

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

فرع: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية
(دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة)

تحت إشراف

د. نذير ياسين

من إعداد الطلبة:

- ياسين حبيل
- حمزة موقاري

لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	الاسم واللقب
رئيسا			
مشرفا ومقررا	جامعة مسيلة	محاضر - أ-	نذير ياسين
مناقشا			

السنة الجامعية : 2021-2020

باسم الله الرحمن الرحيم

﴿وقل ربي زدني علماً﴾

صدق الله العظيم

الإهداء

إلى من حفظ الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم ويهدي ثمرة
الجهد المتواصل

إلى كل من ملأ عقولنا في نور العلم والمعرفة الأسانذة الأجلاء

إلى أمهاتنا وأباءنا.....

إلى إخواننا وأخواتنا....

إلى أصدقائنا وزملائنا الأوفياء.....

إلى كل الكادحين على امتداد وطننا بكل الود نهدىكم

علم محشنا نعلم به على رسمه سوريا لكم جميعنا نهدى ثمرة

بهدنا لعل الإهداء يكون بقدر روعتكم

أهدي تحية إلى كل من ساعدنا في اتمام هذه المذكرة

المسعود، حمزة، عثمان، يزيد.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع...

***** ياسين *****

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلوة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما
بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية
بمذكرتنا هذه ثمرة

الجهد والنجاح بفضلته تعالى مهداة للوالدين الكريمين

حفظهما الله وأدامهما نوراً دريبي

ولكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال.. من إخوة وأخوات

إلى رفاق مشوارتي الدراسي الذي كانوا سنداً ودعماً لي...

إلى كل أساتذتي الكرام...

وشكري الخاص لمن مد لي يد العون في إنجاز هذه المذكرة

المسعود، حمزة، هبة...

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع

...حمزة...

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا فيه أن وفقنا لطلب العلم... أما بعد:

نتوجه بخالص الشكر والتقدير للأستاذ المشرف **تذير ياسين** نظير الإشراف

على هذه المذكرة والنصائح والتوجيهات المقدمة ..جزاه الله خيرا...

شكرا للأستاذ بوسعدية مسعود أخ وصديق الطلبة على كل المساعدة المقدمة

جزاه الله خيرا.....

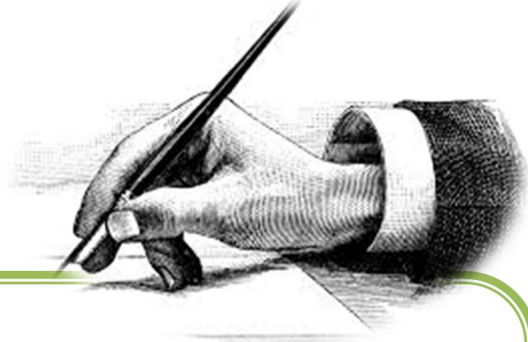
شكر للأخ "حمزة خلافي" الذي تكفل بالإخراج النهائي لهذه المذكرة..

كما لا يفوتنا من هذا المقام أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من أسهم

برأيه وشجعنا ولو بكلمة طيبة، أو قدم لنا يد العون من قريب أو من بعيد...

شكرا لكل من دعى لنا في ظهر الغيب..

ياسين.....*****.....حمزة



فهرس الأشكال والجداول

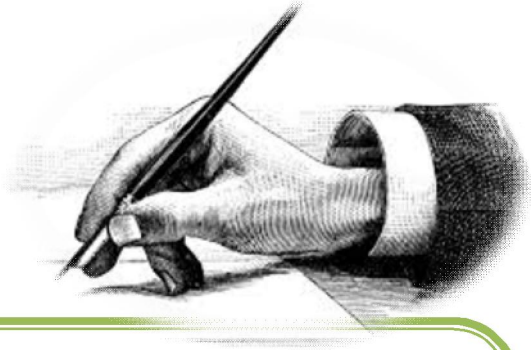


فهرس الأشكال والجداول

أولا- فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
30	مختلف النتائج الخاصة بعملية توزيع واسترجاع الاستبانات	01
31	هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)	02
32	توزيع درجات المقياس المستخدم في الاستبيان	03
33	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي	04
34	يبين نتائج اختبار نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو المتغيرات للدراسة	05
38	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	06
39	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	07
40	يوضح مدى الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	08
42	للاستبيان Cronbach's Alpha يبين قيمة معامل	09
44	يبين توزيع افراد العينة حسب متغير السن	10
45	يبين توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	11
46	يبين توزيع افراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	12
47	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الاول	13
51	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني	14
55	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث	15
59	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 01	16
60	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 02	17
61	يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 03	18

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
45	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير السن	01
46	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	02
47	يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	03
48	يبين ترتيب العبارات المتعلقة ب كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين	04
53	يبين ترتيب عبارات المتعلقة ب أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين	05
57	يبين ترتيب عبارات المتعلقة ب الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين	06



فهرس المحتويات

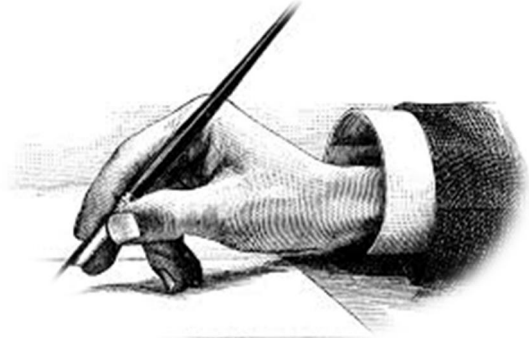


فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر وتقدير
	فهرس المحتويات
	فهرس الأشكال والجداول
أ-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية	
7	مدخل الفصل
8	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
8	المطلب الأول: مفهوم وأشكال المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها
14	المطلب الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها
16	المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات
16	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنة المراجعة
17	المطلب الثاني: الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات ومهامه
18	المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر
20	المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في الحد من المحاسبة الإبداعية
20	المطلب الأول: تعزيز أداء محافظ الحسابات للحد من الممارسات الإبداعية
20	المطلب الثاني: اتجاهات وأساليب الكشف عن المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الثالث: إجراءات محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية

فهرس المحتويات

20	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة	
27	مدخل الفصل
28	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
28	المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمعها، وعينتها
30	المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات، أداة الدراسة
33	المطلب الثالث: كشف نوع توزيع البيانات وتحديد أساليب المعالجة الإحصائية
27	المطلب الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
44	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها
47	المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات المستجوبين نحو المتغيرات الشخصية للعينة
48	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المستجوبين نحو عبارات محاور الاستبيان
58	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
62	خلاصة الفصل
64	الخاتمة العامة
68	قائمة المصادر والمراجع
72	الملاحق
77	الملخص



مقدمة



ت مقدمة

تطور علم المحاسبة بشكل هائل في العقد الأخير، نتيجة لتطور حجم الشركات والوعي على نطاق واسع بين الممارسين، مما أدى إلى ظهور مجموعة من المشاكل المالية والتي ألفت بظلمها على جودة المعلومات المالية من ناحية مصداقيتها وموثوقيتها باعتبارها المحرك الأول لصنع القرار ولضمان نجاح واستمرار المؤسسات، حيث أدت هذه المشاكل إلى ظهور فن جديد للتلاعب والذي اصطلح عليه مهنيا بالعديد من التسميات وذلك بحسب ما جاء به في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة فمنها على سبيل المثال المحاسبة الإبداعية التي اعتبرت من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي في البيانات المالية من خلال استغلال المرونة المحاسبية، والتي يصعب أحيانا على جهات التدقيق سواء الداخلية أو الخارجية أو حتى الجهات الرقابية من اكتشاف هذا النوع للتلاعب وخصوصا في ظل وجود محاسب ذو خبرة ولم بهذا الفن، حيث نجد في بعض الأحيان يتم كشف أساليب المحاسبة الإبداعية وفي بعض الأحيان الأخرى لا يتم اكتشافها إلا عند انهيار المؤسسة وانفصال الملكية عن التسيير الأمر الذي أدى إلى الاهتمام المتزايد من قبل المؤسسات بوظيفة التدقيق.

وتعتبر مسؤولية محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم القضايا إثارة للجدل في مهنة التدقيق، نظرا لدور الهام الذي يؤديه محافظ الحسابات الذي يتميز بالموضوعية والدقة باعتباره الأداة الفعالة والركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية المختلفة للقوائم المالية من خلال ابداء رأي فني محايد.

أولاً: إشكالية الدراسة

بناء على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى قدرة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي أسباب ودوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية؟
- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية؟
- كيف تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

- تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.
- تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارها ظاهرة حديثة نسبيا وأنها تمثل مشكلة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات الاقتصادية باستخدام أساليب لإظهار نتيجة النشاط والمركز الذي يخدم أهدافها الطويلة والقصيرة الأجل حتى ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، كما وتكمن أهمية الدراسة في التعرف على مقدرة ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وكذا الإجراءات والاختبارات المستخدمة وذلك من خلال كشف التضليل والتلاعبات التي تؤدي إلى بدورها إلى الحد من اتساع المحاسبة الإبداعية.

رابعا: اهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى الوصول:

- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة.
- توضيح دوافع استخدام المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية.
- معرفة الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية.
- تقديم توصيات ومقترحات في سبيل معالجة ظاهرة انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تعزيز الدراسات السابقة وفتح آفاق جديدة للدراسة في جوانب أخرى من موضع المحاسبة الإبداعية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الذاتية والموضوعية التالية:

- الرغبة الشخصية في البحث في مثل هذه المواضيع.
- طبيعة التخصص الدراسي ومحاولة تقديم إضافة ومرجع علمي جديد لي يستفيد منه الباحثين.
- الأهمية التي تحظى بها كل من المحاسبة الإبداعية ومحافظ الحسابات وخاصة أنها موضوع العصر.
- الانتشار الواسع لممارسة المحاسبة الإبداعية غير السليمة.

سادسا: المنهج المتبع

لدراسة هذا الموضوع والاجابة على الأسئلة المطروحة ووفقا لطبيعة الموضوع استدعى استخدام المنهج الوصفي لتغطية الجانب النظري، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة باستخدام أداة الاستبيان موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من استقصاء آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

سابعا: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

- الحدود المكانية: تم توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية المسيلة
- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من بداية أفريل إلى بداية شهر ماي.

ثامنا: الدراسات السابقة

1-دراسة **مريم مصطفى عبد الحليم**، بعنوان: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2014، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات السورية، والتحري على أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك المؤسسات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مع الحرص على تقديم يقدم رؤية شاملة للمحاسبة الإبداعية بما يخدم أهداف الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة مالية، والمسموح لهم بتدقيق المؤسسات، والبالغ عددهم 493 محاسبا قانونيا حسب موقع المحاسبين القانونيين وبلغ حجم عينة الدراسة 390 محاسبا قانونيا، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم، فاسترد منها 224 استبانة كونها صالحة للتحليل، حيث توصلت الدراسة إلى النتائج من أهمها المؤسسات السورية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن إدارة هذه المؤسسات تهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما ان هناك إجراءات يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة من قبل المؤسسات السورية.

2-دراسة **ليندا حسن نمر الحلبي**، بعنوان: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الأردن، 2009، هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها في

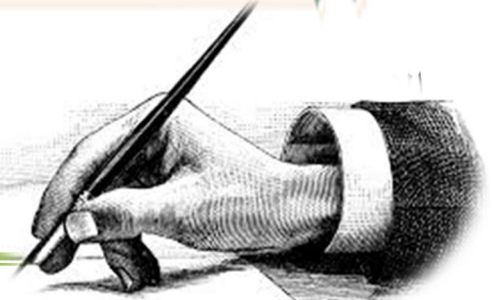
مقدمة عامة:

موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات لتلك المؤسسات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجلس إدارة المؤسسات العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انهيار الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات العامة الأردنية.

3-دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسي، بعنوان: الحاسبة الإبداعية ودور مدقق الحسابات في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب وركزت على دور المدقق في تحقيق واكتشاف ممارسات ونتائج الممارسة الإبداعية، حيث استعرضا الباحثان أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما عالجا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي اخطار قد تؤثر على المهنة، من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونقاشا الباحثان الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية، توصلت الدراسة الى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضحت العديد من الاتجاهات والأساليب لكشف ممارسات، وبيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات.

تاسعا: هيكل الدراسة

الفصل الأول



الإطار النظري لمحافظة الحسابات
والمحاسبة الإبداعية

مدخل الفصل:

تعتبر المحاسبة الإبداعية من الممارسات الحديثة في المحاسبة، إذ تقوم على التلاعب بالبيانات المحاسبية، وقد شكلت جدلاً واسعاً للأعوان المكلفين بمهنة التدقيق والمراقبة، وذلك لصعوبة اكتشاف هذه التجاوزات، ومن هذا المنطلق تأتي مهمة محافظ الحسابات في الكشف عن هذه التلاعبات فدوره جد مهم لما يتميز به من صفات تكفل التحقيق في مجمل القوائم المالية للمؤسسات، وبالتالي إعطاء الرأس الموضوعي حولها.

وبالتالي سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في الحد من المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

بغرض تحسين صورة المؤسسة تلجأ الإدارة لاستعمال عدة أساليب تعرف بالمحاسبة الإبداعية، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال عرض أشكالها وأسباب ظهورها وأساليبها ودوافع استخدامها.

