

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

العنوان:

دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة, باتنة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تحت إشراف الأستاذة:

- مارية علي صوشة

من إعداد الطالبتين:

- وسام العناق

- وردة رملي

أعضاء لجنة المناقشة:

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الجامعة | الصفة |
|----------------|----------------|---------------|--------------|
| محاد عريوة | أستاذ محاضر أ | جامعة المسيلة | رئيسا |
| مارية علي صوشة | أستاذ محاضر ب | جامعة المسيلة | مشرفا ومقررا |
| رابح طويرات | أستاذ محاضر ب | جامعة المسيلة | مناقشا |

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَاللَّهُمَّ صَلِّ عَلَى مُحَمَّدٍ وَعَلَى آلِ مُحَمَّدٍ

وَعَلَى آبَائِهِمُ الطَّيِّبِينَ الطَّاهِرِينَ

صَلِّ عَلَى مُحَمَّدٍ وَعَلَى آلِ مُحَمَّدٍ

الإهداء

قال عز وجل: "قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

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

الجنة إلا برويتك

الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة و نصح الأمة إلى نبي الرحمة و نور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى بلدي الحبيب الجزائر

قال عز وجل: " و قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا

تتهربا وقل لهما قولا كريما و اخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" سبحانك اللهم وبحمدك

أشهد أن لا إله إلا أنت أستغفرك وأتوب إليك

إلى الذي بعثت الكلمات في وصفه وعجز اللسان في ذكر مآثره إلى سندي وقدوتي وعوني إلى ذلك اللينوع الذي اغترفت منه

الحنان إلى الذي يعجز القلم واللسان على خطه في كلمات إلى من جعل نفسه شمعة تحترق من أجل أن ينير دربي إليك أبي الغالي.

إلى نور العيون ورمش الجفون والسر المكنون والحب المجنون في القلب المفتون والعقل الموزون والصدر الحنون إلى البلسم الشافي

والقلب الدافئ والحنان الكافي إلى من نذرت عمرها في أداء رسالة صنعتها من أوراق الصبر وطرزتها في ظلام الدهر أومي

الغالية أمد الله في عمرها بالصالحات.

إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندونني ويتنازلون عن حقوقهم لإرضائي والعيش في هناء أخواتي أحبكم حبا لو مر على أرض

قاحلة لتفجرت منها ينابيع المحبة.

إلى البراعم الصغار ورمز البراءة حبايب قلبي " محمد أنس، محمد يزن، محمد ياسر، رهف، محمد قصي، رفيف، محمد قيس، ميس

الريم"

إلى من رافقوني في مشواري الدراسي (رقيقة دربي فرحتي "وردة" التي شاركتني في إنجاز هذا العمل وأجمل اللحظات وأحزنها

حفظها الله لي، " حدة " هدى"، "ميادة"، "رفيدة"، حلومة، كنوز، حكومة، حنين، منال، شهرزاد، ليندة)

إلى كل هؤلاء و هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

العناق وسام " وسام التميز"

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم: يقول المولى عز وجل
"إنما يخشى الله من عباده العلماء"

وحديث حبيبنا المصطفى " من خرج في طلب العلم كان في سبيل الله حتى يرجع"

الحمد لله الذي تتم بنعمته الصالحات، الحمد لله رب الأرض والسموات، الحمد لله الكبير المتعال صاحب العزة والكمال، والنعم والأفضال والقدرة والجلال والعظمة والجمال، المنزه عن النقص والزوال، الحمد لله سبحانه خير من سئل وأفضل من أعطى وأعظم من غفر وأعدل من حكم وأوفى من وعد، والصلاة والسلام على رسوله الكريم حبيبنا المصطفى خير الأنام.

أهدي عملي المتواضع إلى:

بلدي المليون ونصف مليون شهيد

إلى نبع الحنان أمي الحبيبة أهديك قطرة من الخليج وكلمات حب من قلبي البهيج يا من كنتي سندي في كل أيامي، يا من تحملين جواز سفري إلى الجنة حفظك الله وأطال في عمرك.

إلى من غرس في حب العلم والمعرفة وطعم الحياة، إلى من علمني حب الخير والكرامة إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من أحمل إسمه بكل افتخار، من علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز حفظه الله وأطال الله في عمره.

إلى نفسي ثم نفسي ثم نفسي بارك الله فيا وأسعدني

إلى من شاركوني حزن أمي إلى من هم أعلى من روحي إلى من بهم سعدت دنياي: **أخواني وأخواتي الكرام** وإلى البراعم الصغار (مرام، فرح، عادل، رزان، ملاك، مريم، قصي، معتز، نور اليقين، صلاح الدين، رائد)

إلى سندي في حياتي، إلى من شجعني ودعمني، وكان في عوني، زوجي إلياس وقرة عيني حفظه الله لي.

إلى وسام الغالية، رفيقة دربي في أفراحي وأحزاني من تجانست دموع أفراحنا وأحزاننا مع بعض إلى من تشاركنا المرح وأبدعنا في جولاتنا.

إلى أختي التي لم تدها أي حدة حبيبتني، إلى من شاركوني لحظات حياتي حبيبات قلبي ورفيقات دربي، من رسموا البسمة على وجهي من جمعتني بهم الجامعة وعشنا أروع اللحظات (هدى، تفاحتي، كنوزتي، حكيمة، أحلام، حنين، شهرزاد، منال، مباركة، بسمة،

فاطمة، روفيدة، الحاجة، نورة، نور، ليندة، عفاف،)

إلى كل من أحبه قلبي، ونسيه قلبي سهوا.

مسك الحتام تحية الاسلام فالسلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

رملي وردة (بيسان، كنان)

سائلا واحترافا دا ٢٢٢٢ ع ٢٢٢٢

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على أشرف الأنبياء والمرسلين محمد بن عبد الله وعلى آله وصحبه
أجمعين، نحمده حمدا كثيرا ونشكره على توفيقه لنا و تقديرنا على إتمام هذا العمل المتواضع.

ونرجو حسن الختام وحسن الجزاء

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر و عظيم الامتنان وخالص الدعاء إلى كل من له الفضل بعد الله تعالى في
إتمام هذا البحث

ونخص بالذكر الأستاذة **مارية علي صوشة** على تفضلها بالإشراف على البحث

وكذا الدكتور **إسماعيل السبتي**

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لجميع الأساتذة كل باسمه ومكانته الرفيعة الذين لم يدخلوا علينا بنصائحهم

السديدة ومساهماتهم بالرأي لإنجاز وإتمام هذا البحث

" الأستاذة **رزقات بوبكر، الدكتور سعودي بلقاسم، الأستاذ أحمد حميدي** "

كل تقديرنا و عرفاننا كذلك لإدارة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة.

فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|---|--|
| | إهداء |
| | شكر وعرافان |
| | فهرس المحتويات |
| | قائمة الجداول |
| | قائمة الأشكال |
| أ - د | مقدمة |
| الفصل الأول: المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات | |
| 6 | تمهيد |
| 7 | المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية |
| 7 | المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية |
| 8 | المطلب الثاني: أشكال و دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية |
| 9 | المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية |
| 14 | المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات |
| 14 | المطلب الأول: محافظ الحسابات في الجزائر |
| 16 | المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات |
| 17 | المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات |
| 19 | المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 19 | المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية |
| 19 | المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 25 | المطلب الثالث: تعزيز أداء محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 27 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة, باتنة | |
| 29 | تمهيد |
| 30 | المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان |
| 30 | المطلب الأول: منهجية إعداد الاستبيان |

مقدمة

| | |
|----|---|
| 30 | المطلب الثاني: هيكل الاستبيان و مجتمع وعينة الدراسة |
| 32 | المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات |
| 36 | المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة |
| 37 | المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة |
| 37 | المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية |
| 39 | المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بالتزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 41 | المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بالإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 43 | المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة |
| 49 | خلاصة الفصل |
| 51 | خاتمة |
| 54 | قائمة المراجع |
| 57 | الملاحق |
| | الملخص |

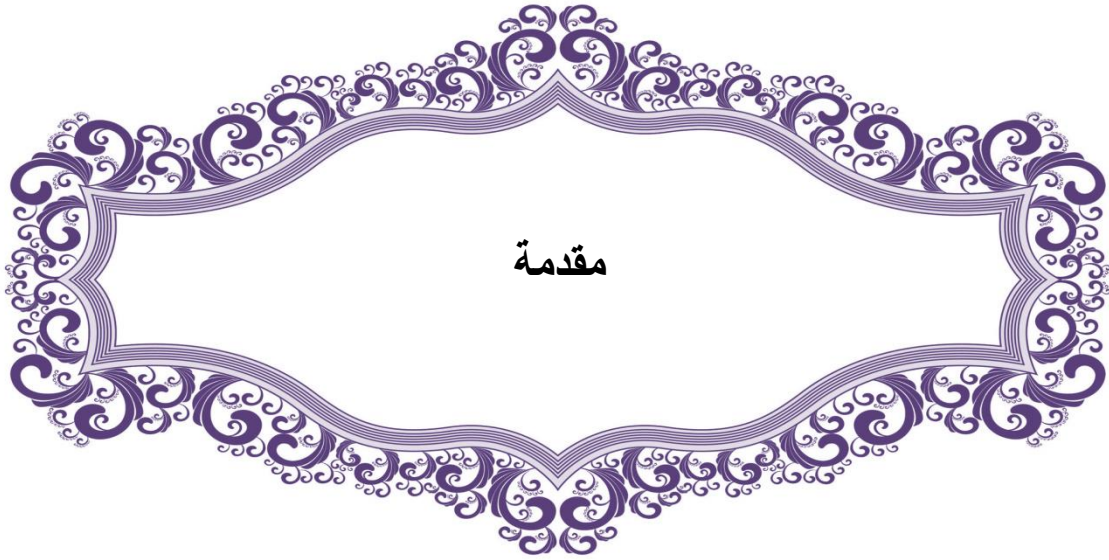
مقدمة

قائمة الجداول

| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|-------|---|--------|
| 1 | محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور و نسبتها المئوية | 30 |
| 2 | درجات مقياس لكاريت المستعمل والمتوسط المرجح. | 31 |
| 3 | توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة. | 32 |
| 4 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | 33 |
| 5 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مستوى الوظيفة | 34 |
| 6 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة | 35 |
| 7 | معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان | 36 |
| 8 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية | 37 |
| 9 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 39 |
| 10 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 41 |
| 11 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أساليب المحاسبة الإبداعية | 44 |
| 12 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه | 45 |
| 13 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور إجراءات محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 47 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | الرقم |
|--------|---|-------|
| 31 | نسب محاور الاستبيان | 1 |
| 33 | توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | 2 |
| 34 | توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة | 3 |
| 35 | توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة | 4 |
| 38 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية | 5 |
| 40 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور مهام محافظ الحسابات | 6 |
| 42 | المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 7 |
| 44 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أساليب المحاسبة الإبداعية | 8 |
| 46 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه | 9 |
| 48 | الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور إجراءات محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 10 |



تسعى المنظمات الدولية المعنية بالرقابة والتدقيق إلى الحد من الممارسات الاحتياطية من خلال تبنيها إصدار المعايير الدولية باستمرار لتفادي نقاط الضعف في المعايير السابقة، والتي يلجأ لها بعض المحاسبين لممارسة الاحتياطي عند إعداد حساباتهم، الأمر الذي أدى بالدولة الجزائرية مثلها مثل بقية الدول إلى تكيف محاسبتها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، فالمحاسبة هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والمعايير والنظريات وفي نفس الوقت هي فن التزام بالقوانين المحلية والدولية، إلا أنه في الآونة الأخيرة ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية مما أدى إلى وجود تلاعب واحتياطي في القوائم المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض تحسين الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، أو بدافع التهرب الضريبي وتحقيق مكاسب شخصية على حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة.

