



الرقم التسلسلي: —

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

## مذكرة

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

الطور الثاني أكاديمي

في: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية

تحت عنوان:

دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية  
-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر -

**The role of external audit in revealing creative accounting practices in  
economic institutions**

**- A field study on a sample of external auditors in Algeria-**

إعداد الطلبة:

- بوعايدة عبد الله

- بيبي زكرياء

تاريخ المناقشة: 2025/06/18

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

<u>الاسم واللقب</u>	<u>الرتبة العلمية</u>	<u>المؤسسة</u>	<u>الصفة</u>
د.علي صوشة مارية	أستاذ محاضر -أ-	جامعة المسيلة	رئيسا
د.بوسعدية مسعود	أستاذ محاضر -ب-	جامعة المسيلة	مشرفا و مقرا
د.جمعي محمد صالح	أستاذ محاضر -ب-	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2024



# شكر وعرقان

قال الله تعالى "لئن شكرتم لأزيدنكم"

الحمد لله حمدا يوافي نعمه ويكافئ مزيده، وشكره على توفيقه لنا في إتمام العمل واقتداء

برسوله الذي حثنا على الشكر كما قال

"الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها"

نسجل عظيم شكرنا وتقديرنا إلى أستاذنا المشرف "د. بوسعدية مسعود"، حفظه الله ورعاه

الذي لم يبخل علينا بإرشاداته وتوجيهاته ورحابة صدره والذي كان معنا على اتصال دائم

طول مدة إنجاز هذه المذكرة ولن يتسع المقال لمقامه وفضله جزاه الله خيرا

ولا يفوتنا كذلك أن نتوجه بالشكر إلى كل من قدم لنا بعض النصائح والتوجيهات فيما يخص

الدراسة

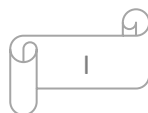
وما بحوزتنا لنقول "اللهم ارزقنا شفاعة سيدنا محمد صل الله عليه وسلم وأوردنا حوضه

واسقنا من يديه الشريفتين شربة ماء لا نظما بعدها أبدا يارب العالمين"

وفي الأخير نسأل المولى عز وجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره ويحفظ أمره وان يغمر قلوبنا

بمحبتة ويرضى عنا.

الطالبة: بوبعاية عبد الله - بيبي زكرياء



# إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى نبع الخير والعطاء إلى من كانت نور الدنيا ومصباح طريقي ... إلى التي جعلت الجنة

تحت أقدامها أُمي الحنونة أطال في عمرها وحفظها لنا ذخرا في هذه الدنيا

إلى

من زرع فينا الأمان وأضاء طريقنا إلى الأمام إلى من كان لي سندا وتاجا لرأسي أبي الغالي

أطال الله في عمره وأدام عليه صحته وعافيته

إلى

من نلت منهم التشجيع وتمنوا لي النجاح وتقاسموا معي متاعب الحياة أخوتي وأخواتي

البنات حفظهم الله

إلى

كل الأقارب والأهل

كل من رافقتني في مسيرتي الدراسية

إلى كل أصدقائي

إلى كل من حفظهم لسانني ونسيهم قلبي

إلى كل هؤلاء اهدي هذه الثمرة

الطالب: بوبعابة عبد الله



# إهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلته وكرمه وأنعم علينا بتصديق رسالة سيدنا محمد صلى الله عليه

وسلم خاتم الأنبياء والمرسلين.

أهدي ثمرة هذا العمل بكل حب إلى:

الذين كللهم الله بالوقار... إلى من علماني العطاء بدون إنتظار... إلى من أحمل دمهما بكل

إفتخار... إلى الذين علماني ومنحاني زاد التقوى والصمود والتحدي... إلى من كان دعاؤهما

سر نجاحي... إلى الذين ألبساني خصال العفة والشجاعة والكرامة.

أطال الله في عمرهما.

أمي وأبي.

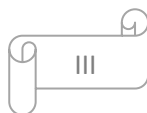
إلى من تقاسموا معي متاعب الحياة إلى إخواني وأخواتي حفظهم الله ورعاهم.

إلى الذين تقاسموا معي مشواري الدراسي زملائي وزميلاتي

إلى كل الأهل والأصدقاء

إلى كل من نساهم القلم، ولم ينسهم القلب.

الطالب: بيبي زكرياء



# فهرس المحتويات

الفهرس	
الصفحة	العنوان
I	شكر وعرافان
II-III	إهداء
V	الفهرس
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	ملخص باللغات الثلاث (عربية، إنجليزية-فرنسية)
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي
08	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي
22	المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية
30	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
34	المطلب الثاني: أساسيات المحاسبة الإبداعية
36	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وممارساتها في القوائم المالية
42	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية
42	المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منه
45	المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
48	المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
50	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

53	المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية
54	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة
56	المطلب الثالث: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة
62	المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة
63	<b>المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة الدراسة</b>
63	المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
64	المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات محور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
66	المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
68	المطلب الرابع: عرض وتحليل بيانات مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
70	<b>المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسية</b>
70	المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى
71	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية
72	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة
73	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة
75	<b>خلاصة الفصل الثاني</b>
77	<b>الخاتمة</b>
80	<b>قائمة المراجع</b>
I	<b>الملاحق</b>

قائمة الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
09	التطور التاريخي للتدقيق	1-1
15	الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي	2-1
54	مقياس لكرت الخماسي	1-2
55	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات المهنية	2-2
57	صدق الاتساق الداخلي لمحور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	3-2
58	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	4-2
60	صدق الاتساق الداخلي لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	5-2
61	صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	6-2
62	ثبات أداة الدراسة	7-2
64	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	8-2
65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	9-2
67	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	10-2
69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر	11-2
70	اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الأول	12-2
71	اختبار ويلكوكسن للفرضية الأولى	13-2
71	اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الثاني	14-2
72	اختبار ويلكوكسن للفرضية الثانية	15-2

72	اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الثالث	16-2
73	اختبار ويلكوكسن للفرضية الثالثة	17-2
74	اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الرابع	18-2
74	اختبار ويلكوكسن للفرضية الرابعة	19-2

قائمة الأشكال		
الصفحة	العنوان	الرقم
15	معايير التدقيق الخارجي	1-1

## ملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، حيث تم استخدام أداة الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية للدراسة على عينة مكونة من 35 مدقق خارجي جزائري، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: من وجهة نظر المدقق الخارجي الجزائري أنه يوجد وبدرجة عالية العديد من الأسباب والدوافع التي تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن المدقق الخارجي يتمتع بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإتباعه لمجموعة من الإجراءات والاختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى فعالية التدقيق الخارجي الجزائري العالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية.

## Abstract:

The study aimed to demonstrate the role of external auditing in detecting creative accounting practices through a field study on a sample of external auditors in Algeria. The questionnaire tool was used as a tool to collect primary data for the study on a sample consisting of 35 Algerian external auditors. The study reached several results, including: From the point of view of the Algerian external auditor, there are, to a high degree, many reasons and motives that push Algerian economic institutions to practice creative accounting, and that the external auditor has a high efficiency in detecting creative accounting practices and follows a set of procedures and tests to detect creative accounting practices, in addition to the high effectiveness of Algerian external auditing in detecting creative accounting practices.

**Key-words:** External audit, creative accounting.

## Résumé:

L'étude visait à démontrer le rôle de l'audit externe dans la détection des pratiques comptables créatives à travers une étude de terrain sur un échantillon d'auditeurs externes en Algérie. L'outil questionnaire a été utilisé comme outil de collecte de données primaires pour l'étude sur un échantillon composé de 35 auditeurs externes algériens. L'étude a abouti à plusieurs résultats, notamment : Du point de vue de l'auditeur externe algérien, il existe, dans une large mesure, de nombreuses raisons et motivations qui poussent les institutions économiques algériennes à pratiquer une comptabilité créative, et que l'auditeur externe a une grande efficacité dans la détection des pratiques comptables créatives et suit un ensemble de procédures et de tests pour détecter les pratiques comptables créatives, en plus de la grande efficacité de l'audit externe algérien dans la détection des pratiques comptables créatives.

**Mots-clés:** Audit externe, comptabilité créative.

مقدمة

## أولاً: تمهيد

تعد المحاسبة نظام للمعلومات تركز على مجموعة من الأسس والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، التي تحكم تسجيل العمليات المالية للمؤسسة بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية، غير أن النظام المحاسبي المالي المطبق يعطي للمحاسبين بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة الأحداث المالية للمؤسسة، الأمر الذي أدى بدوره إلى تعدد حالات الفساد المالي في المؤسسات وفقدان الثقة بقوائمها المالية بسبب نقص الشفافية، حيث يمكن للمحاسب بناءً على رأي الإدارة إعطاء صورة مزيفة عن المؤسسة من خلال التلاعب في أرقام القوائم المالية وإظهار المؤسسة في وضعية مالية جيدة بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل، هذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، وهي إحدى المجالات الحديثة التي عرفتها مهنة المحاسبة، والتي حظيت باهتمام كبير من طرف المختصين والباحثين في هذا المجال، ذلك لأن استخدام الإبداع كوسيلة للتلاعب والتحايل في البيانات المالية يجعل المحاسبة في أكبر تحدي لها، لأنه يجردها من هدفها المتمثل في توفير معلومات مالية مفيدة تتصف بالصدق والموضوعية.

ونظراً لما قد ينتج من سلبيات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وجب الكشف عن هذه الممارسات من خلال تفعيل أساليب رقابية صارمة، ومن بينها عملية التدقيق الخارجي التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة يطلق عليه المدقق الخارجي الذي يتميز بالدقة والموضوعية، ومعرفة تامة بالمبادئ والمعايير المحاسبية وبأخلاقيات سلوك المهنة، حيث وقعت على عاتقه مسؤولية الكشف عن ممارسات المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية، من خلال إبداء رأي فني محايد يعبر عن الواقع الفعلي والحقيقي لوضع المؤسسة، وعليه يطلب تفعيل دور المدقق الخارج لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية بتدقيقه لمختلف العمليات ومواجهتها باختبارات وإجراءات متعددة لإعطاء معلومات مالية للمستفيدين مما تتمتع بالمصداقية والشفافية.

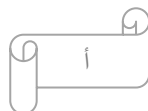
## ثانياً: إشكالية الدراسة

مما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي:

ما دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر؟

ويتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر؟
- ما مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر؟





- تحديد درجة فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.

#### خامسا: أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال دراسة أحد المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة والتدقيق ألا وهو المحاسبة الإبداعية وممارساته التي تعد إحدى الطرق التي تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ومصداقيتها، وتسليط الضوء على أحد الطرق الممكنة للكشف عنها والمتمثل في الدور المحوري للمدقق الخارجي وكفاءته في الكشف عنها، وبالتالي تحسين الممارسات المحاسبية وحماية مصالح جميع الأطراف المعنية.

#### سادسا: أسباب اختيار موضوع الدراسة

- هناك العديد من الأسباب التي دعتنا إلى اختيار هذا الموضوع، منها:
- توافق موضوع الدراسة مع طبيعة التخصص الأكاديمي المدروس.
  - الميول الشخصي في البحث في مثل هذه المواضيع خصوصا أنه معاصر.
  - الأهمية التي يحظى بها التدقيق الخارجي في الكشف عن كل التلاعبات والانحرافات.
  - المساهمة في إضافة دراسة لإثراء البحث العلمي في هذا المجال.

#### سابعا: الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة (العربية-الأجنبية) التي لها علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات حسب تسلسلها الزمني:

#### 1- الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة (نقموش، 2019، الصفحات 716-720)، بعنوان: الأساليب الحديثة لكشف الممارسات الحديثة الإبداعية والحد منها في الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وتوضيح بدايتها ونشؤها، وتم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات حيث وزعت 29 استبيان على مهنيين وأكاديميين، توصلت الدراسة إلى أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين مع وضع نموذج لضوابط المحاسبة الإبداعية وهو الأمر الذي سيساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (حدادي، 2020)، بعنوان: دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة إلى بيان دور محافظ الحسابات في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في الشركات على مستوى 05 ولايات جزائرية،

ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبيان، حيث وزعت 190 استبيان على عينة الدراسة (محافظي الحسابات، المحاسبين، المدققين الداخلي رؤساء مصالح المالية والمحاسبة، الإطارات)، وقد وضحت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الجزائرية.

- دراسة (بوسعيدة، 2024)، بعنوان: مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات، هدفت الدراسة إلى تحديد مدى فعالية المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات، وباستخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، حيث وزعت 37 استبيان على محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي الجزائري يتمتع بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

## 2- الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

- دراسة (Mine & Ugur, 2009)، بعنوان Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector، هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق كشفها، بالاعتماد على المنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلى أن أسباب تطبيق المؤسسات للمحاسبة الإبداعية هو غياب الرقابة الحكومية وغياب استقلالية وشفافية لجان التدقيق والذي يؤدي لا محالة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (Al Momani & Obeidat, 2013)، بعنوان: The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق على قدرة المدققين لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد تم استخدام أداة الاستبيان في جمع البيانات إذ وزعت 150 استبيان على مدققين بالأردن، توصلت الدراسة إلى أن قدرة المدقق على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بمجموعة كاملة من أخلاقيات التدقيق، حيث أن تمتع المدققين بمزيد من الاستقلالية والنزاهة والموضوعية تزيد من قدرتهم على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى ذلك استنتجت الدراسة أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بجوانب أخلاقيات التدقيق الأخرى كأتعابه المحتملة والحقوق الإعلانية والتنظيم الشكلي والاسمي، حيث أن هذه القواعد الأربعة لأخلاقيات المدققين تؤثر على قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر من استقلاليتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم.

- دراسة (IKHLEF & TORCHI, 2020)، بعنوان: The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices، هدفت الدراسة إلى معرفة دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها للرفع من مصداقية القوائم المالية، وبالاعتماد على المنهج الوصفي، توصلت الدراسة أن السلوك الأخلاقي ضروري لمهنة التدقيق لاكتساب الثقة بالمدقق وبالتقرير الذي يقدمه حول البيانات المالية للمؤسسة، حيث أن اعتماد المدقق على المعايير الدولية للتدقيق تسهم بتنفيذ الأعمال الموكلة إليه بكل دقة وفعالية، وأن تحلي المدقق بأخلاقيات المهنة يسهم في تعزيز مهنة التدقيق ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### ثامنا: حدود الدراسة

ضبطت الدراسة وفقا للحدود التالية:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين بولايات الجزائر.
- الحدود الزمانية: انطلقت الدراسة بداية سنة 2025 إلى غاية نهاية مارس من نفس السنة، فيما كانت الدراسة الميدانية من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة منتصف مارس 2025.

#### تاسعا: المنهج المتبع

إماما بجوانب الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف من الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، في الجانب النظري والقائم على جمع المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من خلال استخدام أسلوب المسح المكتبي باللغة العربية، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على أداة الاستبيان لإجراء الدراسة الميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر والقيام بالتحليل الإحصائي لاختبار فرضيات الدراسة.

#### عاشرا: هيكل الدراسة

تمت معالجة موضوع دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية من خلال فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي تسبقهما مقدمة تتضمن صورة عامة عن الدراسة، ففي الجانب النظري تضمن الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما، في حين تضمن الفصل الثاني الإطار التطبيقي للدراسة من خلال دراسة ميدانية دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، وفي الأخير خاتمة الدراسة تتضمن نتائج الدراسة المتوصل إليها وعرض الاقتراحات والآفاق المستقبلية.

# الفصل الأول

- الإطار النظري للتدقيق الخارجي

والمحاسبة الإبداعية والعلاقة

بينهما -

## تمهيد

نظرا لما شهده العالم من انفتاح وتطور في كل المجالات والذي انعكس بدوره على عمل المؤسسات مما أدى إلى اتساع وزيادة تعقيد نشاطها، بالإضافة إلى ما عرفت من أزمات وانهيارات مالية نتيجة سوء التسيير والمغالطات المقدمة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات واستخدام فنون ابداعية والتلاعب في المبالغ والأرقام المالية والمحاسبية أو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية، عزز حاجتها والمستفيدين من أعمالها إلى توفير معلومات صادقة وصحيحة عن وضعيتها المالية عن طريق عملية التدقيق الخارجي التي تضمن لكافة الأطراف المستفيدة العدالة والثقة في المعلومات المتوفرة لأنها تخضع لمعايير معروفة وأخلاقيات محددة، ويترجم هذا عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي بعد فحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية، مما سبق تم تقسيم هذا الفصل الأول إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول : ماهية التدقيق الخارجي.**

**المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.**

**المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

## المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

شكل كبير حجم المؤسسات وما تبعه من فصل الملكية عن التسيير أحد أهم الأسباب التي أدت لبروز التدقيق كمهنة تمارس من طرف شخص خارجي مستقل عن المؤسسة، يسعى لتحقيق جملة من الأهداف العملية وذلك في ظل ارتكازه على مجموعة من المعايير التي تعمل على خلق التوازن بين مسؤوليته من جهة وبين احتياجات مستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى.

### المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

ساهمت الهيئات والمنظمات المهنية في إرساء مفاهيم جديدة ومتطورة للتدقيق الخارجي، ليلبي الاحتياجات الواسعة والغير متجانسة للعديد من الأطراف سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

### الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

عرف الإنسان التدقيق منذ أن بدأ يزاول نشاطه لإشباع حاجاته وحاجات غيره، على عكس المحاسبة التي لم تظهر بشكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار وحدة النقد لقياس السلع والخدمات، إلا أن الأمر بالنسبة للتدقيق لم يظهر إلى بعد ظهور النظام المحاسبي وقواعده ونظرياته. (زواق، 2010، صفحة 3)

وكلمة التدقيق هي ترجمة لمصطلح (AUDIT) هذه الأخيرة مشتقة من الكلمة اللاتينية (AUDIRE) ومعناها الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقريرهم، (بروال و براكنة، 2020، صفحة 103) والتدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة البيانات المالية للمؤسسة، (بن مويزة و آخرون، 2021) وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعين من التدقيق، التدقيق الداخلي وهو من الناحية القانونية تدقيق اختياري، والتدقيق الخارجي وهو من الناحية القانونية تدقيق إلزامي وهو موضوع دراستنا. (بروال و براكنة، 2020، صفحة 104)

ولقد اتسع نطاق التدقيق حيث أصبح يشمل وحدات القطاع الخاص من مشاريع ومؤسسات اقتصادية خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، من أجل التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع أعمال المشروع وزادت هذه الحاجة مع اتساع حجم المؤسسات مما أدى المساهمين إلى تعيين مدقي الحسابات من أجل مراقبة أعمال المؤسسة. (زواق، 2010، صفحة 3)

وقبل التطرق لمفاهيم حول التدقيق الخارجي لابد من التطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق، والجدول

الموالي يبين المراحل التي مر عبرها التدقيق والمتمثلة في:

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي للتدقيق

الفترة	الأمـر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
2000ق م-1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	المعاقبة على اختلاس الأموال، حماية الأموال
1700م-1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	معاقبة ومنع الغش، حماية الأصول
1850م-1900م	الحكومة والمساهمين	مهني في المحاسبي أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
1900م-1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
1940م-1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
1970م-1990م	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
1990 إلى يومنا هذا	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والتدقيق والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: (مالطي، 2020)، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجليلي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر. ص 61-62.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

تعددت تعاريف التدقيق الخارجي بتعدد جهات نظر مقدميها، ورغم تعددها إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف الذي يسعى التدقيق إلى تحقيقه، وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق الخارجي بأنه: عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات بشكل موضوعي المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات

والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين. (عايشي و سعيداني، 2022، صفحة 707)

كما يعرف التدقيق الخارجي كذلك على أنه: دراسة واختبار مهني يقوم به شخص من خارج المؤسسة من أجل إبداء رأي فني محايد على صدق وشرعية الحسابات الموجودة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق. (HAMIDOUCHE & BELHADI, 2018, p. 39)

ويعرف التدقيق الخارجي أيضا بأنه: الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها بواسطة شخص خارجي، ذلك بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد عن عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة. (عصام الدين، 2009، صفحة 29)

ومما سبق يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه: عملية منظمة ومنهجية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة يسمى بالمدقق الخارجي، من خلال فحص المعلومات المالية والمحاسبية والتأكد من مدى صحتها ومطابقتها للمبادئ والمعايير المحاسبية، بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية تلك المعلومات، وتبليغ هذا الرأي لمختلف الأطراف".

### الفرع الثالث: خصائص التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي خصائص عديدة يمكن ذكرها فيما يلي: (حسن ح.، 2010، صفحة 21)

- **التدقيق الخارجي عملية هادفة:** يهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية والمستخدم من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها، وإن التعارض في المصالح قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة من أجل إظهارها في صورة ناجحة وقوية من حيث النمو والربحية، هذا ما زاد من حاجة المساهمين لمدقق خارجي بوصفه خبير معتمد متخصص ومؤهل مهني ومحايد لإبداء رأيه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

- **التدقيق الخارجي عملية منظمة:** حيث تتم ممارسته وفق إطار متكامل ومنضم من الخطوات المترابطة والمنظمة، فالمدقق الخارجي يقوم بجمع البيانات اللازمة ثم بعدها يقوم بإجراء الفحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلي، واستنادا إليه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها وينتهي مهمته بإعداد تقرير يبدي من خلاله رأيه حول القوائم المالية المعروضة عليه.

- **التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:** حيث تحتاج المهمة إلى شخص مؤهل علميا ومدرب مهنيا ومستقل عن المؤسسة بحيث لا تكون معه أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، وإن يقوم بعمله دون الخضوع لأي ضغوط خارجية.

- **التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:** فهو عملية نقل للمعلومات بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، فالمدقق هو المرسل بينما التقرير الذي يعده هو قناة الوصل أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مدقق الحسابات في تقريره.

**الفرع الرابع: أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه**

يحظى التدقيق الخارجي بأهمية كبيرة لما يقدمه لمختلف الأطراف من خلال تحقيقه لمجموعة من الأهداف، نوضح ذلك فيما يلي:

**أولاً: أهمية التدقيق الخارجي**

تظهر أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تخدم أطرافاً متعددة والتي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يستند إليها المدقق الخارجي في القيام بمهمته، وذلك من أجل اتخاذ قراراتهم ورسم خططهم المستقبلية، من هذه الأطراف: (يوسف محمد جربوع، 2007، صفحة 9)

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، لهذا فإنها تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة.

- **المستثمرون:** يلجأ المستثمرون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل الوضع المالي للوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرارات وتوجيه مدخراتهم، فالمدقق المستقل يعمل على طمأنة المستثمرين بأن أموالهم لا تعرض للسرقة والاختلاس من خلال قيامه بمراقبة تصرفات الإدارة.

- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض الأجهزة الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوقة ومعتمدة.

- **البنوك والمؤسسات البنكية:** يعتبر التدقيق الخارجي هاما للبنوك ومؤسسات الإقراض، فقبل الموافقة على منح القروض تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات وكذا قدرتها على تسديد التزاماتها في الآجال المحددة.

**ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي**

لقد استمرت أهداف التدقيق الخارجي في التطور لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات واتخاذ القرارات المناسبة، وعليه تكمن أهداف التدقيق الخارجي في: (بن يوسف و وآخرون، 2021، الصفحات

(125-124)

- **الوجود والتحقق:** يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.
- **الشمول:** التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، أثناء الفترة محل التدقيق.
- **الفحص والتقييم:** التحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وأنه تم تخصيص التكاليف وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن، وأن هذه الطرق غير منافية للقوانين والمبادئ المتعارف عليها.
- **الملكية والمديونية:** التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية التزامات للغير.
- **العرض والإفصاح:** فحص القوائم المالية، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات، ومدى سلامة تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وصادقة وشفافة وعرضها لجميع الأطراف المعنية.
- **التسجيل المحاسبي:** يقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها وتسجيلها بطريقة صحيحة وتحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ومستوفية للشروط الشكلية والقانونية.
- **إبداء الرأي:** تقديم مدقق الحسابات تقرير محايد ونزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والجراءات، ونظام الرقابة المستخدم، والنظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق.

### المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

كغيرها من المهام الأخرى، تحتاج مهمة التدقيق الخارجي إلى وجود جملة من المعايير التي توفر الإرشادات والتوجيهات اللازمة لممارسي هذه المهنة، وقد كان للمنظمات المهنية الدور البارز في وضع وإرساء هاته المعايير التي تنعكس على الإجراءات التي تتبع عند مباشرة مهام التدقيق الخارجي.

### الفرع الأول: مبادئ وفروض التدقيق الخارجي

للتدقيق الخارجي مبادئ وفروض التي يجب على المدقق الخارجي مراعاتها أثناء القيام بعملية تدقيق القوائم المالية للمؤسسات.

## أولاً: مبادئ التدقيق الخارجي

يعتمد التدقيق الخارجي على مجموعة من المبادئ مما يجعله أداة مهمة، حيث تعتبر هذه المبادئ شرطاً أساسياً من أجل تقديم نتائج موثوقة، وتتمثل في ما يلي:

### 1- المبادئ المرتبطة بالفحص (خالد تيسير، 2011، صفحة 38)

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أهداف المؤسسة وأثارها الفعلية والمحملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى للمعلومات المحاسبية.

- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ بضرورة التقليل من عنصر التقدير الشخصي، والتميز أثناء الفحص من خلال الاستناد على مجموعة من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تخدم المدقق الخارجي على المؤسسة من أجل تقليل هامش الخطأ، ويشير هذا المبدأ أيضاً إلى فحص مدى الكفاءة الإنسانية، إلى جانب فحص الكفاءة الإنتاجية فيما لها أهمية بالغة في تكوين رأي المدقق عن المؤسسة.

- مبدأ الشمولية في الفحص: ويعني أن يشمل الفحص جميع عمليات المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع الأحداث المالية في المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك العمليات وتلك الأحداث المالية.

### 2- المبادئ المرتبطة بالتقرير (جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، 2000، صفحة 24)

- مبدأ كفاءة الاتصال: ويعني هذا المبدأ أن يكون التقرير قد وصل إلى المستخدمين بصورة يعكس واقع المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من خلال هذا التقرير.

- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإظهار نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والسجلات والمستندات.

- مبدأ الإنصاف: ويعني هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى أن يشمل تقرير المدقق على تفسيرات واضحة لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق حيث تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية وحقيقية.

إضافة إلى ذلك يقوم المدقق بعملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية مع مراعاة أن يقوم المدقق بعملية التخطيط والعمل بمبدأ الحيطة والحذر، مع الأخذ بالاعتبار الظروف التي تؤدي بالأخطاء المادية سواء في القوائم المالية أو إعداد التقرير النهائي.

## ثانيا: فروض التدقيق الخارجي

- الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة تبني على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، (هيري، 2018، صفحة 13) يجب أن يتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة، وهي كالتالي: (مازون، 2011، الصفحات 17-18)
- 1-قابلية البيانات للفحص:** ويعني إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، حيث يشترط عند قيام المدقق الخارجي بمهمته توفير الحرية المطلقة له في الاطلاع على البيانات المالية وفق المعايير التالية:
    - **الملاءمة:** ويعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية للمستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
    - **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان بعملية الفحص لابد أن يتوصلا إلى نفس النتائج.
    - **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
    - **القابلية للقياس الكمي:** بحيث تكون المعلومة المحاسبية قابلة للتحويل إلى أرقام.
  - 2-عدم وجود تعارض حتمي بين كل من مصلحة المدقق والإدارة:** ويفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة مما يؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة تامة.
  - 3-خلو القوائم المالية من الأخطاء:** في حالة حدوث تواطى لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية فيجب عليه أن يحافظ على نزعة الشك المهني من أجل اكتشاف الاحتيال والتلاعبات.
  - 4-وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** بحيث يوفر نظام سليم للرقابة الداخلية يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي الاعتماد على التدقيق الاختياري بدل الشامل.
  - 5-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إن التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سيعزز من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لواقع نشاط المؤسسة، وفي حالة قصور هذه المبادئ فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.
  - 6-المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:** وهذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض الاستمرارية، وهذا إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة فإن وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية يفترض استمرار الوضع في المستقبل، وإن اتضح للمدقق عكس ذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يكون ضعيفا، فيجب عليه الحرص مع تحفظاته مستقبلا.
  - 7-المدقق الخارجي يزاول نشاطه كمدقق فقط:** في حالة طلب المدقق إبداء رأيه في القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار مهمته الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

## الفرع الثاني: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاثة أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدية والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدا فيما يلي:

**1-التدقيق القانوني:** يقصد به إثبات أن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتمثل الصورة النزيهة حول العمليات المنجزة، وكذلك التحقق من الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة التي تمثل مركزها المالي في نهاية النشاط ويمثل مهنة محافظة الحسابات حسب التشريع الجزائري. (Hamzaoui, 2005, p. 13)

**2-التدقيق التعاقدية:** تمارس المهمة من طرف مكاتب تدقيق مختصة معتمدة ومؤهلة، ونظرا لعدم توفر مثل هذه الهيئات في الجزائر فإنه يتم تعيين خبير محاسبي للقيام بالمهمة وتكون هذه المهمة محددة في العقد قبل بدايتها، وتتنوع مهام التدقيق التعاقدية حسب الغرض من إعدادها مثل التدقيق في عملية التسيير، التدقيق الجبائي، ومهمة تدقيق وتطهير حسابات المؤسسة ويمكن تعريف مهمة تطهير الحسابات على أنها إجراء محاسبي يتمثل في عملية تجميع وفحص وتحليل وتقويم البيانات المحاسبية لجميع حسابات الأصول والخصوم للمؤسسة وتتطلب الكفاءة في تصنيف المستندات المحاسبية، من أجل تحقيق المطابقة في الحسابات أو أرصدة الحسابات مع الوضع الفعلي للمؤسسة وإعطاء التمثيل الصادق للبيانات المالية. (YAHY ABDERRAHMANE, p. 04)

**3-الخبرة القضائية:** هو عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناءً على طلب من المحكمة.

والجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة حسب كل ميزة:

### الجدول رقم (1-2): الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات، وتدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقات على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة بالأوضاع المالية والمحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام

مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدته	التدخل
مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف	الاستقلالية
يجب احترامه	يحترم مبدئياً، يمكنه تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه	عدم التدخل في التسيير
مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية	إرسال تقرير إلى
التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة المحاسبة لدى المجلس القضائي	شروط ممارسة المهنة
نعم	لا	غير مهم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
بحسب الوسائل	الوسائل أو النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئياً	الالتزام
مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	المسؤولية
مهمة تأسيسية، عادة من القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات	التسريح
حسب قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي	الأتعاب
تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات والمراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة	طريقة العمل المتبعة

المصدر: (بوتين، 2008)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط03، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص28.

من خلال الجدول السابق يمكن القول بأن مختلف أنواع التدقيق التي تخضع لها المؤسسات هي عمليات منظمة وهادفة يقوم بها أشخاص مؤهلون، وتقوم على تطبيق إجراءات ومعايير متعارف عليها وتتبع

قوانين محددة كل حسب نوع المهمة والهدف منها، ويمكن أن تختلف حسب الجهات المستقبلية للتقارير ودرجة المسؤولية وطرق التعاقد.

### الفرع الثالث: منهجية التدقيق الخارجي

يقوم المدقق بمجموعة من الإجراءات، والتي تتمثل في: (مالطي، 2020، الصفحات 86-88)

**1-دراسة عامة حول المؤسسة:** عند قبول المدقق بمهمة التدقيق، يقوم بأول خطة بالتعرف على محيط المؤسسة من خلال التعرف على كل المعلومات المتعلقة بها من شهرة، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، كما يتطرق عند تعرفه على المؤسسة إلى أخذ المعلومات اللازمة حول الإدارة، المديرية، والمراقبة، القوانين المهنية، الشكل القانوني، كما يقوم بدراسة المحيط الخارجي لها كمنافسين، وكل ما ينشر عنها في المجالات والجرائد.

**2-تقييم نظام الرقابة الداخلية:** حيث يقصد به مجموعة الطرق والمقاييس التي تتبعها قصد حماية موجوداتها والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية، حيث يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى صدق المعلومات والبيانات التي تساهم في عملية اتخاذ القرار، إذ يقوم المدقق الخارجي بإتباع طريقتين كالتالي:

**2-1-طريقة الاستقصاء:** وذلك من خلال إعداد قائمة تتضمن الأسئلة العامة والخاصة التي تساعد المدقق في بلوغ أهدافه، وحتى تتميز القائمة بالفعالية يجب إتباع الخطوات التالية:

- صياغة الأسئلة: بحيث تكون صياغة الأسئلة بطريقة واضحة ومفهومة.

- شمولية الأسئلة: يجب أن تكون الأسئلة شاملة لجميع العمليات والأنشطة المتعلقة بموضوع التقييم.

- مضمون الرقابة الداخلية: يجب أن تحتوي الأسئلة نقاط القوة والضعف وطرق إصلاحها.

**2-2-طريقة التقرير الوصفي:** يقوم المدقق بإعداد تقرير يتضمن جميع الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وكشف العمليات وكيفية ترتيب السجلات وتنظيم الدفاتر وتقييم المسؤوليات، كما يقوم أيضا بوصف جميع البنود المتعلقة بموضوع نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة وجود نظام رقابة قوي يوجد تقسيم محكم للمهام، وفي حالة وجود نظام رقابة ضعيف لا يوجد تقسيم محكم للمهام.

**3-جمع أدلة الإثبات:** بعد تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يقوم بعملية الحصول على أدلة الإثبات من أجل التأكد من مصداقية المعلومات المقدمة وذلك من خلال:

**3-1-الجرد الفعلي:** بحيث يتأكد من الوجود الفعلي لممتلكات المؤسسة من كل أصولها وخصومها.

**3-2-المراجعة الحسابية:** وذلك من خلال التأكد من كل العمليات الحسابية التي تحتويها المستندات كالفواتير بهدف استخراج المبلغ الإجمالي والمبلغ خارج الرسم.

**3-3-المراجعة المستندية:** التأكد من صحة ومصداقية التسجيلات المحاسبية في مستندات المؤسسة.

**3-4-المصادقات:** بحيث يقوم المدقق بالاتصال بأطراف خارجية كالزبائن والموردون للتأكد من صحة المعلومات التي تحويها الوثائق والمستندات الخاصة بالمؤسسة.

**3-5-الإستفسارات:** بهدف التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها بطريقة شفوية أو كتابية.

**3-6-المقاربات:** تعتبر أكثر الطرق الفاعلة والناجحة التي يستخدمها المدقق للحصول على المعلومات وأدلة الإثبات، مثلًا التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالبنك مع الكشوف المالية المرسلة من طرف البنك.

### الفرع الرابع: اجراءات التدقيق الخارجي

اجراءات التدقيق الخارجي هي مجموعة الخطوات التفصيلية التي يتبعها المدقق الخارجي للحصول على الأدلة التي يبني عليها رأيه في القوائم المالية، (الفيومي محمد، 2008، صفحة 293) أي أنها مجموعة الخطوات التي تحدد مسبقا لأداء الأعمال والتصرفات والممارسات المحددة والتي يجب القيام بها للتحقيق وتنفيذ النشاط المعين، وفيما يلي عرض أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لتنفيذ مهمة التدقيق.

