر الله عز وجل أن أمدانا بالقوة والصبر على إتمام هذه المذكرة ونحمده على إنعامه علينا نور العلم، الذي أنار لنا الطريق إلى درب العلم والمعرفة في أداء هذا العمل المتواضع.

بكل امتنان واحترام نشكر الأستاذ المشرف "**ياسين نذير**" الذي ساعدنا في انجاز مذكرة تخرج ماستر وكان هذا دأبه طوال مشوارنا الجامعي، فشكرا على تفانيه، كما نشكر الأستاذ "**بن صوشة يزيد**" الذي لم يبخل علينا ونشكر كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد.

إهداء نهاد

الحمد لله الذي وهبني عقلا مفكرا، ولسانا ناطقا وأنار دربي،

ويسر أمري لإنهاء هذا العمل والذي أهدي ثمرة جهدي فيه إلى رمز المحبة ومنبعه، وصوته وصداه،

وروحه ومعناه، إلى التي بدفئها حضنتني وبفيض حنانها غمرتني

وعلمتني أن الشمعة لا تحترق لتذوب...بل تذوب لتتوهج هـي أمي، أمي الحبيبة

وإلى من أغرقتني في بحر فضله وأثنى عليّ في الحياة

وشقي وسعى لأنعم بالراحة أنه كتابي في الحياة

إنه أبي الغالي إلى أخي عبد الرؤوف الغالي وأخواتي(ابتسام، خولة، مريم، عبير، إيمان) الغاليات

وجدتي وكل العائلة الكريمة كل باسمه، و رفيقات دربي لمياء وإيناس إلى صديقي أحمد ولزوجي

المستقبيلي.

وإلى أخي الذي لم تلده أمي فيصل

إلى كل من علمني حرفا وأخذ بيدي في سبيل تحصيل العلم والمعرفة...جعلها الله في ميزان حسناتكم

واخص بالذكر الفاضل: الدكتور: بن صوشة يزيد.

إلى من كان سندا لي في وقت الرخاء والشدة صديقاتي الغاليات

إلى كل من جمعني بهم مشواري الدراسي من بداياته لليوم وأخص منهم طلبة كلية العلوم الاقتصادية

وعلوم التسيير جامعة المسيلة دفعة 2022/2021 وفقكم الله

إلى كل عزيز لم يذكر اسمه من خلال هذا الإهداء فاسمه منقوش في القلب

إلى زملائي وكل من أعرفه أهدي هذا العمل المتواضع.

بن صوشة نهاد

إهداء عبد الباسط:

إلى قرة عيني وسندي وملاذي وحبيبي سيدي رسول الله-صلى الله عليه وسلم.

إلى من رضا الله لرضاهما وما برحت تحفه بي دعواتهما والدّي الكريمين أمد الله عمرهما بالصحة والعافية.

إلى والدي الفاضل الذي لم يبخل علينا بما أعطاه الله ولم يبخل علينا بفيض الحب الذي به المولى قد حباه ،

إلى رمز المحبة والحنان والينبوع الذي لا ينضب مهما كدرنا صفو ماءه والدتي وحبيبتي أمي الفاضلة،

إلى أخي العزيز حفظه الله ورعاه وأخواتي الذين آثروني على أنفسهم وأوقاتهم ومعيشتهم في سبيل إنجاح سيرتي الدراسية :

إلى الأستاذ الفاضل بن صوشة يزيد الذي لم يبخل علينا بما أتاه الله من علم ولباقة وأدب جم أحرجنا به.

إلى كل زملائي وزميلاتي في الدراسة خاصة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2020-2021 الذين جمعتني معهم أجمل الذكريات.

إلى رفيقة دربي زوجتي المستقبلية

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبـــة.

إلى كل الذين هم في قلبي ولم يخطهم قلمي

إلى كل من أحبني في الله وأحببته في الله

أهدي خلاصة جهدي.

لكحل عبد الباسط

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
البسملة	
شكر وعرفان	
إهداء	
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول والأشكال	IV
ملخص	
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	6
تمهيد	7
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	8
المطلب الأول: مفهوم التدقيق	8
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق	12
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	15
المبحث الثاني: التدقيق الخارجي	21
المطلب الأول: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي	23
المطلب الثاني: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي	26
المطلب الثالث: منهجية التدقيق الخارجي	28
المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر	31
المطلب الأول: دور القانون 01/10 في تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر	31
المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	33
المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق	35
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي المحاسبة الإبداعية	44
تمهيد	45
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية	46
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية و أبرز خصائصها	46

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية	47
المطلب الثالث: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية	48
المبحث الثاني : بعض جوانب المحاسبة الإبداعية	49
المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية و المنظور الأخلاقي لها	49
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	51
المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	54
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	55
المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية	55
المطلب الثاني: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منه	56
المطلب الثالث: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	57
خلاصة الفصل	61
الفصل الثالث: الجانب التطبيقي من الدراسة	62
تمهيد	63
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	64
المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة	64
المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة	65
المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة	67
المبحث الثاني: الاتساق البنائي والداخلي	70
المطلب الأول: الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول	71
المطلب الثاني: الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثاني (مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية)	73
المطلب الثالث: التحليل الاستدلالي لنتائج الاستبيان	74
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	78
المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى	78
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية	79
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة	81
خلاصة الفصل	83

الخاتمة	84
قائمة المصادر والمراجع	88
الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	10
2-1	المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	18
1-2	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	52
1-3	يوضح ترقيم معيار ليكارت الخماسي المتنازل	65
2-3	نتائج اختبار (Cronbach's Alpha)لقياس ثبات الاستبيان	66
3-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	67
4-3	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	68
5-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	69
6-3	الاتساق البنائي لأداة الدراسة	70
7-3	معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة	71
8-3	معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة	72
9-3	معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة	72
10-3	معامل الارتباط لفقرات المحور الرابع لاستبيان الدراسة	73
11-3	مقياس ليكارت للحكم على إجابات الأفراد	74
12-3	درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور إجراءات التدقيق الخارجي	74
13-3	درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور كفاءة المدقق الخارجي	75
14-3	درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور معايير العمل الميداني	76
15-3	درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية	77
16-3	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة إجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	79
17-3	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة كفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	80
18-3	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة معايير العمل الميداني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	82

قائمة الأشكال:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	نموذج الدراسة	64
2-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	68
3-3	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	69
4-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	70

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف المؤسسات الجزائرية ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين والمهنيين وأساتذة أكاديميين بولاية المسيلة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المدقق الخارجي يساهم إلى حد كبير وذلك باجراءات التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات والشركات .

كما توصلت النتائج إلى أن كفاءة المدقق ومعايير العمل الميداني تحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية التي إزدادت وبشكل ملحوظ في المؤسسات والشركات الجزائرية بصفة عامة.

كما توصلنا وقدمنا مجموعة من التوصيات منها ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الاكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، تدقيق خارجي، محافظ حسابات.

Study summary

This study aims to identify the extent of contribution of external audit ،In reducing creative accounting practices in various Algerian institutions To achieve the objectives of the study, we conducted a field study of a sample Consisting of governor of the account , accountants experts, professionals, and academic professors in M'sila.

The study reached a number of results, the most important of which are: The external auditor contributes to a large extent through the audit procedures in limiting the creative accounting practices in institutions and companies Also.

The results concluded that the auditor's efficiency and fieldwork standards limit the phenomenon of creative accounting, which has increased significantly in Algerian institutions and companies in general Finally, we have made a set of recommendations.

including the need to pay attention to the issue of the practice of creative accounting by academic researchers and Algerian economic institutions from their negative side and to Take care to combat and discovery these.

practices key words: Creative Accounting, External Audit, governor of the account.

مقدمة

مقدمة:

ترجع بدايات استخدام عمليات التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات إلى بدايات عهد الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عمليات التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك لاسيما في ظل ضعف استقلالية المحاسب والحرية المتاحة في استخدام المبادئ المحاسبية الملائمة لاحتياجاتها، لذلك انحصر سلوك المحاسب المهني في تلك الحقبة في الاستجابة لأهداف المديرين ورغباتهم الذين يمتلكون الحرية في تقييم موجود اتهم وتقدير الدخل، وخلال القرن التاسع عشر تنوعت أساليب تقييم الموجودات، إن هذا التنوع كان له أثرًا مباشرًا في اعتماد أسلوبين أساسيين هما تطبيق الكلفة الاستبدالية للموجودات وخصم الاهتلاك من كلفة الموجودات لإظهار الكلفة الدفترية فضلا عن إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار المتطلبات المحاسبية والقانونية.

و قد أدت الظروف الإقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل وبآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، فيستطيع المحاسب وبناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية، كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات من القرن الماضي كانت نتيجة لخفة اليد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح.

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث إنهيار شركة "إنرون" وغيرها من الشركات الرائدة، والتي حملت شركة "آرثر أندرسون"جزء من مسؤولية إنهيارها لكونها الشركة المسئولة على تدقيق حساباتها، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

ولقد تزايدت أهمية التدقيق الخارجية وأصبحت من الميادين الواسعة التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ، ولأن عملية التدقيق تبدأ عند إنتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، إذ تعتبر الوكيل والضامن في نفس الوقت للوقوف على مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية من حيث الشكل من جهة، ومن حيث الجوهر من جهة أخرى.

إذ أنه في البداية كانت وظيفة المدقق الخارجي تنصب على إكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الإهتمام بمسؤولية المدقين الخارجيين في إكتشاف حالات الغش والتحريف قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات من القرن الماضي نتيجة

لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والإنهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، غير أن طبيعة المحاسبة الإبداعية كونها تقع في المنطقة الرمادية ما بين الممارسات المتعارف عليها وما بين الإحتيال الصريح هي ما يدفع لطرح السؤال حول دور التدقيق الخارجية في مواجهتها.

1-إشكالية الدراسة

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:

"فيما يتجلى دور التدقيق الخارجي وقدرته على التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتدنيتها"؟

هذا السؤال الرئيسي بدوره يقود مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

-كيف تساهم إجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

-هل للمدقق الخارجي الكفاءة اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

-هل معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2-فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة التي طرحت سابقا تم اعتماد الفرضيات التالية:

-تساهم إجراءات التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

-تساهم كفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

-تساهم معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها؛

– الوقوف على مدى قدرة التدقيق الخارجية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى إدارات المؤسسات؛

– إبراز دور كل من معايير التدقيق والمدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

– تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية.

4–أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز، وهذا ما يزيد من أهمية التدقيق الخارجية في ضمان تمثيل مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي شكلا وجوهرا.

5–أسباب اختيار الموضوع

1 –أسباب شخصية:

– الرغبة الشخصية في البحث والإلمام بهذه الدراسة؛

– يتماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص تدقيق ومراقبة التسيير؛

2 –أسباب موضوعية

– الأهمية التي يحظى بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي؛

–اثراء المكتبة بموضوع حديث وقليل التناول من قبل الطلبة الباحثين في المجال؛

6–حدود الدراسة:

الإطار المكاني :دراسة ميدانية لحالة عينة من المهنيين والأكاديميين المختصين في التدقيق والمحاسبة بولاية المسيلة.

الإطار الزماني: سنة 2020-2021.

7–منهج الدراسة

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها واختبار فرضياتها تم استخدام المنهج الاستنباطي من خلال الأسلوب الوصفي التحليلي، فالأسلوب الوصفي يستخدم في وصف خصائص الظاهرة المدروسة وهو وصف المتغيرين المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجية، أما الأسلوب التحليلي فقد تم استخدامه في دراسة التداخل أي وصف عل

اقة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي من خلال أسلوب تأسيس استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة.

8-هيكل الدراسة

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث سيتم التطرق من خلال الفصل الأول إلى التدقيق الخارجي، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي من تعريف ومسؤوليات والمنهجية التي يعتمد عليها في عملية التدقيق الخارجية، المعايير العامة المتعارف عليها، بالإضافة إلى مقاييس جودة التدقيق الخارجي، وسلوكيات المهنة.

وسيتم التطرق خلال الفصل الثاني إلى المحاسبة الإبداعية، مفهومها ومنظورها الأخلاقي ودافع الإدارة من ممارستها، وكذلك ممارساتها وأساليبها وسيتم عرض دور التدقيق الخارجي في مواجهة ممارساتها.

كما سيتم تخصيص الفصل الثالث لدراسة حالة من خلال توزيع استبيان على عينة من مكاتب التدقيق والأساتذة المختصين في المحاسبة والتدقيق، وسيتم تحليل نتائج هذا الاستبيان الذي من خلاله يتم اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهيـــــــد

يعتبر تدقيق الحسابات من بين العلوم التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت بإهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المؤسسات،حيث يلجأ إليها أصحاب رأس المال و المساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب، ضمانا لحقوقهم وحماية ممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.

وقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها، فالتدقيق بشكل عام يهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية لممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس، والتدقيق بدوره يقوم على مجموعة من المعايير التي تعتبر كأساس لممارسة هذه المهنة.

فلتدقيق أنواع مختلفة ويدور الفصل الأول حول ماهية التدقيق، الممثلة في شخص المدقق الخارجي، حيث أن توافر الإستقلال والحياد لديه يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية سواء إن كانت معدة يدوياً أو آليا.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

يعتبر التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات ميدان واسع شهدت تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدت به أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على بعض العموميات والمفاهيم المتعارف عليها وذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع الكلي وتناول جوانبه.

وكذا في المبحث الثاني أنواع التدقيق ووسائله، فروضه ومخاطرة وصولا إلى المبحث الثالث الذي يتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها.

ماهية التدقيق:

بغية وضع اللبنة الأساسية للموضوع كان لابد من استعراض التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه وكذلك طرقه بالإضافة إلى تبيان الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها.

مراحل تطور التدقيق:

في مجال استعراض تطور المراجعة كعلم وكمهنة يمكن عرض أهم الملامح التالية: [1]

1-بدأت المراجعة كمهنة غير منظمة يتوارثها الأبناء عن الآباء.

2- بدأت المراجعة في مصر، بصفة خاصة في صورة مراجعة حكومية لمصروفات الدولة وإيراداتها مع نشأة الحكومة في مصر.

3-كانت إيطاليا وإنجلترا موطنا لتطور المهنة في العصر الوسيط والحديث، كان هذا طبيعيا حيث واكبت المراجعة في ذلك تطور المحاسبة في هذين البلدين ومن مظاهر هذا التطور ما يلي:

-تأسست أول جمعية للمحاسبين عام 1851 م في فيينا بإيطاليا، وقد أطلق عليها كلية المحاسبة

وكانت تطلب ثلاث سنوات تمرين عملي بجانب النجاح في امتحان للحصول على لقب خبير محاسب.

-سجل 6 أشخاص أسمائهم في سجل المحاسبين في مدينة ادنبرة عام 1553 م بالمملكة المتحدة .

-في عام 1991 م تأسس مجمع المحاسبين القانونين بإنجلترا .

4-بدأ اهتمام بالمراجعة كعلم منذ افتتحت أول كلية للمحاسبة بإيطاليا ، وتأسيس مجمع المحاسبين بإنجلترا، وحيث بدأ الاهتمام على الأصول العلمية والعملية الممكنة في مجال المهنة وإذا حاولنا التعرف على أهم مظاهر تطور المهنة في مصر يمكن أن نلاحظ ما يلي:

[1] - ابراهيم الاعمش ، **أسس المحاسبة العامة** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991 ، ص 12.

-تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية 1936 م؛

-صدور قانون تنظيم المهنة رقم 33 لسنة 1981 م؛

-صدور قانون شركات المساهمة رقم 26 لسنة 1984 م؛

-تأسيس نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية عام1985؛

-إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة عام 1985 م؛

-إنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات عام 1964 م؛

-صدور القانون رقم 44 لسنة 1968 م ثم القانون 144 لسنة 1955 م؛

-تأسيس نقابة التجاريين ونقابة المحاسبين والمراجعين؛

-صدور قانون الشركات رقم 189 لسنة 1951 م؛

-صدور قانون شركات قطاع الأعمال العام 213 لسنة 1991 م؛

وفي هذا المجال الجامعي نجد أن الجامعات والمعاهد العليا قد اهتمت منذ نشأتها بتدريس أصول وأساليب المراجعة لطلابها مع تزايد الاهتمام بذلك على مر الوقت.