أدى ظهور المحاسبة الإبداعية إلى وجود ثغرات في القوائم المالية مما ينتج عنها معلومات غير صادقة ولا تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة، مما أدى إلى زيادة مسؤولية محافظ الحسابات للكشف عن هذه التلاعبات، حيث يعمل هذا الأخير على تطبيق مجموعة من الإجراءات والاختبارات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وعلى هذا الأساس نطرح الإشكالية التالية:

أولاً: الإشكالية

ما هو دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وعليه يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية؟
- هل يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ثانياً: الفرضيات

وللإجابة عن الأسئلة الفرعية ارتأينا تبني الفرضيات التالية:

- لا تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.
- يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: أهداف الدراسة

- إن الهدف من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة منا لإظهار عدة جوانب:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وتوضيح دوافع استخدامها.
 - إظهار أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة بالشركات.
 - بيان دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات الإبداعية.

رابعا: أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة في كون أن الموضوع المتناول موضوعا محاسبيا معاصرا، وهو محاولة للإجابة عن بعض الأسئلة في مجال المحاسبة الإبداعية، و بيان الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في كشف الاحتيال والتلاعبات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خامسا: دوافع اختيار الموضوع

- دوافع ذاتية: - الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع.
- حب الاطلاع والبحث في هذا الموضوع، بما أنه داخل في تخصصنا.
- إدراكنا بأن دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نافعا علما وعملا فأردنا البحث أكثر في هذا المجال.
- دوافع موضوعية: - حداثة الموضوع.
- ازدياد حالات التلاعب والاحتيال في القوائم المالية.

سادسا: حدود وأدوات الدراسة

- أ - حدود مكانية: مكاتب محافظي الحسابات لولاية المسيلة وبياتنة.
- ب - حدود زمنية: خلال شهر أفريل وماي 2019.
- أدوات الدراسة: اعتمدنا في هذه الدراسة على الكتب، الجرائد الرسمية، أطروحات الدكتوراه، رسائل الماجستير والمجلات.....الخ.

سابعا: منهج الدراسة

اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة هذا الموضوع ولأجل الإجابة عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بهذا البحث وطبيعته، حيث تم استخدام استبيان موجه لمحافظي الحسابات، من أجل استقصاء آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

ثامنا: الدراسات السابقة

دراسة فداوي أمينة 2014: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى الدور الذي تلعبه إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة كركائز من ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية. ومن النتائج المتوصل إليها اعتبار المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين و المعايير المحاسبية بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين، المبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها.

دراسة محمد حمود أحمد صالح السياغي 2018: دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في الحد منها، وتوضيح أهمية أساليب الرقابة الحديثة لتقليل المخاطر ومدى موثوقية المعلومات المحاسبية.

ومن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أنه توجد علاقة إيجابية بين استخدام لجنة المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن استخدام الحوكمة يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أوجه التشابه والاختلاف:

| الدراسة | أوجه التشابه | أوجه الاختلاف |
|---|--|--|
| دراسة فداوي أمينة 2014 دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | تتشابه مع دراستنا في تناولها مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية من حيث التعريف والدوافع. | تختلف مع دراستنا في كونها لم تركز على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. |
| دراسة محمد حمود أحمد صالح السياغي 2018 دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر. | تتشابه مع دراستنا في تناولها مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها ودوافع استخدامها. | تختلف مع دراستنا في كونها ركزت على دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. |

تاسعا: صعوبات الدراسة

- قلة المراجع.
- تحفظ بعض المحافظين عن الإجابة عن الاستمارة الموزعة.

عاشرا: تقسيمات الدراسة

يهدف الإلمام بجميع جوانب الموضوع وللإجابة على الإشكالية المطروحة ولكي نتحقق من الفرضيات، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين وهما كالآتي:

الفصل الأول: تطرقنا فيه إلى المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية و دوافع استخدامها و الأساليب المستخدمة، أما المبحث الثاني فتضمن أساسيات حول محافظ الحسابات وذلك بالتعرض إلى تعريف محافظ الحسابات و إبراز حقوقه وواجباته وكذا مسؤولياته بينما المبحث الثالث عالج مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تضمن مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية و الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية وإجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان، وتضمن منهجية إعداد الاستبيان، هيكل الاستبيان ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وعرض ثبات أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، بينما المبحث الثاني عالج تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.



الفصل الأول

المحاسبة الإبداعية

ومحافظ الحسابات

تمهيد

نظرا للظروف التي شهدها عالم الأعمال من فضائح مالية و انهيارات لبعض المؤسسات بسبب الفساد الإداري وانعدام الشفافية في البيانات المالية، لجأت الشركات إلى تجميل القوائم المالية الخاصة بها سعيا منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها، وذلك إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية مستغلة بذلك استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مما ينعكس سلبا على مصداقية تلك القوائم وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في فحص القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها، فعند التزام هذا الأخير بتنفيذ مهامه وتمتعه بالاستقلالية والنزاهة والأمانة سيؤدي إلى استمرارية نشاط الشركة والنجاح في تحقيق أهدافها.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
- المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات
- المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

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.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب نذكر منها:

- المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية هي: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية كما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها"¹.

- "هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات غير صحيحة ومضللة"².

- المحاسبة الإبداعية هي: "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات و ممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء خطوة باتجاه إدارة الأرباح"³.

ومن خلال ما سبق توصلت الطالبتان إلى التعريف الآتي:

"المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب في القيم المالية من أجل تحسين صورة المؤسسة من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية".

وتتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية فيما يلي⁴:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الفعلية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية عامة وشائعة؛

¹ قاسم محمد عبد الله البعاج، "المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة"، مجلة المثى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 10، جامعة القادسية، 2014، ص 18.

² سنوسي كوثر، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص 10.

³ أحمد شوقي اسماعيل، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، مؤسسة طيبة، القاهرة، الطبعة الأولى، 2017، ص 95.

⁴ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة عنابة، 2014، ص ص 125-126.

- ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية؛
- ممارسو المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون به؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛

المطلب الثاني: أشكال ودوافع المحاسبة الإبداعية:

أولا: أشكال المحاسبة الإبداعية

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

المحاسبة النفعية¹: 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 الدخل²: Management Earning هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

تلطيف صورة الدخل: Income Smoothing 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 الإبداعية: Creative 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.

¹ خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015، ص 41.

² بوعروج معاذ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، ص 50 .

ثانيا: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

تتخصر دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية فيما يلي¹:

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك؛
- التلاعب الضريبي: وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جيدة أمام مجلس الإدارة؛
- لغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة لمؤشرات ومعايير مالية؛

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية). وفيما يلي توضيح لها:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

إن أهم الأساليب والطرق المستخدمة في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية هي²:

- 1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
- 2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- 3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة

¹ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، " دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، 2010، ص ص 88-89.

² تناضم شعلان جبار، " أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية "، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 32، 2015، ص 244.

الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

4- نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة، من المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

5- نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم اهتلاها على مدى طويل الأجل، في الوقت التي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

6- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة بها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي .

تعتبر الميزانية التي يطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي، من القوائم المالية الهامة التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو القوائم المالية في أعمالهم، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي¹:

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

2-الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، بالإضافة إلى العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الإهلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص أو العكس، ويتم كذلك التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول لهدف التأثير على مصاريف الإهلاك والقيم التي تدرج فيه.

3-الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى استثمارات طويلة الأجل عندما تنخفض أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

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

5-الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.

6- الاستثمارات طويلة الأجل: وتتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص ص 43-40.

7- **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

8- **المطلوبات المتداولة:** وتتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة، والعمل كذلك على إجراء تغييرات غير معتادة في الفرضيات التي يقوم عليها التحليل الاكتواري المتبع في تحديد قيم مكافآت نهاية الخدمة للعاملين، يضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بهدف تحسين نسب السيولة.

9- **المطلوبات طويلة الأجل:** حيث تقوم إدارة المؤسسة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

10- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة Fifo إلى Wa (التكلفة الوسطية المرجحة).

11- **حقوق المساهمين:** تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة، وكذلك تتم ممارستها من خلال معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل، يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملة الأجنبية.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات لإعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية، وهي توفر معلومات عن مصادر النقد واستخداماته خلال فترة زمنية معينة هي فترة إعداد قائمة الدخل نفسها، وتنقسم التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنواع هي¹: التدفقات

¹ الهادي آدم وآخرون، " أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01، 2017، ص ص 74-75.

النقدية عن العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، والتدفقات النقدية عن العمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية عن العمليات التمويلية، وتهدف عملية التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية، ومن بين حالات التلاعب التي تقوم بها الإدارة في قائمة التدفقات النقدية نجد:

- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة وذلك من خلال دفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية.
- التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية.
- كذلك إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة.

رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه¹.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011، ص 369.

المبحث الثاني: أساسيات حول محافظ الحسابات

تعتبر مهنة محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض شركات الأموال، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وشرعية القوائم المالية، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

المطلب الأول: محافظ الحسابات في الجزائر

أولاً: تعريف محافظ الحسابات

تنص المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 على أن محافظ الحسابات هو: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

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

ومنه نستخلص أن محافظ الحسابات هو " كل شخص مستقل يقوم بعملية التدقيق حيث يقوم بفحص ومراقبة القوائم المالية ومن ثم تقديم تقرير يبدي فيه رأيه الفني المحايد" كما يتحلى محافظ الحسابات بالصفات التالية³:

- الأمانة والنزاهة.
- المحافظة على أسرار المهنة: حيث يؤدي القسم (أقسم بالله العظيم على أن أقوم بواجبات مهنتي بأمانة وإخلاص وفقاً للقوانين والأنظمة، وأن أحفظ سر المهنة).
- الصبر واللباقة والقدرة على التصرف.
- الثقافة والمعرفة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42، ص 7.

² القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر، 2007، ص 188.

³ سعود كايد، " تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012، ص ص 62-63.

