

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

ميدان: علوم إقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطلبة:

سالمي سيد أحمد
بن محاد نهلة

تحت عنوان:

دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة-

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. بيسار عبد الحكيم
مشرفا و مقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ.د. قمان مصطفى
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	د. بوسعدية مسعود

السنة الجامعية: 2024/2023

شكر وعرهان

الشكر الكثر والحمد الكثر لله العلى القدير الذى أعاننا ووفقنا على إتمام هذا العمل عملا

بقوله سبحانه "وإن شكرتم لأزيدنكم"

وإلى حبيبنا وقوتنا فى كل حين الذى أوصانا بطلب العلم، إلى سيدنا ونبينا محمد صلى الله

عليه وسلم وعلى آله وأصحابه الطاهرين صلاة وسلاما دائمين متلازمين إلى يوم الدين.

إنطلاقا من العرفان الجميل، فإنه يسرنا أن نرفع شكرنا وتقديرنا وإحترامنا إلى الأستاذ

المشرف الأستاذ الدكتور قمان مصطفى الذى رافقنا طوال مشوارنا الأكاديمى فى الجامعة

والذى مدنا بمنافع علمه بالكثير ومنحنا جهده ووقته على إنجاز هذا العمل، كما لا يفوتنا

التوجه بالشكر والإمتنان إلى الذين مدوا إلينا المساعدة وأخص بالذكر الأستاذ بوسعدية

مسعود والأستاذ سبتي إسماعيل والأستاذ بىصار عبد الحكيم والأستاذ جباري عبد الوهاب،

الأستاذ سعدي يحيى، الأستاذ حميدى أحمد سعيد، الأستاذ عريوة محاد، الأستاذ غربى

حمزة، الأستاذة بن فرج زوينة، الأستاذ هبال عبد المالك، عصماء مشطة، وحمدا بالله أن

يبسر أمورهم وأن يطيل فى عمرهم ليقبوا فى طريق العلم والعلماء.

وشكرنا وتقديرنا إلى جميع أساتذتنا فى قسم العلوم المالية والمحاسبة، الذين رافقونا طيلة

مشوارنا الأكاديمى.

وبالغ الشكر والتقدير إلى طاقم كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية الذين لم

يبخلوا علينا بنصائحهم وإرشاداتهم.

وكما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لما سيمدوننا من مقترحات

قيمة لهذا العمل بغية الإرتقاء به.



إهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلته وكرمه وأنعم علينا بتصديق رسالة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم خاتم الأنبياء والمرسلين.
أهدي ثمرة هذا العمل بكل حب إلى:
الذين كللهم الله بالوقار... إلى من علماني العطاء بدون إنتظار... إلى من أحمل دمهما بكل إفتخار... إلى الذين علماني ومنحاني زاد التقوى والصمود والتحدي... إلى من كان دعاؤهما سر نجاحي... إلى الذين ألبساني خصال العفة والشجاعة والكرامة.
أطال الله في عمرهما.
أمي وأبي.
إلى من تقاسموا معي متاعب الحياة إلى إخوتي: ضياء، نور اليقين، عبد الجليل حفظهم الله ورعاهم.
إلى الذين تقاسموا معي مشواري الدراسي زملائي وزميلاتي وأخص بالذكر (جعيجع عماد، بن حميدة عبد الباسط، رجم عبد النور، توام عبد الصمد، هبال عبد الرؤوف، رباحي فارس).
إلى كل أفراد عائلتي كل بإسمه وصفته.
إلى كل من نساهم القلم، ولم ينسهم القلب.

الطالب: سالمى سيد أحمد

إهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على أشرف خلق الله محمد صلى الله عليه وسلم أما بعد

أهدي هذا العمل إلى أعز الناس:

إلى من زرعت البذرة ولم تنتظر حصادها أُمي الغالية رحمها الله.

إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق أعز ما أملك أبي الغالي.

إلى أخوتي وأخواتي الذين شاركوني فترة مسار دراستي.

إلى كل أفراد عائلتي وأصدقائي بإسمه وصفته.

الطالبة: بن محاد نهلة



فهرس المحتويات

الفهرس	
الصفحة	العنوان
I	شكر وعرافان
III-II	إهداء
V	الفهرس
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	ملخص
أ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية	
06	تمهيد
07	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
07	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
15	المطلب الثاني: مهام التدقيق الخارجي ومنهجيته وإجراءاته ومعاييره
18	المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي
22	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
22	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الثاني: أنواع ودوافع ونتائج إستخدام المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية
33	المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
33	المطلب الأول: المداخل والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
35	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
36	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي في الكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجين بولاية المسيلة	
41	تمهيد
42	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

42	المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية
43	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة
44	المطلب الثالث: صدق الإتساق الداخلي لمحاول أداة الدراسة
50	المطلب الرابع: الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة
51	المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات محاور أداة الدراسة
51	المطلب الأول: عرض وتحليل محور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية
52	المطلب الثاني: عرض وتحليل محور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
54	المطلب الثالث: عرض وتحليل محور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
55	المطلب الرابع: عرض وتحليل محور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
58	المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
58	المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى
59	المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية
60	المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة
61	المطلب الرابع: إختبار الفرضية الرابعة
62	خلاصة الفصل الثاني
64	الخاتمة
67	قائمة المراجع
72	الملاحق

قائمة الجداول		
الصفحة	العنوان	الرقم
14	أنواع التدقيق الخارجي	1-1
42	مقياس ليكرت الخماسي	1-2
43	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية	2-2
45	صدق الإتساق الداخلي لمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية	3-2
46	صدق الإتساق الداخلي لمحور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	4-2
47	صدق الإتساق الداخلي لمحور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	5-2
49	صدق الإتساق الداخلي لمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	6-2
50	ثبات أداة الدراسة	7-2
51	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية	8-2
53	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	9-2
54	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	10-2
56	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	11-2
58	إختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الأول	12-2
58	إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الأولى	13-2
59	إختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الثاني	14-2
59	إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثانية	15-2
60	إختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الثالث	16-2
60	إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثالثة	17-2

61	إختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الرابع	18-2
61	نتائج إختبار ويلكوكسن (wilcoxon) للفرضية الرابعة	19-2

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

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة، حيث تم استخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من (30) مدقق خارجي، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يتمتع بفهم عالي لحيثيات المحاسبة الإبداعية، ولديه كفاءة عالية جدا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن للتدقيق الخارجي فعالية عالية وإجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية.

Abstract:

The study aimed to identify the role of external auditing in revealing creative accounting practices from the point of view of a sample of external auditors in the state of M'sila. The questionnaire was used as a tool to collect primary data, and the sample on which the study was conducted consisted of (30) external auditors. The results of the study reached: The external auditor has a high understanding of the rationale for creative accounting, and has a very high efficiency in detecting creative accounting practices. The external audit also has high effectiveness and clear procedures for detecting creative accounting practices.

Key-words: External auditing, creative accounting.

مقدمة

1- تمهيد

نظرا للواقع المعاش الذي صاحبه توسع كبير في حجم ونشاط المؤسسات الإقتصادية، والذي أزم ضرورة حصول هذه الأخيرة على الوسائل والتقنيات التي تضمن لأصحابها الحفاظ على مواردهم والإستغلال الأمثل لها والتقليل من الأخطاء المحاسبية، وذلك من خلال القيام بعملية التدقيق المحاسبي حيث تفرضه الدولة على المؤسسات والذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة يسمى بالمدقق الخارجي بهدف التأكد من سلامة الأعمال المحاسبية والمالية من الغش والخطأ، من خلال إبداء هذا الأخير رأي فني محايد على مدى صحة وشرعية القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق مما يؤدي إلى إرتياح مستخدمي القوائم المالية. وعلى الرغم من القوانين والأنظمة المطروحة على المدقق الخارجي إلا أنه في بعض الأحيان هناك تعديلات للقوائم المالية للمؤسسة، بغرض التضليل وإخفاء الحقيقة من أجل خدمة أغراض المسيرين والإداريين وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وأساليبها والتي تعد من المصطلحات الحديثة في عالم المحاسبة، ومن هنا زادت أهمية المدقق الخارجي وزادت المسؤولية عليه لكي يكتشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها بإجراءات متعددة لكي يعطي صورة صادقة وشفافة للقوائم المالية.

2- الإشكالية الرئيسية

مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو الآتي:

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

وينبثق عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة؟

- ما مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة؟

- هل يتبع المدقق الخارجي إجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة؟

- ما مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة؟

3-فرضيات الدراسة

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بفهم عالي لحثثيات المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الثانية:** يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الثالثة:** يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة إجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الرابعة:** من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4-أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال معالجة أحد المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة والتدقيق ألا وهو المحاسبة الإبداعية وأساليبها التي تعد إحدى الطرق التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وتسليط الضوء على أحد الآليات الممكنة للكشف عنها والتمثل في الدور المحوري للمدقق الخارجي في الكشف عنها.

5-أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على الجوانب النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، وتحديد العلاقة بينها.
- التعرف على مدى فهم المدقق الخارجي لحثثيات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على مدى كفاءة وفعالية المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

6-أسباب اختيار موضوع الدراسة

- الرغبة الشخصية في البحث في مثل هذه المواضيع.
- تماشي هذه الدراسة مع طبيعة التخصص.

- الأهمية التي يحظى بها التدقيق الخارجي في الكشف عن كل التلاعبات والإنحرافات.

7- منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف من الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، في الجانب النظري والقائم على جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة وذلك بالاعتماد على الكتب العلمية والأطروحات الجامعية والمقالات العلمية، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على أداة الإستبانة وإجراء التحليل الإحصائي لإختبار صحة الفرضيات.

8- حدود الدراسة:

ضبطت الدراسة وفقا للحدود التالية:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة-الجزائر-

- الحدود الزمانية: إنطلقت الدراسة بداية سنة 2024 إلى غاية نهاية ماي من نفس السنة، فيما كانت الدراسة الميدانية من خلال توزيع الإستبيان على عينة الدراسة منتصف ماي 2024.

9- الدراسات السابقة

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

- دراسة (ساعد بخوش و بوظلعة، 2021)، بعنوان: دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أثر لخصائص لجان التدقيق والمتمثلة في المعرفة المالية والمحاسبية وخاصة الإستقلالية وعدد الأعضاء والإجتماعات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأكدت الدراسة على ضرورة توفير الخبرة اللازمة لأعضاء لجنة التدقيق بالإضافة إلى إضفاء نصوص قانونية لتعزيز خاصية الإستقلالية وزيادة عددهم وتكثيف دوراتهم التكوينية في مجال المحاسبة.

- دراسة (بوسعيدية و قمان ، 2023) بعنوان: كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث تم إستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يتمتع بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأنه لا توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية وأن هناك فرق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد السنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة.

- دراسة (بعيليش، 2023)، بعنوان: أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد منها، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في الجزائر، بحيث تمثلت أبعاد القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال)، وتم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة أنه يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج، بينما لا يوجد أثر على قائمتي تدفقات النقدية وتغيرات رأس المال.

- دراسة (سليمانى و زغدود، 2024)، بعنوان: علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية، وتم الاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة تدل على وجود إرتباط بين المراجع الخارجي وممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية حيث يساهم هذا الأخير في التقليل من تجاوزات المحاسبين من خلال ممارسات إدارة الأرباح.

10- هيكل الدراسة:

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

الفصل الأول:

-الإطار النظري للتدقيق الخارجي
-المحاسبة الإبداعية-

تمهيد

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة له ونظراً للتقدم السريع الذي عرفه العالم، فالتدقيق يهدف بشكل عام إلى التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية الإدارية والتشغيلية لدى المؤسسة ومدى إلتزام العاملين بالقوانين والسياسات والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، ونتيجة لتطور التدقيق الخارجي ظهرت الحاجة الماسة له من أجل حسن وسلامة تسيير المؤسسة من قبل الإدارة ولكون المدقق مستقل عن المؤسسة فهو يعتبر عنصراً مهماً لكونه وسيلة ناجحة في الكشف العديد من الممارسات غير القانونية.

وفي ظل الواقع أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز وإهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، وسميت بهذا الإسم كون الإدارة تلجأ إلى ممارسة أساليب مبتدعة لتحقيق غايات مختلفة وعليه تم تقسيم هذا الفصل الأول إلى ثلاثة مباحث التالية:

- عموميات حول التدقيق الخارجي.
- ماهية المحاسبة الإبداعية.
- مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

تهدف المحاسبة إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة مرهون بمدى مصداقية هذه الأخيرة، حيث تعكس صورة صادقة عن وضعيتها المالية، وهنا جاء دور التدقيق الخارجي لتحقيق هذه المصداقية من خلال التحقق من مدى عدالة الكشوف المالية، وفي هذا المبحث الذي يتطرق إلى ماهية التدقيق الخارجي والذي يدرس تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه، ومبادئ ومعايير التدقيق الخارجي.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يتضمن هذا المطلب التطور التاريخي للتدقيق وعرض عدة تعاريف للتدقيق الخارجي وأهميته وأهداف التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

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

وتشتق كلمة التدقيق (**Auditing**) من التعبير اللاتيني (**Audire**) وتعني الإستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الإستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة.

ولقد إتسع نطاق التدقيق حيث أصبح يشمل وحدات القطاع الخاص من مشاريع ومؤسسات إقتصادية خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، من أجل التأكد من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع أعمال المشروع وزادت هذه الحاجة مع إتساع حجم المؤسسات مما أدى المساهمين إلى تعيين مدقي الحسابات من أجل مراقبة أعمال المؤسسة. (زواق، 2010، صفحة 3) وبالتالي فإن المحطات التاريخية للتدقيق ما يلي: (زواق، 2010، الصفحات 3-4)

أولا: الفترة ما قبل 1500م

في هذه الفترة إستعمل التدقيق من طرف ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحتهم، وهذا عن طريق الإستماع فكان أحدهم يستمع إلى حسابات التي تقرأ عليه من خلال خبرته ومعرفته بدقة إلى ما كان يسمعه.

ثانيا: الفترة ما بين 1500-1850

تميزت هذه الفترة بما يعرف بالتمهيد للثورة الصناعية التي نجم عنها إنفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها مما جعل الحاجة إلى ضرورة الجوء للتدقيق.

كما تميزت بظهور أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا بإيطاليا عام 1581م حيث تأسست كلية (RAXONATI) وكانت تتطلب 06 سنوات تدريب بالإضافة إلى النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة.

ثالثا: الفترة ما بين 1850-1905م

في هذه الفترة أصبح المجال مفتوحا أمام التدقيق حتى أصبح مهنة ونشاط لا يستهان بهما وهذا من خلال تدعيمهما بقوانين وإجراءات من أجل إكتشاف التلاعب والإختلاس والأخطاء الكتابية.

رابعا: الفترة ما بين 1905-1933م

الغرض من التدقيق هو تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي بالإضافة إلى إكتشاف التلاعب والأخطاء وهنا كانت عملية الفحص تتم بالتفصيل مع مراجعة إختيارية.

خامسا: الفترة ما بين 1933-1940م

كان لها نفس الغرض إلا أن عملية الفحص كانت إختيارية مع بداية الإهتمام بالرقابة الداخلية.