ومن حيث تطور الأهداف يمكن القول بأن المراجعة قد مرت في ذلك بمراحل ثلاث وراء كل منها أساس ولكل منها نتائجها كما يلي:

المرحلة الأولى :مرحلة اكتشاف الأخطاء

في بادئ الأمر الممارسة كان ينظر إلى المراجعة على إنها وسيلة الهدف منها اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الموجود بالدفاتر، وأن مهمة مراقب الحسابات قاصرة فقط على تعقب تلك الأخطاء واكتشافها، بمعنى أن النظرة وقتها لأهداف الرقابة كانت تحددها من التحقق من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وقد ساعد وجود هذا الهدف ما يلي: [2]

1- صغر حجم المنشآت وضآلة عدد العمليات المالية؛

2- سيادة نظرية الملكية المشتركة في الفكر المحاسبي؛

3-النظر إلى مراقب الحسابات على أن مهمته هي تعقب وتصيد الأخطاء في الإجراءات المحاسبية وكان من نتيجة ذلك على المراجعة ما يلي:

[2] -أبو حشيش خليل، **دور المعلومات المحاسبية المنشورة في التنبؤ بأسعار الآسهم في بورصة الآوراق المالية في المملكة الآردنية الهاشمية** دراسة تطبيقية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثامن 2003 م، ص15.

-إتباع طريقة المراجعة التفصيلية (الشاملة) .

-التركيز على تحقيق ومراجعة عناصر المركز المالي.

-مسؤولية مراقب الحسابات كانت مسؤولية مدينة تجاه عمله وهو صاحب المنشأة.

-كانت المرجعة المستندة هي صلب عمل المراقب

المرحلة الثانية :مرحلة إبداء الرأي في القوائم المالية

كان القضاء الإنجليزي الفضل في إظهار التحول إلى هذه المرحلة عندما قرر في بعض أحكامه الصادرة عام 1591م، إن الهدف الرئيس ي للمراجعة ليس اكتشاف الأخطاء والغش الموجود بالدفاتر وأنه ليس مفروضا أن يكون جاسوسا أو بوليسيا سريا، أن يقوم بعمله وهو يشك في كل ما يقدم إليه، أو من يعاونوه ويقدمون له البيانات والمعلومات التي يطلبها.

ومن هنا بدأ المراقب يفصح عن رأيه الفني المحايد في تقريره عن صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وقد ساعد على ظهور هذه المرحلة ما يلي: [3]

- أحكام القضاء خصوصا القضاء الإنجليزي؛
- كبر حجم المنشأة وتعدد عملياتها؛

وكان من نتيجة ذلك على مراجعة ما يلي:

- ظهور أهمية المراقبة الداخلية كوسيلة للرقابة الداخلية؛
- صعوبة إجراء مراجعة تفصيلية والاعتماد على أسلوب المراجعة الاختيارية؛
- أصبح المراقب مسؤولا فقط أمام عمليه ولكن أمام الغير أيضا؛
- الاهتمام بفحص حركة الأموال بجانب فحص مراكز الأموال وظهور أهمية قوائم الدخل بجانب قائمة المركز المالي؛

المرحلة الثالثة :مرحلة تعدد الأهداف المراجعة (مسؤولية الاجتماعية للمراجعة)

مع ازدياد الحاجة إلى المعلومات أكثر شمولا وذات نسبية أكبر من المراجعة وتقاريرها، كان لا مناص من أن يتسع نطاق المراجعة ومن ثمة أهدافها بما يحقق مسؤولية الاجتماعية المعتقة عليها.

ويمكن تلخيص التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية عليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي لأهداف التدقيق:

3 -برهان محمد ، **أنظمة المعلومات الإدارية** ، جامعة القدس المفتوحة ، الطبعة الأولى 1995، م ص20.

المدة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1500	اكتشاف التلاعب والإختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1900-1850	تحديد مدى سلامة وضعية التقرير و المركز المالي أكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1922-1905	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي أكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختبارية	اعتراف سطحي
1940-1922	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي أكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختبارية	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وضعية تقرير المركز المالي	مراجعة اختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر :محمد سمير العبات، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999، ص16.

تعريف التدقيق:

مفهوم التدقيق :هو الفحص الانتقادي المنظم بواسطة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب بغية الحصول على أدلة وقرائن الإثبات لفحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، الحسابات المثبتة في الدفاتر والسجلات بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية ومدى تصويرها لنتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ثم توصيل تلك النتائج إلى الأطراف المعنية وبالتالي يشمل التدقيق ثلاث عناصر[4]

الفحص :فحص المستندات، السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي) .

[4] – برهان محمد ، المرجع السابق، ص36

التحقيق :هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مرتبطتان إذ تمكنان المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

التقرير :هو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

طرق التدقيق:

تتضمن عملية التدقيق استعمال الطرق التالية على سبيل المثال الحصر:[5]

أولا–الملاحظة :تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية علاوة على إستخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

ثانيا–التفتيش :تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات والمصاريف العادية وما يشابه ذلك من بنود.

ثالثا–التثبيت(التعزيز): تطبق للتأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع و أرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارجة كالإرساليات و بضائع الأمانة و غيرها.

رابعا– المقارنة : تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة أو معادلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

خامسا– التحليل : تطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

سادسا– الاحتساب : تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من عميل كاحتساب بضاعة آخر المدة وأرصدة العملاء والمدفوعات مقدما و المستحقات و غيرها.

سابعا– الاستفسار : تطبق على بيانات المشروع المعني و الآمور و القضايا التي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المنظورة ذات الأثر المتحمل على المركز المالي للمشروع و من الجدير بالذكر انه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع ، و مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة آنفا تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق ويستغرق نصيبا من الجهد و الوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق و قد تم في السنوات الأخيرة ايلاء الموضوع استعمال

5 – خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية**، دار وائل، عمان، 1993 ص–ص 14–15.

العينات الإحصائية في اختيار و فحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا ، وأثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كثيرة في العادة كالذمم و الأرصدة الدائنة و يمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزيد في الأهمية مستقبلا إذا ما استعملت سريا مع الحكم الشخصي و الرأي الذاتي للمدقق.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

أهداف التدقيق، أهميته وخصائصه:

يكتسي التدقيق أهمية بالغة لدى العديد من الأطراف كما إنها تحقق أهداف مختلفة وذلك في ظل مجموعة من الخصائص المميزة له وفي هذا السياق سنبرز أهداف التدقيق، أهميته وخصائصه.

الفرع الأول :أهداف التدقيق

لدى استعراضنا للتطور التاريخي للتدقيق والتطورات والمتغيرات التي شملت أهدافه أن يتفق الكثير من المفكرين والباحثين على تقسيمها إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة

أولا– الأهداف التقليدية :وهي نوعان رئيسية وفرعية:

1-الأهداف الرئيسية :و تشمل على عنصرين هما:

أ- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها

ب- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

2-**أهداف فرعية (ثانوية:)**

أ- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛

ب- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.

ج – اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ قرارات مناسبة حاضرا أو مستقبلا؛

د – طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

.هـ – معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛

و – تقديم التقارير المختلفة و ملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق؛

ثانيا– الأهداف الحديثة أو المتطورة:

1-مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.

2-تقييم نتائج الآعمال وفقا للأهداف المرسومة.

3-تحقيق أقص ى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

4-تحقيق أقص ى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في اعتباره وسيلة تخص مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمشروع في اتخاذ القرارات و رسم خططها المستقبلية، خصوصا اعتماد البيانات المحاسبية من قبل جهة محايدة أو مستقلة عن إدارة المشروع مما يدعم الثقة فيها من قبل تلك الجهات التي تتمثل فيما يلي: [6]

أولا – إدارة المشروع:

تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي تخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المشروع بكفاية عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة.

ثانيا– أهمية التدقيق للدائنين والموردين :يعتمد الدائنين والموردين على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها القوة للمركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثالث :خصائص التدقيق

يمكن أن نتعرف على خصائص التدقيق من خلال التعاريف التالية والتي نحصرها فيما يلي:

أولا : التدقيق عملية منتظمة تعتمد على الفكر و المنطق لذلك فهو يعتبر نشاطا يجب التخطيط له مسبقا كما يجب أن تكون عملية التنفيذ بأسلوب منهجي و ليس بطريقة عشوائية

ثانيا :ضرورة الحصول على أدلة وقرائن ويتم تقييمها بطريقة موضوعية ويعتبر ذلك جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية للمؤسسة.

ثالثا :يشمل التدقيق على إبداء الرأي أو إصدار الحكم ومن ثمة فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي ومن جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، التي تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة البيانات محل الدراسة

6 – خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص24

رابعا :إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المعنية وذلك فإن التدقيق يمثل وسيلة من الوسائل الاتصال حيث يعتمد المدقق في عرض نتيجة الفحص والدراسة وإيصالها إلى الجهات المعنية على التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

أنواع التدقيق:

تنقسم عملية التدقيق الحسابات إلى عدة أنواع أو تبويبات ولذلك باختلاف الزاوية التي ينظر إليها وبالتالي نستطيع القول بان للتدقيق أنواع متعددة فقد ينظر إليه من حيث الحدود ومدى الفحص و قد ينظر إليه من حيث التوقيت و الاستقلال كما قد ينظر إليه من حيث الالتزام بالإضافة إلى زوايا أخرى مختلفة و بناءا على ما سبق يمكن توضيح هذه الزوايا في الفروع التالية:

الفرع الأول :التدقيق من حيث الحدود

ينقسم التدقيق من حيث الحدود إلى التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي:[7]

أولا– التدقيق الكامل :

وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدود للعمل الذي يؤديه و لا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة و إنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها و يتعين على المدقق في نهاية الآمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص و المفردات التي شملتها اختباراته و لذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة وتلك التي لا تعتمد على الرقابة الداخلية و هذا يعني أن المنشئات الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فان ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته

ثانيا – التدقيق الجزئي:

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق المطلوب أو المجال و يراعى أن الجملة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها على سبيلا الحصر و في هذه الحالة تنحصر مسئولية المدقق في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به و لذلك يتطلب الآمر هنا وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق و الهدف منه ، حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق. ومن أمثلة التدقيق الجزئي ما يلي:

-الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مفوضات و مدفوعات؛

7 - احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص10-17.

-الاتفاق على تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة؛

-الاتفاق على تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط؛

-الاتفاق على دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها؛

الفرع الثاني : التدقيق من حيث الوقت

وينقسم إلى:

أولا – التدقيق النهائي :يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لان المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعديه على المنشأة بالإضافة إلى انه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

أ- تأخر النتائج؛

ب- حدوث ارتباك في مكتب المدقق؛

-عدم اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب؛

د-عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب؛

ترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق للحسابات وذلك لان المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة وكذلك نتيجة ضعف العمل في مكتب المدقق.

ثانيا – التدقيق المستمر : يعد التدقيق المستمر الذي يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقتا لآخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي تمت ، و بمعنى آخر يعد التدقيق المستمر التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة أو لذلك فان هذا النوع يعد مناسبا لشركات الأموال و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق و بالتالي تلافي أو تقليل فرص ارتكاب الغش و التلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء و لذلك يطلق عليه التدقيق المانع و المصحح في وقت واحد ، بالإضافة إلى ما تقدم فان إتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي و أهمها تأخر نتائج التدقيق و ارتباك الأعمال بمكتب المدقق ، و على الرغم من مزايا التدقيق المستمر إلا أنه قد يبرز بعض العيوب أهمها:

أ- ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق.

ب- انه تدقيق غير متصل.

ج- توطيد العلاقات الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة.

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مواعيد وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها، وما هو جدير بالذكر أن كل من التدقيق النهائي والمستمر يمكن للمدقق أو يؤديها على أساس تفصيلي أو اختياري.

الفرع الثالث :التدقيق من حيث الاستقلال

ينقسم التدقيق من حيث الاستقلال إلى: [8]

أولا –التدقيق الداخلي :هو عملية الفحص المنتظم لعمليات المؤسسة المسجلة في الدفاتر والسجلات بواسطة جهة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة وقد نشأ هذا النوع من التدقيق نظرا لكبر حجم المؤسسات الآمر الذي استلزم وجود أداة وقاية ورقابة تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها

ثانيا – التدقيق الخارجي:[9] يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاض ى عنه أتعاب لنوعية الفحص المطلوب منه و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة و يتضح من التفرقة السابقة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي:

أ – كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية و التي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها في إعداد تقارير مالية نافعة؛

ب – كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الأخطاء و التلاعب والغش كما يوجد أيضا تتعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية:

أ – وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير الوقت و الجهد للمدقق فضلا عن كفاءة النظام المالي للتدقيق

ب – أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي و هذا يؤكد صفة التكامل

وعلى الرغم من التشابه والتكامل بين التدقيقين الداخلي والخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما يمكن إيجازها فيما يلي:

-من حيث الهدف.

[8] – زيتوني إبراهيم، **الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ،معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2006، ص 63.

9 – احمد حلمي جمعة، **مدخل حديث لتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص ص16-18-19.

-من حيث العلاقة بالمنشأة.

-من حيث نطاق و حدود العمل.

-من حيث التوقيت المناسب للأداء.

-من حيث المستهدفين.

وذلك كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2) : المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	أ -تحقق اعلي كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الآخطاء والتلاعب والغش ب -التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	إبداء الراي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشاة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشاة (المستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي كما أن طبيعة عمله يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و إمكانيات تساعده على تدقيق العمليات التدقيق.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشاة و المدقق الخارجي و العرف السائد و المعايير التدقيق المتعارف عليها و ما تنص عليه قوانين منظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت	1يتم الفحص بصورة مستمرة طوال	1يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو

	المناسب للأداء	السنة المالية 2-اختياري وفقا لحجم المنشاة	خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية(مستمرة) 2-قد يكون كامل أو جزئي 3-إلتزامية وفقا للقانون السائد
5	المستفيدين	إدارة المنشاة	-1قراءة التقارير المالية 2-أصحاب المصالح 3-إدارة المنشأة

المصدر: **جمعة أحمد حلمي**، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان،2000

الفرع الرابع :التدقيق من حيث الإلزام

التدقيق الإلزامي :هو التدقيق الذي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمارات) و يتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة و هي التي تقدر أتعابه و في حالة تعدد المدققين فإنهم مسئولين بالتضامن و بدون استثناء من ذلك، يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول و من الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري) .

التدقيق غير الإلزامي(الاختياري :) الآصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى المنشأة و إلى غيرهم من أصحاب المصالح، لذلك فإن هذا التدقيق يناسب الشركات و المنشآت الفردية لأنه يفيد في الثقة و الاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال و كذلك اطمئنان الشريك الموص ي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة للمدقق عند طلب قروض فضلا عن الآمل في القبول الإقرارات المقدمة من المنشأة للضرائب و عدم تعديلها و اعتمادها.

الفرع الخامس :من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

التدقيق الشامل":التفصيلي[10] :"هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية المهنة وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء أو الغش والتلاعب ولذلك ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلا عن تعا رضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وتجدر بنا الإشارة إلى أن هذا النوع قد شمل بالنسبة إلى جزء معين من العمليات وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع العمليات وهذا وفق العقد المبرم بين المدقق وأصحاب المؤسسة.

[10] – أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص12.

التدقيق الاختباري[11] :يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة(العينة)على كل أو مجموع المفردات(المجتمع)، حيث أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصحب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات ، لذلك تظهر لنا و بإجلاء أهمية الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الآجزاء المكونة له من ناحية و من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة ، مادام المراجع يهدف من وراء فحص البيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة فإنه لابد بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التدقيق؛
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض ؛
- المعاينة الاستكشافية؛

قد يكون الحكم الصادر عن المراجعة العينية ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع إلى المشاكل التالية:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة؛
- الأخطاء الواردة عند عملية تقديم معلم المجتمع؛

الفرع السادس :أنواع التدقيق الأخرى

يوجد أنواع مختلفة للتدقيق نذكر منها ما يلي:

- تدقيق الإداري؛
- تدقيق الاجتماعي؛
- تدقيق المستندي؛
- تدقيق الأهداف؛
- تدقيق العمليات؛
- تدقيق المالي.

11 – محمد الشهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 29.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الأساسية وخاصة الاقتصادية منها .ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها.

فمهنة التدقيق موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها، وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات المختلفة.

مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته

يعود ميلاد التدقيق إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام، وادارته نيابة عن الشعب، إذ كان مصطلح التدقيق مرادف لمصطلح الرقابة المالية، الذي عرفته منذ القدم مختلف الحضارات الانسانية وبدرجات متفاوتة.

1-نشأة التدقيق الخارجي

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمرحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر .وفي ظل هذا التقسيم فانه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:

1-فترة ما قبل 1500: في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح " Auditor " المشتق من أصل كلمةAudire بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة، علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل[12]وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

2-الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850: انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في ايطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، وبظهور نظام القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة[13].

في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات.