**1-الإجراءات العامة:** وتكون عادة في المراحل الأولى من عملية التدقيق، تتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (جمعة، 2015، الصفحات 166-167)

- قيام المدقق الخارجي بإرساله رسالة للمؤسسة محل التدقيق، وبيان الإجراءات اللازمة للقيام بالعملية والوثائق التي يحتاجها المدقق لذلك، مع تحديد طبيعة العقد للقيام بعملية التدقيق الخارجي.
- الحصول على فهم لطبيعة عمل المؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه.
- استفسارات تتعلق بالمبادئ والممارسات المحاسبية للمؤسسة.
- استفسارات تتعلق بإجراءات المؤسسة لتسجيل وتصنيف وتلخيص المعاملات، وتجميع المعلومات للإفصاح عنها في القوائم المالية واعداد القوائم المالية
- استفسارات تتعلق بكافة التأكيدات الأساسية في القوائم المالية.
- اجراءات تحليلية مصممة لتشخيص العلاقات والقيود المنفردة التي تبدو استثنائية.
- دراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية والتي يتوقع أن تتطابق مع الاسلوب المتبني به، وذلك استنادا لخبرة المؤسسة والمعايير القطاعية.
- استفسارات تتعلق بقرارات اتخذت في اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجان مجلس الادارة والاجتماعات الأخرى ذات التأثير على البيانات المالية.
- دراسة القوائم المالية، لتقرير فيما اذا كانت تبدو مطابقة للقواعد المحاسبية المبينة وذلك استنادا للمعلومات التي تصل إلى علم المدقق.

- الحصول على تقارير المدققين الآخرين في حالة وجودها، والذين سبق لهم تدقيق القوائم المالية للمؤسسة.  
- الاستفسار من الأشخاص الذين لديهم مسؤوليات تتعلق بالأمر المالية والمحاسبية للمؤسسة محل الدراسة.  
**2- إجراءات تدقيق عناصر القوائم المالية:** عادة تكون هذه الاجراءات في مرحلة فحص الحسابات، والتي يعتمد نطاق الفحص فيها على امكانية الاعتماد على قوة نظام الرقابة الداخلية، وعلى مجالات المخاطر.  
(بوميسة، 2023، صفحة 34)

**3- إجراءات تدقيق اضافية:** بالإضافة إلى الاجراءات السابقة، قد يكمل المدقق اجراءاته من خلال الاجراءات الموالية: (بوميسة، 2023، صفحة 41)

### **3-1- إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة:**

- الحصول من الإدارة على آخر قوائم مالية فصلية، ومقارنتها مع القوائم المالية محل التدقيق أو مثيلاتها للسنة السابقة.

- الاستفسار حول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي لها تأثير جوهري على القوائم المالية محل التدقيق، وخاصة الاستفسار فيما إذا كانت هناك: أية التزامات كبيرة أو شكوك ظهرت بعد تاريخ الميزانية، وأية تغييرات مهمة حدثت في رأس المال، أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل لغاية تاريخ الاستفسار، وأية تسويات غير اعتيادية في الفترة ما بين تاريخ الميزانية وتاريخ الاستفسار.

- دراسة الحاجة إلى اجراء التسويات أو الافصاح في القوائم المالية.

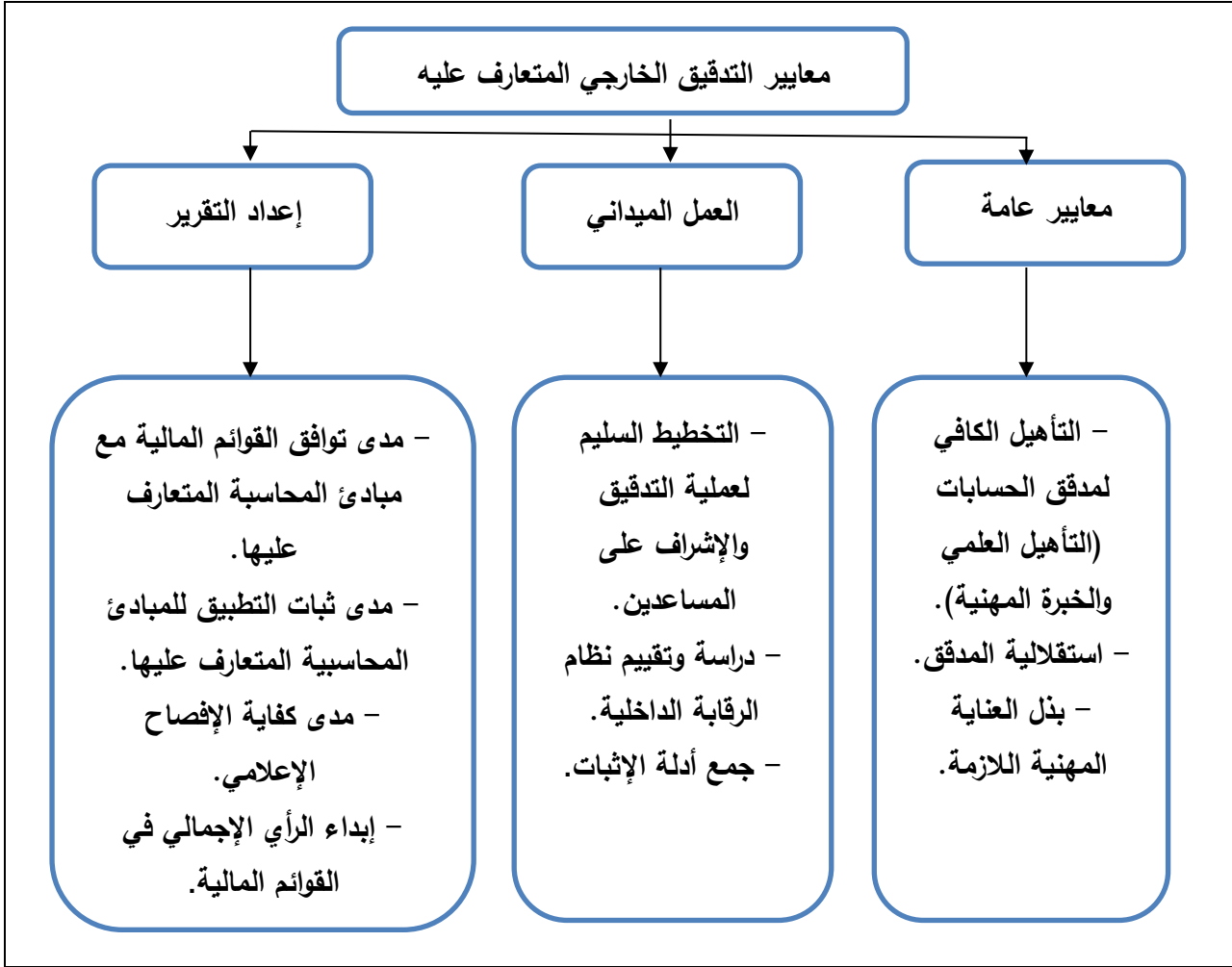
- الحصول وقراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمدارس واللجان ذات العلاقة والمنعقدة بعد تاريخ الميزانية.

**3-2- إجراءات تدقيق الدعاوي:** وذلك عن طريق الاستفسار من الادارة إذا كانت هناك أية دعاوي قانونية وتم انذار المؤسسة برفعها ضدها، ومعلقة أو جاري العمل بها، ودراسة تأثيرها على القوائم المالية.

ومن خلال عرض أهم اجراءات التدقيق الخارجي التي يقوم بها المدقق الخارجي في اطار مهمته، نستنتج أن كل هذه الاجراءات مهمة حيث تمكنه من جمع أدلة اثبات كافية لتكون أساسا لإصدار رأيه عن الوضع المالي للمؤسسة، كما أن نوع وحجم الاجراءات يختلف بنوع المؤسسة وحجمها وعملياتها ودرجة المخاطر ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية، فهذه الاجراءات ليست قائمة محددة يجب اتباعها، لكنها متروكة لتقدير المدقق حسب مجموعة من المعايير بالإضافة إلى ما تم التوصل إليه من خلال عملية تدقيقه.

ويمكن توضيح معايير التدقيق الخارجي في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): معايير التدقيق الخارجي



المصدر: (أوكيل و سعدي، 2018)، ورقة علمية بعنوان: واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، 2018، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، ص 208.

الفرع الرابع: المنظمات المشرفة على مهنة التدقيق الخارجي

هناك العديد من الهيئات الدولية التي تقوم بدعم التدقيق الخارجي من خلال إصدار معايير محاسبية ومعايير التدقيق الدولية، نذكر أهمها كما يلي: (بوابطة، 2023، الصفحات 65-66)

**1-الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:** انبثق الاتحاد الدولي للمحاسبين من لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة سنة 1972، وفي أكتوبر 1977 حل الاتحاد الدولي للمحاسبين محل لجنة التنسيق الدولية، حيث وقع الاتفاق على تأسيسه من 63 منظمة مهنية من قبل 49 دولة من دول العالم، واتخذ الاتحاد الدولي للمحاسبين مقرا له في نيويورك، وفي سعيه نحو تحقيق الأهداف الأساسية التالية:

- وضع إرشادات لممارسة مهنة التدقيق الخارجي الدولي، ودليل للسلوك المهني تنقيد به المنظمات الأعضاء.

- تطوير برامج للتعلم المستمر والتدريب المهني.

- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة التدقيق الخارجي بهدف رفع فعاليتها.

- تقديم الدراسات القيمة في المجالات الأخرى التي تهتم المحاسبين.

- تنظيم وتعزيز تبادل المعلومات الفنية والمواد التعليمية والمنشورات المهنية.

وقد أعطت للجنة ممارسة التدقيق الدولي صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. كما أنه يضم حاليا 180 منظمة عالمية عضوة في مهنة المحاسبة، وشريكة في 135 سلطة قضائية، وتمثل أكثر من 3 ملايين محاسب محترف تقوم بدعم وتطوير واعتماد وتنفيذ معايير دولية عالية الجودة وإعداد مهنة محاسبة تتحدث بصوت عال لمهنة المحاسبة الدولية للمستقبل.

**2- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانوني AICPA:** يعتبر هذا المعهد منظمة غير ربحية تضم مجموعة من المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية، وتم تأسيس هذا المعهد سنة 1887، بهدف ضمان حماية مهنة المحاسبة وتزويد أكثر من 37 ألف عضو بالموارد والمعلومات لتقديم أفضل المعايير المهنية، كما يمثل أعضاء المعهد جميع المهنيين في مجال الأعمال والصناعة والممارسات العامة، يعمل على وضع القواعد والمعايير في مهنة المحاسبة ووضع المعايير اللازمة للحصول على شهادة CPA، والإشراف على الأفراد العاملين على اختيار CPA للتأكد من تلبيتهم المعايير الكفاءة والأداء.

وتم تسمية المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين أو القانونيين تحت هذا الاسم سنة 1957، لكن قبل ذلك أطلق عليه عدة تسميات، ففي سنة 1987 وعند افتتاح المعهد أطلق عليه اسم الجمعية الأمريكية للمحاسبين العاميين AAPA التي أسسها أنداك مجموعة من المحاسبين القانونيين من إنجلترا وإسكتلندا، وتم تغيير اسمه إلى معهد المحاسبين العاميين سنة 1916، وفي سنة 1917 تم تسميه بمعهد المحاسبين AICPA، وخلال عام 2017 تم إنشاء جمعية المحاسبين المهنيين المعتمدين الدوليين والتي تسعى لتعزيز مهنة المحاسبة، من خلال الجمع بين مهارات ومعارف المحاسبين العاميين والمحاسبين الإداريين، وكان الهدف من المعهد وضع معايير أخلاقية للأشخاص الذين يحملون شهادة المحاسب القانوني المعتمد، وتوفير أوراق اعتمادية خاصة لمن يحملون شهادة المحاسب القانوني المعتمد.

**3- مجلس معايير التدقيق الدولي IAASB:** وهو هيئة مستقلة لوضع المعايير تقوم بمراقبة مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي والخدمات ذات الصلة من خلال تقارب المعايير الدولية والوطنية، وتعزيز جودة

وتوحيد الممارسات في جميع أنحاء دول العالم، إضافة لتعزيز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق والتأكيد الدولية المعايير المحاسبية، ويضع مجلس معايير التدقيق الدولي معايير دولية عالية الجودة للتدقيق والتأكيد، ومعايير إدارة الجودة التي تعمل على تعزيز الثقة في مهنة التدقيق في مختلف دول العالم، ويعمل على تطويرها باستمرار، إضافة لوضعه معايير أخلاقية دولية للمحاسبين عالية الجودة ومناسبة دولياً للمحترفين، وفي ذلك متطلبات استقلال المدقق، إضافة لوضع معايير لتعليم المحاسبة الدولية والمهنية، والقيم والمواقف.

### المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية

إن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي حول ما تتضمنه من معلومات مالية والتي يستفيد منها العديد من المهتمين والمحيطين بالمؤسسة، ويعتبر تدقيقها وفقاً لجودة أداء عالية عاملاً مهماً في اكتساب هذه القوائم صفتي المصدقية والموثوقية وذلك عبر الالتزام بالمعايير المهنية وآداب سلوك المهنة، بالإضافة للكفاءة والاستقلالية ويعتبر تحقيق جودة التدقيق بمثابة الضمان لتحسين جودة المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم وخلوها من الأخطاء والتحريفات.

### الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق الخارجي

قد اختلف مفهوم جودة التدقيق الخارجي كغيره من المفاهيم المعقدة الأخرى نظراً لاختلاف وجهة نظر كل طرف من الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق، فالإدارة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية تنظر لجودة التدقيق بشكل مختلف عما ينظر إليه مستخدمو القوائم المالية، كما أكد الكثير من الباحثين أن ذلك قد يحدث حتى داخل أعضاء فريق مكتب التدقيق الذي يقوم بعملية التدقيق، إلا أن الأكيد أن جميع الأطراف تسعى لبلوغ غاية مشتركة وهي الوصول إلى مستوى مرتفع من الجودة، وفيما يلي بعض التعاريف التي وجهت لجودة التدقيق الخارجي.

عرف Palmorse جودة التدقيق الخارجي على أنه: درجة الثقة التي تؤكد خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. (ثابت، 2024، صفحة 81)

وحسب المعيار الدولي للتدقيق ISA220 أن جودة التدقيق تتمثل في: التزام كل من مكتب التدقيق وموظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة. (حسنين و قطب، 2003، صفحة 381)

وعرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنه: عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم التوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية. (بن بريكة و بودونت، 2016، صفحة 192)

مما سبق يتبين أن جودة التدقيق الخارجي تتمثل في: قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المتواجدة في القوائم المالية والتأكد فيما إذ تم اعدادها وفق المبادئ والمعايير المتعارف عليها.

### الفرع الثاني: أهمية تحقيق جودة التدقيق الخارجي وأهدافه

يحظى جودة التدقيق الخارجي بأهمية كبيرة لما يقدمه لمختلف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية من خلال تحقيقه لمجموعة من الأهداف نوضح ذلك فيما يلي:

#### أولاً: أهمية جودة التدقيق الخارجي

لقد أصبح تحقيق جودة التدقيق مطلباً رئيسياً للعديد من الجهات والفئات المستخدمة للقوائم المالية، وذلك لما لها من مزايا عدة تعمل على تحقيقها سواء بالنسبة للقائم بالأعمال التدقيقية نفسه أو المؤسسة أو شركاتها مما أدى إلى زيادة الطلب والرغبة في تحقيقها، وبالتالي تعتبر جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف والمحيطين بالمؤسسة محل التدقيق، حيث أن الهدف الرئيسي لإبداء الرأي حول القوائم المالية هو توفير الثقة للجميع الأطراف المهتمة والمستخدمه لهذه القوائم، ومن أبرز العوامل التي تساهم في إكساب الثقة لهذه القوائم هم الاستقلال والحياد والكفاءة في أداء الأعمال التدقيقية، وتكتسب جودة التدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للعديد من الأطراف، فالكثير من مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقرير المدقق في اتخاذ قرارات استراتيجية مهمة ومفصلية وفي رسم الخطط المستقبلية، ويمكن بيان الأطراف التي تهتم بتحقيق جودة التدقيق كما يلي: (لقبيرة، 2019، الصفحات 120-121)

- **إدارة المؤسسة:** وهي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي فإن تنفيذ أعمال التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط والسياسات المستقبلية لها، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المدقق له ردود فعل في السوق المالية مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالمؤسسة.

- **البنوك والدائنين:** تعتمد البنوك ومؤسسات الإقراض وغيرهم من الدائنين بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وذلك من أجل الحصول على فهم تام للوضع المالي للمؤسسة المدققة لغرض تقديم القروض والتسهيلات البنكية لهذه المؤسسة، ومما لا شك فيه أن أداء المدقق لمهامه وفقاً لمستويات عالية سوف يؤثر بالإيجاب على جودة القرارات التي تتخذها البنوك ومؤسسات الإقراض وتتجنب منح قروض تنطوي على مخاطر تتعلق بعدم قدرة المؤسسات على الوفاء بالتزاماتها في الوقت المحددة.

- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، بالإضافة إلى تقرير الإعانات لبعض الصناعات والأنشطة لذلك تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق وفقاً لمستويات عالية من الجودة، وتفيد جودة التدقيق هذه

الهيئات في التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وبالتالي تضمن لها صحة القرارات التي ستخذها، فمثلا الإدارة الضريبية عند اقتناعها بمستوى جودة أعمال التدقيق المقدمة من طرف المدقق لمكافئها الضريبي، فإنها ستطمئن من صحة وقيمة الوعاء الضريبي وبالتالي ستقلل من الرقابة الضريبية، وهذا ما يسمح بتقليل جزء مهم من تكاليف الإدارة الضريبية ومن منازعاتها مع مكلفيها التي قد تتحمل أتعابها.