سادسا: الفترة ما بين 1940- إلى يومنا هذا

من خلال التطورات المتلاحقة للتدقيق نجد أنها كانت متعددة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفت حركة التجارة العالمية والإقتصاد العالمي على وجه الخصوص.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي

هناك عدة تعاريف التي قدمت للتدقيق الخارجي، منها:

يعرف التدقيق الخارجي على أنه: فحص المعلومات و البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحاييد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الإقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد صورة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإبصال النتائج إلى المستفيدين.

(التميمي، 2006، صفحة 20)

ويعرف التدقيق الخارجي كذلك بأنه: فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة. (خالد أمين، 2004، صفحة 13).

ويعرف أيضاً بأنه: التدقيق الذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة لفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات في أنظمة المؤسسة الداخلية، فحصاً فنياً إنتقادياً للتحقق من صحة وشرعية الحسابات المالية في المؤسسة محل التدقيق. (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 36)

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

وعلى ضوء ما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للتدقيق الخارجي بأنه: نوع من أنواع التدقيق يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة يسمى بالمدقق الخارجي بهدف إبداء رأي فني محايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة وتوجيهها للمستخدمين الخارجيين المستفيدين من القوائم المالية للمؤسسة.

الفرع الثالث: مبادئ التدقيق الخارجي

يعتمد التدقيق الخارجي على مجموعة من المبادئ مما يجعله أداة مهمة، حيث تعتبر هذه المبادئ شرطاً أساسياً من أجل تقديم نتائج موثوقة وتمثل في ما يلي: (خالد تيسير، 2011، صفحة 38)

1-المبادئ المرتبطة بالفحص

1-1-مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أهداف المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى للمعلومات المحاسبية.

1-2-مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ بضرورة التقليل من عنصر التقدير الشخصي، والتميز أثناء الفحص من خلال الإستناد على مجموعة من أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تخدم المدقق الخارجي على المؤسسة من أجل تقليل هامش الخطأ، ويشير هذا المبدأ أيضاً إلى فحص مدى الكفاءة الإنسانية، إلى جانب فحص الكفاءة الإنتاجية فيما لها أهمية بالغة في تكوين رأي المدقق عن المؤسسة.

1-3-مبدأ الشمولية في الفحص: ويعني أن يشمل الفحص جميع عمليات المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع الأحداث المالية في المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لتلك العمليات وتلك الأحداث المالية.

2-المبادئ المرتبطة بالتقرير (جمعة، 2000، صفحة 24)

1-2-مبدأ كفاءة الاتصال: ويعني هذا المبدأ أن يكون التقرير قد وصل إلى المستخدمين بصورة يعكس واقع المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من خلال هذا التقرير.

2-2- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق على كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإظهار نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والسجلات والمستندات.

2-3- مبدأ الإنصاف: ويعني هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

2-4- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى أن يشمل تقرير المدقق على تفسيرات واضحة لكل تصرف غير عادي يواجه المدقق حيث تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية وحقيقية.

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

الفرع الرابع: فروض التدقيق الخارجي

الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، (هيري، 2018، صفحة 13) يجب أن يتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة وهي كالتالي: (مازون، 2011، الصفحات 17-18)

1-قابلية البيانات للفحص: ويعني إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، حيث يشترط عند قيام المدقق الخارجي بمهمته توفير الحرية المطلقة له في الإطلاع على البيانات المالية وفق المعايير التالية:
الملاءمة: ويعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية للمستخدمين وإرتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان بعملية الفحص لابد أن يتوصلا إلى نفس النتائج.
البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

القابلية للقياس الكمي: بحيث تكون المعلومة المحاسبية قابلة للتحويل إلى أرقام.

2-عدم وجود تعارض حتمي بين كل من مصلحة المدقق والإدارة: ويفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق وإدارة المؤسسة مما يؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة تامة.

3- خلو القوائم المالية من الأخطاء: في حالة حدوث تواطئ لا يكون بإمكان المدقق إكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية فيجب عليه أن يحافظ على نزعة الشك المهني من أجل إكتشاف الإحتيال والتلاعبات.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: بحيث يجب توفر نظام سليم للرقابة الداخلية يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي الإعتماد على التدقيق الإختياري بدل الشامل.

5- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** إن التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها سيعزز من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لواقع نشاط المؤسسة، وفي حالة قصور هذه المبادئ فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6- **المفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:** وهذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض الإستمرارية، وهذا إذا إتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة فإن وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية يفترض إستمرار الوضع في المستقبل، وإن إتضح للمدقق عكس ذلك فإن نظام الرقابة الداخلية يكون ضعيفا، فيجب عليه الحرص مع تحفظاته مستقبلا.

7- **المدقق الخارجي يزاول نشاطه كمدقق فقط:** في حالة طلب المدقق إبداء رأيه في القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار مهمته الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.

الفرع الخامس: أهمية التدقيق الخارجي

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات، سواء كانت من داخل المؤسسة أو خارجها، وتتمثل أهميته في: (محمد الشماليه، 2022، صفحة 473)

1- **يوفر المصدقية:** يمكن أن يؤدي التحقق من البيانات المالية من قبل مدقق خارجي إلى مزيد من المصدقية في سوق الأعمال مقارنة بتلك التي يتم التحقق منها إذا كانت تسعى إلى زيادة التمويل في المستقبل، فإن توفير حسابات مدققة يمنح الأمان بأن الحسابات خالية من الأخطاء المادية أو الممارسات الخاطئة، مما يزيد من احتمالية النجاح في تحقيق الأهداف.

2- **يوفر الضمان:** يضمن التدقيق الخارجي لمديري المحاسبة الذين لا يشاركون في وظائف المحاسبة على أساس يومي أن العمل يتم وفقا للمعلومات التي يتلقونها ويساعد في تقليل نطاق الإحتيال، حيث يوفر ضمانا للمساهمين بأن المعلومات المالية تعكس بصورة صادقة واقع نشاط المؤسسة.

3- **يكتشف الأخطاء:** قد تمنع الأخطاء في المحاسبة أصحاب الأعمال من إتخاذ أفضل القرارات، وتم تصميم إجراءات التدقيق لإكتشاف الأخطاء، وتضمن عمليات التدقيق الخارجية أيضا تسجيل المعاملات المالية وفقا للمبادئ المحاسبية التي تحظى بالقبول العام حيث تساعد بشكل أساسي أصحاب الأعمال من إجتتاب الأخطاء من خلال هذه المبادئ المحاسبية.

4- **يحدد نقاط القوة والضعف:** يساعد التدقيق الخارجي المؤسسات في التخلص من نقاط ضعفها، لأن المدققين الداخليين لا يستطيعون إنتقاد عملهم فيسمح التدقيق الخارجي من إكتشاف الأخطاء وتصحيحها، من أجل توفير المعلومات المحاسبية للأطراف ذات المصلحة بشكل صادق يعكس واقع المؤسسة.

فالتدقيق الخارجي هو وسيلة تخدم عدة أطراف تعتمد على المعلومات المالية ومن هذه الأطراف مايلي: (أسماء و عمر، 2020، صفحة 254)

1-إدارة المؤسسة: والتي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات التي تم التدقيق فيها من قبل جهة فنية محايدة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.

2-المقرضون والبنوك: حتى يتمكنون من التعرف على الوضع المالي للمؤسسات التي ترغب في تقديم قروض أو تسهيلات إئتمانية إليهم فهم يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي، وعلى أساس ذلك يتم إتخاذ القرار بتقديم القرض أم لا.

3-المستثمرون: عند إتخاذ أي قرار بشأن توجيه المدخرات والاستثمارات لمؤسسة ما بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن، فإنه يتم اللجوء إلى البيانات المالية المدققة من طرف المدقق.

4-الجهات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية من خلال فرض الضرائب والتخطيط وتقديم الإعانات.

5-حملة الأسهم: المعلومات المالية تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين حتى تمكنهم من زيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الإستثمار.

6-حملة السندات الحاليون والمحتملون: حيث أن المعلومات المالية المقدمة تساعدهم في تحديد وتقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الإلتزام بتسديد ديونها.

7-الموظفين وإتحادات العمال: حيث أن المعلومات المقدمة تمكنهم من تقدير الربحية، وحساب الأجور المستقبلية وكذلك المفاوضات بشأن مشاركة الأرباح.

8-الإقتصاديون ورجال البحث العلمي: تتمثل أهدافهم في الحصول على المعلومات من أجل تقييم الآثار على السياسات الإقتصادية والسياسات العامة، والمساعدة في الأعمال البحثية الخاصة بالمؤسسة.

9-العملاء والموردون والمنافسون: حيث المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي تمكنهم من معرفة المؤسسة ما إذا كانت مصدرا للسلع والخدمات أو كمستهلكة للسلع والخدمات مع تقييم القدرة التنافسية للمؤسسة وتأقلمها مع المحيط الخارجي لها. (شريم و بركات، 2011، صفحة 14)

الفرع السادس: أهداف التدقيق الخارجي

تعددت أهداف التدقيق الخارجي بتعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية ومن هذه الأهداف ما يلي: (بوقابة، 2011، صفحة 08)

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، والتأكد من مدى إمكانية الإعتماد عليها.

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء وغش.

- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش بوضع إجراءات وضوابط تحول دون ذلك.
- إعتتماد الإدارة على التدقيق في رسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات في الحاضر أو في المستقبل.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ قرارات مناسبة لإستثماراتهم.
- مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.
- مراقبة الخطط الموضوعة و تنفيذها، ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الإنحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي نشاط المؤسسة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي توجد فيه المؤسسة.
- إبداء رأي فني يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابفة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

الفرع السابع: أنواع التدقيق الخارجي

هناك ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي: (بوتين، 2005، صفحة 16)

- 1- **التدقيق القانوني**: وهو الذي يفرضه القانون وتتمثل في أعمال الرقابة السنوية التي يقوم بها المدقق.
 - 2- **التدقيق التعاقدى**: ويطلق عليها محافظة الحسابات، وهو الذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة و تكون مدة التعاقد ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
 - 3- **التدقيق القضائي (الخبرة القضائية)**: هو الذي يقوم به شخص خارجي بطلب من المحكمة.
- ويمكن التفريق بين هذه الأنواع في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-1): أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	التدقيق القضائي
طبيعة الحجم	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات وتدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على صدق وشرعية الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبي وتقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن تقدم له إرشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
إرسال التقرير	مجلس الإدارة، الجمعية العامة(عادية غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غير معني
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب النتائج نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية	طريقة تتماشى مع الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: (بوتين، 2005، صفحة 17).

المطلب الثاني: مهام التدقيق الخارجي ومنهجيته وإجراءاته ومعايير

خصص هذا المطلب لبيان مهام التدقيق الخارجي ومنهجيته، وعرض إجراءاته والمعايير المعتمدة في التدقيق الخارجي.

الفرع الأول: مهام المدقق الخارجي

يوجد مهمتين رئيسيتين للتدقيق الخارجي، الأولى مراقبة مدى إلتزام معدي القوائم المالية للمواصفات الأساسية للمعلومات، والثانية إثبات قانونية وصدق الحسابات.

1-مراقبة مدى إلتزام معدي القوائم المالية للمواصفات الأساسية للمعلومات: على المدقق الخارجي التأكد من مدى إلتزام المؤسسة بالمواصفات الأساسية للمعلومات والمتمثلة في: (غزالي و مهدي، 2019، الصفحات 606-607)

1-1-الموثوقية: وذلك بالتأكد من غياب المخالفات المهمة، حيث يعتبر المدقق الخارجي حصنا ضد الإنتهازية الإدارية.

1-2-الملاءمة: والتي تعني المساعدة على إتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية، إذ يعتبر المدقق مثل الوكيل الذي يسمح بتحسين الإشارة التي ينقلها المكون التقديري في النتيجة المحاسبية.

2-إثبات قانونية وصدق الحسابات: وذلك من خلال ما يلي:

1-2-إثبات قانونية الحسابات: من خلال إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها والمتعارف عليها، وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط إحترام القواعد المحاسبية المعمول بها.

2-2-إثبات صدق الحسابات: بحيث يقوم المدقق الخارجي بالفحص الإنتقادي للقوائم المالية، فإنه يستحيل عليه فحص جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق، وفي هذه الحالة فإنه يلجأ إلى أسلوب العينة، وعليه فإن واجبه يتمثل في المصادقة على صدق الحسابات الواردة في القوائم المالية.

2-3-إكتشاف أعمال الغش والتزوير: إن عمليات الإحتيال في القوائم المالية، تعتبر دليلا على ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وأيضا ضعف الدور الرقابي للمدقق الداخلي نتيجة عدم كفاءته أو عدم إستقلاليته، وهو ما يزيد من أهمية دور وعمل المدقق الخارجي في إكتشاف التلاعب، والذي يتحقق من خلاله بذل العناية المهنية اللازمة والحرص على ضرورة توفير الإمكانيات اللازمة للقيام بهمته لإكتشاف التلاعبات في المؤسسة محل التدقيق.

الفرع الثاني: منهجية التدقيق الخارجي

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

1-دراسة عامة حول المؤسسة: عند قبول المدقق بمهمة التدقيق، يقوم بأول خطة بالتعرف على محيط المؤسسة من خلال التعرف على كل المعلومات المتعلقة بها من شهرة، عنوان المقر الاجتماعي، رقم التسجيل في المركز الوطني للسجل التجاري، كما يتطرق عند تعرفه على المؤسسة إلى: أخذ المعلومات اللازمة حول الإدارة، المديرية، المراقبة، القوانين المهنية، الشكل القانوني.

كما يقوم بدراسة المحيط الخارجي لها كمنافسين، وكل ما ينشر عنها في المجلات والجرائد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3-6- المقاربات: تعتبر أكثر الطرق الفاعلة والناجحة التي يستخدمها المدقق للحصول على المعلومات وأدلة

الإثبات مثلا التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالبنك مع الكشوف المالية المرسلة من طرف البنك.

الفرع الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي

لقد اختلف الكثير في تحديد إجراءات التدقيق و من أهم الإجراءات الخاصة بالتدقيق الخارجي ما يلي:

(بن موفقي، 2019، الصفحات 117-118)

1- المعرفة التامة بالمؤسسة: حيث يقوم المدقق بطلب المعلومات والبيانات من المؤسسة محل التدقيق من

خلال طرح الأسئلة وطلب إيضاحات حول نشاط المؤسسة من أجل إعداد خطة عمل خاصة بالمؤسسة محل

التدقيق، من أجل جمع بعض الأدلة والقرائن التي بواسطتها يمكن تحديد نقاط الضعف الخاصة بالمؤسسة.

2- فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية: حيث يقوم المدقق بدراسة واقعية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة

الداخلية، بإعتباره نقطة بداية التي ينطلق منها المدقق الخارجي فكلما كان نظام الرقابة قويا ومتماسكا كلما

زاد إعتقاد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على الأدلة وقرائن الإثبات، وكلما كان ضعيفا كلما لجأ

المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة بحيث يزيد من نطاق الفحوصات التي تقتصر عليها أعمال التدقيق.