المطلب الأول: مفهوم أشكال المحاسبة الإبداعية

سنسلط الضوء في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكالها:

أولاً- مفهوم المحاسبة الإبداعية

هناك عدة تعريف ومفاهيم للمحاسبة الإبداعية اختلفت باختلاف المفكرين من بين هذه التعاريف نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: المحاسبة الإبداعية بكونه عبارة عن "وصف شامل وعمام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية.

التعريف الثاني: هي نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سمية بالإبداع وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداع، ابتكار أو مغامر، ويضيف أن هذه المحاسبة استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الاعمال.

التعريف الثالث: هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات اظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمناقشة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية¹.

التعريف الرابع: هي الاجراءات التي تمارسها الشركة بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تشكلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفيفة للتغطية على المخلفات والجرائم وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهى وبصورة شرعية².

التعريف الخامس: المحاسبة الإبداعية هي عملية استغلال الطرق والمبادئ وتعدد البدائل المحاسبية من أجل تحريف المعلومات المحاسبية وتضليل مستخدميها دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية³.

¹ إبراهيم جابر السيد أحمد، أحمد محمد علوان الهللاوي، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ط1، ص152.

² شيرين مامون سيد احمد محمد، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا السودان، المجلد07، العدد01، جوان2020، ص259.

³ حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد01، العدد01، 2019، ص92.

مما سبق يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية: هي تلك الأساليب والإجراءات الإبداعية المعقدة والمبتكرة التي يقوم بها المحاسب لتحسين صورة المؤسسة من خلال استغلال الثغرات الموجودة في المحاسبة.

ثانياً - أشكال المحاسبة الإبداعية

من بين أشكال المحاسبة الإبداعية نذكر ما يلي¹:

1- **المحاسبة النفعية**: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة فيها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الولايات المتحدة الأمريكية.

2- **إدارة الدخل**: هي التلاعب في الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً من قبل الإدارة، وهي توقعات تم اعدادها من قبل المحللون، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

3- **التلاعب بالتقارير المالية**: إظهار بيانا خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تظليل مستخدمي البيانات وهو عمل مخالف للقانون.

4- **ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**: هي أساليب تتحرف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال الممارسات الابتكارية والمستحدثة قد تكون معقدة في قيم المصاريف والإيرادات.

5- **تلطيف صورة الدخل**: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ².

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها

سنسلط الضوء في هذا المطلب للعوامل التي أدت لظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها المتبعة داخل المؤسسة.

¹ - احمد بريك، زبيدة عويّنة، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019، ص19.

² أبوبكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الأول، العدد الأول، أكتوبر 2017، ص41.

أولاً- عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة عوامل أدت الى ظهورها منها¹:

- 1- حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية أحيانا أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد قوائمها المالية، مما يترتب عليه اختيار الشركة للبدائل المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.
- 2- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن اداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي المتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول الى الأهداف المحددة مسبقا.
- 3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض عمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فاذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل من تنفيذ هذه العمليات او تعجل من تنفيذها.
- 4- القيود المزيفة المحاسبية: يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل: بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها².

ثانياً- أساليب المحاسبة الإبداعية

تقوم بعض المؤسسات بممارسة عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية بغية تحقيق أهداف تخدم صالحها وأهم تلك الأسباب كالاتي³:

1- قائمة الدخل

- تسجل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع 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 ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛

¹ -حافي هدى، مرجع سابق، ص93/92.

² خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015/2014، ص42.

³ عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد02، 2019، ص7/6/5.

- تسجل ايرادات مزيفة تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- زيادة الارادات من خلال عائد لمرة واحدة، تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية ايجابية غدارة الشركة من خلال إيراداتها وارياحها في الوقت الذي يكون فيها أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛
- نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة أو أخلاقية، 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 اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات، تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛
- نقل الارادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترات مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتمد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية؛
- ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الالتزامات في الفترة المالية نفسها؛
- نقل المصاريف المترتبة على الشركات مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.

2- قائمة المركز المالية

- الأصول غير الملموسة، حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعترافات المحاسبية بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعترافات بالشهرة غير المشتراة؛

- الأصول الثابتة حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛
- الاستثمارات المتداولة حيث التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى أجزاء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار النقدية، ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية؛
- الاستثمار طويل الاجل، كتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طرق التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛
- الذمم المالية ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة محصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، وتصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛
- الموجودات الطارئة حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكيد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوة قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه؛
- المطلوبات المتداولة، مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- المطلوبات طويلة الاجل، مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل، لتحسين نسب السيولة؛
- حقوق المساهمين، مثل 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؛
- المخزون، في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راکدة ومتقادمة إضافة لعمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

3- قائمة التدفقات النقدية

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

- توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسليمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، بحيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.

1- قائمة التغيرات في حقوق الملكية

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

• أساليب أخرى:¹

- أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها؛
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب؛
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها الأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين الدفترية والقيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

¹ حافي هدى، مرجع سبق ذكره، ص95.

المطلب الثالث: مجالات المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

سنتطرق في هذا المطلب الى المجالات التي تستخدم فيها المحاسبة الإبداعية والاسباب التي تدفع بالمؤسسة لاستخدامها.

أولاً- مجالات المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة مجالات منها¹:

- نظام المعلومات المحاسبي؛
- القياس المحاسبي؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية؛
- طرق توزيع او تحميل المصروفات المختلفة؛
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية.

ثانياً- دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تقوم إدارة المؤسسة باستعمال أساليب المحاسبة الإبداعية لعدة دوافع من بينها²:

1- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** عادة ما تستخدم المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشأة الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية للشركة أمام منافسيها.

2- **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:** عن تراجع القيم المالية لمنشآت يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في أعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.

3- **زيادة الاقتراض من البنوك:** يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية كخطوة تسييق اتخاذ قرار منح بهدف تقييم أداء منشآت أعمال القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ المنشآت لاستخدام الممارسات الإبداعية لتحسين تلك المؤشرات والمعايير.

4- **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

¹مرجع نفسه، ص95.

²إبراهيم جابر السيد أحمد، أحمد محمد علوان الهللاوي، مرجع سابق، ص153/154.

5- لغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للمؤسسة على منافسيها في مجال العمل مستند إلى مؤشرات ومعايير مالية.

6- تحسين الأداء المالي للمؤسسة: بهدف تحقيق مصالح شخصية تتعكس إيجاباً على إيرادات المؤسسات لإظهارها بصورة جيدة.¹

¹ أبوبكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، مرجع سبق ذكره، ص42.

المبحث الثاني: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

تعتبر مهنة محافظ الحسابات من أهم المهن التي تحافظ على السير الحسن لنشاط المؤسسة، كما أنها تضمن صدق ومصادقة القوائم المالية، من حيث يعرض هذا المبحث الإطار النظري لمحافظ الحسابات، حيث يتناول مفهوم وشروط ممارسة المهنة، الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات ومهامه ومعايير إعداد التقارير.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة مهنة المراجعة

أولاً- مفهوم محافظ الحسابات

مهمة محافظ الحسابات مهنة تحتاجها كل المؤسسات، لذا سنتطرق وشروط ممارسة هذه المهنة.

التعريف الأول: وفقاً للمادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 أنه "يعد محافظ الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية، وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها للأحكام الشرعية المعمول بها".

التعريف الثاني: وفقاً للقانون التجاري من خلال المادة 15 مكرر 04 معدلة: "هو من المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة بالتحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

التعريف الثالث: محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة، ومعايير المراجعة المتعارف عليها.¹

م سبق يمكن القول بأن محافظ الحسابات هو شخص ذو كفاءة علمية ومهنية يقوم بالتدقيق في القوائم المالية للشركة وحساباتها للمصادقة على صحة استخدامها بإبداء رأي محايد في شكل تقارير يلخص وضعية الشركة، وتساعد الأطراف ذا العلاقة باتخاذ القرار.

¹ سعدالله رقية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2013، ص07.

ثانيا- وشروط ممارسة مهنة المراجعة

هناك عدة شروط يجب أن تتوفر للممارسة مهنة المراجعة ومن أهم هذه الشروط ما يلي¹.

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو أجنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام، أتعهد أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثاني: الصفات الشخصية لمحافظ الحسابات ومهامه

أولا- صفات محافظ الحسابات

- هناك عدة صفات يجب توافرها وأن يتحلى بها محافظ الحسابات من بينها:²
- أن يكون محافظ على أسرار العمل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح على أي معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
 - أن يكون حرا غير تابع لأي جهة إلا لضميره المهني وأن يهتم بمصلحة عمله وعلى مصالحه الشخصية؛
 - أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛

¹قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 11/06/2010، المادة 08، ص 05.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، عمان، 2009، ص 81.

- أن يكون لبقا في التعامل أن يكون قادر على التعبير بكل وضوح؛
- أن يكون أميناً وواقعياً وأن يكون مستقل في رأيه؛
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

ثانياً - مهام محافظ الحسابات

هناك مهام مختلفة لمحافظ الحسابات عليه القيام بها.

- يشهد بأن الحسابات السنوية المنتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون المساهمون؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المساهمين؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- تخصص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون تدخل التسيير.

المطلب الثالث: معايير تقرير محافظ الحسابات في الجزائر

حتى يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره يجب عليه اتباع عدة معايير وأركان مختلفة من أهم هذه الأركان ما يلي¹:

- ضرورة احتواء التقرير على ملاحظات حول مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية؛
- يجب أن يوضح التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه البادئ المحاسبية بثبات الفترة الحالية مقارنة بالفتريات السابقة؛
- ضرورة إبراز مدى الثبات في تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للفترة التي شملها التقرير، وذلك لضمان إجراء مقارنات بين القوائم المالية للمؤسسة لفتريات متعاقبة، أو بينها وبين مؤسسات أخرى تنشط في نفس القطاع؛

¹بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2021/2020، ص86.

- ضرورة التزام محافظ الحسابات بالإشارة إلى أية ملاحظات إضافية يوجب الإفصاح عنها، ومن شأنها أن تقدم قيمة مضافة؛
 - يجب أن يحتوي التقرير على رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية وفي حالو الامتناع عن الرأي يجب عليه التبرير ذلك لإخلاء مسؤوليته امام مستخدمي القوائم المالية.
- وأهم المعايير التي يجب الالتزام بها خلال إعداد التقارير :

- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛
 - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة؛
 - معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛
 - معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة في الشركة؛
 - معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال؛
 - معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛
 - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال؛
 - معيار التقرير المتعلق بتخفيض رأس المال؛
 - معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
 - معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
 - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
 - معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.
- ويترتب على محافظ الحسابات إعداد عدة تقارير منها¹:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصفة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

¹ القانون 10-01 مرجع سابق، المادة 25، ص 07.

المبحث الثالث: محافظ الحسابات ودوره في الحد من المحاسبة الإبداعية.

يتم تسليط الضوء في هذا المبحث إلى مساهمة محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية حيث سنعرض على تعزيز أداء محافظ الحسابات، والاتجاهات والأساليب المتبعة لاكتشاف المحاسبة الإبداعية والحد منها، وفي الأخير نعرض الإجراءات التي يتبعها محافظ الحسابات للحد من الممارسات الإبداعية.

المطلب الأول: تعزيز أداء محافظ الحسابات للحد من الممارسات الإبداعية

هناك عدة آليات وشروط لتعزيز أداء محافظ الحسابات ومساعدته على أداء واجباته منها¹:

- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفير مثل تلك الكفاءات الضامن لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب المراجعة؛
- ممارسة مهنة المراجعة تحتاج الى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يجب أن يتمتعوا بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأشخاص الاقتصادية، وكذلك الاستقلالية والقدرة على ممارستها بالطريقة الصحيحة؛
- يجب على المراجع أن يقدم تقريراً كاملاً مدى المحاسبة الإبداعية من خلال المراجعة على جميع البيانات والمعلومات المالية الموجودة بالقوائم المالية؛
- يجب أن يكون المراجع أعلى مستوى من المحاسب، فالمحاسب الذي يقوم بالتلاعات أو الممارسات المحاسبية الإبداعية وهو على مستوى عالي في المحاسبة لذا يجب أن يقابله من هو أعلى مستوى منه في المراجعة بغرض كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بأن تلك التقارير المالية خالية من أي انحرافات أو تلاعات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

المطلب الثاني: الاتجاهات وأساليب الكشف على المحاسبة الإبداعية

إن اكتشاف ومواجهة المحاسبة الإبداعية شئ معقد، لذلك على المهنيين ومحافظي الحسابات السعي لمعرفة التطورات الحاصلة والخاصة بالمحاسبة الإبداعية للحد منها، وفيما يلي بعض الاتجاهات والأساليب للكشف والحد من المحاسبة الإبداعية.

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء

¹محمد دينوري سالمي، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد الثامن، 2017، ص636.

التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند ابداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الامر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المالية الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادية للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات، وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والاضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية¹.
- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجة المحاسبية عن طريق تقليل البدائل والمعالجات المحاسبية أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.
- الوسيلة الأهم هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، وهذا عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.
- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الاخلاق المهني، أهم وظائفها وضع قواعد السلوك الواجب أن يلتزم به المحاسب والمراجع المعتمد².

