

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

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية
تحت عنوان

دور محافظ الحسابات في الحد من آثار
المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية المسيلة
وولاية برج بوعريريج -

الاستاذ المشرف:

- قمان مصطفى

إعداد الطالبة:

- حمومة رزيقة

لجنة المناقشة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

رئيسا

مشرفا ومقررا

مناقشا

د. قمان مصطفى

السنة الجامعية: 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله وآخره
والصلاة والسلام على نبيه "محمد" - صلى الله عليه وسلم -
أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف
"قمان مصطفى" لإشرافه على هذا البحث من خلال نصائحه وإرشاداته
والتي دامت توجيهاته في جميع مراحل إعداد المذكرة.
كما نخص بشكر كافة أعضاء الهيئة التدريسية لكلية العلوم الاقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف - مسيلة -
كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة
هذه المذكرة.
كما أتقدم بأسمى معاني الشكر إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل
من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة.

إهداء

أهدي هذا العمل إلى من قال فيهما عز وجل:

"وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا"

(الاسراء 24)

إلى والدي الكريمين

أمي الغالية التي تتمنى لي دائما المراتب العليا

أبي العزيز الذي يحثني دائما على طلب العلم،

أطال الله في عمرهما بدوام الصحة والعافية إن شاء الله.

إلى جميع أفراد عائلتي صغير وكبيراً

إلى كل من له الفضل في تربيتي وتعليمي، أساتذتي من الابتدائي إلى

الجامعة، إلى كل صديقاتي ورفاق دربي من قريب أو بعيد.

إلى زميلاتي وزملائي في تخصص محاسبة وتدقيق الذي أتمنى لهم كل النجاح

والتوفيق في حياتهم المهنية.

إلى كل من حمل القلم وجاد بأخص الكلمة أهدي هذا العمل.

في الأخير أرجو من الله تعالى أن يجعل هذا العمل نفعا يستفيد

منه جميع الطلبة المقبلين على التخرج...

فهرس المحتويات:

الصفحة	المحتوى
	الشكر
	الإهداء
II-I	فهرس المحتويات
V-IV	قائمة الجداول والأشكال
أ - و	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية	
09	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.
09	المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.....
11	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....
15	المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.....
17	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.
17	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.....
19	المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية.....
20	المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.....
22	المبحث الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
22	المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
24	المطلب الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية.....
26	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.....
36	خلاصة الفصل الأول.....
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات	
39	المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية
39	المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة.....
40	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....
42	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية.....
46	المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة
46	المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة.....

47	المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي.....
48	المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات.....
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات	
53	المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بمدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.....
55	المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
59	المطلب الثالث: تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
62	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.....
66	خلاصة الفصل الثاني.....
68	الخاتمة.....
73	المراجع.....
	الملاحق.....

قائمة المحتويات

والأشكال

قائمة الجداول والأشكال

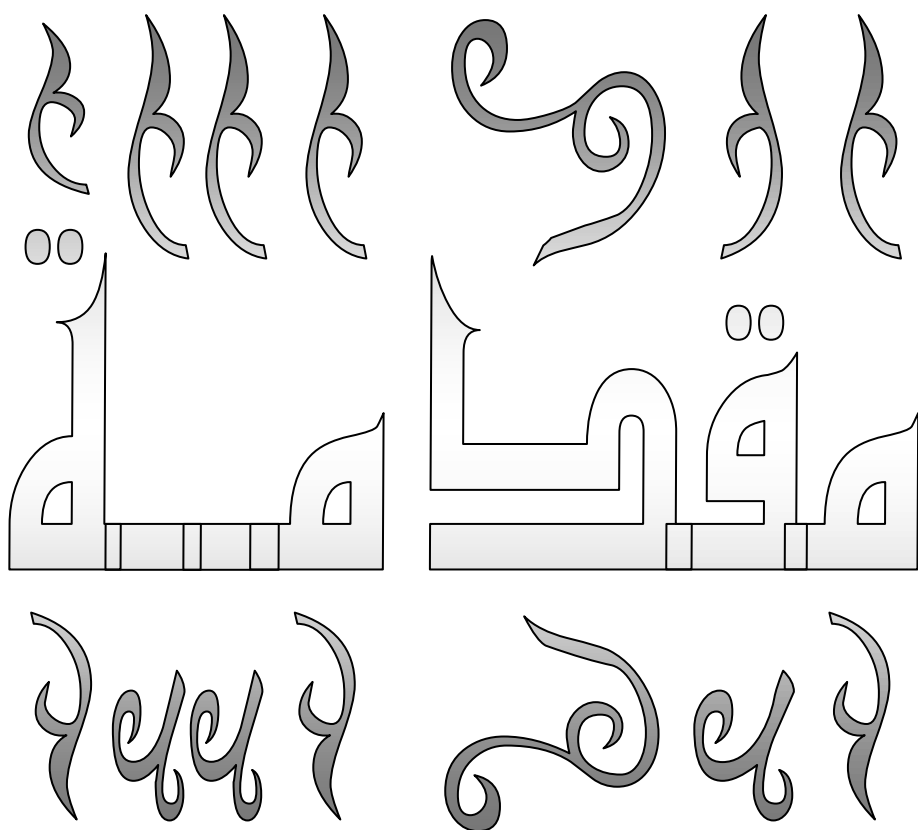
قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	27
02	إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج	31
03	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	41
04	درجات مقياس ليكارت الخماسي	43
05	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي	43
06	محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية	45
07	صدق وثبات الاستبيان وقيمة معامل Alpha crombach	47
08	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	49
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	50
10	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية	51
11	تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بمدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.	53
12	تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	56
13	تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	60
14	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول	63
15	بوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني	64
16	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث	65

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	41
02	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	49
03	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	50
04	توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	51



مقدمة

تواجه مهنة المراجعة خلال الآونة الأخيرة العديد من التحديات من جانب مجتمع الأعمال خاصة بعد انهيار مؤسسة (انرون) وتحميل مكتب (آرثر أندرسون) جزءا كبيرا من مسؤولية انهيار تلك المؤسسة بكونه مسؤول عن مراجعة وتدقيق حسابات المؤسسة واتهامه بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للمؤسسة، عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها، واختيار الطرق التي تحقق مصالح وأغراض معينة مستغلا خبرته في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل إظهار المؤسسة بوضع على غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة وقد أطلق على هذا النوع من الممارسات بالمحاسبة الإبداعية.+

حيث تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبا على مصداقية هذه القوائم، ففي بعض الأحيان يتم اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية وفي بعض الأحيان الأخرى لا يتم اكتشافها إلا عند انهيار المؤسسة وانفصال الملكية عن التسيير الأمر الذي أدى إلى الاهتمام المتزايد من قبل المؤسسات بوظيفة التدقيق.

1- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والمركز الذي يخدم أهدافها الطويلة وقصيرة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وكذلك تكمن أهمية الدراسة في الدور الذي يقوم محافظ الحسابات في كشف التضليل والتلاعبات التي تؤدي إلى الحد من اتساع ممارسة المحاسبة الإبداعية.

2- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى الوصول:

- 1- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة.
- 2- توضيح دوافع استخدام المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية.
- 3- بيان الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

3- إشكالية الدراسة

تمثل المحاسبة الإبداعية في الوقت الحاضر تحديا حقيقيا لمهنة الرقابة، إذ يتطلب الأمر من محافظ الحسابات الإلمام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والالتزام بها، لذا جاء هذا البحث للتركيز على أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ودور محافظ الحسابات في الحد منها، وعليه تتبلور إشكالية البحث كما يلي:

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

وللإجابة على الاشكالية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

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

4- فرضيات الدراسة

تتمثل فرضيات الدراسة فيما يلي:

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

5- حدود الدراسة

تكمن حدود الدراسة في:

- أ- الحدود المكانية: تم اقتصار توزيع استمارة الاستبيان على محافظي الحسابات لولاية المسيلة وولاية برج بوعريريج.
- ب- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بداية شهر مارس إلى نهاية شهر أبريل 2018.

6- أدوات الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على الكتب، وأطروحات دكتوراه، ورسائل ماجستير، والمجلات، والمقالات، والمراسيم القانونية، كما استخدمت هذه الدراسة الاستبيان كأداة دراسة استطلاعية بهدف اختبار الفرضيات.

7- منهج الدراسة

لدراسة هذا الموضوع ومن أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة المتعلقة بهذا البحث ووفقا لطبيعة البحث يستدعى استخدام المنهج الوصفي، حيث تم استخدام استبيان موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، من أجل استقصاء آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

8- الدراسات السابقة

من بين اهم الدراسات التي تم الاعتماد عليها مايلي:

1- دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دوافع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات السورية، والتحري على أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك المؤسسات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مع الحرص على تقديم مقياس يقدم رؤية شاملة للمحاسبة الإبداعية بما يخدم أهداف الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق المؤسسات، والبالغ عددهم 493 محاسبا قانونيا حسب موقع المحاسبين القانونيين وبلغ حجم عينة الدراسة 390 محاسبا قانونيا، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم، فاسترد منها 224 استبانة كونها صالحة لتحليل.

حيث توصلت الدراسة إلى النتائج من أهمها أن المؤسسات السورية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية، وأن إدارة هذه المؤسسات تهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما أن هناك إجراءات يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة من قبل المؤسسات السورية.

ب- أميرة شريف فضل عبد العظيم، دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2012.

هدفت هذا الدراسة إلى التوصل إلى آليات تفعيل دور المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الاختلاقية والحد منها، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية وميدانية، بلغ حجم العينة في الدراسة الميدانية 110 مفردة، موزعة كالتالي: 80 مفردة من المراجعين الخارجيين ومراجعون في الجهاز المركزي للمحاسبات ومراجعون في مكاتب المراجعة، 40 مفردة من أساتذة الجامعات تخصص محاسبة مالية ومراجعة، وقد اشترط في هذه العينة أن تكون سنوات خبرتهم عشر سنوات فأكثر، حتى يكون قد مر عليهم أكثر من أسلوب من أساليب التلاعب المختلفة، سواء في الواقع العملي بالنسبة للمراجعين الخارجيين أو في الواقع النظري بالنسبة لأساتذة الجامعات.

وقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي ما يلي:

- لأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الخارجية للمؤسسة توقعات المحللين الماليين ومرونة المعايير والمنافسة والاستفادة من الائتمان والسياسات الضريبية والتكاليف السياسية والنشاط الزائد في سوق المال والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الاختلاقية.
 - أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل الداخلية للمؤسسة مكافآت الإدارة وحجم المؤسسة وربحية المؤسسة وثقافة المؤسسة وإغراءات الاندماج والأصول الثابتة القابلة للإهلاك والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الاختلاقية.
 - أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات تفعيل دور المراجع الخارجي وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية وخفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية.
- ت- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، الأردن، 2009.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به

مدققو الحسابات لتلك المؤسسات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات المؤسسات العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معدو هذه البيانات، وأيضاً تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات العامة الأردنية.

ومن أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة أن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وإصدار قوانين صارمة تتضمن عقوبات لحالات الغش والاحتيال عند تقديم البيانات المالية، وحماية المحاسبين من الضغوطات والتدخلات من قبل الإدارة التي تفرض عليهم في بعض الأحيان تجاوز المتطلبات القانونية المحاسبية.

ث-دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب وركزت على دور المدقق في التحقق واكتشاف ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، حيث استعرضا الباحثان أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما عالجا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي أخطار قد تؤثر على المهنة، من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وناقشا الباحثان الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضحت العديد من الاتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وبيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات، حيث أوصت الدراسة بضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق مع ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية بإيجاد آليات كفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي.

أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسة السابقة: اشتركت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة من خلال أنه تم التركيز على محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في كشف والحد من ممارسات وأثار المحاسبة الإبداعية، وكذلك أنه تم الاعتماد في تحليل البيانات على توزيع استمارة استبيان وتحليلها من خلال استخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة: من حيث النطاق المكاني والزمني، إضافة إلى بيان مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

9- هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كالآتي:

- **الفصل الأول:** الذي عالج الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث عالج المبحث الأول الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات، وكذلك عرض أهم جوانب الإطار النظري والمتمثل في مفهوم محافظ الحسابات، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات إضافة إلى معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، أما المبحث الثاني فتضمن ماهية المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم وأشكال المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، بينما المبحث الثالث عالج مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والذي تضمن دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، والإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- **الفصل الثاني:** تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم تسليط الضوء في المبحث الأول على منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية وتضمن المنهج العلمي المستخدم في الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة الميدانية، بينما المبحث الثاني فعالج تحليل خصائص العينة وتضمن صدق وثبات أداة الدراسة إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وفي المبحث الثالث تم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظة الحسابات

والمحاسبة الإبداعية

تمهيد

نظراً للظروف التي كانت سائدة في عالم الأعمال فقد لجأ كثير من المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية الخاصة بها سعياً منها لتحسين صورتها أمام مستخدميها، وذلك إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلةً بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً في مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية.