3- تقييم الأخطاء الجوهرية والإستجابة لها: وهي التي تكون ناتجة عن غش أو خطأ والتي بدورها تؤدي

إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، فعلى المدقق الخارجي تقييم هذه الأخطاء الجوهرية وتحليلها وتصنيفها

حسب أهمية كل خطأ، وإقتراح تحسينات لنظام الرقابة الداخلية من أجل منع وقوع الأخطاء الجوهرية في

المؤسسة مع وضع إستراتيجية تتماشى مع النظام من أجل الإستمرارية بكفاءة وفاعلية.

4- تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة: حيث يقوم المدقق الخارجي بتحديد نقاط القوة والضعف في

المؤسسة من خلال تحديد معايير الأداء المناسبة كمعايير الجودة والإمتثال للوائح والقوانين، ومن ثم تحديد

نقاط القوة التي تشير بأن المؤسسة تتجه نحو مسار جيد وفعال من خلال تكييف المؤسسة مع كل المتغيرات

التي تحدث فيها مع مراجعة نقاط الضعف التي تحتاج المؤسسة إلى النقليل منها وتحسينها من أجل مواكبة

التغيرات في البيئة التي تعمل فيها.

5- المصادقات: الشهادات أو الإقرارات التي كونها عبارة عن وثائق مكتوبة تهدف إلى تقديم الحقيقة حيث

يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم نطاق الفحص الذي قام به.

6- الإستفسارات: حيث يقوم المدقق بتوجيه أسئلة أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة وذلك

لتأكيد صحة بعض الأدلة والقرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق والتي لا يمكن الإفصاح عنها في

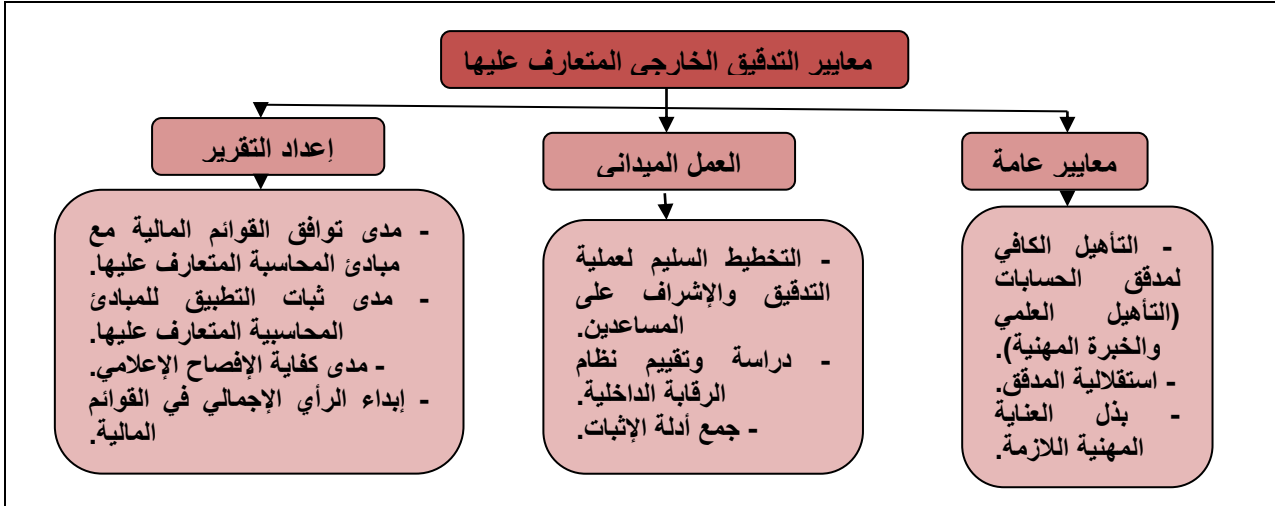
القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

7- المقارنات: وهي عبارة عن مقابلة والتي تهدف للحصول على أدلة وقرائن إثبات، أي مقارنة البيانات أو الحسابات أو المعلومات التي تم فحصها بأعوام سابقة أو لجهات أخرى ضمن نفس القطاع. (عباس الرماحي، 2009، الصفحات 32-41)

الفرع الرابع: معايير التدقيق الخارجي

يمكن توضيح معايير التدقيق الخارجي في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): معايير التدقيق الخارجي



المصدر: (أوكيل و سعيدي، 11-12 أبريل 2018، صفحة 210).

المطلب الثالث: جودة التدقيق الخارجي

لجودة التدقيق الخارجي أهمية بالغة لكونها تمس الجهات التي يهملها أمر المؤسسة، فهي تضبط كل الجوانب الخاصة بعمل المدقق الخارجي بشكل محكم، حيث تعرف جودة التدقيق الخارجي على أنها تتعلق بإتمام عملية التدقيق بأسلوب منظم وفي ظل المعايير المهنية المتعارف عليها، أين يعمل المدقق على التحكم في مخاطر التدقيق لإضفاء الثقة على القوائم المالية، والتأكد من خلوها على التلاعبات والأخطاء الجوهرية في إتخاذ قرارات سليمة، وبالتالي فهي تضبط كل جوانب عمل المدقق الخارجي بشكل محكم.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

تعددت وتتنوع العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وذلك بسبب الدراسات والأبحاث التي تبنتها والتي تنوعت أهدافها ودوافعها ومن هذه العوامل: (مقرامنت و آخرون، 2021، الصفحات 82-84)

1- الهيئات المهنية لرقابة جودة التدقيق:

تستند كل المهن الحرة على منظمات مهنية تنظمها وتحافظ على سمعتها، لأن تطورها وإستمرارها مرتبط بـإستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية، وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر خاصة بالنسبة للمهن التي تأخذ شرعيتها ومصداقيتها من خلال القوانين التنظيمية كما هو حال التدقيق، إضافة

للأجهزة الرقابية التي تلعب دور مهم لتفعيل جودة التدقيق الخارجي من خلال فرض قوانين صارمة تضبط وتراقب أداء المدقق كما تمارس سلطات واسعة ضد المخالفين فالمدقق بحاجة إلى دعامة أساسية لتسهيل مهامه لتوفير الحقوق والحماية اللازمة له.

ومن أهم تلك المنظمات الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، التي وضعت بعض الأساليب للعمل وتنظيم السلوك المهني والتي تتمثل في:

- الموضوعية: يجب على المدقق أن يؤدي عمله دون تأثيرات أو تحيز يكون عادلا عند إصدار التقرير.
 - بذل العناية المهنية: ويقصد بها الحصول على مستوى معين من المعرفة والمهارة ويحافظ على تطوير هذه المهارات.
 - الأمانة والاستقامة: يجب أن يتصف بالعقلانية والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية.
 - الإلتزام بالمعايير: يجب أن يلتزم بالمعايير المهنية اللازمة التي تصدر من الجهة المخولة، وعليه تبرير أي إنحراف عنها.
 - السرية: لا يحق للمدقق تقديم أسرار العميل وبياناته لأي طرف كان إلا في حالات يحددها القانون.
 - الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل خدمات يقدمها المدقق.
 - الإلتصاف بالمراجع السابق: خلال إستفسارات حول الإعتراضات تحول دون قبول المهمة وعليه تقديمها خلال فترة زمنية معقولة.
 - السلوك الحسن: على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقاته في المهنة.
 - العمولات وأتعاب الإحالة: يحظر على العضو الممارس دفع عمولات أو مقابل الحصول على هدايا.
 - مزاولة الأعمال الأخرى: للعضو الممارس أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد السلوك المهني، وأن لا يجمع بينها وبين القيام بتدقيق حسابات العميل الواحد في نفس الوقت.
 - إقتران إسم العضو بالقوائم المالية: مع مراعاة ما تنص عليه معايير التدقيق على العضو الممارس إرفاق تقرير مع أي معلومات مالية، يقترن إسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسؤوليته.
- 2- أتعاب عملية التدقيق:**

يتقاضى المدقق أتعاب مقابل تأدية الخدمات التي تم الإلتفاق عنها في العقد مع الزبون، وتحديد لها أهمية كبيرة للطرفين، لأن كل منهما يريد أن تتعادل قيمة الخدمات المقدمة مع قيمة الأتعاب المدفوعة، وتتميز أتعاب التدقيق بتأثيرها الكبير على إستقلال المدقق وجودة الخدمات التي يقدمها، لأنها من العوامل التي تؤثر على قرار العميل للتفضيل بين مكاتب التدقيق مما قد يؤثر على موضوعيته وإستقلاليته، لهذا يجب عدم ترك أمر تحديدها لهيئة أو شخص يخضع عملها أو عمله للتدقيق لتجنب تأثيره على المدقق أو

مساومته بشأن الأتعاب وعملية التدقيق مما قد يفقد المدقق حياده وإستقلاليته، وأن تتناسب مع ما يبذله المدقق من جهد في عمله وأن تكون مجزية لكي لا يتهاون المدقق في عمله.

3-إلزامية تغيير المدقق:

نظرا لأهمية هذا العامل نجده قد نال إهتماما كبيرا من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراستهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة التدقيق، فمنهم من توصل إلى أن زيادة مدة إرتباط المدقق بالعمل ستخلق علاقات بينهم وضغوطات على المدقق مما ينعكس سلبا على جودة أدائه، فيما يرى البعض الآخر أنها تسمح للمدقق بتحديد نقاط ضعف المؤسسة مما يزيد من إكتشاف المخالفات.

4- تقديم خدمات إستشارية:

يؤثر تقديم مكاتب التدقيق الخدمات الإستشارية سلبا على جودة التدقيق، حيث أن أتعاب الخدمات الأخرى خلال عملية التدقيق تجعل المدققين أقل إستعدادا للصدود أمام ضغوط الإدارة بسبب خوفهم من فقدان عملائهم، كما أن طبيعة الخدمات الإستشارية تهدد موضوعيتهم في مهامهم، ولهذا منع قانون (Sarbanes-Oxley) مكاتب التدقيق تدعيما لإستقلاليتهم في الولايات المتحدة الأمريكية، من أداء الخدمات التالية: الخدمات المحاسبية ومسك الدفاتر، خدمات تصميم وتطبيق نظم المعلومات المحاسبية، خدمات التقييم أو التثمين، الخدمات التأمينية، أداء خدمات التدقيق الداخلي، الإستشارات بشأن الموارد البشرية أو الوظائف الإدارية، الخدمات القانونية والإستشارية غير المرتبطة بالتدقيق، خدمات السمسرة أو المتجارة في الأوراق المالية أو تقديم الإستشارات الإستثمارية.

الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهداف جودة التدقيق الخارجي فيمايلي:(بولعراس و سليمان، 2022، صفحة 57)

- تزويد المدقق بالتعليمات الخاصة بالسياسات التي يتبناها من أجل الإلتزام بالمبادئ الخاصة بالمهنة.
- تجنب الإنتقادات وكسب ثقة العملاء، وذلك عن طريق زيادة الدقة في التفاصيل أثناء عملية التدقيق.
- زيادة وتحسين معنويات فريق عمل والرفع من الروح المعنوية لديهم.
- بناء شبكة العلاقات بين المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف وذلك لمناقشة المصالح المشتركة.
- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة بنوعية التدقيق.

الفرع الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي في مايلي: (دحمان و لباز، 2023، الصفحات 189-190)

- التقليل من تعارض مصالح الأطراف المختلفة.
- تضيق فجوة التوقعات في عملية التدقيق.

- توفير معلومات تتسم بالموثوقية.

-تحسين القدرة التنافسية لمكاتب التدقيق.

-تدعيم مفهوم وتعزيز الحوكمة.

الفرع الرابع: واقع جودة التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر الجزائر كباقي دول العالم من حيث كونها قد أعطت أهمية كبيرة لمفهوم جودة التدقيق وهذا راجع لما له مردودية فعالة على مستوى المهنة، حيث يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة المسؤول الأول عن ضبط مستوى أداء كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بإعتباره المسؤول عن تنظيم المهنة وضبطها، حيث تعتبر أهم مهامه حسب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تنظيم مراقبة جودة أداء المهنيين وبرمجتها، ويحتوي المجلس على خمسة لجان متخصصة: لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الإعتماد ولجنة التكوين ولجنة الإنضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية والتي تعمل على تحقيق مايلي: (طالب حسين و يعقوب، 2019، صفحة 67)

- إعداد طرق العمل في مجال جودة الخدمات.

- إبداء الآراء وإقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.

- ضمان جودة التدقيق الموجهة لممارسي مهنة المحاسبة.

- إعداد معايير تتضمن كيفية تسيير وتنظيم المكاتب.

- إعداد تدابير تسمح بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب.

- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة.

- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها.

ومن خلال كل هذا تظهر أهمية اللجنة في الرفع من جودة التدقيق من خلال الجهود التي تسعى إلى

تحقيقها، ولكن إلى يومنا هذا لم يكن للجزائر معايير جودة التدقيق وهذا ما يجب على مجلس المحاسبة القيام

به مستقبلا ضمن إطار تدعيمه للمهنة.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

إن التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي تمر به مختلف المؤسسات الإقتصادية مهما كان شكلها ونشاطها وحجمها وكذا إنفتاحها على الأسواق العالمية فضلا عن ظهور الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو الإبداع المحاسبي الذي يسعى المحاسب إلى إيجاد حلول غير تقليدية أو غير روتينية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على إتخاذ القرارات الملائمة من خلالها وذلك تحقيقا لمصلحة المؤسسة وليس خدمة أهداف الإدارة مثلما يسعى تحقيقه التلاعب المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها وأشكالها المختلفة.

الفرع الأول: تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الانجليزي (Ian Griffiths) سنة 1986 بعنوان المحاسبة الإبداعية، ويمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تعد من الثمانينات فهي ليست حديثة النشأة، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في الثمانينات، ثم تطورت ممارستها لتكون مشكلة عصرية خصوصا بعد الإنهيارات المالية، وسلسلة الأزمات التي واجهت دول من شرق آسيا وأمريكا، ومن الأسباب التي أدت إلى تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية ما يلي: (فداوي، 2014، الصفحات 119-121)

1- ركود الأسواق المالية: في منتصف الثمانينات أين ساد الركود الإقتصادي، لم تجد المؤسسات ملجأ لها لتمويل حاجيتها سوى البنوك، ولما ظهر قانون منع الوساطة المالية عام 1984 إتجهت هذه الشركات مباشرة نحو السوق المالي لتمويلها، وبزيادة عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة في البورصة وسعي هؤلاء لرفع المردود الخاص بالمالية الإستثمارية، فركود المؤسسات لم يلبي حاجة المستثمرين كمعدل العائد على الإستثمار، فكان الواجب عليها تقديم صورة صحيحة وصادقة حول بياناتها المالية كأفضل وسيلة للتواصل مع المؤسسة، وأمام الضغوطات لم تجد سوى تقديم صورة نظرية بإظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولا تطابق الواقع وبهذا ظهرت فكرة المحاسبة الإبداعية التي محل إهتمام وقتنا الحالي.

