

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

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير  
فرع: علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



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

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي  
إعداد الطالبة:  
فكرون حكيمة بشرى

تحت عنوان:

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة  
الإبداعية

-دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأساتذة في جامعة المسيلة -

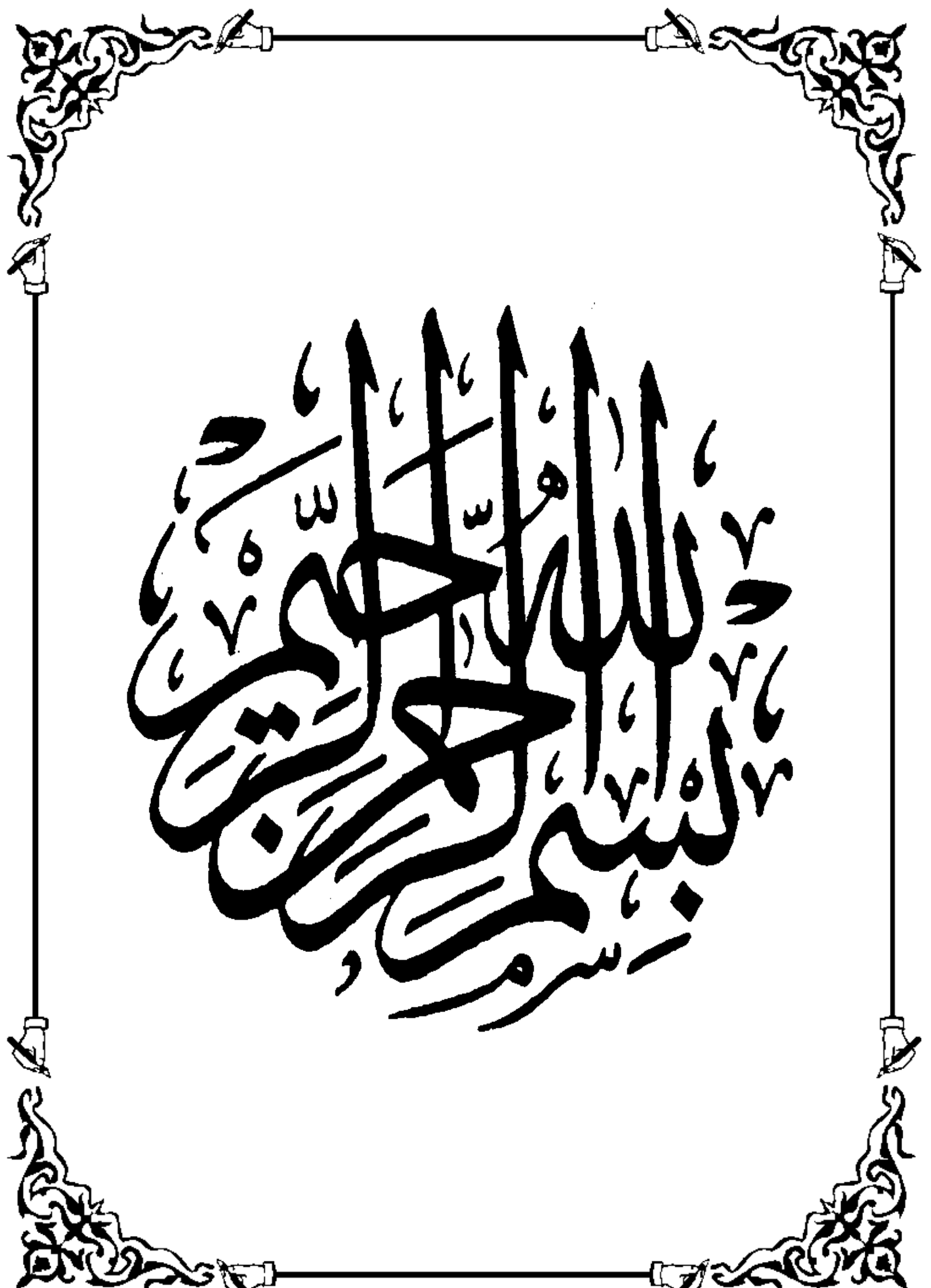
لجنة المناقشة:

جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. قمان مصطفى
جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. علي صوشة مارية
جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. فكار أحمد فوضيل

مشرفا ومقررا

السنة الجامعية : 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# شكر و عرفان

عملا بقول الله تعالى "وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ"

سورة إبراهيم: الآية ١١

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم "من لم يشكر الناس لم يشكر الله " صدق رسول الله صلى الله عليه و سلم

أحمد الله على إحسانه و إعانتته لي لإنجاز هذا العمل وخاصة في هذه الظروف و ما علي سوى أن أسجد شكرا و حمدا على توفيقه و وامتنانه فإليه ينسب الفضل كله في إكمال هذا العمل .

بعد شكر الله عز وجل في توفيقه لي أتقدم بالشكر إلى أوليائي الأعزاء و إلى كل من ساعدني و ساندني من قريب أو بعيد لإنجاز هذا العمل و في تذليل ما واجهته من صعوبات .

كما أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى أستاذتي المشرفة على عملي الأستاذة الفاضلة (علي صوشة مارية) على إشرافها علي و إرشادها بأفكارها و آرائها النيرة و على كل ما قدمته لي

كما أقدم شكري إلى أستاذتي كل من الدكتور الفاضل "قمان مصطفى" والدكتور "عريوة رشيد" والدكتورة "جناد مباركة" على كل ما بذلوه من جهد مساندتهم لي والذي كان لتوجيهاتهم وملاحظاتهم و نصائحهم أثر علي وأخيرا لا بد من كلمة شكر ومحبة وامتنان إلى كل من شد أزرني وساندني حتى ولو بكلمة تشجيع جزاهم الله كل خير

# إهداء

قال الله تعالى " رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ " صدق الله العظيم  
" اللهم علمنا ما ينفعنا و إنفعنا بما علمتنا و زدنا علما نافعا و لسانا ذاكرا و قلبا خاشعا و  
جسدا على البلاء صابرا "

أحمد الله عز وجل على منه و عونه و توفيقه لإتمام هذا العمل، ولم أكن لأصل إلى هذا لولا  
فضله علي

أما بعد أهدي ثمرة جهدي إلى من أوصانا بها الله و الرسول صلى عليه وسلم إلى أعز ما  
أملك في هذه الدنيا أجمل زهرة في بستان حياتي التي وهبتي من قلبها و وقتها و صحتها  
إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها أمي غاليتي التي تستحق كل التقدير و العرفان لسهرها  
و تعبها علي، التي كانت سندا لي في الشدائد و في كل حياتي نصفي الثاني و روعي حيث  
كان دعائها لي في كل خطوة، أمي الغالية أدام الله صحتها و حفظها لي  
و إلى من أحمل اسمه بكل فخر إلى من رباني صاحب السيرة العطرة و الذكر المستنير أبي  
حفظه الله

وإلى أعز ما وهبني الله إخوتي الأعزاء الذين ساندوني و كان لهم بالغ الأثر في كثير من  
العقبات في حياتي أكرم و صغروني رحمة شافهم الله و حفظهم لي  
إلى جدي نذير مصطفى و جدتي نذير رحمة الغالين علي قلبي و روعي الذين منحوني من  
جهدهم و عنايتهم و وجدت منهم كل العطاء و الحنان أدامهم الله و أطال من أعمارهم  
إلى أخوالي الثلاث محمد و عبد المطلب و فؤاد و خالتي الذين هم سندي في الدنيا و لا  
أحصي لهم فضلا .

إلى جميع أفراد العائلة و أخوتي التي لم تلدهم أمي لوقوفهم معي و مساعدتي و تشجيعي و  
إلى من وقف بجانبني و ساندني حفظهم الله لي و رعاهم  
إلى أساتذتي الذين قاموا بتدريسي حفظهم الله و جعلهم قدوة لأجيال قادمة .

## فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

	شكر
	إهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة
أ	إشكالية الدراسة
أ	فرضيات الدراسة
ب	أهمية الدراسة
ب	أهداف الدراسة
ب	أسباب اختيار الموضوع
ب	منهج وأدوات الدراسة
ج	الدراسات السابقة
د	صعوبات الدراسة
د	حدود الدراسة
د	هيكل الدراسة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية</b>	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الداخلي
8	المطلب الأول: عموميات حول التدقيق
8	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق
9	الفرع الثاني: تعريف التدقيق
10	الفرع الثالث: أنواع التدقيق

## فهرس المحتويات

12	المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي
12	الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي
13	الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي
14	الفرع الثالث: مكانة التدقيق الداخلي داخل المنظمة
15	المطلب الثالث: المتطلبات المعرفية والحرفية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
15	الفرع الأول: ماهية المتطلبات المعرفية والحرفية لمهنة التدقيق الداخلي
15	الفرع الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
16	المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي، أدواته و معايير
16	الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي
18	الفرع الثاني: أدوات التدقيق الداخلي
19	الفرع الثالث: معايير التدقيق الداخلي
21	المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية
21	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
21	الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية، وتعريفها
23	الفرع الثاني: أنواع المحاسبة الإبداعية
24	المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية و دوافع اللجوء إليها
24	الفرع الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
25	الفرع الثاني: دوافع اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية
26	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الرابع: وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
30	الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
31	الفرع الثاني: دور حوكمة الشركات ومجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

## فهرس المحتويات

33	المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الأول: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية
35	المطلب الثاني: أدوار متكاملة ومهام مستحدثة للتدقيق لداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
35	الفرع الأول : علاقة المقدره المهنية للمدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية
36	الفرع الثاني: علاقة موضوعية المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية
36	الفرع الثالث: علاقة جودة تنفيذ مهام المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية
37	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
38	الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة الدخل
39	الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة المركز المالي
41	الفرع الثالث: الإجراءات والاختبارات المرتبطة بقائمة التدفقات النقدية
42	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
45	المطلب الأول: عينة الدراسة وأساليب جمع البيانات
45	أولاً: عينة الدراسة
45	ثانياً: أساليب جمع البيانات
45	المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة
45	أولاً: أدوات جمع البيانات
47	ثانياً: الأدوات الإحصائية المستخدمة

## فهرس المحتويات

48	المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج
48	المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان
48	أولاً: صدق الاستبيان
49	ثانياً: ثبات الاستبيان
50	المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة
53	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة
53	أولاً: تحليل فقرات المحور المتعلق بأهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة
55	ثانياً: تحليل فقرات المحور المتعلق بأساليب المحاسبة الابداعية و دوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة
58	ثالثاً : تحليل فقرات المحور المتعلق بدور المدقق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبة الابداعية
61	خلاصة الفصل
63	خاتمة
66	قائمة المصادر والمراجع
	ملاحق
	ملخص

## فهرس الجداول

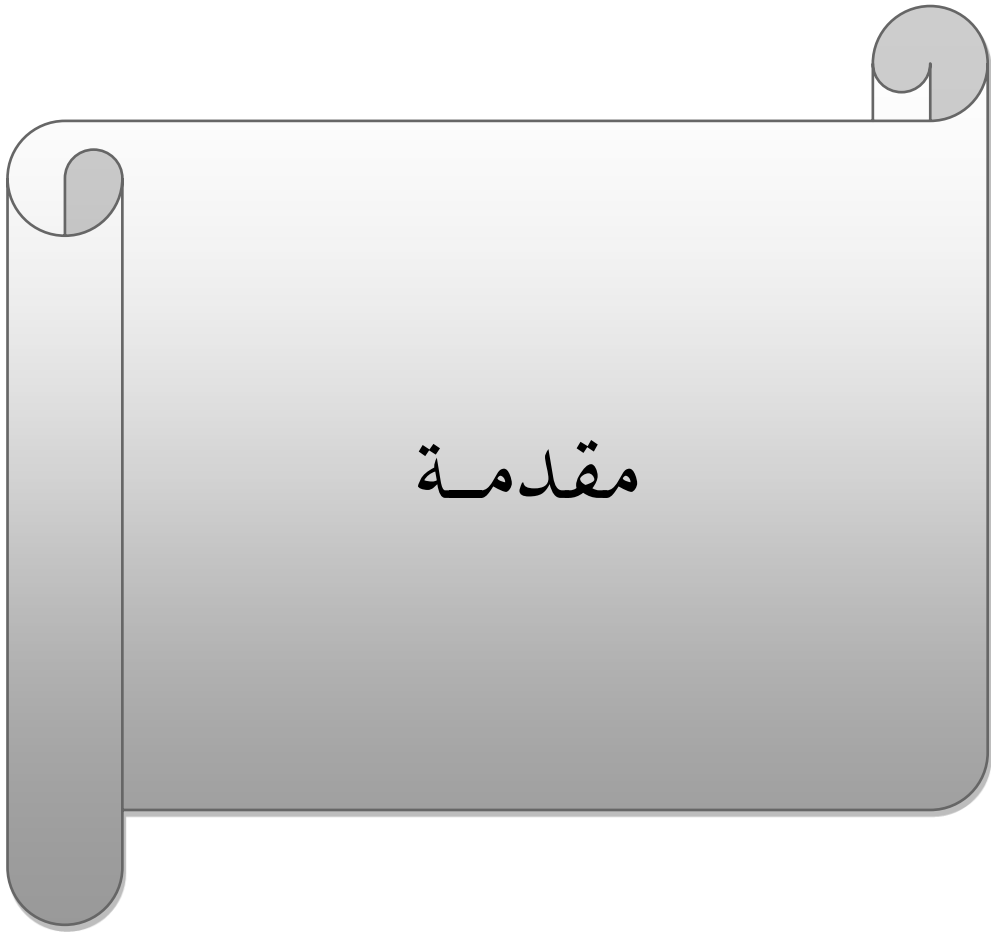
### فهرس الجداول

الصفحة	الجدول
20	الجدول رقم (01): يوضح معايير التدقيق الداخلي
27	الجدول رقم (02): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي
38	الجدول رقم (03): أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
39	الجدول رقم (04): أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على المركز المالي
41	جدول رقم (05): إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية
46	الجدول رقم (06): درجات مقياس ليكارت الخماسي
46	الجدول رقم (07): إحصائيات استمارة الاستبيان
47	الجدول رقم (08): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية
48	الجدول رقم (09): معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه
49	جدول رقم (10): معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان
50	الجدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
51	الجدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة
52	الجدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
53	الجدول رقم (14): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة
56	الجدول رقم (15): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة
58	الجدول رقم (16): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

## فهرس الأشكال

فهرس الأشكال:

الصفحة	الشكل
34	الشكل رقم (01): يوضح العوامل التي تساهم في زيادة التلاعب و الإحتيال
50	الشكل رقم (02): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي
51	الشكل رقم (03): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة
52	الشكل رقم (04): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة
54	الشكل رقم (05): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة
57	الشكل رقم (06): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لعبارات محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة
59	الشكل رقم (07): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



## مقدمة

إن انفصال الملكية عن الإدارة وتضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين والمستفيدين من القوائم المالية وكذلك المرونة في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، دفع الإدارة إلى التفكير بابتكار طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لإظهار الشركة بوضع مخالف لحقيقتها وهذا خدمة لأغراضها، وقد أطلق على هذا النوع من التلاعب " المحاسبة الإبداعية " .

حيث تقوم بعض إدارات الوحدات الاقتصادية بممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند إعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها قوائمها المالية وعلى مصداقيتها. وإن هذا الأمر ألقى بضلاله على مهنة المحاسبة والتدقيق، كما أن ظهور العولمة والتغيرات والتطورات الكبيرة في بيئة الأعمال وتعدد الممارسات المحاسبية أوجب قيام مراقبي الحسابات بالتكيف ومجارات الأساليب الحديثة وزيادة الإطلاع على القواعد والأعراف المحاسبية والتدقيقية بشكل مستمر لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مهنة المحاسبة والتدقيق، بشكل يمكن معه القول بأن المحاسبة الإبداعية تمثل في الوقت الحاضر تحدياً حقيقياً لمهنة المحاسبة والتدقيق، إذ يتطلب الأمر الإلمام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والالتزام بها .