- أصحاب رؤوس الأموال: يعتبر إتباع نظام لتحقيق جودة التدقيق جزء هام من نظام رقابة أصحاب الملكية على القائمين بعملية تسيير وإدارة أملاكهم واستثماراتهم، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات المسؤولين في إدارة المؤسسة، وحماية أملاكهم في وجه تلاعب الإدارة وذلك بسبب نقص خيرتهم وعدم امتلاكهم للمعرفة الكافية بالجوانب التسييرية التي تتعلق بنشاط المؤسسة وبذلك تعتبر جودة التدقيق مسألة هامة وضرورة قصوى يسعى الملاك من أجل تحقيقها، للتأكد من مدى كفاءة الإدارة والاطمئنان على أموالهم.

- الجمعيات والمؤسسات المنظمة للمهنة: إن موضوع جودة التدقيق من الموضوعات الهامة والتي تؤدي إلى تقدم وتطوير المهنة، لذلك تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام جميع ممارسي مهنة التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة عند أدائهم لأعمالهم وذلك لتحقيق جملة من الأهداف من بينها: تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها، مساعدة المنظمات والهيئات المهنية من الرقابة والسيطرة على المهنة والنهوض والارتقاء بمستوى الأداء المهني الممارسين المهنة، لذلك فهي تعمل على إصدار معايير تنظم من خلالها المهنة وتتابع أيضا مدى الالتزام بها.

- مكاتب التدقيق: وتعمل على أن تتم الأعمال التدقيقية بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحقيق مجموعة من العوامل التي تخدم المكتب وهي كما يلي:

- تحسين جمعة المكتب وتوسيع شهرته.

- تحسين موقفه التنافسي في مجال عمله إذ يعتبر إتباع أساليب الجودة في القيام بالأعمال من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.

- تعتبر مؤشرا مهما من أجل الحصول على مهام تدقيق جديدة.

- تحسين برنامج العمل وذلك من خلال إتباع الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية.

- إعداد تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي تؤديها مكاتب التدقيق تتماشى مع المتطلبات المهنية أو معايير التدقيق المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء.

- تعتبر جودة التدقيق الوسيلة الوحيدة لدى هذه المكاتب من أجل إخلاء مسؤوليتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج أعمالها التدقيقية عبر تحقيق مستوى عالي من الأداء، إذ أنها تساعدها في تجنب العقوبات والمسائل القانونية جراء أي مخالفة أو تقصير في أداء مهامها.

### ثانيا: أهداف جودة التدقيق الخارجي

تهدف جودة عملية التدقيق إلى تحقيق مجموعة من المزايا يمكن إيجازها فيما يلي: (ثابت، 2024، الصفحات 82-83)

- **زيادة مصداقية القوائم المالية ورفع الثقة في تقرير التدقيق:** تكتسي جودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة نظرا للدور الذي تلعبه في إضفاء الثقة في تقرير المدقق الخارجي الذي يعبر عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المعروضة، والذي من خلاله سيتمكن كل الأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق من اتخاذ قراراتهم بناء على أسس متينة.

- **الحد من التعارض بين الأطراف المختلفة:** تهدف المؤسسة محل التدقيق إلى الحصول على تقرير من المدقق الخارجي يعكس حسن أدائها ونجاحها في استخدام مواردها المتاحة وتحقيق أهدافها، بينما تهدف الأطراف الأخرى إلى الحصول على تأكيدات تفر بصحة العمليات المالية للمؤسسة، وكذا تسجيلاتها في قوائمها المالية وتعبيرها الصادق عن الحقيقة المالية للمؤسسة ونتائجها، وكلما اتسم تقرير المدقق الخارجي بالمستوى المطلوب من الجودة ساهم ذلك في إضفاء الثقة في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، وبالتالي تحقيق توافق بين مختلف الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.

- **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات:** يعد تقرير المدقق الخارجي ذو الجودة المطلوبة تأكيدا معقولا على خلو القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وهو يكون ناتج أساسا عن استقلال المدقق الخارجي والتزامه بالمعايير المهنية، ودراسة مسبقة من طرف المدقق الخارجي عن توقعات الأطراف ذات الصلة بشأن دور المدقق الخارجي والعمل على تلبيتها، كل هذه العناصر تساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

- **المساهمة في تفعيل حوكمة الشركات:** تعبر الحوكمة عن النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه ومراقبة المؤسسة من خلال توزيع عادل للمهام والمسؤوليات، ويحدد القواعد والإجراءات المتعلقة بالمؤسسة والهيكل التنظيمي الذي يضمن تحقيق أهداف المؤسسة ووضع آليات الرقابة على أدائها، فجودة التدقيق الخارجي تلعب دورا هاما من خلال توفير تأكيد لكافة الأطراف ذات الصلة بمدى كفاءة المؤسسة في الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة من هذا المنطلق أصبحت جودة التدقيق الخارجي أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات.

فجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي تتمثل في أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية عالية، بالالتزام بالمعايير المهنية وكل المتطلبات المتعلقة بها، خاصة بالاستقلالية في التقرير عن الأخطاء المكتشفة، بهدف تلبية احتياجات جميع الأطراف ذات الصلة، فهي تحقق التوفيق المثلى التي ترضي جميع الأطراف.

### الفرع الثالث: العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي

إن الطبيعة متعددة الأبعاد والمستويات لجودة التدقيق الخارجي تجد ما يبررها في تعدد العوامل التي تحدد هذه الجودة وتؤثر فيها، وهو ما يجعل من دراسة هذه العوامل مدخلا مهما لفهم أفضل لها، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

#### 1-العوامل المتعلقة بخصائص المدقق الخارجي ومكتبه: من بين هذه العوامل نذكر:

**1-1- كفاءة المدقق الخارجي:** من أهم المميزات التي يجب توفرها في المدقق حيث يتم اكتسابها من خلال التأهيل العلمي والعملية في مجال المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى قدرة مكتب التدقيق القيام بمهمة التدقيق واختصاص فريق التدقيق.

**1-2- استقلالية المدقق الخارجي:** يجب على مدقق الحسابات أن يتمتع بالاستقلالية التامة عند القيام بمهمة التدقيق والابتعاد عن تحقيق المنافع الشخصية وخلق علاقات اجتماعية مع المؤسسة محل التدقيق، فعلى المدقق أن يحقق الاستقلالية في المجالات التالية:

- الاستقلالية في التخطيط لمهمة التدقيق.

- الاستقلالية عند القيام بمهمة الفحص والمراقبة.

- استقلالية إبداء الرأي الفني والمهني حول مصداقية القوائم المالية.

- الاستقلالية عند إعداد التقرير. (مالطي، 2020، صفحة 94)

**1-3- حجم مكتب التدقيق:** تقاس جودة التدقيق من خلال حجم مؤسسات التدقيق لأن المؤسسات الكبرى توظف موظفين مؤهلين ومهرة، ولديهم المزيد من الموارد والتقنيات الأفضل، نظرا لأن معظم الدراسات السابقة تفترض أن مؤسسات التدقيق الأربعة الكبرى التي لديها قدر أفضل من جودة التدقيق الخارجي مقارنة بغيرها.

**1-4- سمعة مكتب التدقيق:** توصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة طردية بين سمعة مكتب التدقيق وجودة التدقيق، حيث أن مكتب التدقيق ذو السمعة الجيدة يحرص على توظيف مدققين ذوي كفاءة عالية ليعزز ويحافظ على مكانته بين مكاتب التدقيق.

**1-5- التخصص الصناعي:** كلما زادت خبرة المدقق في الصناعة التي يعمل فيها العميل زادت جودة التدقيق، نظرا لأن تخصص المكتب في صناعة ما يمكنه من معرفة تامة بالإجراءات اللازمة للقيام بمهمة التدقيق بكفاءة عالية. (بلخيري و هوام، 2023، الصفحات 141-142)

**2- العوامل المتعلقة بخصائص مهمة التدقيق:** من بين العوامل نذكر: (تليلي و سويسي، 2019، الصفحات 375-376)

**1-2- التخطيط الجيد للمهمة:** والذي يبدأ بالحصول على درجة معقولة من المعرفة بالمؤسسة بهدف تكوين فهم كافي لدى المدقق لمختلف الحقائق المتعلقة بنشاطها من النواحي القانونية والإدارية والعملياتية والرقابية، وهو ما يمكنه من إبداء رأي أكثر دقة وموثوقية عند فحص قوائمها المالية، وقد يتطلب هذا الأمر قيام المدقق بزيارات متكررة لمواقع العمل في المؤسسة من أجل برنامج تدقيق يتضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ إجراءات التدقيق مع مراعاة جوانب الخطر في المؤسسة.

**2-2- كفاية موازنة الوقت:** إن لضغوط الوقت تأثيرا غير مرغوب على فعالية عمل التدقيق وعلى مستوى السلوك الذي يخفض جودة الأداء المهني الملحوظ، لذا ينبغي عند إعداد موازنة الوقت أن يتم التركيز على الجودة كمعيار أداء له الأولوية عن معيار عدم تجاوز الوقت المحدد للانتهاء من عملية التدقيق.

**2-3- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها.

**2-4- بذل العناية والشك المهنيين:** يقصد بالعناية المهنية التزام المدقق بمستوى أداء معين، وهذا الأداء تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة، بالإضافة إلى ما تصدره الهيئات المختصة من معايير يلتزم بها المدقق للمحافظة على مستوى مميز من الأداء، أما الشك المهني فهو موقف عقلي يعني قيام المدقق بالتقييم الناقد والاستفهام العقلي لمدى صدق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

**2-5- كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:** يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني المحايد على عدالة عرض القوائم لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.

**2-6-الإشراف على فريق التدقيق:** إن المدقق باعتباره المسؤول الأول عن مهمة التدقيق مطالب بتحديد مسؤوليات أعضاء فريق التدقيق ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم بما يسمح بتحقيق الأهداف المسطرة في خطة التدقيق، وهو ما يعتبر عنصرا أساسيا في الرقابة على جودة التدقيق.

**2-7-الاتصال الجيد مع المؤسسة محل التدقيق:** إن خدمة التدقيق تعتمد على العلاقة الثنائية المباشرة والتفاعلية بين مكاتب التدقيق والمؤسسة محل التدقيق، لذا فإن الاتصالات الجيدة بينهما تعتبر أحد الخصائص التي تساهم في تحقيق جودة التدقيق.

**2-8-تقرير التدقيق:** يمثل التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق، وهو بمثابة وسيلة للاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، لذا يجب على المدقق إصداره في الوقت المناسب، وتعتبر فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم الفقرات حيث أنها تعبر عن نتيجة عملية التدقيق، وبالتالي لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم.

**3-العوامل المتعلقة بخصائص بيئة التدقيق:** من بين هذه العوامل نذكر: (بلخيري و هوام، 2023، الصفحات 143-144)

**3-1-مخاطر المسؤولية القانونية:** يمارس المدقق مهنته التي يستفيد منها أطراف متعددة ومتضاربة المصالح في إطار من المسؤوليات متعددة المستويات (مدنية، جزائية، تأديبية) وهو ما يجعله عرضة لمخاطر المقاضاة والعقوبات في حالة إخلاله بإحدى هذه المسؤوليات، وهذا ما يدفعه إلى الالتزام بالتشريعات القانونية والمعايير المهنية والقواعد السلوكية التي تساعده على إنجاز مهامه بأحسن أداء ممكن.

**3-2-الرقابة على جودة التدقيق:** تعرف رقابة الجودة على أعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب أو بمهام التدقيق الخاصة، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق.

**3-3-أتعاب التدقيق:** يرى عدة باحثين أنه كلما زادت الأتعاب التي يتقاضاها المدققين كلما تحسن جودة التدقيق في حين يرى آخرون العكس، حيث تمثل ضغوط الأتعاب مصدرا أساسيا لتخفيض جودة الأداء المهني للمدقق، ففي ظل المنافسة في سوق التدقيق، قد يلجأ مكاتب التدقيق إلى خفض أتعابها لاجتذاب العملاء، وهو ما قد يؤدي إلى تشكيل ضغوط على موازنة الوقت وبالتالي التقليل من نطاق العمل المطلوب وحجم الاختبارات لإنجاز مهام التدقيق، وقد منع المشرع الجزائري من خلال القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق مثل هذه الممارسات سواء ما تعلق بمنع اللجوء إلى تخفيض أتعاب التدقيق أو منع الأتعاب الشريطية.

**3-4- التغيير الدوري الإلزامي للمدقق الخارجي:** إن طول فترة ارتباط المدقق مع المؤسسة محل التدقيق يمكن أن تجعله في موقف أفضل من حيث معرفته بنشاط المؤسسة، وبالتالي اختصار وقت تنفيذ عملية التدقيق وكفاءة أدائها ولكنها من جهة أخرى قد يترتب عنها الحد من إجراءات التدقيق نتيجة زيادة ثقة المدقق بالمؤسسة محل التدقيق، مما يؤثر سلباً على استقلال المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية والإفصاح عنها.

**3-5- المنافسة:** هناك العديد من الدراسات أوضحت أن المنافسة بين مكاتب التدقيق قد تؤدي إلى زيادة جودتها ويختلف بعض الكتاب مع هذا الرأي، حيث يرون أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي إلى تخفيض جودتها وذلك نظراً لتخفيض الاتعاب، لذلك يجب ضبط الاتعاب المتقاضات ضمن أطرها الصحيح لتخدم كل الأطراف ذات العلاقة.

#### الفرع الرابع: فعالية المدقق الخارجي في تحقيق الجودة

تتمثل الفعالية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وأن تقرير المدقق الخارجي يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة معينة والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وأن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خاطئ في البيانات المالية التي تعدها إدارة المؤسسات، حيث أن مهنة التدقيق تقدم خدماتها لكافة الأطراف داخل المؤسسات وخارجها، وأن تلك الأطراف تبني قراراتها المختلفة استناداً إلى تقرير مدقق الحسابات الخارجي الذي يمثل رأي فني محايد ومستقل، مما يتطلب من المدقق الخارجي عند إعداد التقرير التحلي والتمسك بالمعايير المختلفة الواجب توافرها في المدقق وفي عملية التدقيق ذاتها، وعليه قد ازداد الاهتمام بشفافية ومصداقية أداء المؤسسات الاقتصادية ومحاسبتها على أدائها وذلك مع تنامي دورها في العصر الحديث، مما عظم مطلب إخضاع أنشطتها المالية للتدقيق من قبل المدقق الخارجي لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع في تقاريرها المالية. (حسن و آخرون، 2013، صفحة 08)

## المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب المحاسبي، وسبباً في حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المؤسسات الكبرى في مختلف دول العالم، حيث استعملت للتلاعب في القوائم المالية للمؤسسة بصورة غير صادقة وغير حقيقية، بالإضافة إلى أنها تستعمل بغرض إخفاء مستوى الأداء المالي للمؤسسة لتحقيق مصلحتها على حساب الأطراف الأخرى. (طويلب، 2022، صفحة 63)

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى مراحل تطور المحاسبة الإبداعية والعوامل والدوافع التي ساعدت على ظهورها، بالإضافة إلى تعريف المحاسبة الإبداعية وعرض أهم خصائصها.

### الفرع الأول: مراحل تطور المحاسبة الإبداعية

برز مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر Ian Griffith سنة 1986 تحت عنوان Creative Accounting "المحاسبة الإبداعية" في المملكة المتحدة، وقد جاءت بعض المصطلحات مثل العبث بالحسابات وخدعة الشركات، ثم تلتها العديد من الاستكشافات الأخرى للمحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة، وكان ظهور المحاسبة الإبداعية نتيجة للوضع الاقتصادي والضغط التي واجهتها المؤسسات والشركات بسبب ذلك الوضع، مما دفع العديد من الشركات إلى إظهار وابتداع أرباح صورية (أرباح غير حقيقية) التي كان من الصعب تحقيقها بشكل فعلي في ذلك الوقت، أو إجراء تحسين الصورة الربحية وبيان الوضع المالي بشكل أفضل من حقيقته لغرض الوصول إلى أهداف متعددة مثل تضليل المستثمرين والبنوك والجهات الضريبية وغيرها، وقد استخدمت العديد من المصطلحات لوصف الممارسات المتعلقة بتغيير الحقائق في المحاسبة مثل الدفاتر المحاسبة النفعية، تمهيد الدخل إدارة الأرباح، والمحاسبة التجميلية ... وغيرها)، (غازي و فريدون، 2023، الصفحات 140-141)

ومرة الفكر المحاسبي بثلاث مراحل التطور المحاسبة الإبداعية هي: (رزىقات و سعيداني، 2021، صفحة 207)

- المرحلة الأولى (التقديرات المحاسبية): سادت هذه المرحلة قبل العقد التاسع من القرن العشرين، وقد تضمن الفكر المحاسبي في هذه المرحلة الكثير من المصطلحات العلمية التي تعبر عن طبيعتها، وكيفية الاهتمام بالأرباح خلالها مثل: البدائل المحاسبية، الاختيارات المحاسبية، السياسات المحاسبية، التغييرات المحاسبية، ونشير جميعها إلى حرية الإدارة في الاختيار بين الطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يحقق الهدف من ذلك.

- المرحلة الثانية (تمهيد الدخل): تم استخدام مصطلح تمهيد الدخل كمقابل للمصطلح الإنجليزي Income Smoothing حيث سادت هذه المرحلة بشكل ملحوظ خلال العقدين التاسع والعاشر من القرن العشرين، وهي امتداد للمرحلة السابقة مع زيادة ممارسات الإدارة في ممارسات إعداد المعلومات المحاسبية، وتسمى أيضا بمرحلة التلاعب المحاسبي أو تقلبات الأرباح.