¹حافي هدى، مرجع سابق، ص102.

²بن عبد العزيز سفيان، منصورى هوارى، دور المنطق في الحد من الممارسات الاحتياالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة احمد دراية، أدرار، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص18/17.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهنيين ومستخدمي المعلومات المالية، ويتم ذلك عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من قطاع خاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو ارسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات وأهم التطورات في مجال المراجعة المحاسبية.
- تقييم تقرير المدقق ولو لمرة واحدة على الأقل سنويا، والذي يشمل وصفا شاملا للإجراءات الرقابية الداخلية الخاصة بالشركة، وجمع الاستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل جهات حكومية لإدارة الشركة، وطبيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة الشركة خلال الفترة موضع التقييم.¹

المطلب الثالث: إجراءات محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية

تتوزع أساليب المحاسبة الإبداعية من طرف إدارة المؤسسة على البيانات المالية يتطلب من محافظ الحسابات القيام بالعديد من الإجراءات الملائمة، حيث أن محافظ الحسابات الكفؤ يقوم باختبارات دقيقة تمكنه من اكتشاف هذه الأساليب، ومن بين هذه الإجراءات ما يلي:

أولاً- الإجراءات على قائمة الدخل

تتمثل أهم إجراءات محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل ما يلي:²

- التحقق من فواتير البيع وأن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية؛
- التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم؛
- التحقق من مستندات شحن الارساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء؛
- الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون السلعي، وأثره على المعلومات المالية بالقوائم المالية؛
- المراجعة المستندية لفواتير الشراء؛
- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصاريف؛
- التحقق من منطقية أرصدة المصاريف بالمقارنة مع السنوات السابقة؛

¹ خلايفة ربحانة، مرجع سبق ذكره، ص 60.

² أحمد بريك، زبيدة عويبة، مرجع سبق ذكره، ص 26/25.

- الرجوع إلى رأي الإدارة والتحقق من رأي مدقق الحسابات الداخلي لمعرفة أسباب التغيير في طريقة حساب أقساط الاهتلاك للأصول الثابتة الملموسة؛
- تقدير الأثر المالي المترتب عن عدم الإفصاح عن قرار إغلاق خط انتاجي على نتيجة الاعمال؛
- التحقق من استبعاد أرباح البنود غير العادية من الربح التشغيلي للمؤسسة؛
- إعادة حساب نتيجة الاعمال والافصاح عن نصيب المؤسسة الأم عن مؤسساتها الفردية أو المجموعة في بند مستقل؛

ثانياً - الإجراءات في قائمة المركز المالي

تتمثل أهم الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي ما يلي:¹

- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد؛
- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
- التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية؛
- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة؛
- التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة؛
- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن؛
- التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية؛
- مراجعة رأي الإدارة حول تغيير طرق تسعير المخزون وأثر ذلك على القوائم المالية؛
- التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين؛
- تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح؛

ثالثاً - الإجراءات في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتمثل أهم الإجراءات المضادة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية في ما يلي:²

- رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في العام الحالي مع الأعوام السابقة ومقارنة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في العام الحالي مع الأعوام السابقة؛

¹ حمومة رزيقة، مرجع سبق ذكره، ص 28/29.

² أحمد بريك، زبيدة عويضة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

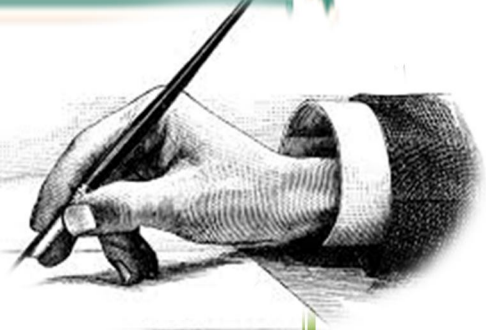
- التحقق من صحة قيم رأس المال المكتسب والمحتسب وإجراءات التخفيض أو الزيادة في تلك القيم، وأثرها على المركز المالي للمشروع؛
- حساب النسب المالية المتعلقة بحقوق المساهمين، ومقارنتها مع نفس النسب بالعام الماضي؛
- التأكد من دقة اجمالي قيم رأس المال النهائي.

خلاصة الفصل:

المحاسبة الإبداعية هي نتائج ممارسات وعوامل عديدة معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية تستخدم أساساً أكبر بتحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال، كما أنها وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والالتزامات لمناقشة الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية.

ويعتبر محافظ الحسابات هو من المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمته الأساسية في التحقيق في الدفاتر والتأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحسابتها، فهو شخص ذو كفاءة علمية ومهنية يقوم بالتدقيق في القوائم المالية للشركة وحسابتها للمصادقة على صحة استخدامها بإبداء رأي محايد في شكل تقارير يلخص وضعية الشركة، وتساعد الأطراف ذا العلاقة باتخاذ القرار.

الفصل الثاني



دراسة ميدانية على عينة من محافظي
الحسابات في ولاية المسيلة

مدخل الفصل:

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى الباحثين الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية المسيلة حول موضوع دراستنا الحالية: " دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية "، وبعد أن تطرقنا في الجانب النظري حول عرض لأهم المفاهيم النظرية نحو متغيرات الدراسة ولتسليط الضوء أكثر عن الموضوع واختبار فرضيات الدراسة ارتئينا الاعتماد على أداة الاستبيان، حيث تم توزيعه على عينة الدراسة من أجل استطلاع آرائهم نحو موضوع الدراسة ومدى تطبيقه من الناحية المهنية وعليه سنتطرق في هذا الفصل الى وصف عينة ومجتمع الدراسة وكذا اداة الدراسة تليها توزيع الاستبيان وجمع البيانات وتحليلها وفي الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة ببرنامج SPSS. وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، التحليل، مناقشتها

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

إن تحديد الإطار المنهجي للدراسة هو خطوة أساسية للبدء في الجانب التطبيقي وذلك بعد تحديد مجتمع الدراسة الذي يتلاءم مع موضوع البحث بمختلف أبعاده ويستجيب لمتطلبات وأدوات جمع البيانات بشكل ايجابي، ويتضمن هذا المبحث وصفا للإجراءات التي اتبعت لغرض تحقيق أهداف الدراسة، من خلال وصف منهج الدراسة، أدواتها، مجتمعها وعينتها، وصدق أداة الدراسة وثباتها.

المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمعها، وعينتها

سنقوم في هذا المطلب بتقديم منهج الدراسة، كما سنتطرق إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وأدواتها كما يلي:

أولاً- منهج الدراسة

كل دراسة تستدعي منهجاً ملائماً لها، والمنهج هو: ¹ "مجموعة من الأساليب والمداخل المتعددة التي تستعمل لغرض جمع البيانات والوصول من خلالها إلى تفسيرات أو نتائج".

وتماشياً مع أهداف وإشكالية الدراسة وإثبات فرضيات البحث لابد من اتباع منهج علمي يخلق انسجام بين فرضيات البحث وعملية إثباتها ميدانياً، حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعرف بأنه " طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها عن طريق جمع المعلومات المقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة"².

وتم استخدامنا المنهج الوصفي التحليلي لأنه يتناسب وطبيعة دراستنا، كونه لا يقتصر فقط على جمع البيانات لظاهرة معينة، بل يتناول تحليل هذه الظاهرة ورصدها، حيث نقوم بجمع البيانات والمعلومات عن الظاهرة ونهتم بوصفها وصفاً تفسيرياً دقيقاً من خلال البيانات المجمعة والمتوفرة، ومعبّر عنها تعبيراً كميّاً وكميّاً سواء بفقرات أو في شكل رسوم بيانية أو في جداول رقمية وصفية.

وبناء على منطلقات هذا المنهج قمنا كمرحلة أولى بجمع بيانات كافية ودقيقة عن الموضوع في ميدان الدراسة بالاعتماد على طرق جمع البيانات المستخدمة في البحث كالأستبيان، ثم قمنا بتسجيلها

¹ لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربية للنشر، سنة 1990 ص62.

² عمار بوحوش، وآخرون، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر. 2000، ص 32

وترتيبها بعدها قمنا بتحليل ما تم جمعه من البيانات بطريقة موضوعية، وذلك بالاعتماد على آراء عينة الدراسة.

ثانياً - مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه: " جميع المفردات التي تتوافر فيها خصائص المطلوب دراستها"¹، ويعرف أيضا بأنه: " جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتتشرك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها"²

كما يعرف أيضاً بأنه: " عبارة عن جميع الوحدات أو الأفراد أو المشاهدات أو الحالات التي تشترك في صفة أو مجموعة من الصفات تميزها عن غيرها ويرغب الباحث في تعميم النتائج المتوصل إليها"³.

وبالتالي فإن مجتمع هذه الدراسة يتمثل في محافظي الحسابات، بالإضافة إلى الباحثين الأكاديميين بولاية المسيلة.

2- عينة الدراسة

في العينة يمكن الاكتفاء بعدد معين من وحدات المجتمع، ودراستهم وعند التوصل الى نتائج يمكن تعميم هذه النتائج على جميع افراد المجتمع، وباختصار فان العينة هي عبارة عن جزء أو قسم من مجتمع الدراسة.⁴

مفهوم العينة هي: " مجموعة جزئية من المجتمع لها نفس خصائصه الأصلية التي تنتمي إليه ويكون الغرض منها الحصول على معلومات مرتبطة بالمجتمع عن طريق اختيار عدد من الأشخاص للدراسة يمثلون ذلك المجتمع حيث تبدأ أية دراسة احصائية بجمع البيانات الخام المتوفرة بإحدى الطرق"¹

¹ -بعبطيش شعبان، اثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف- المسيلة-،السنة الجامعية 2015-2016، ص186

² - خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23(ديسمبر 2017)، ص 280-294

³ - مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 19.

⁴ مصطفى طويطي . المرجع السابق، ص 20.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

ستتم على عينة من أفراد مجتمع الدراسة المتمثل في محافظي الحسابات، بالإضافة إلى الباحثين الأكاديميين بولاية المسيلة. حيث أخذت بطريقة عشوائية. ومن أجل استطلاع آرائهم حول موضوع الدراسة حيث بعد الضبط النهائي للاستبيان، قمنا بتوزيعه على عينة الدراسة إذ قمنا باسترجاع 30 استبيان من أصل 35 استبيان موزع في حين لم نتمكن من استرجاع 05 استبيانات، وبعد الفحص التفصيلي لجميع الاستبيانات المسترجعة تبين لنا أنها كلها صالحة للتحليل، وبالتالي فإن إجمالي عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل هو 30 استبيان، أي أن نسبة الاستبيانات الصالحة للمعالجة الإحصائية لبياناتها بلغت (85.71%) والتي قمنا بتفريغ محتوياتها في برنامج SPSS للمعالجة الإحصائية، والجدول التالي يوضح مختلف النتائج الخاصة بعملية توزيع واسترجاع الاستبيانات:

الجدول رقم (01): مختلف النتائج الخاصة بعملية توزيع واسترجاع الاستبيانات.

عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات غير مسترجعة	عدد الاستبيانات غير الصالحة للدراسة	العدد النهائي للاستبيانات التي تم تفريغها والاعتماد عليها في الدراسة
35	30	5	0	30
100.00%	85.71%	14.29%	0.00%	85.71%

المصدر: من إعداد الطالبين

المطلب الثاني: مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات، أداة الدراسة

أولاً- مصادر جمع البيانات

تم الحصول على البيانات المتعلقة بالدراسة من خلال مصدرين:

01-المصادر الرئيسية: تم الحصول على البيانات من خلال تصميم استمارة وتوزيعها على عينة من مجتمع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

¹ سامية يبغي، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الأكاديمية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص231-240، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظتي الحسبانة في ولاية المسيلة

02-المصادر الثانوية: تم الحصول على المعطيات من خلال الرسائل الجامعية والمقالات والتقارير المتعلقة بالموضوع قيد البحث والدراسة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، والهدف من اللجوء للمصادر الثانوية في هذا البحث هو التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك اخذ تصور عام عن المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال هذا البحث.

ثانياً- أداة الدراسة (أسلوب القياس)

في دراستنا ولقياس متغيرات الدراسة فإنه تم الاعتماد على أداة الاستبيان لاستطلاع آراء الأفراد المستجوبين محل الدراسة الميدانية وفيما يلي شرح خطوات تصميم الاستبيان وكذا سلم القياس:

1- تصميم الاستبيان

يعتبر الاستبيان: " الأداة الأكثر استخداما في البحوث الاجتماعية والإنسانية، إذ يعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال ما يتضمنه من مجموعة من الأسئلة أو العبارات ويطلب من المستجوبين الإجابة عليها ويتم توزيع الاستبيان عادة باليد أو من خلال ارسالها الى المستجوبين عبر البريد الالكتروني أو غيرها من طرق التوزيع الالكترونية (مواقع التواصل الاجتماعي...الخ)¹.