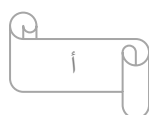
وفي هذا السياق اخترنا التركيز في هذه الدراسة على إبراز دور المدقق الداخلي في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومن خلال ما سبق يمكننا إبراز إشكالية دراستنا فيما يلي:

### 1) إشكالية الدراسة:

- ما مدى إمكانية ودور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:
- هل للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة؟
- ما مدى ممارسة المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية وما دوافع اللجوء إليها؟
- هل للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

### 2) فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة التي طرحت سابقاً نعتمد الفرضيات الآتية:



- للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.
- تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية وتلجأ إليها.
- ليس للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### (3) أهمية الدراسة:

إن الاهتمام الزائد بكشف الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية ومنع أساليبها وممارستها أدى إلى زيادة أهمية دور التدقيق الداخلي الذي يحد من هذه الممارسات، وتأتي أهمية دراستنا كمساهمة متواضعة لتحديد دور التدقيق الداخلي كوقاية وتشخيص وعلاج أيضا لآثار استخدام المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة وطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى.

### (4) أهداف الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة الأساسية وأهميتها فإن الدراسة تهدف بشكل عام إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا من وجهة نظر الأساتذة الأكاديميين في التخصص، وذلك من خلال التعرف على الإجراءات المضادة التي يلتزم بها المدقق الداخلي على: قائمة المركز المالي، قائمة الداخل، قائمة التدفقات النقدية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### (5) أسباب اختيار الموضوع:

- تم إختيار موضوع الدراسة لعدة أسباب هي كالتالي:
- الرغبة الشخصية في تناول هذا البحث والإلمام بهذا الموضوع.
- الأهمية التي حضي بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والتدقيق الداخلي.
- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة تخصص دراستي "تدقيق ومراقبة تسيير".

### (6) منهج وأدوات الدراسة:

بما أن البحث يحتوي على جانبين جانب نظري وآخر تطبيقي فقد تم الاعتماد على منهجين رئيسيين: بالنسبة للجزء النظري استخدم فيه المنهج الوصفي وذلك من خلال استخلاصه من الكتب والمجلات والدراسات السابقة للموضوع والأبحاث بالإضافة إلى المطبوعات والوسائل الإلكترونية .

وبالنسبة للجزء التطبيقي استخدم المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، حيث تم توزيعه على عينة من الاساتذة الأكاديميين وتم تحليل نتائجه بالاعتماد على البرنامج الإحصائي spss وبرنامج Excelle .

### (7) الدراسات السابقة:

- دراسة عبد الغني نجيمي، سمير عبد الصادق، سليم جفال (2018)، دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية - هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة و استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها وأيضاً إبراز أهمية التدقيق الداخلي والوقوف على الدور الذي يقوم به في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أهم نتائج الدراسة أن هناك أهمية كبيرة لمهنة التدقيق الداخلي في المؤسسة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و توافر الخبرة المحاسبية والمالية لدى المدقق الداخلي إضافة إلى أن زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي يحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

- دراسة سمية العمرابي (2017) دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين و المهنيين ، تهدف هذه الدراسة إلى الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي و المحاسبة الإبداعية، وإبراز الكيفية التي يتم من خلالها الكشف عن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية، وأيضاً الوقوف عند مدى قدرة التدقيق الداخلي على مواجهة مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى بعض إدارة المؤسسات. و من أهم نتائج هذه الدراسة هي مساهمة التدقيق الداخلي في زيادة مصداقية القوائم المالية و تحسين الرقابة الداخلية وأن من دوافع إستخدام الادارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة.

- دراسة سمية محادي، قلمين كريمة (2020) أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين لولاية المسيلة، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية علي جودة المعلومة المالية وأهم الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات لكشف هذه الظاهرة، وهذا من خلال توضيح جانب المحاسبة الإبداعية من ناحية المفهوم و الدوافع و أساليب الممارسة. ومن أهم النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة هي أن للمحاسبة الإبداعية مجموعة من التعاريف إلا ان جل الباحثين يتفقون على أنها عمليات أو ممارسات حديثة يقوم بها المحاسبين ذو الكفاءة المهنية العالية من خلال الاعتماد على مجموعة من المعايير في صورة من صور التلاعب من أجل تحقيق غاياتهم المالية. كما أن للمحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب

والممارسات التي يتم من خلالها التأثير على جودة المعلومة المالية، كما أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية.

- دراسة خولة ثليب (2015) دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة. الهدف من هذه الدراسة هو التأكد من أن المؤسسة الاقتصادية تعمل على تحقيق كشوف ذات جودة و خالية من أية تلاعبات محاسبية، و بيان دوافع المؤسسة من استخدام المحاسبة الإبداعية و أثرها في موثوقية البيانات المالية المقدمة. و نتائجها المستخلصة هي أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تقوم بها الإدارة لكن في الإطار القانوني المسموح لها ،أي أنها لا تمارس بصورة كبيرة ولكن تمارس بدرجة متوسطة لأنه لا يوجد فصل بين الملكية و التسيير بسبب أن أغلب المؤسسات صغيرة ومتوسطة.

### 8) صعوبات الدراسة:

- لقد تم التعرض في هذه الدراسة إلى مجموعة من الصعوبات من بينها:
- صعوبة الحصول على الكتب التي تناولت موضوع الدراسة "المحاسبة الإبداعية".
- صعوبة توزيع الاستبيان وتحفظ البعض عن الإجابة عن الأسئلة.

### 9) حدود الدراسة:

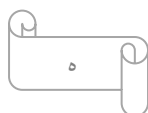
- الحدود المكانية: اقتصر البحث في الجانب التطبيقي على إستطلاع آراء عينة من الأساتذة في التخصص لأن المؤسسات الاقتصادية خاصة العمومية منها في بلدية المسيلة لا يوجد بها وظيفة مدقق داخلي .
- الحدود الزمنية: كانت مدة تحكيم وتوزيع الاستبيان وجمعه وتحليله ومعالجة الموضوع ودراسته من بداية شهر مارس إلى غاية الشهر جوان 2022.

### 10) هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة عن أسئلة الموضوع، وسعياً للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعية في هذه الدراسة تم تقسيم هيكل الموضوع كما يلي:

- الفصل الأول : كان بعنوان " الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية " تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث المبحث الأول: كان بعنوان "الأسس النظرية للتدقيق الداخلي" تم التطرق فيه إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق و التدقيق الداخلي، أما المبحث الثاني كان بعنوان " الأسس النظرية حول المحاسبة الإبداعية " والذي تناولنا فيه البعد النظري للمحاسبة الإبداعية، من نشأة وتعريف وأساليب ودوافع، كما تم تخصيص المبحث " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" إلى معرفة دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

- **الفصل الثاني:** كان بعنوان "الدراسة الميدانية " حيث تم تخصيصه لدراسة حالة، تم تقسيمه لمبحثين: المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية تناولنا فيه عينة الدراسة وأساليب جمع البيانات و أدوات جمع وتحليل الدراسة، أما المبحث الثاني فتناول عرض وتحليل ومناقشة النتائج بما في ذلك قياس صدق وثبات الاستبيان و الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة و تحليل نتائج الدراسة. كما ختمنا الدراسة بخاتمة تضمنت عرضاً لأهم النتائج المتوصل إليها.



# الفصل الأول

الأدبيات النظرية للتدقيق

الداخلي والمحاسبة

الإبداعية

### تمهيد:

اقتصر التدقيق الداخلي في بداية الأمر على التدقيق المحاسبي بما في ذلك مراجعة العمليات المالية واكتشاف الأخطاء وتصحيحها والتأكد من سلامة إدارة الأصول الخاصة بالوحدة الاقتصادية، ثم توسع نطاق التدقيق ليشمل جميع المجالات حيث أصبح الأداة الفعالة للإدارة العليا لتساعدها في تحقيق الوظائف الإدارية والرقابية بكفاءة وفاعلية.

وقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي من خلال تأثيره الإيجابي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتعرف على أساليبها والتركيز على آثارها السلبية في القوائم المالية من خلال التركيز على أنواعها وإجراءاتها ومجالاتها وأبعادها والتعرف على الوسائل الممكنة إتباعها لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية . لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية ودور التدقيق الداخلي في الحد من ممارساتها.

وفي هذا الإطار تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

## المبحث الأول: الأسس النظرية للتدقيق الداخلي

ازداد الاهتمام بالمدقق والتدقيق من حيث التنظيم والكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية، حيث أن البيانات التي يتم تدقيقها تستخدم لعدة أغراض وتخدم عدة أطراف، كالإدارة والمساهمين الموظفين والدائنين وغيرهم، حيث شهد هذا الأخير تطورات كثيرة ومواكبة لهذه التطورات، حاولت مختلف المنظمات والهيئات تحديد إطار نظري يصون مهمة التدقيق تقاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه العملية.

### المطلب الأول: عموميات حول التدقيق

#### الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إن تكون الدول والممتلكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى الى تطور المحاسبة و ازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا على التدقيق والذي يرجع في نشوئه إلى أكثر من 200 عام، حيث يشير التاريخ القديم إلى أنه بدأ في مصر أولا ثم في بلاد الرومان و الاغريق بعد ذلك، وقد تحسنت عملية التسجيل و التدقيق بعد اكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام 1494 عن طريق العالم الايطالي LAW PACIOLO<sup>1</sup>، ومما يلي يمكن تلخيص لأهم المراحل التي مر بها التدقيق:

#### 1- الفترة من العصر القديم حتى 1500 ميلادية:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بسحب المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول الى الدقة ومنع التلاعب أو الغش بالدفاتر<sup>2</sup>

#### 2- الفترة بين 1500 و 1850:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثروة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو إنفصال ملكية المؤسسة عن ادارتها وزيادة الحاجة للمدققين وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشروعات.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة أغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 3.

<sup>2</sup> اشتيوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط4، 1996، ص 14.

<sup>3</sup> LIONEL COLLINS, Gérard Valin, Audit et control interne « Aspects financiers, opérationnels et édition, 1992, P14 stratégique », dallos, Paris, 4eme

### 3-الفترة ما بين 1850 و1950:

تميزت هذه الفترة بالنمو الاقتصادي الكبير خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية والانفصال التام والنهائي بين الملكية والادارة، وهو الأمر الذي إرتبط بظهور الحاجة لدى مالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم الخاصة، كما عرفت هذه الفترة ظهور قوانين تقرر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.<sup>1</sup>

### 4-الفترة الممتدة ما بين 1950 الى يومنا هذا:

ما يمكن تسجيله بالنسبة لهذه الفترة هو ظهور المؤسسات و الشركات الكبرى، وكذلك الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المدقق في عملية التدقيق، و أيضا الاعتماد على التدقيق الاختياري، أي استخدام أسلوب العينات الاحصائية، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو ابداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: تعريف التدقيق:

هناك عدة تعاريف مختلفة للتدقيق بين المؤلفين والباحثين وأيضا الهيئات والأطراف الأخرى، وفيما يلي نوجز البعض من هذه التعاريف:

**تعريف 1:** حسب لجنة معايير المحاسبة AAA، "التدقيق هو عملية منتظمة للحصول على القوانين المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطرق موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، تم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " <sup>3</sup>

**التعريف 2:** "هو فحص انتقادي مخصص لفحص نشاط المؤسسة، لشرح الحسابات السنوية وفقا للإجراءات المقبولة والمعمول بها والحكم على تسيير المدير وهذه الاجراءات لتنفيذ أهداف المؤسسة".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> اشنتوي ادريس عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص16.

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 16.

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2004، ص 13.

<sup>4</sup> - Khelassi Reda, l'audit interne- audit opérationnel, 2 éme Edition, Houma, alger,2007, P 22.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

**التعريف 3:** عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة تقنيات المعلومات أو التقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".<sup>1</sup>

**التعريف 4 :** عرف كل من Bouquin و Bécour التدقيق على أنه " النشاط الذي يطبق باستقلالية، وفقا لمعايير الاجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم و مدى الملائمة، ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة و هذا كله و فق المعايير المحددة له".<sup>2</sup>

ووفقا لما سبق يتضح بأن التدقيق يتمحور حول ثلاث نقاط أساسية تتمثل في:

**أولا الفحص:** يعني التأكد من صحة وسلامة العمليات المالية التي يتم تسجيلها، ويعرف أيضا بأنه فحص القياس الحسابي للعمليات التي تخص نشاط المشروع.

**ثانيا التحقيق:** وهو عبارة عن إمكانية الحكم على صحة البيانات المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع لفترة مالية محددة التي تدل على الوضع المالي في تلك الفترة الأخيرة.

يتضح أن الفحص والتحقيق هما وظيفتان متصلتان بهما يستطيع المدقق إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية واثبات رؤية حقيقية وعادلة لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.

**ثالثا التقرير:** هو وضع نتائج الفحص والتحقيق واثباتها في تقرير يرفع إلى من يهمله الأمر في المشروع، وهو في نهاية عملية التدقيق حيث يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل.

### الفرع الثالث: أنواع التدقيق

هناك العديد من الأسس التي يتم على أساسها تصنيف عملية التدقيق إلى عدة علامات تبويب، كل علامة تبويب تتضمن أنواعا مختلفة من عملية التدقيق، وهذه العلامات هي لغرض الوصف فقط، حيث لا يختلف مفهوم التدقيق ومبادئه العلمية باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق.

#### أولا - من ناحية نطاق عملية التدقيق<sup>3</sup>:

- **التدقيق الكامل :** يقصد به التدقيق التي ليس له إطار محدد أو قيود تضعها الإدارة، ويشمل هدف هذا التدقيق الكشف عن جميع الأخطاء في المؤسسة.

<sup>1</sup> صالح حميدان، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصد مبراح ورقلة، الجزائر، 2010/2011، ص 04.

<sup>2</sup> J.C BECOUR, H Bouquin, Audit opérationnel, 2eme Edition, Economica, Paris, 1996, P12.

<sup>3</sup> حسني يوسف القاضي وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 31.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

- **التدقيق الجزئي** : هو التدقيق الذي يقتصر عمل المدقق فيه على بعض العمليات المعنية، أي وجود قيود على نطاق فحص المدقق.

### ثانيا - من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:<sup>1</sup>

- **تدقيق مستمر طوال العام**: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص لعمليات المؤسسة طوال العام في ضوء خطة وبرنامج زمني متفق عليه، ويقدم تقارير دورية شهرية وربع سنوية ونصف سنوية وسنوية، ومن أهم مزايا التدقيق المستمر أنه يحقق اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس أولاً بأول ويقدم معلومات دقيقة وسريعة لتساعد في اتخاذ القرارات، و هو يلائم المؤسسات الكبيرة.

- **تدقيق في نهاية العام أو عند الطلب**: حيث يقوم المدقق بعمليات التدقيق والفحص مرة واحدة في نهاية العام، أو عند الطلب، ويفقد هذا النوع من التدقيق مزايا التدقيق المستمر، وهو يلائم المؤسسات الصغيرة والمصغرة.

### ثالثا - من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

- **التدقيق الداخلي**: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات، وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتمالها وما تحتوي عليه من بيانات، وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة الاقتصادية وكفاءة العاملين فيها وأمانتهم.<sup>2</sup>

- **التدقيق الخارجي**: هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به مدقق خارجي يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد وينقسم بدوره إلى التدقيق الخارجي القانوني، التدقيق الخارجي القضائي، التدقيق الخارجي الحكومي، التدقيق الخارجي التعاقدية.<sup>3</sup>

### رابعا - من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

- **التدقيق الإلزامي**: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقاً للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الإستثمار).