---

[12] – هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة3 ،2006، ص17

[13] – هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص06

3-الفترة الممتدة من 1851 إلى 1915: تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة الكبيرة الحجم نسبيا وذات العمليات الكثيرة، وغياب الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على أ رس المال المستمر .وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها، ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء، وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي، وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي استخدام أسلوب الفحص التفصيلي سائدا مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود[14].

4- :الفترة الممتدة من 1915 إلى1961: لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء، غرضا فرعيا مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية، وتغير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

5- :الفترة ما بعد1961: عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على:[15]

أ-أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية

ب-الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

ج-الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدقيق، العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي.

د-استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية والإحصائية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

من خلال التطور التاريخي للتدقيق، نجد أنه لم يكن ليوجد ما لم يكن هناك طلب على خدماته في المجتمع، وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بيانا بالمفاهيم الأساسية للتدقيق حددت فيه أربع حالات تخلق طلبا على خدمات التدقيق:

-التعارض بين القائمين بأعداد المعلومات (إدارة المؤسسة) ومن يستخدمها (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث غير الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى إنتاج المعلومات المتحيزة.

-الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.

-الخبرة المتقدمة المطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.

---

[14] -حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة .الأردن،1999 الطبعةالاولى ، ص02.

[15] --بوسماحة محمد، **معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير تخصص نقود وماليه، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص 6.

-العوامل التي تحول دون مقدرة مستخدمي المعلومات للوصول إلى هذه العمليات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

2- مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد :الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين الذي عرف التدقيق بأنه" :مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه.

أما معهد المحاسبة الأمريكي فعرف التدقيق بأنه":عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بالنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي التدقيق والذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة للقيام بهذا الفحص، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات .حيث نعني بشرعية الحسابات احترام مختلف القواعد والقوانين المعمول بها، وفي حالة غياب القواعد والقوانين فانه يشترط احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما سلامة (صدق) الحسابات فنعني بها التطبيق بحسن النية لتلك الإجراءات والقواعد والقوانين.

المطلب الأول: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي:

فروض ومبادئ التدقيق الخارجي:

1- فروض التدقيق :

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحضي بقبول عام وتعبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.[16]

وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي:

أ-فرض عدم التأكد :

ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية :

[16] محمد سمير الصبان: **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص26

1-الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية .

2-عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم .

3-عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات .

ب- فرض استقلال المدقق :

وذلك لان المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما :

1 -المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية .

2 -المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات

ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

ج- فرض توافر تأهيل خاص للمدقق :

وذلك لان المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق فان المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كافٍ لأداء مهمته .

د- فرض توافر نظام كافٍ للرقابة الداخلية :

تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

1-رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية و إدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطط ووسائلها (الموازنات ، التكاليف المعيارية ، دراسات الوقت ، التقارير ، التدريب).[17]

2-**رقابة محاسبية:** وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة ، الجرد المستمر ، المصادقات ، التدقيق الداخلي ، النظام المستندي).

3-ضبط داخلي: وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل ، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

[17] – أحمد حلمي جمعة، **المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر1995، ص199.

ومما لا شك فيه أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة البداية لعلم التدقيق الحديث.

هـ–فرض الصدق في محتويات التقرير:

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح آو قبول الإقرار الضريبي كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.

2– المبادئ المحاسبية:

يجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي:

أ–ركن الفحص ؛

ب–ركن التقرير ؛

وبناء على ذلك فان مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1 –مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.[18]

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

3 –مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير .

4 –مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة .

[18] – محمود السيد الناغي، **الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات** ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،1976، ص–ص124–133.

ثانياً: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1 –مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2 –مبدأ الإفصاح:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وابراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات .

3 –مبدأ الإنصاف:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية .

4 –مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[19]

المطلب الثاني: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي.

إجراءات التدقيق الخارجي:[20]

1.الملاحظة :وتطبق في الحكم على صلاحية الطرائق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

2.التفتيش :وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.

3.التثبت (التعزيز): وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المؤسسة، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.

[19] – أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 ، ص 22.

[20] –د .خالد امين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،1999 ، ص87

4.المقارنة :وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.

5.التحليل :وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المؤسسة المعنية.

6.الاحتساب :وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة وارصدة العملاء، والمدفوعات مقدما، والمستحقات، وغيرها.

7.الاستفسار :وتطبق على سياسات المؤسسة المعنية، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية، والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمؤسسة.

اجراءات ومعايير التدقيق الخارجي

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان " معايير التدقيق المتعارف عليها"، حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي:

1 المعايير العامة (الشخصية) :و تتلخص في النقاط التالية:

أ .ضرورة توافر التأهيل العلمي والكفاءة المهنية في مراجع الحسابات؛

ب .الاستقلال (الحياد)؛

ج .بذل العناية المهنية اللازمة في نواحي المتعلقة بالمراجعة أو إعداد التقرير عنها.

2 –معايير العمل الميداني :ويمكن حصرها في الآتي :

أ .التخطيط والإشراف المناسب على المساعدين؛

ب .الفهم الكاف لهيكل الرقابة الداخلية وذلك من أجل تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي يجب القيام بها؛

ج .الحصول على أدلة كافية وملائمة وذلك لتوفير الأساس للرأي الذي توصل إليه حول القوائم المالية.

3– معايير التقرير:

أ .يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية يتم إعدادها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب .يجب أن يوضح التقرير ظروف عدم الاتساق والثبات في تطبيق المعايير المحاسبية.

ج .يجب أن يحتوي التقرير على معلومات إضافية في حالة عدم احتواء القوائم المالية على معلومات كافية، أي ضرورة التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

ويجب أن يتم إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة واحدة ويجب أن يتم توضيح السبب في حالة عدم إبداء الرأي.[21]

المطلب الثالث: منهجية التدقيق الخارجي.

قبل أن يصادق المدقق الخارجي بتنفيذ مهمته عليه أن الإلمام بمختلف جوانب عمله حيث انه يباشر مهمته بإتباع منهجية لا بد من القيام بها، وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

1- التخطيط لعملية التدقيق:

أولا :خطة التدقيق :على المدقق الخارجي وضع وتوثيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها وفي الوقت الذي أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على التفاصيل للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق الخارجي، وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق الخارجي بوضع خطة الشاملة هي:[22]

-المعرفة بطبيعة العمل؛

-قيم النظام المحاسبي ونظام المراقبة الداخلية؛

-المخاطر والأهمية التقييمية؛

-طبيعة الإجراءات وتوثيقها؛

-التنسيق والتوجيه الإشراف والمتابعة.

ثانيا :برنامج التدقيق :يحتاج المدقق عند القيام بالتخطيط لعملية البيانات المالية الى تصميم برنامج التدقيق لذلك يعرف بأنه :خطة مرسومة على النتائج التي توصل اليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية، ويتضمن برنامج التصميم المناهج التالية[23]:

-تحديد خطوات الفحص الذي يعطيه التدقيق ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقسيم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة ، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية و هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.

[21] -أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة والمراجعة الدولية**، ط1، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2010، ص،ص 411-412.

[22] - أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث** ،الكتاب الأول ،دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان الأردن، 2009 ،ص272

[23] المرجع نفسه، ص273.

-توقيت أداء و إنجاز كل خطوة من هذه الخطوات.

-هدف كل خطوة من الخطوات.

-تحديد نطاق واطار العمل المطلوب حفاظا على وقت المدقق.

-تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من مراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

ثالثا :ملفات العمل:

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف والملف السنوي ولولاهما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه جمع العناصر الضرورية التي تسمح له بإدلاء ب أ ريه النهائي المدعم بالأدلة حوله الحسابات التي فحصها.

ووجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات، يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودولي.

وفيما يلي شرح مفصل لكلا الملفين :

ا-الملف الدائم :إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة، وكذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن الفصول التالية:

-عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة) ؛

-نظام المراقبة (كل الوثائق إلى تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية) ؛

-معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة ،طرق العمل المحاسبية).

-الملف السنوي :يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

-تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين)

-تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية)

-مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيا واخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة)

2-تجميع أدلة الإثبات:يشير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي إلى أن أدلة التدقيق[24]

[24] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص.306

وتعني جمع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأي التدقيق.

أ–طبيعة أدلة الإثبات

هي حصول المدقق على أدلة تمكنه من استخلاص رأي محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها.

ب–كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة وكمية الأدلة التي يجمعها المدقق الخارجي لتدعيم رأيه، كفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنها كلما زاد حجم العينة المختارة عند إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية.

ج–إجراءات الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

–الفحص المادي؛

–المصادقات؛

–التوثيق؛

–الملاحظة؛

–الاستفسار؛

–إعادة الاحتساب؛

–الإجراءات التحليلية.

إعداد التقارير :تتمثل المرحلة النهائية للمراجعة في إعداد تقرير نهائي لتدقيق والفحص الذي قام به المراجع طيلة فترة المهمة، ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم وتقدير المراجع لنظام المعلومات في المؤسسة.

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية إلى جزئيين متتالين ومتكاملين كالتالي:

أ–اجتماع النهائي :ويضم كلا من المراجع والعميل وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين، فتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصّل عليها المراجع أثناء أداء مهمته، فلا بد من السماح للعميل بأن يتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع وامكانية مناقشتها.[25]

[25] –اقاسم عمر ، **التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر**،،دار الكتاب العربي للطباعة ،النشر والترجمة، الجزائر ،2016 ، ص33.

ب–تقرير المراجعة: التقرير هو الشكل النهائي والكتابي لعملية المراجعة إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق والمراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعطي تكاملا جيدا نسبيا بين نظام المراقبة الداخلية والاهداف المسطرة لها.

هذا ونشير الى أن تقرير المراجع يخضع الى معايير ومبادئ معمول بها لدى كلّ المراجعين، يذكر أنه سبق التطرق اليها في معايير المراجعة، وعلى العموم يقوم المراجع بحصر مواطن القوة والضعف للنظام كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة التي من خلالها تسجل التوصيات والاقتراحات الممكنة.[26]

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي في الجزائر:

المطلب الأول: دور القانون 01/10 في تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

في سنة 2010 تم إعادة تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية .وتميزت بصدور القانون **01/10** المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

وقد كان نص المادة في تعريف محافظ الحسابات ما يلي:

" هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها"[27]

"هو شخص مستقل، يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية، حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها"[28]

وفقا للمادة 02 من القانون 01/10 المتعلق بالمهن الثلاث، فإنه " :يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون" ، وسنتطرق لكل حالة على حدى كالاتي:

أولا :ممارسة المهنة من طرف شخص طبيعي

حسب المادة 08 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط التالية:

* أن يكون جزائري الجنسية؛

---

[26] – نفسه، ص35.

[27] –المادة 22 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010

[28] – عبد العالي محمدي، **مداخلة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري** ، الملتقى الوطني لمحافظ الحسابات وتكييفه مع النظام المحاسبي والمالي جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 06 / 07 ماي2012، ص 04

* أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛

* أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

* ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

* أن يكون معتمدا من طرف وزير المالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق المنصوص عليها في هذا القانون"المادة 10من القانون 01/10 والمرسوم التنفيذي33/11.

*أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة **06** من نفس القانون، أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.

* تمنح الشهادات والاجازات الجزائرية لمحافظي الحسابات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو معاهد المعتمدة من طرفه.

* لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

ثانيا :ممارسة المهنة من طرف شخص معنوي

على غرار القانون 08/91 نص قانون01/10 السابق الذكر على إمكانية ممارسة مهنة محافظة الحسابات ضمن شركة أو تجمع (المادة **12**) حسب الشروط التالية:

- أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية (المادة **46**).
- أن يكون الشركاء مسجلون بصفة فردية بصفة محافظي حسابات في جد ول الغرفة الوطنية(**المادة** 48).
- أن تضم الشركة المدنية أعضاء الغرفة الوطنية فقط، وأن يكون الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول من قانونيون واقتصاديون أو أي حامل لشهادة التعليم العالي في حدود(4/1) الشركاء (المادة 52).
- أن تعين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في **المادة (46) من** بين المهنيين المسجلين في الجدول فقط المادة(53).
- ألا تعين هذه الأجهزة المسيرة المذكورة في **المادة (53)** في أكثر من شركة أو تجمع (المادة **54**).

ولقد نصت المادة(46) من قانون01/10 المتعلق بالمهن الثلاث، بأنه يمكن لمحافظي الحسابات تشكيل شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم، ويتم تأهيلها كلها عندما يشكل أعضاؤها ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون ثلثي رأس المال على الأقل، وتدعى" شركات محافظة الحسابات(المادة 48).

من أجل الحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية محدودة والتجمعات ذات منفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة محافظ الحسابات أن تتوفر فيها شروط نصت عليها المادة (51).

وبدوره يلتزم الشخص المعنوي أيضا بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موص ى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة أو يودع مقابل وصل استلام مرفقا بالوثائق الإدارية التي نصت عليها المادة الثانية من المرسوم التنفيذي 30/11 [29]

المطلب الثاني :مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر إلى جملة من التشريعات والقوانين مما يجعلها عند المستويات الدنيا للأداء، وهذا في ظل غياب معايير وطنية تحكم الممارسة المهنية، حيث تخضع مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر للقانون 01/10.

أولا :المهام

حسب المادتين 23-24من القانون السابق الذكر فإن مهام محافظ الحسابات هي:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقها تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الآمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء والهيئات؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

- عندما تعد الشركة والهيئة 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.

ثانيا :المسؤوليات.

[29] - المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ في 2011/11/27 ، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07، مؤرخة في 02/01 /2011.

تتمثل مسؤولية محافظ الحسابات كما نص عليه قانون**01/10** في المسؤوليات التالية

المسؤولية المدنية :نصت المادة **60** من القانون 01/10 على أنه "يعد الخبير المحاسب، محافظ الحسابات المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية."

وحسب نص المادة 61 من القانون 01/10 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه .ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛

المسؤولية الجزائية :حسب نص المادة 62 من القانون 01/10 أنه " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية عن كل تقصير في القيام بالتزام القانوني"

"كما ينص القانون المنظم للمهنة على أنه يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهمة محافظ الحسابات"[30]

هذا بخصوص المادة 01/10 وبعد ذلك فقد تلي بعد صدوره عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، " المراسيم التنفيذية أرقام 11/11،25/24، 26/11، 27/11، 28/11، 29/11، 30/11، 31/11، 32/11.المؤرخة في 27 جانفي2011، حيث صدرت هذه المراسيم في الجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ02 فيفري2011.

مرسوم تنفيذي رقم 72/11 المؤرخ في 16فيفري 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب؛

مرسوم تنفيذي رقم 73/11 المؤرخ في 16فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات.

مرسوم تنفيذي رقم 202/11 المؤرخ في 26ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال اجال إرسالها.

مرسوم تنفيذي رقم 10/13 المؤرخ في 13جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات؛

قرار مؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.

قرار مؤرخ في 12 جوان 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

ونحن نرى أنه بالرغم من أهمية المراسيم التنفيذية التي أصدرتها الدولة، إلا أنها تعد بطيئة في سياق التطورات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي.

[30] -خلايفية ريحانة **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر،(2015/2014) الموقع الالكتروني ماستر،/ http://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-136-1.pdf، تاريخ الاطلاع 2021/04/29

المطلب الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق:

اتسم التدقيق في الجزائر بنوع من اللاتنظيم من الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة المهنة بدليل أنه لم يعاد النظر في النصوص التشريعية المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من سنة 1991 الى غاية2010 ، فقد وضعت معايير تدقيق جزائرية مؤخرا من طرف لجنة خاصة والتي تشمل مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال بمتطلبات التقرير والأدلة، فهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق.

الإصدارات الأولى لمعايير التدقيق الجزائرية

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها وابراز كل معيار في مطلب.

المعيار الأول :المعيار الجزائري للتدقيق" 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى أربعة فروع.

الفرع الأول :مجال تطبيق المعيار وواجبات المدقق وفق هذا المعيار

1- مجال تطبيق المعيار:

يخص هذا المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية بالإضافة الى المهام الملحقة كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في:

-أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة؛

-أن يعترف وتتحمل الإدارة مسؤوليتها فيما يخص الاعداد والعرض الصادق للكشوف المالية؛

-وضع نظام للمراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ضروري؛

-عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل الإدارة.

واجبات المدقق وفق هذا المعيار:

-إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة؛

-في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة الا إذا كان القانون يمنع ذلك؛

-المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛

-ان يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل.