وتم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات و رُوعي في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وأيضاً ما تم التطرق إليه في الدراسات السابقة وأيضاً وضوح العبارات لتسهيل فهمها، ومن أجل التأكد أن عبارات الاستبيان تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان، تم عرضه من أجل مراجعته على الأستاذة المشرف، ومن خلال الاقتراحات والتوجيهات، قمنا بإضافة وتغيير بعض العبارات في ضوء اقتراحات والتعديلات وفي الأخير خلصنا إلى بناء الاستبيان ليصبح في صورته النهائية متكون من 30 عبارة وتضمن الاستبيان جزئين وهما:

الجدول رقم (02) هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)

عدد العبارات	اجزاء الاستبيان
	<u>الجزء الاول: البيانات الشخصية</u>
	<u>الجزء الثاني</u>

¹- طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم و إعداد الدراسات الميدانية - منظور إحصائي" -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة ، بتاريخ 30 جوان 2014، ص 28

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

من العبارة رقم 01 الى العبارة رقم 10	المحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية
من العبارة رقم 01 الى العبارة رقم 10	المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة
من العبارة رقم 01 الى العبارة رقم 10	المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية
(30) عبارة	مجموع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبين

من الجدول أعلاه: يمثل الصورة النهائية لأداة الدراسة المستخدمة في استطلاع آراء المستجوبين نحو موضوع الدراسة حيث روعي في تصميم الاستبيان أن يكون متناسقاً من حيث الشكل (عدد المحاور بنفس عدد العبارات)، من حيث المضمون تم قياس المتغيرات من خلال عبارات واضحة ومفهومة لأفراد العينة حتى تتمكن من الحصول على بيانات دقيقة وصالحة للمعالجة الإحصائية.

2- سلم القياس المستخدم في الاستبيان:

ووفقاً للدراسات السابقة التي تطرقنا إليها في دراستنا الحالية، فإن معظمها تعتمد على مقياس ليكرت (Likert Scale)* الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل البدائل التالية: (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وفي دراستنا فانه روعي في صياغة عبارات الاستبيان طريقة تتيح للمستجوبين فرصة الإجابة عنها بكل وضوح واستخدمنا نفس المقياس (من درجة 01- درجة 05) ويرمز لها رقمياً خلال ادخال البيانات للبرامج الحاسوب ب (1،2،3،4،5) على التوالي:

جدول رقم (03) توزيع درجات المقياس المستخدم في الاستبيان

بدائل القياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة/الترميز	5	4	3	2	1

*- مقياس ليكرت: "يعود أساس ظهور هذا المقياس الى الباحث Resis Likert وهو مقياس نفسي يستخدم عموماً في الاستبيانات، وهو المقياس الأكثر شيوعاً في الاستخدام خاصة في البحوث النفسية، وعند الإجابة على مقياس ليكرت يقوم المبحوثين بتحديد مستوى موافقتهم على بنود التي تضمنها الاستبيان... ويعرف البند وفقاً لمقياس ليكرت بأنه عبارة بسيطة يتم سؤال المبحوث للتقييم وذلك اعتماداً على المعايير الموضوعية او الشخصية والتي يمثلها ورؤيته المسبقة حول ذلك، وبشكل عام فإن مستوى الموافقة أو عدم الموافقة هو ما يتم قياسه في هذا المقياس ... وفي الغالب يتكون مقياس ليكرت من خمسة مستويات مرتبة يطلب الإجابة عليها" نقلاً عن المرجع مصطفى طويطي، وعيل ميلود: المرجع السابق،

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale)

ولتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وتم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

المدى العام: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في استبيان الدراسة تم حساب المدى: (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) = (5-1) = 4 وللحصول على طول الخلية الصحيح نقوم بقسمة المدى العام على عدد درجات الموافقة وذلك على النحو التالي: $0.8 = 5/4$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى وهكذا مع كل درجات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف مشترك لإجمالي أفراد العينة كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم (04) تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

مستوى الموافقة	درجة المقياس	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة
درجة متوسطة	محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مقياس ليكرت الخماسي

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري (أقل تشتت) بينهما.

المطلب الثالث: كشف نوع توزيع البيانات وتحديد أساليب المعالجة الإحصائية

أولا- كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين

من أجل معالجة صحيحة لبيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة ومن أجل اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة، فإنه يجب أولاً تحديد ما إذا كانت بيانات المستجوبين نحو المتغيرات التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية الأخرى.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظتي الحسكة في ولاية المسيلة

تفيد عملية تحديد نوع توزيع البيانات في اختيار نوع الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات لأنه يوجد نوعين من الأساليب الإحصائية وهي

- 1- أساليب إحصائية معلمية والتي تشترط أن تتبع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان (متغيرات الدراسة) للتوزيع الطبيعي.
- 2- أساليب إحصائية اللامعلمية والتي لا تشترط أن تتبع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان (متغيرات الدراسة) للتوزيع الطبيعي.

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع توزيع بيانات الاستبيان منها:¹

أ- طريقة اختبار كولومنجوروف-سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50.

ب- طريقة اختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) يستخدم إذا كان عدد العينة أقل من 50.

ولكل اختبار له قيمة احتمالية يرمز لها بالرمز (sig) من خلالها يتم الحكم على نوع التوزيع وهذا بمقارنتها من مستوى الدلالة (0.0) حيث²:

كالقاعدة العامة المعمول بها في حالة كشف عن نوع توزيع البيانات هي:

- إذا كانت قيمة (sig) أقل من 0.05، فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي
- إذا كانت قيمة (sig) أكبر من 0.05، فإن بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

وفيما يلي نتائج كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة:

جدول رقم(05) يبين نتائج اختبار نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو المتغيرات للدراسة

نوع التوزيع	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			محاور الاستبيان
	Sig.	Df	القيمة	Sig.	Df	القيمة	
بيانات كل محور	القيمة	درجة	الإحصائية	القيمة	درجة	الإحصائية	

¹ أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005، ص 156

² أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS -مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية(المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر، 2008، ص 121، رابط (<https://www.noor-book.com/>)

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

	لاحتمالية	الحرية	للاختبار	لاحتمالية	الحرية	للاختبار	
يتبع التوزيع طبيعي	<u>0.058</u>	<u>30</u>	<u>0.900</u>	<u>0.051</u>	<u>30</u>	<u>0.240</u>	المحور الأول
يتبع التوزيع طبيعي	<u>0.075</u>	<u>30</u>	<u>0.910</u>	<u>0.069</u>	<u>30</u>	<u>0.153</u>	المحور الثاني
يتبع التوزيع طبيعي	<u>0.256</u>	<u>30</u>	<u>0.962</u>	<u>0.085</u>	<u>30</u>	<u>0.150</u>	المحور الثالث
القاعدة: اذا كانت قيمة sig اكبر من 0.05 فان البيانات المستجوبين نحو ما تضمنه محور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي							

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

ومن خلال الجدول أعلاه نجد: بما أن أفراد عينة الدراسة أقل من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Shapiro-Wilk). وتظهر نتائجه أن القيمة الاحتمالية (sig) لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان هي أكبر من (0.05)، حيث:

- بالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الأول نجد أن القيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.058) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي؛
- وبالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الثاني نجد أن القيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.075) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي؛
- وبالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الثالث نجد أن القيمة الاحتمالية بلغت قيمة (SIG=0.256) وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي.

الاستنتاج: وبما أن بيانات المستجوبين تتبع التوزيع الطبيعي فإنه في دراستنا سنستخدم الاساليب الإحصائية من نوع المعلمية ل تحليل إجابات وأراء أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة وفيما يلي شرح للأساليب الإحصائية المعلمية المستخدمة في الدراسة.

ثانياً- تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة وتحليل البيانات

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS: Statistical Package for the Social Sciences (SPSS: V26) وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية:

1. التكرارات والنسب المئوية: الوصف الإحصائي للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
2. الرسوم البيانية: من أجل عرض قيم المؤشرات الإحصائية بيانياً كي يسهل فهمها أكثر؛
3. المتوسط الحسابي: وهو أحد مقاييس النزعة المركزية التي سنتعرض لها، هو مجموع القيم مقسم على عددها؛ فهو يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة وتكون محصورة من (01 - 05 درجات) تبعا للدرجات المعطاة لبدائل مقياس ليكارت المستخدم في الاستبيان. ويستخدم إضافة الى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري (أقل تشتت) بينهما؛
4. الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي؛
5. معامل الارتباط بيرسون (لقياس صدق الاستبيان) ويستخدم لقياس اتجاه وقوة العلاقة الخطية بين المتغيرين وتقع قيمة معامل الارتباط بين -1 الى +1 وهذه القيمة تدل على قوة أو ضعف العلاقة بين المتغيرين، فإذا كانت القيمة كبيرة كافية بغض النظر عن الإشارة فإن العلاقة بين المتغيرين قوية، أما إشارة معامل الارتباط فإنها تدل على اتجاه العلاقة بين المتغيرين فإذا كانت الإشارة موجبة فإن زيادة قيم أحد المتغيرات ترافقها زيادة في المتغير الأخر أي العلاقة بينهما طردية والعكس صحيح؛
6. معامل الثبات ألفا كرو نباخ: وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة (الاستبيان) في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ المجالات المختلفة لدرجة الثبات ل معامل الفا كرو نباخ هي¹: $a > 0.6$ (غير كافية)، إذا كانت قيمه بين $0.6 > a > 0.65$ (ضعيفة)، إذا كانت قيمه بين $0.65 > a > 0.70$ (مقبولة نوعا ما) وإذا كانت قيمه بين $0.70 > a > 0.85$ (حسنة) وإذا كانت قيمه بين $0.85 > a > 0.90$ (جيدة) وإذا كانت أكبر من 0.9 تكون قيم الثبات ممتازة؛

¹ Mana carricano et Fanny Pujol ,Analyse de données avec spss ,Edition PERSON ,2009, p53

- اختبار T (one Sample t-test): لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات المتعلقة بكل محور على حدة، ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائياً) بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة و المتوسط الفرضي ($x=03$) وهذا الأخير يمثل محايد في مقياس ليكارت المستخدم في الاستبيان . ولاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة الإحصائية باستخدام الاختبار الاحصائي One-Sample T-Test¹: نجد

✓ إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (احتمال الخطأ) للاختبار (T-Test) ويرمز لها في برنامج SPSS بالرمز Sig، (Significant) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، فإن نتيجة إجابة المستجوبين دالة إحصائياً بمعنى أن الفرق الملاحظ بين المتوسط الحقيقي لإجابات العينة والمتوسط الفرضي (03) هو فرق دال إحصائياً أي نرفض الفرضية الإحصائية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

✓ إذا كانت قيمة Sig أكبر من (0.05)، فإن نتيجة إجابة المستجوبين غير دالة إحصائياً بمعنى أن الفرق الملاحظ بين المتوسط الحقيقي للعينة والمتوسط الفرضي فرق غير دال إحصائياً، نرفض الفرضية الإحصائية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية.

المطلب الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

نعني بالخصائص السيكومترية، مجموعة مؤشرات عددية تشير إلى جودة أداة الدراسة (الاستبيان) وقابلية قياسها لما صممت لقياسه، وأهم هذه المؤشرات " مؤشر الثبات ومؤشر الصدق".
يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان.

أما الثبات فيشير على مدى ثبات نتائج الاستبيان أي أن يكون الاستبيان قادراً على أن يحقق دائماً نفس النتائج فيما لو كررت عمليات توزيع الاستبيان أكثر من مرة واحدة.

أولاً: حساب صدق أداة الاستبيان:

وقمنا بالتأكد من صدق عبارات الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي صدق الاتساق الداخلي يهدف إلى معرفة مدى قدرة كل مجموعة من عبارات المحور على قياس متغير بوضوح

¹ عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص:

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

وإحصائيا نعبر عن صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون Pearson وهذا الأخير محصور بين (1-) و(1+)،

ويكون معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية إذا كانت قيمة (sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط بيرسون أقل أو تساوي مستوى الدلالة: 0.05 أي توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائية بين العبارة ومحورها أي بعبارة أخرى أن العبارة صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه أي أن مضمون العبارة يتلاءم مع مفهوم(مضمون) المحور الذي تنتمي إليه.

وفيما يلي نتائج حسابات صدق الاتساق الداخلي:

01- صدق الاتساق الداخلي: للمحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية.

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

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.838*	0.000	دال	06	0.782**	0.000	دال
02	0.929*	0.000	دال	07	0.542**	0.002	دال
03	0.922*	0.000	دال	08	0.862**	0.000	دال
04	0.495*	0.005	دال	09	0.684**	0.000	دال
05	0.900*	0.000	دال	10	0.668**	0.000	دال

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود الدلالة الإحصائية

وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي اليه

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: العبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها حيث أن علاقة الارتباط بين الدرجة الكلية لكل بعد وعباراته دالة إحصائيا، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة في كل عبارة من عبارات كل محور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 فمثلا معامل الارتباط للعبارة رقم 04 مع محورها بلغ قيمة $r=0.495$ وهو دال إحصائيا لأن قيمة $\text{sig}=0.005$ هي أقل من 0.05 وأيضا للعبارة رقم 10 مع محورها بلغ قيمة $r=0.668$ وهو دال إحصائيا حيث قيمة $\text{sig}=0.000$ هي أقل من 0.05 ونفس المقارنة مع باقي العبارات، لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الاول: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

02- صدق الاتساق الداخلي: للمحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة.