- **التدقيق الاختياري**: وهو ذلك الذي يتم دون الزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة، وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة.

<sup>1</sup> حسني حسين شحاتة، أصول التدقيق والرقابة، دار المشورة، مصر، بدون سنة نشر، ص 22.

<sup>2</sup> حسني يوسف القاضي، وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 464.

<sup>3</sup> جيهان عبد العزيز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعية، الإمارات، 2014، ص 32.

### خامسا - من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ:

- **تدقيق عادي:** الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلائلها عن نتيجة الأعمال والمركز المالي مع إبداء رأي مدقق فني محايد وفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤول عن أي تقصر أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.

- **التدقيق لغرض معين:** الهدف منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد سبقه فحص أو تدقيق عادي، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف إكتشاف الغش أو الاختلاف أو تحديد قيمة الشهرة أو قيمة السهم.<sup>1</sup>

وبناء على ما تقدم نلاحظ ان للتدقيق عدة أنواع متفرعة في عدة مجالات وحسب الهدف من التدقيق.

### المطلب الثاني: ماهية التدقيق الداخلي

#### الفرع الأول: تعريف التدقيق الداخلي

هناك العديد من التعاريف التي تطرقت إلى التدقيق الداخلي لأنه وظيفة قد شهدت العديد من التطورات، وفيما يلي سوف نوجز البعض من هذه التعاريف:

**التعريف الأول:** يرى أندرسون وآخرون أن التعريف الشامل للتدقيق الداخلي والذي يشتمل على الدور الحديث الذي أسند للمدقق الداخلي هو التعريف الذي قدمه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، حيث أشار فيه هذا الأخير إلى أن التدقيق الداخلي عبارة عن: " نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة"<sup>2</sup>.

**التعريف الثاني:** عرفه Moeller Robert على أنه "وظيفة تقييمية مستقلة تم إنشاؤها داخل المنظمة من أجل فحص وتقييم أنشطتها خدمة للمنظمة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 11.

<sup>2</sup> Anderson , U., Head, M., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, P. Internal Auditing: Assurance & Advisory Services. Greenwood: Internal Audit Foundation. (2017) ,P 30.

<sup>3</sup> Moeller , R. Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. New Jersey: John Wiley & Sons. (2016) , P03 .

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

**التعريف الثالث:** يعرفه معيار التدقيق الدولي (610) التدقيق الداخلي على أنه " تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة لها، وتشمل عدة وظائف من بينها الفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة) الرقابة الداخلية".<sup>1</sup>

واستنادا إلى التعاريف السابقة يمكننا القول بأن التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقوم بتوفير خدمات تأكيدية واستشارية بهدف إضافة قيمة إلى المؤسسة وتحسين أنشطتها، و يساعد هذا النشاط في تحقيق الأهداف التنظيمية من خلال اتباع نهج منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

### الفرع الثاني: أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

#### أولا: أهداف التدقيق الداخلي:

الهدف الأساسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المدقق الداخلي بعمليات الفحص والتقييم واعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم تدقيقها، ويسعى التدقيق الداخلي لتحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى داخل المؤسسة، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.
- التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر أو السرقة.
- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تعدها إدارة المؤسسة .
- التحقق من مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة ومقدار تحملهم لمسؤولياتهم.
- تقييم نوعية قياس درجة كفاءة الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين بها .
- مصداقية وإمكانية الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية المقدمة من طرف الإدارة.
- القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

#### ثانيا: أهمية التدقيق الداخلي:

لقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل الشركات في الدول النامية والمتقدمة بالتدقيق الداخلي، وأصبح التدقيق الداخلي عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة و يهدف إلى تطويرها ورفع

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015 ، ص 46.

<sup>2</sup> محمد أمين علوان، التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2018 ، ص 43-44.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

كفاءتها الإنتاجية، وتعود أهمية هذه الوظيفة للخدمات التي تقدمها للإدارة في مختلف المجالات بحيث يتم اعتبارها صمام أمان في يد الإدارة و أحيانا يتم و صفها بعيون الإدارة وأذانها أو ذراع الإدارة<sup>1</sup>.

إن أهمية التدقيق الداخلي تتركز على تقديمه للخدمات التالية:

- **خدمات وقائية:** يقوم المدقق الداخلي بوضع مجموعة من الإجراءات في المؤسسة من أجل تحقيق الحماية للممتلكات والأصول والسياسات المختلفة في الشركة.

- **خدمات انشائية:** وتتمثل في المساعدة التي يقدمها المدقق الداخلي للإدارة من أجل تحسين الأنظمة داخل المؤسسة.

- **خدمة تقييمية:** وهي عبارة عن أساليب يستخدمها المدقق الداخلي لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية ودرجة الالتزام بالسياسات وإجراءات الإدارة.

- **خدمات علاجية :** وهي الأساليب و الاجراءات التي يستعملها المدقق الداخلي لتصحيح أي أخطاء أو وضع توصيات في تقرير تدقيقه.

### الفرع الثالث: مكانة التدقيق الداخلي داخل المنظمة

يؤثر الموقع التنظيمي للمدقق الداخلي في الشركة على قدرته على تحقيق الاستقلالية والموضوعية في عمله ويختلف الوضع التنظيمي لإدارة التدقيق الداخلي في بيئة الرقابة من شركة إلى أخرى أو من دولة إلى أخرى تبعا للتطور الذي بلغته هذه الشركة أو تلك في متابعتها ومسايرتها لأحدث نظم الرقابة، حيث أنها تخضع إما للإدارة العليا أو لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق المنبثقة عن مجلس الإدارة ويشير الباحثون في هذا الموضوع إلى أن الوضع الطبيعي والأمثل هو أن تكون تبعية المدقق الداخلي إلى أعلى مستوى إداري بالشركة إن لم يكن لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. والهدف من ذلك هو أن يتمكن المدقق الداخلي من القيام بعمله في جميع دوائر وأقسام الشركة الأخرى، كما أن ذلك يشير بدرجة كبيرة إلى درجة الاستقلالية التي يتمتع بها<sup>2</sup>.

ومما سبق نلاحظ أنه يجب أيضا تحديد مكانة التدقيق الداخلي في شكل قائمة تحدد أهدافها وسلطاتها ومسؤوليتها وبالإضافة الى كيفية تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في المؤسسة مع حرية الحصول على كل الوثائق كالتحاور مع الأشخاص وكل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ المهمة وكذلك توفير الموضوعية ودرجة الاستقلالية.

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، 2009، ص 161 -162.

<sup>2</sup> محمد علي محمد الجابري، تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن، 2014، ص 22-23.

### المطلب الثالث: المتطلبات المعرفية والحرفية وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

#### الفرع الأول: ماهية المتطلبات المعرفية والحرفية لمهنة التدقيق الداخلي

لا شك أن التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي تستوجب تطورا موازيا في المواصفات والمتطلبات المعرفية والمهنية لهذه الوظيفة، حيث أنه من الضروري أن يتم الأخذ بالأساليب العلمية في تطوير أداء المدققين الداخليين وتعزيز خبراتهم عبر سياسات مناسبة من التدريب تتركز الدراسة الأساسية فيها في مجالي الإدارة والمحاسبة ولا بد من الإقرار بأن هذا لا يعد كافيا وأن المطلوب ليس فقط منهجا يلبي حاجات المدقق الداخلي بل ويجب أن يلبي أيضا الحاجات المتزايدة للأطراف المستفيدة وذلك بهدف تضيق فجوة التوقعات.<sup>1</sup>

ويجدر بنا الإشارة هنا إلى أهمية تطوير خبرة المدقق الداخلي، خاصة بعد تطور دوره للانتقال من المراجعات المالية والمحاسبية إلى المراجعات التشغيلية وممارسة دوره الاستشاري والتطور المهني لنجاح المهنة في مواجهة الأعباء التي أصبحت تتحملها وفقا للتطورات الحديثة في بيئة الاعمال.

#### الفرع الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعريف محدد لمصطلح الالتزامات الأخلاقية، لكنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك الأخلاقي على أنه أي شيء يفعله الأفراد خارج إطار القيم المعترف بها، العادات والتقاليد، في وظيفة أو مهنة أو مجتمع معين. أيضا يمكن تعريف الإلتزامات الأخلاقية على أنها أي شيء تعتبره المنظمة المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أو خطأ في بيئة الأعمال.

يمكن القول إن الإلتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والإجتماعية للمجتمع، وإضافة إلى ذلك هنالك الكثير من الإلتزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام كما تعرف معايير السلوك الاخلاقي بأهداف مهنة المحاسبة يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية للوصول إلى أعلى مستويات الأداء و بشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام و تتطلب الأهداف تحقيق أربع متطلبات أساسية تشمل<sup>2</sup>:

- المصدقية: حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصدقية المعلومات ونظم المعلومات.

- المهنية: حيث هنالك حاجة في الأفراد يمكن تحديدها بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات

المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.

<sup>1</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالية الإداري، مذكرة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2007، ص 69-71.

<sup>2</sup> أحمد حلمي، جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء، عمان، 2009، ص 76.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

- جودة الخدمات: حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.

- الثقة: يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

لذا يجب على المدققين الداخليين لتحقيق أهداف مهنة المحاسبة أن يأخذوا في الاعتبار بشكل عام عددا من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية التي تتضمن النزاهة الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، والمعايير الفنية، وعموما منذ العقد الحالي بات العلماء وأفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الالتزامات الأخلاقية، لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي وخصوصا الالتزامات الأخلاقية المهنية.

### المطلب الرابع: أنواع التدقيق الداخلي، أدواته ومعايير

#### الفرع الأول: أنواع التدقيق الداخلي

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي:<sup>1</sup>

**أولاً: التدقيق المالي Financial Audit** : هو الفحص المنظم للعمليات المالية و القوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه أو السياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى موضوعة مسبقا.

**ثانياً: تدقيق الالتزام Audit Compliance**: يسمى بتدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق و مراجعة مدى التزام الشركة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة، هذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين و السياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين و تعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، ويقوم المدقق في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

**ثالثاً: التدقيق التشغيلي Opérationnel Audit** : هو الفحص الشامل للشركة لتقييم أنظمتها والرقابة مقارنة بالأهداف الإدارية المسطرة، والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية و كفاءة التنظيم، حيث تقيس الفاعلية (Effectiveness) كفاءة تحقيق الشركة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة (Efficiency) كفاءة استخدام

<sup>1</sup> لخضر أوصيف، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017، ص 17.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

الشركة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، وبالتالي يقوم المدقق الداخلي بتدقيق وفحص ما إذا كانت أقسام الشركة تقوم بتحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة.

**رابعاً: التدقيق الاجتماعي Audits Social:** يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للشركات بهدف التحقق من مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع .

**خامساً: التدقيق لأغراض خاصة: Audit for Special Purpose:** هو نوع من التدقيق يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من أحداث، تكلفه الإدارة العليا للقيام به، فغالبا ما يكون فجائيا و غير مدرج ضمن برنامج أو خطة التدقيق الداخلي.

**سادساً: تدقيق نظم المعلومات:** يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية و الرقابة و توثيق أعمال التدقيق، و تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي، و نظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي و تدقيق الالتزام و تدقيق العمليات، و مما يزيد من أهمية و ضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الآلي و نظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها، إضافة إلى الدور الرئيسي الذي تلعبه أنظمة المعلومات الالكترونية في أداء المهام اليومية و في إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم.<sup>1</sup>

### التدقيق البيئي: ويتضمن :

- تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسري على ما يجري من عمليات وعلى ما جرى في الماضي أو ما يتوقع إجراءه في المستقبل.
- تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطر البيئة في المستقبل.
- تدقيق الأضرار البيئية المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014، ص237.

### الفرع الثاني: أدوات التدقيق الداخلي

يستعمل المدقق الداخلي عدة أدوات في مهمته لتحقيق الأهداف التي يريد تحقيقها، يمكن تصنيفها إلى نوعين

أساسيين:

#### أولاً: الأدوات الوصفية: تنقسم إلى قسمين:<sup>1</sup>

أ. **السبر الإحصائي:** هو أداة تسمح انطلاقاً من عينه محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع ويتبع المدقق الداخلي عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:

1- **تصور السبر:** يقوم المدقق الداخلي بتحديد الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ أو الأخطاء التي يريد المدقق أن يتحقق منها.

#### 2- **اختبار العينة:** نميز فيها نوعين من العينات

\* **عينات إحصائية:** وتستخدم فيها العينات العشوائية وطريقة السبر الترتيبي.

\* **عينات غير إحصائية:** يعتمد المدقق في اختيار العينة على حدسه الشخصي وعلى مؤهلاته و خبرته.

#### 3- **استغلال نتائج التدقيق:** من خلال القيام بنوعين من التحليل:

\* **تحليل كمي للنتائج:** التأكد من أن الأخطاء والانحرافات لا تتعارض مع الأهداف المسطرة.

\* **تحليل نوعي للأخطاء والانحرافات:** والتأكد فيما كانت تكرارية أم لا أم متعمدة .

ب. **المقابلة:** يهدف المدقق من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات.

#### ثانياً: الأدوات الاستفهامية: ونميز فيها ما يلي:

أ. **الملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المدقق في عملية التدقيق على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق

من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع .

ب. **السرد:** تتميز بعض مراحل التدقيق بصعوبة وصفها ويلجأ المدقق إلى السرد لوصف النظام، وهناك سرد

يقوم به الشخص الخاضع للتدقيق وسرد يقوم به المدقق الداخلي .

<sup>1</sup> محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 119.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

ج. **المخطط الوظيفي:** يقوم المدقق الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي يحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة كالسرد التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.

د. **جدول تحليل الأعمال:** يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها .

هـ. **خرائط التدفق:** تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف، ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي .

و. **قوائم الاستقصاء:** وتسمى كذلك قوائم الاستبيان وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة حيث يقوم المدقق بتوزيع قائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها.

### الفرع الثالث: معايير التدقيق الداخلي

يعرف المعيار على أنه أداة للحكم على مستوى الكفاءة المهنية ودرجة الثبات التي يحققها المدققون في أداء واجباتهم ويحدد المتطلبات الأساسية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، بما في ذلك التفسيرات والمصطلحات والمفاهيم؛ فمعايير التدقيق هي عبارة عن وثيقة رسمية صادرة عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، تحدد فيها متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

وتنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام رئيسية تغطي مختلف جوانب التدقيق الداخلي في أي مؤسسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

<sup>1</sup> يزيد صالح، عبد الله مايو، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية (دراسة ميدانية)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 09، الجزائر، 2016، ص 62.

الجدول رقم (01) يوضح معايير التدقيق الداخلي

1-كفاية الموقع التنظيمي. 2-كفاية الموضوعية.	معايير الاستقلال
3-الحصول على الكفاية والعناية المهنية الفنية. 4-الحصول على المعرفة والمهارات والتدريب. 5-الالتزام بمعايير السلوك المهنية.	معايير الكفاية المهنية
6-امكانية الاعتماد على المعلومات 7-الالتزام بالتخطيط والسياسات 8-حماية الاصول	معايير العمل الميداني
9-التخطيط لكل عملية مراجعة 10-فحص وتقييم المعلومات 11-توصيل النتائج 12-المتابعة	معايير اداء وظيفة التدقيق الداخلي
13-توفير قائمة بالأهداف والسلطة 14-توفير السياسات والاجراءات 15-توفير برامج الادارة وتنمية الافراد 16-توفير التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية والخارجية	معايير ادارة قسم التدقيق الداخلي

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2005، ص 117.

وحسب معهد المحاسبين الداخليين فإن أهداف معايير التدقيق الداخلي تتمثل في الآتي:<sup>1</sup>

- (1) توضيح المبادئ المحاسبية التي تمثل الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- (2) وضع إطار لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي إلى أوسع حد مما يكمن.