2- تواطؤ مراجعي الحسابات ومؤسسات التدقيق: لكل مؤسسة أهداف تسعى إلى تحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى الملاك والمسيرين، فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن موردين، سلطات عمومية، إدارة الضرائب، وعليه ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول المؤسسة، وحتى تنال رضاهم لأبد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعمليات التدقيق

الخارجية المستقلة والمحيدة، وهذا ما حدث لمؤسسة الطاقة العالمية إنرون وقبل إنهيارها كانت تتواطأ مع مدققي الحسابات للتستر على تلاعبها بالبيانات المالية من قبل مكتب التدقيق آرثر أندرسون.

3-الإختلاف المحاسبي وتعدد البدائل المحاسبية: إلى غاية 2005 كان بإمكان كبرى مؤسسات العالم أن تختار بين عدة بدائل محاسبية لإعداد بياناتها المالية، وإبتداء من سنة 2005 صارت معايير التقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية إجبارية التطبيق، وتطبيقها قلل من الإختلاف المحاسبي بين الأنظمة المحاسبية بين الدول وتوحيد الممارسات المحاسبية لسهولة قراءة القوائم المالية وإتخاذ أنسب القرارات فيها وسهولة المقارنة بين أداء المؤسسات، كل هذا أدى إلى تقليص البدائل المحاسبية المتاحة لأن المرونة في إستخدام البدائل المحاسبية هي التي كانت من وراء فتح الأبواب حول ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والإلتزامات للمؤسسة بصور غير صادقة وغير حقيقية الأمر الذي أدى إلى حدوث العديد من الإنهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات العالمية الكبرى، وعليه ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة وحتى وإن إختلفت في التعبير إلا أنها إتفقت في المضمون في حالات قليلة التي يرفض فيها بعض الكتاب الأكاديميين إدخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية وفيما يلي مجموعة من هذه المفاهيم إستنادا إلى التوجهات المختلفة.

من وجهة نظر المحاسب الأكاديمي (NACER1993) الذي يرى أن المحاسبة هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إستغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية، أو الإستفادة من إختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية إلى ما يرغب به معدوا القوائم المالية، أو بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته. (القنعي و القنعي، 2019، صفحة 251)

وتعرف كذلك على أنها: إجراءات تمس الكشوف المالية للمؤسسة من أجل تحسين صورتها لدى المستخدمين وذلك عن طريق إستغلال ثغرة من ثغرات المعايير والقوانين التشريعية. (قيدون و قورين، 2017، صفحة 40)

وتعرف أيضا بأنها: عملية إستغلال الثغرات والمنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية من طرف المحاسبين بغرض تحويل القوائم المالية، من أجل تقديم النتائج المطلوبة عن حقيقة الوضع المالي والإقتصادي للمؤسسة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية. (باعاجه و خليفة، 2011، صفحة 10)

وتعرف كذلك على أنها ممارسة محاسبية ناتجة عن تغيير المعلومات المحاسبية من خلال التأثير على الأرقام الموجودة في القوائم المالية، من أجل إظهار الصورة المرغوبة لتقديمها لأصحاب المصلحة عن من خلال إستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والقوانين المحاسبية. (AKKOUICHE, 2022, p. 129)

ومن خلال التعارف السابقة يمكن إستخلاص تعريف للمحاسبة الإبداعية على أنها العملية أو الممارسة التي يستطيع المحاسب بإستخدام معرفته بالقواعد والمبادئ المحاسبية إستغلال الثغرات وتعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معايير المحاسبة الدولية أو غيرها، بما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة البيانات المحاسبية أو التلاعب بها وعدم إظهارها في صورتها الحقيقية بقصد تحقيق أهداف وغايات محددة.

الفرع الثالث: خصائص المحاسبة الإبداعية

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

- ممارسة المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي هي ممارسات قانونية.
- مارسوا المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحريها بالشكل الذين يرغبون فيه.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية شائعة وعمامة.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية لا يمكن ممارستها بشكل مطلق.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية إستغلالية وغير أخلاقية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

الفرع الرابع: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال منها ما يلي: (قيدوان و قورين، 2017، صفحة 120)

- 1- إدارة الأرباح: تعتبر القوائم المالية مصدرا للمعلومات التي يعتمد عليها المستخدمون لتقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفعاتها النقدية، عند إتخاذ قرارات الإستثمار والإلتزام لذا يسعى المديرون إلى التأثير على قرارات المستخدمين من خلال تغيير نظرتهم للمؤسسة ويكون ذلك بتكليف شكل ومحتوى القوائم المالية بالإعتماد على إدارة الأرباح التي تهدف إلى التحكم في مستوى الأرباح وتوقيت الإعراف بها بما يتلاءم مع أهداف المديرين، حيث تعتبر من أهم التقنيات المحاسبية التي عرفت رواجا كبيرا في العقدين الأخيرين، نظرا لتزايد حاجة المديرين لتكليف القوائم المالية للتأثير إيجابا على قيمة المؤسسة أو التوافق مع المتطلبات

التعاقدية وتخفيض التكاليف السياسية وذلك بما يخدم مصالحهم الذاتية، وتعبير عن سلوكيات المسيرين بغرض التأثير على مستوى الأرباح المحاسبية بالإعتماد على المرونة التي توفرها المراجع المحاسبية.

2-تمهيد الدخل: يعرف تمهيد الدخل بأنه الوسيلة المستخدمة من قبل الإدارة للإبلاغ عن إتجاه ثابت للنمو في الأرباح بدلا من الإبلاغ عن سلسلة من التقلبات بين الإرتفاع والإنخفاض وذلك للحد من التباين في أرقام الدخل المستهدفة عن طريق التلاعب بالمتغيرات الوهمية أو المتغيرات الحقيقية أما (belkaoui) فقد عرفه بأنه تسوية مقصودة للدخل المعلق بهدف الوصول إلى المستوى أو الإتجاه المرغوب فيه، ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الإنحرافات غير الطبيعية في الدخل في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة.

ويهدف تمهيد الدخل إلى محاولة الحد من التقلبات في الأرباح المعلنة ويمكن أن يكون تمهيد الدخل بطريقتين إما تمهيد طبيعي للدخل وهي ناتجة عن العملية الطبيعية لتوليد الأرباح في المؤسسة دون وجود أي تأثير غير طبيعي فيها، أو طريقة التمهيد المقصودة والتي تصمم من قبل الإدارة والتي يمكن أن تكون إما تمهيد دخل حقيقي أو تمهيد دخل إصطناعي أو محاسبي ويطلق عليه أيضا التمهيد الوهمي، فالتمهيد الحقيقي يتمثل في القرارات التي تقوم الإدارة باتخاذها للسيطرة على الأحداث الاقتصادية كاللتنفيذ أو عدم تنفيذ تلك الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على تمهيد الدخل، أما تمهيد الدخل الوهمي فهو تلاعب محاسبي تقوم به الإدارة لتمهيد الدخل وهذا التلاعب ينقل التكاليف أو الإيرادات من فترة محاسبية إلى فترة أخرى، أي أنه لا يؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية.

المطلب الثاني: أنواع ودوافع ونتائج استخدام المحاسبة الإبداعية

يتضمن هذا المطلب أنواع ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية ونتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: أنواع المحاسبة الإبداعية

إتخذت المحاسبة الإبداعية عدة إتجاهات تراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يراعي

أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، وتنقسم إلى: (لعروسي، 2018، الصفحات 267-269)

1- من حيث شرعيتها: تصنف ممارسات المحاسبة الإبداعية من حيث شرعيتها إلى:

-الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية(قانونية): أشار (parafet) إلى أن الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة، تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، وتعترف بجميع الإلتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي فهي ممارسات تحدث عند إتخاذ الإدارة لقرارات إختيارية من شأنها المحافظة على أداءها المالي من خلال تقديم خصومات تجارية للعملاء لتسريع المبيعات، أو بيع بعض الأصول لتعويض التراجع الحاصل في الإيرادات وهذا ما يعبر عن الممارسات المقبولة من الناحية القانونية.

-الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية(غير قانونية): تهدف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية إلى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء بعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية مثل الإقرار المزيف بالإيرادات وتشكيل إحتياطات سرية وتعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وفي أسوأ حالاتها تشكل عمليات إحتيالية، وبالتالي فهي ممارسات غير مقبولة وغير قانونية ويكون من الصعب إكتشافها، فإدراج الإدارة لبعض القيود المحاسبية المصطنعة والعمليات الوهمية لا تمثل ممارسات سلبية فقط، وإنما تمثل ممارسات غير قانونية وغير مشروعة.

2-من حيث علاقتها بالأرباح: إن الإدارة من منطلق لديها الرغبة في تعظيم منافعها، وتبني إستراتيجيتها وفقا للنتائج المحققة من نشاطها وتنقسم هذه الإستراتيجيات إلى:

- إستراتيجية تعظيم الدخل للفترة: ذلك بزيادة أرباح الفترة الحالية على حساب الفترات السابقة أو المستقبلية.
- إستراتيجية تخفيض الدخل للفترة: ذلك بتخفيض أرباح الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية.
- إستراتيجية تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن: محاولة تخفيض الإنحرافات غير الاعتيادية في الأرباح، أو ما يعرف بسياسة تمهيد الدخل.

كل هذه الإستراتيجيات يتم تحديدها مسبقا قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة، ويتم تنفيذ الإستراتيجية المختارة بإستخدام الخيارات المحاسبية البديلة التي يوفرها الفكر المحاسبي بخصوص قياس الظاهرة الواحدة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل المعلن.

3-من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: وتنقسم إلى:

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

-الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تعتمد على تدخل الإدارة في الإختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية بهدف التأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

الفرع الثاني: دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية

قسمت الدوافع التي تتحكم بإختيار الطريقة المحاسبية إلى دوافع تعاقدية (تتعلق بعقود التعويضات الإدارية وموائيق الديون)، دوافع قيمة (تتعلق بأسعار الأسهم وقيم الأصول) ودوافع نظامية (تتعلق بالضرائب والتكاليف السياسية) ويمكن إيجازها فيما يلي: (لعروسي ، 2020 ، الصفحات 31-35)

1-الدوافع التعاقدية: عندما يكون التعاقد بين المؤسسة والأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية فإنه تتولد لدى الإدارة الرغبة لممارسة المحاسبة الإبداعية بما يحقق أهدافها وهذا ما يطلق عليه الدوافع التعاقدية والمتمثلة في: زيادة المكافآت وحوافز الإدارة، موافقة شروط عقود الدين واكتساب مزايا عند التفاوض مع نقابات واتحاد العمال بما يحقق الأمن الوظيفي.

1-1-زيادة مكافآت الإدارة: يعتبر (Healy) من بين أول من إقترح أن أجور المدراء كانت حافزا لممارسة التلاعب المحاسبي وأشار الباحث إلى أن المكافآت المتعلقة بالأداء كثيرا ما تستخدم كمكافأة أعضاء الإدارة وقد أكدت الدراسات المؤسسات التي تطبق نظام المكافآت المتعلقة بالأداء تغيير سياستها المحاسبية أكثر من المؤسسات التي لا تفعل ذلك وقد تؤدي عمليا إلى التلاعب بالبيانات المالية إلى زيادة كبيرة في المكافآت المرتبطة بالأداء كما بينت الدراسات أن المديرين الذين بلغوا الحد الأقصى من المكافآت يميلون إلى استخدام التلاعب المحاسبي للحد من مستوى الأرباح التي يحققونها وبالتالي فالإدارة يكون لها حافز التأثير في الأرباح كلما ارتبطت حوافز الإدارة بالمعلومات المحاسبية.

1-2-إكتساب مزايا عند التفاوض مع النقابات: تلجأ المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض أرباحها قبل الدخول في مفاوضات بشأن رواتب الموظفين مع النقابات، فعادة ما تتفاوض الإدارة مع نقابات العمال حول إنشغالات ومصالح مصلحة العمال كرفع مستوى الأجور والمكافآت والمعاشات وفي الغالب يركز ممثلوا العمال على الأرباح المحققة للتفاوض حول الزيادات في الأجور، لكن بالمقابل تهدف إدارات المؤسسات للحصول على عقود عمل سهلة تحاول من خلالها تدنية أي زيادات مقترحة في الأجور من جانب ممثلي العمال من خلال تبني أساليب إدارة الأرباح وتدنية الأرباح لفترة قبل التفاوض لتجنب تنفيذ هذه العقود وبهدف إبهام هذه الإتحدات بعدم قدرة المؤسسة على ضمان أي زيادات في أجور العمال.

1-3-مقابلة شروط الدين: أثبتت الدراسات وجود علاقة بين استخدام المحاسبة الإبداعية وإحترام الشروط المالية للقروض، بهدف الحصول على التمويل في أفضل الشروط فقد يميل المديرون إلى الإختيار بين السياسات المحاسبية لتقديم حالة أكثر ملائمة للإقتراض، وبالتالي توفير خطر أقل للإفلاس كما أكدت إحدى الدراسات أن المؤسسات التي تأخذ قروض إجبارية هي أكثر تلاعبا بحساباتها بهدف إحترام الشروط.

1-4-المحافظة على سمعة المؤسسة في السوق المالي: بغرض تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح وضعيتها التشغيلية والإستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل الإدارة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق خصوصا أمام مساهميها لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة.

2-الدوافع التقييمية(الدوافع المتعلقة بتوقعات وتقييمات السوق المالي): يسمح الإستخدام السائد للمعلومات المحاسبية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين بالمساعدة في تقييم الأسهم وهذا يمكن أن يكون الدافع أو الحافز للإدارة بأن تتلاعب في إحتساب الأرباح، وذلك محاولة منها للتأثير على أداء سعر السهم في المدى القصير، حيث أن حوافز المحاسبة الإبداعية المتعلقة بسوق رأس المال تنشأ عندما يكون لدى الإدارة تصور بوجود علاقة بين الأرباح المعلق عنها وتوقعات قيمة الأسهم في السوق المالي حيث تستخدم الإدارة أحكامها الشخصية والحرية المتاحة لها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للتلاعب بالأرقام المحاسبية المعلق عنها وتحسين الربح الصافي، وذلك بهدف التأثير على أسعار الأسهم وبالتالي الدوافع المتعلقة بالسوق المالي هي:

2-1-التأثير على أسعار أسهم المؤسسة: ترتبط العديد من حوافز المحاسبة الإبداعية بسوق الأوراق المالية وخاصة الأسعار السوقية لأسهم المؤسسة، فتأتي المحاسبة الإبداعية للتقرير عن الأرباح التي تتفق مع تنبؤات المحللين الماليين في السوق، أو للرفع من سعر السهم عندما تتحدد تعويضاتها بناء على هذه الأسعار في تاريخ معين كما في حالة إختيارات الأسهم أو لزيادة الأسعار السوقية في حالة العروض الأولية للسهم، حيث تساعد المؤسسات في تعزيز سعر السهم والتقليل من مستويات الإقراض، مما يقلل من المخاطر ويخلق إتجاه جيد للربح، وهذا يساعد المؤسسة في زيادة رأس المال من مساهمين جدد وتفضيل أسهمهم في عروض الإستحواذ من قبل مؤسسات أخرى.