الفرع الثاني :المحتويات الأساسية لرسالة المهمة

تحتوي رسالة المهمة ما يلي:

-هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية؛

-مسؤولية محافظ الحسابات؛

-مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة؛

-مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة؛

-رسالة تأكيد؛

-الأتعاب؛

-رزنامة الفوترة والدفع.

الفرع الثالث :تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية

هناك بعض المبادئ التي يستلزم المدقق اتباعها فيما يخص تعديل أحكام المهمة وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

-لا يقبل تعديل أحكام مهمة التدقيق إذا لم يكن هناك سبب معقول لفعل ذلك؛

-تحديد سبب معقول يستدعي تعديل مهمة التدقيق الى مهمة تقود الى مستوى تأمين أقل مع تقدير الاثار القانونية والتنظيمية المحتملة، وذلك إذا طلب منه ذلك قبل انهاء مهمة التدقيق؛

-يجب عليه وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة إذا اوفق على تعديل أحكام مهمة التدقيق الى مهمة أو خدمة مرتبطة بها؛

-الاستقالة من مهمة التدقيق إذا تعذر عليه قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية لكن بشرط إذا سمح القانون بذلك.

الفرع الرابع :مزايا رسالة المهمة

-إذا منحت المهمة الى عدة مدققين فان عليهم اعداد رسالة مهمة مشتركة أو عدة رسائل فردية؛

-في حالة اعداد رسالة مهمة مشتركة يجب تحديد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين واحتساب الأتعاب المخصصة لكل واحد منهم؛

-إذا كان هناك مدقق واحد لعدة مؤسسات تابعة للمؤسسة الأم يستطيع اعداد رسالة مهمة مشتركة لهم؛

-إذا قام بإعداد رسالة مشتركة يطلب من المؤسسة الأم التأكيد خطيا أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة.[31]

المعيار الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق" 505 التأكيدات الخارجية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى أربعة فروع.

الفرع الأول :مفهوم التأكيدات الخارجية

التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه من طرف المرسل(الغير) مباشرة الى المدقق سواء كان في شكل ورقي او إلكتروني أو شكل اخر.

ويصنف التأكيد الخارجي الى صنفين هما:

-التأكيد الإيجابي (تأكيد مستعجل) : هو طلب يدعو مرسل الرد(الغير) أن يرد مباشرة على المدقق

في جميع الحالات اما بالموافقة على المعلومات الواردة أو نفيها أو يقدم معلومات ناقصة مطلوبة.

-التأكيد السلبي (تأكيد ضمني) : هو طلب يدعو مرسل الرد ان يرد مباشرة المدقق في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب.

فهذا المعيار يعالج استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية أي وضع حيز التنفيذ لهذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات ذلالة ومصداقية.

الفرع الثاني :واجبات المدقق وفق هذا المعيار

تتمثل واجبات المدقق فيما يلي:

-الحفاظ على الرقابة على الطلبات التأكيد عند لجوئه الى إجراءات التأكيد الخارجي؛

-متابعة إجراءات ارسال الطلبات الى المرسل؛

[31] – الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.

-إذا استخلص عدم قدرته على الحصول على عناصر مقنعة ذات الصلة ومصداقية يجب ان يقوم بإعلام الإدارة وفحص اثار ذلك على التدقيق ورأيه؛

-إذا تلقى ردا شفهيا فانه يقوم بالطلب من المرسل أن يرد خطيا مباشرة والا عليه البحث عن عناصر مقنعة لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي؛

-إذا حدد المدقق أن يرد على طلب التأكيد ليس بذي مصداقية فلابد أن يقيم تأثيرات ذلك على تقييمه لأخطار الانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش؛

-البحث عن وجود فوارق لتأكيد ما إذا كانت تشير الى انحرافات أو لا؛

-في حالة الكشف عن انحراف فعلي يقوم بتقييمه ما إذا كان يشير الى غش أو لا.

الفرع الثالث :إجراءات التدقيق البديلة

يلجأ المدقق الى إجراءات التدقيق البديلة بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية في الحالات التالية:

-إذا رفضت الإدارة السماح له بإرسال طلب التأكيد؛

-إذا تبين له عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الرد على طلب التأكيد؛

-عدم التأكد من مصدر الوثيقة عندما تكون الردود عن طريق الفاكس أو البريد الالكتروني؛

-إذا قام المرسل بالاستعانة بشخص اخر بغية التنسيق واعداد الردود على طلب التأكيد؛

-وجود انحرافات معتبرة؛

-عدم تلقي الرد من مرسل الرد أي غياب الرد أو تلقي رد جزئي.

الفرع الرابع :التأكيدات الضمنية وتقييم الأدلة المثبتة

1-التأكيدات الضمنية (السلبية):

ان التأكيدات الضمنية تقدم أدلة أقل اثباتا مقارنة بالتأكيدات المستعجلة(الإيجابية) ، فالمدقق يستوجب عليه ان لا يستعمل التأكيدات الضمنية الا عند اجتماع الشروط التالية:

-إذا حصل المدقق على أدلة مثبتة وكافية وملائمة حول فعالية تسيير الم ا رقبة ذات الصلة بالتأكيد

المعني وقدر أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضعيف؛

-إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات أو العمليات او على شروط قليلة الأهلية ومنسجمة؛

-إذا كانت نسبة الفارق متوقعة وجد متدنية؛

-إذا كان المدقق يجهل الظروف او الحالات التي أدت بالمرسل الى اهمال طلبات التأكيد الضمني.

2- تقييم الأدلة المثبتة:

يجب على المدقق تحديد ما إذا كانت نتائج التأكيد الخارجي تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أو الزامية الحصول على أدلة مثبتة كاملة فعند تقييمه لنتائج طلب تأكيد خارجي يمكن له تصنيفها كالتالي:

-رد من المرسل(الغير) المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المطلوبة دون وجود فوارق؛

-الرد يعتبر غير موثوق؛

-عدم الرد؛

-الرد يحتمل فوارق.

فتقييم المدقق لهذه النتائج يساعده في تحديد ما إذا تم جمع أدلة كافية وملائمة مع الاخذ بعين الاعتبار كل إجراءات التدقيق المنجزة من جهات أخرى.[32]

المعيار الثالث :المعيار الجزائري للتدقيق" 560 الأحداث اللاحقة"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى ثلاثة فروع

الفرع الأول :مفهوم الأحداث اللاحقة

لقد عرفها غسان المطارنة أنها:

الأحداث التي تقع بعد تاريخ اقفال الحسابات الختامية واعداد القوائم المالية واعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين[33].

وقد عرفها أبو زيد الشحنة على أنها:

كل الاحداث التي تقع بين القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق*وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ هذا التقرير[34].

أما حسب ما ورد في المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق أنها :

هي تلك الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية**وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تا ريخ تقريره.

---

[32] -الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق**، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.

[33] – غسان المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر :الناحية النظرية**، ط2 ، دار الميسرة، عمان، 2009 ، ص132.

[34] – أبوزيد الشحنة، **تدقيق الحسابات :مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، ط1 ، دار وائل، عمان، 2015 ، ص90

الفرع الثاني :أهداف المدقق وفق هذا المعيار

تتمثل أهداف المدقق في:

-الحصول على العناصر الثبتة الكافية والملائمة والتي تدل أن الاحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، والتي تتطلب احداث تعديلات على الكشوف المالية أو المعلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق؛

-المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ اصدار تقريره، والتي كانت لتؤدي به الى احداث تعديلات على محتواه ان هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

الفرع الثالث :واجبات المدقق اتجاه كل نوع من أنواع الاحداث اللاحقة

يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة الى ما يلي:

1- أحداث تقع بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق:

-يجب على المدقق اجراء عمليات التدقيق التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ المدقق او الى أقرب تاريخ ممكن منه؛

-يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة إجراءات التدقيق؛

-يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة التي من شأنها قد تتطلب جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقريره تعديل في الكشوف المالية أو الإفصاح عنها، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

-دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية؛

-قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان التدقيق والتنفيذ التي عقدت بعد تاريخ الكشوف المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد؛[35]

-الاطلاع على اخر قوائم مالية متاحة والموازنات التقديرية والتنبؤات والتقارير الإدارية الأخرى واجراء المقارنات الضرورية[36]؛

-الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من مستشار المؤسسة عند الدعاوي والمطالبات؛

-الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أي أحداث لاحقة حدثت والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية .

2- الأحداث المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق الى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

[35] - غسان المطارنة، مرجع سابق، ص 132.

[36] - أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 190

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أو أية استفسارات فيما يتعلق بالكشوف المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور الكشوف المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على الكشوف المالية تقع على الادارة، وإذا صادف أن أعلمته الإدارة بوجود أحداث تؤثر بشكل جوهري على الكشوف المالية وذلك بعد اصدار تقريره وقبل المصادقة عليها، فوجب عليه:

-مناقشة المسألة مع الإدارة.

-تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية؛

وإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية فوجب عليه:

-تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم

واذا كان القانون أو المرجع المحاسبي المعمول بهما يمنعان الإدارة من الحد في تعديل الكشوف المالية، ولا يمنعان المسؤولين عن المصادقة على الكشوف المالية فيجب عليه:

-اما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل فقط؛

-اما اصدار تقرير تدقيق جديد او تقرير معدل .

3- الأحداث المكتشفة بعد نشر الكشوف المالية:

في هذه الحالة لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق لهذه الكشوف المالية .

المعيار الرابع :المعيار الجزائري للتدقيق" 580 التصريحات الكتابية"

بالنسبة لهذا المعيار سنحاول شرحه شرحا تفصيليا وهذا لتغطية جميع جوانب المعيار لذلك حاولنا تقسيم المطلب الى ثلاثة فروع.

الفرع الأول :مفهوم التصريحات الكتابية وأهداف المدقق

1- مفهوم التصريحات الكتابية:

هي عبارة عن المعلومات أو الاقرارات أو العناصر الضرورية للمدقق في إطار الكشوف المالية، وقد تعتبر هذه العناصر مقنعة كافية وملائمة كما قد تعتبر غير مقنعة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

2- أهداف المدقق: تتمثل أهداف المدقق وفق هذا المعيار فيما يلي:

-الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة؛

-تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالتأكيدات الخاصة؛

-الرد بشكل ملائم في حالة تقديم أو عدم تقديم التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.

الفرع الثاني :واجبات المدقق تجاه التصريحات الكتابية

1- التصريحات الكتابية المتعلقة بمسؤوليات الإدارة:

على المدقق أن يطالب الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها ما يلي:

-جميع مسؤولياتها في إطار اعداد الكشوف المالية؛

-التقييم النزيه للكشوف المالية طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به؛

-تأكيد أن كل المعلومات ذات دلالة ومصداقية طبقا لأحكام رسالة المهمة؛

-تأكيد أن كل المعلومات مفيدة وموضحة على الكشوف المالية.

2- التصريحات الكتابية الأخرى:

هي عبارة عن تكملة للتصريحات الكتابية المطلوبة الا أن المدقق يرى الحصول عليها أمر ضروري لدعم عناصر مقنعة أخرى التي تتعلق بالكشوف المالية فالمدقق يقوم بمطالبة هذه التصريحات والتي يمكن أن تتضمن احدى المسائل التالية:

-الاعلام بكل النقائص بالمراقبة الداخلية التي لها تأثير معتبر على المعلومة المالية؛

-غياب رأي هيئات المراقبة أو الهيئات الوصية التي لها تأثير كبير على كيفية عرض الحسابات وطرق تقييمها؛

-حالة الدعاوي والنزاعات المحتملة أو المعلومة التي لها تأثير معتبر على الكشوف المالية؛

-الاعلام بالمعلومات المالية والمحاسبية الموضوعة في متناول الشركاء أو المساهمين.

3- التصريحات الكتابية المشكوك في مصداقيتها:

-أن يحدد مدى تأثير شكوكه في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات أو حتى التزام أو تنفيذ التصريحات الكتابية حول مصداقيتها؛

-وضع إجراءات التدقيق اللازمة إذا كانت التصريحات الكتابية مناقضة للعناصر المقنعة الأخرى وذلك لحلها؛

-أخذ التدابير اللازمة المتعلقة بتحديد الأثر على الرأي الوارد في تقريره وذلك اذا تأكد من أن التصريحات الكتابية ليست موثوقية.

4- التصريحات الكتابية الغير المتحصل عليها:

-مناقشة الإدارة حول عدم تقديمها للتصريحات الكتابية المطلوبة؛

-إعادة تقييم نزاهة الإدارة؛

-تقييم أثر نزاهة الإدارة على مصداقية التصريحات الكتابية؛

-اتخاذ القرارات المناسبة؛

-تحديد الأثر المحتمل حول الرأي المعبر عنه في تقريره.

الفرع الثالث :خصائص التصريحات الكتابية:

للتصريحات الكتابية ثلاثة خصائص تتميز بها والمتمثلة فيما يلي: [1]

1- التاريخ :يجب أن يكون أقرب ما يمكن من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده؛

2- المدة :يجب أن تشير التصريحات الكتابية الى كل الفترات التي يغطيها تقرير المدقق؛

3- الشكل :يجب أن تكون التصريحات الكتابية على شكل رسالة تأكيد موجهة الى المدقق.

خلاصة الفصل:

شهد التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات تطورا كبيرا وبشكل ملحوظ ومتواصل أدى به أن يحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات لذلك حاولنا أن نسلط الضوء على كل ما يمد بصلة له من عموميات ومفاهيم، وذلك من أجل تحديد الإطار العام للموضوع الكلي وتناول جوانبه.

وعليه فهو يشكل المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة، حيث يتوقف نجاح هذا الأخير على قيام المدقق بعمله على أكمل وجه.

[1] - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **وزارة المالية**، مرجع سابق.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية

تمهيـــــــد

تواجه المؤسسات في العصر الحديث ضغوطا وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية المؤثرة على استقرارها وربحيتها، حيث شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية، مما أدى إلى ظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما يترتب عليه إصدار معايير محاسبية تحتوي على الكثير من التفصيلات والتغييرات يمكن المحاسبة من هذه المعاملات، مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توفر بدائل مقبولة قبولا عاما يتيح للإدارة التلاعب حيث تستطيع التقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة وهو ما يطلق عليه بالممارسات الاحتيالية للمحاسبة مما يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون على دراية لهذه الممارسات حتى يمكنه إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينيات نتيجة للوضع الاقتصادي آنذاك والضغوطات التي كانت تعيشها المؤسسات، من أجل تحسين صورتهم في الأسواق المالية وتعظيم أرباحهم، حيث تهدف المحاسبة الإبداعية بصفة عامة إلى ممارسة أساليب معقدة بغرض تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية، مما يؤدي إلى عدم إعطاء معلومات صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ونتناول في هذا الإطار المحاسبة الإبداعية مفهومها، أسبابها، ودوافع الإدارة في ممارستها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية و أبرز خصائصها

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة (Creative Accounting) على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعيا وراء أحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب المراجعة بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمؤسسة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر على نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على موثوقية البيانات المالية وقدم الاقتصادي "آدم سميث" وفق خبرته كمحلل استثماري مفهوم يقول فيه "لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانيات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي". [1]

إن الحديث عن المحاسبة الإبداعية يقودنا إلى التفكير في الكيفية التي استخدمها المحاسبين المهنيين معرفتهم لتنظيم الأرقام المحاسبية التي سوف يتم تضمينها في البيانات المالية للشركات.

وقد عرفت المحاسبة الإبداعية بعدة تعاريف منها:

أن المحاسبة الإبداعية هي "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة."

وتعرف بأنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل .

[1] زينب زديرة، **"دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسساتية فعالة للحد من استخدام الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية"**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2014، ص: 48-49.

كذلك المحاسبة الإبداعية هي "وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية". ويمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي :

- شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارساتها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات التلاعب في الأرقام واختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير والمبادئ المحاسبية.[2]

الفرع الثاني: خصائص المحاسبية الإبداعية

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

1- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛

2- قدرة المحاسب على التحليل والحدس؛

3- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛

4- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المبنية من المراكز الإدارية؛

5- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.[3]

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية

يرجع ظهور المحاسبة إلى ثمانينيات القرن العشرين عندما كان هناك ضغطا على الشركات الكبرى لإنتاج أرباح ودخول سوق المنافسة الوهمية في كبرى الأسواق المالية العالمية (البورصات) فبالرجوع إلى معظم الأبحاث والدراسات التي تناولت مفهوم المحاسبة الإبداعية أشارت إلى أن مفهوم المحاسبة الإبداعية نشأ مع تطور الثورة الصناعية ونشوء شركات

[2] معاذ بوعروج، "**دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016، ص: 46.

[3] – رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 العدد الثاني 2010، ص95.