حيث أن لمحافظ الحسابات دوراً هاماً في فحص القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصدقيتها، فمحافظ الحسابات باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها سيؤدي إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأهداف باقي شرائح المجتمع ومختلف الأطراف المتأثرة بمستوى متانة المركز المالي للمؤسسة ونجاحها في أداء مهامها.

مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري لمحافظ الحسابات.
- **المبحث الثاني:** ماهية المحاسبة الإبداعية.
- **المبحث الثالث:** مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

يعرض هذا المبحث الإطار النظري لمحافظ الحسابات من حيث المفهوم والمهام والمسؤوليات إضافة إلى معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

يتم تسليط الضوء في هذا المطلب بمفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة الحسابات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".¹

- حسب ما نصت عليه المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص، وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

- محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها.³

- تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، الصادر في 2007، مادة 715، ص 188.

² قانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-06-2010، المادة 22، ص 7.

³ عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012، ص 4.

التعبير عن رأيه الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة.¹

- من خلال هذه المفاهيم يستخلص أن: محافظ الحسابات هو شخص مؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.
- ثانيا : شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات**
- لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن يتوفر على الشروط الآتية:
- أ- **الشروط العامة:** نصت المادة 8 من قانون 10-01 الشروط الآتية:

- 1- أن يكون جزائري الجنسية.
- 2- أن يحوز على شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب يجب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
- 3- أن يتمتع بجميع الحقوق السياسية والمدنية.
- 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- 5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليه في هذا القانون.
- 6- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل.²

¹ شريفي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص 02.

² قانون 10-01، مرجع سابق، المادة 08، ص 5.

ب- **المؤهلات العلمية:** المؤهلات العلمية المتمثلة في حيازة شهادات التعليم العالي في العلوم المالية شهادة المدرسة العليا للتجارة فرع مالية ومحاسبة أو فرع تدقيق، الجزء الأول أو الثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

- أما المؤهلات المهنية فتتمثل في متابعة تدريب مهني مدته سنتان يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني وإثبات خبرته قدرها 10 سنوات في ميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر وكذلك بالنسبة لأعوان المفتشية العامة للمالية المتحصلين على رتبة مفتش المالية من الدرجة الثانية أو مفتش عام للمالية على الأقل والمتمتعون بخبرة قدرها 10 سنوات ضمن الهيئة.¹

ت- **الاستقلالية:** يقصد باستقلالية محافظ الحسابات عدم وقوعه ضمن حالات التنافي والموانع التي نص عليها القانون والتي من بينها:

- ممارسة نشاط تجاري.
- القيام بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- قبول مهام التنظيم في حسابات المؤسسة التي يراقب حساباتهم.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى نفس المؤسسة التي يراقبها.
- الجمع بين ممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب معتمد لنفس المؤسسة.
- البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.²

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

بعد توكيل أو تكليف محافظ الحسابات وتحديد طبيعة ومجال العمل المطلوب منه تنفيذه يتوجب عليه القيام بالعديد من بالمهام والمسؤوليات وهي كالآتي:

أولا : مهام محافظ الحسابات

حسب المواد 23، 24 من القانون 10-01 فإن مهام محافظ الحسابات تتمثل في الآتي:

¹ حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لحاج لخضر باتنة، 2008/2009، ص 25.

² القانون 10-01، مرجع سابق، المواد 23، 24، ص 7.

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذلك الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس مركز القرار.¹

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات الآتية:

المسؤولية المدنية: لقد بين القانون المنظم في الجزائر 10-01 حسب المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهنتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج. وبعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.

1- المسؤولية التأديبية: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقلالهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها، فتنخذ درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم وتتمثل العقوبات في ما يلي:²

- الإنذار؛

¹ القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 59، ص 7.

² المرجع نفسه، المادة 63، ص 10.

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛

- الشطب من الجدول.

2- المسؤولية المهنية

مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفترض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها محافظ الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبذله من آراء وما يعده من تقارير.¹

تتمحور مسؤولية محافظ الحسابات ومسؤولية تدقيق الحسابات المهنية في النواحي الآتية:

أ- **المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء:** من الأخطاء الواجب على المدقق اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:

- 1- **أخطاء دفترية أو حسابية:** وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.
- 2- **أخطاء فنية:** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم فهم بعض العمليات الآلية عند تسجيلها دفترية أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.

3- **أخطاء إجرائية:** وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توفر أدلة الإثبات المستندة لبعض هذه العمليات.

ب- المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية

تتمثل هذه المخالفات في نوعين من المخالفات وهي:

1- المخالفات المالية والحسابية

- مخالفات إجراءات صرف بعض المبالغ والنفقات وعدم الالتزام بها.
- الخطأ في تسجيل المبالغ المعنية زيادة أو نقصان.
- الخطأ في توجيه المحاسبي داخل السجلات والدفاتر لبعض العمليات.
- مخالفة إجراءات بعض المناقصات أو المزايدات لغرض ما.

¹ سامي محمد، لؤي محمد، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ط1، ص ص 60-61.

2- المخالفات القانونية للنظام العام للدولة

وهي المخالفات بمختلف القوانين التي تحكم طبيعة العمل في المؤسسات موضوع تدقيق الحسابات منها ما يلي:¹

- مخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشبكة.
- مخالفة بنود تكوين عقد الشركة في بعض النواحي.
- مخالفة القانون المنظم للنشاط المعين أو الصناعة المعينة على مستوى القطاع أو الوزارة.
- مخالفة القانون العام على مستوى الدولة.

3- المسؤولية الجزائية

يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية في حالة ارتكابه لجرائم يعاقب عليها القانون كما جاء في نص المادة 62 من قانون 01-10 على أنه: " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".²

وتنقسم هذه الجرائم إلى قسمين:³

- جرائم مرتكبة من طرفه وتأخذ أحد الأشكال الآتية:

1- قبول المهمة رغم وجود مانع من الموانع التي ينص عليها القانون.

2- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن وضعية المؤسسة.

3- عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية لوكيل الجمهورية.

4- إفشاء السر المهني.

5- الممارسة غير المشروعة لمهنة محافظ الحسابات.

- المشاركة في الجرائم التي يرتكبها الغير وتكون بالتواطؤ مع المسير أو القائمين على إدارة

المؤسسة كتقديم معلومات خاطئة بما يخص بعض الحسابات ووضعية المؤسسة، التستر على

أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

4- **مسؤولية جنائية:** قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته بعض نصوص

قانون العقوبات، في الحالات التالية:

¹ رأفت سلامة محمود، يوسف أحمد، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011، ط1، ص ص 191-192.

² قانون 01-10، مرجع سابق، المادة 62، ص10.

³ محمد سيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص74.

- إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.
- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.¹

المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها، وعلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السهر على تطبيقها من طرف أعضائه.

تتمثل معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر باختصار فيما يلي:²

1. قبول المهمة وبداية العمل

- على محافظ الحسابات في البداية التأكد من توافر عدة شروط أهمها سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين.
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- التأكد من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيقربها.

2. ملفات العمل

كون المراجعة مستمرة، فإن ذلك يجعل المحافظ مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة أما الملف الدائم والملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

3. التقارير

أكد المشرع الجزائري في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، المحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، على مهام محافظ الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية ومراجعة صدق وتطابق المعلومات لتحرير تقرير عام يوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.³

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1، ص 47.

² مرسوم تنفيذي مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط وكيفية الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 20، ص 21.

³ عزة زهر، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، مطبعة منصور، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 27.

4. التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، فعلى المراجع باعتباره مساعدا للعدالة، أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين.¹

5. إجراءات محافظ الحسابات: توجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعيينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته، إضافة لحصوله على معرفة عامة حول المؤسسة.
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة فحص الحسابات، وقد خصصت لها التوصية السادسة بعنوان "الاجتهادات المهنية الخاصة بمحافظ الحسابات."

6. فحص الحسابات: وهي مرحلة قد تتسع وقد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي

توصل إليها المراجع في المرحلتين السابقتين.²

¹ سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي- دراسة حالة الجزائر -، أطروحة مقدمة

لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة البليدة، 2015، ص194.

² ثمار خديجة، "ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة المالية والأسواق، جامعة

عبد الحميد بن باديس، مستغانم، ص357.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

بهدف تحسين صورة المؤسسة تلجأ إلى استخدام ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية لذلك سيتم تسليط الضوء في هذا المبحث بإعطاء عرض لمفهوم المحاسبة الإبداعية وأشكال المحاسبة الإبداعية إضافة إلى دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت المفاهيم التي عالجتها المحاسبة الإبداعية ومن بينها:

- المحاسبة الإبداعية: هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة.¹
- المحاسبة الإبداعية: هي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات للمؤسسات بصورة غير صادقة وغير حقيقية.²
- المحاسبة الإبداعية: هي الاجراءات أو الخطوات التي تستخدم لتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية.³
- تعرف المحاسبة الإبداعية: "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات".⁴
- أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتتمثل المحاسبة الإبداعية بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.⁵

¹ ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013، ص 20.

² علاء مصطفى أحمد نفاع، اثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جرش، سوريا، 2015، ص 88.

³ Mulford, C. E. Comisky (2002), The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc, P 13.

⁴ سوياد آمنة، "دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقارير عنه" -دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف- مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 14، جوان 2016، ص 285.

⁵ السعدي عياد، "مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة، ص 230.

- المحاسبة الإبداعية: هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معدو هذه الكشوفات أن يبلغ عنه، وهذه أيضاً عملية تتم من خلال هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.¹

- المحاسبة الإبداعية: هي الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط المؤسسات ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلاءم أغراض الإدارة، وهناك عدة مصطلحات تطلق على الغش والتلاعب في القوائم المالية منها: المحاسبة المتعدية، إدارة الأرباح، التقارير المالية المغشوشة، الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، تمهيد الدخل.²

- المحاسبة الإبداعية: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها.³

من المفاهيم السابقة يمكن استخلاص النقاط الآتية:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- تمارس المحاسبة الإبداعية على تغير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقة.
- ممارسة المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسة قانونية.
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرغبون فيه.⁴

¹ البارودي محمد شريف، تحليل أساليب التأثير على النتائج والمركز المالي وأثره على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، 2002، ص 10.

² علاء محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبيه بالأزمات المالية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، بدون سنة، ص 4.

³ Amat,o, Blake, J: **The Ethics of creative accounting** , journal of economic literature, Centre Lancashire university, 1999, P 8.

⁴ أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، وآخرون، "اثر إدراك المدققين الماليين، لممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي"، دراسة ميدانية في شرك المساهمة الصناعية الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، 2015، ص 230.

من خلال ما سبق يمكن استخلاص التعريف الآتي: المحاسبة الإبداعية هي وسيلة تلجأ إليها المؤسسات في بعض الأحيان من أجل تحسين صورتها، وذلك من خلال استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي والمعايير الدولية، وبالتالي إعطاء صورة غير صادقة عن المؤسسة.

المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال يمكن إجازها فيما يلي:

- 1- **المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting):** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.¹
- 2- **إدارة الدخل (Earnings Management):** هي التلاعب النشط في الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً من قبل الإدارة، وهي توقعات تم إعدادها من قبل المحللون، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.²
- 3- **تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing):** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.³
- 4- **التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting):** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنها الخطوات المستخدمة للعب لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار العدواني وتطبيق مبادئ المحاسبة، والتقارير المالية الاحتياطية، والخطوات المتبعة في إدارة الأرباح وتدعيم الدخل، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.⁴
- 5- **ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices):** يشير (Bambooweb Dictionary) إلى إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب

¹ آمينه فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014، ص 252.

² Brijesh Yadav, "Creative Accounting: A Literature Review", The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013, P 182.

³ آمينه فداوي فريد، مرجع سابق، ص 252.

⁴ Brijesh Yadav, Op.Cit, P 182.

والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.¹

المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من الدوافع التي دفعت مدراء ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية لاستخدام المحاسبة الإبداعية ومن أهم هذه الدوافع مايلي:

- 1- **التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق خصوصاً أمام مساهميها.²
- 2- **التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الإيرادات والأرباح وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع بناء على قيمة هذا الوعاء.³
- 3- **التصنيف المهني:** للحصول على تصنيف مهني متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استثناء إلى المؤشرات والمعايير المالية تستخلص البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.⁴
- 4- **زيادة الاقتراض من البنوك:** يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم المؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات لذلك تلجأ هذه

¹ Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, "Use or Abuse of Creative Accounting Techniques", *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 2, No. 6, December 2011, P 532.

² بالرقى التجاني، "المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص ص 36-37.

³ علاء فريد بطو، **أثر التحدي للأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة**، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006، ص 17.

⁴ عصام علي أحمد الجنادية: **أثر التجارة الإلكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي**، رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة البيت، 2008، ص 90.

المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سوف يؤثر ايجابيا على عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.¹

5- **تحسين الأداء المالي بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها المالي لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.²

6- **دوافع التخفيض المتعمد في الأرباح:** التي تمثل تجنب التكاليف السياسية والتفاوض مع نقابات الأعمال وتخفيض الأرباح لزيادة المكافآت المستقبلية وتخفيض ما يزيد من الأرباح الحالية عن الحد الأقصى للمكافآت، وعند تولي مجلس الإدارة.³

7- **الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، وإن إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية.⁴

¹ عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص 83.

² عماد الآغا، "المحاسبة الإبداعية"، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص 20.

³ محمد أحمد الحنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، مع دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010، ص 36.

⁴ حسين فليح، مفلح القطيس، وآخرون، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، جامعة الإسراء 2011، ص 363.

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

يتضمن هذا المبحث دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية إضافة إلى الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: دور محافظ الحسابات في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عرف التدقيق أو المراجعة بشكل عام بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبية المقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها.¹

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، كما توفر خلالها إدارة المؤسسة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين والمقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات ومن ثم يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.²

¹ بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، "دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص 504.

² ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، يناير 2014، ص 26.

ويتوقع المجتمع المالي من المدققين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المظلمة.¹

ومن هنا يمكن القول بأن مهنة التدقيق قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمدقق تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقرر (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعادلة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي من شأنه جعل تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدم تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.²

والتدقيق الموضوعي الحيادي هو الذي يتم عن طريق المدقق المؤهل الذي يبدي رأيه عن تلك المعلومات المالية المقدمة عن طريق إدارة المؤسسة إلى المستخدمين المعنيين.

تأسيساً على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا، وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات، وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إلا أنه لا بد الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضماناً كاملاً لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، حيث أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية

¹ أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص 87.

² أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 20.

التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، وعلى الرغم من أنه ليس تأكيداً مطلقاً إلا أنه مستوى إيجابي مرتفع جداً من التأكيد، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة المؤسسات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة، ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع.¹

المطلب الثاني: مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية

يتيح النظام المحاسبي المالي استخدام قواعد القياس والإفصاح بما يتماشى وإنتاج معلومات مالية ذات جودة الشيء الذي يمكن معدي القوائم المالية من استغلال الثغرات التي قد تكون واستخدامها في تحقيق أهداف المؤسسات، ومن خلال هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على إبراز بعض السياسات المحاسبية التي تحتاج إلى تقدير وأحكام اجتهادية وذلك فيما يلي:

1- أساس الاستحقاق

وفقاً لهذا الفرض يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبياً، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156-08 والتي تنص على: "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعلياً أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية".²

2- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية

يقضي مبدأ الثبات على طرق التقييم باتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، ويلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص 27.

² المرسوم التنفيذي 156-08، الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11 الجديدة

الرسمية، 27 ماي 2008، المادة 06، ص 11.

في حالة تغيير لطرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي جاء فيها ما يلي:¹

- يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛
- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

إلا أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ ثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية القوائم المالية، ونص على هذا من خلال الفصل السادس للقانون 07-11 والذي جاء فيه مايلي:²

- يمكن أن تلجأ المؤسسة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية القوائم المالية؛
- يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛
- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها المؤسسة بهدف إعداد وعرض القوائم المالية؛
- لا يتم تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للمؤسسة المعنية، وعندما يتم تغيير الطرق لابد من إيضاح ذلك لمساعدة متخذ القرار على القيام بالمقارنة .
- الاستثناء يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تغيير طرق التقييم أمام معدي القوائم المالية بما يتماشى وأهداف المؤسسات.

3- النتيجة غير العادية

في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن النتيجة غير عادية جاءت بعد فرض الضريبة على النتائج، بالإضافة إلى هذا فإن النظام المحاسبي المالي لم يحدد المصاريف

¹ المرسوم التنفيذي 08-156، مرجع سابق، المادة 15، ص 12.

² القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 نوفمبر 2007 المواد من 37 الى 40، ص 06.

والإيرادات غير عادية فمثلا في المخطط المحاسبي الفرنسي PCG نلاحظ تحديد هذه المصاريف والإيرادات، وعليه تعتبر هذه ثغرة من الثغرات أمام معدي القوائم المالية لتضخيم الإيرادات ومن تم تضخيم الأرباح المفصح عنها.

4- دمج المعلومات في التقارير المالية

قبل الإفصاح عن المعلومات المالية يقوم معدو التقارير المالية بعملية دمج المعلومات في التقارير المالية والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حدا ممكن وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع إلى التقدير الشخصي لمعدي التقارير المالية، وهذا سواء بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها أو لمستوى الدمج نفسه، وقد نص النظام المحاسبي المالي على هذه العملية من خلال المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 التي جاء من بين ما فيها "يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة".¹

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، وبالتالي فإن هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية، تلجأ إلى تضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة المؤسسة.²

في مايلي أهم الاتجاهات الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:

¹ بدر الزمان خمقاني، مسعودي الصديق، "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015، ص ص 63-64.

² الشحادة عبد الرزاق، حميدان عبد الناصر، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2007، ص3.

أ- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي يطبق محافظ الحسابات مجموعة من الاجراءات وهي كالآتي:

قائمة المركز المالي: تعتبر قائمة المركز المالي من القوائم المالية الأساسية لأي مؤسسة لأنها تعكس حقيقة المركز المالي لها والوضع الاقتصادي لهذه المؤسسة وأيضاً حجم الأصول والموجودات التي تملكها والالتزامات التي عليها تجاه الدائنين والحقوق الواجبة عليها تجاه الملاك.¹

- من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارس على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها. والمصروفات إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقة من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط.²

والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها:

جدول رقم 01: إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

النقدية	
الهدف: تحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية.	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
الاستثمارات المتداولة	

¹ علاء مصطفى أحمد نفاع، إثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، جامعة جرش، سوريا، 2015، ص94.

² ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجيستر، كلية الأعمال قسم محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 16.

الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
الذمم المدينة	
الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.
المخزون السلعي	
الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيم الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي.	التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.
التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون مثلاً التحول من الوارد أولاً الصادر أولاً (FIFO) إلى (WA) التكلفة الوسطية المرجحة .	مراجعة رأي الإدارة مبررات حول التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.
الاستثمارات طويلة الأجل	
الهدف: التأثير في حساب التثبيات في دفاتر المؤسسة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم إظهار نصيب المؤسسة الأم في خسائر المؤسسات التابعة أو الزميلة.	إعادة تعديل رقم الربح بنصيب المؤسسة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة.
عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين المؤسسة الأم ومؤسساتها التابعة من القوائم الموحدة.	استبعاد تلك العمليات وإظهار أثارها على القوائم المالية.
الأصول الثابتة	

الهدف: تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين.	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بوساطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.
التلاعب في نسبة الاهتلاك المتعارف عليهما للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.	مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية.
الأصول غير الملموسة	
الهدف: زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة.	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
الاعتراف بأصول غير ملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة.	التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.
تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول المعدلات المتعارف عليها.	إعادة النظر بقيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروفات بجدول حساب النتائج.
التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك لهذه الأصول.	التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق الاهتلاك للأصول غير الملموسة ودراسة آثاره في القوائم المالية.
المطلوبات المتداولة	
الهدف: تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل.	التحقق من ذلك ودراسة أثره على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي.
تأجيل إثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العميل في مؤسسات المقاولات.	تحديد أثر الدفعات المقدمة على نسب الرفع المالي وتعديلها حسب الأصول.

المطلوبات طويلة الأجل	
الهدف: تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
الحصول على قرض طويل الأجل قبل الفترة المالية واستخدامه في تسديد القرض قصير الأجل.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
حقوق المساهمين	
الهدف: تحسين نتيجة المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	
الهدف: التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه.	دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.
عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة مثل عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة ضد الشركة.	دراسة أثر ذلك على النسب المالية المرتبطة بذلك وخصوصا نسب الرفع المالي وتعديلها المناسب بالشكل.

المصدر: ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص72.

ب. الإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج

للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج يطبق محافظ الحسابات مجموعة من الاجراءات وهي كالآتي:

جدول حساب النتائج: يمثل جدول حسابات النتائج القائمة التي تعرض نتائج المؤسسات من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة.¹

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارس على عناصر جدول حساب النتائج الإيرادات والمصروفات إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقة وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط.²

والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بجدول حساب النتائج والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها:

جدول رقم 02: إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج

رقم المبيعات	
الهدف: تحسين رقم المبيعات في جدول حساب النتائج عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية ليتم إلغاؤه لاحقاً في الفترة المالية التالية.	التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات كالمؤسسات التابعة والزميلة.
إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة.	التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات.	التحق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.
تكلفة البضاعة المباعة	
الهدف: تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في جدول حساب النتائج لزيادة الأرباح.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة

¹ أبو نصار حميدات جمعة، معايير الإبلاغ المالي الدولي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ط2، ص44.

² ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص 16.

التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية.
تضمنين كشوف الجرد أصنافاً راكدة.	التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار.
تأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة بالفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية.	المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.
مصرفات التشغيل	
الهدف: تخفيض مصرفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
رسمة مصرفات إيرادية لا تنطبق عليه شروط الرسمة مثل مصرفات الصيانة.	التحقق من مدى توفر شروط الرسمة في ذلك المصروف.
استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه في الصناعة التي تعمل ضمنها المؤسسة.	التحقق من ذلك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	
الهدف: المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة المؤسسة.	تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بنظر الاعتبار.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	
الهدف: تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تضمنين ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.
دمج نصيب المؤسسة الأم في أرباح مؤسساتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك.	إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

المصدر: محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2008، ص121-123.

ج. أساليب المحاسبة الإبداعية والإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من آثارها في قائمة التدفقات النقدية

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية: تبين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة وتبين مصادر هذه التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، وتعتبر مكملة للقوائم الأخرى كونها تقدم معلومات مبنية على الأساس النقدي.¹

1- يقوم بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر وتغير في القيمة النهائية.

2- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بتدفقات التمويل التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، ويتم القيام ببعض الممارسات التي يجب أن تدرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من عمل التعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من خلال الدخل الصافي أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبية لهذه البنود بتدفقات النقدية التشغيلية.

3- كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على تدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي تقديم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

4- إضافة إلى ذلك فإن إدراكات بعض المؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف

¹ أبو نصار حميدات جمعة، معايير الإبلاغ المالي الدولي، مرجع سابق، ص 22.

الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها.¹

ب- الإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

من الإجراءات والاختبارات التي يتوجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية مايلي:²

- 1- على كل المحاسبين والمحللين والماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج حتى يكون هذا الإجراء متبوعا بإجراء مضاد للإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم ومن بين الإجراءات المضادة:
- 2- التحقق من مدى توفر الشروط الرسمة للمصاريف التشغيلية.
- 3- التحقق حول طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة.
- 4- إعادة احتساب مصروف الاهتلاك والإطفاء وفقا لمعادلات الاهتلاك والإطفاء المتعارف عليها من الصناعة التي تنتمي لها المؤسسات.
- 5- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- 6- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على جدول حسابات النتائج والمركز المالي.
- 7- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
- 8- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.
- 9- إن العمل على تنمية الثقافة المحاسبية وإيضاح أساليب المعالجة لممارسة المحاسبة الإبداعية ضمن عرض برامج محاسبية وتعليمية وعقد حلقات نقاشية يمثل بحد ذاتها إجراء مضاد لممارسة المحاسبة الإبداعية.

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص ص 46-48.

² أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، وآخرون، مرجع سابق، ص 231.

10- توفير لجان المراجعة والتوصية بضرورة إنشاء لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين يكون من مهامهم تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه بهدف زيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية.