(3) وضع أسس لقياس وتقييم الأداء للتدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> علاء حسن كريم الشرع، مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات المساهمة العامة بالعراق دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 7، العدد 28، مارس 2017، ص 252.

4) تحسين العمليات التنظيمية والتشغيلية .

5) تعتبر أداة لتقييم أداء المدقق الداخلي للحكم على عمله.

### المبحث الثاني: الأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية

يكتسي موضوع المحاسبة الإبداعية أهمية بالغة في الوقت الراهن نظرا لظهور الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسات التي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المدقق أو المحاسب إيجادها ومن هنا أصبح من الضروري على المحاسب مواكبة هذه المستجدات وإيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات من خلاله.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

#### الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية، وتعريفها

#### أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في بعض أدبيات المحاسبة في بداية ثمانينيات القرن العشرين، إذ واجهت الشركات صعوبات ناتجة عن الركود خلال تلك الفترة، مما أجبر الكثير منها على الإبلاغ عن نتيجة أعمالها بغير حقيقتها، وعلى إظهار مركز مالي لا يمثل الوضع المالي الحقيقي لها، مما يؤثر على قرارات استعمال كسوفها المالية<sup>1</sup>.

ولقد اصطلح مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة أيًا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدع فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية، لا سيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية. وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لاسيما بعد أحداث انهيار شركة انرون وتحميل شركة Arthur Anderson آرثر أندرسون جزءًا من مسؤولية انهيار الشركة المسؤولة عن تدقيق

<sup>1</sup> محمد محمود جاسم الطائي وأحمد نعمة عبد النافع، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في مصرف العراق للتجارة فرع بابل، المجلد 11، العدد 04، 2019، ص 532.

## الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

حساباتها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات و السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح<sup>1</sup>.

### ثانيا: تعريف المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، وبسبب الاتجاهات المختلفة لهؤلاء الباحثين والكتاب ظهرت العديد من التعريفات، وفيما يلي سنقدم بعض التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، بما في ذلك:

**التعريف 1:** المحاسبة الإبداعية هي " أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بغرض تحقيق نتائج نفعية للمؤسسة أو بعض الموظفين فيها"<sup>2</sup>.

**التعريف 2:** "هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات غير صحيحة ومضللة"<sup>3</sup>.

**التعريف 3:** يعرفها سعد الساكني على أنها: " مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة"<sup>4</sup>.

**التعريف 4:** المحاسبة الإبداعية هي " بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"<sup>5</sup>.

**التعريف 5:** عرفت بأنها "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب معديها، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين والثغرات الموجودة أو تجاهل البعض منها"<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر - غزة، 2011، ص 70.

<sup>2</sup> محمد المعتز المجتبي وياسر الماوري، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية و الإجتماعية ،المجلد 15، العدد 12، أكتوبر 2016، ص 13.

<sup>3</sup> كوثر سنوسي، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص 10.

<sup>4</sup> سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، عمان، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016، ص 111.

<sup>5</sup> مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إدارة الأرباح أنموذجا - دراسة ميدانية - مجلة المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019، ص 139.

<sup>6</sup> آمنة قوشيش، لخضر لقلطي: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، 2019، ص 113 - 112.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

من التعاريف السابقة يتبين بأن مصطلح المحاسبة الإبداعية لا يتضمن المدلول اللغوي لكلمة الإبداع، ولا المفهوم الفعلي للكلمة، فالمحاسبة الإبداعية هي التلاعب المتعمد بالأرقام وتحويلها إلى التعبير عن الواقع غير الفعلي للمؤسسة، من خلال استغلال الفرص والثغرات القانونية، والبدايل المحاسبية المسموح بها، لتحقيق مصلحة شخصية لمعد الكشوف المالية أو لأطراف معينة.

### الفرع الثاني: أنواع المحاسبة الإبداعية

هناك عدة أنواع أو أشكال للمحاسبة الإبداعية نذكر بعضها منها فيما يلي:

- **المحاسبة النفعية:** هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء كانت ممارسات المحاسبة المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية مقبولة أو غير مقبولة<sup>1</sup>.
- **إدارة الدخل:** هي التلاعب بالدخل للوصول إلى ربح مرسوم ومخطط بشكل مسبق من قبل الإدارة يتوافق مع اتجاهاتها ومصالحها<sup>2</sup>.
- **تلطيف أو تمهيد الدخل:** وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض<sup>3</sup>.
- **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عمال مخالفًا للقانون<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> كبرى محمد طاهر حمودي، سوسن أحمد سعيد: دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان - أربيل العلمية، العدد6، 2018، ص 463.

<sup>2</sup> علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015، ص93.

<sup>3</sup> أمينة فيداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، 2014، ص25.

<sup>4</sup> ليندا حسن نمر الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص22.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

• ممارسات المحاسبة الإبداعية: تتمثل هذه الطريقة في استعمال واستخدام الممارسات المنحرفة عن ممارسات وقياسات المحاسبة المعيارية المعروفة، كما تتميز هذه الطريقة باستخدام أحدث الطرق الأكثر تعقيدا للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب والغش في قيم المصروفات والإيرادات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها

#### الفرع الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

تتخصر عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية المتاحة عند إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، ويترتب على هذا اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.<sup>2</sup>

- حرية التقديرات المحاسبية: في حال غياب القياس المحاسبي المحكم في بعض البنود المحاسبية، يؤدي ذلك إلى إعداد بعض العمليات المحاسبية بالاعتماد على درجة كبيرة من التقدير والتوقع الشخصي، مما يتيح للمحاسب المبدع التلاعب في هذه التقديرات بشكل غير معلن ويصعب اكتشافه في القوائم المالية، وفق ما يخدم مصلحة الإدارة.<sup>3</sup>

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> يمينة دوفي مقدم ، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد3، 2014، ص 177-178.

<sup>2</sup> حمزة ضويقي، أحمد محمودي: دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مجلة التنمية والاقتصادية التطبيقي، العدد3، 2018، ص 376.

<sup>3</sup> دوتام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، 2019، ص58.

<sup>4</sup> حمزة ضويقي، محمودي أحمد، مرجع سبق ذكره ، ص376.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

### الفرع الثاني: دوافع اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية

تعددت الأسباب لاستخدام المحاسبة الإبداعية ونوجز بعضها فيما يلي:<sup>1</sup>

- **التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الإقطاع الضريبي بناء عليه.

- **الحصول على التمويل:** لكي تحصل إدارة الشركات على التمويل اللازم من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط معينة يجب توافرها قبل الموافقة على منحها هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط أن تكون نتيجة النشاط و الوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده تسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق للشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية .

- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق المالية:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيقها دون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية اتجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، ولهذا فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة.

- **حصول المديرين على مكافآت:** حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح.

- **غايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من الشركات في نفس القطاع من أجل الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض الهيئات الدولية أو المحلية. بحيث يستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيم المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة .

<sup>1</sup> أمينة قوشيش ، لخضر لقلطي ، مرجع سبق ذكره، ص 114-115.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

- **تجنب التكلفة السلبية:** تتمثل التكلفة السلبية في التكلفة التي تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن من تجنب مثل هذه التكلفة.

### المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الأساليب للمحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية سنستعرض بعضاً منها فيما يلي:

#### 1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: وتتلخص فيما يلي:<sup>1</sup>

##### أولاً: التلاعب في الإيرادات:

تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها، وزيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل الأرباح من خلال بيع أصل بقيم أقل من الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيلياً، وأخيراً ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.<sup>2</sup>

##### ثانياً: التلاعب في المصروفات:

نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة، مثل رسملة التكاليف التشغيلية العادية و تغيير السياسات المحاسبية، ونقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة، ونقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، مثل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير الشخص في الفترة المحاسبية الحالية. وهناك أشكال أخرى نذكر منها:<sup>3</sup>

■ المعالجة الخاطئة للمصروفات غير المتكررة (الرأسمالية) لكونها أدرجت ضمن المصروفات العادية لأنها تؤدي بدورها إلى تسوية حسابات الدخل وتعالج المصاريف العادية مثل مصروفات الصيانة على أنها مصروفات رأسمالية، الغرض منها هو عملية تضخيم الربح.

<sup>1</sup> حسن يوسف الموسوي ورائيا الزبير، مدى كفاية خبرات خبراء المحاسبة في لبنان على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الخبراء أنفسهم، المجلد 38، العدد 12، 2016، ص 22.

<sup>2</sup> مكاوي زكريا محمد النيل، المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية على عينة من المراجعة"، 2019، ص 92.

<sup>3</sup> الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق للأوراق المالية"، المجلة الإدارية، العدد 1، 2017، ص 72.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

- تأجيل دفع المصروفات المالية إلى فترات قادمة عندما تواجه الشركات ظروفًا صعبة كمثل تأجيل الأعمال مما يدفع الإدارة إلى عمل بعض الإجراءات في السجلات المحاسبية
- إتباع سياسة متحفظة غير ملائمة مما يترتب على ذلك الاعتراف الفوري بالخسائر حتى لو كانت غير متحققة وتأجيل الأرباح المتحققة إلى سنوات قادمة .

- تقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح وقبل عمليات دمج الشركات أو عند شراء شركة لأخرى وبشرط عند إتمام هذه الصفقات خلال فترة زمنية يتفق عليها توضيح بعض الشروط للتعامل مع الإجراءات فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج لتحقيق أهداف متعددة لأحد الأطراف.
- 2- أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي:

الجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها إدارات الشركات للتلاعب في قائمة المركز المالي:<sup>1</sup>

الجدول رقم (02): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

إجراءات المحاسبة الإبداعية	البند
1- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. 2- التلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.	النقدية
1- التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية. 2- التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداول منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها. 3- إختفاء غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.	الاستثمارات المتداولة
1- عدم الكشف عن الديون الراكدة و الديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها . 2- تضمين رقم المدينين ذمًا مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة) 3- خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	الذمم المدينة
1- تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة.	المخزون

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 43-46

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

<p>2-تعتمد التلاعب بأسعار.</p> <p>3-تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى WA</p>	
<p>1- تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.</p> <p>2-تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة.</p> <p>3-عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة.</p>	<p>الاستثمارات طويلة الأجل</p>
<p>1-عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقييم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من حقوق الملكية.</p> <p>2-تخفيض نسب الإهلاك عن النسب المتعارف عليها في السوق.</p> <p>3-إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإهلاك .</p> <p>4-إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.</p> <p>5-عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض.</p>	<p>الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الثابتة)</p>
<p>1-المبالغة في تقويم الأصول غير الملموسة الناشئة عن الاندماج.</p> <p>2-إثبات الأصول غير الملموسة غير المشتراة.</p> <p>3-تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.</p>	<p>الأصول غير الملموسة</p>
<p>1-عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.</p> <p>2-سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة .</p> <p>3-تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.</p>	<p>المطلوبات المتداولة</p>
<p>1-الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة .</p> <p>2-إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود غير العادية.</p>	<p>المطلوبات طويلة الأجل</p>

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

<p>1-إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.</p> <p>2-إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.</p> <p>3- إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.</p>	<p><b>حقوق المساهمين</b></p>
<p>1-إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.</p> <p>2-إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.</p>	<p><b>الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة</b></p>

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادر عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص43-46.

### 3- أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية:<sup>1</sup>

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات بإعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية، وهي توفر المعلومات عن مصادر النقد واستخداماته خلال فترة معينة هي فترة إعداد قائمة الدخل نفسها، تقسم التدفقات النقدية إلى ثلاثة أنواع هي التدفقات النقدية عن العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية، والتدفقات النقدية عن العمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية عن العمليات التمويلية .

وتهدف الإدارة من خلال التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية. وفيما يلي بعض حالات التلاعب التي تقوم به الإدارة في قائمة التدفقات النقدية :

- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة وذلك من خلال دفع التكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية استثمارية .

- التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الاقتصادية .

- التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضريبة.

<sup>1</sup> الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 74-75

### المطلب الرابع: وسائل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

#### الفرع الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية لكشف تلك الممارسات ومحاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الإتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:<sup>1</sup>

1- **لجان المراجعة** : ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك ( NYSE ) وهيئة سوق المال الأمريكية ( SEC ) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي و تحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية ( SEC ) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة المراجعة وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة .

#### 2- **يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:**

وهي الوسيلة الأهم والأقوى التي يتبعها البعض من المراجعين والمراقبين، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية. إن المراجع الكفاء يسعى للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة رغم وجود قيود كامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، والممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ و الإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

<sup>1</sup>سمية العمرابي: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ( أم البواقي )، 2017، ص56-57.

## الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

3- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية: ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص. وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات و أهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

### الفرع الثاني: دور حوكمة الشركات ومجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات

#### المحاسبة الإبداعية

#### أولاً: دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية:

إن ما يشهده العالم الآن من تحرير لاقتصاديات السوق أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات المختلفة، وفي بعض الحالات أدى إلى حدوث انهيارات مالية نتيجة لجوء هذه المنظمات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق وتعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية للتأثير على الأرقام المحاسبية، مما تطلب الاستعانة بآليات حديثة للإدارة والرقابة لتكون بمثابة إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة والعمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهنية.<sup>1</sup>

وعلى ضوء ذلك تظهر أهمية حوكمة الشركات لتغطية الفجوة المتوقعة بين مديري ومالكي الشركة نتيجة للممارسات السلبية التي قد تنشأ بالمؤسسة أو بالقطاع الخاص، والسعي لتعظيم القيمة السوقية للسهم مناسب لاستثماراتهم ومنه توفير موارد تمويلية محلية وعالمية للشركة، سواء عن طريق الجهاز المصرفي أو الأسواق المالية ومنه استقرار نشاطها واستبعاد انزلاقها في مشاكل محاسبية مالية وخلق فرص عمل جديدة.<sup>2</sup>

ولقد أظهرت نتائج الدراسات أن من أهم أسباب التعثر المالي والفساد وانهيار الشركات هو ضعف الحوكمة فيها، وأن إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات يرفع من مستويات الأداء للشركات.

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> فاطمة الزهراء رقايقية، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية - دراسة ميدانية-، ورقة بحثية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، 2016، ص 12.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

إن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في رفع كفاءة العمل وتحسين أدائها من ناحية الاستمرارية، المنافسة في السوق ومواجهة الأزمات المالية والصمود أمامها، كما لآليات الحوكمة والأسس الأخلاقية وميثاق العمل والشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد من تأثيراتها السلبية على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من اتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة<sup>1</sup>.

### ثانياً: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي أصدرها وغيرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، ويهدف هذا التغيير إلى عدة نقاط من بينها:<sup>2</sup>

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات :

أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي توضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي بالنسبة للكثير من المتخصصين، الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف

<sup>1</sup> سيد عبد الرحمان عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، السنة 2012، ص 64.

<sup>2</sup> علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص 16-17.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

ت- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض يكتنف بعض تلك المعايير.

ث- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

### المبحث الثالث: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ومسؤولية المدقق الداخلي اتجاهها، من وجهة نظر المهنيين والخبراء في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة، وذلك من خلال التعرف على الإجراءات المضادة التي يلتزم بها المدقق الداخلي على: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### المطلب الأول: مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

إن المدقق غير مسئول عن اكتشاف الاحتيال وإذا حدث وأن اكتشف غش في أثناء قيامه بأعماله التدقيقية يجب أن يعلم بها الإدارة العليا بواسطة تقرير يبين فيه القيود التي يقترحها اللازمة لتصحيح ذلك بحسب نوعية وأهمية الأخطاء التي يكتشفها وإن مثل هذه الأمور تمكن المدقق وتساعد في أداء دوره المتمثل بالعمل على منع حدوث الأخطاء والغش والحد من الاحتيال والتلاعبات من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية كذلك باكتشافه لمواطن وأسباب ارتكاب الأخطاء .