المساهمة ونظرية الوكالة بين الإدارة وباقي الأطراف وبالتالي محاولة الإدارة استخدام الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية لمصلحتها بالدرجة الأولى.

وازداد الاهتمام بهذا المفهوم في الآونة الأخيرة وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة والتي أدت إلى انهيار عدة شركات كانت رائدة في عملها على الرغم من سلامة الوضع المالي المقدم من قبلها وتصديقها من قبل مكاتب المراجعة ذات السمعة الحسنة آن ذاك، وتعد قضية شركة الطاقة الأمريكية العملاقة ENRON وعلاقتها بمكتب المراجعة Andersen Arthur من أكثر الأمثلة الواقعة الحية على مفهوم المحاسبة الإبداعية.[4]

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

ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية مثل:

- "فن طبخ الدفاتر" "The art of cookingt the book" (Bertolus, 1988)؛
- فن حساب أرباحها "The art of computing its profits" (Lignon, 1989) ؛
- فن عرض المزانية "The art of presenting abalanc sheet" (Gouning, 1991) ؛
- أحكام أو فن توفير المال "The provisions or the art of saving money"، (Pourquery, 1991).[5]

المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، لكن أهم هذه الدوافع مما يلي:[6]

1. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية بأداء منشأت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها؛

[4] سامر دوارة :**اثر جودة المراجعة الخارجية عمى هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية**، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، ،2014ص.

[5] طارق عبد العال :**حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ،2008، ص ص67، 68.

[6] ليندا حسن نمر الحلبي،"**دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية** "مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط ،الأردن،2009، ص ص 23 – 24.

2. زيادة الاقتراض من البنوك : يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشأت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشأت لذلك تلجأ تلك المنشأت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير،الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية إتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛
3. لغايات التصنيف المهني :تتنافس العديد من منشأت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة إستنادا إلى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية و ربع السنوية التي تعدها منشأت الأعمال،لذلك تلجأ هذه المنشأت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم؛
4. التهرب الضريبي : يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكيين الرئيسيين و بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين؛
5. تحقيق مكاسب شخصية : تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع التعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع دارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي و على حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة ،بل يكون أحيانا على حساب الإقتصاد و المجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الحالية.[7]

المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

بما أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإن من أعد هذه البيانات يتورطون في تقديم كشوف مضللة لخدمة مصالحهم الخاصة وذلك عن طريق استخدامهم لمختلف أشكال المحاسبة أتباعهم لممارسة العديد من الأساليب التي تستخدم في مختلف القوائم المالية، وكل ما سبق له نتائج ومخاطر تؤثر على المؤسسة من مختلف الجوانب.

المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها

الفرع الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات في القوائم المالية وفيما يلي عرض لهذه الأشكال:

[7] حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي،"**أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان** "،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ، 27جامعة إسراء ،2011 ص 263.

- ✓ **المحاسبة النفعية Accounting Aggressive** : هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛
- ✓ **إدارة الدخل Managment Earning** : هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل؛
- ✓ **تلطيف صورة الدخل Income Samoothing** : هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ؛
- ✓ **التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting** : يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون؛
- ✓ **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعيةCreative Accounting Practice** :إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.[8]

الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا، أي هل تقصد الإدارة من ذلك التحسين الجوهري لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية أو للتظليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة.[9]

وتجدر الإشارة إلى أن كل المداخل لنظرية لعلم المحاسبة لها جانب أأخلاقي يرتكز على 3 مبادئ أخلاقية وهي:

- **العدالة Justice**: تعني أن هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة؛

[8] وسام العناق، وردة رملي، " **دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية –دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة**, باتنة "، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة المسيلة، ،2019، ص8.

[9] هاني محمد الأشقر، "**إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومد ى تأثر العلاقة بحجم الشركة**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص 23.

- **عدم التحيز Fairness**: وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى؛
- **الصدق Truth**: وتعني المطابقة الحقيقية.

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية وحذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات.

بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء المنفعة الخاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستغلال المهني.

وتعتبر المحاسبة الإبداعية كذلك سلوك غير أخلاقي لما لها من مخلفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية و الموثوقية.[10]

المطلب الثاني: الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

تم التلاعب برقم التدفقات النقدية والقوائم المالية بالعديد من الأساليب والممارسات وللتعرف على كيفية ممارسة أساليب الغش والحيل المحاسبية في التقارير المالية ولتحديد بعض الإشكالات والخدع المتعلقة بالتدفقات النقدية نذكر:

- تسجيل الإيرادات عند استلام النقدية على الرغم من أن الالتزامات لا تزال قائمة؛
- استخدام مرونة القانون في تصنيف التدفقات النقدية؛
- اتخاذ إجراءات تتجاوز حدود القانون.

وبالاعتماد على البحوث الأساسية وأراء الخبراء والمختصين في هذا المجال (المحاسبة الإبداعية) وجد أن المناطق التي يحدث فيها التلاعب أساسا هي قائمتي الدخل والمركز المالي قبل انتقال أثرها على قائمة التدفقات النقدية.

- التلاعب بالذمم الدائنة ويتمثل ذلك عند تسديد الموردين بشيكات، وتتلاعب المنشأة بالنقدية، حيث أنها لا تقوم بخصم الذمم الدائنة بصورة صادقة وتقوم بوضع هذه القيم على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية؛

[10] عماد الأغا، "**المحاسبة الإبداعية**"، مجلة مال وأعمال مجلة إلكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية الأردن، العدد 2، 2012/2011، ص19.

- طريقة أخرى لزيادة النقدية في منشآت الأعمال تتمثل في تأخير كتابة الشيكات للموردين حيث تظهر النقدية بأكبر من قيمتها الحقيقية؛
- النقدية المتحققة من نشاطات لا علاقة لها بأعمال المنشأة ويطلق عليها الأنشطة غير التشغيلية مثل النقدية المتحققة من تداول الأوراق المالية وعملية تضمين هذا النقد على أنه تدفق نقدي داخل من الأنشطة التشغيلية يعتبر تشويه للتدفق النقدي الحقيقي، حيث ينبغي التعامل معها بشكل منفصل؛
- رسملة النفقات تعتبر موضع تساؤل حيث أن بعض نفقات الإنتاج العادية تعتبر جزء من التدفقات النقدية التشغيلية ولكن لتشويه حقيقة التدفقات النقدية لا يتم تسجيلها على أنها نفقات إنتاج عادية؛
- عملية رسملة النفقات هي مجرد استفادة من نقل مصروف من حساب مصروف لآخر بهدف أن تظهر منشأة الأعمال بتدفق نقدي قوي؛
- قد تلجأ بعض منشآت الأعمال إلى بيع حسابات المقبوضات بما يسمى التوريق(securitizing) حيث تقوم وكالة ما بشراء الحسابات المدينة وتحصل على حق في الحصول على المال من العملاء المدينين، وهكذا تضمن منشأة الأعمال نقدية من مستحقات عالقة لها في وقت أقرب مما يتوجب على العملاء دفعه لهم، ولكن في الواقع تقبض منشأة الأعمال مبالغ مالية أقل مما لو انتظرت أن يدفع العملاء المستحقات المالية في الأوقات المحددة لهم، في الحقيقة أنه لا معنى لمنشأة الأعمال في بيع حصتها من المستحقات المدينة فقط لاستقبال النقدية والتي بدورها كانت لتتحقق عاجلا أو آجلا، ما لم تكن منشأة الأعمال تواجه مشاكل نقدية أو لها مبرر واضح لتغطية الأداء السلبي للتدفق النقدي للمنشأة. [11]

ويمثل الجدول التالي ملخص لأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

الجدول رقم (2-1) : أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية[12]

رقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس

[11] ميساء محمد سعد أبو تمام، "**مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي**"، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ،2011، ص 50-52.

[12] طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، "**دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن 2010، ص 90.

2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدنية ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	

8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن 2010، ص 90.

المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وان كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي :

1. **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد تؤدي إلى قيام المؤسسة بيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل وتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 فيفري.
2. **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية ا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.
3. **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية. فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.
4. **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملا كبيرة في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه وان لم

تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جد للمؤسسة. [13]

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة في العديد من الدول إلى وجود عاقة عكسية بين جودة التدقيق و اتجاه الإدارة لتبدي ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية و تضليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بهدف الرفع من جودة عملية التدقيق ودفع المدقق إلى بذل مجهود أكبر اتجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يكون من الصعب اكتشافها.

ويتوقع المجتمع المالي من المدققين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المضللة، لذلك يمكن القول أن مهنة التدقيق قد نشأت تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي، وحتى يكون لمهنة التدقيق قيمة يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص، على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ومما سبق يمكن القول أن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية ما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن أهداف الإدارة قد عرضت بشكل هادف وعادل أم لا، وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات.

ومنه نستنتج أن عملية التدقيق توفر تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من الأخطاء والممارسات الاحتيالية، لأن المحافظ وبكل بساطة لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق بسبب وجود محددات في عملية التدقيق تؤثر في قدرته على اكتشاف الأخطاء.

[13] حسنين طارق محمد، وآخرون، "**دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد60، 2003، ص 355.

المطلب الثاني: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منه

لا شك إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها نجد:

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك الأمريكية (NYSE) وهيئة سوق المال بالتوصية (SEC) بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.
- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها .وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.
- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي: [14]

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

[14] قبال زينب، ديفني حياة، "**دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار**"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2015-2016، ص ص 32-33.

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

- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.
- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.
- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

المطلب الثالث: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

الفرع الأول: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات و المصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها و صافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية

وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل و الهدف من تنفيذها و الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

- ✓ **رقم المبيعات :**

الهدف :تهدف الإدارة بممارستها أساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.
إجراءات المدقق المضادة :التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة من الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة.

- ✓ **تكلفة البضاعة المباعة:**

الهدف :تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.
إجراءات المدقق المضادة :التحقق من أن صفقات البيع حقيقة وليست صورية.

- ✓ **مصروفات التشغيل:**

الهدف :تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح.
إجراءات المدقق المضادة :التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

- ✓ **نتيجة الأعمال لأنشطة غير المستمرة:**

الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

إجراءات **المدقق المضادة** : تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

- ✓ **البنود الاستثنائية و البنود غير العادية:**

الهدف : تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.
إجراءات المدقق المضادة : استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

الفرع الثاني: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة و ذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها،

وفيما يلي عرض أهم الإجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها و الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

✓ **النقدية:**

الهدف :تهدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية على النقدية إلى تحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
إجراءات المدقق المضادة :التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد و استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

✓ **الاستثمارات المتداولة:**

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

✓ **الذمم المدينة:**

الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.
إجراءات المدقق المضادة :طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

✓ **المخزون السلعي:**

الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة و التأثير في نسب السيولة.
إجراءات المدقق المضادة :التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية.

✓ **الاستثمارات طويلة الأجل:**

الهدف: التأثير في حساب التثبيتات في دفاتر الشركة القابضة و نتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

إجراءات المدقق المضادة :التحقق من التغيير في طريقة المحاسبية عن التثبيتات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مثلا عن طريق تقرير مدقق الحسابات و الآثار المترتبة في قائمتي الدخل و المركز المالي.

✓ **الأصول الثابتة:**

الهدف :تحسين أرباح المؤسسات بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.
إجراءات المدقق المضادة : التحقق من نسب الاهتلاك و تعديل مصروف الاهتلاك.

✓ **الأصول غير الملموسة:**

الهدف :زيادة قيمة موجودات المؤسسات لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.

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

✓ **المطلوبات المتداولة:**

الهدف :تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة :التحقق من إثبات الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة و إعادة احتساب نسب السيولة.

✓ **المطلوبات طويلة الأجل:**

الهدف : تحسين نسب السيولة و أرباح المؤسسات بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

إجراءات المدقق المضادة : التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل و عمل تعديات في نسب الرفع المالي.

✓ **حقوق المساهمين:**

الهدف : تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة.

إجراءات المدقق المضادة : تعديل ربح العام الجاري و النسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.[15]

الفرع الثالث: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

على كل المحاسبين و المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وأدارك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية ومن أهم الإجراءات المضادة ما يلي:

1. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.
2. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهتلاك لأصول الثابتة.
3. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة.

[15] ليندا حسن نمر الحلبي،"**دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية** "مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط ،الأردن،2009، ص 63 - 64.

4. إعادة احتساب مصروف الإهتلاك و الإطفاء وفقا لمعدات الاهتلاك و الاطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة.
5. التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
6. استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستو ى السيولة الفعلي.
7. التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل و المركز المالي.
8. التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم و التسعير.[1]

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل من بحثنا التعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية أشكالها والمنظور الأخلاقي لها **و**أساليبها المستخدمة في القوائم المالية ونتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، والاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، حيث هدفت الدراسة الى توضيح بداية وكيفية نشأتها وأيضا التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية بالإضافة الى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك ايجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها .

حيث وصلنا لضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كأسباب تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية القياس المحاسبي، سياسات توزيع الأرباح، مكافآت وحوافز مجلس الإدارة وغيرها.

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سبق ذكره، ص 68.

الفصل الثالث:

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين

تمهيـــــد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم العامة حول التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، سنقوم في هذا الفصل بدراسة تطبيقية لإبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال توزيع مجموعة من استبيانات على عينة من الأكاديميين (أساتذة جامعيون ...إلخ) في مجال المالية والمحاسبة والمهنيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون)، وبالتالي اختبار الفرضيات الرئيسية المتعلقة بموضوع دراستنا. وسيتم تقسيم هذا الفصل وفق الخطة التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: الاتساق البنائي والداخلي؛

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سيتم التطرق في هذا المبحث في مطلبه الأول إلى كل من عينة ونموذج الدراسة، وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى تحليل أداة الدراسة وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة كما سنقوم في نفس المطلب بقياس ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل الثبات ألفا كرو نباخ (Cronbach Alpha)، أما في المطلب الثالث والأخير، سنقوم بالتحليل الوصفي لخصائص أفراد عينة الدراسة.

المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة

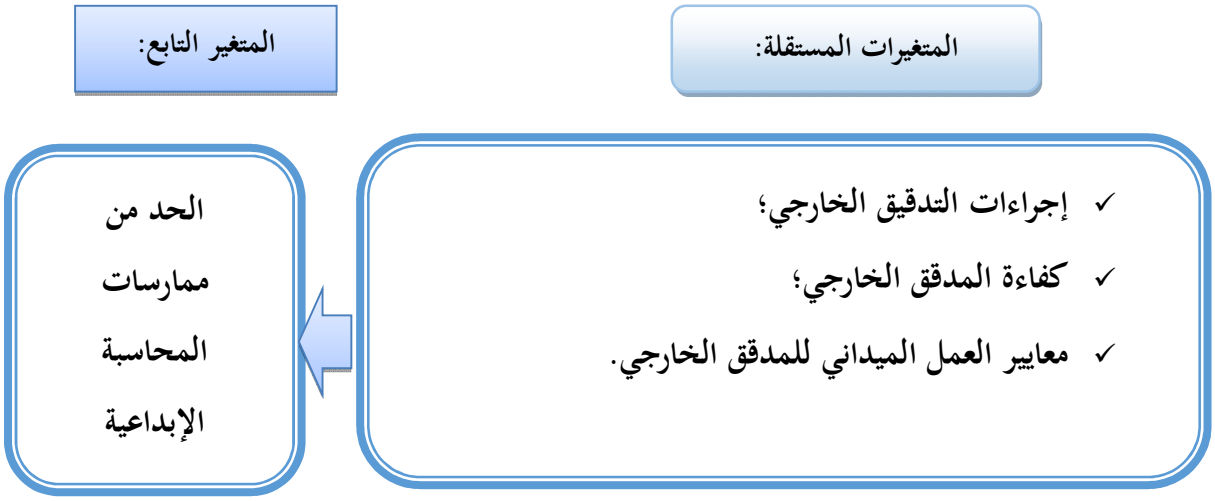
الفرع الأول: عينة الدراسة

بما أن موضوع الدراسة يسلط الضوء دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد اقتصرت الدراسة على عينة تحتوي على 35 فرد من مجتمع الدراسة المكون من فئتين رئيسيتين، المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبون، وأكاديميين من ذوي الاختصاص في مجال المالية والمحاسبة، كما تجدر الإشارة أن هذه الدراسة طبقت خلال السنة الجامعية 2021/2020.

الفرع الثاني: نموذج الدراسة

بناءا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، تم تشكيل نموذج الدراسة والمتمثل في متغيرين، متغير تابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) والمتغيرات المستقلة (إجراءات التدقيق الخارجي، كفاءة المدقق الخارجي، معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي).