11- وضع أسس ومعايير أخلاقية ومهنية يطلق عليها حوكمة الشركات التجارية في ظل الانفتاح على الأسواق المالية العالمية وعولمة الأسواق اعتماد أسواق القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي.

12- خفض المجال في اختيار البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير.

13- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات يتم تعيينه من طرف الهيئات المختصة ووفقا لشروط معينة، وهو مهني مستقل عن المؤسسة يقوم بمهام المراجعة القانونية لحسابات المؤسسة والفحص الإنتقادي للقوائم المالية، والذي تتوفر فيه كل من النزاهة والأمانة لأداء المهنة، إلى جانب المؤهلات العلمية والعملية كما هو مسؤول عن الأعمال التي قام بها والتي تنتهي بإبداء رأي فني محايد حول صحة الحسابات والبيانات المالية للمؤسسة.

كما تبين أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية، وتم ملاحظة أن لمحافظ الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة من الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها على القوائم المالية.

الفصل الثاني

الدراسة التطبيقية لعينة

من محافظتي الحسابات

تمهيد

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

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، حيث شمل منهج الدراسة، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى شرح كيفية إعداد أداة الدراسة، والمتمثلة في الاستبيان، وقياس ثبات وصدق هذه الاستمارة، من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراتها، بما يعزز الثقة والدقة في النتائج المتوصل إليها، ويشمل المبحث الثاني تحليل خصائص عينة الدراسة، من خلال بيانات الجزء الأول من الاستبيان.

أما المبحث الثالث فيعالج تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة حيث خصص لعرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، بواسطة استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات، حيث يشمل هذا المبحث على المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة

يخضع اختيار منهج دراسة معين لطبيعة الموضوع المدروس، كذلك الغاية منه ويعرف المنهج أنه "الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث".¹

من خلال التعرف مسبقا على جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، المتعلقة بموضوع البحث، ومن أجل معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات بولايي المسيلة وبرج بوعريريج، فقد تم استخدام المنهج الوصفي الذي يعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج الظاهرة محل الدراسة".²

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل في مايلي:

1. المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والمتمثلة أساسا في الكتب، وكذا المقالات

والتقارير التي عالجت موضوع الدراسة.

2. المصادر الأولية: ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية

من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصا لهذا الغرض، ووزع على محافظي

الحسابات الممثلة في عينة الدراسة، وتم القيام بجمع وتفرغ وتحليل الاستبيان باستخدام البرنامج

الإحصائي SPSS.

¹ محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30.

² بشير صالح الرشدي، مناهج التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص50.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تم مراعاة في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص ذوي الاختصاص الذي تتوفر لديهم الخبرة المهنية (العملية) والعلمية، وقد شملت الدراسة محافظي الحسابات، والخبراء المحاسبين، لولائي المسيلة وبرج بوعريريج، والذي بلغ عددهم 34 فرد.

1- محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من قانون 10-01 حيث يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون: "كل شخص الذي يمارس بصفة عادية وبإسمه وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".

2- الخبير المحاسب: حسب المادة 18 من القانون 10-01 يعد خبير محاسب: " كل شخص الذي يمارس بصفة عادية وبإسمه وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون".

يعرف موريس انجرس عينة الدراسة بأنها: ذلك الجزء من مجتمع البحث الذي نسمع من خلاله المعطيات حول مشكلة الدراسة للوصول الى التقديرات التي يمكن تعميمها على كل مجتمع البحث الاصيلي.¹

وتتبع مناقشة مجتمع الدراسة تحديد العناصر الآتية:

- 1- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في ولاية المسيلة وولاية برج بوعريريج.
- 2- **الحدود الزمانية:** ارتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني يمتد من بداية مارس إلى غاية نهاية شهر أفريل 2018.

¹ موريس انجرس، منهجية البحث العلمي في العلوم الانسانية، ترجمة بوزيد صحراوي، بوشرق كمال، واخرون، دار القصبية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص301.

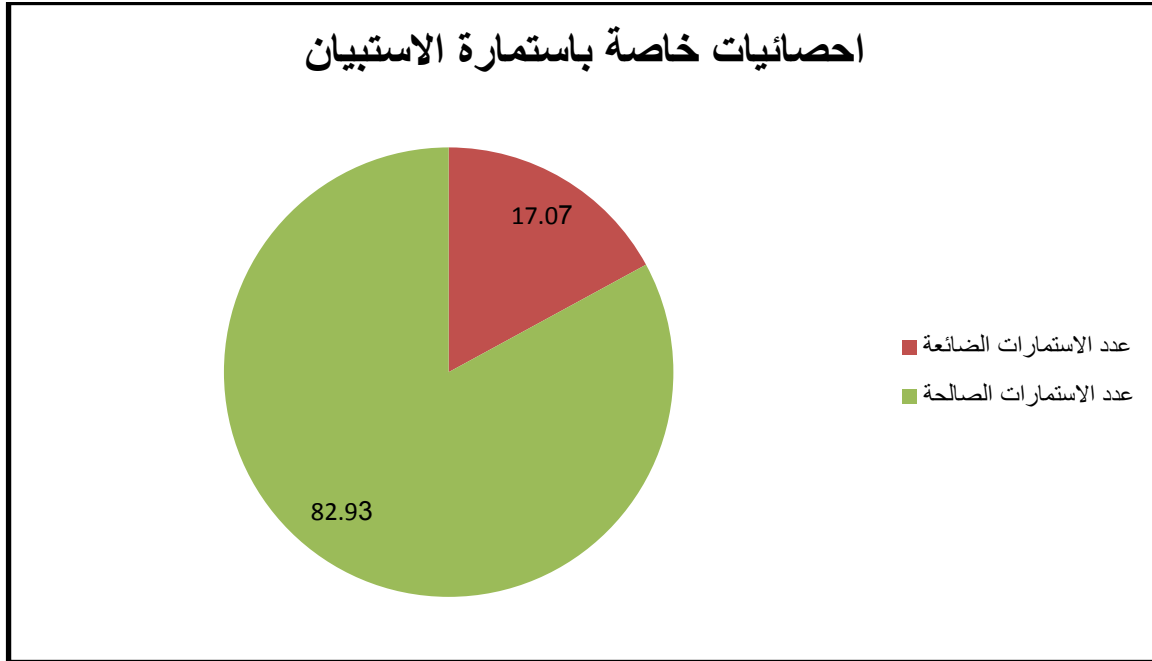
الجدول رقم(03): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	ولاية المسيلة		ولاية برج بوعريرج		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	26	%63.42	15	%36.58	41	%100
عدد الاستثمارات الضائعة	3	%7.32	4	%9.75	7	%17.07
عدد الاستثمارات الصالحة	23	%56.10	11	%26.83	34	%82.93

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات الاستبيان.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (03) ما يلي: بلغ عدد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممثلة لعينة الدراسة 34 فرد، تم توزيع فيها 41 استمارة استبيان وتم استرجاع 34 استمارة أي بنسبة %82.93، في حين بلغ عدد الاستثمارات الضائعة 7 استمارات استبيان بنسبة %17.07 من عدد الاستثمارات الكلية الموزعة.

الشكل رقم (01): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول رقم 03.

المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية

تم إعداد استبيان حول "دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية" حيث يعتبر الاستبيان الأداة الرئيسية الملائمة للدراسة الميدانية للحصول على المعلومات والبيانات التي يجرى تعبئتها من قبل المستجيب.

تعد استمارة الاستبيان من أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة حول موضوع معين، والتي يتم إعدادها إعداداً محدداً، بواسطة البريد، أو تسلم إلى الأشخاص المختارين المبحوثين لتسجيل إجاباتهم وإعادتها ثانية.¹ وتعرف الاستمارة على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية".²

كما يعرف الاستبيان بأنه: "تلك الوسيلة التي تهتم بدراسة السلوك اللفظي للأفراد، واتجاهاتهم وقياس الرأي العام للجماعة، وجمع المادة العلمية عن بعض الظواهر، عن طريق مجموعة من الأسئلة توجه إلى عينة محددة من الأفراد، فيما يتعلق بموضوع معين".³

1- **تصميم استمارة الأسئلة:** قبل التطرق لكيفية تصميم استمارة الاستبيان يدرج أهم الأهداف المرجوة من خلال فقراته، بالإضافة إلى الهدف الأساسي وهو تحديد دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة الدراسة، يهدف من خلال تصميم الاستمارة أيضاً إلى ما يلي:

أ. التعرف على مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

ب. التعرف على كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ج. التعرف على الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفيما يخص تصميم استمارة الاستبيان، فقد تم من خلال جملة من الوثائق والدراسات السابقة والجانب النظري للبحث، وتم الاعتماد في تصميم استمارة الاستبيان، على سلم لكارث خماسي الأبعاد كمقياس للإجابة عن فقرات الاستمارة المندرجة تحت ثلاث محاور أساسية، والجدول رقم (04) يوضح سلم لكارث خماسي الأبعاد ودرجات المقياس.

¹ محمد شفيق، البحث العلمي ومجال تطبيقاته في مجال الدراسات الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص115.

² عبد الله عبد الرحمان، على بدون، مناهج البحث العلمي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 180.

³ محمد عبيدات، منهجية البحث العلمي: القواعد - المراحل - التطبيقات، دار وائل للطباعة والنشر، الاردن، 1999، ط2، ص63.

جدول رقم (04): درجات مقياس لكارث الخماسي

المقياس	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
العلامة	05	04	03	02	01

المصدر: محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار صفاء، دار جرير، عمان، الأردن، 2010، ص27.

لتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس لكارث الخماسي -الحدود الدنيا والعليا- المستخدم في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد أي (5/4=0.80)، و بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة، إلى أقل قيمة في المقياس، وهي الواحد الصحيح، وذلك لتحديد الحد الأعلى للبعد الأول وهكذا كما يلي:

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم لكارث الخماسي

الإجابة	درجة السلم	المجالات
غير موافق بشدة	1	1 - 1.79
غير موافق	2	1.80 - 2.59
محايد	3	2.60 - 3.39
موافق	4	3.40 - 4.19
موافق بشدة	5	4.20 - 5

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS (الجزء الثالث موضوعات مختارة)، جدة، السعودية، ص540.

وتم القيام بالإجراءات الآتية:

- إعداد استمارة أسئلة أولية، من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- عرض استمارة الأسئلة على الأستاذ المشرف، من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- تعديل استمارة الأسئلة بشكل أولي، حسب ما رآه المشرف لازما للتعديل.

- تم عرض استمارة الأسئلة على مجموعة من المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وتعديل من إضافة و حذف لبعض العبارات وتعديل البعض.¹
 - تم توزيع الاستمارات على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.
 - إجراء دراسة تحليلية لاستمارة الأسئلة.
 - القيام بتحليل وتفسير واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.
- 2- محتوى الاستبيان²

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى جزأين:

الجزء الأول: خاص بالخصائص الديمغرافية للعينة وهو مقسم كما يلي: (المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة، الوظيفة الحالية).

الجزء الثاني: يعالج محاور الدراسة الأساسية، والمتعلقة بتحديد دور محافظ الحسابات في الحد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية بالتطبيق على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية المسيلة وولاية برج بوعرييج، وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور، كما يوضحه الجدول رقم (06)، والذي يبين عنوان المحور، وأرقام الفقرات وعددها، والنسبة المئوية لكل محور، بالمقارنة مع العدد الكلي من فقرات الجزء الثاني من الاستمارة.

¹ انظر الملحق رقم 02.

² يوجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم 01.

جدول رقم (06): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	أرقام الفقرات	العدد	النسبة المئوية %
01	مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.	14-1	14	43.75
02	كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	21-15	07	21.87
03	الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	32-22	11	34.38
المجموع	-	32-1	32	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات العينة.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن عدد فقرات المحور الأول والمعنون "مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية" بلغ (14) فقرة بنسبة 43.75 % من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثاني والمعنون "كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية" (07) فقرات بنسبة 21.87 % من العدد الكلي لفقرات الاستبيان، وبلغ عدد فقرات المحور الثالث المعنون "الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (11) فقرة بنسبة 34.38 %.

المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة

يتم في هذا المبحث عرض صدق وثبات أداة الدراسة من خلال المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تم ذكر أساليب التحليل الإحصائي، أما المطلب الثالث فيتم تحليل أفراد العينة حسب المتغيرات من المؤهل العلمي إضافة إلى سنوات الخبرة والوظيفة الحالية.

المطلب الأول: صدق وثبات أداة الدراسة

لمعرفة مدى صدق وثبات أداة الدراسة من خلال صدق الاستبيان من الصدق الظاهري وثبات الاستبيان.

صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس فقرات استمارة الأسئلة ما وضعت لقياسه، ولقد تم التأكد من صدق الاستبيان من خلال، الصدق الظاهري للمقياس (صدق المحكمين).

