



جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



القسم: علوم مالية و محاسبة

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الاكاديمي

مذكرة تحت عنوان

التدقيق الخارجي و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

إشراف الاستاذة :

د. مالطي سناء

من إعداد الطلبة :

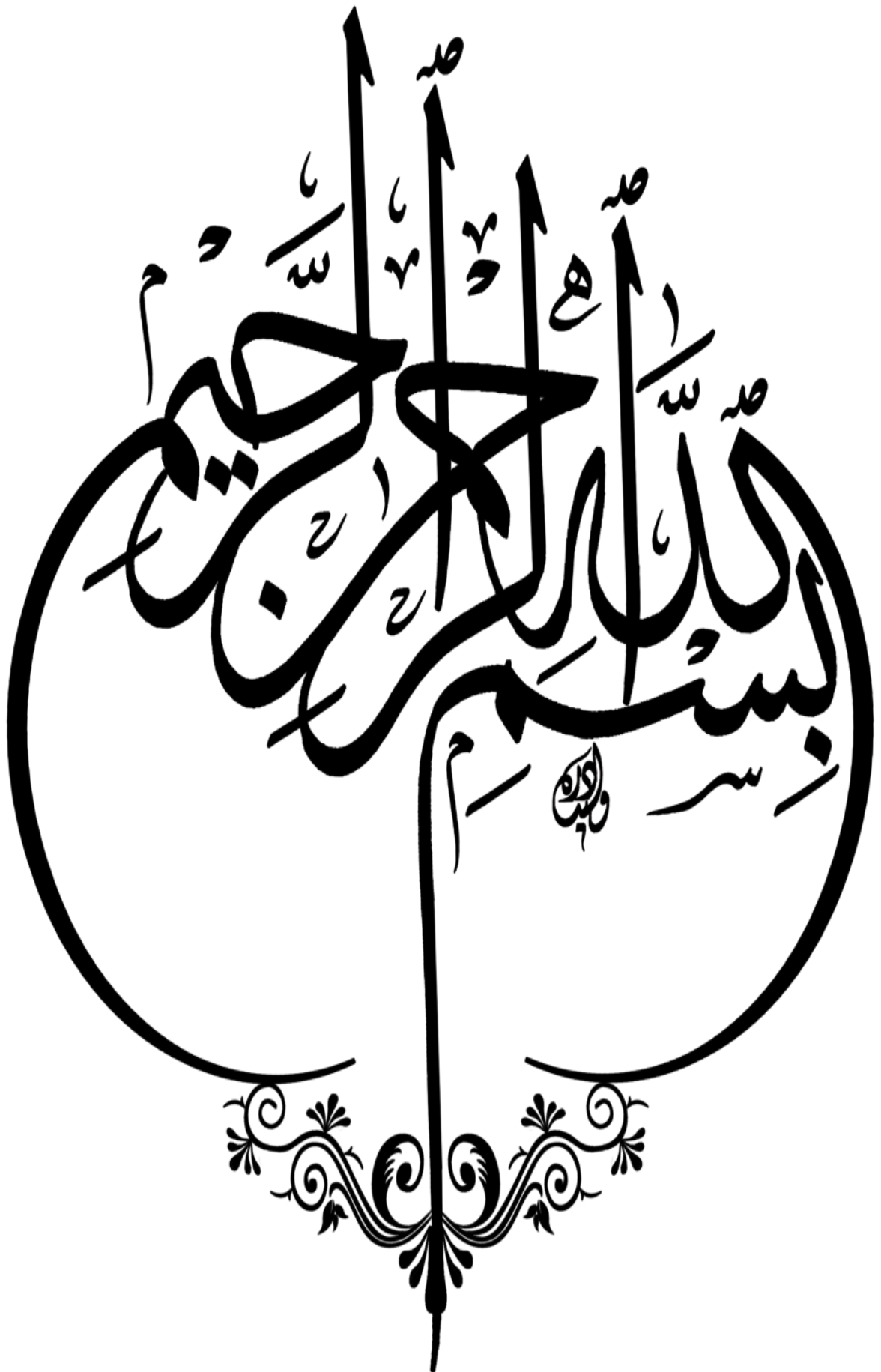
▪ بن منصور جلال الدين

▪ بن مداح فوزي

لجنة المناقشة :