الشكل رقم (3-1): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة

قمنا ببناء استمارة الاستبيان اعتمادا على ما ورد في الجانب النظري والدراسات السابقة، ومن خلال عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المحكمين، تم بناء الاستبيان في صورته النهائية، بعد إجراء التعديلات التي اقترحها المحكمون على العبارات، حيث قاموا بإبداء أرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة عبارات الاستبيان ومدى انتماء العبارات إلى كل محور من محاور الاستبيان ومن خلال وضوح صياغتها اللغوية.حيث تم تقسيم هذا الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء، يتعلق الجزء الأول بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويشمل كلا من الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة، والمؤهل الأكاديمي. أما الجزءان الآخران فقد خصصا للمحاور الرئيسية للدراسة، وهي كالتالي

المحور الأول: التدقيق الخارجي، وقد قسم هذا المحور إلى محورين فرعيين هما:

- إجراءات التدقيق الخارجي، ويشمل 05 عبارات.
- كفاءة المدقق الخارجي، ويشمل 05 عبارات.
- معايير العمل الميداني، ويشكل 05 عبارات.

المحور الثاني: يقيس هذا المحور مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية، ويشمل 10 عبارات.

صمم هذا الاستبيان حسب سلم ليكارت الخماسي، إذ يقابل كل عبارة من عبارات المحور قائمة تحمل الخيارات التالية:" أوافق بشدة"، "أوافق"، " محايد"، " لا أوافق "، "لا أوافق بشدة"،وتعد طريقة ليكارت من الطرق الشائعة الاستخدام في قياس الاتجاهات العلمية والبحوث التربوية والنفسية والاجتماعية و الاقتصادية، لاختصارها للوقت والجهد و كذلك تميزه بالسهولة في التصميم والتطبيق والتصحيح وارتفاع درجة ثباته وصدقه، والمعايير التي تم استخدامها حسب صيغة و منهج السؤال تكون حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): يوضح ترقيم معيار ليكارت الخماسي المتنازل

الوزن	1	2	3	4	5
خيارات الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين

الفرع الأول: أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة على فرضيات الدراسة تم معالجة البيانات باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المستخرجة من برنامج spss، وجاءت كالتالي:

1. لقياس ثبات أداة الدراسة تم استخدام ألفا كرونباخ، وذلك لكل محور من محاور الدراسة والثبات العام لمحاور الاستبيان.
2. تم استخدام جداول التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لتمثيل البيانات الشخصية لمفردات العينة.
3. تم استعمال معامل الارتباط بيرسون لدراسة ثبات الصدق الداخلي، وذلك لكل العبارات مع المحور الذي تنتمي إليه، ومعامل ارتباط بيرسون في مدى وجود علاقة ارتباط بين متغيرات الدراسة.
4. حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، من اجل معرفة اتجاه الإجابات.
5. لمعرفة الموافقة العامة على محاور الدراسة، تم حساب المتوسطات المرجحة.
6. لاختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام كل من اختبار t واختبار f للانحدار الخطي.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

حتى نتأكد من استقرار نتائج الاستبيان و الشروط، لابد من قياس ثبات فقراتها لذا سنقوم باستعمال طريقة ألفا كرو نباخ، قصد تسهيل هذه الدراسة اعتمدنا على مجموعة من الأدوات الإحصائية حتى نتمكن خلالها من معالجة البيانات والوصول إلى مختلف النتائج.

قمنا باستخدام معامل الثبات ألفا كرو نباخ (Cronbach Alpha) لقياس ثبات الاستبيان، بحيث تكون ألفا كرو نباخ مقبولة إذا تعدت قيمتها 0.60 وأوضحت النتائج أن قيمة الثبات كانت مرتفعة، وذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): نتائج اختبار (Cronbach's Alpha)لقياس ثبات الاستبيان

محاور الدراسة	معامل الثبات
إجراءات التدقيق الخارجي.	0.781
كفاءة المدقق الخارجي.	0.645
معايير العمل الميداني	0.623
مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.	0.801
الثبات العام لمحاور الاستبيان	0.755

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن معامل ألفا كان مرتفعا بالنسبة للاستبيان ككل حيث قدرت قيمته بـ 0.755، ومنه نستنتج أن الأداة التي أعددناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة

سنحاول من خلال هذا المطلب القيام بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد عينة الدراسة، وذلك حسب الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي.

الفرع الأول: الوظيفة الممارسة

يبين الجدول التالي التكرارات والتوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة:

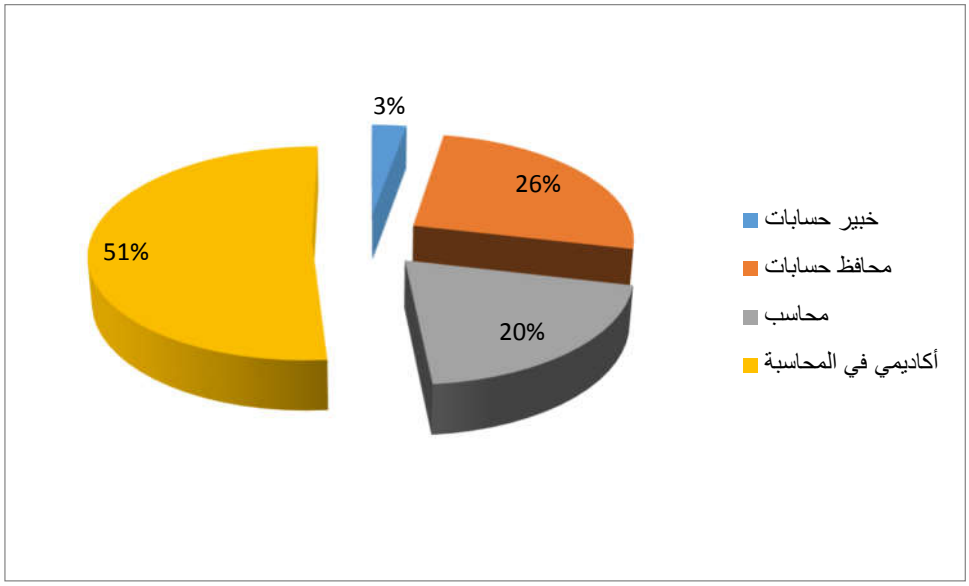
الجدول رقم(3-3): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

	التكرار	النسبة
خبير حسابات	01	%2.9
محافظ حسابات	09	%25.7
محاسب	07	%20.0
أكاديمي في المحاسبة	18	%51.4
المجموع	35	%100

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة أن توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة أن نسبة الأكاديميين بلغت حوالي 51%، أي أن أغلب أفراد العينة أساتذة وهي نسبة مرتفعة مقارنة بنسب الوظائف الأخرى، ويليها مباشرة وظيفة محافظ حسابات ووظيفة محاسب بنسبة 25.7% و20% على التوالي، في حين تمثلت أقل نسبة وفي وظيفة خبير محاسبي بنسبة 2.9%.

الشكل رقم (3–2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثاني: سنوات الخبرة

يبين الجدول التالي التكرارات والتوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

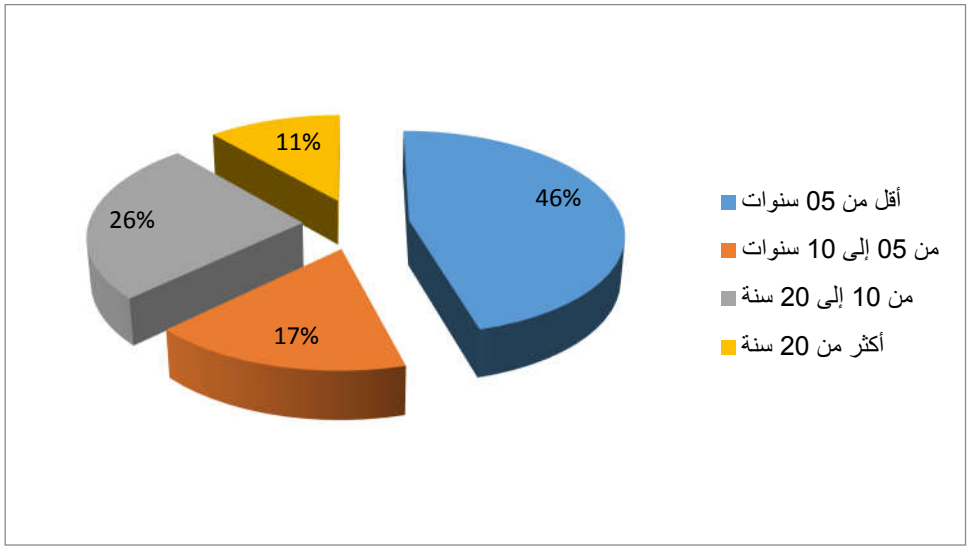
الجدول رقم(3–4): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	16	%45.7
من 05 إلى 10 سنوات	06	%17.1
من 10 إلى 20 سنة	09	%25.7
أكثر من 20 سنة	04	%11.4
المجموع	35	%100

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة أن ما نسبته 45.7% من أفراد العينة خبرتهم تقل عن 05 سنوات وهي نسبة عالية مقارنة بسنوات الخبرة الأخرى، في حين نجد عدد سنوات الخبرة التي تتراوح بين 10 و20 سنة بلغت نسبتها 25.7%، كما أن عدد الأفراد التي تتراوح خبرتهم بين 5 و 10 سنوات بلغت نسبتهم 17.1%، وأقل نسبة كانت من نصيب الأفراد الذين عدد سنوات خبرتهم أكبر من 20 سنة.

الشكل رقم(3-3): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفرع الثالث: المؤهل الأكاديمي

يبين الجدول التالي التكرارات والتوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي:

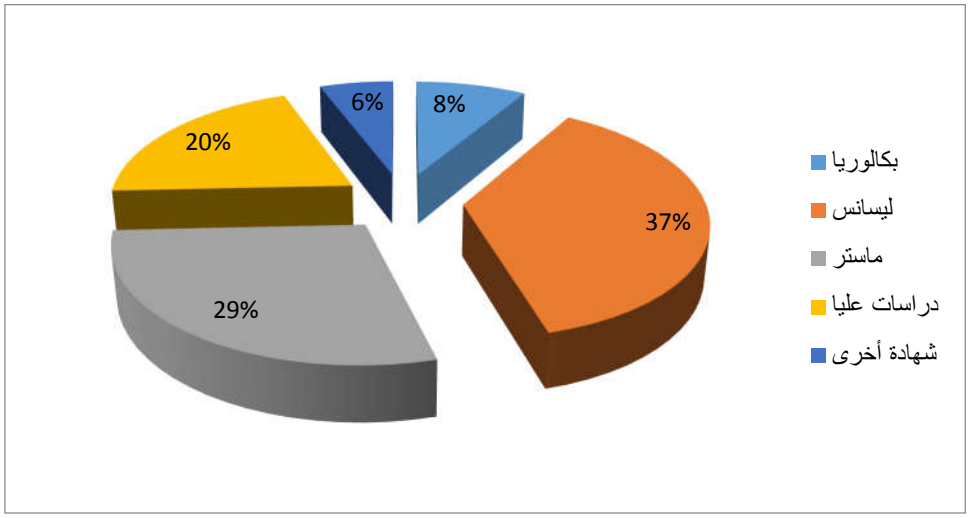
الجدول رقم(3-5): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
بكالوريا	03	%8.6
ليسانس	13	%37.1
ماستر	10	%28.6
دراسات عليا	07	%20.0
شهادة أخرى	02	%5.7
المجموع	35	%100

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول والشكل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي أن أغلب أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس وبنسبة 37.1%، ونسبة 28.6% يحملون شهادة ماستر، يليه نسبة الموظفين المتحصلين على شهادة دراسات عليا بنسبة 20%، كما نلاحظ من الجدول أن اصغر نسبة تكرارية كانت من نصيب المتحصلين على شهادات أخرى بنسبة 5.7%.

الشكل رقم(3-4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المبحث الثاني: الاتساق البنائي والداخلي

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداء الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-6): الاتساق البنائي لأداة الدراسة

محاور الاستبيان		معامل الارتباط	Sig
التدقيق الخارجي	إجراءات التدقيق الخارجي	0.814	0.000
	كفاءة التدقيق الخارجي	0.616	0.000
	معايير العمل الميداني	0.696	0.000
مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية		0.569	0.000

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01)، ومنه تعتبر المحاور صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، ومن هنا سنقوم بحساب الاتساق الداخلي لجزئيين في الاستبيان، بحيث يتضمن الجزء

الأول (التدقيق الخارجي) المحاور التالية (إجراءات التدقيق الخارجي، كفاءة التدقيق الخارجي، معايير العمل الميداني)، والجزء الثاني يتمثل في مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الأول

يحتوي هذا الجزء على ثلاثة محاور تتمثل في (إجراءات التدقيق الخارجي، كفاءة التدقيق الخارجي، معايير العمل الميداني).

الفرع الأول: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول (إجراءات التدقيق الخارجي)

يتكون هذا المكون من مجموعة فقرات (من 01 إلى 05)، حتى نتمكن من معرفة مدى ثبات هذا المكون ككل تطرقنا إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون حتى نوضح مدى الاتساق الداخلي بين فقراته، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
01	يقوم المدقق بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.	0.628	0.000
02	يراقب المدقق كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.	0.766	0.000
03	يراقب المدقق ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات البنكية.	0.656	0.000
04	يطلب المدقق بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.	0.725	0.000
05	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.	0.518	0.001

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات إجراءات التدقيق الخارجي والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01) ومنه تعتبر فقرات الاستبيان صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

الفرع الثاني: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني (كفاءة المدقق الخارجي)

يتكون هذا المكون من مجموعة من الفقرات (من 01 إلى 05)، ومن أجل معرفة مدى ثبات هذا المكون ككل تطرقنا إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون من اجل معرفة الاتساق الداخلي بين فقراته.

الجدول رقم (3-8): معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
01	يملك المدقق الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	0.359	0.034
02	يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.	0.728	0.000
03	يحرص المدقق الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته.	0.569	0.000
04	يحترم المدقق الخارجي القانون ويتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون والمهنة.	0.317	0.063
05	توفر المدقق على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات الدالة على الغش والتدليس.	0.617	0.000

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات كفاءة المدقق الخارجي والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01) عدا الفقرة رقم (04)، ومنه تعتبر فقرات الاستبيان صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

الفرع الثالث: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث (معايير العمل الميداني)

يتكون هذا المكون من مجموعة من الفقرات (من 01 إلى 05)، ومن أجل معرفة مدى ثبات هذا المكون ككل تطرقنا إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون من اجل معرفة الاتساق الداخلي بين فقراته.

الجدول رقم (3-9): معامل الارتباط لفقرات المحور الأول لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
01	توفر لكم كافة الإمكانيات من قبل المؤسسة للقيام بعملك.	0.366	0.030
02	تعتبرون مشاهدة للأصول الملموسة دليل على وجودها فعلا.	0.697	0.000
03	القيام بالتنسيق مع طاقم العمل داخل المؤسسة.	0.376	0.026

04	تجمعون أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه	0.482	0.003
05	تحددون الانحرافات المادية للعناصر التي تقومون بتدقيقها.	0.589	0.000

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات معايير العمل الميداني والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، ومنه تعتبر فقرات الاستبيان صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

المطلب الثاني: الاتساق الداخلي لفقرات الجزء الثاني (مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية)

يتكون هذا الجزء من مجموعة من الفقرات (من 01 إلى 10)، ومن أجل معرفة مدى ثبات هذا المكون ككل تطرقنا إلى استخدام معامل الارتباط بيرسون من اجل معرفة الاتساق الداخلي بين فقراته.