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

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.782*	0.000	دال	06	0.700**	0.000	دال
02	0.689*	0.000	دال	07	0.618**	0.000	دال
03	0.746*	0.000	دال	08	0.662**	0.000	دال
04	0.656*	0.000	دال	09	0.916**	0.000	دال
05	0.477*	0.008	دال	10	0.731**	0.000	دال

في مخرجات برنامج SPSS تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود الدلالة الإحصائية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

وغيابها على عدم وجود الدلالة الإحصائية

(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01

(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي إليه

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: العبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها وعبارته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

02- صدق الاتساق الداخلي: للمحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية

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

العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة	العبارة رقم	معامل الارتباط بيرسون	Sig. القيمة الاحتمالية	النتيجة
01	0.612*	0.000	دال	06	0.522**	0.003	دال
02	0.624*	0.000	دال	07	0.726**	0.000	دال
03	0.408*	0.025	دال	08	0.373*	0.043	دال
04	0.709*	0.000	دال	09	0.612**	0.000	دال
05	0.532*	0.002	دال	10	0.689**	0.000	دال

في مخرجات برنامج **SPSS** تدل النجمتان (**) ونجمة (*) على وجود الدلالة الإحصائية وغيابها على عدم وجود الدلالة الإحصائية
(**) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.01
(*) العبارة دالة عند مستوى دلالة 0.05

القاعدة دلالة الاحصائية: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي. بين العبارة والمحور الذي تنتمي إليه

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS .V 26**

من نتائج الارتباطات الثنائية المبينة أعلاه نلاحظ أن: العبارات المتعلقة بالمحور تمتاز بالاتساق الداخلي مع محورها وعباراته دالة إحصائياً، إذ أن قيمة **SIG** (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط بيرسون المحسوبة في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة 0.05 لذا لن نستبعد أية عبارة من عبارات المحور من التحليل، الأمر الذي يدل على وجود اتساق داخلي لعبارات المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية وبذلك تعتبر عبارات هذا المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

ثانياً: حساب ثبات الاستبيان

ثبات الاستبيان يعرف على: أنه يعطي نفس النتائج إذا ما أعيد على نفس المجموعة من الافراد في نفس الظروف وبمعنى آخر لو كررت عمليات قياس الفرد الواحد لأظهرت نفس الدرجة من الاتساق أي أن درجته لا تتغير جوهرياً بالتكرار، أي أن **مفهوم الثبات يعني** أن يكون الاستبيان قادراً على أن يحقق دائماً النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين أو أكثر على نفس المجموعة من الافراد.

ولتوضيح معنى الثبات نفترض أنه تم إجراء استطلاع معين على مجموعة من الافراد على استبيان ما، ثم تم رصد درجات كل فرد في هذا الاستطلاع، وبعد فترة تم إعادة إجراء نفس الاختبار (أي توزيع نفس الاستبيان) على نفس هذه المجموعة من الافراد ورصدت أيضاً درجات كل فرد فيها، وكانت النتائج تدل على أن الدرجات التي حصل عليها الافراد في المرة الأولى لتطبيق الاستطلاع، هي نفسها الدرجات التي حصل عليها هؤلاء الافراد في المرة الثانية. وبناء عليه نستنتج بأن نتائج الاستطلاع ثابتة تماماً ولا تتغير كثيراً بإعادة تطبيقها بمعنى أكثر دقة أن ما تضمنه الاستبيان نتائجه تكون ثابتة انه

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

ثابت¹. وهناك عدة طرق لقياس ثبات عبارات ومضمون ومحتوى الاستبيان منها طريقة ألفا كرو نباخ حيث تتفق معظم الدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية وكذا الاقتصادية على أن تكون قيم ثبات مجموعة من العبارات أكبر من العتبة (0.60)

وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات استبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة **Cronbach's Alpha** (معامل ألفا كرو نباخ)، حيث يعتبر مؤشر لقياس ثبات الاستبيان وهو أكثر استخداما من طرف الباحثين في الدراسات البحثية، حيث يقيس درجة ثبات مجموعة من عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة.

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

النتيجة	عدد العبارات	معامل ألفا كرو نباخ	
ثابت	10	0.873	المحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية
ثابت	10	0.759	المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة
ثابت	10	0.710	المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية
ثابت	30	0.890	ثبات جميع عبارات الاستبيان
القاعدة العامة: المعمول بها في الدراسات السابقة هي أنه إذا كان قيمة معامل الثبات أكبر من 0.6 أن أداة الدراسة تتميز بالثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيعها لأكثر من مرة في نفس الظروف.			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم (Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من العبارات، كل محور من محاور الاستبيان، وكذا اجمالي عبارات الاستبيان وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة؛ وعليه فإننا نتحقق قيمة معامل ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) اذا دلت النتائج المعروضة في الجدول

¹ - مصطفى طويطي . التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان -تطبيقات عملية على برنامج excel- الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 141

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظتي الحسبانة في ولاية المسيلة

أعلاه على أن قيم معامل ألفا كرو نباخ جيدة ومقبولة إحصائياً إذ أنها أكبر من العتبة (0.6) ، وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.890 بإجمالي 30 عبارة وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6. ومنه ومن قيم معامل ألفا كرو نباخ المتحصل عليها، فأنها تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس متغيراتها وأن الاستبيان الذي قمنا بإعداده لدراستنا الحالية يكون دائماً قادراً على أن يحقق الثبات في النتائج فيما لو أعيد تطبيقه في نفس الظروف خلال أزمنة مختلفة.

خلاصة: من نتائج قيم مؤشرات الصدق والثبات للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات ومناقشتها

بعد عرض مختلف الإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، ففي هذا المبحث سيتم عرض مختلف نتائج الإحصاء الوصفي عن طريق تحديد اتجاهات إجابات أفراد العينة بالاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري. نحو متغيرات الدراسة وعبارات الاستبيان وتحديد تلك التي حازت على أعلى وأقل درجات الموافقة وفقاً لإجابات مفردات العينة وكذلك عرض تحليل وصفي لمتغيرات الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة من خلال التكرارات والنسبة%.

المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات المستجوبين نحو المتغيرات الشخصية للعينة

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من البيانات العامة المتعلقة بخصائص أفراد الدراسة وفي ضوء هذه المتغيرات نقدم وصف تحليلي لفئات كل متغير ديمغرافي وهذا من خلال حساب التكرارات والنسبة% كما هو مدون في الجداول التالية:

01- وصف خصائص عينة الدراسة متغير السن

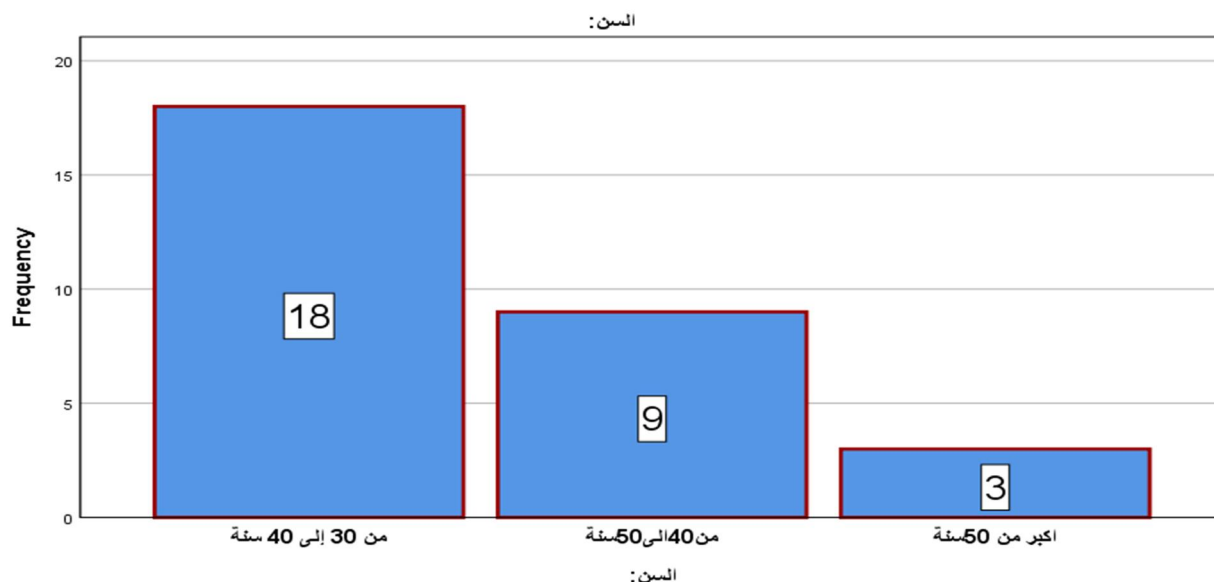
جدول رقم (10) يبين توزيع افراد العينة حسب متغير السن

النسبة%	التكرار		
60.0	18	من 30 إلى 40 سنة	
30.0	9	من 40 إلى 50 سنة	
10.0	3	اكبر من 50 سنة	
100.0	30	Total	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فرداً، نلاحظ اختلاف عدد افراد العينة افراد باختلاف فئات متغير السن حيث كانت أكبر فئة بعدد 18 فرد بنسبة 60.00 % لصالح الفئة العمرية (من 30 إلى 40 سنة) ويعدد 09 فرد بنسبة 30.00% لصالح (من 40 إلى 50 سنة) ويعدد 03 افراد بنسبة 10.00% لصالح (اكبر من 50 سنة) ومما سبق نلاحظ أن معظم المستجوبين هم من فئة الشباب ونتائج أعلاه تمثلها في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم (01): يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير السن



المصدر: المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

03-. وصف خصائص عينة الدراسة متغير المؤهل العلمي

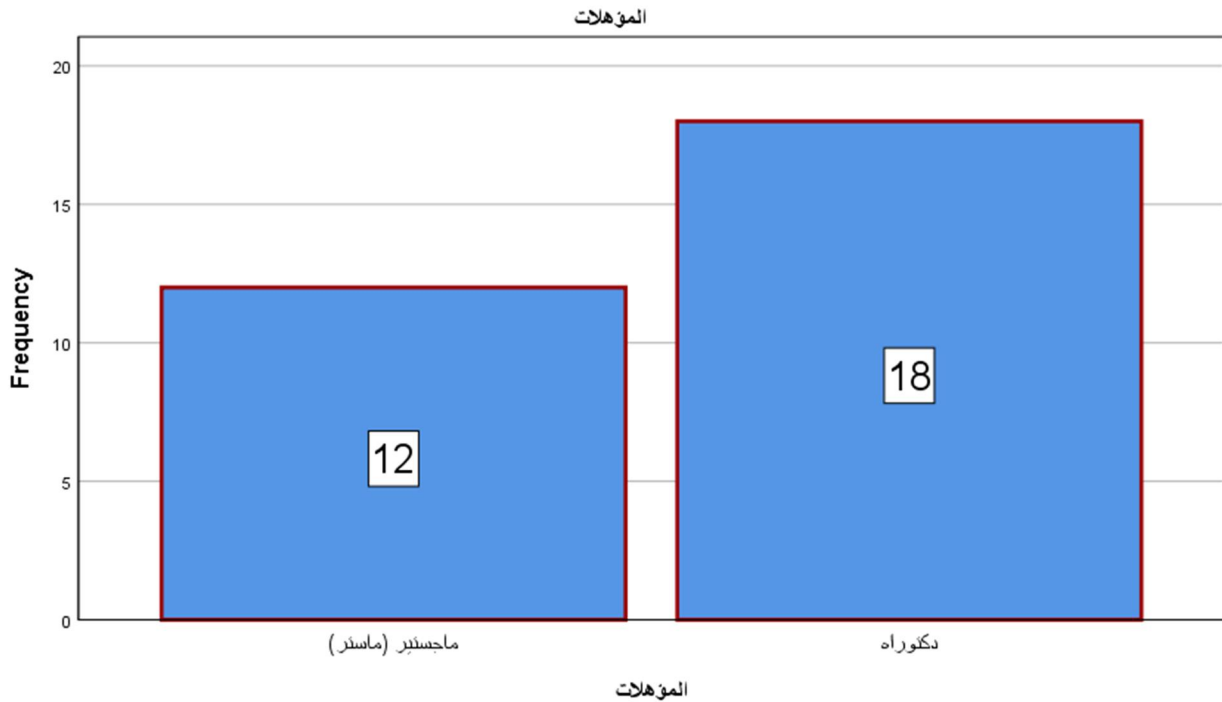
جدول رقم(11) يبين توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار		
40.0	12	ماجستير	المؤهل العلمي
60.0	18	دكتوراه	
100.0	30	Total	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فردا، نلاحظ أن افراد العينة يتوزعون حسب متغير المؤهل العلمي بعدد 18 فرد بنسبة 60.00% لصالح الفئة ذات المؤهل العلمي (دكتوراه) وبعدد 12 فرد بنسبة 40.00% لصالح مستوى التعليمي ماجستير ونتائج أعلاه تمثلها في الرسم البياني التالي:

الشكل رقم(02) يبين تمثيل بياني لتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

02-. وصف خصائص عينة الدراسة متغير سنوات الخبرة

جدول رقم (12) يبين توزيع افراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة %	التكرار		
10.0	3	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
40.0	12	من 5 إلى 10 سنوات	
10.0	3	من 11 إلى 15 سنة	
40.0	12	اكبر من 15 سنة	
100.0	30	Total	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات العينة البالغ عددها 30 فردا، نلاحظ اختلاف عدد