الاسم و اللقب	الجامعة	الرتبة	
زايدي اسامة شهاب	جامعة عين تموشنت	استاذ	رئيسا
مالطي سناء	جامعة عين تموشنت	استاذ	مشرفا
هرباجي حمزة	جامعة عين تموشنت	استاذ	مناقشا

السنة الجامعية 2023-2024



قال الله تعالى

﴿ بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ ﴾

﴿ أَمَّنْ هُوَ قَانِتٌ آنَاءَ اللَّيْلِ سَاجِدًا وَقَائِمًا يَحْذَرُ الْآخِرَةَ وَيَرْجُو رَحْمَةَ رَبِّهِ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ إِنَّمَا يَتَذَكَّرُ أُولُو الْأَلْبَابِ ﴾

صدق الله العظيم

الآية ٩ من سورة الزمر

عن أنس - رضي الله عنه - قال: قال رسول الله - صلى الله عليه وسلم -:

«اللَّهُمَّ انْفَعْنِي بما علمتني، وعلمني ما ينفعني، وأرزقني علما ينفعني»

عن أبي هريرة - رضي الله عنه - قال: قال رسول الله - صلى الله عليه وسلم - نحوه وفيه زيادة:

«وزدني علماً، والحمد لله على كل حال، وأعوذ بالله من عذاب النار»



في البداية و أول من يشكر هو العلي القهار الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى
وأنار دروبنا فله جزيل الحمد و الثناء العظيم ، و لله الحمد كله و الشكر كله أن
وقفنا

و ألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لانجاز هذا العمل المتواضع .
و الشكر موصول إلى كل الأساتذة الذين أفادونا من أول المراحل الدراسية حتى
هذه اللحظة

كما نرفع كلمة شكر إلى الأستاذة المشرفة " مالطي سناء " التي ساعدتنا على
انجاز بحثنا

كما نشكر كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد

إهداء



نحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام النييل
المبتغى، إلى الإنسان الذي امتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي
بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة، أبي الغالي على
قلبي أطال الله في عمره.

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني
حق الرعاية وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعني خطوة خطوة في
عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أمي اعز ملاك على القلب
والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين

اليهما نهدي ثمرة جهدنا المتواضعة

إلى العائلة

و إلى الاصدقاء و الاحباب و من كان عوننا لنا في اعداد هذا العمل المتواضع

جلول الدين

فوزي



ملخص :

دور التدقيق الخارجي يتجلى بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق فحص وتقييم السجلات المالية والعمليات المحاسبية للشركات. يقوم المدققون بفحص العمليات المحاسبية بدقة للتأكد من مطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة، ومنع التلاعب في البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يتولى المدققون دوراً هاماً في تقديم التوجيه والمشورة للشركات لتحسين نظم المراقبة الداخلية والتأكد من الامتثال للقوانين والتشريعات المالية. وبهذا، يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية والنزاهة في العمليات المالية للشركات وتحقيق الثقة بين المستثمرين والجمهور المعني، و تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليل في هذه الدراسة بهدف وصف و قياس مدى فعالية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و توصل الباحثان الى ان المدقق الخارجي له دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ان هناك علاقة ذات علاقة إحصائية بينهما .

الكلمات المفتاحية : المدقق الخارجي، المحاسبة الإبداعية .

Absract :

The role of external auditing is greatly demonstrated in reducing creative accounting practices by examining and evaluating financial records and corporate accounting processes. Auditors thoroughly examine accounting processes to ensure that they comply with approved accounting standards and prevent manipulation of financial statements. In addition, auditors play an important role in providing guidance and advice to companies to improve internal control systems and ensure compliance with financial laws and legislation. External scrutiny thus contributes to enhancing transparency and integrity in companies' financial operations and achieving confidence between investors and the public concerned. The analysis descriptive approach was used in this study to describe and measure the effectiveness of external auditing in reducing creative accounting practices. The researchers found that external auditor is instrumental in reducing creative accounting practices and that there is a statistical relationship between them.

Keywords: external auditor, creative accounting.