١- **صدق المحكمين (الصدق الظاهري):** تم عرض أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان في صورتها الأولية لتحكيمها من قبل مجموعة من الأساتذة، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء استمارة الاستبيان من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة فقرات الاستبيان وصحة العبارات.
- مدى شمولية استمارة الاستبيان لمعالجة مشكل الدراسة.
- مدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه.
- التأكد من سلامة اللغة.

هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرويه ضروري من تعديل لصياغة الفقرات أو حذفها، أو إضافة فقرات جديدة، وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، تم الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وتمت صياغة استمارة الاستبيان بشكل نهائي.¹

ب- **ثبات الاستبيان:** يقصد بثبات استمارة الاستبيان، أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع استمارة الاستبيان أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستمارة يعني الاستقرار

¹ انظر الملحق رقم 02 (الخاص بقائمة المحكمين).

في نتائج استمارة الاستبيان، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استمارة أسئلة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، والجدول رقم (07) يمثل معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات استمارة الاستبيان.

جدول رقم (07): صدق وثبات الاستبيان وقيمة معامل Alpha Crombach

محاور ومجالات الدراسة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.	14	0.893
المحور الثاني: كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	07	0.717
المحور الثالث: الإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	11	0.877
جميع فقرات الاستبيان	32	0.826

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (07) يتبين أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور ومجالات استمارة الاستبيان يتراوح بين (71.7 - 89.3) وهي معاملات مرتفعة، وكذلك معامل ألفا لجميع محاور استمارة الاستبيان معا بلغ 82.6% وهذا يدل على أن قيمة الثبات مرتفعة، مما تدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما بين مدى صدق استمارة الاستبيان وصلاحياتها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

ومنه يستنتج أن أداة الدراسة التي تم إعدادها لمعالجة الموضوع هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي لاستمارات الاستبيان المقبولة تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على الجداول الالكترونية لمعالجة البيانات من خلال الدراسة واستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS

(22)، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم تجميعها، كما تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل فيما يلي:¹

- 1- التكرارات والنسب المئوية: لبيان وصف خصائص مفردات العينة.
- 2- الوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.
- 3- الانحراف المعياري: تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.
- 4- معامل الاختلاف: لإجراء المقارنة بين عبارات كل محور وترتيبها حسب درجة استخدامها وتأثيرها.
- 5- اختبار الثبات: وذلك من خلال معرفة صدق أداة الدراسة بعرضها على مجموعة من المحكمين، الذين أبدوا مجموعة من الملاحظات، وتم التأكد من ثبات أداة الدراسة عن طريق الاتساق الداخلي بحساب معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha).
- 6- اختبار شيبورو ويلك لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الاستمارة ومدى معلّمتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 .

المطلب الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات

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

1. المؤهل العلمي.
2. سنوات الخبرة.
3. الوظيفة الحالية.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

يؤثر المستوى التعليمي على أداء الأفراد في ممارسة وظائفهم، فكلما كان المستوى التعليمي مرتفعاً كان الأداء أكثر ايجابية خاصة إذا كان مستوى الفرد يرتبط بقدرته وكفاءته في إدارة العمل الموكّل إليه، ولقد تم تجزئة مستويات التعليم في هذه الاستمارة إلى أربع فئات يتوزع أفراد العينة فيها وفق الجدول الآتي:

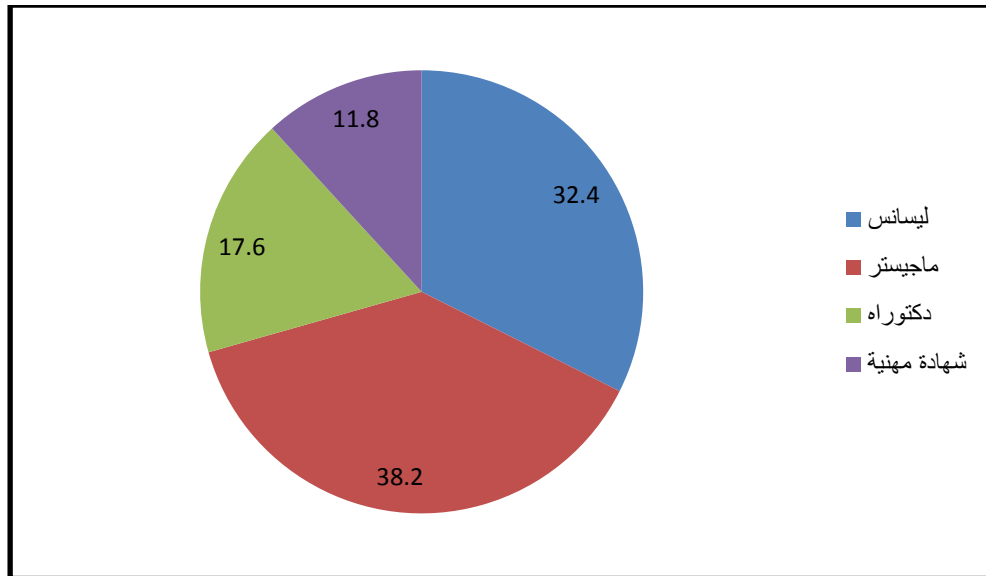
¹ نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص3.

جدول رقم (08) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	11	32.4
ماجستير	13	38.2
دكتوراه	6	17.6
شهادة مهنية	4	11.8
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الاستبيان ومخرجات SPSS.

الشكل رقم (02) : التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم 08.

من خلال الجدول رقم (08) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي يلاحظ أن أعلى نسبة كانت لحاملي شهادة ماجستير والبالغ عددهم 13 فردا بنسبة 38.2%، وهذا يدل على أن العينة اشتملت على نوعين أكاديميين ومهنيين الأمر الذي يمكن من الحصول على معلومات نظرية وميدانية حول موضوع الدراسة، تليها فئة حاملي شهادة ليسانس وعددهم 11 فردا وبلغت نسبتهم 32.4%، وهذا ما يدل أن عينة الدراسة ذات مستوى جامعي مما يمكن من الحصول على معلومات كافية لمعالجة التساؤلات المطروحة حول موضوع الدراسة.

والفئة التي تليها كانت لحاملي شهادة دكتوراه والبالغ عددهم 6 أفراد بنسبة 17.6%، ويتبين أن عينة الدراسة تمتلك شهادات في دكتوراه، مما يطبق المبادئ المعمول بها، ومعايير التدقيق الدولية.

وفي الأخير حاملي شهادة مهنية بنسبة 11.8%، مما يستنتج أن عينة الدراسة تمتلك شهادات مهنية متعددة في ميدان الدراسة، حيث تركز على مكاتب محاسبة ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لممارسة مهنة المراجعة، مما يدعم للحصول على معلومات متوازنة مع موضوع الدراسة.

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

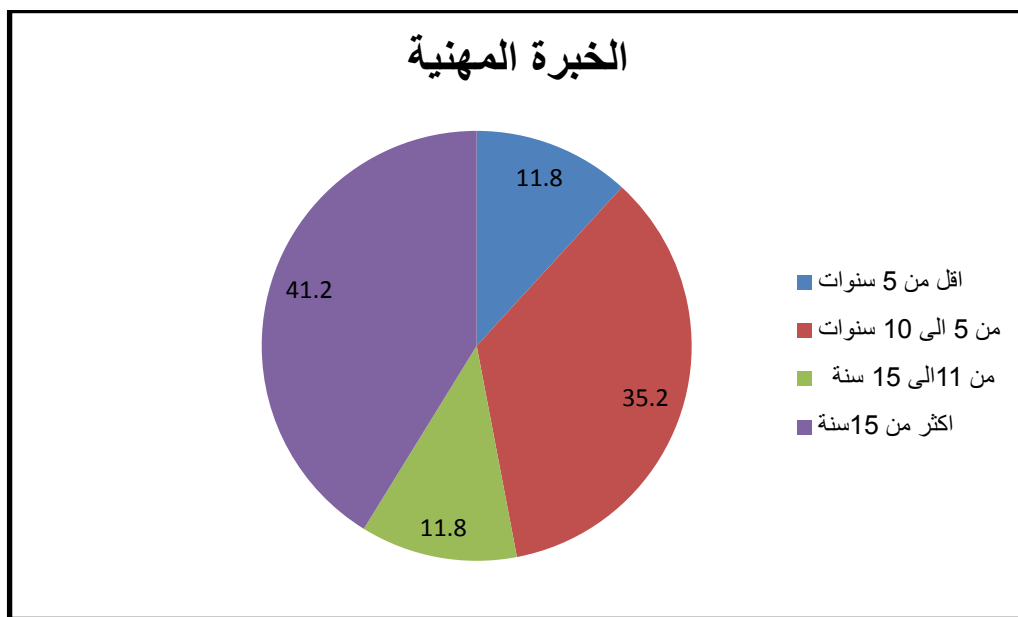
اختلفت الخبرة المهنية للعينة المدروسة من خبرة تتراوح بين 5 سنوات إلى 15 سنة والجدول الآتي يوضح توزيع الخبرة المهنية لأفراد العينة.

جدول رقم (09) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
11.8	04	أقل من 5 سنوات
35.2	12	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
11.8	04	من 11 إلى 15 سنة
41.2	14	أكثر من 15 سنة
100	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات SPSS.

الشكل رقم (03): التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الجدول رقم 09.

يتبين من الجدول رقم (09) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير الخبرة المهنية بنسبة 11.8% للذين لهم خبرة أقل من 5 سنوات وكذلك للذين لهم خبرة من 11 سنة إلى 15 سنة، في حين أن نسبة 35.3% للذين لهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات، أما النسبة الأعلى فتعود للذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 41.2% مما يمكن من الاستفادة من المعلومات المتوفرة لديهم، وهذه النتائج تدل على أن غالبية أفراد العينة تتمتع بخبرة مهنية تسمح لهم بالإلمام بالكثير من المشاكل والقضايا المحاسبية من خلال ممارساتهم المهنية.

ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الوظيفي

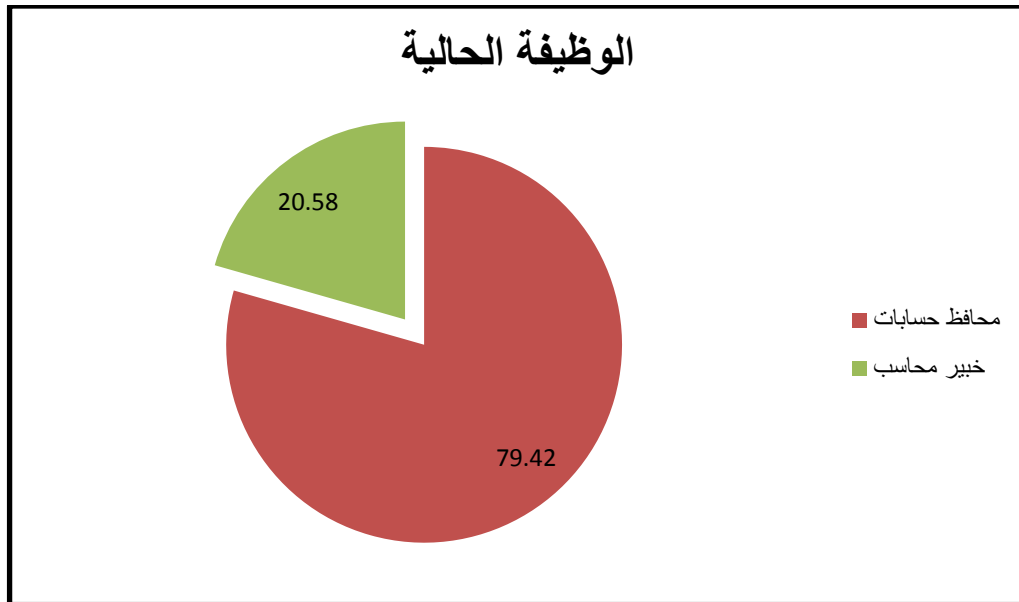
يتنوع توزيع أفراد العينة حسب متغير مستوى الوظيفي والجدول الآتي يوضح تكرار ونسبة كل وظيفة.

جدول رقم (10) يوضح أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفية الحالية	التكرار	النسبة %
محافظ حسابات	27	79.42%
خبير محاسبي	7	20.58%
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على بيانات الاستمارة باستخدام برمجية SPSS.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الجدول رقم 10.