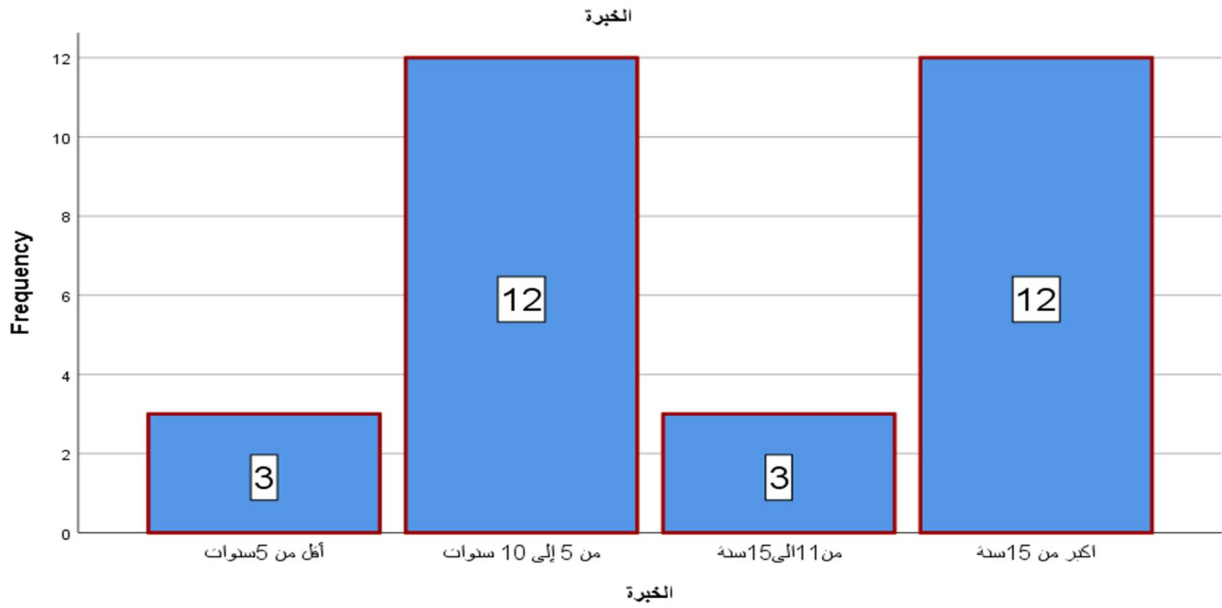
افراد العينة باختلاف فئات متغير سنوات الخبرة حيث كانت أكبر فئة ذات سنوات الخبرة من 05 الى 10

سنوات بعدد 12 فرد بنسبة 40.00 % وبنفس النسبة لصالح الفئة (اكبر من 15 سنة) ولصالح الفئة

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

(أقل من 5 سنوات) وفئة (من 11 إلى 15 سنة) بعدد 03 فرد بنسبة 10.00% ونتائج أعلاه تمثلها في الرسم البياني التالي:

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



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .v 26

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات المستجوبين نحو عبارات محاور الاستبيان

01- بالنسبة لعبارات المحور الأول: المتعلق بقياس كفاءة محافظ الحسابات في الكشف عن الممارسات الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو اجاباتهم على عبارات المحور الأول من الاستبيان: المحور الأول: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف عن الممارسات الإبداعية وفقا للعبارات من 01 إلى 10. عبارة وفق الجداول التالي:

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

الترقيم	العبارات	المتوسط	انحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
1	يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في	3.83	1.440	76.67	موافقة عالية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

				<u>3</u>	اختيار العينات التي يجب فحصها.	
موافقة عالية	6	<u>81.33</u>	<u>1.258</u>	<u>4.06</u> <u>7</u>	يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية.	2
موافقة عالية	4	<u>82.00</u>	<u>1.125</u>	<u>4.10</u> <u>0</u>	يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة.	3
موافقة عالية	10	<u>70.00</u>	<u>1.358</u>	<u>3.50</u> <u>0</u>	يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المدارة المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه.	4
موافقة عالية	3	<u>84.00</u>	<u>1.031</u>	<u>4.20</u> <u>0</u>	يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.	5
موافقة عالية جدا	1	<u>90.00</u>	<u>0.861</u>	<u>4.50</u> <u>0</u>	يفحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير.	6
موافقة عالية جدا	2	<u>84.67</u>	<u>0.971</u>	<u>4.23</u> <u>3</u>	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	7
موافقة عالية	9	<u>72.00</u>	<u>1.192</u>	<u>3.60</u> <u>0</u>	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.	8
موافقة عالية	7	<u>78.00</u>	<u>0.885</u>	<u>3.90</u> <u>0</u>	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	9
موافقة عالية	5	<u>81.33</u>	<u>0.944</u>	<u>4.06</u> <u>7</u>	يطلع محافظ الحسابات على التقرير السنوي للإدارة الذي يعبر عن مدى فاعلية نظامها الموجود في المؤسسة.	10
بدرجة عالية		<u>80.00</u>	<u>0.422</u>	<u>4.00</u> <u>0</u>	درجة الكلية	
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5						
من 4.21 إلى 5	من 3.41 إلى 4.20	من 2.61 إلى 3.40	من 1.81 إلى 2.60	من 01 إلى 1.80	مجال المتوسط الحسابي	

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

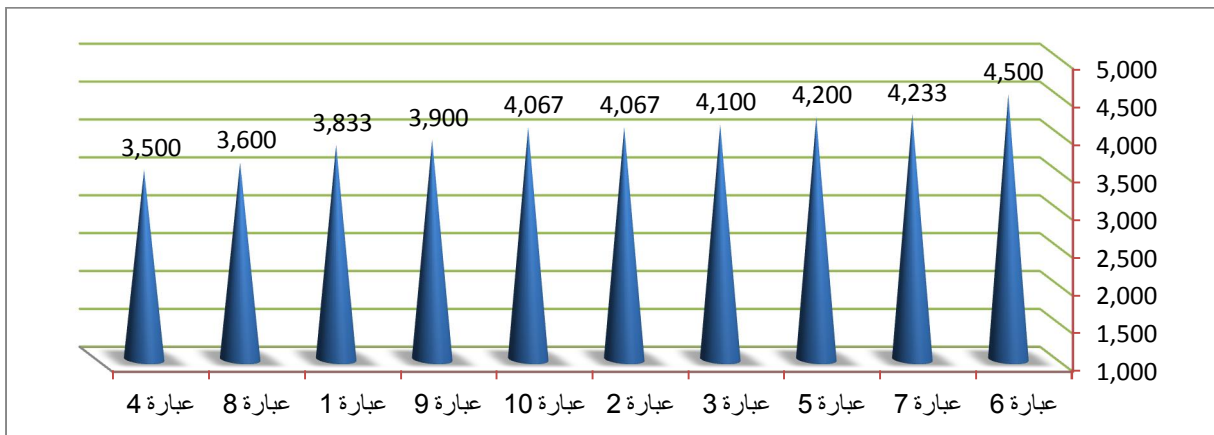
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جدا
----------------	-----------------	-------------	-------------	------------	----------------

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول: يعرض الجدول نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الاول: المتعلق بقياس مستويات كفاءة محافظ الحسابات في كشف الممارسات الإبداعية من وجهة نظر المستجوبين. وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور قيمة 4.000 وهو ضمن المجال موافقة عالية [4.20-3.41] وبانحراف معياري قدره: 0.422، وهو اقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء أفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، حيث تشتت بين آرائها ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 80.00% على أن مستويات كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات البعد حيث كانت معظمها بدرجات عالية إذ أن متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.500 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 06 إلى أدنى قيمة بلغت 3.500 لدى العبارة رقم 04) وفيما يلي ترتيب عبارات المحور، حسب آراء واتجاهات افراد عينة الدراسة كما يلي:

شكل رقم (04) يبين ترتيب العبارات المتعلقة ب كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات

الإبداعية حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين



المصدر: من اعداد الطالبين باعتماد على برنامج EXCEL

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

بالنسبة للعبارة (رقم 06، حيث احتلت المرتبة الاولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.500) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أن محافظ الحسابات يتم فحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير وهذا بنسبة 90.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 07، حيث احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.233) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أن يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته وهذا بنسبة 84.67% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 05، حيث احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.200) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن محافظ الحسابات يمارس الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية. وهذا بنسبة 84.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 03، حيث احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.100) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن محافظ الحسابات يتحقق من صحة العمليات المالية بدقة. وهذا بنسبة 82.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 10، حيث احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.067) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن يطلع محافظ الحسابات على التقرير السنوي للإدارة الذي يعبر عن مدى فاعلية نظامها الموجود في المؤسسة. وهذا بنسبة 81.33% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.067) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن محافظ الحسابات يقوم بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية.. وهذا بنسبة 81.33% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 09، حيث احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.900) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وهذا بنسبة 78.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة الاخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.500) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أن يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وهذا بنسبة 70.00% حسب وجهة نظرهم.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

02.- بالنسبة لعبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو اجاباتهم على عبارات المحور الاول من الاستبيان: المحور الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة وفقا للعبارات من 01 إلى 10. عبارة وفق الجداول التالي:

جدول رقم (14) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارات	المتوسط ط الحسابي	انحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
1	تسجيل إيرادات وهمية.	<u>3.63</u> 3	<u>1.066</u>	<u>72.67</u>	7 موافقة عالية
2	المبالغة في تقييم الأصول الثابتة.	<u>4.00</u> 0	<u>0.643</u>	<u>80.00</u>	4 موافقة عالية
3	ادماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.	<u>3.60</u> 0	<u>1.133</u>	<u>72.00</u>	8 موافقة عالية
4	التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	<u>4.23</u> 3	<u>1.104</u>	<u>84.67</u>	1 موافقة عالية جدا
5	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة.	<u>4.10</u> 0	<u>0.960</u>	<u>82.00</u>	2 موافقة عالية
6	تصنيف المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف استثمارية.	<u>4.06</u> 7	<u>0.944</u>	<u>81.33</u>	3 موافقة عالية
7	عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	<u>3.76</u> 7	<u>1.251</u>	<u>75.33</u>	6 موافقة عالية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

8	اجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	<u>3.30</u> <u>0</u>	<u>1.119</u>	<u>66.00</u>	10	موافقة متوسطة
9	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	<u>3.50</u> <u>0</u>	<u>1.383</u>	<u>70.00</u>	9	موافقة عالية
10	تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.	<u>4.00</u> <u>0</u>	<u>0.910</u>	<u>80.00</u>	5	موافقة عالية
درجة الكلية		<u>3.82</u> <u>0</u>	<u>0.439</u>	<u>76.40</u>	بدرجة عالية	
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5						
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5	
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جدا	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 26

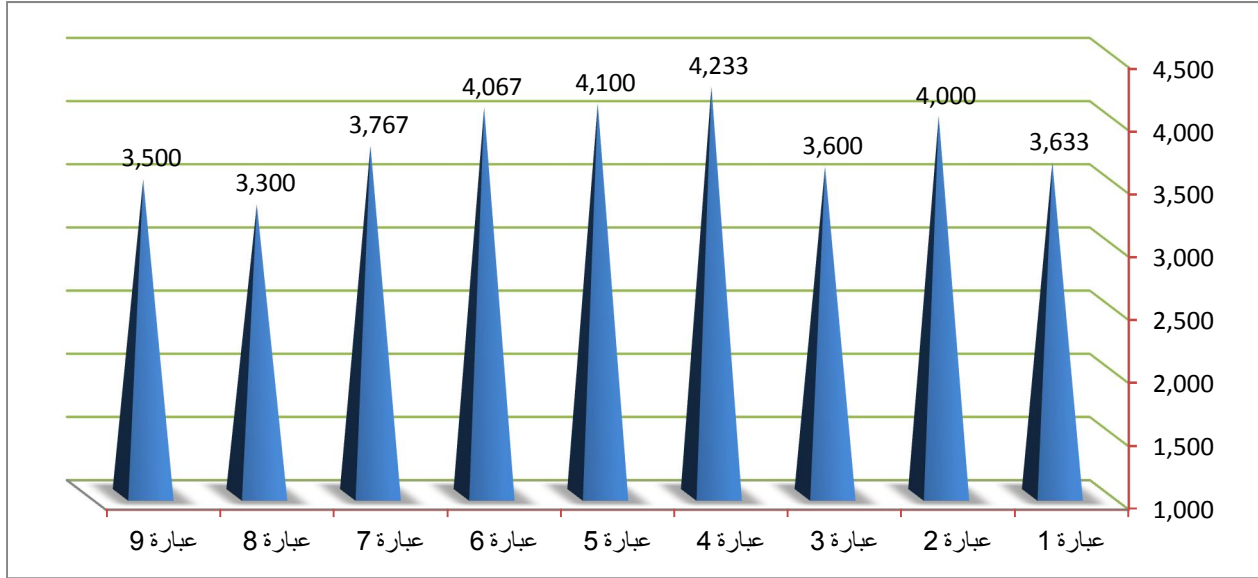
التعليق على الجدول: يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس مستويات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة من وجهة نظر المستجوبين

وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع العبارات المحور قيمة 3.820 وهو ضمن المجال موافقة عالية [3.41-4.20] وبانحراف معياري قدره: 0.439، وهو اقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، حيث تشتت بين آرائهما ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 76.40% على أن مستويات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات البعد حيث كانت معظمها بدرجات عالية إذ أن متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.233

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

أعلى قيمة لدى العبارة رقم 04 إلى أدنى قيمة بلغت 3.300 لدى العبارة رقم 08) وفيما يلي ترتيب عبارات المحور ، حسب آراء واتجاهات افراد عينة الدراسة كما يلي:

شكل رقم (05) يبين ترتيب عبارات المتعلقة ب أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين



المصدر من اعداد الطالبين باعتماد على برنامج EXCEL

بالنسبة للعبارة (رقم 04، حيث احتلت المرتبة الاولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة :4.233) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون. وهذا بنسبة 84.67% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 05، حيث احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة :4.100) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة. وهذا بنسبة 82.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 06، حيث احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة :4.067) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، تصنيف المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف استثمارية.. وهذا بنسبة 84.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة :4.00) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

التي تستخدم في الشركات، المبالغة في تقييم الأصول الثابتة. وهذا بنسبة 80.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 10، حيث احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.00) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول. وهذا بنسبة 80.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 07، حيث احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.767) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.. وهذا بنسبة 75.33% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 01، حيث احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.633) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، تسجيل إيرادات وهمية وهذا بنسبة 72.67% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 08، حيث احتلت المرتبة الاخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.500) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدم في الشركات، اجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية. وهذا بنسبة 66.00% حسب وجهة نظرهم.