2-2-موافقة توقعات المحللين الماليين أو تنبؤات الإدارة بشأن الأرباح المتوقعة: تعتبر تنبؤات الأرباح التي يصدرها المحللون في السوق أو التي تصدرها الإدارة نفسها أحد الأرقام المستهدفة بالنسبة للمحاسبة الإبداعية، فتهتم الإدارة بمحاولة التقرير عن أرقام ربح محاسبي تتسق مع تلك التنبؤات وقد تعتمد الفكرة الأساسية في ذلك على أنه إذا لم تقرر الإدارة توزيع أرباح تتفق مع التنبؤات فإنها قد تواجه آثار سلبية قد تكون تكاليفها أكبر إذا كانت الأرباح المقرر عنها أقل مما هو متنبأ به، ولذلك تسعى الإدارة إلى تجنب حدوث إنخفاض كبير في الأسعار السوقية للأسهم وذلك بفعل سلبي من قبل السوق.

2-3-تقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: إذا شارك أعضاء مجلس الإدارة في التعامل الداخلي لأسهم المؤسسة فإنه يمكنهم إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية للسوق، وبالتالي تعزيز فرصهم في الإستفادة من المعلومات الداخلية للمؤسسة.

3-الدوافع التنظيمية: تمارس المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة لتضليل مستخدمي القوائم المالية وتعتبر الجهات الرقابية واحدة من الأطراف المهمة والمستخدمة للقوائم المالية الأمر الذي يؤدي

بالمؤسسات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية للتحكم في الأرباح والعناصر الأخرى التي تزيد من التزاماتها تجاه الأطراف الخارجية وتتمثل الدوافع التنظيمية في:

3-1- تفادي التكاليف السياسية: تتمثل في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الإقتصادية الكبرى نتيجة التشريعات والأنظمة التي تضعها سلطات بلد معين مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل المؤسسات بأعباء إجتماعية مرتفعة، ولهذا تلجأ إدارة المؤسسات الإقتصادية إلى إختيار طرق محاسبية تؤدي إلى تدنية الأرباح وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف.

3-2- تخفيض المدفوعات الضريبية: أحد أهم الدوافع التي تندرج ضمن الحوافز التنظيمية وهي دافع التوفير في ضريبة الدخل، حيث تسعى المؤسسات عند إعداد تقاريرها الضريبية إلى التخفيض من الضرائب الواجب دفعها إلى أدنى مستوى ممكن وهذا بالإختيار والمفاضلة بين الأساليب والسياسات المحاسبية المؤثرة على الدخل الخاضع للضريبة بما لا يتعارض مع التشريعات الضريبية وتعرف هذه الممارسة بالتجنب الضريبي وتتميز عن ممارسة التهرب الضريبي أن الأولى تعتبر ممارسة قانونية والثانية ممارسة مخالفة للقانون.

الفرع الثالث: نتائج المحاسبة الإبداعية

إن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن هذه المشاكل ما يلي: (كامل و محمد ، 2008، الصفحات 18-20)

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

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

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

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

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية

سيتم في هذا المطلب عرض الأساليب الحقيقية والأساليب المصطنعة عند ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى بيان أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الفرع الأول: الأساليب الحقيقية والمصطنعة للمحاسبة الإبداعية

إن جوهر المحاسبة الإبداعية يتمثل في الإستفادة من السياسات والبدائل والطرق المحاسبية التي يمكن تطبيقها للوصول إلى مجموعة من الأهداف الخاصة بالإدارة، وبالتالي فإن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تتعدد وتتغير من مؤسسة إلى أخرى حسب أهداف الإدارة ووفقا للظروف المحيطة بكل وحدة، إلا أنه هناك إجماع لدى الباحثين على تقسيم ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين هما الممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية والممارسات الوهمية أو المصطنعة. (لعروسي، 2020، الصفحات 45-51)

1-الأساليب الحقيقية لمحاسبة الإبداعية: تقوم هذه الممارسات على إستخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والإستثمار والمبيعات وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة وأن هذا النوع من الإجراءات والقرارات يهدف بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة وبالتالي التأثير على رقم الأعمال حيث إن المؤسسة تقوم بتنفيذ الأحداث الإقتصادية بناءا على تأثيرها على الدخل ومن أهم الأساليب الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات ما يلي:

-إدارة المبيعات: تعتبر إدارة المبيعات من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ويقصد بها مجموعة الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة وبالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدية، منها قيام إدارة المؤسسة بالتراخي في شروط البيع أو منح خصم كبير بغرض زيادة المبيعات.

-إدارة المصروفات الإختيارية: يمكن لإدارة المؤسسة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في المصروفات الإختيارية مثل مصاريف البحث والتطوير حيث يمكن للشركة الإختيار بين سياسة إعتبار هذه

المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسمتها وإستنفادها على مدى فترات زمنية معينة وبالتالي فإنه بإمكان إدارة المؤسسة إختيار الطريقة التي تخدم أهدافها.

-إدارة الإنتاج: يمكن للمؤسسات ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التحكم في حجم الإنتاج، فمن خلال زيادة الإنتاج يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتج ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي زيادة الإنتاج إلى زيادة المخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب به وهذا يؤثر بشكل سلبي على التدفقات النقدية حيث يتطلب ذلك شراء مواد خام وما يتبع ذلك من زيادة في التدفقات النقدية الخارجية.

2-الأساليب المحاسبية أو المصطنعة للمحاسبة الإبداعية: تقسم الممارسات المحاسبية أو الوهمية للمحاسبة الإبداعية إلى ممارسات تعتمد على إستغلال المرونة المتاحة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إدارة المستحقات وإختيار التوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبية، وممارسات ذات طبيعة محاسبية أو وهمية تتم خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بهدف تسوية التقارير المالية والتقليل من جودة المعلومات المحاسبية كالإعتراف المبكر بإيرادات وتسجيل مخزونات وهمية.

-الممارسات المحاسبية أو المصطنعة في إطار المبادئ المتعارف عليها: من المعروف أن عملية إعداد التقارير والقوائم المالية تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وعادة ما تقوم الهيئات العلمية والمهنية بصياغة تلك المبادئ المحاسبية بمرونة يمكن من خلالها تطبيق مجموعة من الطرق السياسية لقياس بعض الأحداث المالية مما يتيح للإدارة حرية الإختيار للطريقة التي تناسب ظروف المؤسسة، ومن هنا تقوم الإدارة بإختيار الطرق التي تحقق أهدافها وفقاً للتقديرات الشخصية وفي ضوء ظروف المؤسسة، وبالتالي فإن مرونة صياغة المعايير تسمح للإدارة بتطبيق بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية دون أن تقع في إشكالية مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً طالما أن صياغة المعايير تعطيها الحق في ذلك.

-الممارسات المحاسبية أو المصطنعة خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يشير يور نياري إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية غالباً ما تكون في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة، لكن هذه الممارسات ستتعدد مع مرور الوقت إلى أن تصبح خارج إطار المبادئ المحاسبية ويطلق عليها بممارسات المحاسبة الإحتيالية ومن بين هذه الممارسات التلاعب في توقيت الإعتراف بالإيراد وتسجيل مبيعات وهمية وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة، وعدم تسجيل الإنخفاض الدائم في الأصول الثابتة وغير الملموسة.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

من الأساليب المستخدمة لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ما يلي: (قمان و بوسعدية،

2023، صفحة 303)

1-أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: من خلال عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض معدلات الإهلاك الخاصة بالأصول عن النسب المتبعة في المؤسسات المماثلة، تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في الإستثمارات طويلة الأجل، إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم، التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية.

2-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل التلاعب في مبلغ صافي المبيعات وذلك إما بتسجيل إيرادات مسبقا أو تأخيرها لوقت لاحق حسب حاجة المؤسسة، زيادة الإيرادات لفترة معينة من خلال بيع المخزونات إلى مؤسسات من مجموعتها أو المؤسسات الصديقة، نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة الحالية لمواجهة الظروف الصعبة الحالية.

3-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: من خلال تصنيف بعض الأنشطة التشغيلية أو العكس، إجراء تخفيض لمكاسب بيع الإستثمار بهدف التهرب الضريبي، التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم التصنيف للأسهم المملوكة بإعتبارها أسهم تجارية.

4-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة حقوق الملكية: إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع أو المكتسب أو المحتسب بالزيادة أو التخفيض، وأيضا لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء وخسائر السنوات السابقة.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر أهم مسؤولية للتدقيق الخارجي في تحديد الطرق المتبعة للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية من خلال قيام المدقق بالإثبات في تقريره للأطراف المستخدمة للقوائم المالية أنها تحتوي على تحريفات وأنها لا تعبر بصدق عن واقع المؤسسة.

المطلب الأول: المداخل والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتطرق هذا المطلب إلى المداخل الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والأساليب الحديثة للكشف عنها.

الفرع الأول: المداخل الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

على الرغم من إهتمام المدقق بالكشف عن الأخطاء والغش الذي يقع في القوائم المالية سواء أكان يقوم بتدقيق إختياري أم شامل من أجل إكتشاف الأخطاء الجوهرية فالمدقق في مواجهة هذه الأخطاء لأنها في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها: (حافي، 2019، صفحة 104)

- كبر حجم المؤسسات وإتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.
- إختلاف المنظمات الدولية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد إرتباط مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.
- المعايير والتشريعات المهنية التي تقتصر على مسؤولية المدقق في إكتشاف الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به من أجل بذل العناية المهنية اللازمة.

ومن هذه المداخل التي تؤدي إلى إكتشاف المحاسب الإبداعية مايلي:

1-قانون (Sarbanes-Oxley): صدر هذا القانون في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الإلتزام بالبنود الواردة فيه، ومنذ صدور هذا القانون تجلى أثره على الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وما يفيد الدراسة هو مساهمته في إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية حيث يركز هذا القانون في رفع كفاءة المدقق الخارجي من خلال تفعيل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع المؤسسات، كما قلل المخاطر في عدم إكتشاف الإختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية، من أجل تعزيز الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2-قانون بانفورد: يعد قانون بانفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات حيث أجريت دراسة على هذا القانون وإعتبرته من أحدث التقنيات التي تؤدي إلى إكتشاف المحاسبة الإبداعية من خلال المساعدة في عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الجهد وبرامج معقدة.

3- أسلوب العصف الذهني: يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب الحديثة المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة والفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وقد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى ومن أبرزها عصف الأفكار وعصف الدماغ، ويعرف العصف الذهني على أنه " أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر عدد ممكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد المشكلة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال مناقشة وتبادل الآراء." وللاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق يقوم المدققون الخارجيون بجمع المعلومات المرتبطة بسوء التقدير المادي بسبب الإحتيال ويمكن أن يتم ذلك من خلال إستخدام طريقة جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الإحتيال وتقييم الخطر بناءً على المعلومات التي تم تجميعها التي تساهم بدورها في تغيير أسلوب العمل ومدى كفاية إجراءات التدقيق.

الفرع الثاني: الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها وفيمايلي أهم الأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب الشكل التالي: (نقموش، 2019، الصفحات 716-720)

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

2- تطبيق الأسس والمعايير المحاسبية الدولية ومتابعة التحديثات: فالمعايير المحاسبية الدولية تتيح بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية كالإهلاكات وطرق قياس المخزون، إذ أثبتت المعايير أنها تعاني من خلل يتوجب التغيير مباشرة لتحسين مستوى النزاهة والشفافية مع إصدار التعليمات التي تساعد في تطبيقها.

3- إعادة النظر بهيكل نظام الرقابة الداخلية: بحيث لا يكون المدقق جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً من خلال إيجاد نظام للتحكم ، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية نظام الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول

عن حقوق أصحاب المصالح المتمثلة في المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للمؤسسة وأفضل طريقة لتحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية هو ربطها مباشرة بلجنة تدقيق مستقلة ذات كفاءة وخبرة عالية.

4- تفعيل دور المحاسبة القضائية: حيث استخدام المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فصح وتحديد المسيئين من خلال تقديم القضايا المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية كما تساعد المحاسبة القضائية في وضع حدا للإحتيال والجرائم المالية في المؤسسات.

كما يوجد هناك بعض الأساليب المتبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ممثلة بالنقاط التالية:
(خولي، زعرور، و كردودي، 2021، الصفحات 83-84)

- ضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة بها مكونة من عدد الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد أتعابه وذلك من أجل زيادة إستقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها.
- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية من خلال سن قواعد تفرض التقليل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها.

- تفعيل فرضية الثبات من خلال استخدام البدائل المحاسبية والإستمرار في تطبيقها إلا إذا إستدعت الضرورة القصوى تغييرها.

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية من أجل فرض قواعد الإلزام بالسلوك المهني من خلال تعزيز ما يعرف بحوكمة الشركات.
- يجب أن يتمتع المدقق بكفاءة عالية في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، من خلال تصميم إجراءات خاصة بعملية التدقيق والإلتزام بمنهجية تتماشى مع نشاط المؤسسة محل التدقيق.
- تنمية الثقافة المحاسبية للمدققين الخارجيين من أجل رفع المستوى المحاسبي والتسهيل في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد منها.

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

يثير إكتشاف التلاعبات في القوائم المالية عادة الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، من خلال أداء نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة حيث وضع المعيار الدولي للتدقيق (ISA 240) على أن مسؤولية المدقق الخارجي للحسابات هي إكتشاف التحريفات والتلاعبات في القوائم المالية، وعليه تكمن مسؤولية المدقق في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب نص المعيار الدولي للتدقيق 240 ما يلي:

(غال و برياطي، 2023، صفحة 263)

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

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

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

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

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

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي في الكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية

يملك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقوائم المالية بالشكل الذي يرغبون فيه، وبالتالي فإن هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية تلجأ إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة المؤسسة، وفيما يلي أهم الإجراءات التي يطبقها المدقق للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي كالتالي:

1- الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: تعتبر قائمة المركز المالي من القوائم المالية الأساسية لأي مؤسسة لأنها تعكس حقيقة المركز المالي لها والوضع الإقتصادي لهذه المؤسسة وأيضاً حجم الأصول والموجودات التي تمتلكها والالتزامات التي عليها تجاه الدائنين والحقوق عليها تجاه الملاك.

من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارس على عناصر قائمة المركز المالي من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية، والمصروفات بهدف تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقية من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام

المبيعات وصافي الدخل في إحتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، ومن إجراءات المدقق المضادة في قائمة المركز المالي مايلي: (بن موفقي، 2019، صفحة 81)

- إستبعاد النقدية المقيدة عند إحتساب السيولة.
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
- التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة إحتساب نسب السيولة .
- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
- التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.
- مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.
- التحقق من الإعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة لما لها أثر على المركز المالي.
- التحقق من مبررات الإدارة في تغيير طرق الإهلاك وكذلك طرق قياس المخزون.

2-الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: تهدف

الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل إلى تحسن الربح بإظهار أرباح غير حقيقة وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسن النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وصافي الدخل في إحتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، ومن إجراءات المدقق المضادة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي: (بن موفقي، 2019، الصفحات 81-82)

- التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسات كالمؤسسات التابعة والزميلة.

- التحقق من شروط الإنتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
- التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أسعار البضاعة الواردة من الوكلاء.
- التحقق من إعادة إحتساب مصروف الإهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
- إستبعاد الأرباح الناتجة من النشاط التشغيلي.
- عادة يتم إحتساب نتيجة الأعمال بعد إستبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

3-الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات

النقدية: على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وكذلك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة

التشغيلية والأنشطة الإستثمارية والتمويلية من أجل وضع إجراءات تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن هذه الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي ما يلي: (هاني الزامل، 2018، الصفحات 23-24).