فهرس المحتويات

بسملة

شكر

اهداء

فهرس المحتويات

أ..... مقدمة

الفصل الأول : مدخل نظري حول التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية

2..... تمهيد

3..... المبحث الأول : المحاسبة الابداعية

3..... المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

7..... المطلب الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

9..... المطلب الثالث : الاتجاهات الحديثة لكشف المحاسبة الابداعية

11..... المبحث الثاني : التدقيق الخارجي و المحاسبة الابداعية

11..... المطلب الأول : الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

20..... المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي

22..... المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق

25..... المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

33..... المبحث الثالث : الدراسات التطبيقية السابقة

34..... المطلب الأول : الدراسات المحلية

38..... المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

41..... المطلب الثالث : ميزة الدراسة

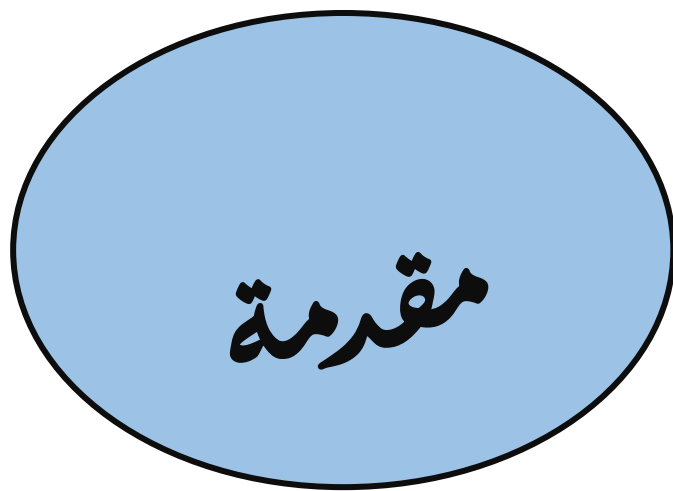
43	..... خلاصة الفصل الأول :
	الفصل الثاني : دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين و المدققين و بولاية عين تموشنت
43	..... تمهيد
44	..... المبحث الاول : منهجية الدراسة الميدانية
44	..... المطلب الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة
44	..... المطلب الثاني : مجالات الدراسة وأدوات جمع البيانات
45	..... المطلب الثالث : عينة و حدود الدراسة
46	..... المبحث الثاني : دراسة بيانات الاستبيان و تحليل الفرضيات
46	..... المطلب الأول : بيانات الاستبيان
47	..... المطلب الثاني : صدق الاستبيان و ثباته
52	..... المطلب الثالث : عرض و تحليل نتائج الدراسة :
61	..... المطلب الرابع : تحليل الفرضيات
65	..... خلاصة الفصل الثاني
67	..... الخاتمة
70	..... قائمة المراجع
75	..... قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	يمثل خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة	16
2	إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية	18
3	اجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	26
4	إجراءات تدقيق الحسابات المضادة للأساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية	27
5	درجات سلم ليكارت الخماسي	46
7	الوزن المرجح ليكارت الخماسي	46
8	لاتساق الداخلي العبارات المحور الأول (ممارسات المحاسبة الإبداعية)	47
9	الاتساق الداخلي العبارات المحور الثاني (دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)	49
10	ثبات الاستبيان	51
11	توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس	52
12	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	53
13	توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	53
14	توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص	54
15	توزيع افراد العينة حسب متغير الاقدمية	55
16	تحليل عبارات المحور الاول ممارسات المحاسبة الإبداعية	56

قائمة الجداول و الاشكال

57	تحليل عبارات المحور الثاني دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية	17
62	الفرضية من خلال نتائج تحليل الانحدار البسيط	18
63	نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد دور المدقق الخارجي و ممارسات المحاسبة الابداعية	19



ازداد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات عند ظهور الشركات المساهمة العامة، وما رافق ذلك من فصل للملكية عن الإدارة، بالإضافة لتزايد إفلاس عدد كبير من الشركات وتزايد الدعاوي القضائية قامة ضد المدققين القانونيين، كل ذلك دفع المهتمين لإيجاد آليات تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتسهم باختيار سياسات محاسبية مناسبة تنتج قوائم مالية موثوقة خالية من الغش والتضليل، وذلك من خلال إيجاد جهة إشرافية و رقابية تعمل لجانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة وتدقيق السياسات المحاسبية المطبقة بالتالي ظهرت حاجة ملحة للاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وفق معايير وضوابط لتطوير عملية التدقيق وخدمة المستفيدين.