ثانيا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط المنصوص عليها في المادة 08 من القانون 10-01 نذكر منها¹:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون 10_01؛

ثالثا: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تتمثل معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات في الجزائر فيما يلي²:

- قبول المهمة بداية العمل: على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها:
- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس إدارة المؤسسات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها.
- ملفات العمل: إن كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المحافظ مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة تسمح له بالإشراف على أعمال مساعديه وكدليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.
- التقارير: أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات مدى تطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42، ص5.

² تمار خديجة، مجلة بعنوان، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017، ص 439.

- التصريح بالأعمال غير الشرعية: قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، ولحماية مصالح المساهمين والدفاع عليها، وكذا المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، يجب على المحافظ باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

لمحافظ الحسابات مجموعة من الحقوق والواجبات وفيما يلي توضيح لها:

أولاً: الحقوق: وتتمثل فيما يلي¹:

- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة سواء الإلزامية أو الاختيارية؛
- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها؛
- التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها للتأكد من عدالة تصوير البيانات المالية للشركة؛
- حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد في حالات الضرورة القصوى؛
- حق الحصول على صورة من البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور الاجتماع؛
- حق حضور اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين؛
- حق مناقشة عزله وحبس المستندات والأوراق حتى يتم حصوله على أتعابه؛
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية؛

ثانياً: الواجبات

- تتمثل فيما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال، ومن أهم هذه الواجبات ما يلي²:
- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاتها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسب الشركة؛
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر؛

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحاق المصري، " تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار مكتبة الكندي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص ص 81-82.

² محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص 62-63.

- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم؛
- يجب على المحافظ التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية من أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص البنود والعقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.
- تقديم التوصيات والاقتراحات الملائمة بخصوص:
 - أ- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
 - ب- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
 - ج- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات مهام و مسؤوليات يمكن ذكرها كالتالي:

أولاً: مهام محافظ الحسابات

- يقوم محافظ الحسابات بمجموعة من المهام يمكن إيجازها في النقاط التالية¹:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المقدمة في تقرير التسيير من قبل المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
 - 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.

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 23، العدد 42، ص5.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه مسؤوليات منصوص عليها في القانون 01_10 يتم عرضها فيما يلي¹:

-المسؤولية المدنية: نصت المادة 60 من القانون 01-10 على أن محافظ الحسابات أثناء ممارسة مهامه يعد مسؤولاً مدنياً اتجاه زبائنه في الحدود التعاقدية.

وحسب نص المادة 61 يعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا النظام. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

-المسؤولية الجزائية: حسب نص المادة 62 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني.

- المسؤولية التأديبية: حسب نص المادة 63 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

الإذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت في مدة أقصاها ستة (6) أشهر.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 42، ص 10.

المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يساهم محافظ الحسابات بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في البيانات المالية، وذلك من خلال فحص كل التقارير والتحقق من صحتها وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية وتضليل القوائم المالية.

المطلب الأول: مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحافظ 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 المحافظين 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 المحافظ 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 الإبداعية¹.

ومما سبق يمكن القول أن المسؤولية الأساسية للمحافظ 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.

المطلب الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في القيم بالشكل الذي يرغبون فيه.

¹ تلييب خولة، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة بسكرة، 2015، ص ص 52-53.

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المحافظ للحد من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي:

أولاً: الإجراءات التي يطبقها المحافظ للحد من آثار أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل إلى تحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية، وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وتكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وسنعرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المحافظ تطبيقها فيما يلي¹:

1- رقم المبيعات

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها في الفترة المالية التالية. |
| الهدف | 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 المضادة | التحقق من فواتير البيع، خصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة. |

2- تكلفة البضاعة المباعة

| | |
|----------------------------|--|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | قيام المؤسسة بتغيير طريقة تقييم مخزونها السلعي |
| الهدف | تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة أرباحها. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من أن صفقات البيع موجودة فعلاً وليست صورية. |

¹ عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2015، ص ص 17-18.

3- مصروفات التشغيل

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | رسمة مصروفات إيراديه لا تنطبق عليها شروط الرسمة مثل: مصروفات الصيانة. |
| الهدف | تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من مدى توفر شروط الرسمة في ذلك المصروف. |

4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

| | |
|----------------------------|--|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة. |
| الهدف | المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادته. |
| إجراءات المحافظ المضادة | تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار |

5- البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود. |
| الهدف | تحسين ربحية الشركة عن عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية. |
| إجراءات المحافظ المضادة | استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي. |

ثانياً: الإجراءات التي يطبقها المحافظ للحد من الأساليب الممارسة على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي للشركة إلى تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل: نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وسنبين أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المحافظ تطبيقها فيما يلي¹:

¹عليوش عادل، مرجع سبق ذكره، ص ص 62-63.

1- النقدية:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. |
| الهدف | تحسين نسب السيولة. |
| إجراءات المحافظ المضادة | استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة. |

2- الاستثمارات المتداولة:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة. |
| الهدف | الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من صحة الأسعار المستخدمة. |

3- الذمم المدينة:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة. |
| الهدف | المحافظة على قيمة الذمم أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة. |
| إجراءات المحافظ المضادة | طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة إجمالي الذمم المدينة. |

4- المخزون السلعي:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو تالفة. |
| الهدف | زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة. |
| إجراءات المحافظ المضادة | فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن. |

5- الاستثمارات طويلة الأجل:

| | |
|----------------------------|--|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى حقوق الملكية. |
| الهدف | التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقد دون الخسائر. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي، |

6- الأصول طويلة الأجل:

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | تخفيض نسب الاهتلاك المتعارف عليها. |
| الهدف | تحسين أرباح الشركة بتضمين فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك. |

7- الأصول غير الملموسة

| | |
|----------------------------|---|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. |
| الهدف | زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين النسب المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول. |
| إجراءات المحافظ المضادة | التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. |

8- المطلوبات المتداولة:

| | | |
|-------------------|----------|--|
| إجراءات الإبداعية | المحاسبة | عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة. |
| الهدف | | تخفيض قيمة المطلوبات لتحسين نسب السيولة. |
| إجراءات المضادة | المحافظ | التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة. |

9- المطلوبات طويلة الأجل

| | | |
|-------------------|----------|---|
| إجراءات الإبداعية | المحاسبة | الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامها في تسديد القروض طويلة الأجل. |
| الهدف | | تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة. |
| إجراءات المضادة | المحافظ | التحقق من عدم الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي. |

10- حقوق المساهمين

| | | |
|-------------------|----------|---|
| إجراءات الإبداعية | المحاسبة | إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة. |
| الهدف | | تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية. |
| إجراءات المضادة | المحافظ | تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب توزيع الأرباح. |

11- الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة

| | |
|----------------------------|--|
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل: إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه. |
| الهدف | التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات. |
| إجراءات المحافظ المضادة | دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعليلها بشكل مناسب. |

المطلب الثالث: تعزيز أداء محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التدقيق إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وللوصول إلى تأكيدات معقولة يجب أن تتوفر للمحافظ عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أدائه للحد من الممارسات الإبداعية، ومن أهم تلك الشروط والآليات ما يلي:

1- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرية حيث يعتبر توفر مثل هذه الكفاءات ضمانا لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق، وفي هذا الصدد لابد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددا ونوعا، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل مكتب التدقيق.

إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي لمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح.

2- يجب على مكاتب التدقيق أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة¹.

¹ أحمد شوقي اسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 117-119.

3-إن مهمة التدقيق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمحافظ.

وختاماً يمكننا القول بأن غالباً من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين هم على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار ومن أجل كشف تلك الممارسات والحد منها يجب أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في فصلنا هذا إلى الإطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة والمتمثلين في المحاسبة الإبداعية و محافظ الحسابات وذلك من خلال تعريف المحاسبة الإبداعية و تحديد أشكالها، ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها، أما محافظ الحسابات فقد تطرقنا إلى تعريفه كشخص مستقل مع ذكر أهم الحقوق والواجبات، والمسؤوليات التي يتحملها، كما ركزنا على أهم الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة، وذلك في كل من قائمة الدخل والمركز المالي، إذ يتعين على محافظ الحسابات أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية وتعكس صورة صادقة حول المركز المالي للشركة لضمان توصيل النتائج الحقيقية للأطراف ذات الصلة من ملاك، مستثمرين، إدارة الضرائب، بنوك...

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لعينة

من محافظي الحسابات لولاية المسيلة, باتنة

تمهيد

تهدف الدراسة الميدانية التي قمنا بها إلى محاولة التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية للموضوع، حيث يعالج هذا الفصل منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، من خلال تحديد دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة وباتنة، وهذا بالاعتماد على تحليل وتفسير محاور الاستبيان المستخدم كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج، وفقا لفرضيات الدراسة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، خصص المبحث الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان، حيث شمل منهجية إعداد استبيان الدراسة، وهيكل الاستبيان ومجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وعرض ثبات أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المتبعة. أما المبحث الثاني فيعالج تحليل نتائج الدراسة، حيث خصص لعرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان

يتم في هذا المبحث توضيح طريقة إعداد الاستبيان، وكذا عرض هيكله المكون من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع وعينة الدراسة، توزيع أفراد العينة، ثبات أداة الدراسة والأساليب الاحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: منهجية إعداد الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة، وبهدف إتمام جانبها التطبيقي تم تصميم استبيان وفق الأدبيات المتعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى الدراسات السابقة لتحديد مؤشرات الدراسة، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وجد من أجله الاستبيان تم عرضه على خمسة أساتذة محكمين، الملحق رقم(01) وهنا تجدر الإشارة إلى أن أغلب توجيهاتهم انصبت على دقة ووضوح الأسئلة المستعملة في الاستبيان وبناءً على الملاحظات التي تم أخذها بعين الاعتبار من حذف لبعض الأسئلة، كذلك إضافة وتعديل لبعض الأسئلة. ولقد تم مراعاة النقاط التالية:

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال.
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان.
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل وتضييع الوقت.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومجتمع وعينة الدراسة

يتم في هذا المطلب توضيح هيكل الاستبيان وتحديد مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: هيكل الاستبيان