لذلك يمكن القول ان مهنة التدقيق الداخلي قد نشأت تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي وحتى يتم تقديم هذا الأخير يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص حيث قد تتمثل تلك الأدلة مع المعايير المقررة على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وعدالة ولا تتضمن أي من الممارسات المحاسبية الإبداعية.<sup>1</sup>

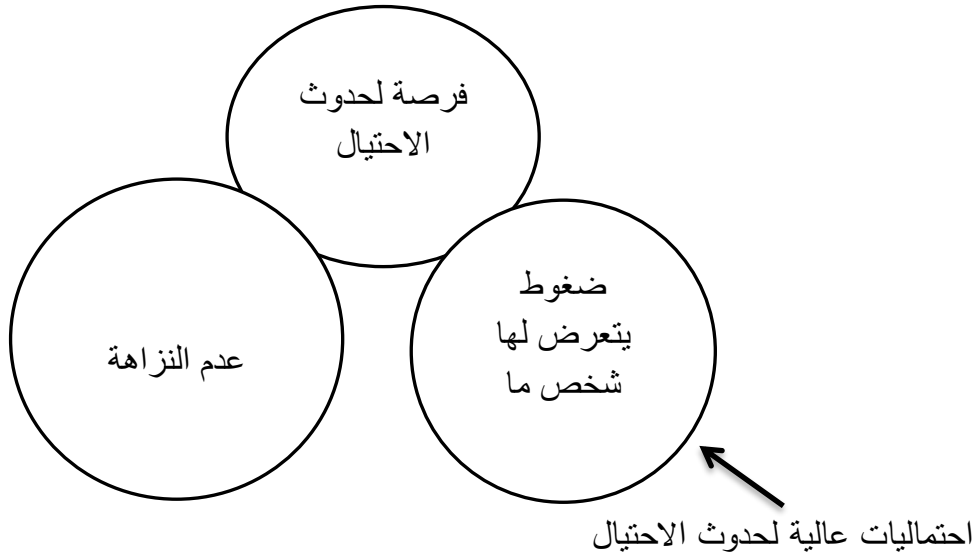
<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإدارات المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، سنة 2005، ص 20.

## الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

إن مراجعة أوجه التلاعب من قبل المدقق الداخلي تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات قد تنشأ من خطر الاحتيال وكما هو معروف ينشأ خطر الاحتيال من تقاطع ثلاث عوامل رئيسية وهي<sup>1</sup>:

- 1- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الاحتيال
  - 2- وجود فرص سانحة لحدوث الاحتيال
  - 3- أن يكون الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة والفرصة السانحة عنده قابلية شخصية للتحايل بمعنى عدم نزاهته.
- والشكل التالي يوضح العوامل السابقة وتأثيرها على حدوث الاحتيال.

الشكل رقم (01): يوضح العوامل التي تساهم في زيادة التلاعب والاحتيال



المصدر: يوسف سعيد يوسف المدلل: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2007، ص 106.

<sup>1</sup> يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، مذكرة ماجستير، جامعة غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، سنة 2007، ص 106.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

**المطلب الثاني: أدوار متكاملة ومهام مستحدثة لتدقيق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة**

### الإبداعية

إن وظيفة التدقيق الداخلي تتمثل في إضافة قيمة للمؤسسة ومحاولة تحسين أداءها المالي، كما تعتبر وظيفة بالغة الأهمية في الكشف عن حالات الفساد واحتمالية المحاسبة الإبداعية ومنعها في المؤسسات، وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي للمدققين ليس الإشراف على برامج منع الاحتيال، إلا أنهم يقدمون المساعدة على تحديد مخاطر الاحتيال التي تكون عن طريق المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

بناء على هذا وحتى نضمن جودة التدقيق الداخلي في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب عن طريق المحاسبة الإبداعية، يجب على المدققين الداخليين القيام بدور استباقي في منع وكشف التلاعب في القوائم المالية، ويرجع ذلك لمشاركتهم النشطة في هيكل الرقابة الداخلية وحالة المؤسسة.

وعلى عكس المدققين الخارجيين، من الناحية النظرية، فإن فعالية المدققين الداخليين في منع واكتشاف التلاعب والاحتيال في القوائم المالية ليست مقيدة بميزانيات زمنية وتكاليف باهظة لتوسيع دراساتهم للسياسات والاجراءات الادارية واختبارات الرقابة<sup>1</sup>

كما تتطلب معايير التدقيق الداخلي من المدققين القيام بدور استباقي في منع الاحتيال في القوائم المالية من

خلال :

- تحديد الأعلام الحمراء النوعية التي تشير إلى احتمال وجود احتيال في القوائم المالية .
  - الإبلاغ عن النتائج التي توصلوا إليها إلى لجنة التدقيق أو أي مستويات أخرى مناسبة من الإدارة .
- كما يجب توفر مجموعة من الشروط حتى يؤدي المدققين مهامهم على نحو فعال و هي موضحة في الفروع

الثلاث التالية

### الفرع الأول: علاقة المقدرة المهنية للمدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

أشار معهد المدققين الداخليين الأمريكي سنة 2005 إلى أنه من المفترض أن يتوافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية، ويفترض أنه كلما زادت المقدرة المهنية للمدققين الداخليين كلما زادت مقدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تتوقف المقدرة المهنية للمدققين الداخليين على عدة عوامل هي :

<sup>1</sup> Kofi Fred ، A. & Eric Worlanyo ، D. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. international Journal of Auditing ،P 83.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

التأهيل العلمي للمدقق الداخلي، الشهادات المهنية، التدريب والخبرة المكتسبة، حجم قسم التدقيق، المعرفة الشاملة بعمليات المؤسسة، وإلى جانب هذه المتغيرات فإن حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير يعتبر متغير هام لقياس المقدرة المهنية للمدققين الداخليين في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: علاقة موضوعية المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

يقصد بالموضوعية تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامها دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز، وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المدققين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتأثير على جودة البيانات المالية للمؤسسة، وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المدققين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في البيانات المالية، لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لوظيفة التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية، وتتحد درجة موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي في أي مؤسسة بناء على معيارين أساسيين هما:

- الاستقلال التنظيمي، أي إلى من توجه تقارير التدقيق الداخلي، والذي يمنح الحرية للمدققين الداخليين لتنفيذ مهامهم بحرية دون خوف أو حرج.
- عدم القيام بأعمال تنفيذية والذي يجعل المدققين الداخليين ينفذون مهامهم دون تحيز، إضافة إلى ما تقرضه معايير وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي.

### الفرع الثالث: علاقة جودة تنفيذ مهام المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

تتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها التخطيط الجيد لعملية التدقيق، ونطاق العمل المنفذ ووجود دليل للتدقيق الداخلي بالمؤسسة، ووجود نظام لرقابة جودة أداء التدقيق الداخلي بالمؤسسة، فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام التدقيق وكان نطاق العمل محدد، وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم المدققين الداخليين بالإضافة لوجود نظام لمراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني أن المدققين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، استناداً إلى أن تنفيذهم لمهام التدقيق الداخلي يتم بشكل جيد، ولأن التخطيط الجيد ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليهما حيث أنهما من الأمور التي تعتبرها وظيفة التدقيق الداخلي من الأمور التي لا يجب الإفصاح عنها ولهذا سوف نكتفي بالمعيارين المتبقين (وجود دليل للتدقيق الداخلي، ووجود نظام لرقابة جودة الأداء)، حيث يفترض أن وجودهما يعتبر مؤشر على جودة تنفيذ المهام، فالدليل يحدد الإجراءات

<sup>1</sup> إبراهيم مبارك الرفاعي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010، ص30.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

التي يجب إتباعها في كل مهام التدقيق والخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمشورة في إعداد ورفع التقارير، وبرامج رقابة جودة الأداء تتضمن العمل على المحافظة على الجودة واستمرارية تحسينها،<sup>1</sup>

كما تقترح أفضل الممارسات لوظيفة التدقيق الداخلي من أجل تعزيز دورها في عملية إعداد التقارير المالية، وبالتالي دورها في منع واكتشاف أساليب التلاعب المحاسبي وهي كالتالي:<sup>2</sup>

- عقد اجتماعات دورية بين رئيس التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية.
- تنظيم التعاون والتنسيق الوثيق بين عمل المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين من خلال عملية متكاملة لتخطيط التدقيق تتألف من تبادل خطط التدقيق والبرامج والنتائج التقارير.
- مطالبة المدققين الداخليين بالإبلاغ عن نتائج التدقيق المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة عندما تكون هناك مؤشرات على وجود تلاعب في القوائم المالية إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.
- تزويد المدققين الداخليين بمزيد من فرص الوصول إلى لجنة التدقيق، وخطط التطوير الوظيفي للخبرات الضرورية والتدريب والمعرفة، والموارد الكافية لتحسينها في عملية إعداد التقارير المالية ومدى فاعليتها في منع واكتشاف التلاعب في القوائم المالية.
- تقييم جودة عملية إعداد التقارير المالية، بما في ذلك مراجعة كل القوائم المالية السنوية والربع سنوية المودعة لدى هيئات الأوراق المالية والبورصات والهيئات التنظيمية الأخرى.
- مراقبة الالتزام بقواعد السلوك الخاصة بالمؤسسة لضمان امتثال المؤسسة للسياسات الأخلاقية وغيرها من الاجراءات ذات الصلة التي تعزز السلوك الأخلاقي.

### المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

#### الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة الدخل .

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم مبارك الرفاعي، مرجع سابق، ص 31.

<sup>2</sup> كمال زواق، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الإحتيال، دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، 2018، ص 233-234 .

<sup>3</sup> ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

والجدول الآتي يبين الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.

الجدول رقم (03) أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

الفقرة	هدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
المبيعات	تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية إلى تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة
تكلفة البضاعة	تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية
مصروفات التشغيل	تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف
البنود الإستثنائية والبنود غير العادية	تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

المصدر: ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، المجلد 09، العدد 32، جامعة القادسية، 2015، ص 252.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

### الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات المطبقة على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها.<sup>1</sup>

والجدول التالي يبين الإجراءات الاختبارات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (04) أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على المركز المالي

الفقرة	هدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
النقدية	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة	استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب السيولة.
الاستثمارات المتداولة	تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة .	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
الذمم المدينة	تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة
المخزون السلعي	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
الاستثمارات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي

<sup>1</sup> ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق ذكره، ص 66.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

	ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر	
التحقق من نسب الإهلاك وتعديل مصروف الإهلاك.	تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإهلاك	الأصول طويلة الأجل
التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول	الأصول الغير ملموسة
التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة.	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقه	المطلوبات المتداولة
تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح	تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف	حقوق المساهمين
دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب	تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	الموجودات والالتزامات الطارئة

المصدر: ناظم شعلان جبار، مرجع سبق ذكره، ص 253.

## الفصل الأول \_\_\_\_\_ الأدبيات النظرية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

### الفرع الثالث: الإجراءات والاختبارات المرتبطة بقائمة التدفقات النقدية

على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية، والجدول التالي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:

**جدول (05): إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية**

إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية.	يقوم المدقق بالتأكد من المصدر الحقيقي للنقد (تشغيلي، استثماري، تمويلي).
التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة.	يقوم المدقق بخصم مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره.
التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها فعلياً.	يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة قامت فعال بتحصيل مستحققاتها من العملاء.
التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع.	يتأكد المدقق من ديون المؤسسة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الآجال الحقيقية للسداد.
تضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادية.	يقوم المدقق باستبعاد الأرباح الناتجة عن الأنشطة استثنائية.

المصدر: عبد الحق زياني، خيرة مجدوب، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات

الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1، جامعة ابن خلدون، تيارت، 2020، ص 410.

### خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بعرض ومناقشة الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي ومن خلال هذا العرض تبين أن للتدقيق الداخلي أهمية كبيرة لدى المنشأة كونه يمثل عيون وأذان الإدارة فهو يساهم بإضافة قيمة للمنشأة من خلال ضمان الحماية الكاملة لأصول وضمن الالتزام بالقوانين والتشريعات عبر ما يقدمه من توصيات للإدارة العليا كما تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا التطرق إلى الدور المحوري والمهم للمدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات وإختبارات التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

# الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

### تمهيد

بعد تطرقنا في الجانب النظري لمفاهيم التدقيق الداخلي و المحاسبة الإبداعية وإبراز دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية كان لابد من إسقاط هذه الجوانب في صورة تطبيقية، وهذا بالإعتماد على آراء عينة من الأساتذة الجامعيين من ذوي الإختصاص في جامعة المسيلة، وهذا من خلال إعطاء وجهات نظرهم حول دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث أعتدنا على توزيع إستمارة تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة يمكن من خلالها الإجابة على فرضيات الدراسة، لنحلل الاستجابات بالاستعانة ببرنامج SPSS. في هذا السياق قسم هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

- المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

للإجابة عن إشكالية الدراسة تم إعداد استمارة استبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة تم توزيعها على عينة من الأساتذة الأكاديميين في التخصص، وفي هذا المبحث سيتم عرض عينة الدراسة وتحديد أدوات جمع البيانات المعتمد عليها.

### المطلب الأول: عينة الدراسة وأساليب جمع البيانات

#### أولاً: عينة الدراسة:

يختلف معنى مجتمع الدراسة عن العينة، حيث يشير مجتمع الدراسة إلى مجموع الأفراد أو الأحداث موضوع الدراسة التي يسعى الباحث إلى تعميم النتائج عليها، أما العينة فهي جزء ممثل للمجتمع الأصلي الذي تجرى عليه الدراسة<sup>1</sup>. و يتضمن مجتمع الدراسة الحالية كل المفردات ذات العلاقة من أساتذة أكاديميين في التخصص، بينما تم تنفيذ الدراسة على عينة عشوائية تتكون من (40) أستاذ.

#### ثانياً: أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع مختلف البيانات التي سيتم معالجتها لتوصيف و تحليل الجوانب ذات الصلة بالدراسة، ويعرف الاستبيان على أنه عبارة عن مجموعة من الأسئلة المصممة للتوصل من خلالها إلى حقائق يهدف إليها الباحث<sup>2</sup>. وقد تم صياغة استبيان الدراسة بالاعتماد على ما تم تناوله في الجانب النظري مع الأخذ بعين الاعتبار للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، ومن أجل اختبار صلاحية كلا من أداة الدراسة وفرضياتها تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب والأدوات الاحصائية باستعمال برنامج التحليل الاحصائي (SPSS).

### المطلب الثاني: أدوات جمع وتحليل الدراسة

لتصميم أداة الاستبيان وجب الأخذ بالعديد من الاعتبارات، لا سيما تلك المتعلقة بآلية صياغة فقراته وأقسامه ومحاوره، فظلا عن التأكد من صلاحيته للدراسة.

#### أولاً: أدوات جمع البيانات

تم الاعتماد على أداة الاستبيان نظراً لأهميته في جمع البيانات من خلال الاعتماد على مجموعة من الخطوات التالية:

<sup>1</sup> زياد أحمد الطويسي، مجتمع الدراسة والعينات ، مديرية تربية لواء البتراء ، 2000-2001، ص2.

<sup>2</sup> زياد بن علي بن محمود الجرجاوي، القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان، ط 1، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين، غزة، 2010، ص 16.