- التحقق من التقييم الإرتدادي للتدفقات النقدية الحالية.
- تقييم قدرة الوحدة الإقتصادية على إجراء توزيعات الأرباح ومقابلة متطلبات الإستثمار والتوزيع.
- التحقق من وجود إختلافات بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية.
- تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة.
- التحقق من الديون المشكوك فيها وطريقة تحصيلها في التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية.
- التحقق من وجود مصروفات تخص فترة لاحقة التي تؤدي إلى زيادة المصروفات الخاصة بالفترة الحالية.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.
- التحقق من مكونات التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة بشكل تفصيلي للمقبوضات والمدفوعات وكذلك صافي التدفقات النقدية.

4- الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية: يعتبر إنترام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية وسيلة فعالة للكشف عن التلاعب في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها من خلال: (الفاضل و الشمري، 2020، صفحة 159)

- إستخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لمؤسسات تابعة معدة بعملات أجنبية في قائمة الدخل بدلا من معالجتها في حقوق المساهمين.
- إستخدام الإجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب محققة من سنوات سابقة على صافي الربح للعام الحالي بدلا من معالجته في الأرباح المحتجزة.
- التحقق من أنه تم الإعتراف بالخسائر الناجمة عن الإنخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للإسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة الدولي 36.

ومن خلال كل هذه الإجراءات السابقة التي يقوم بها المدقق الخارجي وجب تكوين لجان المراجعة والتوصية مكونة من أعضاء غير تنفيذيين من أجل وضع أسس ومعايير غير أخلاقية ومهنية يطلق عليها حوكمة الشركات من أجل ضمان الشفافية في الممارسة المحاسبية.

خلاصة الفصل الأول:

المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب التي يعتمدها المهنيون لتحقيق مصالح أصحاب المنفعة في المؤسسات وذلك عن طريق التلاعب والإحتيال والإستفادة من الثغرات الموجودة في السياسات والقوانين المحاسبية من خلال وضع قيم على غير حقيقتها، بهدف التأثير إيجابا على سمعة المؤسسة من خلال تحسين المركز المالي والتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالية.

هذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأنها تعكس صورة غير حقيقية عن المؤسسة، فممارسات المحاسبة الإبداعية زادت من مسؤولية المدققين الخارجيين من أجل الكشف على هذه الممارسات ومحاولة ردعها عن طريق إستخدام إجراءات تضمن الحصول على صحة وشرعية القوائم المالية التي تعكس حقيقة المؤسسة محل التدقيق.

الفصل الثاني:

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

تمهيد:

بعد عرض مختلف المنطلقات الفكرية والأسس النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية من خلال الفصل الأول، يعتبر هذا الفصل كدراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة-، حيث تم في هذا الفصل إسقاط أهم المفاهيم النظرية التي تم عرضها في الفصل الأول على المعطيات الميدانية، وذلك لغرض إختبار فرضيات الدراسة والإجابة عن أسئلتها محاولة للوصول إلى نتائج توضح أهمية متغيرات الدراسة، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- الإجراءات المنهجية للدراسة.
- عرض وتحليل بيانات محاور أداة الدراسة.
- إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

خصص هذا المبحث لتحليل منهجية وأدوات الدراسة بالإعتماد على أربعة مطالب تضمنت على التوالي، منهج الدراسة وأداة قياسها، مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، وعرض الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة، والصدق الداخلي لأداة قياس الدراسة.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية

تم استخدام الإستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلا عن سهولة فرزها وعرضها، وقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الإجتماعية SPSS.V22 في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالإعتماد على أداة الإستبيان، والذي تم تقسيمه إلى خمسة محاور:

- المحور الأول: فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 08 عبارات.
- المحور الثاني: كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 08 عبارات.
- المحور الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 09 عبارات.
- المحور الرابع: فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتكون من 09 عبارات.
- المحور الخامس: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة (المدقق الخارجي، عدد سنوات الخبرة).

وقد تم الإعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في المحور الأول والثاني والثالث والرابع من إستبيان الدراسة لكونه أكثر تعبيرا ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على سلم ليكرت.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة

يتضمن هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع وعينة الدراسة نقطة الإنطلاق في إجراء هذه الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر وبالتحديد ولاية المسيلة وقد تم إختيار عينة الدراسة من هذه الولاية بالإعتماد على أسلوب العينة العشوائية، وتكونت عينة الدراسة من 30 فرد موزعين بين خبراء محاسبين ومحافظين حسابات، حيث تم توزيع 31 إستبيان، وتم استرجاع 31 إستبيان أي بنسبة 100% من الإستبيانات الموزعة، وقد إتضح أن هناك إستبيان واحد غير صالح للتحليل الإحصائي بسبب عدم الإجابة عليه، وعليه فإن عدد الإستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي 30 إستبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وقد تم الإعتماد على التكرارات والنسب المئوية لتحليل البيانات العامة المهنية الخاصة بعينة الدراسة، وفقا لما هو موضح في الجدول الآتي:

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

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المدقق الخارجي	خبير محاسبي	11	36.70%
	محافظ حسابات	19	63.30%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 10 سنوات	16	53.30%
	من 10 إلى 20 سنة	10	33.30%
	أكثر من 20 سنة	04	13.30%
المجموع الكلي لأفراد العينة المستجوبين 30 فرد			

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه في متغير المدقق الخارجي أن ما نسبته 63.30% من أفراد عينة الدراسة مساهم المهني محافظ حسابات، تليها وظيفة خبير محاسبي بنسبة 36.70%، وهم يتمتعون بخلفية محاسبية وكفاءات علمية ومهنية تمكنهم من الإجابة على عبارات الإستبيان بشكل موثوق وإعطاء آراء ناتجة عن خبرة مهنية معقولة، أما بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة فيتضح أن ما نسبته 53.30% من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة أقل من 10 سنوات، أما ما نسبته 33.30% من عينة الدراسة خبرتهم المهنية من 10 إلى 20 سنة، في حين من كانت خبرتهم أكبر من 20 سنة جاءت نسبتهم 13.30%، ما يشير إلى أن

غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة عالية ومؤهلات علمية ومهنية لممارسة أعمال التدقيق المختلفة، ما يسمح لهم بتقييم وإجابة جيدة على محتوى الإستهبان.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستعملة

لعرض وتحليل أداة قياس الدراسة المتمثلة في الإستهبان تم الإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحليل بيانات محاور إستهبان الدراسة، والمتمثلة في الآتي:

- **معامل الارتباط بيرسون:** من أجل قياس صدق المحتوى "الإتساق الداخلي" للعبارات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، بهدف معرفة الصدق الداخلي لأداة قياس الدراسة (الإستهبان).

- **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس ثبات أداة الدراسة (الإستهبان).

- **التكرارات والنسب المئوية:** لبيان ووصف الخصائص العامة لأفراد عينة الدراسة.

- **المتوسط الحسابي:** لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات محاور الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية، مع العلم أنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط.

- **الإنحراف المعياري:** للتعرف على مدى إنحراف إجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات محاور الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطاتها الحسابية، كما يستخدم لترتيب العبارات ذات المتوسط الحسابي المتساوي لصالح أقل تشتت.

- **إختبار شيبرو ويلك:** لمعرفة طبيعة توزيع بيانات الدراسة ومدى معلمتها، ويستخدم عندما يكون حجم العينة أقل من 50 مفردة.

- **إختبار ستودنت:** يستخدم في حالة البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

- **إختبار ويلكوكسن:** يستخدم في حالة البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثالث: صدق الإتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة

سيتم عرض وتحليل صدق الإتساق الداخلي لعبارات محاور أداة الدراسة وهذا من خلال حساب معدل الارتباط حسب معامل بيرسون مع مراعاة مستوى الدلالة الإحصائية لكل العبارات.

1- صدق الإتساق الداخلي لمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية: كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الأول الخاص بفهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): صدق الإتساق الداخلي لمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	ارتباط العبارة بالمحور	
		معامل ارتباط بيرسون	SIG
01	تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما للمدققين الخارجيين.	0.442	0.015
02	تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة.	0.672	0.000
03	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية.	0.435	0.016
04	تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة.	0.540	0.002
05	تساعد حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية على إستخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.	0.759	0.000
06	يستطيع المحاسب بإستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التضليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	0.884	0.000
07	تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها وسمعتها في السوق.	0.674	0.000
08	تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمؤسسة.	0.606	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع معاملات ارتباط المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور الأول كانت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بإشارة موجبة، كما أن نسبة الإرتباط بلغت 44.20% بمستوى معنوية 0.015 في حدها الأدنى للعبارة (01) الخاصة بـ: "تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما للمدققين الخارجيين"، وفي حدها الأعلى بنسبة 88.40% بمستوى معنوية 0.000 للعبارة (06) الخاصة بـ: "يستطيع المحاسب بإستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التضليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة"، ما يدل على وجود إرتباط عالي بين العبارات والمحور الأول.

2- صدق الإتساق الداخلي لمحور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية:

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الثاني الخاص بكفاءة

المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يوضحه الجدول التالي:

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

المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	إرتباط العبارة بالمحور	
		معامل إرتباط بيرسون	SIG
01	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.802	0.000
02	تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.751	0.000
03	إستقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.498	0.005
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.536	0.002
05	بذل العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.760	0.000
06	إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	0.605	0.000
07	التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.641	0.000
08	يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	0.642	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه بأن جميع معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور الثاني كانت دالة إحصائيا عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن نسبة الارتباط في حدها الأدنى بنسبة 49.80% بقيمة احتمالية 0.005 للعبارة (03) الخاصة بـ: "إستقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام

الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 80.20% للعبارة (01) الخاصة بـ: "ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يدل على وجود ارتباط قوي ذات إشارة موجبة بين العبارات والمحور الثاني.

3- صدق الإتساق الداخلي لمحور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية:

كانت معدلات معامل الارتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الثالث الخاص بإجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): صدق الإتساق الداخلي لمحور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	إرتباط العبارة بالمحور	
		معامل	SIG
		إرتباط بيرسون	
01	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.358	0.012
02	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	0.711	0.000
03	يجمع المدقق الخارجي أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	0.645	0.000
04	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.	0.440	0.015
05	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	0.595	0.001
06	فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	0.482	0.007
07	التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية	0.787	0.000
08	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	0.797	0.000
09	التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية.	0.628	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول أعلاه بأن جميع معاملات إرتباط عبارات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور الثالث كانت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وذات إشارة موجبة، كما أن نسبة الإرتباط بلغت 35.80% في حدها الأدنى بقيمة احتمالية 0.012 للعبارة (01) الخاصة بـ: "يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 79.70% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (08) الخاصة بـ: "فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح"، وهذا ما يدل على وجود إرتباط عالي إيجابي بين العبارات والمحور الثالث.

4- صدق الإتساق الداخلي لمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية:

كانت معدلات معامل الإرتباط بيرسون ومستويات الدلالة الإحصائية للمحور الرابع الخاص بفعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يوضح الجدول رقم (2-6) والذي يمثل صدق الإتساق الداخلي لمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح من خلاله بأن جميع معاملات إرتباط عبارات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور الرابع كانت دالة إحصائياً عند معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، حيث أن نسبة الإرتباط بلغت في حدها الأدنى نسبة 33.90% وبقيمة احتمالية 0.008 للعبارة (03) الخاصة بـ: "تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية"، وفي حدها الأعلى بنسبة 74.50% بقيمة احتمالية 0.000 للعبارة (08) الخاصة بـ: "يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يدل على وجود إرتباط قوي ذات إشارة موجبة بين العبارات والمحور الرابع.

الجدول رقم (2-6): صدق الإتساق الداخلي لمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	إرتباط العبارة بالمحور	
		معامل إرتباط بيرسون	SIG
01	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي.	0.409	0.025
02	يساهم المدقق الخارجي بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	0.420	0.021
03	تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.339	0.008
04	يتبع التدقيق الخارجي معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائرية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.567	0.001
05	يوفر التدقيق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	0.616	0.000
06	إن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وكذلك الخبرة المهنية لهم تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.392	0.032
07	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	0.482	0.007
08	يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.745	0.000
09	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إكتشاف الإختلالات الجوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.	0.345	0.022

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

المطلب الرابع: الصدق الظاهري وثبات أداة الدراسة

من أجل إختبار الصدق الظاهري لأداة الدراسة تم عرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين وذلك للحكم على مدى صلاحية وصدق عبارات الإستبيان، وقد إستجاب الطلبة لآراء السادة المحكمين وقمنا بإجراء التعديلات اللازمة بناء على مقترحاتهم، كما تم إختبار ثبات أداة الدراسة بإستخدام معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبيان، وعلى إجمالي محاور الإستبيان.

الجدول رقم (2-7): ثبات أداة الدراسة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	محاور أداة الدراسة
0.788	08	1. فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية
0.742	08	2. كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.770	09	3. إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.690	09	4. فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.820	34	إجمالي محاور أداة الدراسة

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ لمحاور الإستبيان تجاوز الحد الأدنى (0.6) حيث بلغ الإجمالي 0.820 وبالنسبة للمحور الأول الخاص بفهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية فمعامل ألفا كرونباخ يساوي 0.788، ويساوي 0.742 في المحور الخاص بكفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما في المحور الثالث المعنون بإجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ معامل ألفا كرونباخ 0.770، في حين بلغ 0.690 للمحور الرابع الخاص بفعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا ما يفسر أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وهو ما يفسر إحصائيا بالحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الإستبيان.

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات محاور أداة الدراسة

تضمن هذا المبحث عرض وتحليل محاور أداة قياس الدراسة إنطلاقاً من مخرجات برنامج SPSS ذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

المطلب الأول: عرض وتحليل محور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية

سيتم عرض وتحليل المحور الأول الخاص بفهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والانحراف المعياري الخاص بها.

الجدول رقم (2-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات

المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	الدرجة
01	تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً للمدققين الخارجيين.	3.93	0.740	1	عالية
02	تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة.	3.70	0.952	2	عالية
03	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية.	3.50	0.820	4	عالية
04	تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة.	3.53	1.074	3	عالية
05	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.	3.17	0.950	7	متوسطة
06	يستطيع المحاسب باستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التضليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	2.83	1.234	8	متوسطة
07	تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها وسمعتها في السوق.	3.20	1.215	6	متوسطة
08	تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمؤسسة.	3.33	1.124	5	متوسطة

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية أن أكبر متوسط كان للعبارة الأولى قدره 3.93 بإنحراف معياري 0.740 وهو أقل إنحراف معياري من بين عبارات هذا المحور الأول، وهذا ما يعني أن الأغلبية من أفراد عينة الدراسة موافقون على هذه العبارة، ما يفسر وبدرجة عالية على أن المحاسبة الإبداعية تعتبر تحديا هاما للمدققين الخارجيين.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (03-04-02) بمقدار (3.70، 3.53، 3.50) على الترتيب، ما يفسر وبدرجة عالية على أن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تعتبر أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة، وأنها ممارسات غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة، حيث يخلق عنها التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية.