- المرحلة الثالثة (المحاسبة الإبداعية): ظهرت هذه المرحلة بوضوح مع بداية القرن الحادي والعشرين وحتى الآن، وتسمى مرحلة إدارة الاستحقاقات، أو المحاسبة الابتكارية، أو محاسبة الاغتسال الكبير ولا تتفصل هذه المرحلة عن المرحلتين السابقتين وخاصة المرحلة الثانية، كما تتميز هذه المرحلة بأن تدخلات الإدارة في تحديد الأرباح بدأت تأخذ بعداً جديداً يعبر عن دوافعها المختلفة للقيام بذلك.

### الفرع الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة السبب الرئيسي في ظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين تتمثل في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم هي تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر، هذا التعدد في المصالح أدى حتماً إلى انتشار ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، (بوجطو و شتيح، 2019، صفحة 06) وهناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (بلحفي و عطية، 2024، الصفحات 65-66)

**1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة، مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

**2- حرية التقديرات المحاسبية:** تتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متقائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

**3-توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

#### الفرع الثالث: تعريف المحاسبة الإبداعية

تستعمل كلمة الإبداع للدلالة على شيء جديد بارع أو مدهش وحتى فريد من نوعه، دون التمييز بين تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، (بالرقي و بولعراس، 2013، صفحة 112) والإبداع المحاسبي يشير إلى وجود تلاعب واحتيال في القوائم المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تسمى هذه الأخيرة أيضاً بإدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الدخل، المحاسبة التجميلية، كل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات، وعليه يوجد عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية، أهمها:

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات في القواعد المحاسبية وخيارات القياس والإفصاح لممارسات تحويل البيانات المالية مما ينبغي أن تكون عليه، إلى ما الذي يفضله المعدون للقرارير المالية، أي أنها العملية التي يتم من خلالها تنظيم المعاملات لإنتاج نتائج المحاسبة المطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن المعاملات بطريقة محايدة ومتسقة. (Essien & Ntiedo, 2018, p. 295)

وتعرف المحاسبة الإبداعية كذلك على أنها: عملية التحول المالي لأرقام المحاسبة مما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب به معدي القوائم المالية من خلال الاستفادة من القواعد الحالية وتجاهل بعضها أو جميعها. (Syed Zulfiqa & al, 2011, p. 532)

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصالح المؤسسة، بدلاً من إظهار الأداء الفعلي لها. (Yadav, 2014, p. 38)

وفي ضوء ما سبق، يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: "ممارسات غير أخلاقية من قبل إدارة المؤسسات، باستغلال عنصر المرونة والاختيار في المبادئ والمعايير المحاسبية من أجل تحقيق أهداف معينة على حساب الأطراف الأخرى، مما ينتج عنها معلومات غير موثوق بها بهدف تضليل مستخدميها.

#### الفرع الرابع: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية كما يلي: (فداوي، 2014، صفحة 126)

- ممارسة المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي هي ممارسات قانونية.
  - ممارسو المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرغبون فيه.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية شائعة وعامة.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن ممارستها بشكل مطلق.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية استغلالية وغير أخلاقية.
  - ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية.
- الفرع الخامس: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية**

الدوافع لاستخدامات وممارسات المحاسبة الإبداعية متعددة من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية، وتتخلص أهم هذه الدوافع فيما يلي: (فراحات و خلف الله، 2023، صفحة 442)

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة.
- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية.
- زيادة الاقتراض من البنوك، حيث تلجأ المؤسسات للمحاسبة الإبداعية بهدف تحسين المؤشرات والمعايير التي تزيد من فرصة حصولها على القروض.
- لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها بالتعاون مع المدقق الخارجي وعلى حساب كل الأطراف ذات المصالح في المؤسسة، لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

## المطلب الثاني: أساسيات المحاسبة الإبداعية

سيتم في المطلب عرض أساسيات تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسات من خلال بيان أشكال وأنواع هذا النوع الجديد من المحاسبة.

### الفرع الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية

تمت تسمية المحاسبة الإبداعية بعدة أسماء وفقاً للتسلسل الزمني، بدءاً من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتعديل الدخل والمحاسبة التجميلية، فإن مصطلح "إدارة الأرباح" هو المصطلح المفضل والأكثر استخداماً، ويمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي: (غازي و فريدون، 2023، صفحة 142)

- **المحاسبة النفعية:** هي الإصرار أو التمسك على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية من أجل تحقيق أرباح عالية ومرغوبة، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة معتمدة على المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

- **إدارة الأرباح:** تعد إدارة الأرباح من أهم أشكال المحاسبة الإبداعية، فقد أهتمت الإدارة بتجميل العنصر المحاسبي (صافي الربح) واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم بها وتوزيعها كما تراه مناسباً ضمن الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة، فإدارة الأرباح هي ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة، وفي هذا الإطار يشير إلى وجود نوعين من ممارسات إدارة الأرباح هما إدارة الأرباح السيئة وإدارة الأرباح الجيدة.

- **تمهيد الدخل:** وهو شكل من أشكال التلاعب المحاسبي في الدخل يتضمن نقل الدخل بين المدد المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل العالي والجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض والسيئ، ويعد هذا التصرف من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للمدد الزمنية ذات الدخل السيئ، لذلك يمكن النظر إلى تمهيد الدخل بأنه عملية متعمدة من أجل تقليل التقلبات حول مستوى معين ومحدد مسبقاً من الربح.

- **التلاعب بالتقارير المالية:** عرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها أو تغيير أرقام في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهذا النوع من التلاعب يعد عملاً مخالفاً للقانون.

- **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:** إن المحاسبة الإبداعية هي عملية استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات القياسية (المعيارية) أو المألوفة في المحاسبة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمبتكرة وقد تكون معقدة للحصول على أرباح صورية من خلال التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

مما سبق يتبين أن المحاسبة الإبداعية تعد سلوكا غير أخلاقي من قبل المحاسبين وذلك لتحقيق أهداف معينة لخدمة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة من المعلومات المالية للمؤسسات، نظرا لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي فمن الضروري فهم طبيعتها وأسبابها، والإلمام بمختلف الطرق التي تؤثر بالأرباح، والتي تعتبر الوعاء الضريبي الذي على أساسه يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي. (حدادي و نويبات، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي، 2019، صفحة 76)

### الفرع الثاني: أنواع المحاسبة الإبداعية

اتخذت المحاسبة الإبداعية عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية، والبعض الآخر يلبى أهداف المؤسسة على حساب الأطراف الخارجية، ويمكن تقسيمها إلى:

#### 1- من حيث شرعيتها: (آسيا، 2018، صفحة 267)

- الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية (القانونية): تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، وتعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي فهي ممارسات تحدث عند اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر للمؤسسة.

- الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (غير قانونية): تهدف إلى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء العمليات المحاسبية الوهمية، كالاقراراف المزيف بالإيرادات وتشكيل احتياطات سرية، وتعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وفي أسوأ حالاتها تشكل عمليات احتيالية، وبالتالي فهي ممارسات غير قانونية ومن الصعب اكتشافها.

2- من حيث علاقتها بالأرباح: إن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني استراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقا لما يفسر عنه تطبيق تلك الاستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة ، ومن بين الاستراتيجيات المحاسبية (تعظيم الدخل الحالي للفترة، تخفيض الدخل الحالي للفترة، تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن) كل هذه السياسات يتم تحديدها مسبقا قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية، ويتم تنفيذ الاستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة التي وفرها الفكر المحاسبي، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل. (آسيا، 2018، صفحة

(268)

3- من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: (لعروسي، 2020، الصفحات 28-29)

- الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات، ويهدف هذا النوع بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة ويطلق عليها الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.

- الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية: تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

4- من حيث تأثيرها على القوائم المالية: (لعروسي، 2020، صفحة 29)

- ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية: تختار إدارة المؤسسات من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعاً لاستراتيجيتها، دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب، حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

- ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية: قيام المؤسسة بإعادة التوبيخ للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة تمكن من التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة، مما يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي، إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلاً خفياً الذي يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية كالتأجير التمويلي للأصول الثابتة.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية وممارساتها في القوائم المالية

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان ممارسات على القوائم المالية للمؤسسات، وبيان مخاطر تبني ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد وتتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تجميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محددة مسبقاً، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية، ويمكن الاستشهاد بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي كانت السبب في انهيار شركة (ENRON) والتي اعتبرت أزمة ثقة عميقة أو أزمة أخلاقيات ناجمة عن هيمنة الطمع والمصالح الخاصة وقضايا تتعلق بالفساد والتحايل والكذب بخصوص المتاعب المالية لتلك الشركة. (بوسعدية و قمان، 2023، الصفحات 30-31)

- وعليه فالمحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضها منها أو جميعها ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة كما يلي: (بلقاس و شرع، 2018، الصفحات 20-21)
- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة، على سبيل المثال يسمح لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به.
  - التلاعب بتقدير عمر مدة نفعية بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الاهتلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل، وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم.
  - القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل.
  - إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.
  - التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.
  - القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات.
- ويقسم التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين: (حمادة، 2010، صفحة 98)
- **تلاعب محاسبي:** من طرقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.
  - **تلاعب غير محاسبي:** مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية، ويظهر ذلك مثلاً عند بيع الأصول وإعادة استئجارها إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

## الفرع الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

من أهم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات، ما يلي:

### أولاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

يمكن للإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة المركز المالي التي تحتوي على حجم موارد الشركة والتزاماتها تجاه الملاك والمقرضين، فضلاً عن دورها في المساعدة في التنبؤ بمواعيد ومبالغ التدفقات النقدية وذلك كي تظهر للمستخدم البيانات التي ترغب الإدارة في إيصالها إليه، كما يأتي: (الصيح، 2018، صفحة 209)

- تضخيم قيمة الموجودات بموجودات معنوية قبل شرائها (اعتراف بالشهرة غير المشتراة).
- المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة، واستخدام طرائق متنوعة لتقييمها.
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الموجودات الثابتة المدرجة في الميزانية.
- التلاعب في نسب اندثار الموجودات الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة.
- التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
- اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض اسعار الموجودات المتداولة .
- ادراج الاستثمارات طويلة الاجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة راس المال العامل.
- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.
- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
- تغيير الطرائق المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- عدم إدراج الأقساط المتحققة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تبديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
- اضافة ارباح سنوات سابقة الى صافي ربح العام الحالي بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة وذلك لزيادة ربح السنة.

### ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

- تستطيع الإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام قائمة الدخل التي تبين مقدار الدخل المحقق ومكوناته بالشكل الذي ترغب به كما يلي: (الصيح، 2018، صفحة 208)
- الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به.
  - الاعتراف بعائد الاستثمارات باعتباره دخلاً تشغيلياً لزيادة الربح التشغيلي.
  - زيادة الدخل من خلال الاعتراف بالربح من بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.
  - نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتتوقع إدارة المؤسسة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو العكس إذ يتم نقل أرباح لم تكتسب بعد للفترة الحالية لإظهار أرباح هذه السنة بشكل جيد وبالتالي تحسين صورة الإدارة لاسيما في السنوات التي يكون فيها انتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.
  - المبالغة أو التحفظ في تقييم النقدية بالعملات الأجنبية وأثرها على زيادة الربح أو تخفيضه.
  - نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة لأي سبب مثل أصول لم تعد تدر دخل يتم الاستمرار في استهلاكها على مدى فترات متتالية بدلاً من إقفالها مصروف مباشرة، والعكس قد يتم نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية التالية للفترة الحالية بهدف تخفيض الربح لأكثر من سبب مثل اعتقاد الإدارة أن السنة القادمة سيكون وضعها غير مناسب للمؤسسة وبالتالي تنقل جزء من أرباح هذه الفترة للفترة التالية، أو التأثير سلباً على أسعار أسهم المؤسسة في سوق الأوراق المالية أو التأثير على ضريبة الدخل

### ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

- تعد قائمة التدفقات النقدية من بين القوائم المالية الهامة التي تطلب المعايير المحاسبية المطبقة في العديد من الدول ضرورة إعدادها من قبل المؤسسات، حيث توضح جميع التدفقات النقدية سواء الداخلة أو الخارجة من كافة أنشطتها التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية خلال فترة محاسبية معينة، وتلجأ الإدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بهذه القائمة نظراً لاعتماد النقدية والدائنين والمحليين الماليين عليها في استخلاص معلومات ملائمة عن مصادر واستخدامات كافة التدفقات للمؤسسة، وبالتالي تحديد مدى سلامة وضع المؤسسة في تجنب أي عسر مالي محتمل، ولعل أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة بهذه القائمة ما يلي: (بشير و الحسين، 2023، صفحة 358)

- التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة والخارجة وتسجيلها ضمن التدفقات الاستثمارية أو التمويلية.

- معاملة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة غير المتكررة مثل التدفقات المتعلقة بالدعاوي القضائية باعتبارها تدفقات نقدية مستمرة.

- ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية وذلك بتخفيض الاستثمارات الناتجة عن بيع الاستثمارات من مبلغ صافي الدخل بهدف التخفيض من التأثيرات الضريبية لهذه التدفق.

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

تعد قائمة التغيرات في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: (الفاضل و الشمري، 2020، صفحة 157)

- عدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.

- قيام الوحدة الاقتصادية بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها الى صافي الربح للسنة الحالية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة حقوق المساهمين باعتبارها أرباح سنوات سابقة.

- معالجة خسائر اسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية.

- اجراء تغيير وهمي في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية.

- عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 36.

- قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الموجودات، اذ انه من الخطأ أن تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية الى توزيع أرباح مصدرها إعادة تقييم أصولها أو من أرباح استثنائية غير متكررة، باعتبار أن أرباح إعادة تقييم الأصول هي أرباح دفترية وليست أرباح حقيقية.

### الفرع الثالث: مخاطر تبني أساليب المحاسبة الإبداعية

تهتم ادارة الوحدة الاقتصادية بتعظيم الأرباح والذي ينعكس على توزيعات الأرباح على اصحاب المصالح (الادارة والمساهمين) مما يؤدي الى جذب مساهمين جدد، وبالتالي زيادة اسعار الاسهم لذا تلجأ الادارة الى العديد من الممارسات التي تؤدي الى زيادة صافي الربح، الا انه بالرغم من اتباع الادارة مجموعة من الاساليب للتأثير على رقابة القوائم المالية مما يجعل من تلك الممارسات أمر غير مقبول اخلاقياً ويؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية ويؤدي في الأجل الطويل الى حدوث مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، (مهلهل، 2018، صفحة 243) ومن هذه المشاكل ما يلي: (كامل و محمد ، 2008، الصفحات 18-20)

- **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل حيث أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى أضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل وتم بيع ذات المنتج في 02 جانفي.

- **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتظليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها مما يؤدي إلى تلاشي القيم الأخلاقية للمؤسسة.

- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضاً على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري هذه الأخيرة يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافأة والفوز بالترقيات وتجنب انتقاد الأداء، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول.

- **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على المؤسسة وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها والسبب في ذلك أن المؤسسة بين سنة 1990 و1992 قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار وبين سنتي 1993 و1995 قامت بإعادة الاحتياطات إلى الأرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة وحتى إذا لم تفرض بورصة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للمؤسسة.

### المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

تسمح بعض القواعد المحاسبية للمؤسسة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة للمؤسسة، ولكن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، من هنا اتجه المفكرين والباحثين للتعلمق في مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه المحاسبة الإبداعية وفي اتجاهاتها للحد منها وأيضاً في إجراءاتها لاكتشاف التأثير السلبي في القوائم المالية.

#### المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منه

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، لهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وذلك عن طريق:

- **لجان التدقيق:** 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 (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1967، جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي سنة 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة. (بوعلاق و بن جبار، 2023، صفحة 74)

- **تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** أن لجوء المؤسسات إلى المحاسبة الإبداعية سعياً منها هو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين، حيث يعد نوعاً من السلوك غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات للحد من هذه الممارسات فمن خلال ركائز حوكمة الشركات والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآليتها الداخلية والخارجية أن تضمن

مسألة مستمرة للمؤسسة من أجل تشكيل جدار وقائي للكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (نقموش، 2019، الصفحات 716-720)

- **اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:** خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلال صورتها المرغوب فيها في سنة ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

- **الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** ويتم ذلك عن طريق ما يلي: سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى الغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية بند الطوارئ لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء بند الطوارئ بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ، أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضي الثبات، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات. (بن موفقي، 2019، صفحة 78)

- **يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:** ويتم هذا الأمر 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.

- **تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم:** ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.