• تصميم الاستبيان:

تم تصميم الاستبيان بالاعتماد على سلم تدرجي بدرجات متساوية تحدد الإجابات الممكنة لكل فقرة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، وهو مكون من خمسة خيارات مدرجة والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (06): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة

• توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان: تم توزيع الاستبيان واسترجاعه كما هو مبين في الجدول

التالي:

الجدول رقم (07): إحصائيات استمارة الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	%100
عدد الاستمارات الملغاة	10	% 25
عدد الاستمارات المقبولة	30	%75

المصدر: من إعداد الطالبة

• **هيكل الاستبيان:** بناء على عدة مراجع تم بناء محاور الاستبيان كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): محاور الاستبيان وعدد فقرات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	محتوى المحور	عدد الأسئلة
واجهة الاستبيان	مقدمة موجهة لأفراد عينة الدراسة توضح موضوع الدراسة وأهدافه كما تم الإشارة إلى أن جميع المعلومات ستحضى بالسرية الكاملة.	
المحور الأول	يتضمن هذا المحور الأسئلة الديموغرافية التي تتعلق بمعلومات أفراد العينة.	03
المحور الثاني	مجموعة من الأسئلة عن أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة.	10
المحور الثالث	مجموعة من الأسئلة عن أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة.	10
المحور الرابع	مجموعة من الأسئلة حول دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	07

المصدر: من إعداد الطالبة

### ثانياً: الأدوات الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية والأدوات المستخدمة لتسهيل عملية التحليل والمتمثلة فيما يلي:

- مقياس ليكارت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبيان .
- برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية SPSS.
- مجموعة من أدوات الإحصاء الوصفي.
- استخدام اختبار معامل ارتباط بيرسون

### ومن بين الأساليب الإحصائية المستخدمة نجد:

- الأساليب الإحصائية و المتمثلة في النسب و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
- الأساليب الإحصائية الأخرى تتمثل في اختبار معامل الفا كرونباخ واختبار الدلالة الإحصائية T-test

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج

المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان.

تم قياس صدق وثبات استبيان دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية كالآتي:

أولاً: صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس ما وضعت لقياسه، و تم التأكد من ذلك من خلال التالي :

1- الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم توزيع الاستبيان على مجموعة من المحكمين لغرض

ضبطه في صيغته النهائية ، وبعد إجراء التعديلات الشكلية و الموضوعية والمنهجية اللازمة المقترحة تم إعداد

الاستبيان في صيغته النهائية من أجل توزيعه (أنظر الملحق رقم 02)

2- صدق الاتساق الداخلي: لقد جرى التّحقق من صدق الاستبيان عن طريق حساب الاتساق الداخلي

للعبارات، والذي يعتمد على حساب معامل الارتباط بيرسون بين العبارات والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه،

والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم (09): معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

عبارات المحور الأول	الارتباط	عبارات المحور الثاني	الارتباط	عبارات المحور الثالث	الارتباط
01	**0.82	01	**0.71	01	**0.62
02	**0.68	02	**0.86	02	**0.61
03	**0.75	03	**0.86	03	*0.32
04	**0.78	04	**0.74	04	**0.60
05	**0.59	05	**0.76	05	**0.84
06	*0.39	06	**0.77	06	*0.35
07	**0.77	07	**0.79	07	**0.59
08	**0.72	08	**0.79		
09	**0.61	09	**0.74		
10	**0.64	10	**0.73		

\*\* دال عند (α= 0.01)، \* دال عند (α= 0.05)

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

يتضح من الجدول رقم (09) أن جميع معاملات ارتباط العبارات بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.01$ ) و ( $\alpha=0.05$ )، وهو ما يعتبر مؤشراً على صدق الاتساق الداخلي للاستبيان.

### ثانياً: ثبات الاستبيان

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

**جدول رقم (10): معامل ألفا - كرونباخ لمحاور الاستبيان**

معامل ألفا كرونباخ	محاور الاستبيان
0.87	أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة
0.92	أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة
0.83	دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

يتضح من الجدول رقم (10) أن قيم معامل ألفا كرونباخ للثبات انحصرت بين (0.83) كأدنى قيمة، و (0.92) كأعلى قيمة، وهذا ما يؤكد تمتع الاستبيان بدرجة مرتفعة من الثبات وصلاحيته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

قبل دراسة نتائج الاستبيان وعرضه وتفسيره لابد من عرض الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة:

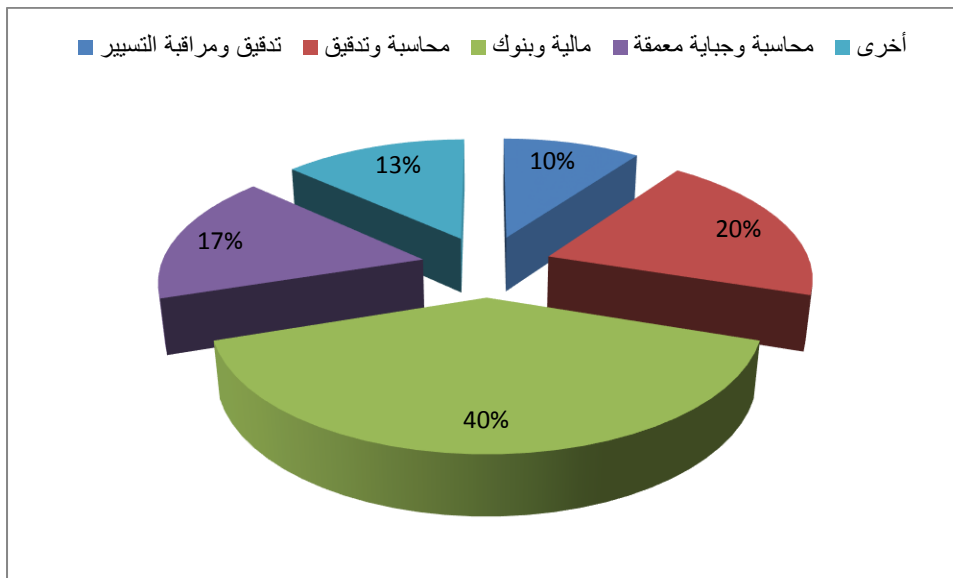
1- التخصص العلمي:

الجدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
تدقيق ومراقبة التسيير	3	10%
محاسبة وتدقيق	6	20%
مالية وبنوك	12	40%
محاسبة وجباية معمقة	5	16.7%
أخرى	4	13.3%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

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



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم تدقيق ومراقبة التسيير قدر بـ 03 أفراد بنسبة 10%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم محاسبة وتدقيق قدر بـ 06 أفراد بنسبة 20%، أما عدد الأفراد الذين تخصصهم مالية وبنوك فقد قدر بـ 12 فرد بنسبة 40% وهم الأعلى نسبة، في حين قدر عدد الأفراد الذين تخصصهم محاسبة وجباية معمقة بـ 05 أفراد بنسبة 16.7%، وفي الأخير الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى والمقدر عددهم بـ 04 أفراد بنسبة 13.3%.

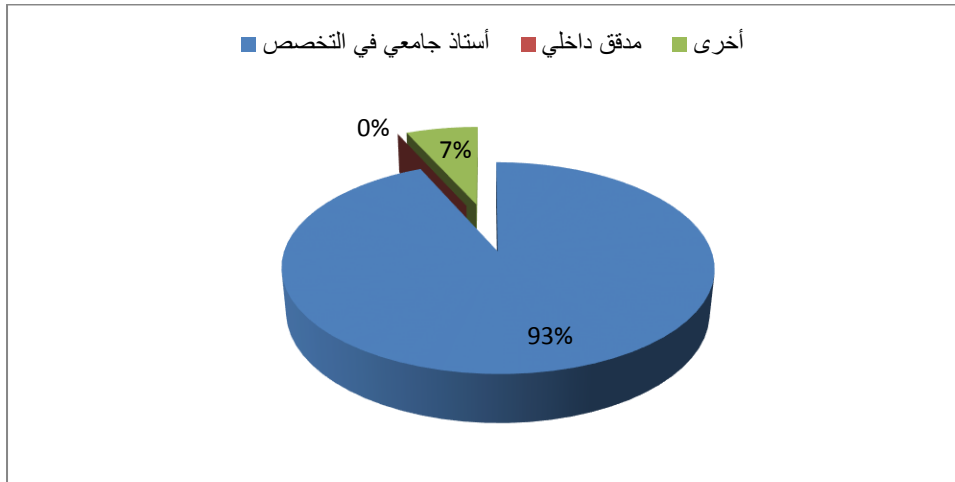
### 2- الوظيفة الممارسة:

#### الجدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي في التخصص	28	93.3%
مدقق داخلي	0	0%
أخرى	2	6.7%
الإجمالي	30	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

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



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين في التخصص قدر بـ 28 فرد بنسبة 93.3%، في حين نلاحظ أن عدد الذين يشغلون وظائف أخرى قدر بـ 02 فرد أي ما نسبته 6.7%.

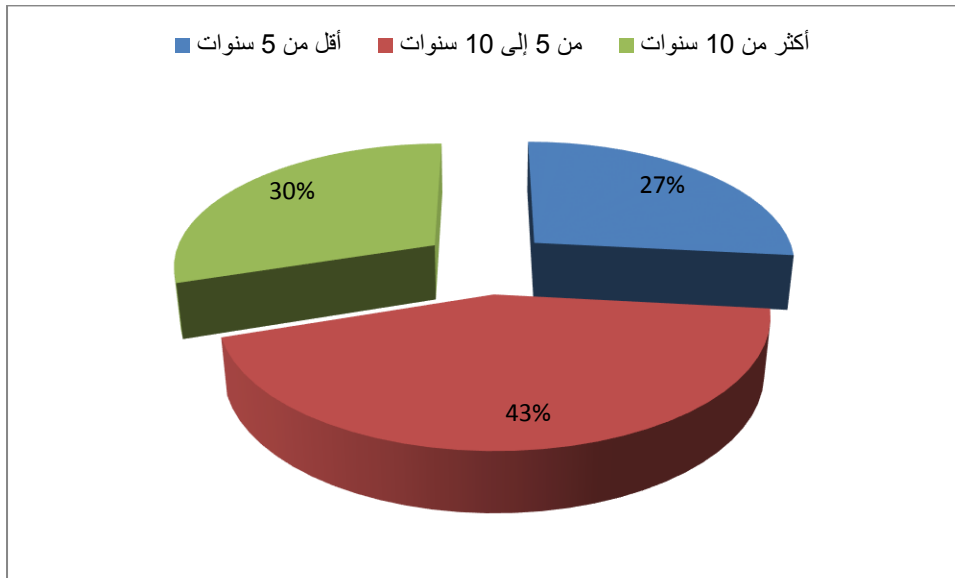
### 3- سنوات الخبرة:

الجدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
26.7%	8	أقل من 5 سنوات
43.3%	13	من 5 إلى 10 سنوات
30%	9	أكثر من 10 سنوات
100%	30	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

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



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمها إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات قدر بـ 08 أفراد بنسبة 26.7%، في حين عدد الأفراد الذين خبرتهم تتراوح من 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 13 فرد بنسبة 43.3% وهم الأعلى نسبة، أما عدد الأفراد الذين خبرتهم أكثر من 10 سنوات فقد قدر بـ 09 أفراد بنسبة 30%.

### المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة

أولاً: تحليل فقرات المحور المتعلق بأهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة

الفرضية الأولى: للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.

$H_0$ : ليس للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.

$H_1$ : للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (14): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أهمية التدقيق الداخلي**

### ووظيفته داخل المؤسسة

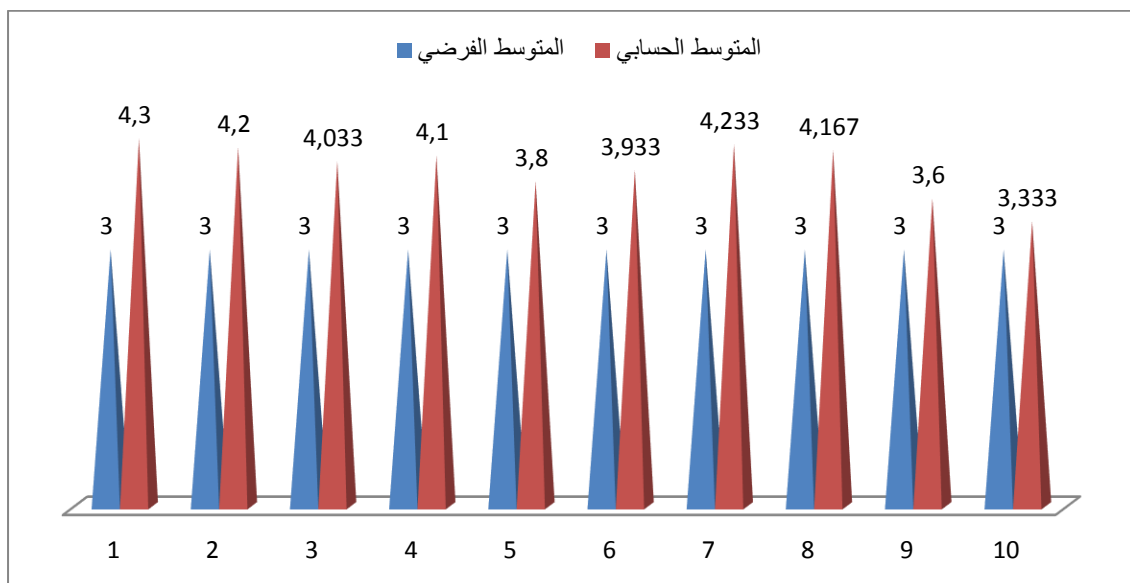
الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية للمؤسسة .	4.300	.8366	8.510	.000	مرتفع
2	من واجب المدقق الداخلي وضع إجراءات في المؤسسة من أجل حماية الممتلكات والأصول.	4.200	.8460	7.761	.000	مرتفع
3	يعمل التدقيق الداخلي على التأكد من واقعية أهداف المؤسسة .	4.033	.8892	6.360	.000	مرتفع
4	لدى المدقق الداخلي كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية .	4.100	.8844	6.810	.000	مرتفع
5	يضمن المدقق الداخلي الإفصاح الشامل عن التقارير .	3.800	.9612	4.558	.000	مرتفع
6	يوجد تعاون و تنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و الوظائف الأخرى .	3.933	.7842	6.513	.000	مرتفع
7	يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية عن الوظائف التي يديقها .	4.233	.9356	7.223	.000	مرتفع
8	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية .	4.167	.8331	7.663	.000	مرتفع

مرتفع	.000	4.039	.8138	3.600	تحتوى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الإدارة العليا .	9
متوسط	.086	1.775	1.033	3.333	يتوفر لدى المدقق الداخلي الإمكانيات المالية التي تسمح له بأداء مهامه على أكمل وجه .	10
مرتفع	.000	9.90	0.30	3.97	الاتجاه العام لمحور أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

الشكل رقم (05) : يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور أهمية

التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

من خلال الجدول رقم (14) والشكل رقم (05) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية للمؤسسة " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 4.30، تليها في المرتبة الثانية عبارة " يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية عن الوظائف التي يدققها " بمتوسط حسابي قدر بـ 4.23، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لعبارة " من واجب المدقق الداخلي وضع إجراءات في المؤسسة من أجل حماية الممتلكات والأصول " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.20، في حين عادة المرتبة الرابعة لعبارة " يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 4.16، أما المرتبة الخامسة فكانت للعبارة " لدى المدقق الداخلي كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية " بمتوسط قدر بـ 4.10 ، والمرتبة السادسة لعبارة " يعمل التدقيق الداخلي على التأكد من واقعية أهداف المؤسسة " بمتوسط

حسابي بلغ ب 4.03، والمرتبة السابعة لعبارة " يوجد تعاون و تنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و الوظائف الاخرى " بمتوسط قدر ب 3.93، أما المرتبة الثامنة فهي لعبارة " يضمن المدقق الداخلي الإفصاح الشامل عن التقارير " بمتوسط بلغ 3.80، والمرتبة التاسعة لعبارة " تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الإدارة العليا " بمتوسط قدر ب 3.60 وفي الأخير عادت المرتبة العاشرة لعبارة " يتوفر لدى المدقق الداخلي الإمكانيات المالية التي تسمح له بأداء مهامه على أكمل وجه " بمتوسط حسابي بلغ ب 3.33، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أنا كل قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة الأخير جاءت باتجاه البديل محايد وقيمة T-Test جاءت غير دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية لمحور أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة فقد بلغ (3.97) بانحراف قدر ب (0.30) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصيتي التجانس وعدم التشتت.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول الفرض الصفري، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية الدراسة الأولى القائلة بأن " للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة"، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

**ثانياً: تحليل فقرات المحور المتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية و دوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة**

**الفرضية الثانية:** تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية وتلجأ إليها.

$H_0$  : لا تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية ولا تلجأ إليها.