فلم يعد يقتصر دور مدقق الحسابات على كشف وتحديد مواطن الأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها، بل تعدى ذلك للعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تشكل تحدياً كبيراً عبر السياسات والأساليب التي يتبعها المحاسبون من خلال خبرتهم ومعرفتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام بغرض إظهار المعلومات والبيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

ان المدقق الخارجي يعتبر شريكاً أساسياً في ضمان شفافية ومصداقية البيانات المالية للشركات والمؤسسات. يقوم المدقق الخارجي بتقييم وتحليل السجلات المالية والتقارير للتأكد من صحتها ومطابقتها للمعايير المحاسبية والقوانين المالية المعمول بها. يعتمد الاعتماد على مدقق خارجي على الثقة التي يمكن أن يوفرها للمستثمرين والجمهور بشأن مدى دقة وصحة المعلومات المالية التي تم عرضها. و من خلال هذا المنطلق نطرح الاشكال الآتي :

"ما مدى فعالية المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة من مدققي

الحسابات و المحاسبين و محافظي الحسابات بولاية عين تموشنت ؟

و تفرعت عن الإشكالية الرئيسية التساؤلات التالية :

- ما هي أساليب المحاسبة الإبداعية التي يمكن أن يتبعها الجهات المالية؟
- ما هي الأسباب التي تدفع الشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- كيف يمكن للمدقق الخارجي اكتشاف وتقييم المحاسبة الإبداعية في الشركات؟

فرضيات الدراسة :

- يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستو معنوية $\alpha \geq 0,05$ لدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية عين تموشنت حذف

أهمية الدراسة:

- تسليط الضوء على أهمية دور المدقق الخارجي في ضمان شفافية وموثوقية المعلومات المالية.
- فهم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في كشف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تقديم توصيات ومقترحات لتعزيز فعالية المدقق الخارجي في تحقيق أهدافه.

أهداف الدراسة:

1. تحليل طبيعة وأسباب المحاسبة الإبداعية في الشركات.
2. تقييم دور المدقق الخارجي في اكتشاف وتحليل المحاسبة الإبداعية.
3. استكشاف الأدوات والتقنيات المستخدمة لتعزيز فعالية المدقق الخارجي في كشف الممارسات الإبداعية.
4. تقديم توصيات لتحسين فعالية المدقق الخارجي في مكافحة المحاسبة الإبداعية.

أسباب اختيار الموضوع:

- زيادة التحديات التي تواجه الشركات والمؤسسات في مجال المحاسبة والتقارير المالية.
- أهمية دور المدقق الخارجي في ضمان الشفافية والمصادقية في بيانات الشركات.
- ارتفاع حالات الفساد والتلاعب المالي، مما يجعل دراسة فعالية المدقق الخارجي أمراً ضرورياً.

صعوبات الدراسة:

1. قيود الوصول إلى المعلومات المالية الدقيقة للشركات.
2. تعقيدات في تحليل وفهم البيانات المالية والتقارير المحاسبية.
3. التحديات التقنية في استخدام الأدوات والتقنيات الحديثة في كشف المحاسبة الإبداعية.

4. الصعوبات في تحليل أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء المالي للشركات والأسواق المالية.

منهج الدراسة :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث من خلال وصفت متغيرات نظريا ثم اسقاطها على الواقع الميداني و تحليلها .

تقسيم الدراسة :

للإجابة على مشكلة الدراسة وإختبار فرضياتها ولتحقيق أهدافها، تم تقسيم هذه الدراسة إلى جانب نظري وآخر تطبيقي، بحيث سبقتهم مقدمة وتليهم خاتمة متبوعة بأهم النتائج المتوصل إليها من الجانب التطبيقي وتقديم التوصيات، بحيث يتضمن الجانب النظري فصلين آلي وهما:

يتضمن **الفصل الأول** مدخل نظري حول المحاسبة الإبداعية و لتدقيق الخارجي ، يتم ضمنه التطرق إلى مفهوم التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية وفيه يتم التمييز بين متغيرات الدراسة ، في الفصل الأول تم التطرق الى ثلاثة مباحث و متمثلة في المبحث الأول حول المحاسبة الإبداعية من تعريف و اهمية و ابعاد و عوامل مؤثرة و نفس الشيء بالنسبة الى للمبحث الثاني و الذي سمي التدقيق الخارجي هو الاخر تطرقنا في ماهيته و أهميته و أهدافه و العوامل المؤثرة فيه ، ثم يليه المبحث الثالث و هو عبارة عن الدراسات السابقة التي كانت لها علاقة بهذا البحث .