وفي العبارات (06-05-07-08) بلغت متوسطاتها الحسابية بمقدار (3.33، 3.20، 3.17، 2.83) على التوالي، ما يدل على أن إدارة المؤسسة تلجأ بدرجة متوسطة فقط إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية لتحسين صورتها وسمعتها في السوق عامة وأدائها المالي بصفة خاصة، كما أن حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية تساعد بشكل متوسط فقط على استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة، حيث يستطيع المحاسب بحكم خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التضليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.

المطلب الثاني: عرض وتحليل محور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

سيتم عرض وتحليل المحور الثاني الخاص بكفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والإنحراف المعياري لها. يمثل الجدول رقم (2-9) المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لمحور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتضح من خلاله، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية أن أكبر متوسط كان للعبارة (04) قدره 4.53 بإنحراف معياري 0.571 ، أي التأهيل العلمي والعمل للمدقق الخارجي يعمل وبدرجة عالية جدا على زيادة قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي العبارات (02-06) بلغت متوسطاتها الحسابية بمقدار (4.43، 4.33) على التوالي، ما يفسر بأن إمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية وتحليه بأخلاقيات المهنة يسهم بدرجة عالية جدا في تفعيل دوره في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.03	0.850	7	عالية
02	تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.33	0.547	3	عالية جدا
03	إستقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.10	0.607	5	عالية
04	التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.53	0.571	1	عالية جدا
05	بذل العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.17	0.531	4	عالية
06	إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	4.43	0.679	2	عالية جدا
07	التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.97	0.809	8	عالية
08	يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	4.10	0.845	6	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (07-01-08-03-05) متقاربة بمقدار (4.10، 4.10، 4.17، 4.03، 3.97) على التوالي، ما يدل على أن بذل العناية المهنية اللازمة وممارسة الشك المهني والتخطيط المحكم وإستقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده وبدرجة عالية في الكشف عن ممارسات

المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية، حيث نجد أن المدقق الخارجي يسعى دائما لتطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده ذلك على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل محور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
سيتم عرض وتحليل المحور الثالث الخاص بإجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والانحراف المعياري لها.
الجدول رقم (2-10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور إجراءات المدقق الخارجي

للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	مستوى القبول
01	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.80	0.925	8	عالية
02	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	3.67	0.844	9	عالية
03	يجمع المدقق الخارجي أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	4.23	0.774	3	عالية جدا
04	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.	3.93	0.640	6	عالية
05	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	3.90	0.759	7	عالية
06	فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	4.03	0.850	4	عالية
07	التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية	4.30	0.651	2	عالية جدا
08	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل	4.37	0.765	1	عالية جدا

				تضخيم الأرباح.	
عالية	5	0.643	4.00	التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية.	09

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية أن أكبر متوسط كان للعبارة (08) قدره 4.37 بإنحراف معياري 0.765، وهذا ما يعني أن الأغلبية من أفراد عينة الدراسة موافقون على هذه العبارة، ما يفسر بدرجة عالية على قيام المدقق الخارجي بفحص قوائم الشراء الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق للتأكد من تواريخها وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح، وفي العبارات (07-03) كانت متوسطاتها الحسابية بمقدار (4.30، 4.23) على التوالي، ما يدل على أن المدقق الخارجي يتحقق وبدرجة عالية جدا من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية، وأنه يتحصل على كافة أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (06-09-04-05-01-02) بمقدار (4.03، 4.00، 3.93، 3.90، 3.80، 3.67) على الترتيب، ما يدل على أن المدقق الخارجي يقوم وبدرجة عالية بفحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة، والتحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية، وقيامه أيضا بالتحقق من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل، بالإضافة إلى قيامه بالتحقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق، والتأكد من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذلك من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.

المطلب الرابع: عرض وتحليل محور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

سيتم عرض وتحليل المحور الرابع الخاص بفعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المتوسطات الحسابية للإجابات أفراد عينة الدراسة والإنحراف المعياري.

الجدول رقم (2-11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور فعالية التدقيق الخارجي في

الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الدرجة
01	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي.	3.60	0.770	7	عالية
02	يساهم المدقق الخارجي بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	4.37	0.490	1	عالية
03	تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية.	4.00	0.587	3	عالية
04	يتبع التدقيق الخارجي معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائرية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.00	0.643	4	عالية
05	يوفر التدقيق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	3.50	1.009	9	عالية
06	إن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وكذلك الخبرة المهنية لهم تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	4.10	0.759	2	عالية
07	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	3.57	0.858	8	عالية
08	يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.	3.60	0.621	6	عالية
09	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إكتشاف الإختلالات الجوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.	3.90	0.923	5	عالية

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية أن أكبر متوسط كان للعبارة (02) قدره 4.37 بإنحراف معياري 0.490 وهو أقل إنحراف معياري من بين عبارات هذا المحور، ما يفسر المدقق الخارجي يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهريب الضريبي.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (06-03-04-09) بمقدار (4.10، 4.00، 4.00، 3.90) على التوالي، ما يفسر وبدرجة عالية بأن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وخبرته المهنية تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث نجد أن عملية التدقيق الخارجي تشمل بشكل عالي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية وتحتصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أن المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهامه يقوم بإتباع معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائرية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع وجود آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إكتشاف الإختلالات الجوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.

وفي العبارات (08-01-07-05) كانت متوسطاتها الحسابية متقاربة جدا بمقدار (3.60، 3.60)، وفي العبارات (3.57، 3.50) على الترتيب، ما يفسر بأن المدقق الخارجي يركز وبدرجة عالية على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، إذ يعتبر الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي، حيث يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية، وفي الأخير يوفر المدقق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث نتائج الدراسة الميدانية المتوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي في إختبار فرضيات الدراسة، من خلال أساليب إحصائية تتوافق مع فرضيات الدراسة، للتأكد من مدى صحتها أو نفيها.

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى

- الفرضية الأولى: يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بفهم عالي لحيثيات المحاسبة الإبداعية. لإختبار الفرضية الأولى سنقوم بإختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الأول الخاص بفهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية، وهذا من أجل معرفة نوع الإحصائية المناسبة لإختبار الفرضية الأولى، والجدول الموالي يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الأول.

الجدول رقم (2-12): إختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الأول

شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)			المحور الأول
Sig	df	Statistic	
0.230	30	0.955	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه نتائج التوزيع الطبيعي للمحور الأول المتعلق بفهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية وفقا لإختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 حيث يلاحظ من خلاله وعند درجة الحرية 30 أن القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي 0.230 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لذلك فإن بيانات المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم إختبار الفرضية الأولى بالإعتماد على إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند مستوى معنوية 0.05 ومتوسط فرضي (3)، والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الإختبار.

الجدول رقم (2-13): إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الأولى

القيمة الإحتمالية Sig	T المحسوبة	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.002	3.361	0.652	3.40	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال البيانات في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.40 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بإنحراف معياري قدره 0.652، وقيمة t المحسوبة

3.361 حيث القيمة الإحصائية (Sig) المرافقة تساوي 0.002، أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى القائلة "يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بفهم عالي لحيثيات المحاسبة الإبداعية".

المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية

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

لإختبار الفرضية الثانية سنقوم بإختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني الخاص بكفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من أجل معرفة نوع الإحصائية المناسبة لإختبار الفرضية الثانية، والجدول الموالي يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني.

الجدول رقم (2-14): إختبار التوزيع الطبيعي شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الثاني

شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)			المحور الثاني
Sig	df	Statistic	
0.141	30	0.947	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثاني الخاص بكفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لإختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 حيث يلاحظ من خلاله وعند درجة الحرية 30 أن القيمة الاحتمالية (Sig) حسب هذا الإختبار تساوي 0.141 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لذلك نستنتج أن بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم إختبار الفرضية الثانية بالإعتماد على إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند مستوى معنوية 0.05 ومتوسط فرضي (3)، والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الإختبار.

الجدول رقم (2-15): إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثانية

القيمة الإحصائية Sig	T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.000	16.023	0.413	4.21	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال البيانات في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.21 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) ويقع في مجال الدرجة العالية جدا (5-4.2) بإنحراف معياري قدره 0.413، وقيمة t المحسوبة 16.023 وقد كانت القيمة الإحصائية (Sig) المرافقة تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة

0,05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية القائلة "يتمتع المدقق الخارجي عينة الدراسة بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة

- الفرضية الثالثة: يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة إجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لإختبار الفرضية الثالثة سنقوم بإختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثالث الخاص بإجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من أجل معرفة نوع الإحصائية المناسبة لإختبار الفرضية الثالثة، والجدول الموالي يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث.

الجدول رقم (2-16): إختبار التوزيع الطبيعي شبيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للمحور الثالث

شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)			المحور الثالث
Sig	df	Statistic	
0.139	30	0.947	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الثالث الخاص بإجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لإختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة، حيث يلاحظ من خلاله وعند درجة الحرية 30 أن القيمة الإحتمالية (Sig) حسب هذا الإختبار تساوي 0.139 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لذلك نستنتج أن بيانات المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم إختبار الفرضية الثالثة بالإعتماد على إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) عند مستوى معنوية 0.05 ومتوسط فرضي (3)، والجدول الموالي يلخص نتائج هذا الإختبار.

الجدول رقم (2-17): إختبار ستيودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الثالثة

القيمة الإحتمالية Sig	T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثالثة
0.000	12.336	0.455	4.03	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من خلال البيانات في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 4.03 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بإنحراف معياري قدره 0.455، وقيمة t المحسوبة 12.336 عند درجة الحرية 29، وقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) المرافقة تساوي 0.000 وهي

أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة القائلة "يتبع المدقق الخارجي عينة الدراسة إجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

المطلب الرابع: إختبار الفرضية الرابعة

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

من أجل إختبار الفرضية الرابعة سنقوم بإختبار التوزيع الطبيعي لبيانات للمحور الرابع المتعلق بفعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لإختبار الفرضية الرابعة، والجدول التالي يوضح نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمحور الرابع.

الجدول رقم (2-18): إختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور الرابع

شايبرو ويلك (Shapiro-Wilk)		المحور الرابع
القيمة الإحتمالية Sig	درجة الحرية	
0.010	30	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من الجدول أن القيمة الإحتمالية (Sig) وفق إختبار (Shapiro-Wilk) لعينة أقل من 50 مفردة، تساوي 0.010 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 لذا نستنتج أن بيانات المحور الرابع لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيتم إختبار هذه الفرضية الرابعة بالإعتماد على إختبار ويلكوكسن (wilcoxon) وهو إختبار غير معلمي، والجدول التالي يظهر نتائج هذا الإختبار.

الجدول رقم (2-19): نتائج إختبار ويلكوكسن (wilcoxon) للفرضية الرابعة

القيمة الإحتمالية Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الرابعة
0.000	0.336	3.85	

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال أرقام الجدول أعلاه يلاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.85 بإنحراف معياري قدر 0.336، وقد كانت القيمة الإحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الرابعة القائلة "من وجهة نظر عينة الدراسة للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، وهذا يعني صحة الفرضية الرابعة.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تمت دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة لبيان دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبإستخدام أداة قياس الدراسة المتمثلة في الإستبيان وعينة مكونة من 30 مدقق خارجي، توصلت نتائج الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يتمتع بفهم عالي لحثيات المحاسبة الإبداعية، ولديه كفاءة عالية جدا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن للتدقيق الخارجي فعالية عالية وإجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الختامة

الخاتمة

للتدقيق الخارجي دور مهم في فحص ورقابة البيانات المالية والمحاسبة الخاصة بالمؤسسة والتأكد من خلوها من أي تلاعبات أو تحريفات التي يمكن أن يقوموا بها المحاسبون عند إعداد القوائم المالية داخل المؤسسة، حيث أن التدقيق يعتبر الأداة الرئيسية التي تعطي رأي فني محايد على صدق وشرعية الحسابات المالية الخاصة بالمؤسسة وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم التي يتم من خلالها التلاعب بالأرقام من أجل تحسين صورة المؤسسة وتحقيق منافع ذاتية التي يسعى أصحاب المصالح إليها في المؤسسات الإقتصادية، والتي تعتبر سلوك غير أخلاقي لأنها تعكس جانبا سلبيا لمفهوم الإبداع عبر إستغلال المهارات الفكرية الإبداعية للوصول إلى أهداف لا تحقق العدالة التي تسعى إليها المحاسبة، ومن بين الدوافع التي أدت إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية تحسن الأداء المالي للمؤسسة وكذا التأثير الإيجابي على سمعتها وتعتبر كفاءة وبقظة المدقق الخارجي وتأهيله العلمي والعملية أحد أهم الوسائل لإكتشاف هذه الممارسات في المؤسسات الإقتصادية، ولبيان دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية قمنا بدراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج -نظرية وتطبيقية- والإقتراحات والآفاق المستقبلية التي يمكن عرضها فيما يلي:

أولاً: النتائج النظرية

- التدقيق الخارجي عملية ممنهجة ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل علميا وعمليا، من أجل إبداء رأي فني محايد على عمل المحاسب وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق، من أجل إعداد التقرير النهائي الخاص بعملية التدقيق.
- المحاسبة الإبداعية عبارة عن إستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والقوانين المحاسبية من أجل تغيير الحسابات الموجودة في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لتحقيق أهداف معينة.
- تختلف أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات بإختلاف الهدف منها.
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة هو الدافع الأكبر لقيامها بممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف إعطاء صورة إيجابية على سمعتها.
- إلتزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق وكذلك المعايير المحاسبية الدولية تزيد من مستوى الشفافية وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تزويد المدقق الخارجي بالإرشادات والتعليمات اللازمة تزيد من جودة التدقيق الخارجي وبالتالي الزيادة في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- الحد من حرية إستخدام البدائل المحاسبية تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ثانيا: النتائج التطبيقية

- يتمتع المدقق الخارجي بفهم عالي لحيثيات المحاسبة الإبداعية.
- يتمتع المدقق الخارجي بكفاءة عالية جدا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يتبع المدقق الخارجي إجراءات واضحة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- للتدقيق الخارجي فعالية عالية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: الإقتراحات

- ضرورة نشر الوعي الكافي حول الجانب السلبي الخاص بممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها من خلال إلتزام المدققين بأخلاقيات المهنة والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.
- ضرورة توسيع مسؤولية المدقق الخارجي من أجل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة تزويد المدقق الخارجي بأدلة الإثبات الكافية والملائمة من أجل ضمان الزيادة في جودة التدقيق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يجب أن تكون هناك تحديثات دائمة للقوانين والتشريعات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي من أجل إكتشاف كل الأساليب المتنوعة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.
- ضرورة التكوين والتأهيل العلمي والعملية من خلال تنظيم دورات لرفع مستوى كفاءة المدقق الخارجي من أجل إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تدعيم المؤسسات الإقتصادية بلجان التدقيق والتي تنظم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، لمنع التواطؤ بين المحاسبين والمدققين الخارجيين.
- على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية إختيار المدقق الكفاء بناءً على الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية وتركيبه مكتب التدقيق الخاص به.