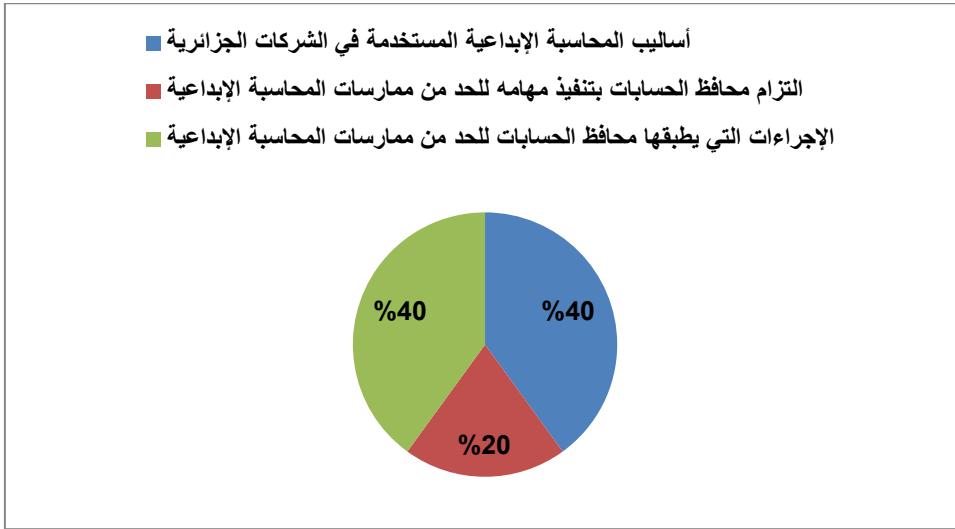
تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01) محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور و نسبتها المئوية

| رقم المحور | العنوان | العدد | النسبة المئوية % |
|------------|---|-----------|------------------|
| 01 | أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية | 10 | 40% |
| 02 | التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 05 | 20% |
| 03 | الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 10 | 40% |
| | المجموع | 25 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الشكل رقم (01): يوضح نسب محاور الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (01) أن عدد فقرات المحور الأول و المعنون " أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية " بلغت 10 فقرات بنسبة 40% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثاني المعنون " التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " 05 بنسبة 20% من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، أما المحور الأخير المعنون " الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " 10 فقرات من العدد الكلي لفقرات الاستبيان بنسبة 40%.

ولقد تم الاعتماد على سلم لكارث الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وتم إعطاء درجة لكل فئة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): يوضح درجات مقياس لكارث المستعمل والمتوسط المرجح.

قسمة مدى مجال الموافقة على عدد الفئات مقاييس ليكرت: $0.8 = 5/1 - 5$.

| درجة الموافقة | مقياس لكرت | مجال المتوسط الحسابي | |
|-----------------|-----------------|-----------------------|-----------------|
| درجة منخفضة جدا | غير موافق بشدة | من 01 إلى 1.80 درجة | [1 - 1.80] |
| درجة منخفضة | غير موافق | من 1.81 إلى 2.60 درجة | [1.80 - 2.60] |
| درجة متوسطة | موافق بدرجة أقل | من 2.61 إلى 3.40 درجة | [2.60 - 3.40] |
| درجة عالية | موافق | من 3.41 إلى 4.20 درجة | [3.40 - 4.20] |
| درجة عالية جدا | موافق بشدة | من 4.21 إلى 5 درجة | [4.20 - 5] |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

اشترط في اختيار عينة الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص ذوي الاختصاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية (العملية)، العلمية، وقد شملت الدراسة محافظي الحسابات لولاية المسيلة، باتنة، والذي بلغ عددهم 35.

ولقد قمنا بتوزيع الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة.

| الاستمارة | | | |
|-----------|-------------------|---------|---------|
| الموزعة | المفقودة والمهملة | الملغاة | الصالحة |
| 35 | 05 | 00 | 30 |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

وتتبع مناقشة مجتمع الدراسة تحديد العناصر الآتية:

- 1- الحدود المكانية: مكاتب محافظي الحسابات في ولاية المسيلة، باتنة
- 2- الحدود الزمنية: خلال شهر أبريل، ماي 2019

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات

يشمل هذا المطلب دراسة تحليلية وصفية لأفراد العينة حسب المتغيرات الآتية:

- المؤهل العلمي
- المستوى الوظيفي
- الخبرة

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

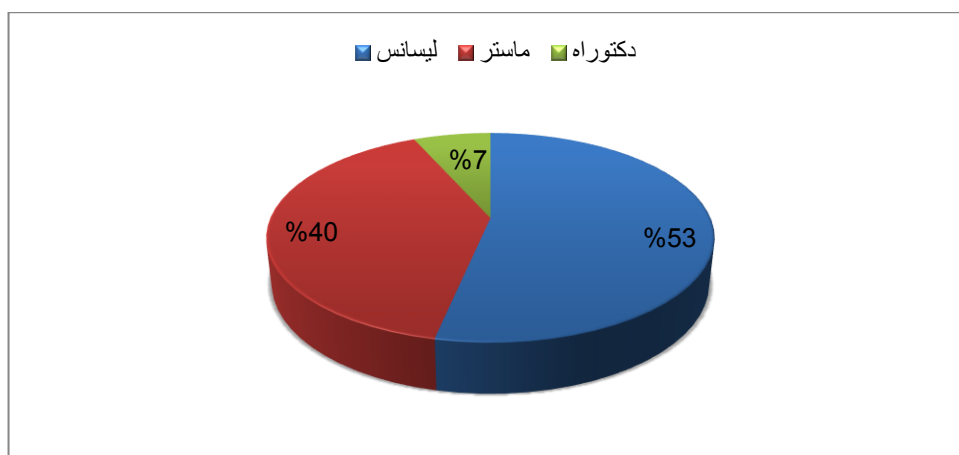
يؤثر المستوى التعليمي على أداء الأفراد في ممارسة وظائفهم، فكلما كان المستوى التعليمي مرتفعاً كان الأداء أكثر إيجابية خاصة إذا كان مستوى الفرد يرتبط بقدرته وكفاءته في إدارة العمل الموكل إليه، وقد تم عرض مستويات التعليم في هذه الاستمارة في ثلاث فئات يتوزع أفراد العينة فيها وفقاً للجدول الآتي:

الجدول رقم (04) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرارات | النسبة المئوية |
|---------------|-----------|----------------|
| ليسانس | 16 | 53.3% |
| ماستر | 12 | 40% |
| دكتوراه | 2 | 6.7% |
| الإجمالي | 30 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS ومخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (02) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ليسانس قدر بـ 16 فرد بنسبة 53.3%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماستر قدر بـ 12 فرد أي ما نسبته 40%، وأخيرا الأفراد ذوي المؤهل العلمي دكتوراه والمقدر عددهم بـ 02 فرد بنسبة مئوية بلغت 6.7%.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

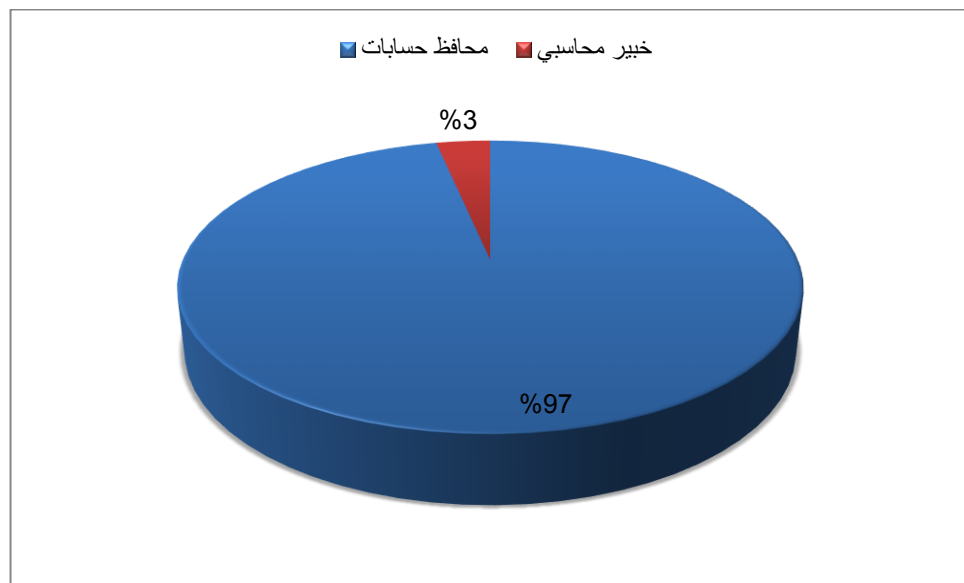
يتنوع توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي والجدول الآتي يوضح تكرار ونسبة كل وظيفة:

الجدول رقم (05) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير مستوى الوظيفة

| الوظيفة | التكرارات | النسبة المئوية |
|--------------|-----------|----------------|
| محافظ حسابات | 29 | 96.7% |
| خبير محاسبي | 1 | 3.3% |
| الإجمالي | 30 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالا 30 فرد، نلاحظ أن عدد محافظي الحسابات قدر بـ 29 فرد بنسبة 96.7% وهم أعلى نسبة، أما الخبراء المحاسبين والمقدر عددهم بفرد واحد فقط بنسبة بلغت 3.3%.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

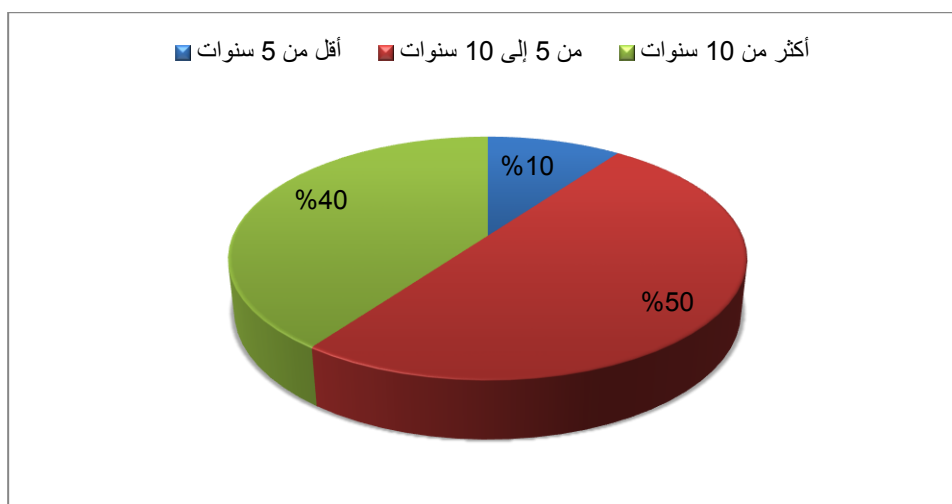
اختلفت الخبرة المهنية لمحافظي الحسابات من خبرة تتراوح بين 05 إلى أكثر من 10 سنوات والجدول الآتي يوضح توزيع الخبرة المهنية لأفراد العينة:

الجدول رقم (06) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

| الخبرة | التكرارات | النسبة المئوية |
|-------------------|-----------|----------------|
| أقل من 5 سنوات | 3 | 10% |
| من 5 إلى 10 سنوات | 15 | 50% |
| أكثر من 10 سنوات | 12 | 40% |
| الإجمالي | 30 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل الخبرة المهنية لديهم عن 5 سنوات قدر بـ 03 أفراد بنسبة 10 %، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تتراوح الخبرة المهنية لديهم ما بين 05 إلى 10 سنوات قدر بـ 15 فرد ما نسبته 50 %، أما الأفراد الذين تفوق الخبرة المهنية لديهم 10 سنوات فقد بلغ عددهم 12 فرد بنسبة 40%.

المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً: ثبات أداة الدراسة

تم التأكد من ثبات الاستبيان عن طريق معامل الثبات لألفا كرونباخ والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (07):معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان

| المحاور | قيمة ألفا كرونباخ |
|---|-------------------|
| أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية | 0.80 |
| التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 0.82 |
| الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | 0.87 |

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (07): أن قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.80) كأدنى قيمة، و(0.87) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة.

ثانياً: الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة.
- النسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات.
- اختبار T.
- اختبار المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.
- برنامج EXCEL من أجل استعراض الرسوم البيانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

يتم في هذا المبحث تحليل نتائج فقرات استمارة الاستبيان واختبار الفرضيات لكل محور.

لتحليل نتائج فقرات استمارة الاستبيان تم استخدام اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة ومستوى الدلالة لكل فقرة وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة "T" المحسوبة أكبر من قيمة "T" الجدولية، وتكون فقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة "T" المحسوبة أقل من قيمة "T" الجدولية.

المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة

في الشركات الجزائرية

يتم في هذا المطلب تسليط الضوء على إجابات أفراد العينة فيما يخص أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية.

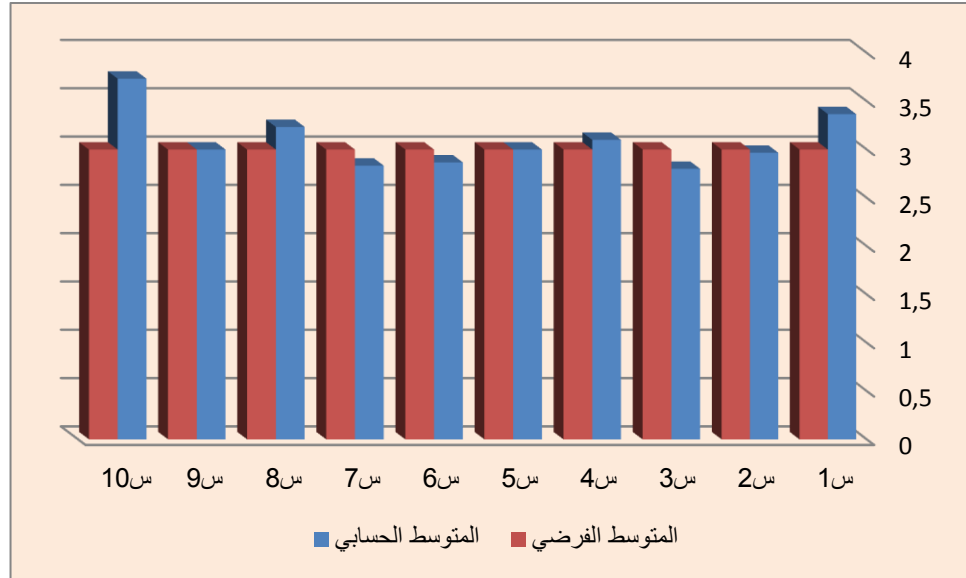
جدول رقم (08): يمثل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على

فقرات محور أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية

| الرقم | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | الرتبة | الدرجة |
|-------|--|-----------------|-------------------|--------|---------------|--------|--------|
| 01 | تسجيل إيرادات وهمية | 3.3667 | 1.586 | 1.26 | 0.21 | 2 | متوسطة |
| 02 | عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية | 2.9667 | 1.449 | -0.12 | 0.90 | 6 | متوسطة |
| 03 | عدم الإفصاح عن النقديت المقيدة | 2.8000 | .9965 | -1.0 | 0.28 | 9 | متوسطة |
| 04 | عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر | 3.1000 | 1.470 | 0.37 | 0.71 | 4 | متوسطة |
| 05 | تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول | 3.0000 | 1.508 | 0.00 | 1.0 | 5 | متوسطة |
| 06 | استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل | 2.8667 | 1.479 | -0.4 | 0.62 | 7 | متوسطة |
| 07 | تضمين بطاقة جرد المخزونات بضائع راكدة و متقادمة | 2.8333 | 1.341 | -0.68 | 0.50 | 8 | متوسطة |
| 08 | عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | 3.2333 | 1.356 | 0.94 | 0.35 | 3 | متوسطة |
| 09 | تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون | 3.0000 | 1.144 | 0.00 | 1.00 | 5 | متوسطة |
| 10 | عدم إدراج أقساط القروض خلال العام الجاري | 3.7333 | 1.311 | 3.06 | 0.00 | 1 | عالية |
| | المجموع | 3.09 | 0.28 | 0.99 | | | |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (05): يمثل المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محور أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم(08) والشكل رقم (05) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات جاءت حسب الترتيب التالي " عدم إدراج أقساط القروض خلال العام الجاري" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر 3,7333 تليها في المرتبة الثانية " تسجيل إيرادات وهمية" بمتوسط حسابي قدر ب 3,36، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لـ " عدم الكشف عن الديون المتعثرة" بمتوسط حسابي بلغ ب 3,23، في حين عادت المرتبة الرابعة لـ " عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر" بمتوسط حسابي بلغ ب 3,10، أما المرتبة الخامسة فقد عادت لكل من عبارة " تكوين مخصص المؤنات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول". " تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون" بمتوسط حسابي بلغ ب 3,00، و المرتبة السادسة لعبارة" عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية " بمتوسط حسابي بلغ ب 2,96، في حين عادت المرتبة السابعة لعبارة " استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل " بمتوسط حسابي قدر ب، 2.86، أما المرتبة الثامنة فقد عادت لـ " تضمين بطاقة جرد المخزونات بضائع راكدة و متقادمة " بمتوسط حسابي بلغ ب 2.83، وأخيراً عبارة " عدم الإفصاح عن النفديات المقيدة " بمتوسط حسابي قدر ب 2.80، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة متوسطة وباتجاه البديل "محايد" كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الإحصائية T-Test جاءت غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة الأخيرة جاءت بدرجة عالية ودالة احصائياً عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير : من خلال ما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 3,09 وانحراف معياري 0,28 بدرجة متوسطة، وهذا يبين أن أفراد العينة يرون أن الشركات الجزائرية لا تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية.

المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بالتزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يوضح المطلب الآتي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلق بالتزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (09): يمثل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على

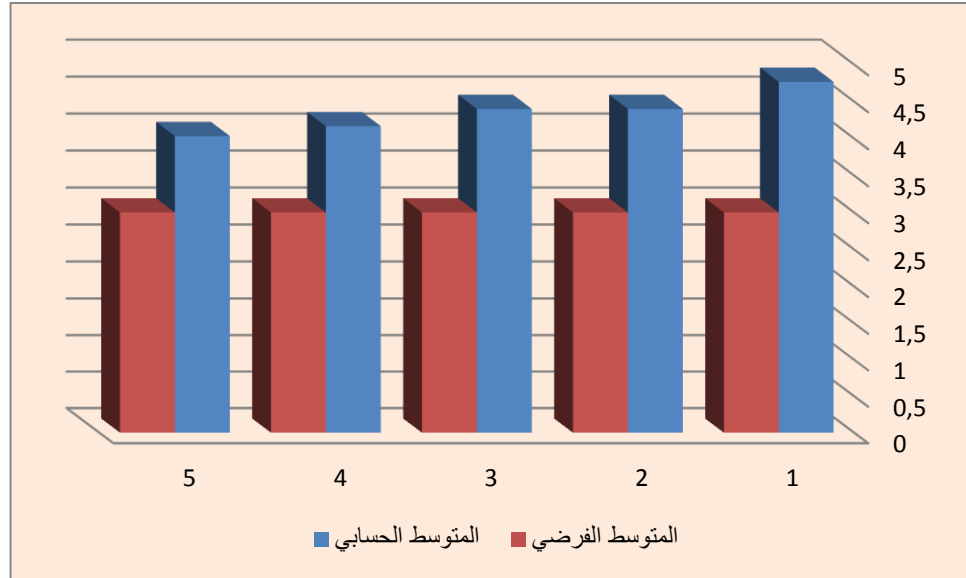
فقرات محور التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

| الرقم في الاستبيان | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | الرتبة | الدرجة |
|--------------------|---|-----------------|-------------------|--------|---------------|--------|--------|
| 01 | يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية | 4.7667 | 0.430 | 22.4 | 0.00 | 1 | عالية |
| 02 | يفحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير. | 4.4000 | 0.498 | 15.3 | 0.00 | 2 | عالية |
| 03 | يعلم المسيرين والجمعية العامة او هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه | 4.4000 | 0.498 | 15.3 | 0.00 | 2 | عالية |
| 04 | يقوم باعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة. | 4.1667 | 0.379 | 16.8 | 0.00 | 3 | عالية |
| 05 | يجمع العناصر الملائمة لتحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية | 4.0333 | 0.319 | 17.6 | 0.00 | 4 | عالية |
| | المجموع | 4.35 | 0.27 | 10.82 | | | |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (06): يمثل المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة

على فقرات محور التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.



المصدر: من اعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (06) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور مهام محافظ الحسابات جاءت حسب الترتيب التالي " يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية و استقلالية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.76، تليها في المرتبة الثانية كل من عبارة " يفحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير " و " يعلم المسيرين والجمعية العامة او هيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.40، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لعبارة " يقوم بإعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.16، وأخيراً عبارة " يجمع العناصر الملائمة لتحديد ما إذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.03، كما أن جميع قيم اختبار الدالة الإحصائية T-Test جاءت دالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة و موافق".