ليتم في الأخير؛ في **الفصل الثاني** وقد تم تخصيصه للدراسة الميدانية والتي تتضمن تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية والإجابة على إشكالية الدراسة من خلال تأكيد صحة الفرضيات من عدمها.

الفصل الأول :

مدخل نظري حول التدقيق الخارجي و

المحاسبة الإدارية

تمهيد :

تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية من التحديات الرئيسية التي تواجه العديد من الشركات في الوقت الحالي. يأتي دور التدقيق الخارجي كآلية أساسية للمساعدة في تقييم ومراقبة هذه الممارسات. يهدف التدقيق الخارجي إلى تحليل وتقييم العمليات المالية والمحاسبية للشركة بموضوعية واحترافية، بما في ذلك التحقق من صحة البيانات المالية ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة. يعتبر دور التدقيق الخارجي أكثر فعالية في الكشف عن أي ممارسات محاسبية إبداعية مشبوهة أو غير ملتزمة بالقوانين واللوائح المالية، وبالتالي يسهم في تقليل مخاطر الفساد المالي والاحتيال. ومن خلال تقديم توصيات وتحليلات موضوعية، يمكن لعمليات التدقيق الخارجي أن تسهم بشكل كبير في تحفيز الشركات على تبني ممارسات محاسبية أكثر شفافية وملتزمة بالمعايير الدولية، وبالتالي الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. و عليه تم تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث متمثلة في :

■ المبحث الأول : المحاسبة الابداعية

■ المبحث الثاني : التدقيق الخارجي و المحاسبة الابداعية

■ المبحث الثالث : الدراسات التطبيقية السابقة

المبحث الأول : المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية مفهومًا نسبيًا جديدًا في مجال المحاسبة، حيث تركز على الابتكار والتطور في كيفية تسجيل وتقديم المعلومات المالية للمؤسسات. يهدف هذا النهج إلى تحسين دقة وشفافية البيانات المالية، بالإضافة إلى تعزيز القدرة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية. و يتفرع هذا المبحث الى ثلاثة مطالب رئيسية متمثلة في الآتي :

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

تتجلى أهمية فهم مبحث ماهية المحاسبة الإبداعية في دراسة تاريخ نشأتها، وتحليل مفهومها، وتسليط الضوء على خصائصها المميزة و هي كالآتي :

أولاً : أسباب و عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة أسباب لظهور المحاسبة الإبداعية ونذكر منها :¹

أ- يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، و المسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر وتعدد المصالح رغم تعارضها.

ب- وقد ذكر Revsine هذا الأمر في بداية التسعينات الميلادية، أي قبل انهيار Enron وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي.

¹ ميسون بنت علي القرني، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، ، ص12.

ج - إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.

ثانياً : العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي :¹

أ - حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: حرية اختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعيه المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ومن ثم التأثير في عمله اتخاذ القرار كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح بالعديد من المعايير المحاسبية لاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغبتها والتي تحقق أفضل صوره الأداء الشركة مثل ذلك انه في الكثير من البلدان يسمح لشركات أن تختار بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حاله حدوثها أو رسملتها أو إطفاءها على مدا فترت حياه الشركة.

ب - حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات الحقيقية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب إهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من إعداد التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعدادات تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث تضخيم أو التقليل من قيمتها.

ج - توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في

¹التيجاني بالرقى ، المحاسبة الإبداعية المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية علوم التسيير . جامعة سطيف 1، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد12، 2012، ص10.

تنفيذ بعض العمليات في الوقت التي تراه مناسباً فقد تُوَجِّل هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف

ومكاسب معينة.

ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية :

يعطي مولفورد MULFORD تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة بإتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل¹.

يقدم ناصر NASER تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها².

يعرف أمات AMAT المحاسبة الإبداعية بأنها العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.

كما عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعب الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل³.