02.- بالنسبة لعبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ

الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية

يحتوي هذا الجزء على وصف وتقييم درجات الموافقة من خلال معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة نحو اجاباتهم على عبارات المحور الاول من الاستبيان: المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية وفقا للعبارات من 01 إلى 10. عبارة وفق الجداول التالي:

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

جدول رقم (15) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	المتوسط	انحراف المعياري	الأهمية النسبية %	الاتجاه العام للعينة نحو موافقة على مضمون العبارات
1	يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.	<u>4.50</u> <u>0</u>	<u>1.075</u>	<u>90.00</u>	موافقة عالية جدا
2	يناقش محافظ الحسابات الإدارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.	<u>4.30</u> <u>0</u>	<u>0.952</u>	<u>86.00</u>	موافقة عالية جدا
3	يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة.	<u>4.23</u> <u>3</u>	<u>1.006</u>	<u>84.67</u>	موافقة عالية جدا
4	يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية.	<u>3.73</u> <u>3</u>	<u>1.015</u>	<u>74.67</u>	موافقة عالية جدا
5	محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.	<u>3.60</u> <u>0</u>	<u>1.380</u>	<u>72.00</u>	موافقة عالية
6	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.	<u>4.30</u> <u>0</u>	<u>0.877</u>	<u>86.00</u>	موافقة عالية جدا
7	التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول.	<u>4.26</u> <u>7</u>	<u>0.907</u>	<u>85.33</u>	موافقة عالية جدا
8	التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.	<u>4.16</u> <u>7</u>	<u>1.177</u>	<u>83.33</u>	موافقة عالية جدا
9	طلب كشف الذمم المدينة.	<u>4.26</u> <u>7</u>	<u>1.112</u>	<u>85.33</u>	موافقة عالية جدا

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

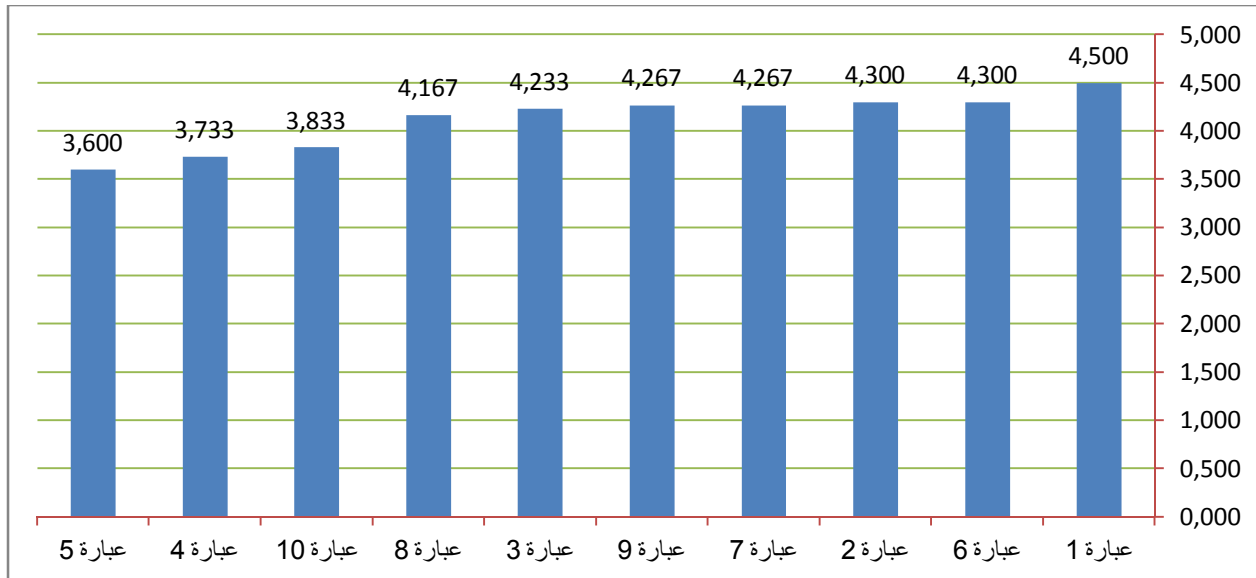
10	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.	3.83 3	1.206	76.67	8	موافقة عالية
درجة الكلية		4.12 0	0.3497 8	82.40	بدرجة عالية	
الوزن النسبي للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي * 100) / 5						
مجال المتوسط الحسابي	من 01 إلى	من 1.81 إلى 2.60	من 2.61 إلى 3.40	من 3.41 إلى 4.20	من 4.21 إلى 5	
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا	درجة منخفضة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة عالية جدا	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS .V 26

التعليق على الجدول: يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لآراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم أو محايدين اتجاه عبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس مستويات الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المستجوبين وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات المستجوبين على جميع عبارات المحور قيمة 4.120 وهو ضمن المجال موافقة عالية [3.41-4.20] وانحراف معياري قدره: 0.349، وهو اقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي، حيث تشتت بين آرائها ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة احصائية أنه لا يوجد تشتت كبير في آراء المستجوبين وهذا يدعم النتائج المتحصل عليها فيما أن فالمتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز البيانات لاتجاهات أفراد العينة أي كلهم موافقون وبنسبة 82.40% على أن مستويات الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات البعد حيث كانت معظمها بدرجات عالية إذ أن متوسطاتها الحسابية محصورة بين (4.500 أعلى قيمة لدى العبارة رقم 01 إلى أدنى قيمة بلغت 3.600 لدى العبارة رقم 05) وفيما يلي ترتيب عبارات المحور ، حسب آراء واتجاهات افراد عينة الدراسة كما يلي:

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

شكل رقم (06) يبين ترتيب عبارات المتعلقة ب الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية حسب أهميتها النسبية لدى المستجوبين



المصدر من اعداد الطالبين باعتماد على برنامج EXCEL

بالنسبة للعبارة (رقم 01، حيث احتلت المرتبة الاولى من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.500) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية. وهذا بنسبة 90.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 06، حيث احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.300) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية ، التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل. وهذا بنسبة 86.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 02، حيث احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.300) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية ، يناقش محافظ الحسابات الإدارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.. وهذا بنسبة 86.00% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 07، حيث احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.267) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية ، التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول.. وهذا بنسبة 85.33% حسب وجهة نظرهم.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

بالنسبة للعبارة (رقم 09، حيث احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.267) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية طلب كشف الذم المدينة. وهذا بنسبة 85.33% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 03، حيث احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 4.233) حيث أن المستجوبين ي ودرجة عالية جدا على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة وهذا بنسبة 84.67% حسب وجهة نظرهم.

بالنسبة للعبارة (رقم 05، حيث احتلت المرتبة الاخيرة من حيث أهميتها لدى العينة وبمتوسط حسابي بلغ قيمة: 3.600) حيث أن المستجوبين يدركون وبدرجة عالية على أنه من بين الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبة الإبداعية محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية. وهذا بنسبة 72.00% حسب وجهة نظرهم.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سنقوم في هذا الجزء باختبار مدى قبول أو رفض الفرضيات التي تم صياغتها. حيث ولاختبار الفرضية البحث فإننا نقوم بإعادة صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) أي الى فرضية صفرية (H_0) وفرضية بديلة (H_1) وتم استخدام اختبار لعينة واحدة (one Sample t-test) لاختبار الفرضيات الإحصائية حيث يفيد هذا الاختبار في الكشف عن ما إذا كان هناك فرق (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي لإجمالي إجابات أفراد العينة نحو كل بعد من ابعاد الاستبيان والمتوسط الفرضي ($x=03$) حيث هذا الأخير يمثل قيمة محايد في سلم ليكارت (محايد=3) ولاتخاذ القرار فيما يتعلق بالدلالة إحصائية باستخدام الاختبار (T-Test): نجد

إذا كانت قيمة الفرق $[(3-\bar{x})]$ غير دال احصائيا أي إذا كانت قيمة ت المحسوبة أقل من قيمة ت الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية Sig، (Significant) أكبر من المستوى الدلالة (0.05)، فإننا نقبل الفرضية الاحصائية الصفرية (H_0) ونرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)
أما إذا كانت قيمة الفرق $[(3-\bar{x})]$ دال احصائيا أي إذا كانت قيمة اختبار ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية، أو قيمة مستوى المعنوية Sig، (Significant) أقل من المستوى الدلالة (0.05)، نرفض الفرضية الاحصائية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية الإحصائية البديلة (H_1)

أولا: اختبار الفرضية الاولى

نص فرضية البحث: تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائيا عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:

نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة (H_1): تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين.

جدول رقم(16) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 01

التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور		
القرار اختبار الفرضية	الدلالة الإحصائية	Sig القيمة الاحتمالية	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	المتوسط الفرضي (محايد)	Mean المتوسط الحسابي
قبول (H1)	دال	0.000	12.985	1.000	03	4.000
القيمة T الجدولية تساوي 2.045 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 30=1-29 تساوي 29						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (12.985) وهي أكبر من قيمة (T= 2.045) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =29، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05. مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي: $(3-\bar{x}) = 1.000$ ، هي دال إحصائيا. أي هناك مؤشرات إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) ذات دلالة إحصائية في نتائج المستجوبين نحو موافقتهم على ما تضمنه وطرحناه في المحور ومنه نرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) ونقبل الفرضية الاحصائية الصفرية (H_0) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين

إذن نستنتج أننا نقبل فرضية البحث الأولى والتي تنص على "تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

أولا: اختبار الفرضية الثانية:

نص فرضية البحث: تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:
نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين.

الفرضية البديلة (H_1): تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

جدول رقم(17) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 02

التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور		
القرار اختبار الفرضية	الدلالة الإحصائية	Sig القيمة الاحتمالية	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	المتوسط الفرضي (محايد)	Mean المتوسط الحسابي
قبول (H1)	دال	0.000	10.232	0.8200	03	3.820
القيمة T الجدولية تساوي 2.045 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 30=1-29 تساوي 29						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (10.232) وهي أكبر من قيمة (T= 2.045) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =29، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (0.000=Sig) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05. مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي: $(\bar{x}-3) = 0.8200$ ، هي دال إحصائياً. أي هناك مؤشرات إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) ذات دلالة إحصائية في نتائج المستجوبين نحو موافقتهم على ما تضمنه وطرحناه في المحور ومنه نرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) ونقبل الفرضية الاحصائية الصفرية (H_0) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين إذن نستنتج أننا نقبل فرضية البحث الثانية والتي تنص على " تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني:==== دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولاية المسيلة

أولاً: اختبار الفرضية الثالثة

نص فرضية البحث: يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لاختبار الفرضية نقوم بإعادة صياغتها إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05) إلى فرضية صفرية (H_0) (العدم) وفرضية بديلة (H_1) كما يلي:
نص الفرضية الاحصائية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين.
الفرضية البديلة (H_1): يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى (0.05) من وجهة نظر المستجوبين

جدول رقم(18) يبين تحليل نتائج اختبار الفرضية 03

التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور				التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور		
القرار اختبار الفرضية	الدلالة الإحصائية	Sig القيمة الاحتمالية	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	المتوسط الفرضي (محايد)	Mean المتوسط الحسابي
قبول (H1)	دال	0.000	17.538	1.1200	03	4.1200
القيمة T الجدولية تساوي 2.045 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية 30=1-تساوي 29						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

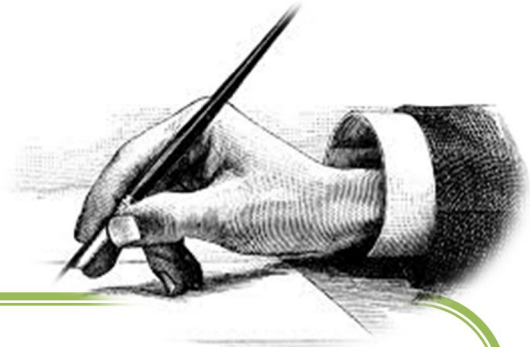
ومن الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (17.538) وهي أكبر من قيمة (T= 2.045) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =29، وأيضا القيمة الاحتمالية المصاحبة لقيمة (T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى دلالة 0.05. مما يبين أن قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي: $(3-\bar{x}) = 1.1200$ ، هي دال إحصائياً. أي هناك مؤشرات إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) ذات دلالة إحصائية في نتائج المستجوبين نحو موافقتهم على ما تضمنه وطرحناه في المحور ومنه نرفض الفرضية الإحصائية البديلة (H_1) ونقبل الفرضية الاحصائية الصفرية (H_0) عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة المستجوبين.