التفسير : من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ 4,35 والانحراف المعياري 0,27 بدرجة عالية (موافق بشدة، موافق)، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على جميع فقراتها أي أن محافظ الحسابات يلتزم بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الأخير المتعلق بالإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (10): يمثل المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على

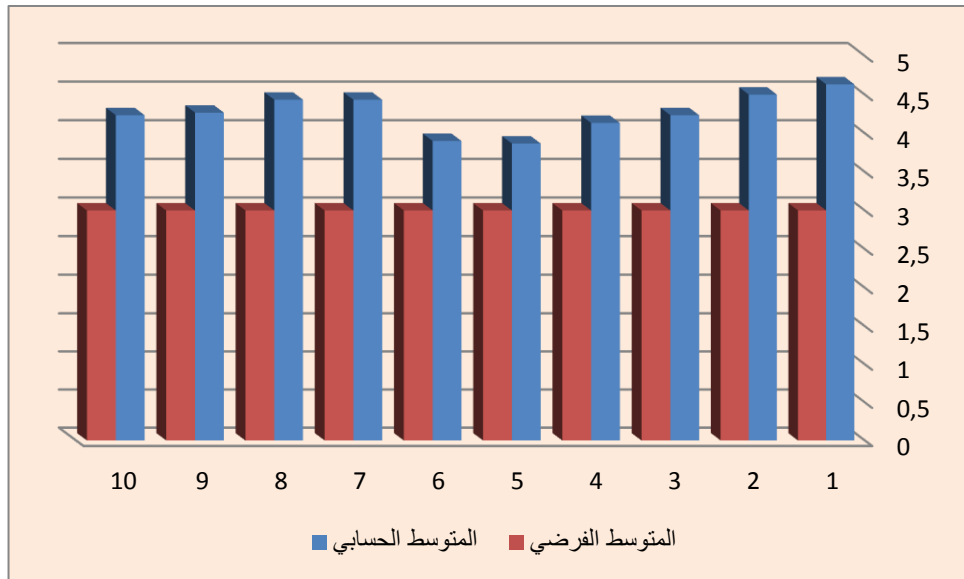
محور الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

| الرقم في الاستبيان | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | الرتبة | الدرجة |
|--------------------|--|-----------------|-------------------|--------|---------------|--------|--------|
| 01 | التحقق من صحة فواتير البيع | 4.6333 | 0.490 | 18.2 | 0.000 | 1 | عالية |
| 02 | التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة | 4.5000 | 0.508 | 16.1 | 0.000 | 2 | عالية |
| 03 | الإفصاح عن النقديت المقيمة | 4.2333 | 0.430 | 15.7 | 0.000 | 5 | عالية |
| 04 | التحقق من ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول | 4.1333 | 0.628 | 9.87 | 0.000 | 6 | عالية |
| 05 | التحقق من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول | 3.8667 | 1.105 | 4.29 | 0.000 | 8 | عالية |
| 06 | التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة . | 3.9000 | 1.093 | 4.50 | 0.000 | 7 | عالية |
| 07 | فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون | 4.4333 | 0.504 | 15.5 | 0.000 | 3 | عالية |
| 08 | طلب كشف الذمم المدينة | 4.4333 | 0.504 | 15.5 | 0.000 | 3 | عالية |
| 09 | التحقق من مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون | 4.2667 | 0.449 | 15.4 | 0.000 | 4 | عالية |
| 10 | التحقق من إدراج أقساط القروض | 4.2333 | 0.430 | 15.7 | 0.000 | 5 | عالية |
| | المجموع | 4.26 | 0.24 | 16.63 | | | |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (07): يمثل المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على محور الإجراءات التي

يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (07) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة وبالغعدد منهم إجمالاً (30) فرد على محور الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية جاءت حسب الترتيب التالي عبارة "التحقق من صحة فواتير البيع" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.63، تليها في المرتبة الثانية عبارة "التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة" بمتوسط حسابي قدر بـ 4.50، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لكل من عبارة "فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون" و"طلب كشف الذمم المدينة" بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.43، في حين عادت المرتبة الرابعة لعبارة "التحقق من مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون" بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.26. أما المرتبة الخامسة فقد عادت لكل من عبارة "الإفصاح عن النقديت المقيدة" و"التحقق من إدراج أقساط القروض" بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.23، و المرتبة السادسة لعبارة "التحقق من ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول" بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.13، في حين عادت المرتبة السابعة لعبارة "التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة" بمتوسط حسابي قدر بـ 3.90، وأخيراً عبارة "التحقق من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول" بمتوسط حسابي قدر بـ 3.86، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق بشدة و موافق" كما أن جميع قيم اختبار الدالة الإحصائية T-Test جاءت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05).

التفسير : من خلال ما سبق يتضح أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث بلغ 4,26 وانحراف المعياري 0,24 بدرجة عالية (موافق بشدة و موافق)، مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة عالية على جميع فقراته أي أن "محافظ الحسابات يطبق الإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب يتم اختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95% أي بمستوى دلالة 5%، ويتم أولاً اختبار مدى اتباع البيانات في كل فرضية للتوزيع الطبيعي من أجل تحديد الاختبار المناسب لكل منها، علماً أن فرضية العدم تتضمن عدم إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وذلك عندما يكون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 0,05، في حين أن الفرضية البديلة تتضمن إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

كما يتم اختبار الفرضيات التي تتضمن إجابات مفردات العينة وفق مقارنة المتوسط الحسابي لكل محور مع المتوسط الفرضي والذي قيمته 3 لأن فقرات المحور قد تم قياسها وفق سلم لكارتر الخماسي $(3 = (1+2+3+4+5)/5)$ وذلك لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري أم لا بشكل دال إحصائياً.

تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 و لا اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T.

-H₀ الفرضية الصفرية.

-H₁ الفرضية البديلة.

إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 نقبل H₀ الفرضية الصفرية.

وإذا كان مستوى الدلالة أقل من 0,05 نقبل H₁ الفرضية البديلة.

أولاً: اختبار فرضية المحور الأول المتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية

H₀ الفرضية الصفرية: لا تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.

H₁ الفرضية البديلة: تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.

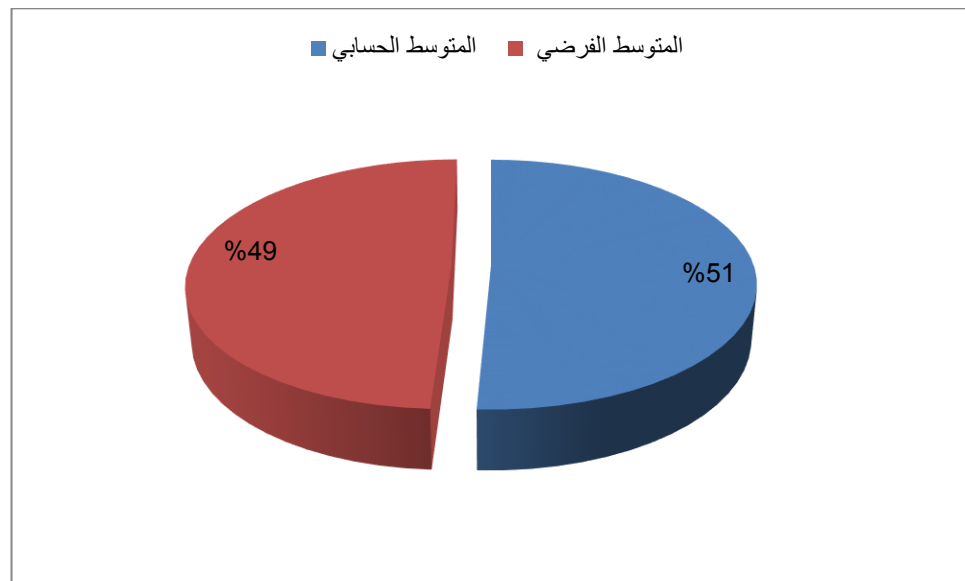
نتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (11): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أساليب المحاسبة الإبداعية

| المتوسط الفرضي 03 | | | | الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي للأفراد | N | الدرجة الكلية |
|-------------------|---------------|-------------|------|---|-------------------|-------------------------|----|---------------------------|
| القرار | مستوى الدلالة | درجة الحرية | t | | | | | |
| غيردالة عند 0.05 | 0.34 | 09 | 0.99 | 0.09 | 0.28 | 3.09 | 10 | أساليب المحاسبة الإبداعية |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و مخرجات برنامج EXCEL

الشكل رقم (08): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور أساليب المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (11) والشكل رقم (08) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور أساليب المحاسبة الإبداعية والذي بلغ 3.09 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، لكن قيمة "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 0.99 وهي قيمة موجبة " لكنها غير دالة احصائيا عند مستوى

الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية، بمعنى أن "أساليب المحاسبة الإبداعية لا تستخدم بدرجة عالية في الشركات الجزائرية".

تحليل نتائج الفرضية الأولى:

يستنتج من إجابة أفراد العينة عن فقرات المحور الأول أن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تستخدم في الشركات الجزائرية بدرجة عالية.

ثانيا: اختبار فرضية المحور الثاني المتعلق التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

H_0 : لا يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H_1 : يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لإجراء اختبار T-Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور التزام محافظ

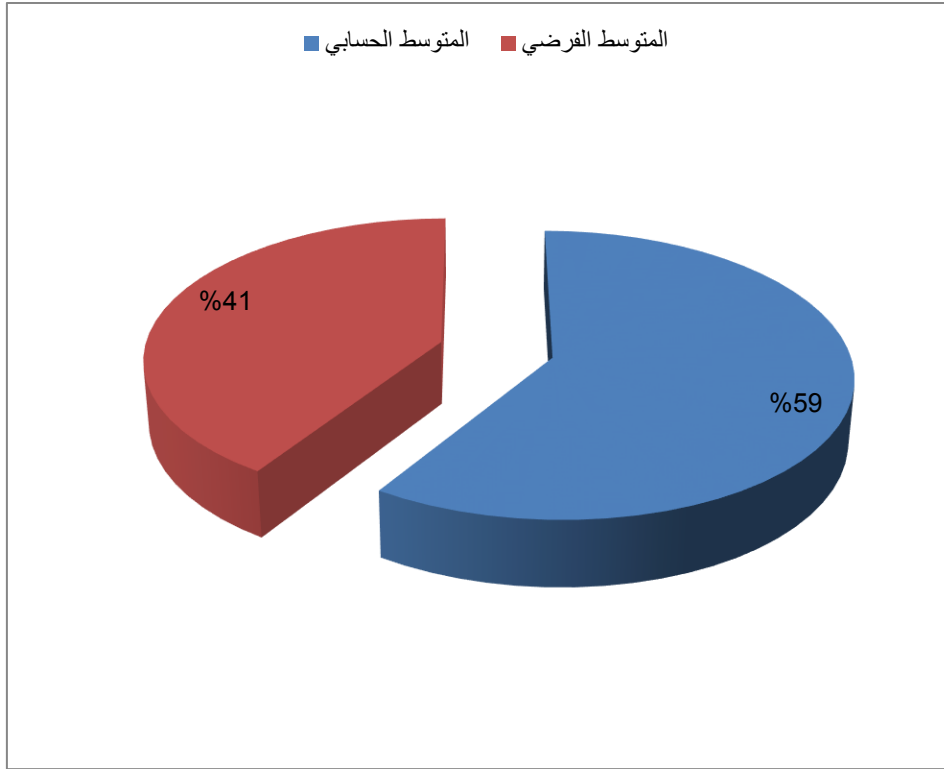
الحسابات

| المتوسط الفرضي 03 | | | | الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي للأفراد | N | الدرجة الكلية |
|-------------------|---------------|-------------|-------|---|-------------------|-------------------------|----|-----------------------|
| القرار | مستوى الدلالة | درجة الحرية | t | | | | | |
| دالة عند 0.05 | 0.00 | 04 | 10.82 | 1.35 | 0.27 | 4.35 | 05 | التزام محافظ الحسابات |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و برنامج EXCEL

الشكل رقم (09): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على التزام محافظ

الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (12) والشكل رقم (08) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والذي بلغ 4.35 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 10.82 وهي قيمة موجبة "أي أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة " H_1 " يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

تحليل نتائج اختبار الفرضية:

مما سبق يستنتج أن التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه فإن التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه له دور في اكتشاف حالات التلاعب والتضليل، ومن واقع هذه النتائج يمكن القول أن عدم التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه قد يؤدي إلى عدم تمكنه من

اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مما يتوجب على محافظ الحسابات الالتزام بتنفيذ مهامه والاهتمام بتطوير قدرته لجعل عملية التدقيق واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر سهولة.