¹المليجي عبد الرؤوف صالح احمد ، إبراهيم جابر السيد احمد، إدارة الأرباح ، ط1، دار العلم و الايمان ، د ذ م ، 2019 ، ص226
² سالم بن سعيد باعجاجه، محمود البدري شاكراً خليفة، اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق راس المال السعودي، مجلة الاقتصاد و الإدارة ، المجلد 20 ، العدد 01 ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، 2015 ، ص10.
³ بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية و التسير ، العدد 12، د ذ م ، 2012، ص33.

كما عرفها الخشاوي وآخرون: عملية تلاعب بالأرقام من خلال انهيار الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه، إلى أن ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة، وذلك بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.¹

كما عرف W McBarnet & Whelance المحاسبة الإبداعية هي الاستعمال القانوني للمبادئ و القواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف و تزييف القوائم المحاسبية.²

و عليه نستنتج تعريف شامل للمحاسبة الإبداعية: "هي نهج جديد في مجال المحاسبة يهدف إلى توظيف الإبداع والابتكار في توليد قيمة مضافة للمؤسسة أو المنظمة. تتميز المحاسبة الإبداعية بتفكيك القواعد التقليدية للتقارير المالية والتحليل المالي، وتعتمد بدلاً من ذلك على استخدام الخيال والابتكار لإيجاد حلول مبتكرة للتحديات المالية والإدارية التي تواجهها المؤسسات".

ثالثا : : خصائص المحاسبة الإبداعية :

تعتبر المحاسبة الإبداعية من النهج المتطور في مجال المحاسبة، حيث تتميز بمجموعة من الخصائص التي تعزز من قدرتها على تطوير الإجراءات المحاسبية وتحسينها بطرق مبتكرة وفعالة، تتصف المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص أهمها:³

- هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة و التدقيق
- هي عملية مخططة تقوم بها إدارة المؤسسة لتحقيق اهداف خاصة بها
- الوصول الى رقم صافي ربح او نتيجة مالية معينة تحقق مصالح لإدارة الشركة في الأجل القصير
- يقوم بها الخبراء المحاسبين في إطار الخيار بين المبادئ و المعايير المحاسبية
- التأثير على مصداقية و موثوقية البيانات بالقوائم المالية

¹نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم و التطبيق ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، المجلد 14، العدد18، جامعة الشلف ، الجزائر ، 2018، ص2015.

²علي عبد الأمير كاظم، علباقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح و اثرها على زيادة القيمة السوقية للاسهام (دراسة في عينة من شركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية) ، مذكرة ماجستير في التدقيق المحاسبي ، الجامعة الإسلامية ، لبنان، 2017، ص30.

³سامي محمود عبد الحميد مراد، اباط الأثر الضريبي، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، العدد 17، جامعة الازهر، مصر ، 2017، ص134-135.

- تتصف بيئتها بالتلاعب في ارقام الحسابات والغش و التحريف و خفة يد المحاسبة

المطلب الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تجلى أهمية أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في تحقيق رؤية شاملة ودقيقة للوضع المالي للمؤسسة، ما يسهم في تعزيز فهم الجوانب الحيوية وتحليلها بطرق مبتكرة ومتطورة، فيما يلي أهم اساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

أولا : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل.

تستطيع الإدارة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار أرقام حساب النتائج التي تبين مقدار الدخل المحقق ومكوناته بالشكل الذي ترغب به كما يلي :

-الاعتراف بإيرادات المبيعات قبل أن تكتمل عملية تبادل المنفعة بشكلها النهائي مما يزيد في الإيراد المعترف به.

-زيادة الدخل من خلال الاعتراف بالربح من بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية.

-الاعتراف بعائد الاستثمارات باعتباره دخلا تشغيليا لزيادة الربح التشغيلي.

-نقل الإيرادات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك بهدف تخفيض الأرباح للفترة الحالية عندما تكون الأرباح في هذه السنة جيدة وتتوقع إدارة الشركة أن تكون الأرباح في الفترة التالية قليلة أو العكس إذ يتم نقل أرباح لم تكتسب بعد للفترة الحالية لإظهار أرباح هذه السنة بشكل جيد وبالتالي تحسين صورة الإدارة لاسيما في السنوات التي يكون فيها انتخاب لأعضاء مجلس الإدارة.

-المبالغة أو التحفظ في تقييم النقود بالعملات الأجنبية وأثرها على زيادة الربح أو تخفيضه.

-نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية للفترة التالية وذلك لرفع قيمة الربح في هذه السنة والعكس قد يتم نقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية التالية للفترة الحالية بهدف تخفيض الربح.¹

ثانيا : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

¹ عز الدين القنبي ، أساليب المحاسبة الإبداعية و تأثيرها القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي (دراسة استقصائية)، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية ، المجلد 20، العدد 02، جامعة البلدية ، 2019، ص253-254،

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها ان اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.

وفيما يلي عرض الفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:¹

1- الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق :

3- الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛

4- النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

5-الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل

¹حسين فليح فليح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجمعة ، العدد 27، جامعة الاسراء ، عمان ، 2011، ص367.

على انها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛

6- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛

7- الموجودات الطارئة : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛

8-المطلوبات المتداولة : مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛¹

9- المطلوبات طويلة الأجل : مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

10 -المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA .

11 -حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنود من بنود سنوات سابقة.

المطلب الثالث : الاتجاهات الحديثة لكشف المحاسبة الابداعية

من الواضح أن التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية يمثل تحديًا كبيرًا ومعقدًا. لذلك، يجب على أولئك المتورطين في هذا المجال السعي بشكل مستمر لفهم التطورات في المحاسبة الإبداعية، بهدف كشف تلك الممارسات وتقليصها. فيما يلي عرض لأهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليصها:²

¹حسين فليح مفلح القطيس، المرجع السابق ، ص368.

²طارق المبيضين ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، العدد 08، جامعة احمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2010، ص91

1- لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية بضرورة إنشاء لجان بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالية عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدره الشركات .

2- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدة البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإنه لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغيت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

3- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

أ - من قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها.

ب- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرصة " الثبات " ويقصد بالثبات هنا، هو إثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

4- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المدقق الكفء والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها.

5- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يريدها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص وتتم عملية التثقيف عن طريق برنامج محاسبة تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسالة توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية.

6- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب يلتزم بها المحاسب والمدقق .

7- تقييم تقرير المدقق ولو لمرة واحدة على الأقل سنوياً، والذي يشمل وصفا شاملاً للإجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بالشركة، وجميع الاستفسارات الصادرة من قبله أو من قبل جهات حكومية الإدارة الشركة، وطبيعة العلاقات التي تمت بينه وبين إدارة الشركة خلال الفترة موضع التقييم.¹

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية

يُعتبر التدقيق الخارجي أحد الأدوات الحيوية في مجال المحاسبة والتمويل، حيث يلعب دوراً أساسياً في ضمان دقة وموثوقية البيانات المالية للشركات والمؤسسات. يهدف التدقيق الخارجي إلى تقييم وتحليل السجلات المالية والعمليات المحاسبية بشكل مستقل وموضوعي، بهدف التأكد من تماشيها مع المعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين المالية المعمول بها. وبالتالي، يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الشفافية والنزاهة داخل الشركات وتعزيز الثقة بين أطراف العلاقة المالية والمستثمرين والجهات الرقابية. من خلال تحليل البيانات المالية بعناية وتقديم التوصيات المناسبة، يساهم التدقيق الخارجي في تقليل مخاطر الغش والاحتيال المحاسبي وبالتالي، يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية غير الملتزمة بالمعايير والأنظمة المالية. و عليه تم تقسيم هذا المبحث الى ثلاثة مطالب متمثلة في الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي(مفهوم، أهمية، أهداف، الاجراءات) و المطلب الثاني أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و المطلب الثالث الاتجاهات الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول : الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

¹حسن فليح ، فارس جميل ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية ، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد السابع ، جامعة بغداد ، 2011، ص369.

الاطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي يشكل الأساس الذي يقوم عليه هذا النوع من التدقيق، ويتضمن فهماً شاملاً للمفاهيم والأهداف والإجراءات المتعلقة بهذه العملية الحيوية، و عليه سنتطرق في هذا المطلب الى اهم التعاريف المفسرة لهذا المصطلح ثم أهدافه و أهمية و اهم الإجراءات التي تعمل بها .

أولاً : مفهوم التدقيق الخارجي :

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعريف التدقيق وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها نأتي على أهم هذه التعاريف.

يعرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على انه إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين¹.