من خلال الجدول رقم (10) والذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الحالية يلاحظ أن نسبة وظيفة محافظ الحسابات مرتفعة وتقدر بنسبة 79.42% وهذا ما يساعد في الدراسة، حيث أنهم مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

أما نسبة الخبراء المحاسبين والتي تبلغ نسبة 20.58%، وهي نسبة معتبرة لأخذ آراء الخبراء المحاسبين عن الإشكالية المدروسة، وتمكنهم في مجال المحاسبة والمسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

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

المطلب الأول: تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بمدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

يتم في هذا المطلب تسليط الضوء حول إجابات أفراد العينة فيما يخص مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

جدول رقم (11): تحليل فقرات المحور الأول المتعلق بمدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG	المجال	الترتيب
01	تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.	2.63	0.99	-2.10	0.04	محايد	07
02	عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	2.36	1.19	-3.06	0.04	غير موافق	12
03	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	2.57	1.34	-1.80	0.08	غير موافق	08
04	إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	2.36	1.22	-2.99	.005	غير موافق	13
05	إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.	2.51	1.12	-2.48	.018	غير موافق	09

06	عدم إدراج اهتلاك القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الخصوم غير جارية.	2.87	1.29	-0.53	0.59	محايد	02
07	نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.	2.81	1.15	-0.90	0.37	محايد	03
08	تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها.	2.81	1.18	-0.88	0.38	محايد	04
09	التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	2.30	1.23	-3.23	.003	غير موافق	14
10	نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.	2.87	1.08	-0.64	0.52	محايد	01
11	المبالغة في تقدير المخزون يؤدي إلى التقليل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من هامش الربح.	2.66	1.19	-1.60	0.11	محايد	06
12	تأجيل إثبات فواتير الشراء خاصة بالفترة المالية الحالية للدورة المالية اللاحقة.	2.48	1.14	-2.57	0.01	غير موافق	11
13	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية.	2.51	0.97	-2.86	0.07	غير موافق	10
14	تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية.	2.69	0.88	-1.97	0.05	غير موافق	05
كل فقرات المحور الأول		2.58	0.73	-3.06	0.44	غير موافق	/

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (11) والذي يبين إجابات أفراد العينة حول "مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية" يلاحظ أن المتوسط الحسابي يتراوح بين 2.30 و 2.87 وهو يقع بين المجال الثاني والثالث أي أن أفراد العينة يرون أن المؤسسات الاقتصادية لا تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية.

احتلت الفقرة رقم (10) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.87 وانحراف معياري 1.08، والذي تنص على أنه تقوم المؤسسات "بنقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة"، وهذا ما يؤكد أن أفراد العينة غير موافقين على أن المؤسسات تقوم بنقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة، أما الفقرة رقم (06) احتلت المرتبة الثانية وبدرجة ممارسة متوسطة بمتوسط حسابي 2.87 وانحراف معياري 1.29 والتي نصت على "عدم إدراج اهتلاك القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الخصوم غير جارية"، أما الفقرة رقم (07) فقد حازت على المرتبة الثالثة وبدرجة محايد بمتوسط حسابي 2.81 وانحراف معياري 1.15 والتي نصت على "نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة"، أما الفقرة رقم (08) حازت على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 2.79 وانحراف معياري 1.17 وبدرجة محايد والتي نصت على "تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها"، أما الفقرة رقم (14) فقد احتلت المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.69 وانحراف معياري 0.88 وبدرجة ممارسة منخفضة جدا والتي نصت على "تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية"، أما الفقرة رقم (09) فقد جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ 2.30 وانحراف معياري 1.23 والت نصت على "التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون".

التفسير

من خلال ما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي لأفراد العينة بلغ 2.58 وانحراف معياري 0.73، بدرجة غير موافق، وهذا يبين أن أفراد العينة يرون أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا يعني أنه تتصف بنظام رقابي داخلي فعال بعيدا عن التضليل والتحريف.

المطلب الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يوضح المطلب الآتي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (12): يوضح تحليل فقرات المحور الثاني المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG	درجة الموافقة	الترتيب
15	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	4.02	0.90	6.64	0.00	موافق	07
16	يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.	4.38	0.49	16.34	0.00	موافق بشدة	02
17	محافظ الحسابات في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	4.26	0.75	9.81	0.00	موافق بشدة	04
18	يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.	4.11	0.32	19.9	0.00	موافق	06
19	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي	4.76	0.60	15.2	0.00	موافق بشدة	01

						المستمر لتطوير مهاراته.	
20	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.	4.20	0.84	8.32	0.00	موافق بشدة	05
21	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	4.29	0.71	10.4	0.00	موافق بشدة	03
كل فقرات المجال الأول							/
		4.27	0.41	17.6	0.00	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستبيان مخرجات SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) يتم معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي بالاستعانة بدلالة القيمة الإحصائية للاختبار T (ستودنت).

يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته: احتلت الفقرة رقم (19) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.76 وانحراف معياري 0.60 بدرجة موافق بشدة، مما يبين أن اتجاه العينة يتفق بأن التحصيل العلمي المستمر يساعد محافظ الحسابات على تطوير مهاراته مما يساعده على اكتشاف التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي: احتلت الفقرة رقم (16) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 4.38 وانحراف معياري 0.94 وبلغت القيمة T المحسوبة 16.34 وهي اكبر من القيمة T الجدولية، وبلغت القيمة الاحتمالية Sigg 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (16) ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة بأن نزاهة وموضوعية محافظ الحسابات لها مساهمة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

احتلت الفقرة رقم (21) المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 4.29 وانحراف معياري 0.71 وبلغت القيمة T المحسوبة 10.49 وهي اكبر من القيمة T الجدولية، وبلغت القيمة الاحتمالية Sigg 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (21) ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية وهذا ما يساعده في اكتشاف الأخطاء والغش والتحريف المادي والممارسات المحاسبية الإبداعية في القوائم المالية.

احتلت الفقرة رقم (17) المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 4.26 وانحراف معياري 0.75 وبلغت القيمة T المحسوبة 9.81 وهي اكبر من القيمة T الجدولية، وبلغت القيمة الاحتمالية Sigg 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (17) ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة على أن محافظ الحسابات في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله، مما يبين أن اتجاه العينة يتفق بأن الإلمام الكافي لمحافظ الحسابات بالمبادئ المحاسبية تسهل عليه عملية التدقيق وتمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

احتلت الفقرة رقم (20) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 4.20 وانحراف معياري 0.84 وبلغت القيمة T المحسوبة 8.32 وهي اكبر من القيمة T الجدولية، وبلغت القيمة الاحتمالية Sigg 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (20) ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية جداً على أن محافظ الحسابات يقوم بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها، يساعده على اكتشاف الغش والأخطاء.

احتلت الفقرة رقم (18) المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 4.11 وانحراف معياري 0.32 وبلغت القيمة T المحسوبة 19.92 وهي اكبر من القيمة T الجدولية التي تبلغ 1.69، وبلغت القيمة الاحتمالية Sigg 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (18) ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون على أن محافظ الحسابات يمارس الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.

يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية: حيث احتلت الفقرة رقم (15) المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 4.02 وانحراف معياري 0.90 وبلغت القيمة T المحسوبة 6.64 وهي اكبر من القيمة T الجدولية التي تبلغ

1.69، وبلغت القيمة الاحتمالية 0.00 Sigg وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن الفقرة رقم (15) ذات دلالة إحصائية وإيجابية، مما يبين أن اتجاه العينة موافقين بخصوص الحرية الممنوحة للمحافظ في اختيار الميادين والأنشطة على أن تمكنه من اكتشاف التلاعبات والغش الممارس في جميع الأنشطة والميادين مما يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التفسير

على ضوء التحليل السابق يتضح أن محافظي الحسابات يلتزمون بمعايير واضحة وسليمة في عمليات المراجعة، مما يمنحهم القدرة على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، والإلمام الكافي بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عملهم تساعدهم في اكتشاف التحريفات وحالات الغش في القوائم المالية وكذلك التحصيل العلمي المستمر يزيد من كفاءة محافظي الحسابات مما يساعدهم على تعزيز قدراتهم وبالتالي اكتشاف التضليل والتحريف المادي في القوائم المالية.

من خلال ما سبق يستنتج ما يلي:

محافظي الحسابات على دراية كافية بمعايير المراجعة الدولية التي تعزز من قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتقييم صحة القوائم المالية بدرجة كبيرة وفعالية، وأيضا توفر كفاءة محافظ الحسابات الفهم الجيد لهذه المعايير وتطبيقها وبالتالي مساعدتهم في البناء السليم والأساسي لعملية التخطيط للمراجعة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات حول القوائم المالية في إعداد التقرير.

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

يوضح المطلب الآتي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلق بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (13): تحليل فقرات المحور الثالث المتعلق بالإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية Sigg	درجة الموافقة	الترتيب
22	محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.	3.82	1.08	4.40	0.00	موافق	09
23	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.	4.26	0.56	13.0	0.00	موافق بشدة	05
24	التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول.	4.26	0.56	13.0	0.00	موافق بشدة	04
25	التأكد من تسجيل الإيرادات قبل تحققها.	4.17	0.57	11.9	0.00	موافق	08
26	يتحقق محافظ الحسابات من المبالغة في تقدير المخزون.	4.20	0.80	8.69	0.00	موافق بشدة	07
27	التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	4.32	0.58	13.1	0.00	موافق بشدة	02
28	التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.	3.55	1.05	3.10	0.04	موافق	11
29	التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.	4.26	0.79	9.30	0.00	موافق بشدة	06
30	التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.	3.76	0.88	5.01	0,00	موافق	10
31	التأكد من عدم نقل الأعباء	4.38	0.65	12.3	0,00	موافق	01

						الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية.
32	التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.	4.32	0.68	11.2	0,00	موافق بشدة
	كل فترات المجال الأول	4.12	0.51	12.6	0,00	موافق
						/

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (13) يتم معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي بالاستعانة بدلالة القيمة الإحصائية للاختبار T (ستودنت).

يشير الجدول رقم (13) إلى أن الفقرة رقم (31) التي تنص "التأكد من عدم نقل الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية"، احتلت المرتبة الأولى بدرجة موافق بشدة بمتوسط حسابي 4.38 وانحراف معياري 0.65، كما يشير إلى أن الفقرة رقم (27) والتي تنص على "التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية"، المرتبة الثانية برتبة موافق بشدة، إذ بلغ المتوسط حسابي 4.32 وانحراف معياري 0.58، كما جاءت الفقرة رقم (32) في المرتبة الثالثة بدرجة موافق بشدة بمتوسط حسابي 4.32 وانحراف معياري 0.68، والتي تنص على "التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل"، بينما جاءت الفقرة رقم (24) في المرتبة الرابعة والتي تنص "التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول" بدرجة موافق بشدة، وبمتوسط حسابي 4.26 وانحراف معياري 0.56، واحتلت الفقرة رقم (30) المرتبة العاشرة بدرجة موافق بمتوسط حسابي بلغ 3.76 وانحراف معياري 0.88 والتي تنص "التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية"، وفي الأخير جاءت الفقرة رقم (28) في المرتبة الحادي عشر بدرجة موافق والتي تنص "التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين"، بمتوسط حسابي بلغ 3.55 وانحراف معياري 1.05.

التفسير

من خلال التحليل السابق يتضح أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث بلغ 4.12 وانحراف معياري 0.51 بدرجة موافق، وبلغت القيمة T المحسوبة 12.65 وهي اكبر من القيمة T الجدولية التي تبلغ 1.69، وبلغت القيمة الاحتمالية sig 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني أن المحور الثالث دال إحصائياً وإيجابياً أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على جميع فقراته أي أن "محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية".

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب يتم اختبار فرضيات الدراسة بمستوى ثقة 95% أي بمستوى دلالة 5%، ويتم أولاً اختبار مدى إتباع البيانات في كل فرضية للتوزيع الطبيعي من أجل تحديد الاختبار المناسب لكل منها، علماً أن فرضية العدم تتضمن عدم إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي وذلك عندما يكون مستوى الدلالة المحسوبة أقل من 0.05 في حين أن الفرضية البديلة تتضمن إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

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

للحكم على معنوية الفروق بين متوسط العينة وقيمة ثابتة محددة سابقاً وباستخدام اختبار T للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة ومتوسط المجتمع.

- تكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة اكبر من 0.05 ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار الإشارة اللامعلمية (Sing test)، إذ يستخدم هذا الاختبار للتحقق من مجتمع إحصائي مع وسط المجتمع، ويستخدم اختبار الإشارة لتحديد اتجاه الفروق بين آراء المجتمع.

- ولاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإشارة يتم اختبار الفرضيات الإحصائية الآتية:

- H_0 الفرضية الصفرية.

- H_1 الفرضية البديلة.

- إذا كان Sing اكبر من 0.05 نقبل H_0 الفرضية الصفرية.

- إذا كان Sing اقل من 0.05 نقبل H_1 الفرضية البديلة.