رابعا: الآفاق المستقبلية

- دور الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- كفاءة المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

- أحمد حلمي جمعة. (2000). المدخل الحديث لتدقيق الحسابات (المجلد 01). عمان، الأردن: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- عبد الله خالد أمين. (2004). علم تدقيق الحسابات (المجلد 02). الأردن، عمان: دار وائل.
- عبيد سعد شريم، و لطف محمود بركات. (2011). أصول مراجعة الحسابات (المجلد 03). صنعاء، اليمن: الأمين.
- محمد بوتين. (2005). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق (المجلد 02). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد فضل مسعد، و خالد راغب الخطيب. (2009). دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات (المجلد 1). عمان، الأردن: دار كنوز المعرفة العلمية.
- نواف محمد عباس الرماحي. (2009). مراجعة المعاملات المالية (المجلد 01). عمان، الأردن: دار صفاء.
- هادي التميمي. (2006). مدخل الى التدقيق (المجلد 03). عمان، الأردن: دار وائل.

2- المقالات العلمية

- أبو بكر الصديق قيدوان، و حاج قويدر قورين. (2017). المحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد منها. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، 01(01).
- أسيا لعروسي. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11(2).
- حسينة ساعد بخوش، و محمد بوطلاعة. (2021). دور خصائص لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الباحث الإقتصادي، 08(01).
- حمزة بولعراس ، و عصام سليمان. (2022). مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من إدارة الأرباح بالمستحقات والأنشطة الحقيقية. الأفق للدراسات الاقتصادية، 07(02).
- زينب غزالي ، و نوادي مهدي. (2019). أثر جودة التدقيق الخارجي على ممارسات إدارة الأرباح. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 12(02).
- سالم بن سعيد باعاجه، و محمود البدري شاكر خليفة. (2011). أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على متخذتي القرارات الاستثمارية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، 29(01).

- سعيدة سليمان، و سهيل زغدود. (2024). علاقة المراجع الخارجي بممارسات إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية. *مجلة إقتصاد المال والأعمال*، 08(02).
- سمير كامل، و عيسى محمد . (2008). أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح. *مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية*، 45(02).
- سهام طالب حسين، و محمد يعقوب. (2019). الافاق المختلفة لتفعيل جودة التدقيق الخارجي بالجزائر. *مجلة التكامل الإقتصادي*، 03(07).
- عادل نقموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 12(02).
- عائشة بعيليش. (2023). أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد من أثارها. *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، 08(01).
- عبد القادر مقرمنت، و آخرون. (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر. *مجلة التنظيم والعمل*، 09(04).
- عبدالله زكي محمد الشمايله. (2022). أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة العربية للنشر العلمي*، 05(50).
- عزالدين القنيعي، و عبدالحق القنيعي. (2019). أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي. *مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية*، 20(02).
- علي بن موفقي. (2019). دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، 05(02).
- علي عبد الحسين هاني الزالملي. (2018). انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية*، 09(09).
- فاتن حاتم الفاضل، و محمد عباس الشمري. (2020). اجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة كلية الراقدين الجامعة للعلوم*، 20(47).
- لخضر دحمان، و الأمين لباز. (2023). جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية*، 09(01).
- محمد احمد خولي، نعيمة زعرور، و سهام كردودي. (2021). ترشيد مهارات المراجعة الداخلية وأثر الخصائص الديموجرافية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية لعينة مسحية من المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق. *مجلة العلوم المالية والمحاسبية*، 01(01).

- مزيمش أسماء، و شريقي عمر . (2020). التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. *مجلة إقتصاد المال والأعمال*، 05(01).
- مسعود بوسعدية، و مصطفى قمان . (2023). كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. *مجلة الإقتصاد وإدارة الأعمال*، 07(02).
- مصطفى قمان ، و مسعود بوسعدية. (2023). واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية. *مجلة الإقتصاد والتنمية المستدامة*، 06(02).
- نادية غالم ، و حسين برياطي. (2023). مساهمة المدقق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية. *مجلة الاستراتيجية والتنمية*، 13(01).
- هدى حافي. (2019). ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها. *مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية*، 01(01).

3- أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير

- آسيا لعروسي. (2020). تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). *قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.*
- اسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق (أطروحة دكتوراه). *قسم علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، أدرار، الجزائر: جامعة أحمد درارية.*
- أمينة فداوي. (2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (أطروحة دكتوراه). *قسم العلوم المالية. كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، عنابة، الجزائر: جامعة بجي مختار.*
- زينب بوقابة. (2011). التدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الأداء في المؤسسة الإقتصادية (رسالة ماجستير). *قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر-3.*
- سناء مالطي. (2020). جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات (أطروحة دكتوراه). *قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس، الجزائر: جامعة الجيلالي الياابس.*
- كمال زواق. (2010). المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (رسالة ماجستير). *قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3.*

● محمد أمين مازون. (2011). التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر (رسالة ماجستير). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر3.

● مسلم خالد تيسير. (2011). مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في قطاع غزة (رسالة ماجستير). قسم المحاسبة والتمويل. كلية التجارة، غزة، فلسطين: الجامعة الإسلامية.

4-الملتقيات

● نسيمة أوكيل، و نصيرة سعدي. (11-12 أبريل 2018). واقع التدقيق بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية. ملتقى وطني حول واقع التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية. بومرداس، الجزائر: جامعة أمجد بوقرة.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية

1- Article

- Mhamed Hamidouche ، Abdessamed Belhadi .(2018) .les attributs de l'audit externe pour une information financière de qualité . *revue nouvelle économie* ، (18)1 .
- Mohamed Amine Akkouché .(2022) .Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements . *Journal of Financial Accounting and Managerial Studies* .(02)09 ،

الملاحق



الملحق رقم (01): الاستبيان
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الإستبيان

سيدي/سيدتي المحترم (ة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد...

نضع بين أيديكم هذا الإستبيان في إطار التحضير لمذكرة التخرج التي تندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تحت عنوان: "دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بولاية المسيلة"، بهدف معرفة آرائكم حول ما تضمنه من أسئلة، لذا نرجو من حضرتكم التكرم بتعبئة الإستبيان كون نتائج الدراسة مبنية على صدق إجاباتكم، ونحيطكم علما أن ما تدلون به من معلومات سيتم التعامل معها في إطار علمي وبشكل موضوعي، ولن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

في الأخير تفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير.

المشرف: أ.د/قمان مصطفى

الطالبة: سالمى سيد أحمد، بن محاد نهلة

"يرجى وضع علامة (x) في المكان المناسب"

المحور الأول: فهم المدقق الخارجي لحيثيات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما للمدققين الخارجيين.					
02	تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة.					
03	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية.					
04	تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة.					
05	تساعد حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية على إستخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.					

				يستطيع المحاسب باستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية	06
				ممارسة التضليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	
				تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها وسمعتها في السوق.	07
				تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمؤسسة.	08

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

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

المحور الثالث: إجراءات المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.					
03	يجمع المدقق الخارجي أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.					
04	يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.					
05	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.					
06	فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.					
07	التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية					
08	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.					
09	التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية.					

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

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي.					
02	يساهم المدقق الخارجي بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.					
03	تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية.					
04	يتبع التدقيق الخارجي معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
05	يوفر التدقيق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.					
06	إن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وكذلك الخبرة المهنية لهم تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.					
07	يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.					
08	يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.					
09	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل إكتشاف الاختلالات الجوهرية في القوائم المالية للمؤسسة.					

المحور الخامس: البيانات العامة

- *المدقق الخارجي: خبير محاسبي محافظ حسابات
- * عدد سنوات الخبرة: أقل من 10 سنوات من 10 إلى 20 سنة أكثر من 20 سنة

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

الجامعة	الرتبة	الأستاذ
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ التعليم العالي	أ.د. سعدي يحي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ محاضر - أ -	د. بيبصار عبد الحكيم
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ محاضر - أ -	د. سبتي إسماعيل
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ محاضر - أ -	د. حميدي أحمد سعيد
جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	أستاذ مساعد - ب -	د. بوسعدية مسعود

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,820	34

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,788	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,742	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,770	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,690	9

Corrélations

		المحور الأول
المحور الأول	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
تعد المحاسبة الإبداعية تحدياً مهماً للمدققين الخارجيين.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,442 [*] ,015 30
تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,672 ^{**} ,000 30
يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,435 [*] ,016 30
تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,540 ^{**} ,002 30
تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,759 ^{**} ,000 30
يستطيع المحاسب باستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التظليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,884 ^{**} ,000 30
تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسة المحاسبة	Corrélation de Pearson	,674 ^{**}

الملاحق

الإبداعية بقصد تحسين صورتها وسمعتها في السوق.	Sig. (bilatérale) N	,000 30
تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,606** ,000 30

Corrélations

		المحور الثاني
المحور الثاني	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,802** ,000 30
تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,751** ,000 30
استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,498** ,005 30
التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,536** ,002 30
بذل العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,760** ,000 30
إمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,605 ,000 30
التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,641** ,000 30
يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,642** ,000 30

Corrélations

		المحور الثالث
المحور الثالث	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ	Corrélation de Pearson	,358

الملاحق

المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Sig. (bilatérale) N	,012 30
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,711** ,000 30
يجمع المدقق الخارجي أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,645** ,000 30
يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحابل.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,440* ,015 30
يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,595** ,001 30
فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,482** ,007 30
التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,787** ,000 30
فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,797** ,000 30
التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,628** ,000 30

Corrélations

		المحور الرابع
المحور الرابع	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 30
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,409* ,025 30
يساهم المدقق الخارجي بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهريب الضريبي.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,420* ,021 30
تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,339 ,008 30
يتبع التدقيق الخارجي معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائرية فيما يخص	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,567** ,001

الملاحق

الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	N	30
يوفر التدقيق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,616** ,000
إن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وكذلك الخبرة المهنية لهم تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	N	30
يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,482** ,007
يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.	N	30
تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	,345 ,022
	N	30

المدقق الخارجي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide خبير محاسبي	11	36,7	36,7	36,7
محافظ الحسابات	19	63,3	63,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 10 سنوات	16	53,3	53,3	53,3
من 10 إلى 20 سنة	10	33,3	33,3	86,7
أكثر من 20 سنة	3	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعد المحاسبة الإبداعية تحديا مهما للمدققين الخارجيين.	30	3,93	,740
تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية للمهنة. يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات إستخدام المحاسبة الإبداعية.	30	3,70	,952
تعتبر المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة في إعداد القوائم المالية للمؤسسة.	30	3,50	,820
	30	3,53	1,074

تساعد حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة. يستطيع المحاسب بإستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التظليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	30	3,17	,950
تساعدا حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة. يستطيع المحاسب بإستخدام خبرته الخاصة بالقواعد المحاسبية ممارسة التظليل بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق أهداف المؤسسة.	30	2,83	1,234
تلجأ إدارة المؤسسة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها وسمعتها في السوق.	30	3,20	1,215
تستخدم المحاسبة الإبداعية بدافع تحسين الأداء المالي للمؤسسة.	30	3,33	1,124
N valide (liste)	30		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	30	4,03	,850
تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة تسهم في تفعيل دوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	4,33	,547
استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	30	4,10	,607
التأهيل العلمي والعملية للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	4,53	,571
بذل العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي تزيد من فعاليته في كشف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	30	4,17	,531
إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	30	4,43	,679
التخطيط المحكم لعمليات التدقيق الخارجي يسهل في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3,97	,809
يسعى المدقق الخارجي إلى تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعده على كشف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	30	4,10	,845
N valide (liste)	30		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3,80	,925

الملاحق

يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات. يجمع المدقق الخارجي أدلة الإثبات الكافية والملائمة كدليل مادي لإثبات أن جميع	30	3,67	,844
يتحقق المدقق الخارجي من مبررات تصنيف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل.	30	3,93	,640
يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.	30	3,90	,759
فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	30	4,03	,850
التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية	30	4,30	,651
فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها	30	4,37	,765
مشتريات إيرادية من أجل تضخيم الأرباح. التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع الإحتيال في البيانات المالية.	30	4,00	,643
N valide (liste)	30		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدقق الحسابات الخارجي. يساهم المدقق الخارجي بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	30	3,60	,770
تشمل عملية التدقيق الخارجي جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة أساليب المحاسبة الإبداعية.	30	4,37	,490
تتبع التدقيق الخارجي معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الجزائية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. يوفر التدقيق الخارجي تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	30	4,00	,587
إن يقظة وكفاءة المدقق الخارجي وكذلك الخبرة المهنية لهم تعتبران الوسيلة الأهم في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	30	3,50	1,009
يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	30	4,10	,759
يقوم المدقق الخارجي بمتابعة مجلس إدارة المؤسسة لتحقيق أهدافها للحد من حرية إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	30	3,57	,858

الملاحق

يركز التدقيق الخارجي على أهمية قيام المؤسسات بالإفصاح عن طبيعة المخاطر مما يساعد في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.	30	3,60	,621
تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة للتدقيق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل	30	3,90	,923
N valide (liste)	30		

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
المحور الأول	,109	30	,200*	,955	30	,230
المحور الثاني	,207	30	,002	,947	30	,141
المحور الثالث	,144	30	,114	,947	30	,139
المحور الرابع	,185	30	,010	,903	30	,010

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الأول	30	3,40	,652	,119
المحور الثاني	30	4,21	,413	,075
المحور الثالث	30	4,03	,455	,083

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
المحور الأول	3,361	29	,002	,400	,16	,64
المحور الثاني	16,023	29	,000	1,208	1,05	1,36
المحور الثالث	12,336	29	,000	1,026	,86	1,20

Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La médiane de المحور الرابع est égale à 3,000.	Test de rang signé de Wilcoxon d'un seul échantillon	,000	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance es

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
الرابع المحور	30	3	5	3,85	,336
N valide (liste)	30				

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

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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

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

أنا المضي أسفله.

الإسم: السيد أحمد اللقب: سالم
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 209477835 والصادرة بتاريخ: 2023/08/20

المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر: عنوانها:

دور التدقيق الخارجي في الكشف عن صفات المحاسبة الإدارية
- دور سلة حيدراتية على بيئة من صفات المحاسبة الإدارية -

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

التاريخ:

الإمضاء

Faculty of Economics,
Commercial and
Management Sciences

السنة الجامعية 2024/2023



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

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



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

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

أنا المعني أسفله،

الإسم: نهلة اللقب: ميتي حمار
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 204679581 والصادرة بتاريخ: 2019/05/16
المسجل (ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

دراسة قيمة الحارم في الكسوف عند ممارسات المحاسبة
الإدائية - دراسة ميدانية على عينة من محافظتي المسايات -

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

التاريخ:

الإمضاء

Faculty of Economics,
Commercial and
Management Sciences

السنة الجامعية 2024/2023