ثالثاً: اختبار فرضية المحور الثالث المتعلق بالإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية

H_0 : لا يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H_1 : يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لإجراء اختبار T-Test عند مستوى الدلالة (0.05) ولدراسة دلالة الفروق بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

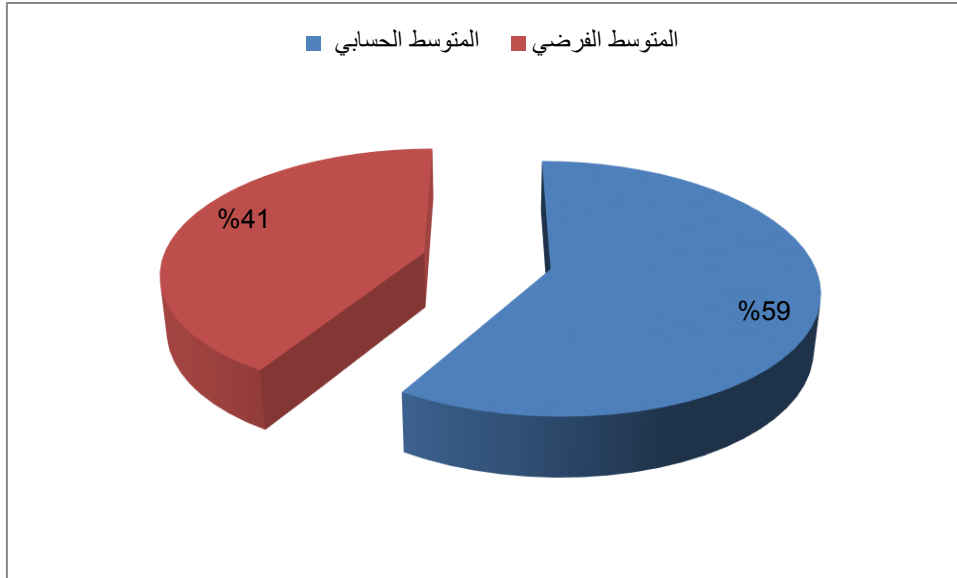
الجدول رقم (13) الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور إجراءات

محافظ الحسابات

| المتوسط الفرضي 03 | | | | الفرق بين متوسط الأفراد والمتوسط الفرضي | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي للأفراد | N | الدرجة الكلية |
|-------------------|---------------|-------------|-------|---|-------------------|-------------------------|----|------------------------|
| القرار | مستوى الدلالة | درجة الحرية | T | | | | | |
| دالة عند 0.05 | 0.00 | 09 | 16.03 | 1.26 | 0.24 | 4.26 | 10 | إجراءات محافظ الحسابات |

المصدر: مخرجات برنامج SPSS و برنامج EXCEL

الشكل رقم (10): الفرق بين المتوسط الحسابي لأفراد العينة والمتوسط الفرضي على محور إجراءات محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال النتائج المبين بالجدول رقم (13) والشكل رقم (10) أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لمحور الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية والذي بلغ 4.26 أنه أعلى من المتوسط الفرضي والمقدر بـ 03، وهذا ما أكدته قيمة "ت" بالنسبة للعينة الواحدة التي بلغت قيمتها 16.03 وهي قيمة موجبة "أي أن الفرق لصالح المتوسط الحسابي" ودالة احصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ومنه تم قبول الفرضية البديلة " H_1 " " يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

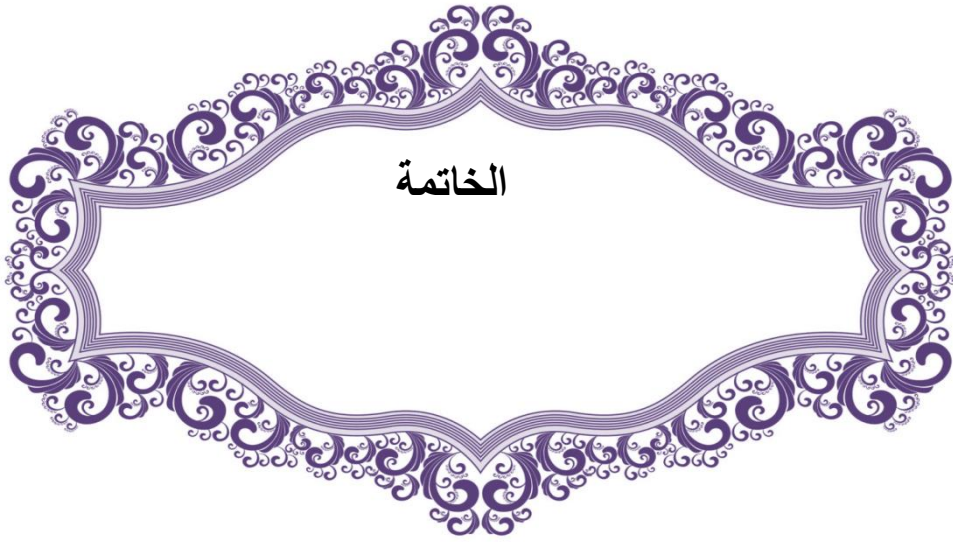
يستنتج من إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بإنجاز الدراسة الميدانية وذلك بإعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث شملت الدراسة محافظي الحسابات على مستوى ولاية المسيلة وباتنة وهذا على اختلاف خبراتهم ومؤهلاتهم، وقد قسم هذا الاستبيان إلى ثلاثة محاور أساسية وتم توزيع أسئلة المحاور على كل من له علاقة بموضوعنا الذي هو محل الدراسة، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة، وتمت دراسة وتحليل النتائج الإحصائية للفرضيات.

وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من النتائج هي كالاتي:

- الشركات الجزائرية لا تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية.
- يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يسهل عليه عملية التدقيق واكتشاف التضليل والتلاعب.
- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.



الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا التي جاءت تحت عنوان " دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " - دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات - ومن أجل رفع الغموض والإبهام الذي يتعلق به، تم تعريف المحاسبة الإبداعية والتطرق إلى أشكالها ودوافعها، ثم تم توضيح أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، كما تم التطرق إلى مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، وكذا الإجراءات والاختبارات اللازمة التي يطبقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأخيرا تم تسليط الضوء على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك عن طريق دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات (ولاية المسيلة، باتنة) للإجابة عن الإشكالية المطروحة في مقدمة الدراسة، وللوصول إلى نتائج وتوصيات.

1-النتائج النظرية: تم التوصل إلى:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسات غير أخلاقية يتم فيها تحويل الأرقام المحاسبية فيما يرغب فيه معدو القوائم المالية بغرض تحسين الوضعية المالية للمؤسسة؛
- للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الأشكال؛
- تستخدم المحاسبة الإبداعية لغرض زيادة الاقتراض من البنوك؛
- من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي؛
- تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لغرض التلاعب والاحتيال؛
- يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ مجموعة من المهام والمسؤوليات؛
- يطبق محافظ الحسابات مجموعة من الإجراءات والاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

2-النتائج التطبيقية:

- أظهرت الدراسة التي قمنا بها مجموعة من النتائج يمكن عرضها فيما يلي:
- لا تستخدم الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية؛
 - يلتزم محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

3-التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلنا إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

الخاتمة

- التركيز على اكتشاف ممارسات الإبداعية ومحايرتها في الشركات الجزائرية؛
- العمل على تطوير وتدريب محافظ الحسابات بشكل مستمر من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف بالمحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها ثم الحد منها؛
- العمل على تقليل قدرة معدو القوائم المالية على التلاعب في التقارير المتعلقة بالوضع المالية للمؤسسة؛
- العمل على إصدار قوانين وتشريعات جديدة لازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- توعية محافظ الحسابات الممارس للمهنة بممارسات المحاسبة الإبداعية بمنظورها السلبي؛

4 -آفاق الدراسة:

ولإثراء هذا البحث نقترح بعض المواضيع:

- دور المبادئ والمعايير الدولية للمحاسبة في الحد من استخدامات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- دور آليات حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- دور لجان التدقيق في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً- الكتب:

1. أحمد شوقي إسماعيل، المحاسبة الإبداعية في إدارة الأرباح، مؤسسة طيبة، القاهرة، الطبعة الأولى، 2017.
2. توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحق المصري، " تدقيق ومراجعة الحسابات"، دار مكتبة الكندي، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
3. سعود كايد، " تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2012.
4. محمد السيد سرايا، " أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

ثانياً- المجلات:

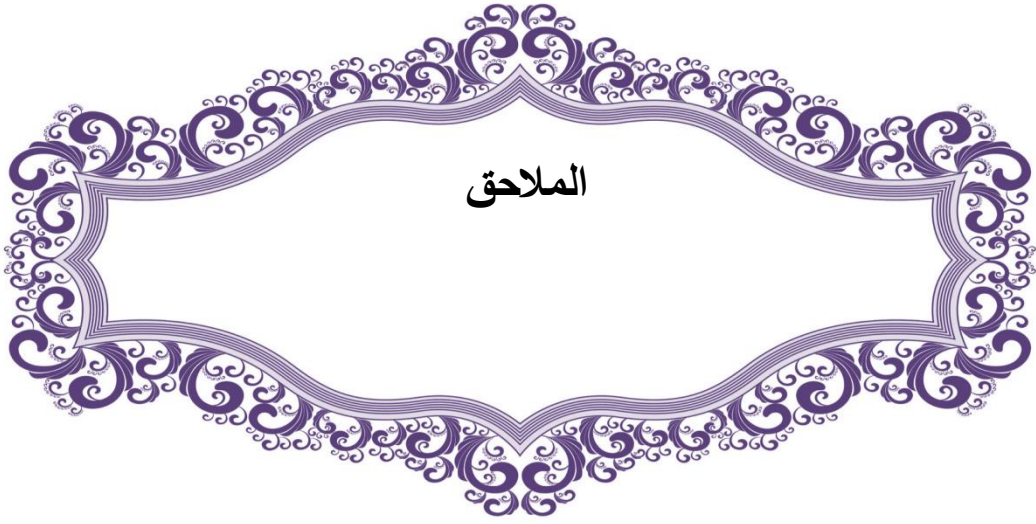
5. تمار خديجة، مجلة بعنوان، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية) دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد الثامن، مستغانم، 2017.
6. قاسم محمد عبد الله البعاج، "المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة"، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 10، جامعة القادسية، 2014.
7. ناضم شعلان جبار، " أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية "، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية"، العدد 32، 2015.
8. الهادي آدم وآخرون، " أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01، 2017.
9. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، " أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، 2011.
10. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، " دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، 2010.