الجدول رقم (3-10): معامل الارتباط لفقرات المحور الرابع لاستبيان الدراسة

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig
01	تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار على المدى الطويل.	0.323	0.058
02	أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتعامل بفواتير شراء وهمية.	0.578	0.000
03	المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.	0.501	0.002
04	تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.	0.636	0.000
05	تبالغ المؤسسة بالتقليل في تقييم المخزون.	0.768	0.000
06	المؤسسة تقوم بإدراج بعض الإرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر.	0.621	0.000
07	كلما ازداد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية أكبر.	0.353	0.037
08	تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.	0.739	0.000
09	تكشف المؤسسة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.	0.478	0.004

10	تغير المؤسسة طريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة.	0.613	0.000

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) عدا الفقرة رقم (01)، ومنه تعتبر فقرات الاستبيان صادقة ومتسقة داخليا لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: التحليل الاستدلالي لنتائج الاستبيان

سوف نقوم بتحليل محاور الاستبانة بغية الإجابة على أسئلة البحث، حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة البحث عن عبارات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات "التدقيق الخارجي" و "مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية " وذلك وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (3–11): مقياس ليكارت للحكم على إجابات الأفراد

فئات المتوسط الحسابي	درجات الموافقة
(1.79-1)	أوافق بشدة
(2.59-1.80)	أوافق
(3.39-2.60)	محايد
(4.19-3.40)	لا أوافق
(5-4.20)	لا أوافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفرع الأول: إجراءات التدقيق الخارجي

يتضمن هذا المحور 05 عبارات تعبر في مجملها عن إجراءات التدقيق الخارجي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–12): درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور إجراءات التدقيق الخارجي

رقم العبارة	التكرار والنسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	التكرار	11	15	1	8	0	2.17	1.12	أوافق
	%	31.4	42.9	2.9	22.9	0			
2	التكرار	10	15	2	7	1	2.25	1.17	أوافق

	%	28.6	42.9	5.7	20.0	2.9			
3	التكرار	13	16	2	3	1	1.94	1.02	أوافق
	%	37.1	45.7	5.7	8.6	2.9			
4	التكرار	9	17	7	1	1	2.08	0.91	أوافق
	%	25.7	48.6	20.0	2.9	2.9			
5	التكرار	8	13	10	3	1	2.31	1.02	أوافق
	%	22.9	37.1	28.6	8.6	2.9			
المحور							2.15	0.69	أوافق

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة بشكل عام يبدون موافقة على العبارات التي تقيس مدى تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط المرجح 2.15 وهو متوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي لسلم ليكارت (من 1.80 إلى 2.59) وهذا يعني أن أفراد العينة يتجهون نحو الموافقة على تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي.

الفرع الثاني: كفاءة المدقق الخارجي

يتضمن هذا المحور 05 عبارات تعبر في مجملها عن كفاءة المدقق الخارجي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-13): درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور كفاءة المدقق الخارجي

رقم العبارة	التكرار والنسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	التكرار	7	16	6	5	1	2.34	1.05	أوافق
	%	20.0	45.7	17.1	14.3	2.9			
2	التكرار	18	14	2	1	0	1.60	0.73	أوافق بشدة
	%	51.4	40.0	5.7	2.9	0			
3	التكرار	10	23	1	0	1	1.82	0.74	أوافق
	%	28.6	65.7	2.9	0	2.9			
4	التكرار	12	17	3	2	1	1.94	0.96	أوافق
	%	34.3	48.6	8.6	5.7	2.9			
5	التكرار	9	22	3	0	1	1.91	0.78	أوافق
	%	25.7	62.9	8.6	0	2.9			

المحور		1.92	0.42	أوافق

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة بشكل عام يبدون موافقة على العبارات التي تقيس مدى كفاءة المدقق الخارجي، حيث بلغ المتوسط المرجح 1.92 وهو متوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي لسلم ليكارت (من 1.80 إلى 2.59) وهذا يعني أن أفراد العينة يتجهون نحو الموافقة على كفاءة المدقق الخارجي الخارجي.

الفرع الثالث: معايير العمل الميداني

يتضمن هذا المحور 05 عبارات تعبر في مجملها عن معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-14): درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور معايير العمل الميداني

رقم العبارة	التكرار والنسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	التكرار	5	25	4	1	0	2.02	0.61	أوافق
	%	14.3	71.4	11.4	2.9	0			
2	التكرار	6	18	6	3	2	2.34	1.05	أوافق
	%	17.1	51.4	17.1	8.6	5.7			
3	التكرار	12	19	4	0	0	1.77	0.64	أوافق بشدة
	%	34.3	54.3	11.4	0	0			
4	التكرار	5	19	10	1	0	2.20	0.71	أوافق
	%	14.3	54.3	28.6	2.9	0			
5	التكرار	6	22	4	3	0	2.11	0.79	أوافق
	%	17.1	62.9	11.4	8.6	0			
المحور							2.09	0.40	أوافق

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة بشكل عام يبدون موافقة على العبارات التي تقيس مدى تطبيق معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي، حيث بلغ المتوسط المرجح 2.09 وهو متوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي

لسلم ليكارت (من 1.80 إلى 2.59) وهذا يعني أن أفراد العينة يتجهون نحو الموافقة على تطبيق معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي.

الفرع الرابع: مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

يتضمن هذا المحور 10 عبارات تعبر في مجملها عن مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–15): درجات الموافقة عن مختلف عبارات محور مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

رقم العبارة	التكرار والنسبة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة الكلية
1	التكرار	5	25	0	0	5	2.28	1.17	أوافق
	%	14.3	71.4	0	0	14.3			
2	التكرار	5	22	1	4	3	2.37	1.13	أوافق
	%	14.3	62.9	2.9	11.4	8.6			
3	التكرار	2	22	1	9	1	2.57	1.03	أوافق
	%	5.7	62.9	2.9	25.7	2.9			
4	التكرار	0	23	1	7	4	2.77	1.13	محايد
	%	0	65.7	2.9	20.0	11.4			
5	التكرار	1	26	2	4	2	2.42	0.98	أوافق
	%	2.9	74.3	5.7	11.4	5.7			
6	التكرار	4	23	1	4	3	2.40	1.11	أوافق
	%	11.4	65.7	2.9	11.4	8.6			
7	التكرار	4	24	1	3	3	2.34	1.08	أوافق
	%	11.4	68.6	2.9	8.6	8.6			
8	التكرار	2	25	0	5	3	2.48	1.09	أوافق
	%	5.7	71.4	0	14.3	8.6			
9	التكرار	2	23	2	4	4	2.57	1.14	أوافق
	%	5.7	65.7	5.7	11.4	11.4			
10	التكرار	3	22	1	4	5	2.60	1.24	محايد

	%	8.6	62.9	2.9	11.4	14.3			
المحور							2.48	0.43	أوافق

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين لنا من الجدول السابق أن أفراد عينة الدراسة بشكل عام يبدون موافقة على العبارات التي تقيس مدى تطبيق ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية، حيث بلغ المتوسط المرجح 2.48 وهو متوسط يقع ضمن فئة المعيار الخماسي لسلم ليكارت (من 1.80 إلى 2.59) وهذا يعني أن أفراد العينة يتجهون نحو الموافقة على تطبيق ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعدأنتمجمعالبياناتوتحليلهاباستخداماالأساليبالإحصائيةالمناسبةوفيضوءالفرضياتالتياستهدفتهذهالدراسةاختبارها،سنتط رقمنخلالهذاالمبحثإلىاختبارالفرضياتالمتعلقةبالدراسةالميدانيةوالتحققمنمدىصحتهامنعدمهاهذامنخلالالمطالبالتيسنستعرضمنخ لالهانتائجالتحليلبالنسبةلكلفرضية.

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

الفرضية H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، قصد التحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرفض أو القبول وذلك على النحو التالي:

- ✓ قبول الفرضية الصفرية إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أصغر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأكبر من 0.05؛
- ✓ قبول الفرضية البديلة إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أكبر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأصغر من 0.05؛

النموذج الرياضي للفرضية الأثر الرئيسية:

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = B_1+B_0(إجراءات التدقيق الخارجي)

من خلال النتائج المبينة في الجدول أدناه نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين إجراءات التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ $R=0.814$، كما أن إحصائية اختبار F معنوية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل

على معنوية النموذج المقدر، بالإضافة إلى ذلك، قيمة معامل التحديد التي تساوي إلى R^2 0.66= وهذا يعني أن إجراءات التدقيق الخارجي تفسر 66% من التغيرات التي تحدث في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والباقي راجع إلى عوامل أخرى.

الجدول رقم (3-16): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة إجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المقدرات	Coefficient	t	Sig(t)	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F	Sig(F)
B_0	1.317	11.102	0.000	0.814	0.663	64.874	0.000
B_1	0.423	8.054	0.000				

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

اختبار معنوية المعاملات الانحدار B_0، B_1.

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig) المقابلة لقيمة 'T' المحسوبة أقل من 0.05فإن معامل الانحدار معنوي.

بالرجوع إلى الجدول أعلاه نجد:

- ✓ بالنسبة لاختبار معنوية B_0: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل الثابت معنوي.
- ✓ بالنسبة لاختبار معنوية B_1: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل المعامل B_1 معنوي وهذا يعني أن زيادة وحدة واحدة في إجراءات التدقيق الخارجي يودي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقيمة 0.423.

ومنه النموذج الرياضي هو: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = 1.317 + 0.423 (إجراءات التدقيق الخارجي)

الاستنتاج: نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

الفرضية H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

الفرضية H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، قصد التحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرفض أو القبول وذلك على النحو التالي:

- ✓ قبول الفرضية الصفرية إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أصغر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأكبر من 0.05؛
- ✓ قبول الفرضية البديلة إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أكبر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأصغر من 0.05؛

النموذج الرياضي للفرضية الأثر الرئيسية:

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = B_1+B_0(كفاءة المدقق الخارجي)

الجدول رقم (3–17): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة كفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المقدرات	Coefficient	t	Sig(t)	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F	Sig(F)
B_0	1.223	5.344	0.000	0.616	0.379	20.166	0.000
B_1	0.521	4.491	0.000				

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين كفاءة المدقق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ R=0.616، كما أن إحصائية اختبار F معنوية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على معنوية النموذج المقدر، بالإضافة إلى ذلك، قيمة معامل التحديد التي تساوي إلى R^2 0.37= وهذا يعني أن كفاءة المدقق تفسر 37% من التغيرات التي تحدث في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والباقي راجع إلى عوامل أخرى.

اختبار معنوية المعاملات الانحدار B_0، B_1.

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig) المقابلة لقيمة 'T'المحسوبة أقل من 0.05فإن معامل الانحدار معنوي.

بالرجوع إلى الجدول أعلاه نجد:

بالنسبة لاختبار معنوية B_0: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل الثابت معنوي.

بالنسبة لاختبار معنوية B_1: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل المعامل B_1 معنوي وهذا يعني أن زيادة وحدة واحدة في كفاءة المدقق الخارجي يودي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقيمة 0.423.

ومنه النموذج الرياضي هو:

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = 1.317 + 0.423 (كفاءة المدقق الخارجي)

الاستنتاج: نرفض الفرضية الصفرية H_0ونقبل الفرضية البديلة H_1أي يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

الفرضية H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

الفرضية H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، قصد التحقق من وجود أثر ذو دلالة إحصائية للرفض أو القبول وذلك على النحو التالي:

- ✓ قبول الفرضية الصفرية إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أصغر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأكبر من 0.05؛
- ✓ قبول الفرضية البديلة إذا كانت: قيمة Fالمحسوبة أكبر من قيمة Fالمجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 أو قيمة مستوى الدلالةSigأصغر من 0.05؛

النموذج الرياضي للفرضية الأثر الرئيسية:

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = B_1+B_0(معايير العمل الميداني)

الجدول رقم (3–18): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لمساهمة معايير العمل الميداني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المقدرات	Coefficient	t	Sig(t)	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F	Sig(F)
B_0	0.927	3.905	0.000	0.696	0.485	31.059	0.000
B_1	0.622	3.573	0.000				

المصدر: أعد بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين إجراءات التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ R=0.696، كما أن إحصائية اختبار F معنوية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على معنوية النموذج المقدر، بالإضافة إلى ذلك، قيمة معامل التحديد التي تساوي إلى R^2 0.48= وهذا يعني أن إجراءات التدقيق الخارجي تفسر 48% من التغيرات التي تحدث في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والباقي راجع إلى عوامل أخرى.

اختبار معنوية المعاملات الانحدار B_0، B_1.

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من 0.05 المقابلة لقيمة 'T' المحسوبة فإن معامل الانحدار معنوي.

بالرجوع إلى الجدول أعلاه نجد:

بالنسبة لاختبار معنوية B: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل الثابت معنوي.

بالنسبة لاختبار معنوية B_1: قيمة احتمال الخطأ Sig تساوي 0.000 وهي أصغر من 0.05 إذن المعامل B_1 معنوي وهذا يعني أن زيادة وحدة واحدة في معايير العمل الميداني للمدقق الخارجي يودي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بقيمة 0.62.

ومنه النموذج الرياضي هو:

الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية = 0.927 + 0.622 (معايير العمل الميداني)

الاستنتاج: نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 أي يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير العمل الميداني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05؛

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية والتي قمنا من خلالها تحليل أسئلة الاستبيان الذي تم تقديمه لعينة من مجتمع الدراسة، المكونة من أكاديميين ومهنيين في المالية والمحاسبة، وذلك من أجل جمع الآراء والبيانات الخاصة بدراسة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد قمنا بتحليل بيانات هذه الدراسة باستعمال برنامج "spss".

ومن خلال تحليلنا لنتائج الاستبيان توصلنا إلى أن كل فرضيات الدراسة صحيحة (محققة)، بمعنى رفض الفرضية الصفرية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1، وبالتالي فإن كل من إجراءات التدقيق الخارجي وكفاءة المدقق الخارجي ومعايير العمل الميداني تساهم إلى حد كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

خاتمة:

للمراجعة الخارجية دور كبير في فحص ورقابة البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والتأكد من خلوها من أي تلاعبات وتحريفات التي يمكن أن يقوم بها معدو القوائم المالية، باعتبارها الأداة الرئيسية التي تعطي رأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية في السجلات المالية لتلك المؤسسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة الإشكالية الرئيسة للبحث والتي تدور حول مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية، وللإجابة عن هذا التساؤل قسمنا الدراسة إلى فصلين الأول والثاني تناولنا فيه الجانب النظري للموضوع أما الفصل الثالث فقمنا بدراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين والمهنيين وأساتذة أكاديميين بولاية المسيلة

وبعد التحليل الإحصائي والاستدلالي المطلوب واختبار الفرضيات وما تم عرضه في الدراسة توصلنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

اختبار الفرضيات:

انطلاقا من الجانب النظري والدراسة الميدانية وبعد اختبار الفرضيات توصلنا إلى مايلي:

- إن حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية عامل أساسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية؛
- إن من دوافع لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية هو لتحسين الأداء المالي للمؤسسة للحفاظ على مصالحها الشخصية؛
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية يتم فيها تحويل الأرقام المحاسبية لغرض تحسين الوضعية المالية للمؤسسة؛
- من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي؛
- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية التي بدورها تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- توجد علاقة بين إدراك المدققين الخارجيين لطبيعة المحاسبة الإبداعية وفعالية التدقيق الخارجي؛
- يوجد أثر لمعايير العمل الميداني للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- كفاءة المدقق الخارجي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تحد إجراءات المدقق الخارجي من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- العمل الميداني للمدقق الخارجي يساهم بشكل فعال للحد من المحاسبة الإبداعية.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا للموضوع، والدراسة الميدانية التي أجريت على مكاتب المحاسبة توصلنا عدة نتائج أهمها:

–المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من العمليات والممارسات الحديثة والمبتكرة والمعقدة التي يقوم بها المحاسب المتميز مستغلا معرفته بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة البيانات المالية والتلاعب بها بقصد تحقيق أهداف معينة.

–يوجد دافعان لممارسة المحاسبة الإبداعية، الأول دافع انتهازي غير أخلاقي لتحقيق منافع ذاتية على حساب الأطراف الأخرى، ودافع كفاءة المنشأة للتأثير على مستخدمي القوائم المالية وتحقيق التوازن بين العائد ودرجة المخاطر بهدف ضمان استمرارية المؤسسة.

–من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق، وتحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية.

–تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات غير اخلاقية.

–لا تنحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة مالية معينة بل تمارس في مختلف القوائم المالية.

–تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية ومن أهم وسائل فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية والمالية والدفاتر الخاصة بالمؤسسة.

–يتمثل الدور الأساسي للمراجع الخارجي في التحقق الحيادي الموضوعي عن صدق وسلامة القوائم المالية من أي تلاعبات.

–يساهم المراجع الخارجي في التأكد من صحة تسجيل الأحداث والمعاملات في الدفاتر المحاسبية التي تخص مختلف القوائم المالية (الميزانية المالية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة.)

–لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول آراء المحاسبيين باختلاف مؤهلهم العلمي وظيفتهم وخبرتهم في مساهمة المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية.

توصيات الدراسة:

–نوصي باستخدام الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مراجعة القوائم المالية.

–نوصي بإصدار عقوبات صارمة لحالات التلاعب والتحريف في القوائم المالية.

–نوصي بزيادة الحرص و الاهتمام بتدريب وتأهيل وتطوير مهارات المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة.

–نوصي بضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الاكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

آفاق الدراسة:

- دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة اللإبداعية؛
- أثر أخلاقيات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور الرقابة الداخلية في الحد من التلاعب بالتقارير المالية؛
- دور التدقيق الخارجي في اكتشاف التلاعبات المحاسبية؛
- دور المدقق الداخلي في إكتشاف التلاعبات المحاسبية.

قائمة المصادر والمراجع:

أولا الكتب:

-1أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، ط1، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2010

-2أحمد حلمي جمعة ،المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث ،الكتاب الأول ،دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ،عمان الأردن، 2009.