$H_1$  : تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية وتلجأ إليها.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أساليب المحاسبة

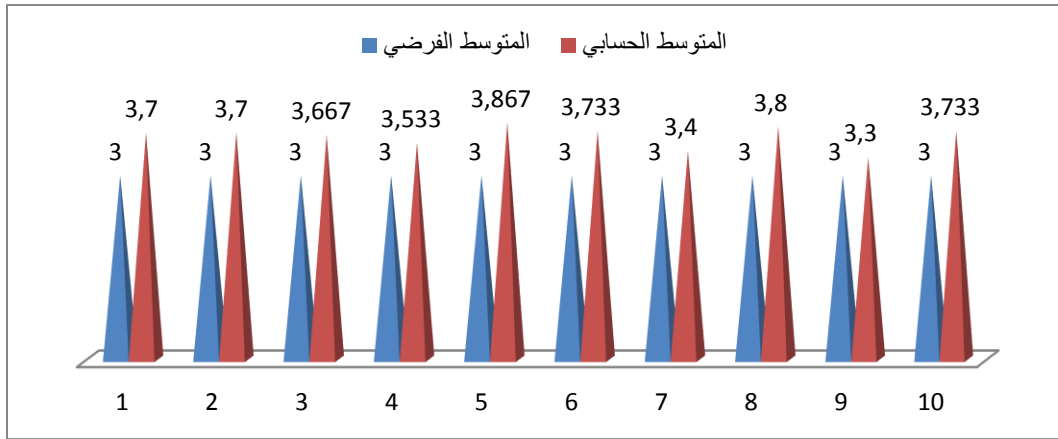
الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة

الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن النتيجة الحقيقية .	3.700	1.036	3.633	.001	مرتفع
2	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية .	3.700	1.273	3.175	.004	مرتفع
3	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق .	3.667	.9944	3.673	.001	مرتفع
4	من أساليب المحاسبة الإبداعية تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة .	3.533	.9730	3.002	.005	مرتفع
5	يعتبر تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الإبداعية	3.867	1.066	4.557	.000	مرتفع
6	من دوافع المحاسبة الإبداعية الطمع المادي وتحقيق مكاسب شخصية .	3.733	1.169	3.515	.001	مرتفع
7	من أساليب المحاسبة الإبداعية تسجيل نواتج وهمية .	3.400	1.044	2.183	.037	مرتفع
8	من دوافع المحاسبة الإبداعية المنافع الإدارية .	3.800	.9246	4.738	.000	مرتفع
9	من أساليب المحاسب الإبداعية المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة .	3.300	1.036	1.557	.130	متوسط
10	معلومات القوائم المالية غير الملائمة تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية .	3.733	1.066	3.717	.001	مرتفع
	الاتجاه العام لمحور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة	3.64	0.17	11.39	0.00	مرتفع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

الشكل رقم (06) : يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لعبارات محور أساليب

المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

من خلال الجدول رقم (15) والشكل رقم (06) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة جاءت حسب الترتيب التالي عبارة " يعتبر تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل من دافع المحاسبة الإبداعية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر بـ 3,86، تليها في المرتبة الثانية عبارة " من دوافع المحاسبة الإبداعية المنافع الإدارية " بمتوسط حسابي قدر بـ 3,80، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لكل من عبارة " من دوافع المحاسبة الإبداعية الطمع المادي وتحقيق مكاسب شخصية " وعبارة " معلومات القوائم المالية غير الملائمة تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3,73، في حين عادت المرتبة الرابعة لكل من عبارة " من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن النتيجة الحقيقية " وعبارة " يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3,70، أما المرتبة الخامسة للعبارة " تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجاباً في السوق " بمتوسط قدر بـ 3,66، والمرتبة السادسة فقد عادت لعبارة " من أساليب المحاسبة الإبداعية تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3,53، أما المرتبة السابعة فهي لعبارة " من أسلوب المحاسبة الإبداعية تسجيل نواتج وهمية " بمتوسط قدر بـ 3,40، في حين المرتبة الثامنة والأخيرة فهي لعبارة " من أساليب المحاسب الإبداعية المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة " بمتوسط بلغ 3,30، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وبتجاه البديل "موافق " كما أن كل قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) باستثناء العبارة " من أساليب المحاسب الإبداعية المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية

الثابتة " جاءت باتجاه البديل محايد وقيمة T-Test جاءت غير دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية لمحور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة فقد بلغ (3.64) بانحراف قدر ب (0.17) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصيتي التجانس وعدم التشتت.

من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول الفرض الصفري، وبالتالي نتوصل إلى قبول فرضية الدراسة الثانية القائلة بـ " تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية وتلجأ إليها "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

### ثالثاً: تحليل فقرات المحور المتعلق بدور المدقق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية

**الفرضية الثالثة:** ليس للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_0$ : ليس للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_1$ : للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

### الجدول رقم (16): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق الداخلي

#### في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

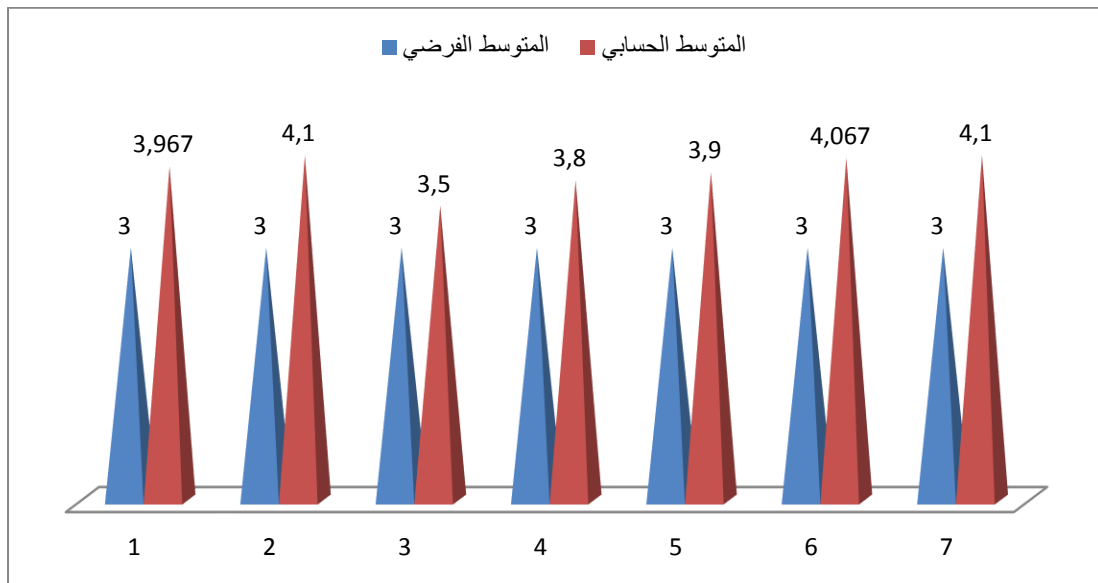
الرقم في الاستبيان	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	الخبرة العملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.967	.8082	6.547	.000	مرتفع
2	تحلي المدقق الداخلي بأداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.100	.8446	7.131	.000	مرتفع
3	المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.500	.8201	3.340	.002	مرتفع
4	يتمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله .	3.800	.7612	5.757	.000	مرتفع
5	تأكيد المدقق الداخلي على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية في المؤسسات يحد من استخدام أساليب محاسبة الإبداعية.	3.900	.6073	8.115	.000	مرتفع

مرتفع	.000	10.06	.5839	4.067	على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد تقريره.	6
مرتفع	.000	8.462	.7117	4.100	التحلي بالنزاهة من طرف المدقق الداخلي يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.	7
مرتفع	0.00	11.26	0.21	3.91	الاتجاه العام لمحور دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

الشكل رقم (07) : يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور

المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .

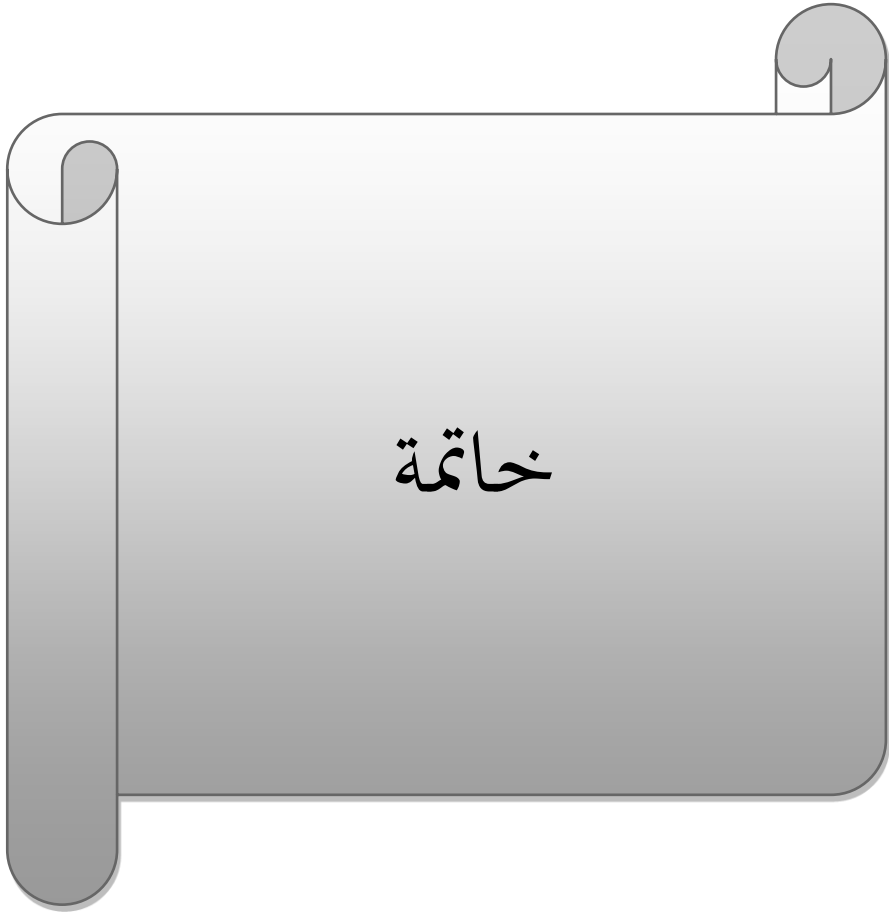
من خلال الجدول رقم (16) والشكل رقم (07) أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية جاءت حسب الترتيب التالي كل من عبارة " تحلي المدقق الداخلي بآداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية " وعبارة "التحلي بالنزاهة من طرف المدقق الداخلي يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية " في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدر ب 4.10، تليهما في المرتبة الثانية عبارة " على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد تقريره " بمتوسط حسابي قدر ب 4.06، أما المرتبة الثالثة فقد عادت لعبارة " الخبرة العملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي بلغ ب 3.96، في حين عادت المرتبة الرابعة لعبارة " تأكيد المدقق الداخلي على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية في المؤسسات يحد من استخدام أساليب محاسبة الإبداعية " بمتوسط

حسابي بلغ بـ 3.90، أما المرتبة الخامسة فهي لعبارة " يتمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله " بمتوسط قدر بـ 3.80 ، والمرتبة السادسة والأخيرة لعبارة " المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي بلغ بـ 3.50، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وبتجاه البديل "موافق " كما أن كل قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية لمحور دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد بلغ (3.91) بانحراف قدر بـ (0.21) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخاصيتي التجانس وعدم التشتت. من خلال ما سبق يمكن القول بأنه لا يمكن قبول فرضية الدراسة، وبالتالي نتوصل إلى قبول الفرضية البديلة القائلة بـ " للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هو 95% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 5%.

### خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت أساتذة مختصين في الاختصاص، وذلك من أجل معرفة آراءهم حول دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها بعض المؤسسات لتظهر بصورة غير تلك التي عليها وهذا لتحقيق أهداف تخدمها .

ومن تحليل نتائج الاستبيان تم الوصول إلى اتفاق شبه كلي على أن للتدقيق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليلها وبالتالي زيادة موثوقية القوائم المالية لدى المستفيدين ومساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة.



### خاتمة:

لقد خلفت ممارسات المحاسبة الإبداعية العديد من الآثار السلبية، إذ تسببت بانحيار العديد من الشركات العالمية الكبرى وأدت إلى زرع الشكوك عند المستثمرين الذين فقدوا ثقتهم في مصداقية وموثوقية القوائم المالية، ومن هنا كان يجب على الجهات المسؤولة من منظمات وأيضاً جمعيات مهنية اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة من أجل الحد من تفعيل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد جاء التدقيق الداخلي كأحد أهم الإجراءات المقترحة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لأنه يعد من أهم الوظائف داخل المؤسسة كونه يسمح برصد الخلل واكتشاف الانحرافات وتقييم أداء الوظائف المختلفة. فالتدقيق الداخلي إذا يمكنه الحد من تفعيل أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم أداء وظيفة المحاسبة ومدى التزام المحاسبين عند إعداد القوائم المالية بالمعايير الدولية والتشريعات والقوانين.

### 1- اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم تناول في الدراسات النظرية وكذا الدراسات التطبيقية تم التوصل إلى النتائج الخاصة بفرضيات الدراسة كالتالي:

- **الفرضية الأولى:** "للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة" تم التوصل إلى صدق هذه الفرضية أي أن للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.
- **الفرضية الثانية:** "تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية و تلجأ إليها" تم التوصل إلى صدق هذه الفرضية أي أن المؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية و أساليبها و تلجأ إليها.
- **الفرضية الثالثة:** "ليس للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " تم التوصل إلى نفي هذه الفرضية أي أن للمدقق الداخلي دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### 2- نتائج الدراسة:

ومما سبق توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعني المحاسبة الإبداعية استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق و ذلك لتضليل مستخدمي التقارير والقوائم المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة.
- يرى معظم أفراد العينة أن هناك أهمية كبيرة للتدقيق الداخلي للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تلعب أخلاقيات المهنة دوراً هاماً أثناء قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه، فالنزاهة والإستقلالية، الموضوعية والسلوكيات يجب على المدقق التحلي بها لتحقيق جودة عالية للتدقيق داخلي.

- يرى أغلب أفراد العينة ان التدقيق الداخلي يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- أهم دوافع المؤسسات لممارسة المحاسبة الإبداعية هي تحسين الأداء المالي والتأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق.
- ظهور أساليب مختلفة ومتنوعة من المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية (قائمة الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) وذلك من اجل تضليل المستثمرين وفقدان موثوقيتهم.

### 3- التوصيات:

- ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة العناية بوظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، والعمل على وضع آليات تزيد من استقلالية المدقق.
- الرفع من كفاءة المدققين الداخليين من خلال تنظيم دورات تكوينية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- فرض عقوبات شديدة على الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية.
- مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق إلزام المؤسسات بمبدأ الثبات عند اختيار الطرق المحاسبية.
- إخضاع المدققين الداخليين إلى عملية تقويم وتقييم لأعمالهم وذلك من أجل تحديد نقاط القوة والضعف من أجل العمل على تطوير مهاراتهم وخبراتهم ومساعدتهم على الاطلاع على أساليب المحاسبة الحديثة.