إذن نستنتج أننا نقبل فرضية البحث الثالثة والتي تنص على " يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة الذي يهدف إلى معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الابداعية من خلال وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المستجوبين حيث تم التطرق في البداية إلى الإجراءات المنهجية للدراسة التي اشتملت على خطوات الدراسة التطبيقية المتمثلة مجتمع الدراسة وتقنية المعاينة، ووصف أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان لجمع المعلومات والعمل على تحليلها لاختبار الفرضيات المعتمدة في الدراسة وهذا بعد التأكد من صلاحية الاستبيان وقدرته على دراسة الموضوع وتحقيق أهدافه.

ليتم في الأخير اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على أساليب إحصائية عديدة كالنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، وتوصلنا في الأخير الى أن هناك مؤشرات إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) تؤكد على دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الابداعية من وجهة نظر عينة من الأكاديميين المستجوبين.



الخاتمة



الخاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال رأيه المحايد الذي يقدمه حول صدق القوائم المالية التي يعالجها، حيث يظهر دور هذه المعالجة في خدمة الأطراف الخارجية ذات العلاقة، ومن بين الأطراف التي تعتمد على تقاريره المساهمين، المسيرين، مصلحة الضرائب، إذ أن هذه الأطراف تسعى وراء هذه التقارير والمعلومات حيث تتصف بالمصداقية والشفافية وتعكس صورة صادقة للمؤسسة.

من أجل معرفة هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية وفي سياق الإجابة على الإشكالية والاسئلة الفرعية التي تم طرحها، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أحدهما الجانب النظري وآخر تطبيقي.

حيث تم تسليط الضوء في الفصل الأول على محافظ الحسابات من حيث المفهوم وشروط ممارسة المهنة إضافة إلى مهامه وصفاته الشخصية والمعايير التي يتبعها لإعداد تقاريره، وفي المبحث الثاني تم التطرق إلى المحاسبة الإبداعية من خلال مفهومها وأشكالها، والعوامل التي أدت لظهورها، إضافة إلى مجالاتها ودوافع استخدامها، فيما تمحور المبحث الثالث حول دور محافظ الحسابات للحد من الممارسات الإبداعية.

وفي الفصل الثاني تم دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، تمحور المبحث الأول على الإطار المنهجي للدراسة، فيما عرض المبحث الثاني نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

1- اختبار الفرضيات

فبعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الدراسة توصلت إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تمارس المؤسسات الاقتصادية أساليب المحاسبة الإبداعية.

- لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الأول من الاستبيان ثم تقسيم هذه الفرضيات إلى فرضيتين جزئيتين.

- **H0** : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

- **H1** : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

تم اثبات صحة الجزئية **H0**، حيث يستنتج أن المؤسسة الاقتصادية تتوفر فيها أساليب المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة :

الفرضية الثانية: تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. من اجل اثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين.

- **H10** : لا توجد فروقات ذات دالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - **H11** : توجد فروقات ذات دالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تم اثبات صحة الجزئية **H10**، حيث يستنتج أن كفاءة محافظ الحسابات تساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

من اجل اثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين.

- **H20** : لا توجد فروقات ذات دالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول كون محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- **H21** : توجد فروقات ذات دالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول كون محافظ الحسابات يطبق الاجراءات اللازمة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

2- نتائج الدراسة

- من خلال ما سبق نستنتج جملة من النتائج وهي كالتالي:
- لمحافظ الحسابات دور مهم ومحوري في التحقيق والكشف عن الممارسات ونتائج المحاسبية الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها؛
 - مهمة محافظ الحسابات هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل ويكون على علم للقيام بمهنته على أحسن وجه؛
 - استقلالية محافظ الحسابات وعدم تدخله في شؤون تسيير وإدارة المؤسسة محل المراجعة، من العوامل التي تؤدي إلى جودة المراجعة؛

الخاتمة :

- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على نكاه المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية؛
- الهدف الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعديل البدائل المحاسبية، واستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ المقبولة قبولاً عاماً؛
- يقوم محافظ الحسابات بتطبيق الإجراءات اللازمة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولي؛

3- الاقتراحات

- على ضوء النتائج السابقة يتم اقتراح التوصيات الآتية:
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات وتطوير أدواته بشكل مستمر؛
- إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل وأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- فرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للمؤسسات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبتها؛

4- آفاق الدراسة

- بعد الإلمام بجوانب موضوع دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، ارتأينا أن نقترح بعض المواضيع المكتملة والمناسبة في سياق الدراسة:
- مدى فاعلية لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- الرقابة الداخلية ودورها في اكتشاف التلاعبات المحاسبية؛
- دور معايير التدقيق الدولية في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية؛



قائمة المصادر

والمراجع



المراجع باللغة العربية

أولاً - الكتب

1. إبراهيم جابر السيد أحمد، أحمد محمد علوان الهلباوي، المحاسبة الإبداعية، دار الجديد للنشر والتوزيع، الجزائر، 2019، ط01.
2. أبو زيد، محمد خير سليم، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS، الرياض، دار جرير للنشر والتوزيع، 2005.
3. عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص.
4. عمار بوحوش، وآخرون، مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر. 2000.
5. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع وطباعة، عمان، 2009.
6. لويس كوهين، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية، ط1، القاهرة، مصر، دار العربة للنشر، سنة 1990.
7. مصطفى طويطي: التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel - الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.
8. مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel - الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.

ثانياً - المذكرات والأطروحات

1. أحمد بريك، زبيدة عوينة، دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، شهادة ماستر، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019.
2. بعاشي خالد، مدى مراعاة محافظ الحسابات لتطبيق النظام المحاسبي المالي، شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2020/.
3. بعيطيش شعبان، أثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة -، السنة الجامعية 2015-2016.

قائمة المصادر والمراجع

4. خلايفة ريحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015/2014.
5. سعدالله رقية، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة مسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2014/2013.

ثالثا - المجلات الدورية

1. أبوبكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين، المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الأول، العدد الأول، اكتوبر 2017.
2. بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة احمد دراية، أدرار، العدد الثامن، ديسمبر 2017.
3. حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 01، العدد 01، 2019.
4. خليفي رزيقة، شيقارة هجيرة: منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، تصدر عن جامعة بويرة، العدد 23 (ديسمبر 2017).
5. سامية يغني، مديني عثمان، العينة في المجتمع الإحصائي كمدخل ضابط لدقة نتائج البحوث الاكاديمية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 01، جوان 2019، ص 231-240، جامعة الشهيد حمة الأخضر بالوادي، الجزائر.
6. شيرين مامون سيد احمد محمد، اثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، كلية الفجر للعلوم والتكنولوجيا السودان، المجلد 07، العدد 01، جوان 2020.
7. عادل نقموش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019.
8. محمد دينوري سالم، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، العدد الثامن، 2017.

رابعا - النصوص القانونية

1. القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادر في 2010/06/11، المادة 08.

قائمة المصادر والمراجع

خامسا - الدروس والمحاضرات

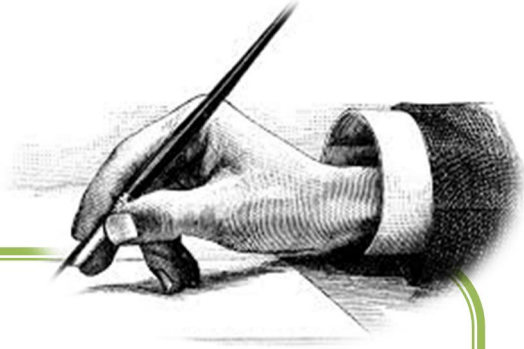
1. طويطي مصطفى وعيل ميلود، مطبوعة جامعية موسومة بـ "أساليب تصميم و إعداد الدراسات الميدانية -منظور إحصائي" -، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير - جامعة البويرة، بتاريخ 30 جوان 2014.

سادسا - المواقع الإلكترونية

1. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS-مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية- اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر، 2008، ص 121، رابط (<https://www.noor-book.com/>)

المراجع باللغة الأجنبية

1. Mana carricano et Fanny Poujol ,Analyse de données avec spss ,Edition PERSON ,2009.



الملاحق



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

تخصص ماستر أكاديمي

الموضوع: استبيان

سيد(ت)ي المحترم(ة)، تحية طيبة وبعد:

من خلال الاستمارة الموضوعية بين أيديكم واعتمادا على إجاباتكم على الأسئلة اللاحقة يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في (تدقيق ومراقبة التسيير) بعنوان: "دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الابداعية"، وفي سبيل ذلك نأمل أن تحاط الدراسة بقدر كبير من تعاونكم وأن تمنح الإجابات الدقة اللازمة والاهتمام الكافي الذي يساعد في الإجابة على إشكالية الدراسة مع العلم أن إجاباتكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.
شكرا على تعاونكم، تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

الاستاذ المشرف:

د_ نذير ياسين

الطالبان:

حبيل ياسين

موقاري حمزة

السنة الجامعية: 2021/2020

ملاحظة ضع علامة (X) أمام الاختيار المناسب

1- السن:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة من 40 إلى 50 سنة أكبر من 50 سنة

المحور الأول: بيانات عامة

2- المؤهلات:

شهادة محاسبة مهنية ليسانس ماجستير (ماستر) دكتوراه

3- الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة أكبر من 15 سنة

الملاحق

اولاً: كفاءة محافظ الحسابات في الكشف من الممارسات الإبداعية:					
فقرات الاستبيان	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية في اختيار العينات التي يجب فحصها.					
يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية واستقلالية.					
يتحقق محافظ الحسابات من صحة العمليات المالية بدقة.					
يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد اكتشفه.					
يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعده في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.					
يفحص صحة الحسابات السنوية ويطابقها بالمعلومات الموجودة في التقرير.					
يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.					
يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيته.					
يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.					
يطلع محافظ الحسابات على التقرير السنوي للإدارة الذي يعبر عن مدى فاعلية نظامها الموجود في المؤسسة.					

الملاحق

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في الشركة:						
الرقم	فقرات الاستبيان	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تسجيل إيرادات وهمية.					
2	المبالغة في تقييم الأصول الثابتة.					
3	ادماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.					
4	التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.					
5	إخفاء بعض الالتزامات لغرض تحسين الوضع المالي للمؤسسة.					
6	تصنيف المصاريف التشغيلية على أنها مصاريف استثمارية.					
7	عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.					
8	اجراء مقاصبة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.					
9	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.					
10	تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.					

ثالثاً: الإجراءات اللازمة التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من المحاسبية الإبداعية:					
الرقم	فقرات الاستبيان	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق بشدة
1	يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإفصاح في التقارير المالية.				
2	يناقش محافظ الحسابات الإدارة عن تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة.				
3	يعمل محافظ الحسابات على تصميم اختبارات المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات المطبقة من طرف الإدارة.				
4	يراجع محافظ الحسابات النسب المالية بطريقة تحليلية.				
5	محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.				
6	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.				
7	التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيما لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول.				
8	التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.				
9	طلب كشف الذمم المدينة.				
10	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.				

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) * : **حبييل ياسين** المولود(ة) بتاريخ: **1994/12/20** بن: **تارمونت**

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أ.ر.س.) رقم: **581** السبادة بتاريخ: **2015/09/25** عن: **تارمونت**

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

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان * : **دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الابداعية**

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

حرر بتاريخ: **2021/06/20**

التوقيع و البصمة





تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسقله:

الطالب (ة) * هو قاري حدزة المولود(ة) بتاريخ: 1996/10/01 بن حمام الضلعة
 الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 205690769. الصادرة بتاريخ: 2005-02-06 من: تارمونت
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير خلال السنة الجامعية: 2020-2021
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان ** : دور محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية

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

حرر بتاريخ: 20/06/2021

التوقيع والبصمة

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى الإحاطة بالجوانب النظرية لمحافظ الحسابات ومهامه والقوانين التي تحكمه، بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وأشكالها وأسباب اللجوء إليها، كما هدفت الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية من خلال وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المستجوبين حيث تم التطرق في البداية إلى الإجراءات المنهجية للدراسة التي اشتملت على خطوات الدراسة التطبيقية المتمثلة مجتمع الدراسة وتقنية المعاينة، ووصف أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان لجمع المعلومات والعمل على تحليلها لاختبار الفرضيات.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المحاسبة الإبداعية.

Study summary:

This study aimed at briefing the theoretical aspects of the account keeper, its tasks, and the laws governing it, in addition to the concepts related to creative accounting, its forms and the reasons for resorting to it. In the beginning, to the methodological procedures of the study, which included the steps of the applied study represented by the study population and the sampling technique, and a description of the study tool represented by the questionnaire to collect information and work on analyzing it to test hypotheses.

Keywords: portfolios of accounts, creative accounting.