- **تفعيل التنظيم المهني:** وذلك لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمرجع المعتمد. (علاوة و هامل، 2022، الصفحات 51-52)
- إضافة إلى الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها نذكر ما يلي: (بوعلاق و بن جبار، 2023، صفحة 76)
- التركيز على استقلالية المدقق الخارجي مع إبقاء لجنة التدقيق غير مسؤولة عن تحديد القوائم المالية أو ضمان تقرير المراجع الخارجي.
- تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة.
- حصول لجنة التدقيق على البيانات الأولية من الإدارة، ولكنها لا تستطيع ربط تلك البيانات بحدود مسؤولياتها، أي أن اللجنة مسؤولة مباشرة عن تعيين وملاحظة ومتابعة المدقق الخارجي، والذي يجب عليه تقديم تقاريره لها بشكل مباشر.
- مناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمدقق المستقل، وبما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح.
- كما يوجد هناك بعض الأساليب المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ممثلة بالنقاط التالية: (خولي، زعرور، و كردودي، 2021، الصفحات 83-84)
- ضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة بها مكونة من عدد الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه وذلك من أجل زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها.
- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية من خلال سن قواعد تفرض التقليل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها.
- تفعيل فرضية الثبات من خلال استخدام البدائل المحاسبية والاستمرار في تطبيقها إلا إذا استدعت الضرورة القصوى تغييرها.
- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية من أجل فرض قواعد الإلزام بالسلوك المهني من خلال تعزيز ما يعرف بحوكمة الشركات.
- يجب أن يتمتع المدقق بكفاءة عالية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، من خلال تصميم إجراءات خاصة بعملية التدقيق والالتزام بمنهجية تتماشى مع نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- تنمية الثقافة المحاسبية للمدققين الخارجيين من أجل رفع المستوى المحاسبي والتسهيل في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد منها.

المطلب الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

يثير اكتشاف التلاعبات في القوائم المالية عادة الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، من خلال أداء نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة حيث وضخ المعيار الدولي للتدقيق (ISA 240) على أن مسؤولية المدقق الخارجي للحسابات هي اكتشاف التحريفات والتلاعبات في القوائم المالية، وعليه تكمن مسؤولية المدقق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب نص المعيار الدولي للتدقيق 240 ما يلي: (غاليم و برياطي، 2023، صفحة 263)

- يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات والاختبارات الملائمة، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا تبين للمدقق تحريفات فالقوائم المالية.

- يجب على المدقق الخارجي أن يتحصل على إقرار من الإدارة يتضمن مسؤولياتها عن تصميم وتنظيم نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش.

- المدقق مطالب بتقييم وتقدير المخاطر التي يمكن أن تحدث وتتميز بكونها ذات الأهمية النسبية.

- على المدقق المحافظة على أسلوب الشك المهني طوال عملية التدقيق مع مراعاة إمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن التلاعبات، وذلك على الرغم من خبرته السابقة مع المؤسسة فيما يتعلق بأمانة الإدارة والمسؤولين.

- الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية والتلاعبات الموجودة في القوائم المالية بأسرع وقت إلى المستوى الإداري المطلوب والجهات المختصة.

وهناك مجموعة من الاعتبارات حسب معيار التدقيق الدولي رقم (240) التي يجب على المدقق الخارجي مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عن تدقيق البيانات، ومن هم هذه الاعتبارات: (محمد سعيد، 2022، صفحة 362)

- يجب على المراجع عند التخطيط وأداء المراجعة الخارجية لتخفيض مخاطرها إلى أدنى مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.

- إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتساب الغش تقع على كل الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر.

- إن عملية المراجعة الخارجية التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطأ، حيث أن المدقق الخارجي لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

### الفرع الثاني: عمل المدقق الخارجي في إطار الكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

إن الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي هو إبداء رأي حول صدق وشرعية القوائم المالية من خلال تقريره الذي يعد وسيلة ضرورية وأساسية يعتمد عليها متخذي القرارات في قراراتهم المستقبلية حول المؤسسة، لذا يجب أن تتضمن معلومات صادقة لكسب ثقة مستخدميها، (بن الصالح و لخديمي، 2022، صفحة 439) بينما الهدف الثانوي للمدقق الخارجي هو اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية والغش، والمدقق الذي يقوم بعملية التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق يكون مسؤولاً عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريف جوهري، وأن التحريفات والغش اللذان يمكن إخفائهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافهما بسهولة، (سالمي و علاق، 2017، صفحة 633) وعليه وفي ديسمبر 2002 أصدرت هيئة معايير التدقيق معيار التدقيق رقم (99) لمعالجة موضوع الغش والتلاعب، حيث أن إصدار هذا المعيار يؤدي إلى توفير الإرشاد وتوجيه المدقق الخارجي تجاه مسؤوليته في التحقق والكشف عن التلاعب والغش في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية قيد التدقيق، ويتضمن المعيار النقاط الرئيسية التالية: (سالمي و علاق، 2017، الصفحات 635-636)

- وصف التلاعب والغش ومميزاته وعلاقته بالقوائم المالية المدققة.
- طبيعة وأسلوب الاتصال بين المدقق وإدارة المؤسسة قيد التدقيق.
- مدى أهمية ممارسة الشك المهني عند التدقيق.
- الحصول على المعلومات للتعرف على الإبلاغ غير الصحيح بقصد التلاعب والغش في القوائم المالية.
- أهمية التواصل بين فريق التدقيق حول أخطار الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.
- التعرف على مواقع الخطورة الناتجة من الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.
- تقييم تلك الأخطاء المنفرقة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم وفحص أنظمة الرقابة الداخلية.
- الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها في حالة اكتشافه لبعض تلك الأخطاء.
- تخمين الدلائل والقرائن والتي من شأنها أن تؤكد حكم المدقق الخارجي.

### الفرع الثالث: تعزيز أداء عمل المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لتعزيز أداء عمل مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ التي تكون مدونة في السلوك المهني لمهنة التدقيق، وهي: (نغموس و بكار، 2022، الصفحات 18-19)

- **المسؤوليات:** يجب على مدقق الحسابات ممارسة الحكم المهني والأخلاقي أثناء قيامه بمسؤولياته.  
- **المصلحة العامة:** يجب على مدقق الحسابات ممارسة أنشطته بطريقة تخدم المصلحة العامة وتظهر التزام بالمهنة.

- **النزاهة:** يجب أن يقوم مدقق الحسابات بجميع مسؤولياته المهنية بأعلى درجات الإحساس بالنزاهة.  
- **العناية الواجبة:** يجب على المدقق مراعاة المعايير المهنية والأخلاقية للمهنة والسعي لتحسين كفاءته وجودة خدماته.

يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط

تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية، أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:

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

- يجب على مكاتب التدقيق أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة المؤسسة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالمؤسسة، لذلك من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير تدقيق القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلاً طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية مع ذكر الموضوعات التي يتوافر لديه كدليل على صحتها غير إقرارات إدارة المؤسسة.

- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفير مثل تلك الكفاءات الضامن لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق، وممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يجب أن يتمتع بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية، وكذلك الاستقلالية والقدرة على ممارستها بالطريقة صحيحة.

**المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**

يعمل المدقق الخارجي في إطار مهامه العادية لتدقيق الحسابات على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للمؤسسة من خلال تنفيذ العديد من إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والتي تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها خلال فترة زمنية معينة، حيث تعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية التي تظهر وضعية الشركة، وفي إطار هذا العمل وإجراءات التدقيق التي تنص عليها المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير المحلية والقوانين المعمول بها في مختلف البلدان، سوف يعمل على كشف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة، (مزيمش و شريقي، 2020، صفحة 257) وفيما يلي أهم الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية:

**1- إجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي:** من خلال استبعاد النقدية عند احتساب السيولة والتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد، طلب كشف بالذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة، فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون وصحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية، ومراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طرق تسعير المخزون إن وجدت، التحقق من مبررات إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية، التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية لصحة عمليات التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين، التحقق من إعادة تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل مثل العقارات المملوكة، وفحص مستندات العقود الخاصة بالأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض والإفصاح عنها ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة، التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة، التحقق - من إثبات أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، التحقق من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد القروض القصيرة الأجل وإجراء التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالية. (الفاضل و الشمري، 2020، صفحة 158)

**2- إجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل:** تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل إلى تحسين الربح بإظهار أرباح غير حقيقية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسن النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وصافي الدخل في احتسابها

كنسب الربحية وكفاءة النشاط، ومن إجراءات المدقق المضادة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي: (بن موفقي، 2019، الصفحات 81-82)

- التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات.
  - التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
  - التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أسعار البضاعة الواردة من الوكلاء.
  - التحقق من إعادة احتساب مصروف الاهتلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
  - عادة يتم احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.
- 3- إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية:** على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والتمويلية من أجل وضع إجراءات تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن هذه الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي ما يلي: (هاني الزالملي، 2018، الصفحات 23-24)

- تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الاستثمار والتوزيع.
- التحقق من وجود اختلافات بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.
- تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة.
- التحقق من الديون المشكوك فيها وطريقة تحصيلها في التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- التحقق من وجود مصروفات تخص فترة لاحقة التي تؤدي إلى زيادة المصروفات الخاصة بالفترة الحالية.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.

**4- إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** يعتبر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية وسيلة فعالة للكشف عن التلاعب في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال استخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لمؤسسات تابعة مع عدة بعملات أجنبية في قائمة الدخل بدلاً من معالجتها في حقوق المساهمين، استخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة، التحقق من أنه تم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة الدولي (36).

(الفاضل و الشمري، 2020، صفحة 159)

## خلاصة الفصل الأول:

نظرا لما شهده العالم من انفتاح وتطور في كل المجالات والذي انعكس بدوره على عمل المؤسسات مما أدى إلى اتساع وزيادة تعقيد نشاطها، بالإضافة إلى ما عرفت من أزمات وانهيارات مالية نتيجة سوء التسيير والمغالطات المقدمة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات واستخدام فنون ابداعية والتلاعب في المبالغ والأرقام المالية والمحاسبية أو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية، عزز حاجتها والمستفيدين من أعمالها إلى توفير معلومات صادقة وصحيحة عن وضعيتها المالية عن طريق عملية التدقيق الخارجي التي تضمن لكافة الأطراف المستفيدة العدالة والثقة في المعلومات المتوفرة لأنها تخضع لمعايير معروفة وأخلاقيات محددة، ويترجم هذا عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي بعد فحصه للقوائم المالية والسجلات المحاسبية.

# الفصل الثاني

-دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في  
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من  
وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين  
بالجزائر-

## تمهيد

تعتبر الدراسة الميدانية جانب مهم في البحث العلمي فهي المرحلة التي ينتقل فيها الطلبة من الدراسة النظرية إلى الدراسة التطبيقية في الميدان بحيث يتم الربط بين الجانبين من أجل معالجة الظاهرة بدقة وإسقاطها في الواقع العملي، وبالتالي يتعرف الباحث على تحقق فرضياته أو عدم تحققها، ومن ثم يتم الوصول إلى نتائج توضح أهمية متغيرات الدراسة وتقديم مجموعة من الاقتراحات، لذلك سيتم في هذا الفصل الإلمام بحوثات الجانب الميداني من خلال إجراء استبيان لمعرفة دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، مما سبق تم تقسيم هذا الفصل الثاني إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة.**

**المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسة.**

## المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

خصص هذا المبحث لعرض الخطوات والإجراءات المنهجية التي تم الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية، والقيام ببعض الاختبارات الأولية على أداة قياس الدراسة للتأكد من صدقها وثباتها.

### المطلب الأول: أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية لتحقيق أهداف الدراسة، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلا على سهولة فرزها وعرضها وتحليلها، حيث تم تصميم الاستبيان بالرجوع إلى الدراسات السابقة النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة، وللحصول على استبيان أكثر رصانة ودلالة علمية، تم عرضه على مجموعة من المحكمين (الملحق رقم 02) لضبط صدقه الظاهري من حيث وضوح العبارات وصياغتها بالشكل الملائم، وضبط العبارات لتكون دقيقة وواضحة الهدف ويمكن الاستفادة منها بأكبر قدر ممكن، بحيث تكون ذات علاقة جد وثيقة بالموضوع وليست مكررة أو فارغة المعنى، ومعرفة الطرق والأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل موضوع الدراسة وهل بإمكان محاور الاستبيان الإلمام بجميع جوانب الموضوع، وماهي الطرق الإحصائية المناسبة للإجابة على فرضيات الدراسة، وبناءً على التعديلات والملاحظات المقترحة من المحكمين تم الاستقرار على أداة الدراسة النهائية والموضحة في الملحق رقم 01، والذي تضمن خمسة محاور أساسية:

- **المحور الأول:** أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، تضمن 07 عبارات.
- **المحور الثاني:** مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، تضمن 07 عبارات.
- **المحور الثالث:** إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، تضمن 07 عبارات.
- **المحور الرابع:** مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، تضمن 07 عبارات.
- **المحور الخامس:** البيانات العامة المهنية لأفراد عينة الدراسة والتي تضمنت المدقق الخارجي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر  
عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

ولإضفاء دلالة أكبر للمحور الأول والثاني والثالث والرابع من استبيان الدراسة ومراعاة التدرج والتنوع في الإجابات، تم الاعتماد في إعداد هذه المحاور على مقياس لكرت الخماسي لكونه أكثر تعبيراً ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيح هذا المقياس من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-1): مقياس لكرت الخماسي

الإجابات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجات	5	4	3	2	1
الفئة	[4.2-5]	[3.4-4.2]	[2.6-3.4]	[1.8-2.6]	[1-1.8]
الدرجة	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على سلم لكرت

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة

سيتم في المطلب عرض المجتمع والعينة التي أجريت عليه الدراسة الميدانية، وبيان الأساليب الإحصائية المستخدمة في عرض وتحليل بيانات محاور استبيان الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع وعينة الدراسة نقطة الانطلاق في إجراء هذه الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر بعدة الولايات (الجزائر، برج بوعرييج، المسيلة)، وقد تم اختيار عينة الدراسة من هذه الولايات بالاعتماد على أسلوب العينة العشوائية، وتكونت عينة الدراسة من 35 فرد موزعين بين محافظتي الحسابات وخبراء محاسبين، حيث تم توزيع 40 استبيان، وتم استرجاع 35 استبيان أي بنسبة 87.50% من الاستبيانات الموزعة، وقد اتضح أن كل الاستبيانات صالحة للتحليل الإحصائي، وعليه فإن عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي 35 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وقد تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لتحليل البيانات العامة المهنية الخاصة بعينة الدراسة والظاهرة بالمحور الخامس من استبيان الدراسة، وفقا لما هو موضح في الجدول الآتي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المدقق الخارجي	خبير محاسبي	10	%28.60
	محافظ حسابات	25	%71.40
المؤهل العلمي	ليسانس	21	%60
	ماستر	10	%28.60
	دراسات عليا	04	%11.40
عدد سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	23	%65.70
	من 10 إلى 20 سنة	09	%25.70
	أكثر من 20 سنة	03	%08.60
المجموع الكلي لأفراد العينة المستجوبين 35 فرد			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه في متغير المدقق الخارجي أن ما نسبته %71.40 من أفراد عينة الدراسة مساهم المهني محافظ حسابات، تليها وظيفة خبير محاسبي بنسبة %28.60، مما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، ويتمتعون بخلفية محاسبية وكفاءات علمية ومهنية تمكنهم من الاجابة على عبارات الاستبيان بكفاءة وفعالية كبيرة، أما بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي فتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى ليسانس جامعي أما ما نسبته %28.60 مستواهم ماستر جامعي في حين ما نسبتهم %11.40 لديهم مستوى دراسات عليا هذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر، أما بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة فيتضح أن ما نسبته %65.70 من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة أقل من 10 سنوات، أما ما نسبته %25.70 من عينة الدراسة خبرتهم المهنية من 10 إلى 20 سنة، في حين من كانت خبرتهم أكثر من 20 سنة جاءت نسبتهم %08.60، ما يشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة عالية ومؤهلات علمية ومهنية لممارسة أعمال التدقيق المختلفة، ما يسمح لهم بتقييم وإجابة جيدة على محتوى الاستبيان.

### الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لغرض عرض وتحليل أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان تم استخدام برنامج التحليل "الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS" طبعة 26، وفي سبيل ذلك سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل الارتباط بيرسون: من أجل قياس صدق المحتوى "الاتساق الداخلي" للعبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، بهدف معرفة الصدق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبيان).
- معامل ألفا كرونباخ: لقياس ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).
- التكرارات والنسب المئوية: لوصف الخصائص العامة لأفراد عينة الدراسة.
- اختبار شيبيرو ويلك: لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الدراسة ومدى معلومتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 مفردة.
- المتوسط الحسابي: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات محاور الدراسة.
- الانحراف المعياري: لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة.
- اختبار ويلكوكسن: يستخدم عندما تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

### المطلب الثالث: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

بهدف معرفة مدى صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة من عبارات أداة قياس الدراسة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه العبارة، تم حساب معاملات الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور مع الدرجة الكلية لجميع عبارات المحور، وذلك لكل محاور الاستبيان.

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الأول الخاص بأسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-3): صدق الاتساق الداخلي لمحور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور الأول	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.	0.757	0.000
02	تقوم إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.	0.736	0.000
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.485	0.003
04	ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.819	0.000
05	الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية لا تعكس الصورة الحقيقية عن طريق ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.765	0.000
06	تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم.	0.737	0.000
07	التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.	0.469	0.004

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من البيانات الموضحة في الجدول أعلاه والتي تبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول الخاص بأسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول كانت دالة إحصائياً عند معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 46.90% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.004 للعبارة (07) الخاصة بـ "التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 81.90% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (04)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر  
عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الخاصة بـ "ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط عالي ذات اشارة موجبة بين العبارات والمحور الأول.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثاني الخاص بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفقا الآتي:

الجدول رقم (2-4): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن

ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور الثاني	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.840	0.000
02	تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.686	0.000
03	استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.766	0.000
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.868	0.000
05	إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	0.718	0.000
06	التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.688	0.000
07	يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	0.754	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

يلاحظ من الجدول أعلاه والذي يبين صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني الخاص بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت دالة إحصائياً عند معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 68.60% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (02) المتعلقة بـ "تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 86.80% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (04) المتعلقة بـ "التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط قوي للعبارات مع المحور الثاني ككل.

### ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الثالث الخاص بإجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه.

يمثل الجدول رقم (2-5): صدق الاتساق الداخلي لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، والذي يتضح من خلاله بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث كانت دالة إحصائياً عند معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 59.50% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (02) المتعلقة بـ "يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التظليل المالي والمحاسبي"، وفي حدها الأعلى بنسبة 83.70% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (06) المتعلقة بـ "يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط عالي للعبارات مع المحور الثالث.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-5): صدق الاتساق الداخلي لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور الثالث	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	يتأكد المدقق الخارجي من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.735	0.000
02	يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التظليل المالي والمحاسبي.	0.595	0.000
03	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.	0.657	0.000
04	يتحقق المدقق الخارجي من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصيرة الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	0.763	0.000
05	بتأكد المدقق الخارجي من كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	0.631	0.000
06	يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	0.837	0.000
07	يفحص المدقق الخارجي قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	0.686	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

رابعا: صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

كانت معاملات الارتباط بيرسون ومستويات المعنوية الإحصائية بين درجة كل عبارة من عبارات المحور الرابع المتعلق بمدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-6): صدق الاتساق الداخلي لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور الرابع	
		معامل ارتباط بيرسون	Sig
01	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بها، وعدم تلاعبها في معدلات اهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها.	0.651	0.000
02	يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها.	0.459	0.008
03	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.	0.761	0.000
04	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.	0.709	0.000
05	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها.	0.621	0.000
06	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها.	0.498	0.004
07	يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.	0.655	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه بأن معاملات ارتباط عبارات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور الرابع كانت دالة إحصائيا عند معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ) وذات إشارة موجبة، حيث كانت نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 45.90% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.008 للعبارة (02) المتعلقة بـ "يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها"، وفي حدها الأعلى بنسبة 76.10% بقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000 للعبارة (03) المتعلقة بـ

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

"يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة"، وهذا ما يفسر بوجود ارتباط عالي للعبارات مع المحور الرابع.

المطلب الرابع: ثبات أداة الدراسة

تم استخدام معامل كرونباخ ألفا من أجل التحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة الدراسة، حيث يرى العديد من الباحثين المتخصصين بأن قيمته تكون جيدة إذا كانت أكبر من (0.6). وعليه تم حساب قيمة معامل كرونباخ ألفا لمحاور الاستبيان والاستبيان ككل للتأكد من درجة ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، ومدى امكانية الاعتماد عليه في القيام بهذه الدراسة، والجدول الموالي يوضح نتائج ثبات أداة الدراسة:

الجدول رقم (2-7): ثبات أداة الدراسة

الرقم	محاور أداة الدراسة	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا
01	أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.	07	0.813
02	مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.	07	0.867
03	إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.	07	0.819
04	مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.	07	0.747
	إجمالي محاور أداة الدراسة	28	0.798

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه تمتع أداة الدراسة ومحاورها بنسبة ثبات عالية جدا، حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل 0.798 وهي أكبر من 0.6 وقريب من 1، وبالنسبة للمحور الأول الخاص بأسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر فعال معامل كرونباخ ألفا بلغ 0.813، وبساوي 0.867 في محور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، و0.819 في المحور الثالث الخاص بإجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما بالنسبة للمحور الرابع المتعلق بمدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية فبلغ معامل كرونباخ ألفا 0.747، هذا ما يعزز من قدرة أداة قياس الدراسة على تحقيق الأغراض التي وضعت من أجلها.

## المبحث الثاني: عرض وتحليل محاور أداة الدراسة

بعد التأكد من صدق وثبات أداة قياس الدراسة، سيتم في هذا المبحث عرض وتحليل بيانات محاور متغيرات الدراسة (المحور الأول والثاني والثالث والرابع) من استبيان الدراسة باستخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة.

**المطلب الأول: عرض وتحليل بيانات محور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر**

انطلاقاً من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد العينة على المحور الأول من استبيان الدراسة، سيتم عرض وتحليل بيانات أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر وهذا من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات والانحراف المعياري الخاص بها. يمثل الجدول رقم (2-8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، ويلاحظ من البيانات الواردة فيه أن كل المتوسطات الحسابية كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الأول يلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة (07) قدر بـ 4.63 بانحراف معياري 0.598 وهو أقل انحراف معياري من عبارات هذا المحور، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر ومن وجهة نظر عينة الدراسة أن التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب أهم دافع للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسة المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، وجاءت في المرتبة الثانية العبارة (02) بمتوسط حسابي قدره (4.06) ما يبين بان إدارة المؤسسات الجزائرية ومن وجهة نظر عينة الدراسة تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.

وفي العبارات (03-01-06) كانت المتوسطات الحسابية الخاصة بهم متقاربة وتقدر بـ (3.97)، (3.86، 3.86، 3.83) على الترتيب، ما يدل ومن وجهة نظر عينة لدراسة بأن من أسباب ودوافع ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية هو ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة والمرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام، وكذلك المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية التي تعتبر حافزاً كبيراً أمام المؤسسات لممارسة الإبداع المحاسبي، ذلك لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم وأيضاً بهدف الحصول على التمويل المالي اللازم.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحوّر أسباب ودوافع ممارسات

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة المرنة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.	3.86	1.033	4	عالية
02	تقوم إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.	4.06	0.838	2	عالية
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.57	0.815	7	عالية
04	ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.97	0.891	3	عالية
05	الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية لا تعكس الصورة الحقيقية عن طريق ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.83	1.200	6	عالية
06	تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم.	3.86	1.061	5	عالية
07	التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.	4.63	0.598	1	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ووقعت العبارة (03) في المرتبة السابعة والأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.57) والذي يفسر بأن تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات محور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

انطلاقا من مخرجات برنامج SPSS التي تمثل إجابات أفراد العينة على المحور الثاني من استبيان الدراسة، سيتم عرض وتحليل بيانات مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، وهذا من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في

الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.09	0.658	3	عالية
02	تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.94	0.591	6	عالية
03	استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.23	0.731	2	عالية جدا
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.94	0.539	5	عالية
05	إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	4.29	0.825	1	عالية
06	التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.89	0.758	7	عالية
07	يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	4.06	0.873	4	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للمحور الثاني والمتعلق بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثاني يلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة (05) قدر بـ 4.29 بانحراف معياري 0.825، وهذا ما يعني أن الأغلبية

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر بأن إمام المدقق الخارجي الجزائري بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسات، ووقعت العبارة (03) في المرتبة الثانية ما يفسر بأن استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده وبدرجة عالية جدا في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.

وفي العبارات (06-02-04-07-01) كانت المتوسطات الحسابية الخاصة بهم تقدر بـ (4.09، 4.06، 3.94، 3.89) على الترتيب، ما يدل على ممارسة الشك المهني وبذل العناية المهنية من قبل المدقق الخارجي والتأهيل العلمي والعملية الذي يتميز به تزيد من قدراته وفعالته في كشف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية وتحليله بأخلاقيات المهنة وتخطيطه المحكم لعمليات التدقيق الخارجي والتي ستزيد من تفعيل كشفه لممارسات المحاسبة الإبداعية.

### المطلب الثالث: عرض وتحليل بيانات إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

يبين الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث من استبيان الدراسة، والخاص بإجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.

يمثل الجدول رقم (2-10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، يلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول أن كل المتوسطات الحسابية كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثالث يلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة (06) قدر بـ 4.29 بانحراف معياري 0.622، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر المدقق الخارجي الجزائري محل الدراسة يتحقق وبدرجة عالية جدا من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.

وفي العبارات (03-04-02-05) كانت المتوسطات الحسابية الخاصة بهم تقدر بـ (4.11، 4.17)، (4.09، 4.11) على الترتيب، ما يفسر بأن المدقق الخارجي الجزائري يتأكد وبدرجة عالية من كشف الجرد ومن الوجود الفعلي لأصناف المخزون وكذلك عدم حصول المؤسسات على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصيرة الأجل، وأيضا التأكد من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

على المحاسب المتحايل كل هذا من خلال حصول المدقق محل الدراسة على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التظليل المالي والمحاسبي.

الجدول رقم (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إجراءات واختبارات المدقق

الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يتأكد المدقق الخارجي من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.83	0.891	7	عالية
02	يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التظليل المالي والمحاسبي.	4.11	0.676	3	عالية
03	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل.	4.09	0.658	5	عالية
04	يتحقق المدقق الخارجي من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصيرة الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	4.11	0.718	4	عالية
05	بتأكد المدقق الخارجي من كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	4.17	0.785	2	عالية
06	يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	4.29	0.622	1	عالية جدا
07	يفحص المدقق الخارجي قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	3.94	0.539	6	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (07-01) بمقدار (3.94، 3.83) على التوالي، ما يفسر بأن المدقق الخارجي يتحقق وبدرجة عالية من قوائم الشراء للتأكد من تواريخها وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح، وأيضا تأكده من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**المطلب الرابع: عرض وتحليل بيانات مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر**

يلخص الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع من استبيان الدراسة، والخاص بمدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر.

يمثل الجدول رقم (2-11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، والذي يلاحظ من البيانات الواردة فيه أن أكبر متوسط كان للعبارة الأولى قدره بـ 4.23 بانحراف معياري 0.426 وهو أقل انحراف معياري من عبارات هذا المحور، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر بأن التدقيق الخارجي من وجهة نظر عينة الدراسة يساهم وبدرجة عالية جدا في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أفساط الإهلاكات الخاصة بها وعدم تلاعبها في معدلات اهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها.

وفي العبارات (02-05-03-07-06) كانت المتوسطات الحسابية الخاصة بهم تقدر بـ (4.06، 3.89، 3.74، 3.60، 3.51) على الترتيب، ما يدل بأن التدقيق الخارجي يساهم وبدرجة عالية في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها، والتأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها وعدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة، بالإضافة إلى التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية، والتأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها.

ووقعت العبارة (04) في المرتبة السابعة والأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.26) والذي يفسر بأن التدقيق الخارجي من وجهة المدقق الخارجي الجزائري عينة الدراسة يساهم وبدرجة متوسطة فقط من عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الرقم	مضمون العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بها، وعدم تلاعبها في معدلات اهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها.	4.23	0.426	1	عالية
02	يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها.	4.06	0.684	2	عالية
03	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.	3.74	0.701	4	عالية
04	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.	3.26	0.980	7	متوسطة
05	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها.	3.89	0.718	3	عالية
06	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها.	3.51	0.818	6	عالية
07	يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.	3.60	0.553	5	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات الدراسية

خصص هذا المبحث لعرض نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي المستخدم في اختبار فرضيات الدراسة، بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتوافق وفرضيات الدراسة، والتأكد من مدى صحتها أو نفيها.

#### المطلب الأول: اختبار الفرضية الأولى

- الفرضية الأولى: ( $H_1$ ) توجد أسباب ودوافع تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

$H_0$ : لا توجد أسباب ودوافع تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

$H_1$ : توجد أسباب ودوافع تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية من وجهة نظر عينة الدراسة.

من أجل اختبار الفرضية الأولى سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الأول وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول.

#### الجدول رقم (2-12): اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الأول

شابيرو ويلك		أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
القيمة الاحتمالية (SIG)	درجة الحرية	
0.027	35	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار شابيرو ويلك للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.027 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وعليه نستنتج أن بيانات المحور الأول الخاص بأسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الأولى بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن وهو اختبار غير معلمي، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الجدول رقم (2-13): اختبار ويلكوسن للفرضية الأولى

القيمة الاحتمالية (SIG)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	توجد أسباب ودوافع تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية من وجهة نظر عينة الدراسة
0.000	0.643	3.96	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من البيانات الواردة في الجدول أعلاه يلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 3.96 وهو يقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدر بـ 0.643، وكانت القيمة الاحتمالية Sig تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى ( $H_1$  الفرضية البديلة) القائلة بأنه "توجد أسباب ودوافع تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية من وجهة نظر عينة الدراسة"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الأولى.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الثانية

- الفرضية الثانية: ( $H_1$ ) يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_0$ : لا يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_1$ : يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية الثانية سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثانية، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.

الجدول رقم (2-14): اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الثاني

شابيرو ويلك		مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
القيمة الاحتمالية (SIG)	درجة الحرية	
0.002	35	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار شابيرو ويلك لعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.002 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الثاني المتعلق بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

الخارجيين بالجزائر، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الثانية بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن وهو اختبار غير معلمي، والجدول الآتي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-15): اختبار ويلكوكسن للفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية (SIG)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.000	0.537	4.06	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.06 وهو يقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدره 0.537، وكانت القيمة الاحتمالية Sig المرافقة لهم تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية ( $H_1$  الفرضية البديلة) القائلة بأنه "يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

#### المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

- الفرضية الثالثة: ( $H_1$ ) يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_0$ : لا يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_1$ : يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من أجل اختبار الفرضية الثالثة سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثالث وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثالثة، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.

الجدول رقم (2-16): اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلكوكسن للمحور الثالث

شابيرو ويلكوكسن		إجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
القيمة الاحتمالية (SIG)	درجة الحرية	
0.010	35	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

نلاحظ من الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار شابيرو ويلك للعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.010 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الثالث والخاص بإجراءات واختبارات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الثالثة بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن وهو اختبار غير معلمي، والجدول الموالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-17): اختبار ويلكوكسن للفرضية الثالثة

القيمة الاحتمالية (SIG)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.000	0.489	4.07	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من أرقام الجدول أعلاه يلاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.07 وهو يقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدره 0.489، وقد كانت القيمة الاحتمالية Sig تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة ( $H_1$  الفرضية البديلة) القائلة بأنه "يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرابعة

- الفرضية الرابعة: ( $H_1$ ) من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_0$ : من وجهة نظر عينة الدراسة لا توجد فعالية عالية للتدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_1$ : من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر

لاختبار الفرضية الرابعة سنقوم باختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الرابع وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الرابعة، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور الرابع.

الجدول رقم (2-18): اختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك للمحور الرابع

شابيرو ويلك		مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر
القيمة الاحتمالية (SIG)	درجة الحرية	
0.002	35	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية Sig وفق اختبار شابيرو ويلك لعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.002 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 ومنه نستنتج أن بيانات المحور الرابع والمتعلق بمدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار هذه الفرضية الرابعة بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن وهو اختبار غير معلمي، والجدول الآتي يظهر نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (2-19): اختبار ويلكوكسن للفرضية الرابعة

القيمة الاحتمالية (SIG)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.000	0.359	3.75	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.75 وهو يقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدره 0.359، وكانت القيمة الاحتمالية Sig المرافقة لهم تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الرابعة ( $H_1$  الفرضية البديلة) القائلة بأنه "من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الرابعة.

## خلاصة الفصل الثاني

تم خلال هذا الفصل دراسة دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، وباستخدام أداة قياس الدراسة المتمثلة في الاستبيان وعينة مكونة من 35 فرد، توصلت نتائج التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS 26 ومن وجهة نظر عينة الدراسة أنه يوجد وبدرجة عالية العديد من الأسباب والدوافع التي تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية، وتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإتباعه لمجموع من الإجراءات والاختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى فعالية التدقيق الخارجي العالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الختمة

## الخاتمة

في الختام، يتضح أن التدقيق الخارجي يلعب دورًا حيويًا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي قد تكون ضارة بسمعة المؤسسات وتؤثر سلبًا على قرارات المستثمرين والجهات الرقابية، من خلال فحص وتقييم البيانات المالية بشكل مستقل ودقيق حيث يمكن للمدققين تحديد الانحرافات أو التلاعبات المحتملة في القوائم المالية، إذ يساعد التدقيق الخارجي في ضمان الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية، مما يعزز من الثقة في الأسواق المالية ويقلل من المخاطر المرتبطة بالإفصاح غير الصحيح، بالتالي أصبح التدقيق الخارجي أداة أساسية لضمان النزاهة المالية وحماية مصالح الأطراف المعنية مثل المساهمين والمستثمرين والجهات التنظيمية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والآفاق المستقبلية، يتم ذكرها فيما يلي:

### أولاً: النتائج

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها:

- التدقيق الخارجي عملية ممنهجة ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل علمياً وعملياً، من أجل إبداء رأي فني محايد على عمل المحاسب وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، من أجل إعداد التقرير النهائي الخاص بعملية التدقيق.
- المحاسبة الإبداعية عبارة عن استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والقوانين المحاسبية من أجل تغيير الحسابات الموجودة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لتحقيق أهداف معينة.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة هو الدافع الأكبر لقيامها بممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف إعطاء صورة إيجابية على سمعتها.
- التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق وكذلك المعايير المحاسبية الدولية تزيد من مستوى الشفافية وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تزويد المدقق الخارجي بالإرشادات والتعليمات اللازمة تزيد من جودة التدقيق الخارجي وبالتالي الزيادة في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- الحد من حرية استخدام البدائل المحاسبية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- من وجهة نظر عينة الدراسة توجد العديد من الأسباب والدوافع التي تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية.
- يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة بدرجة عالية إجراءات واختبارات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### ثانيا: الاقتراحات

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- تدعيم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلجان التدقيق والتي تنظم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من خلال تبادل المعلومات والملاحظات، وتساعد أيضا على منع التواطؤ بين المحاسبين والمدققين الخارجيين، مثل ما قامت به شركة (ENRON) التي تلاعبت بقوائمها المالية بالتواطؤ مع مكتب التدقيق (Arthur Anderson).

- العمل على تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين بالجزائر، ليتمكنوا من ممارسة نشاطاتهم باستقلالية تامة ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات المؤسسات.