ثالثا- المذكرات الرسائل الجامعية:

11. بوعروج معاذ ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارة.
12. ثليب خولة ، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة بسكرة، 2015.
13. الحلبي ليندا حسن نمر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009.
14. خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، 2015.
15. سنوسي كوثر، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017.
16. عليوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2015.
17. فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة عنابة، 2014.

رابعا- القوانين والمراسيم:

18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42.
19. القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجزائر، 2007.



الملحق رقم 01: لجنة تحكيم الاستبيان

| المؤهل العلمي | الأستاذ |
|----------------------|--------------|
| أستاذ محاضر - ب- | إسماعيل سبتي |
| أستاذ التعليم العالي | سعودي بلقاسم |
| أستاذ مساعد - أ- | رزقات بوبكر |
| أستاذ محاضر - ب- | رابح طويرات |
| أستاذ مساعد - أ- | أحمد حميدي |

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

استبيان

سيدي. سيدتي: السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أما بعد:

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماسترفي العلوم المالية و المحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق.

لذا نتوجه إليكم بالشكر والاحترام بتعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة على أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم، نرجو منكم قراءة العبارات بدقة ثم وضع علامة (X) في الخانة المناسبة لرأيكم.

نشكركم على تعاونكم و تخصيص جزء من وقتكم، علما بأن جميع المعلومات التي سنتزود بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

المحاسبة الإبداعية: هي عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها.

إعداد الطالبتان:

- وسام العناق
- ورد قرملي

إشراف الأستاذة:

- مارية علي صوشة

السنة الدراسية: 2018 - 2019

الملاحق

1- البيانات الشخصية:

ضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

المؤهل العلمي: ليسانس: ماستر: دكتوراه: مؤهل آخر:

المستوى الوظيفي: محافظ حسابات: خبير محاسبي:

الخبرة: أقل من 05 سنوات: من 05 إلى 10 سنوات: أكثر من 10 سنوات:

2- فقرات الاستبيان:

ضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

| المحور الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركات الجزائرية | | | | | | |
|--|---|------------|-------|-------|----------------|-----------|
| الرقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق |
| 1 | تسجيل إيرادات وهمية. | | | | | |
| 2 | عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. | | | | | |
| 3 | عدم الإفصاح عن النقديت المقيدة. | | | | | |
| 4 | عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر. | | | | | |
| 5 | تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول. | | | | | |
| 6 | استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل. | | | | | |
| 7 | تضمين بطاقة جرد المخزونات بضائع راكدة و متقادمة. | | | | | |
| 8 | عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | | | | | |

الملاحق

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|---|
| | | | | | 9 | تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون. |
| | | | | | 10 | عدم إدراج أقساط القروض خلال العام الجاري. |

| المحور الثاني: التزام محافظ الحسابات بتنفيذ مهامه المحدد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
|--|--|------------|-------|-------|----------------|-----------|
| الرقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق |
| 1 | يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة و موضوعية واستقلالية. | | | | | |
| 2 | يفحص صحة الحسابات السنوية و يطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير. | | | | | |
| 3 | يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه. | | | | | |
| 4 | يقوم بإعداد تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة. | | | | | |
| 5 | يجمع العناصر الملائمة لتحديد ما اذا كانت الطرق المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية. | | | | | |

الملاحق

| المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
|--|---|------------|-------|-------|----------------|-----------|
| الرقم | العبارات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق |
| 1 | التحقق من صحة فواتير البيع. | | | | | |
| 2 | التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة. | | | | | |
| 3 | الإفصاح عن النقديتات المقيدة. | | | | | |
| 4 | التحقق من ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول. | | | | | |
| 5 | التحقق من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول. | | | | | |
| 6 | التحقق من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة. | | | | | |
| 7 | فحص كشوفات الجرد و التحقق الفعلي لأصناف المخزون. | | | | | |
| 8 | طلب كشف الذمم المدينة. | | | | | |
| 9 | التحقق من مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون. | | | | | |
| 10 | التحقق من إدراج أقساط القروض. | | | | | |

الملحق رقم (03): نتائج الاستبيان باستخدام برنامج SPSS

ملاحق spss

المؤهل

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|---------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| ليسانس | 16 | 53.3 | 53.3 | 53.3 |
| ماستر | 12 | 40.0 | 40.0 | 93.3 |
| دكتوراه | 2 | 6.7 | 6.7 | 100.0 |
| Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

الوظيفة

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|--------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| محافظ حسابات | 29 | 96.7 | 96.7 | 96.7 |
| خبير محاسبي | 1 | 3.3 | 3.3 | 100.0 |
| Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

الخبرة

| | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| أقل من 5 سنوات | 3 | 10.0 | 10.0 | 10.0 |
| من 5 الى 10 سنوات | 15 | 50.0 | 50.0 | 60.0 |
| أكثر من 10 سنوات | 12 | 40.0 | 40.0 | 100.0 |
| Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|-----|----|--------|----------------|-----------------|
| س1 | 30 | 3.3667 | 1.58622 | .28960 |
| س2 | 30 | 2.9667 | 1.44993 | .26472 |
| س3 | 30 | 2.8000 | .99655 | .18194 |
| س4 | 30 | 3.1000 | 1.47040 | .26846 |
| س5 | 30 | 3.0000 | 1.50860 | .27543 |
| س6 | 30 | 2.8667 | 1.47936 | .27009 |
| س7 | 30 | 2.8333 | 1.34121 | .24487 |
| س8 | 30 | 3.2333 | 1.35655 | .24767 |
| س9 | 30 | 3.0000 | 1.14470 | .20899 |
| س10 | 30 | 3.7333 | 1.31131 | .23941 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|-----|----------------|----|-----------------|----------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| س1 | 1.266 | 29 | .216 | .36667 | -.2256- | .9590 |
| س2 | -.126- | 29 | .901 | -.03333- | -.5747- | .5081 |
| س3 | -1.099- | 29 | .281 | -.20000- | -.5721- | .1721 |
| س4 | .372 | 29 | .712 | .10000 | -.4491- | .6491 |
| س5 | .000 | 29 | 1.000 | .00000 | -.5633- | .5633 |
| س6 | -.494- | 29 | .625 | -.13333- | -.6857- | .4191 |
| س7 | -.681- | 29 | .502 | -.16667- | -.6675- | .3342 |
| س8 | .942 | 29 | .354 | .23333 | -.2732- | .7399 |
| س9 | .000 | 29 | 1.000 | .00000 | -.4274- | .4274 |
| س10 | 3.063 | 29 | .005 | .73333 | .2437 | 1.2230 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. ErrorMean |
|------------------|----|--------|----------------|----------------|
| متسوطالمحورالاول | 10 | 3.0900 | .28719 | .09082 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|------------------|----------------|----|-----------------|----------------|---|-------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| متسوطالمحورالاول | .991 | 9 | .348 | .09000 | -.1154- | .2954 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. ErrorMean |
|-----|----|--------|----------------|----------------|
| س1. | 30 | 4.7667 | .43018 | .07854 |
| س2. | 30 | 4.4000 | .49827 | .09097 |
| س3. | 30 | 4.4000 | .49827 | .09097 |
| س4. | 30 | 4.1667 | .37905 | .06920 |
| س5. | 30 | 4.0333 | .31984 | .05839 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|----|----------------|----|-----------------|----------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| س1 | 22.494 | 29 | .000 | 1.76667 | 1.6060 | 1.9273 |
| س2 | 15.389 | 29 | .000 | 1.40000 | 1.2139 | 1.5861 |
| س3 | 15.389 | 29 | .000 | 1.40000 | 1.2139 | 1.5861 |
| س4 | 16.858 | 29 | .000 | 1.16667 | 1.0251 | 1.3082 |
| س5 | 17.696 | 29 | .000 | 1.03333 | .9139 | 1.1528 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. ErrorMean |
|--------------------|---|--------|----------------|----------------|
| متسوطالمحور الثاني | 5 | 4.3533 | .27950 | .12500 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--------------------|----------------|----|-----------------|----------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| متسوطالمحور الثاني | 10.827 | 4 | .000 | 1.35334 | 1.0063 | 1.7004 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. ErrorMean |
|-----|----|--------|----------------|----------------|
| س1 | 30 | 4.6333 | .49013 | .08949 |
| س2 | 30 | 4.5000 | .50855 | .09285 |
| س3 | 30 | 4.2333 | .43018 | .07854 |
| س4 | 30 | 4.1333 | .62881 | .11480 |
| س5 | 30 | 3.8667 | 1.10589 | .20191 |
| س6 | 30 | 3.9000 | 1.09387 | .19971 |
| س7 | 30 | 4.4333 | .50401 | .09202 |
| س8 | 30 | 4.4333 | .50401 | .09202 |
| س9 | 30 | 4.2667 | .44978 | .08212 |
| س10 | 30 | 4.2333 | .43018 | .07854 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|-----|----------------|----|-----------------|----------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| س1 | 18.252 | 29 | .000 | 1.63333 | 1.4503 | 1.8164 |
| س2 | 16.155 | 29 | .000 | 1.50000 | 1.3101 | 1.6899 |
| س3 | 15.703 | 29 | .000 | 1.23333 | 1.0727 | 1.3940 |
| س4 | 9.872 | 29 | .000 | 1.13333 | .8985 | 1.3681 |
| س5 | 4.292 | 29 | .000 | .86667 | .4537 | 1.2796 |
| س6 | 4.506 | 29 | .000 | .90000 | .4915 | 1.3085 |
| س7 | 15.577 | 29 | .000 | 1.43333 | 1.2451 | 1.6215 |
| س8 | 15.577 | 29 | .000 | 1.43333 | 1.2451 | 1.6215 |
| س9 | 15.425 | 29 | .000 | 1.26667 | 1.0987 | 1.4346 |
| س10 | 15.703 | 29 | .000 | 1.23333 | 1.0727 | 1.3940 |

One-Sample Statistics

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. ErrorMean |
|--------------------|----|--------|----------------|----------------|
| متسوطالمحور الثالث | 10 | 4.2633 | .24916 | .07879 |

One-Sample Test

| | Test Value = 3 | | | | | |
|--------------------|----------------|----|-----------------|----------------|---|--------|
| | t | df | Sig. (2-tailed) | MeanDifference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| متسوطالمحور الثالث | 16.034 | 9 | .000 | 1.26332 | 1.0851 | 1.4416 |

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي واستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية تكونت من 30 محافظ حسابات بولاية المسيلة وباتنة، ومن خلال الاستطلاع الميداني والتحليل باستخدام برنامج SPSS خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، المحاسبة الإبداعية، محافظ الحسابات.

ABSTRACT :

This study aimed to identify the role of the auditor in reducing the practices of creative accounting , in order this goal, the descriptive approach has been relied on the analytical work and the usequestionnaire was distribute on a random sample of 30 auditor in the wilayas of M'Sila and Batna, and through field reconnaissance and analysis using the SPSS program, the study concluded that the auditor applies procedures to reduce creative accounting practices.

Keywords: accounting, creative accounting, auditor