### 4- أفاق الدراسة :

- ومن خلال هاته الدراسة سيتم اقتراح هاته المواضيع:
- ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة.
- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالمؤسسة.
- أثر جودة التدقيق الداخلي على جودة القوائم المالية.



قائمة والمصادر

المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

#### أولاً: الكتب:

1. أحمد الطويسي زياد، مجتمع الدراسة والعينات، مديرية تربية لواء البتراء، 2000-2001.
2. اشتيوي ادريس عبد السلام، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، ط4، بيروت، 1996.
3. أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة أغراض مختلفة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
4. أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإدارات المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
5. الجرجاوي زياد بن علي بن محمود، القواعد المنهجية التربوية لبناء الاستبيان، مطبعة أبناء الجراح، ط 1، فلسطين، غزة، 2010.
6. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفق للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
7. حلمي أحمد، جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، عمان، دار الصفاء، الطبعة الأولى، 2009.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
9. الخشاوي علي محمود، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008.
10. الخطيب خالد راغب، التأمين من الناحية المحاسبية والتدقيقية، دار كنوز المعرفة، الطبعة الأولى، 2009.

11. الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 2010.
12. الساكني سعد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، عمان، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016.
13. شحاتة حسني حسين، أصول التدقيق والرقابة، دار المشورة، مصر، بدون سنة نشر.
14. الصحن عبد الفتاح، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2004.
15. عبد العزيز الجمال جيهان، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعية، الإمارات، 2014.
16. علوان محمد أمين، التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة (الطبعة الأولى)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
17. القاضي حسني يوسف، وآخرون، تدقيق الحسابات، الجزء الثاني، منشورات جامعة دمشق، سوريا 2010.
18. مكاوي زكريا محمد النيل، المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2019.
19. الواردات خلف عبد الله، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، 2014.
- ثانياً: المذكرات والمطبوعات:**
20. الآغا، عماد سليم، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2011.

21. أوصيف لخضر، مدخل للتدقيق الداخلي، مطبوعة علمية مقدمة للطلبة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2017.
22. حميدانو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصد مرياح ورقلة، الجزائر، 2010/2011.
23. دوفي مقدم يمينة، أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 3، 2014.
24. رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، ورقة بحثية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، 2016.
25. زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال، دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، 2018.
26. سنوسي كوثر، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017.
27. علاء مصطفى أحمد نقاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015.
28. العمرابي سمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - 2017.

29. عيادي محمد لمين: مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2007/2008.
30. فيداوي أمينة فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة 2014.
31. محمد علي محمد الجابري: تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، اليمن، 2014.
32. نمر ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2009.
33. يوسف سعيد يوسف المدلل: دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالية الإداري، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، كلية التجارة، 2007.
- ثالثا: المجالات:**
34. جاسم الطائي محمد محمود وأحمد نعمة عبد النافعي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية في مصرف العراق للتجارة، فرع بابل، المجلد 11، العدد 04، السنة 2019.
35. دوتام ملاح، دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 1، 2019.

36. سيد عبد الرحمان عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد، 12، السنة 2012.
37. ضويقي حمزة، محمودي أحمد: دور حوكمة الشركات لتعزيز المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة التنمية الاقتصادية التطبيقية، العدد3، 2018.
38. علاء حسن كريم الشرع، مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في شركات المساهمة العامة بالعراق دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 7، العدد 28، مارس 2017.
39. قوشيش آمنة ولفليطي لخضر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 02، 2019.
40. كبرى محمد طاهر حمودي وسوسن أحمد سعيد: دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وآثرها في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العدد6، جامعة الموصل، 2018.
41. كسكس مسعود وزرقون عمر الفاروق وزرقون محمد، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح أنموذجا، دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، العدد 1438-2335، 2019.
42. مايو عبد الله وصالحي يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 09، 2016.
43. المجتبي محمد المعتر والماوري ياسر، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، المجلد 15، العدد 12، أكتوبر 2016.

44. الموسوي حسن يوسف والزرير رانيا، مدى كفاية خبرات خبراء المحاسبة في لبنان على كشف ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر الخبراء أنفسهم، المجلد 38، العدد 12، 2016.

45. الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، المجلة الإدارية، العدد 1، 2017.

### رابعاً: المراجع الأجنبية:

46. Anderson ، U.، Head، M.، Ramamoorti، S.، Riddle، C. Salamasick، M.، & Sobel، P. Internal Auditing: Assurance & Advisory Services. Greenwood: Internal Audit Foundation. (2017).

47. J.C BECOUR، H Bouquin، Audit opérationnel، 2eme Edition، Economica، Paris، 1996.

48. Khelassi Reda، l'audit interne- audit opérationnel، 2 éme Edition، Houma، alger،2007.

49. Kofi Fred ،A.، & Eric Worlanyo ،D. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. international Journal of Auditing.

50. LIONEL COLLINS، Gérard Valin، Audit et control interne «Aspects financiers ،opérationnels et stratégique» ،dallos،Paris،4emeédition، 1992.

51. Moeller ، R. Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. New Jersey: John Wiley & Sons. (2016).



الملاحق

ملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

استمارة الإستبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة تخصص تدقيق ومراقبة تسيير ، تقوم الطالبة بإعداد مذكرة بعنوان :

**دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

**-دراسة ميدانية لعينة من أساتذة أكاديميين بجامعة المسيلة -**

يسرني أن أضع بين ايديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول هذا الموضوع. إن تعاونكم في منحي جزء من وقتكم الثمين للإجابة على الأسئلة بدقة وموضوعية سيكون له الأثر الأكبر في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا الموضوع وأكد لكم حرصي الشديد على سرية المعلومات المقدمة وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولكم مني جزيل الشكر.

**المحاسبة الإبداعية:** هي استغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من طرف أشخاص ذوي خبرة وكفاءة عالية في مجال المحاسبة والتدقيق والجباية، تحويلها من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة تعطي قيمة جديدة ذات ميزة نفعية للمؤسسة.

إشراف الأستاذة :

من إعداد الطالبة:

-علي صوشة مارية

-فكرون حكيمة بشرى

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة الموافقة لرأيكم في كل محاور الدراسة

**(1) الاسئلة الديمغرافية****(1) التخصص العلمي:**

تدقيق ومراقبة تسيير  محاسبة وتدقيق  مالية وبنوك

محاسبة وجباية معمقة

في حالة وجود تخصص آخر أذكره:.....

**(2) الوظيفة الممارسة :**

أستاذ جامعي في التخصص  مدقق داخلي

وظيفة أخرى اذكرها :.....

**(3) سنوات الخبرة :**

أقل من 05 سنوات  من 05 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

**(2) فقرات الاستبيان :****المحور الأول: اهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة**

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة اساسية للمؤسسة.					
02	من واجب المدقق الداخلي وضع اجراءات في المؤسسة من أجل حماية الممتلكات والأصول.					
03	يعمل التدقيق الداخلي على التأكد من واقعية أهداف المؤسسة.					
04	لدى المدقق الداخلي كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.					
05	يضمن المدقق الداخلي الإفصاح الشامل عن التقارير.					
06	يوجد تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي والوظائف الأخرى.					

					يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية عن الوظائف التي يدققها.	07
					يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.	08
					تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الإدارة العليا .	09
					يتوفر لدى المدقق الداخلي الامكانيات المالية التي تسمح له بأداء مهامه على اكمل وجه .	10

المحور الثاني :أساليب المحاسبة الابداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة

الرقم	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن النتيجة الحقيقية .					
02	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية .					
03	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق .					
04	من أساليب المحاسبة الابداعية تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة .					
05	يعتبر تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الابداعية					
06	من دوافع المحاسبة الإبداعية الطمع المادي وتحقيق مكاسب شخصية .					
07	من أساليب المحاسبة الابداعية تسجيل نواتج وهمية .					
08	من دوافع المحاسبة الابداعية المنافع الإدارية .					
09	من أساليب المحاسب الابداعية المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة .					

					معلومات القوائم المالية غير الملائمة تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية .	10
<b>المحور الثالث : دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية</b>						
الرقم	العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الخبرة العملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	تحلي المدقق الداخلي بآداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
03	المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	يتمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله .					
05	تأكيد المدقق الداخلي على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية في المؤسسات يحد من استخدام أساليب محاسبة الإبداعية.					
06	على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد تقريره.					
07	التحلي بالنزاهة من طرف المدقق الداخلي يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.					

ملحق رقم: (02): قائمة الأساتذة المحكمين:

الجامعة	الأساتذة المحكمين	الرقم
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	قمان مصطفى	01
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	عريوة رشيد	02
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	رزىقات بوبكر	03
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	فكار أحمد فوضيل	04
جامعة سطيف 01 - سطيف -	عينوس رياض	05
جامعة سطيف 01 - سطيف -	امعوش جهيدة	06

**ملحق (03): ملاحق spss**

التخصص العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تدقيق ومراقبة التسيير	3	10.0	10.0	10.0
	محاسبة وتدقيق	6	20.0	20.0	30.0
	مالية وبنوك	12	40.0	40.0	70.0
	محاسبة وجباية معمقة	5	16.7	16.7	86.7
	أخرى	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الوظيفة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي في التخصص	28	93.3	93.3	93.3
	أخرى	2	6.7	6.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	8	26.7	26.7	26.7
	من 5 الى 10 سنوات	13	43.3	43.3	70.0
	أكثر من 10 سنوات	9	30.0	30.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1.س	30	4.3000	.83666	.15275
2.س	30	4.2000	.84690	.15462
3.س	30	4.0333	.88992	.16248
4.س	30	4.1000	.88474	.16153
5.س	30	3.8000	.96132	.17551
6.س	30	3.9333	.78492	.14331
7.س	30	4.2333	.93526	.17075
8.س	30	4.1667	.83391	.15225

9س	30	3.6000	.81368	.14856
10س	30	3.3333	1.02833	.18775

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	8.510	29	.000	1.30000	.9876	1.6124
2س	7.761	29	.000	1.20000	.8838	1.5162
3س	6.360	29	.000	1.03333	.7010	1.3656
4س	6.810	29	.000	1.10000	.7696	1.4304
5س	4.558	29	.000	.80000	.4410	1.1590
6س	6.513	29	.000	.93333	.6402	1.2264
7س	7.223	29	.000	1.23333	.8841	1.5826
8س	7.663	29	.000	1.16667	.8553	1.4781
9س	4.039	29	.000	.60000	.2962	.9038
10س	1.775	29	.086	.33333	-.0507-	.7173

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1م	10	3.9700	.30971	.09794

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1م	9.904	9	.000	.96999	.7484	1.1915

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
.1س	30	3.7000	1.05536	.19268
.2س	30	3.7000	1.20773	.22050
.3س	30	3.6667	.99424	.18152
.4س	30	3.5333	.97320	.17768
.5س	30	3.8667	1.04166	.19018
.6س	30	3.7333	1.14269	.20863
.7س	30	3.4000	1.00344	.18320
.8س	30	3.8000	.92476	.16884
.9س	30	3.3000	1.05536	.19268

30	3.7333	1.08066	.19730
----	--------	---------	--------

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1.س	3.633	29	.001	.70000	.3059	1.0941
2.س	3.175	29	.004	.70000	.2490	1.1510
3.س	3.673	29	.001	.66667	.2954	1.0379
4.س	3.002	29	.005	.53333	.1699	.8967
5.س	4.557	29	.000	.86667	.4777	1.2556
6.س	3.515	29	.001	.73333	.3066	1.1600
7.س	2.183	29	.037	.40000	.0253	.7747
8.س	4.738	29	.000	.80000	.4547	1.1453
9.س	1.557	29	.130	.30000	-.0941-	.6941
10.س	3.717	29	.001	.73333	.3298	1.1369

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
2م	10	3.6433	.17851	.05645

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
2م	11.397	9	.000	.64333	.5156	.7710

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1.س	30	3.9667	.80872	.14765
2.س	30	4.1000	.84486	.15425
3.س	30	3.5000	.82001	.14971
4.س	30	3.8000	.76112	.13896
5.س	30	3.9000	.60743	.11090
6.س	30	4.0667	.58329	.10649
7.س	30	4.1000	.71197	.12999

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
من 1..	6.547	29	.000	.96667	.6647	1.2686
من 2..	7.131	29	.000	1.10000	.7845	1.4155
من 3..	3.340	29	.002	.50000	.1938	.8062
من 4..	5.757	29	.000	.80000	.5158	1.0842
من 5..	8.115	29	.000	.90000	.6732	1.1268
من 6..	10.016	29	.000	1.06667	.8489	1.2845
من 7..	8.462	29	.000	1.10000	.8341	1.3659

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
3م	7	3.9191	.21591	.08161

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
3م	11.262	6	.000	.91906	.7194	1.1187

Correlations												
		محور 1	من 1س	من 2س	من 3س	من 4س	من 5س	من 6س	من 7س	من 8س	من 9س	من 10س
محور 1	Pearson Correlation	1	.827**	.689**	.750**	.784**	.592**	.397*	.779**	.726**	.616**	.641**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.001	.030	.000	.000	.000	.000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).												
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).												

Correlations												
		محور 2	من 1س	من 2س	من 3س	من 4س	من 5س	من 6س	من 7س	من 8س	من 9س	من 10س
محور 2	Pearson Correlation	1	.718**	.869**	.866**	.745**	.764**	.773**	.793**	.796**	.743**	.735**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).												

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

Correlations									
		محور3	س1..	س2..	س3..	س4..	س5..	س6..	س7..
محور3	Pearson Correlation	1	.625**	.616**	.327*	.604**	.849**	.357*	.597**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.048	.000	.000	.040	.000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).									
*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).									

Cronbach's Alpha	N of Items
.871	10

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.928	10

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.833	7



## المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الداخلي وفعاليتته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم التعرف على التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها ودوافعها وأسبابها، ليتضح بأنها شكل من أشكال الغش والتلاعب في مهنة المحاسبة، وقد خلصت هاته الدراسة إلى أنه للتدقيق الداخلي إمكانية للحد من المحاسبة الإبداعية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة على القوائم المالية مما يساهم في تحسين جودتها ويتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وتم الاعتماد على كل من المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة، ولتحقق من أهدافها تم توزيع استبيانات على عينة من أساتذة أكاديميين في التخصص، وبعد إكمال الإجابات على الاستبيان تم تحليل البيانات بواسطة برنامج Spss وبرنامج Excel.

وأشارت نتائج الدراسة إلى دور المدقق الداخلي الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالرغم من أنه لا يستطيع الحد بشكل كلي من ممارساتها لأنه توجد عوامل أخرى غير التدقيق تساعد على هذه الممارسات.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق، التدقيق الداخلي، محاسبة إبداعية، القوائم المالية.

## Abstract:

This study aims to know the role of internal audit and its effectiveness in limiting creative accounting practices, that is, internal audit and creative accounting were identified and their most important methods, motives and causes, and it turns out that they are a form of fraud and manipulation in the accounting profession, and this study concluded that internal audit has the possibility of reducing Creative accounting through the commitment of the internal auditor to counter-measures on the financial statements, which contributes to improving their quality and is relied upon in decision-making, Both descriptive and analytical approaches were relied upon in the study, and to achieve its objectives, questionnaires were distributed to a sample of academic professors in the specialty, and after completing the answers to the questionnaire, the data was then analyzed by Spss and Excel.

The results of the study indicated the effective role of the internal auditor in limiting creative accounting practices, although he cannot completely limit its practices because there are factors other than auditing that help these practices.

**Keywords:** audit, internal audit, creative accounting, financial statements.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