- العمل على تطوير وتدريب ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر في مجال كشف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، مما يعود ذلك بالإيجاب على ممارسي المهنة.

- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اختيار المدقق الكفاء بناءً على الخبرة المهنية العالية للمدقق وتركيبه مكتب التدقيق الخاص به، والعمل على تطبيق الإرشادات والتوصيات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

- تشديد العقوبات ضد ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الهيئات الرقابية، مما يساهم في ردع المؤسسات الاقتصادية عن التلاعب في البيانات المالية ويعزز من دور التدقيق الخارجي في الكشف عنها.

#### ثالثا: آفاق الدراسة

انطلاقا من هذه الدراسة يمكن اقتراح مجموعة من المواضيع البحثية كأفاق للدراسة:

- أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

- التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

- دور التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي كأحد آليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ-الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة. (2000). المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (المجلد 01). عمان، الأردن: دار الصفاء.
  2. أحمد حلمي جمعة. (2015). التدقيق ورقابة الجودة (المجلد 02). عمان، الأردن: دار صفاء.
  3. حسن ابراهيم حسن. (2010). تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان: دار البداية.
  4. محمد الفيومي محمد. (2008). دراسات متقدمة في المراجعة. الاسكندرية، مصر: دار الفتح.
  5. محمد بوتين. (2008). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق (المجلد 03). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
  6. محمد متولي عصام الدين. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات. صنعاء، اليمن: دار الكتاب الجامعي.
  7. يوسف محمد جربوع. (2007). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان الاردن: مؤسسة وراق.
- ب-أطروحات الدكتوراه، رسائل الماجستير، مذكرات الماستر:
8. أحمد بلقاس، و عباس شرع. (2018). دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (مذكرة ماستر). قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية: الجزائر.
  9. آسيا لعروسي. (2020). تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
  10. اسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (أطروحة دكتوراه). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار، الجزائر: جامعة أحمد درارية.
  11. أميرة بوباظة. (2023). أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس: سطيف الجزائر.

12. أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم المالية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، عنابة، الجزائر: جامعة بجي مختار.
13. باديس ثابت. (2024). أثر تطبيق معيار الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي في واقع ممارسات مكاتب التدقيق في الجزائر (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس: سطيف، الجزائر.
14. حنان بوميصة. (2023). دور إجراءات التدقيق الخارجي في تقييم استمرارية الاستغلال (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس: سطيف، الجزائر.
15. سارة حدادي. (2020). دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف: المسيلة، الجزائر.
16. سمير لقويرة. (2019). مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي الخارجي (أطروحة دكتوراه). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة1: الجزائر.
17. سناء مالطي. (2020). جودة التدقيق الخارجي وأليات حوكمة المؤسسات (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس، الجزائر: جامعة الجيلالي الياصب.
18. شيماء بوعلاق، و دنيا بن جبار. (2023). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مذكرة ماستر). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سوق أهراس: الجزائر.
19. صالح عبد الحمان نغموس، و عبد الله بكار. (2022). دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (مذكرة ماستر). قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية: الجزائر.
20. فاطمة الزهراء بلحفصي، و صونية عطية. (2024). دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مذكرة ماستر). قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عباس لغرور: خنشلة، الجزائر.

21. كمال زواق. (2010). المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (رسالة ماجستير).  
قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3.
22. محمد أمين مازون. (2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها  
في الجزائر (مذكرة ماجستير). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة  
الجزائر3.
23. مسلم خالد تيسير. (2011). مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في  
قطاع غزة (أطروحة دكتوراه). قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة، غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
24. نسيم علاوة، و منى هامل. (2022). دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة  
الإبداعية (مذكرة ماستر). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة  
محمد خيضر: بسكرة، الجزائر.
- ج-المقالات العلمية**
25. أحمد بن مويضة، و آخرون. (2021). دور التدقيق في الحد من أثار الأزمة المالية. مجلة آفاق علوم  
الإدارة والاقتصاد، 05(01).
26. أسماء مزيمش، و عمر شريقي. (2020). التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة  
ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة إقتصاد المال والأعمال، 05(01).
27. آسيا عبد الدين احمد بشير، و فاطمة الجيلي الحسين. (2023). أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية  
على تحسين الصورة المالية لمؤسسات الأعمال. مجلة البحوث المحاسبية (02).
28. بوبكر رزيقات، و محمد السعيد سعيداني. (2021). أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على  
ممارسات المحاسبة الإبداعية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 08(01).
29. بومدين بروال، و سلمى براكنة. (2020). مشاركة المدقق الخارجي في عملية التدقيق الاجتماعي  
لتحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، 05(02).
30. تيجاني بالرقي، و صلاح الدين بولعراس. (2013). أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على  
التغيير في المجال المعرفي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 06(10).
31. جمال أحمد محمد سعيد. (2022). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة  
الإبداعية. مجلة جامعة البيضاء، 04(02).

32. حكيم بوجطو، و أكرم شتيح. (2019). معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات. *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، 01*.
33. حورية بن الصالح، و عبد الحميد لخديمي. (2022). دور الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة تقارير المدققين. *مجلة الإقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 06(01)*.
34. حيد صباح حسن، و آخرون. (2013). دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي. *مجلة دنانير، 01(04)*.
35. خلف الله بن يوسف، و وآخرون. (2021). دور التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. *مجلة دراسات العدد الاقتصادي، 12(02)*.
36. رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة جامعة دمشق الاقتصادية والقانونية، 26(02)*.
37. سارة حدادي، و عبد القادر نويبات. (2019). ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 12(01)*.
38. سمير كامل، و عيسى محمد . (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. *مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، 45(08)*.
39. طارق تليلي، و هواري سويسي. (2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر. *مجلة الباحث، 19(01)*.
40. طارق حسنين، و أحمد قطب. (2003). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، 60(01)*.
41. عادل نقموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(02)*.
42. عايدة بلخيري، و جمعة هوام. (2023). دور جودة التدقيق الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في إطار حوكمة الشركات. *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 06(01)*.
43. عايدة فراحات، و بن يوسف خلف الله. (2023). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات. *مجلة طينة للدراسات العلمية الأكاديمية، 06(02)*.

44. عباس هاشم مهلهل. (2018). استعمال مؤشرات أنموذج (Beneidh) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة كلية التراث الجامعة* (24).
45. عبد الحميد مانع الصيغ. (2018). إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها. *مجلة الإدارة والاقتصاد* (115).
46. عبد العزيز سليمان البياتي غازي، و نزار كريم فريدون. (2023). دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة العلمية لجامعة جيهان*، 07(02).
47. عبد اللطيف عايشي، و محمد سعيداني. (2022). مدى التزام المدقق الخارجي بالمعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة دفاتر* ، 18(02).
48. عبد الوهاب بن بريكة، و أسماء بودونت. (2016). تأثير حجم مكتب التدقيق على جودة التدقيق. *المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة*، 07(02).
49. علي بن موقفي. (2019). دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، 05(02).
50. علي عبد الحسين هاني الزالملي. (2018). انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*، 09(09).
51. فانتن خاتم الفاضل، و محمد عباس الشمري. (2020). اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة كلية الراقدين الجامعة للعلوم* (47).
52. لعروسي أسيا. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 11(02).
53. محمد احمد خولي، نعيمة زعرور، و سهام كردودي. (2021). ترشيد مهارات المراجعة الداخلية وأثر الخصائص الديموجرافية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية لعينة مسحية من المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق. *مجلة العلوم المالية والمحاسبة*، 01(01).
54. محمد دينوري سالم، و فاطمة علاق. (2017). دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، الجزائر*، 08(01).
55. محمد طويلب. (2022). دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة المُدبر*، 09(01).

56. مسعود بوسعدية. (2024). مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة*, 09(02).
57. مسعود بوسعدية، و مصطفى قمان. (2023). كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية. *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال*, 07(02).
58. نادية غالم ، و حسين برياطي. (2023). مساهمة المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240. *مجلة الاستراتيجية والتنمية*, 13(01).

د-الملتقيات والمؤتمرات العلمية

59. نسيمة أوكيل، و نصيرة سعدي. (2018). واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. ملتقى وطني حول واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية. بومرداس، الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

A-Ouvrages

60. Expert Comptable Stagiére Yahi Abderrahmane 7 .(2012) .eme rapport de Stage .Algerie.
61. Mohamed Hamzaoui .(2005) .audit gestion des risques d'entreprise et contrôle interne .algerie: pearson education.

B-Articles

62. Al Momani, M. A., & Obeidat, M. I. (2013). The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study. *Journal of Business and Management*, 08(13).
63. Essien, E. A., & Ntiedo, J. U. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(02).
64. IKHLEF, S., & TORCHI, M. (2020). The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices. *Academic Review of social and human studies, Université Hassiba Ben Bouali de Chlef, Algeria*, 12(02).
65. Mhamed HAMIDOUCHE و Abdessamed BELHADI .(2018) .LES ATTRIBUTS DE L AUDUT EXTERNE POUR UNE INFORMATION FINANCIERE DE QUALITE .REVUE NOUVELLE ECONOMIE.(18)1 .

66. Mine, O., & Ugur, O. (2009). Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 20.
67. Syed Zulfiqa, A. S., & al, e. (2011). Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. *Journal of Trade, Economics and Finance*, 02(06).
68. Yadav, B. (2014). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective. *Journal of Management and Social Sciences Research*, 03(01).

الملاحق



## الملحق رقم (01): الاستبيان

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



## استبيان

سيدي/سيدتي المحترم (ة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد...

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تتدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية، تحت عنوان: "دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر"، بهدف معرفة آرائكم حول ما تضمنه من تساؤلات، لذا نرجو من حضرتكم التكرم بتعبئة الاستبيان كون نتائج الدراسة مبنية على صدق إجاباتكم، ونحيطكم علما أن ما تدلون به من معلومات سيتم التعامل معها في إطار علمي وبشكل موضوعي، ولن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير.

المشرف: د. بوسعدية مسعود

الطالبة: بوبعاية عبد الله - بيبي زكرياء

"يرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب"

المحور الأول: أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.					
02	تقوم إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.					
03	تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.					

## الملاحق

					ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	04
					الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية لا تعكس الصورة الحقيقية عن طريق ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	05
					تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم.	06
					التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.	07

### المحور الثاني: كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.					
02	تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
03	استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.					
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.					
06	التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
07	يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.					

المحور الثالث: الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتأكد المدقق الخارجي من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التظليل المالي والمحاسبي.					
03	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحاييل.					
04	يتحقق المدقق الخارجي من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصيرة الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.					
05	بتأكد المدقق الخارجي من كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.					
06	يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.					
07	يفحص المدقق الخارجي قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.					

المحور الرابع: فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بها، وعدم تلاعبها في معدلات اهتلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها.					
02	يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة					

## الملاحق

					مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها.
					يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.
					يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.
					يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها.
					يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها.
					يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.

### المحور الخامس: البيانات المهنية

- \*المدقق الخارجي:  خبير محاسبي  محافظ حسابات
- \*المؤهل العلمي:  ليسانس  ماجستير  دراسات عليا
- \*عدد سنوات الخبرة: أقل من 10 سنوات  من 10 إلى 20 سنة  أكثر من 20 سنة

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

الجامعة	الرتبة	الأستاذ
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ التعليم العالي	قمان مصطفى
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ محاضر - أ -	سمان علي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ مساعد - أ -	بلفيطح ريمة

الملحق رقم (03): مخرجات SPSS

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,798	28

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,813	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,867	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,819	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,747	7

Correlations

أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الخارجي

	Pearson Correlation	
أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الخارجي	1	
	Sig. (2-tailed)	
	N	35
من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة المرنة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.	,757**	
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
تقوم إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.	,736**	
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	,485**	
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	35
ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	,819**	
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية	,765**	
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35

تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم.	Pearson Correlation	,737**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,469**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	35

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

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

## Correlations

		كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	35
ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,840**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,686**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,766**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,868**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	Pearson Correlation	,718**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,688**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	Pearson Correlation	,754**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35

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

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

## Correlations

الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف المدقق  
الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	35
يتأكد المدقق الخارجي من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	,735**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات	Pearson Correlation	,595**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.	Pearson Correlation	,657**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يتحقق المدقق الخارجي من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	Pearson Correlation	,763**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يتأكد المدقق الخارجي من كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	Pearson Correlation	,631**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	Pearson Correlation	,837**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يفحص المدقق الخارجي قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	Pearson Correlation	,686**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35

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

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

## Correlations

عالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات  
المحاسبة الإبداعية

عالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	35
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أفساط الإهلاكات الخاصة بها، وعدم	Pearson Correlation	,651**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35
يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ	Pearson Correlation	,459
	Sig. (2-tailed)	,008

## الملاحق

فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها.	N	35
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مفاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.	Pearson Correlation	,761**
	Sig. (2-tailed)	,000
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مفاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.	Pearson Correlation	,709**
	Sig. (2-tailed)	,000
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها.	Pearson Correlation	,621**
	Sig. (2-tailed)	,000
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات	Pearson Correlation	,498
	Sig. (2-tailed)	,004
يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.	Pearson Correlation	,655**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	35

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

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

### المدقق الخارجي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
خبير محاسبي	10	28,6	28,6	28,6
محافظ الحسابات	25	71,4	71,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
ليسانس	21	60,0	60,0	60,0
ماجستير	10	28,6	28,6	88,6
دراسات عليا	4	11,4	11,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
أقل من 10 سنوات	23	65,7	65,7	65,7
من 10 إلى 20 سنة	9	25,7	25,7	91,4
أكثر من 20 سنة	3	8,6	8,6	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### Descriptive Statistics

N	Mean	Std. Deviation
---	------	----------------

## الملاحق

من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسة المرنة التي توفرها المعايير المحاسبية في الاستخدام.	35	3,86	1,033
تقوم إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها والحفاظ على سمعتها في السوق.	35	4,06	,838
تعارض المصالح بين مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من بين الأسباب التي تدفع إدارة المؤسسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.	35	3,57	,815
ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة في المؤسسة من دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.	35	3,97	,891
الحصول على التمويل المالي اللازم يدفع بإدارة المؤسسة إلى تقديم قوائم مالية تعتبر المحدودية المحاسبية لبعض مستخدمي القوائم المالية حافزا لممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين الوضعية المالية للمؤسسة أمامهم.	35	3,86	1,061
التهرب من الالتزامات الضريبية أمام مصلحة الضرائب من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.	35	4,63	,598
Valid N (listwise)	35		

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	35	4,09	,658
تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	35	3,94	,591
استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	35	4,23	,731
التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة تزيد من قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	35	3,94	,539
إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	35	4,29	,825

## الملاحق

التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	35	3,89	,758
يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	35	4,06	,873
Valid N (listwise)	35		

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يتأكد المدقق الخارجي من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	35	3,83	,891
يحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات	35	4,11	,676
يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحابل.	35	4,09	,658
يتحقق المدقق الخارجي من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصيرة الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	35	4,11	,718
بتأكد المدقق الخارجي من كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	35	4,17	,785
يتحقق المدقق الخارجي من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	35	4,29	,622
يفحص المدقق الخارجي قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	35	3,94	,539
Valid N (listwise)	35		

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بها، وعدم	35	4,23	,426
يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها.	35	4,06	,684

## الملاحق

يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.	35	3,74	,701
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.	35	3,26	,980
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحققها.	35	3,89	,718
يساهم التدقيق الخارجي في التأكد من عدم نقل المؤسسة الأعباء الجارية إلى فترات	35	3,51	,818
يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.	35	3,60	,553
Valid N (listwise)	35		

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الخارجي	35	3,9673	,64364
كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	35	4,0612	,53708
الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	35	4,0776	,48919
عالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	35	3,7551	,35936
Valid N (listwise)	35		

### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
أسباب ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الخارجي	,194	35	,002	,929	35	,027
كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	,205	35	,001	,889	35	,002
الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	,151	35	,041	,915	35	,010
عالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	,181	35	,005	,892	35	,002

a. Lilliefors Significance Correction

### Hypothesis Test Summary

Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
-----------------	------	------	----------

## الملاحق

1	The median of ممارسات ودوافع أسباب المدقق نظر وجهة من الإبداعية المحاسبية الخارجي equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	Reject the null hypothesis.
2	The median of في الخارجي المدقق كفاءة الإبداعية المحاسبية ممارسات عن الكشف equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	Reject the null hypothesis.
3	The median of والاختبارات الإجراءات عن للكشف الخارجي المدقق طرف من المطابقة الإبداعية المحاسبية ممارسات equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	Reject the null hypothesis.
4	The median of في الخارجي التدقيق عالية الإبداعية المحاسبية ممارسات عن الكشف equals 3,00.	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	,000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is ,050.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
جامعة محمد بوضياف - المميلة  
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

Faculty of Economics, Commercial and  
Management Sciences  
Department of Finance and Accounting



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا المضي أسفله،

الإسم: ..... عبد الله ..... اللقب: ..... بوجعلاية .....  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 20944715/3. والصادرة بتاريخ: 2023.08.03  
المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، عنوانه:  
دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات  
المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2025.06.25

الإمضاء

Faculty of Economics,  
Commercial and  
Management Sciences

السنة الجامعية 2025/2024.





## تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ..... الدكتور ياسين ..... اللقب: ..... الخليلي .....  
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 2074428346 والصادرة بتاريخ: 2022.02.01  
المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التصيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث يدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، عنوانه:

دور التدقيق الخارجي في الكشف عن معارسات  
المحاسبة الابتدائية في المؤسسات الاقتصادية

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2025.06.25

الإمضاء