-3أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 .

-4أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر 1995

-5ابراهيم الاعمش ، أسس المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991

-6اقاسم عمر ، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر،،دار الكتاب العربي للطباعة ،النشر والترجمة، الجزائر ،2016.

-7برهان محمد ، أنظمة المعلومات الإدارية ، جامعة القدس المفتوحة ، الطبعة الأولى1995 ..

-8خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية، دار وائل، عمان، 1993

-9جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

-10حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة. الأردن،1999 الطبعة الاولى.

-11د. خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،1999

-12محمد الشهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان لمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004

-13هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة3 ،2006

-14محمد سمير الصبان: نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003

-15محمود السيد الناغي، الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر،1976

ثانيا: البحوث والمطبوعات الجامعية:

-16أبو حشيش خليل، دور المعلومات المحاسبية المنشورة في التنبؤ بأسعار الآسهم في بورصة الآوراق المالية في المملكة الآردنية الهاشمية دراسة تطبيقية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثامن 2003 م،

-17أبوزيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، ط 1، دار وائل، عمان، 2015 ،

-18طارق عبد العال: حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ،2008.

-19بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير في علوم التسيير تخصص نقود وماليه، جامعة الجزائر، 2002/2001.

-20خلايفية ريحانة دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة تخصص تدقيق محاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر،(2015/2014.

-21زيتوني إبراهيم، الرقابة الداخلية و التدقيق المحاسبي للاستثمارات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ،معهد علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2006.

-22غسان المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية، ط 2، دار الميسرة، عمان، 2009 .

-23زينب زديرة، "دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسساتية فعالة للحد من استخدام الأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، ،2014.

-24معاذ بوعروج، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، مذكرة لنيل شهادة الماستر، العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016،.

-25سامر دوارة: اثر جودة المراجعة الخارجية عمى هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، ،2014.

-26ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية "مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط ،الأردن،2009.

27وسام العناق، وردة رملي، " دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة, باتنة "، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص العلوم المالية و المحاسبة ، جامعة المسيلة، ،2019.

-28هاني محمد الأشقر،" إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومد ى تأثر العلاقة بحجم الشركة"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

-29ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، مذكرة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ،2011.

-30قبال زينب، ديفني حياة، "دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة عينة لمدققي الحسابات لولاية أدرار"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، ،2016-2015.

-31ليندا حسن نمر الحلبي،"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية "مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة الشرق الأوسط ،الأردن،2009.

ثالثا: المجلات العلمية:

-32حسنين طارق محمد، وآخرون،" دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد60، 2003.

-33حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي،"أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد ، 27جامعة إسراء ،.2011

-34طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن 2010.

-35عماد الأغا،" المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال مجلة إلكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية الأردن، العدد 2، 2012/2011.

-36رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 العدد الثاني 2010.

رابعا : الملتقيات والمنشورات والمؤتمرات

-37عبد العالي محمدي، مداخلة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري ، الملتقى الوطني لمحافظ الحسابات وتكييفه مع النظام المحاسبي والمالي جامعة محمد خيضر بسكرة، يوم 06 / 07 ماي2012.

خامسا: القوانين والمراسيم

-38الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002 ، الجزائر، 04 فيفري 2016.

-39المرسوم التنفيذي 30/11 المؤرخ في 2011/11/27 ، يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ج ر، عدد 07، مؤرخة في 02/01 /2011.

الملحق 01:

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,781	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,630	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,623	5

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,801	10

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,810	25

Correlations

		M1	q1	q2	q3	q4	q5
M1	Pearson Correlation	1	,628**	,766**	,656**	,725**	,518**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,001
	N	35	35	35	35	35	35
q1	Pearson Correlation	,628**	1	,501**	,060	,241	,182
	Sig. (2-tailed)	,000		,002	,734	,162	,295
	N	35	35	35	35	35	35
q2	Pearson Correlation	,766**	,501**	1	,355*	,580**	,029
	Sig. (2-tailed)	,000	,002		,037	,000	,870
	N	35	35	35	35	35	35
q3	Pearson Correlation	,656**	,060	,355*	1	,441**	,354*
	Sig. (2-tailed)	,000	,734	,037		,008	,037
	N	35	35	35	35	35	35
q4	Pearson Correlation	,725**	,241	,580**	,441**	1	,190
	Sig. (2-tailed)	,000	,162	,000	,008		,276
	N	35	35	35	35	35	35
q5	Pearson Correlation	,518**	,182	,029	,354*	,190	1
	Sig. (2-tailed)	,001	,295	,870	,037	,276	
	N	35	35	35	35	35	35

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

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

Correlations

		M2	q6	q7	q8	q9	q10
M2	Pearson Correlation	1	,359*	,728**	,569**	,317	,617**
	Sig. (2-tailed)		,034	,000	,000	,063	,000
	N	35	35	35	35	35	35
q6	Pearson Correlation	,359*	1	-,121	,338*	-,412*	-,070
	Sig. (2-tailed)	,034		,488	,047	,014	,688
	N	35	35	35	35	35	35
q7	Pearson Correlation	,728**	-,121	1	,193	,462**	,450**
	Sig. (2-tailed)	,000	,488		,267	,005	,007
	N	35	35	35	35	35	35
q8	Pearson Correlation	,569**	,338*	,193	1	-,299	,327
	Sig. (2-tailed)	,000	,047	,267		,081	,055
	N	35	35	35	35	35	35
q9	Pearson Correlation	,317	-,412*	,462**	-,299	1	,032
	Sig. (2-tailed)	,063	,014	,005	,081		,854
	N	35	35	35	35	35	35
q10	Pearson Correlation	,617**	-,070	,450**	,327	,032	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,688	,007	,055	,854	
	N	35	35	35	35	35	35

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

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

Correlations

		M3	q11	q12	q13	q14	q15
M3	Pearson Correlation	1	,366*	,697**	,376*	,482**	,589**
	Sig. (2-tailed)		,030	,000	,026	,003	,000
	N	35	35	35	35	35	35
q11	Pearson Correlation	,366*	1	,165	-,204	,251	-,126
	Sig. (2-tailed)	,030		,344	,239	,145	,469
	N	35	35	35	35	35	35
q12	Pearson Correlation	,697**	,165	1	,032	,062	,232
	Sig. (2-tailed)	,000	,344		,855	,724	,180
	N	35	35	35	35	35	35
q13	Pearson Correlation	,376*	-,204	,032	1	-,025	,281
	Sig. (2-tailed)	,026	,239	,855		,885	,102
	N	35	35	35	35	35	35
q14	Pearson Correlation	,482**	,251	,062	-,025	1	,062
	Sig. (2-tailed)	,003	,145	,724	,885		,725
	N	35	35	35	35	35	35
q15	Pearson Correlation	,589**	-,126	,232	,281	,062	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,469	,180	,102	,725	
	N	35	35	35	35	35	35

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

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

Correlations

		M4	q16	q17	q18	q19	q20	q21	q22	q23	q24	q25
M4	Pearson Correlation	1	,323	,578**	,501**	,636**	,768**	,621**	,353*	,739**	,478**	,613**
	Sig. (2-tailed)		,058	,000	,002	,000	,000	,000	,037	,000	,004	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q16	Pearson Correlation	,323	1	,099	,324	,070	,278	,068	-,175	,187	-,154	,058
	Sig. (2-tailed)	,058		,573	,058	,688	,106	,700	,315	,281	,376	,740
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q17	Pearson Correlation	,578**	,099	1	,142	,153	,517**	,240	,243	,263	,005	,384*
	Sig. (2-tailed)	,000	,573		,417	,380	,001	,164	,160	,127	,977	,023
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q18	Pearson Correlation	,501**	,324	,142	1	,332	,291	,058	,103	,191	,250	,206
	Sig. (2-tailed)	,002	,058	,417		,051	,089	,742	,556	,272	,147	,235
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q19	Pearson Correlation	,636**	,070	,153	,332	1	,405*	,429*	-,017	,523**	,334*	,407*
	Sig. (2-tailed)	,000	,688	,380	,051		,016	,010	,925	,001	,050	,015
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q20	Pearson Correlation	,768**	,278	,517**	,291	,405*	1	,401*	,160	,561**	,198	,435**
	Sig. (2-tailed)	,000	,106	,001	,089	,016		,017	,359	,000	,255	,009
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q21	Pearson Correlation	,621**	,068	,240	,058	,429*	,401*	1	,173	,431**	,328	,320
	Sig. (2-tailed)	,000	,700	,164	,742	,010	,017		,320	,010	,055	,061
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q22	Pearson Correlation	,353*	-,175	,243	,103	-,017	,160	,173	1	,321	,251	,014
	Sig. (2-tailed)	,037	,315	,160	,556	,925	,359	,320		,060	,145	,937
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

q23	Pearson Correlation	,739**	,187	,263	,191	,523**	,561**	,431**	,321	1	,514**	,287
	Sig. (2-tailed)	,000	,281	,127	,272	,001	,000	,010	,060		,002	,095
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q24	Pearson Correlation	,478**	-,154	,005	,250	,334*	,198	,328	,251	,514**	1	,201
	Sig. (2-tailed)	,004	,376	,977	,147	,050	,255	,055	,145	,002		,247
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
q25	Pearson Correlation	,613**	,058	,384*	,206	,407*	,435**	,320	,014	,287	,201	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,740	,023	,235	,015	,009	,061	,937	,095	,247	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

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

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

Correlations

		M	M1	M2	M3	M4
M	Pearson Correlation	1	,814**	,616**	,696**	,569**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35
M1	Pearson Correlation	,814**	1	,394*	,363*	,282
	Sig. (2-tailed)	,000		,019	,032	,101
	N	35	35	35	35	35
M2	Pearson Correlation	,616**	,394*	1	,574**	-,074
	Sig. (2-tailed)	,000	,019		,000	,674
	N	35	35	35	35	35
M3	Pearson Correlation	,696**	,363*	,574**	1	,177
	Sig. (2-tailed)	,000	,032	,000		,310
	N	35	35	35	35	35
M4	Pearson Correlation	,569**	,282	-,074	,177	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,101	,674	,310	
	N	35	35	35	35	35

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

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

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
M	,099	35	,200*	,961	35	,250

a. Lilliefors Significance Correction

*. This is a lower bound of the true significance.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,814[a]	,663	,653	,40943

a. Predictors: (Constant), M

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	10,875	1	10,875	64,874	,000[a]
	Residual	5,532	33	,168		
	Total	16,407	34			

a. Predictors: (Constant), M

b. Dependent Variable: M1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1,339	,439		-3,049	,005
	M	1,568	,195	,814	8,054	,000

a. Dependent Variable: M1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,616[a]	,379	,360	,34058

a. Predictors: (Constant), M

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,339	1	2,339	20,166	,000[a]
	Residual	3,828	33	,116		
	Total	6,167	34			

a. Predictors: (Constant), M

b. Dependent Variable: M2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,306	,365		,837	,409
	M	,727	,162	,616	4,491	,000

a. Dependent Variable: M2

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,696[a]	,485	,469	,29428

a. Predictors: (Constant), M

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,690	1	2,690	31,059	,000[a]
	Residual	2,858	33	,087		
	Total	5,547	34			

a. Predictors: (Constant), M

b. Dependent Variable: M3

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,354	,316		1,122	,270
	M	,780	,140	,696	5,573	,000

a. Dependent Variable: M3

الملحق02:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف – المسيلة

كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

استمارة استبيان حول موضوع

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين.

في إطار القيام بدراسة ميدانية لنيل شهادة ماستر أكاديمي علوم مالية ومحاسبة تخصص **تدقيق ومراقبة التسيير** نتقدم لسيادتكم بهذا الاستبيان، حيث نرجو منكم المساعدة في إتمام هذا العمل العلمي من خلال الإجابة الواضحة والدقيقة على الاستمارة الموضوعة بين أيديكم، بغية إنجاز هذا العمل بصورة جدية.

كما نتعهد ونضمن لكم سرية المعلومات المقدمة وبأنها لن تستخدم إلا في إطار هذه الدراسة.

شكرا جزيلا على تعاونكم.

إعداد الطلبة:

لكحل عبد الباسط

بن صوشة نهاد

إشراف الدكتور:

ياسين نذير

السنة الجامعية: 2021/2020

المحورالأول: المعلومات الشخصية.

1-الوظيفة الممارسة:

خبير حسابات ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب ☐ أكاديمي في المحاسبة ☐

غير ذلك أذكرها.....

2- سنوات الخبرة:

أقل من05 سنوات ☐ من05 إلى10 سنوات ☐ من10إلى 20سنة ☐ أكثر من 20سنة ☐

3-المؤهل الأكاديمي:

بكالوريا ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات عليا ☐ شهادةأخرى ☐

أذكرها.....

المحورالثاني: التدقيق الخارجي

1- إجراءات التدقيق الخارجي

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1-يقوم المدقق بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.					
2-يراقب المدقق كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.					
3-يراقب المدقق ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات البنكية.					
4-يطالب المدقق بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.					
5-يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.					

2- كفاءة المدقق الخارجي:

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1-يملك المدقق الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.					
2-يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.					
3-يحرص المدقق الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته.					
4-يحترم المدقق الخارجي القانون ويتوقع اكتشاف أفعال بواسطة القانون والمهنة.					
5-توفر المدقق على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات الدالة على الغش والتدليس.					

3- معايير العمل الميداني:

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1- توفر لكم كافة الإمكانيات من قبل المؤسسة للقيام بعملك.					
-2تعتبرون مشاهدة للأصول الملموسة دليل على وجودها فعلا .					
-3القيام بالتنسيق مع طاقم العمل داخل المؤسسة.					
-4تجمعون أدلة اثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه.					
-5تحددون الانحرافات المادية للعناصر التي تقومون بتدقيقها.					

المحور الثالث: ما مدى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1- تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار على المدى الطويل.					
-2أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتعامل بفواتير شراء وهمية.					
-3تقوم المؤسسة بنقل الارادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة .					
-4تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.					
-5تبالغ المؤسسة بالتقليل في تقييم المخزون.					
-6المؤسسة تقوم بإدراج بعض الارادات أو المصاريف الوهمية لغرض تقليل الخسائر.					
-7كلما ازداد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية أكبر.					
-8تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.					
-9تكشف المؤسسة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.					
-10تغير المؤسسة طريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة.					

الملحق 03:

قائمة الأساتذة المحكمين

الأستاذ	الجامعة
د. عبدالباسط مداح	جامعة الجزائر 3
د. رضا بهياني	جامعة البويرة
د. بن صوشة يزيد	جامعة المسيلة
د. ياسين نذير	جامعة المسيلة
د. طويرات رابح	جامعة المسيلة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية و المحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: لكحل عبد الباسط المولود(ة) بتاريخ: 1997/04/25 ب: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200357664 الصادرة بتاريخ: 2016/04/25 عن: المسيلة

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية و محاسبة تخصص: تدقيق و مراقبة التسيير خلال السنة الجامعية 2020/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من المحنيين والأكاديميين

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 12/06/2021

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: .....

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: بلال مروشة حماد ..... المولود(ة) بتاريخ: 1997/06/23 ب: المسيلة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200332784 الصادرة بتاريخ: 2016/03/24 عن: أمن دائرة المسيلة .....

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية: 2020/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: حوكمة الشركات في الجزائر من خلال دراسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة: عينة من الشركات الجزائرية .....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/14

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف المؤسسات الجزائرية ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين والمهنيين وأساتذة أكاديميين بولاية المسيلة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن المدقق الخارجي يساهم إلى حد كبير وذلك باجراءات التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات والشركات .

كما توصلت النتائج إلى أن كفاءة المدقق ومعايير العمل الميداني تحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية التي إزدادت وبشكل ملحوظ في المؤسسات والشركات الجزائرية بصفة عامة.

كما توصلنا وقدمنا مجموعة من التوصيات منها ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الاكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، تدقيق خارجي، محافظ حسابات.

Study summary

This study aims to identify the extent of contribution of external audit ،In reducing creative accounting practices in various Algerian institutions To achieve the objectives of the study, we conducted a field study of a sample Consisting of governor of the account , accountants experts, professionals, and academic professors in M'sila.

The study reached a number of results, the most important of which are: The external auditor contributes to a large extent through the audit procedures in limiting the creative accounting practices in institutions and companies Also.

The results concluded that the auditor's efficiency and fieldwork standards limit the phenomenon of creative accounting, which has increased significantly in Algerian institutions and companies in general Finally, we have made a set of recommendations.

including the need to pay attention to the issue of the practice of creative accounting by academic researchers and Algerian economic institutions from their negative side and to Take care to combat and discovery these.

practices key words: Creative Accounting, External Audit, governor of the account.