أولاً- اختبار فرضية المحور الأول المتعلق مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

1- اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

بالاعتماد على اختبار العينة الأحادية أظهرت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لهذا المحور الجدول الموالي:

جدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول

البيان	T المحسوبة	T الجدولية	(sig-t)	نتيجة اختبار الفرضية	
				H_1	H_0
نتائج المحور الأول	-3.067	1.69	0.44	رفض	قبول

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات SPSS.

تم اجراء اختبار t- test لمعرفة مدى توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، وتشير النتائج في الجدول رقم (14) إلى أن الدلالة الإحصائية Sig تساوي 0.44 اكبر من 0.05 وبذلك يتم رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

2- تحليل نتائج الفرضية الأولى

يستنتج من موافقة افرد العينة عن فقرات المحور الأول أنه لا تتوفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، وهذا راجع إلى قوة الأساليب الداخلية، كما يتوجب وجود نظام رقابة فعال يسهل عملية المراجعة ويمنع من وجود تحريف أو تضليل من قبل الإدارة في القوائم المالية.

ثانياً - اختبار وتحليل نتائج فرضية المحور الثاني المتعلق بكفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاختبار صحة الفرضية تم تجزئتها إلى فرضيتين فرضية صفرية وفرضية بديلة:

1- اختبار الفرضية

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (15): نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني

نتيجة اختبار الفرضية		(sig-t)	T الجدولية	T المحسوبة	البيان
H_1	H_0				
قبول	رفض	0.00	1.69	17.690	نتائج المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على بيانات الاستمارة ومخرجات SPSS.

تشير النتائج في الجدول السابق (15) إلى أن الدلالة الإحصائية تساوي 0.00 اقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية

مما سبق يستنتج أن كفاءة محافظ الحسابات تساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، وعليه فإن كفاءة محافظ الحسابات لها دور في اكتشاف حالات التضليل، ومن واقع هذه النتائج يمكن القول أن عدم توفر المعرفة الكافية لدى محافظ الحسابات بمعايير المراجعة الدولية فإنه قد يؤدي إلى عدم تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية مما يتوجب على محافظ الحسابات الالتزام بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية واهتمام بتطوير قدرته وأدائه لرفع كفاءته لكي يجعل عملية المراجعة واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر سهولة، وهذا يدل على صحة الفرضية.

ثالثاً - اختبار فرضية المحور الثالث المتعلق بالإجراءات اللازمة التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار صحة الفرضية تم تجزئتها إلى فرضيتين فرضية صفرية وفرضية بديلة:

1- اختبار الفرضية

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (16): نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث

البيان	T المحسوبة	T الجدولية	(sig-t)	نتيجة اختبار الفرضية	
				H_1	H_0
نتائج المحور الثالث	12.65	1.69	0.00	قبول	رفض

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (16) الذي يبين نتائج التحليل الإحصائي باستخدام اختبار (t) فإن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث كانت الفقرات ذات دلالة إحصائية sig أقل من 0.05 والقيمة المطلقة ل (t) المحسوبة أكبر 12.65 من القيمة الجدولية 1.69 وحسب قاعدة القرار المعتمدة في بداية الفرضية، فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بمعنى أنه: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة

يستنتج من موافقة العينة على فقرات المحور الثالث أن محافظ الحسابات يستخدم الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن واقع هذه النتائج فإنه يتم الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فإن القوائم المالية تمتاز بالشفافية والمصادقية وعليه يمكن اتخاذ قرارات صحيحة لأن مستخدمي القوائم المالية ينتظرون صدور تقرير حول صحة هاته القوائم والإدارة لاتخاذ قراراتهم.

خلاصة الفصل الثاني

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث شملت الدراسة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين على مستوى ولاية المسيلة وولاية برج بوعرييج وهذا على اختلاف خبراتهم ومؤهلاتهم، وقد قسم هذا الاستبيان إلى ثلاثة محاور أساسية وتم توزيع أسئلة المحاور على كل من له علاقة بالموضوع محل الدراسة، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الإحصائية المستعملة في إطار برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS22) وتم اختبار الفرضيات.

وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي كالآتي:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر فيها أساليب المحاسبة الإبداعية.
- يتميز محافظي الحسابات بكفاءة عالية مما تسهل عليهم عملية التدقيق واكتشاف التضييل وممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- يطبق محافظي الحسابات الإجراءات اللازمة وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.
- لمحافظ الحسابات دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال جملة من الاجراءات التي يطبقها وبالتالي تقلل من اتساع انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حالتی نقطہ

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال الرأي الفني المحايد حول صدق القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة، حيث تظهر أهمية محافظ الحسابات في كونه وسيلة تخدم الأطراف الخارجية عن المؤسسة والتي بدورها تعتمد على نتائج أعمال المؤسسات حيث تذكر أهم الأطراف المستخدمة للتقارير محافظ الحسابات لإدارة المؤسسة الجهات الحكومية، مصلحة الضرائب، المسيرين، المساهمين، إذ أن هذه الأطراف تسعى وراء معلومات تتصف بالمصادقية وتعكس الصورة الحقيقة للمؤسسة.

من أجل تحديد الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في الجزائر وفي سياق الإجابة على إشكالية الدراسة والاسئلة الفرعية التي تم طرحها انطلاقا من القوانين التي نظمت المهنة في الجزائر.

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين أحدهما خصص للجانب النظري والآخر للتطبيقي، تم تسليط الضوء في الفصل الأول على محافظ الحسابات من حيث المفهوم والمهام والمسؤوليات إضافة إلى معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، وهذا من خلال المبحث الأول، أما المبحث الثاني فعالج ماهية المحاسبة الإبداعية من حيث المفهوم وأشكال المحاسبة الإبداعية، دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، بينما المبحث الثالث فتمحور حول مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي الفصل الثاني تم دراسة عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، تمحور المبحث الأول على المنهج العلمي المستخدم في الدراسة، أما المبحث الثاني فتضمن تحليل خصائص العينة، في حين المبحث الثالث خصص لتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

1- اختبار الفرضيات

اظهرت نتائج اختبار الفرضيات الآتي:

الفرضية الأولى: تمارس المؤسسات الاقتصادية أساليب المحاسبة الإبداعية.

- لإثبات صحة الفرضية من خلال المحور الأول من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:

- H_0 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.
- H_1 : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول توفر أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.
- تم إثبات صحة الفرضية الجزئية H_0 ، حيث يستنتج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر فيها أساليب المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الثانية:** تساهم كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
من أجل إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:
- H_{10} : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- H_{11} : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول مساهمة كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تم إثبات صحة الفرضية الجزئية H_{11} ، حيث نستنتج أن كفاءة محافظ الحسابات تساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الثالثة:** يطبق محافظ الحسابات الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
من أجل إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث من الاستبيان تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:
- H_{20} : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول كون محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- H_{21} : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية من وجهة نظر المهنيين حول كون محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تم إثبات صحة الفرضية الجزئية H₂₁، حيث نستنتج أن محافظ الحسابات يطبق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- نتائج الدراسة

من خلال ما سبق نستنتج جملة من النتائج وهي كالآتي:

- 1- مهمة محافظ الحسابات هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم للقيام بمهنته على أحسن الوجه.
- 2- استقلالية محافظ الحسابات وعدم تدخله في شؤون تسيير وإدارة المؤسسة محل المراجعة، من العوامل التي تؤدي إلى جودة المراجعة.
- 3- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية.
- 4- الهدف من التلاعب بالأرقام هو تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال تقديم تقارير مالية ذات جودة من منظورهم، ومن ثم التأثير على قراراتهم.
- 5- السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية، واستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ المقبولة قبولاً عاماً.
- 6- أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة أغراض وأهداف المؤسسة، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- 7- يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذين يرغبون فيه.
- 8- تعتبر عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
- 9- لمحافظ الحسابات دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يقوم بها.
- 10- تعتبر كفاءة محافظي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- الاقتراحات

على ضوء النتائج السابقة يتم اقتراح التوصيات الآتية:

- 1- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات وتطوير أدائه بشكل مستمر.
- 2- تحديد مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف التضييل وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- 3- ضرورة حرص محافظي الحسابات على الالتزام بإظهار المعلومات الدقيقة لأي مؤسسة يقومون بعملية تدقيقها مبتعدين عن أي تحيز أو تأثير بالإدارات الخاصة بهذه المؤسسات مما يعني ضرورة توفر صفة الموثوقية بهذه البيانات.
- 4- إعطاء ممارسات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام وضرورة التحسيس بالآثار السلبية التي تتركها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- 5- إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 6- فرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للمؤسسات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

4- آفاق الدراسة

بعد الإلمام بجوانب موضوع دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، تقترح الباحثة مواضيع أخرى تشكل آفاقاً جديدة للدراسة والبحث يذكر منها:

- 1- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 2- الرقابة الداخلية ودورها في اكتشاف التلاعبات المحاسبية.
- 3- دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المحتويات

المقدمة

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أبو نصار حميدات جمعة، معايير الإبلاغ المالي الدولي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ط2.
- 2- أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكد، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009.
- 3- أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 4- بشير صالح الرشيد، مناهج التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة-، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.
- 5- رأفت سلامة محمود، يوسف احمد، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العلمي، دار الميسرة للنشر، عمان، 2011، ط1.
- 6- زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1.
- 7- سامي محمد وديان الوقاد، لؤي محمد، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ط1.
- 8- عبد الله عبد الرحمان، على بدون، مناهج البحث العلمي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- 9- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS (الجزء الثالث موضوعات مختارة).
- 10- محمد خير سليم أبو زيد، التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS، دار صفاء، دار جرير، عمان، الأردن، 2010، ط1.
- 11- محمد سيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 12- محمد شفيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر.
- 13- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2008.
- 14- محمد شفيق، البحث العلمي ومجال تطبيقاته في مجال الدراسات الاجتماعية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 15- محمد عبيدات، منهجية البحث العلمي: القواعد - المراحل - التطبيقات، دار وائل للطباعة والنشر، الاردن، 1999، ط2.

16- مورييس انجرس، منهجية البحث العلمي في العلوم الانسانية، ترجمة بوزيد صحراوي، بوشرق كمال، واخرون، دار القصة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.

17- نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006.

ثانيا: المذكرات

1- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة غير منشورة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لحاج لخضر باتنة، 2009/2008.

2- سايج فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي- دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة البلية، 2015.

3- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب- رسالة دكتوراه، جامعة سطيف، 2012/2011.

4- عصام علي أحمد الجنادية: أثر التجارة الالكترونية في زيادة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية في البنوك التجارية الأردنية من وجهة نظر المدقق الخارجي، رسالة ماجستير، في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة البيت، 2008.

5- علاء فريد بطو، أثر التحدي للأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006.

6- علاء محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، بدون سنة.

7- علاء مصطفى أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، جامعة جرش، 2015.

8- عماد سليم الآغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.

- 9- ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجيستر، كلية الأعمال قسم محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
- 10- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي للحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مسئل من رسالة ماجيستر، قسم محاسبة، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، الأردن، 2009.
- 11- محمد أحمد الحنفي، دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية، مع دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2010.
- 12- ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.

ثالثاً: الملتقيات والمقالات

- 1- الآغا عماد، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الأزهر، غزة، 2012.
- 2- أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014.
- 3- البارودي محمد شريف، تحليل أساليب التأثير على النتائج و المركز المالي وأثره على جودة المعلومات المالية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، 2002.
- 4- بالراقي التجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف، العدد 12.
- 5- بن عبد العزيز سفيان، منصور هوري، دور المدقق في الحد من ممارسات الاحتيال للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017.
- 6- ثمار خديجة، ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم.

- 7- جعارة أسامة عمر، كمال أحمد القضاة، وآخرون، أثر إدراك المدققين الماليين، لممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي، دراسة ميدانية في شرك المساهمة الصناعية الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، 2015.
- 8- حمادة رشا، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010.
- 9- خمقاني بدر الزمان، مسعودي الصديق، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، 2015.
- 10- سوياد آمنة، دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقرير عنه - دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات في ولاية سطيف - مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 14، جوان 2016.
- 11- الشحادة عبد الرزاق، حميدان عبد الناصر، قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2007.
- 12- شريفي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس، المغرب، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة.
- 13- عبد العالي محمدي، مداخلة بعنوان محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 7 ماي 2012.
- 14- عزة لزهر، "واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الخامس، مطبعة منصور، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.
- 15- عياد السعدي، مدى إدراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تيبازة.

16- فليح حسين، مفلح القطيس، وآخرون، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل

والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية

بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، جامعة الإسراء 2011.

17- ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة

الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية (دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات

الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة)، مجلة جامعة

فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، يناير 2014.

رابعاً: القوانين

1- القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007.

2- قانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة

الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادر في 11-6-2010، المادة 22.

3- مرسوم تنفيذي مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد شروط

وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة

20.

4- المرسوم التنفيذي 156-08، الصادر بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن بتطبيق أحكام القانون رقم

11-07 الجريدة الرسمية، المادة 06، 27 ماي 2008.

5- القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد

74، نوفمبر 2007 المواد من 37 إلى 40.

خامساً: المراجع باللغة الأجنبية

1- Amat,o, Blake, J: **The Ethics of créative accounting** , journal of économic littérature, centre l ancachire university,1999.

2- Brijesh Yadav, "**Creative Accounting: A Literature Review**", The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.

3- Syed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, "**Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**", *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 2, No. 6, December 2011.

4- Mulford, C. E. Comisky, **The Financial Numbers Game**. John Wiley & Sons Inc, 2002.

الملحق رقم (01): استمارة استبيان

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية

استبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية: محاسبة وتدقيق، تقوم الطالبة بإعداد مذكرة بعنوان :

" دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية "

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول ما تضمنه من فقرات.

كما نرجو من سيادتكم الإجابة بدقة وموضوعية على الأسئلة، علما أن إجاباتكم ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي.

في الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتم في هذه المذكرة.

المشرف: د قمان مصطفى

الطالبة: حمومة رزيقة

المحور الأول: مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.					
02	عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.					
03	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.					
04	إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.					
05	إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.					
06	عدم إدراج اهتلاك القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الخصوم غير جارية.					
07	نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.					
08	تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها.					
09	التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.					
10	نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.					
11	المبالغة في تقدير المخزون يؤدي إلى التقليل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من هامش الربح.					
12	تأجيل إثبات فواتير الشراء خاصة بالفترة المالية الحالية للدورة المالية اللاحقة.					
13	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية.					
14	تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية.					

المحور الثاني: كفاءة محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
15	يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.					
16	يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.					
17	محافظ الحسابات في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.					
18	يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.					
19	يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.					
20	يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.					
21	يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.					

المحور الثالث: الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
22	محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.					
23	التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.					
24	التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ					

					فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول.
25					التأكد من تسجيل الإيرادات قبل تحققها.
26					يتحقق محافظ الحسابات من المبالغة في تقدير المخزون.
27					التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.
28					التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.
29					التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.
30					التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.
31					التأكد من عدم نقل الأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية.
32					التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.

معلومات عامة عن عينة الدراسة

	ماجستير.....		ليسانس	المؤهل العلمي
	شهادة مهنية.....		دكتوراه	
	من 5 إلى 10 سنوات		أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
	أكثر من 15 سنة		من 11 إلى 15 سنة	
	خبير محاسب.....		محافظ حسابات	الوظيفة الحالية

الملحق (02): الملحق رقم (02) قائمة بأسماء المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الجامعة
01	د. فكار أحمد فيصل	جامعة المسيلة
02	د. الولهي بوعلام	جامعة المسيلة
03	د. ختيم محمد العيد	جامعة المسيلة
04	أ.د. سعودي بلقاسم	جامعة المسيلة
05	د. سبتي إسماعيل	جامعة المسيلة
06	أ. قليل نبيل	جامعة المسيلة
07	أ.طويرات رابح	جامعة المسيلة
08	د. عسلي نورالدين	جامعة المسيلة
09	أ. عريوة رشيد	جامعة المسيلة
10	د. بلبار موسى	جامعة المسيلة

Statistics

المؤهل العلمي

N	Valid	34
	Missing	0

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانس	11	32.4	32.4	32.4
ماجستير	13	38.2	38.2	70.6
دكتوراه	6	17.6	17.6	88.2
شهادة مهنية	4	11.8	11.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

Statistics

الخبرة المهنية

N	Valid	34
	Missing	0

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	4	11.8	11.8	11.8
من 5 إلى 10 سنوات	12	35.3	35.3	47.1
من 11 إلى 15 سنة	4	11.8	11.8	58.8
أكثر من 15 سنة	14	41.2	41.2	100.0
Total	34	100.0	100.0	

Statistics

الوظيفة الحالية

N	Valid	34
	Missing	0

الوظيفة الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent
Valid			
محافظ حسابات	27	79.42	79.42
خبير محاسب	7	20.58	20.58
Total	34	100.0	100.0

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	34	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	34	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.893	14

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	34	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	34	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.717	7

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	34	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	34	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.877	11

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	34	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	34	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.826	32

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
mean1	34	1.57	4.36	2.5777	.74405
mean2	34	3.29	5.00	4.2731	.41963
mean3	34	2.91	5.00	4.1230	.51760
Valid N (listwise)	34				

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
mean2	34	100.0%	0	.0%	34	100.0%
mean3	34	100.0%	0	.0%	34	100.0%

Descriptives

		Statistic	Std. Error
mean2	Mean	4.2731	.07197
	95% Confidence Interval Lower Bound for Mean	4.1267	
	Upper Bound	4.4195	
	5% Trimmed Mean	4.2876	
	Median	4.2857	
	Std. Deviation	.41963	
	Minimum	3.29	
	Maximum	5.00	
mean3	Mean	4.1230	.08877
	95% Confidence Interval Lower Bound	3.9424	

for Mean	Upper Bound	4.3036
5% Trimmed Mean		4.1396
Median		4.1818
Variance		.268
Std. Deviation		.51760
Minimum		2.91
Maximum		5.00

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
mean1	33	2.5882	.73369	.12772

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
mean1	-3.067-	32	.44	-.39177-	-.6519-	-.1316-

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.	33	2.6364	.99430	.17309
عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	33	2.3636	1.19421	.20789
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	33	2.5758	1.34699	.23448
إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	33	2.3636	1.22010	.21239
إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.	33	2.5152	1.12142	.19521
عدم إدراج اهتلاك القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الخصوم غير جارية.	33	2.8788	1.29319	.22512
نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.	33	2.8182	1.15798	.20158
تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها.	33	2.8182	1.18466	.20622
التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	33	2.3030	1.23705	.21534
نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.	33	2.8788	1.08275	.18848

المبالغة في تقدير المخزون يؤدي إلى التقليل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من هامش الربح.	33	2.6667	1.19024	.20719
تأجيل إثبات فواتير الشراء خاصة بالفترة المالية الحالية للدورة المالية اللاحقة.	33	2.4848	1.14895	.20001
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية.	33	2.5152	.97215	.16923
تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية.	33	2.6970	.88335	.15377

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.	-2.101-	32	.044	-.36364-	-.7162-	-.0111-
عدم ثبات المؤسسة على طرق الاهتلاك الخاص بالأصول دون مبرر.	-3.061-	32	.004	-.63636-	-1.0598-	-.2129-
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	-1.809-	32	.080	-.42424-	-.9019-	.0534
إجراء مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	-2.996-	32	.005	-.63636-	-1.0690-	-.2037-
إدماج أرباح غير موزعة مع ربح الدورة المالية الحالية.	-2.484-	32	.018	-.48485-	-.8825-	-.0872-
عدم إدراج اهتلاك القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الخصوم غير جارية.	-.538-	32	.594	-.12121-	-.5798-	.3373
نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.	-.902-	32	.374	-.18182-	-.5924-	.2288
تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحققها.	-.882-	32	.385	-.18182-	-.6019-	.2382
التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	-3.237-	32	.003	-.69697-	-1.1356-	-.2583-
نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.	-.643-	32	.525	-.12121-	-.5051-	.2627
المبالغة في تقدير المخزون يؤدي إلى التقليل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من هامش الربح.	-1.609-	32	.117	-.33333-	-.7554-	.0887
تأجيل إثبات فواتير الشراء خاصة بالفترة المالية الحالية للدورة المالية اللاحقة.	-2.576-	32	.015	-.51515-	-.9225-	-.1078-
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية.	-2.865-	32	.007	-.48485-	-.8296-	-.1401-
تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية.	-1.971-	32	.057	-.30303-	-.6163-	.0102

One-Sample Test

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	Df	Sig.
mean2	.140	34	.090	.950	34	.123
mean3	.133	34	.131	.947	34	.102

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
mean2	34	4.2731	.41963	.07197
mean3	34	4.1230	.51760	.08877

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
mean2	17.690	33	.000	1.27311	1.1267	1.4195
mean3	12.651	33	.000	1.12299	.9424	1.3036

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها الأمر الذي يساعده على اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	34	4.0294	.90404	.15504
يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية مما يساهم في كشف التضليل المحاسبي.	34	4.3824	.49327	.08460
محافظ الحسابات في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	34	4.2647	.75111	.12881
يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش و التصرفات غير القانونية.	34	4.1176	.32703	.05609
يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	34	4.6176	.60376	.10354
يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.	34	4.2059	.84493	.14490
يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	34	4.2941	.71898	.12330

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يملك محافظ الحسابات الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	6.640	33	.000	1.02941	.7140	1.3448
يقوم محافظ الحسابات بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.	16.341	33	.000	1.38235	1.2102	1.5545
محافظ الحسابات في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.	9.818	33	.000	1.26471	1.0026	1.5268
يمارس محافظ الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش و التصرفات غير القانونية.	19.927	33	.000	1.11765	1.0035	1.2318
يحرص محافظ الحسابات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.	15.623	33	.000	1.61765	1.4070	1.8283
يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.	8.322	33	.000	1.20588	.9111	1.5007
يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية.	10.495	33	.000	1.29412	1.0433	1.5450

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.	34	3.8235	1.08629	.18630
التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.	34	4.2647	.56723	.09728
التأكد من عدم تكوين مخصص المؤنات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول.	34	4.2647	.56723	.09728
التأكد من تسجيل الإيرادات قبل تحققها.	34	4.1765	.57580	.09875
يتحقق محافظ الحسابات من المبالغة في تقدير المخزون.	34	4.2059	.80827	.13862
التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	34	4.3235	.58881	.10098
التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.	34	3.5588	1.05000	.18007

التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.	34	4.2647	.79043	.13556
التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.	34	3.7647	.88963	.15257
التأكد من عدم نقل الاعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية.	34	4.3824	.65202	.11182
التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.	34	4.3235	68404	.11731

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
محافظ الحسابات يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.	4.420	33	.000	.82353	.4445	1.2026
التأكد من ثبات المؤسسة على طريقة احتساب الاهتلاك الخاص بالأصل.	13.001	33	.000	1.26471	1.0668	1.4626
التأكد من عدم تكوين مخصص المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في قيم بعض الأصول.	13.001	33	.000	1.26471	1.0668	1.4626
التأكد من تسجيل الإيرادات قبل تحققها.	11.914	33	.000	1.17647	.9756	1.3774
يتحقق محافظ الحسابات من المبالغة في تقدير المخزون.	8.699	33	.000	1.20588	.9239	1.4879
التأكد من عدم إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.	13.107	33	.000	1.32353	1.1181	1.5290
التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.	3.103	33	.004	.55882	.1925	.9252
التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.	9.330	33	.000	1.26471	.9889	1.5405
التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.	5.012	33	.000	.76471	.4543	1.0751
التأكد من عدم نقل الاعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة من خلال تغيير السياسات المحاسبية.	12.362	33	.000	1.38235	1.1549	1.6099
التأكد من عدم المبالغة في تقدير المخزون الشيء الذي يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل.	11.282	33	.000	1.32353	1.0849	1.5622

جملہ

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد وتوزيع (41) استمارة استبيان على مجتمع الدراسة الذي تكون من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين لولاية مسيلة وبرج بوعريريج، وبعد استرجاع الاستمارات وفرزها تم الحصول على (34) استمارة صالحة وتم الاعتماد في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات يساهم في اكتشاف والحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال خبرته والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، إضافة إلى الإجراءات المضادة التي يقوم بها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، محاسبة إبداعية، كفاءة المهنية.

Abstract

This study aimed to figure out and highlight the role and effectiveness of the external auditor in the limitation of the creative accounting triggering, the study depended on descriptive and analytic method, To achieve the study objectives, we have set up and distributed (41) questionnaires on the study population which consisted of external auditors, and expert accountants, of Prefecture M'SILA and Bourdj Bouariridj.

After receiving questionnaires (34) valid ones we have analyzed them by using SPSS program.

The study concluded that external auditor contributes in detecting and limiting of the creative accounting triggering Through the experiences and Professional competence when performing his duties, add to the procedures countermeasure which premised.

Key words: external auditor, creative accounting, professional competence