كما عرف التدقيق الخارجي بأنه: تتمثل المراجعات الخارجية في عمليات المراجعة المؤدات الأطراف خارج المنشأة محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين يطلق عليهم بالمراجعين الخارجيين، ويتميز هؤلاء المراجعون بالتأهيل والاستقلال، ومجال تلك المراجعة تتمثل بوجه عام في المراجعة المالية أو مراجعة القوائم المالية، ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها، ولعل أكثر عمليات المراجعة الخارجية المؤداة بشكل أكثر شيوعاً المراجعة الإلزامية، حيث تلتزم منشآت الأعمال بتعيين مراقب حسابات من خلال الجمعية العامة مقابل أتعاب معينة تطبيقاً لأحكام القانون².

وعرف التدقيق الخارجي على أنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة³.

¹ محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 07 .

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر، 2002، ص 15

³ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 41.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف معني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استناد على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".¹

كما عرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.²

و عليه نستنتج تعريف شامل للتدقيق الخارجي اذ هو : " التدقيق الخارجي هو عملية تقييم مستقلة تقوم بها شركة أو مؤسسة مستقلة متخصصة، تُعرف بمكتب التدقيق الخارجي، بهدف التحقق من دقة وموثوقية البيانات المالية والمعلومات المالية الأخرى المقدمة من قبل المؤسسة أو الشركة المراجعة. يُعتبر التدقيق الخارجي أداة أساسية للتحقق من سلامة وشفافية العمليات المالية وإبلاغ المساهمين والجهات المعنية الأخرى بالوضع المالي للمؤسسة.

ثانيا : أهمية التدقيق الخارجي :

تعود أهمية التدقيق إلى أنه ليس هدفاً ذاتياً، بل هو وسيلة لتحقيق أهداف محددة، وتأتي أهمية هذه الوسيلة من الدور الحيوي الذي تلعبه في تقديم خدمات لمختلف الجهات التي تعتمد القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ووضع سياساتها:³

1-إدارة المؤسسة

¹ مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط01، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010، ص 11.

² عبد الوهاب نصر وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص 09

³ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط01، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص12-13

يعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية في الرقابة والتخطيط للمستقبل بهدف تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية. فقرارات التخطيط تعتمد بشكل أساسي على دقة البيانات المحاسبية لرسم الخطط والسياسات بدقة، ولضمان صحة هذه البيانات، يتعين فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة.

2- الملاك و المستخدمين

تلجأ هذه الفئة إلى الاعتماد على القوائم المالية المعتمدة، حيث يستندون إليها لفحص الوضع المالي للمؤسسة واستقرار مركزها المالي، بهدف اتخاذ قرارات مدروسة بشأن توجيه استثماراتهم ومدخراتهم نحو الوجهة التي تعود عليهم بأقصى عائد ممكن. وتكمن أهمية الدقة والصحة في البيانات المعروضة في القوائم المالية في ضمان حماية مدخرات المستثمرين، مما يتطلب من البيانات أن تكون دقيقة وصحيحة.

أ. أهمية التدقيق للدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي للمؤسسة.

ب. أهمية التدقيق للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل القصير الأجل للمؤسسات المقابلة احتياجاتها وتوسعاتها، لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق الدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر.

3- الهيئات الحكومية

تستند بعض الأجهزة الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة، بما في ذلك مراقبة النشاط الاقتصادي، ووضع السياسات الاقتصادية للدولة، وفرض الضرائب، ويُعتمد جميعها على بيانات دقيقة وواقعية. بالإضافة إلى ذلك، تقوم بعض الدول بتحديد أسعار بعض المنتجات، أو تقديم دعم مالي لبعض المؤسسات¹.

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA- Rouiba ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر ، 2010-2011، ص 10

4- رجال الاقتصاد

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها.

5- نقابات العمال

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال.

6- أهمية التدقيق في تخصيص الموارد

يُسهم عملي التدقيق في تحديد كيفية استثمار الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يشتت الطلب عليها. فباعتقاد المؤسسات على الموارد النادرة بفعالية، يمكنها تحقيق توازنًا أمثل في إنتاجها. ويعكس التدقيق البيانات المحاسبية المعتمدة في القوائم المالية، حيث تُظهر هذه البيانات الاستخدام الفعال للموارد والمسار الذي تسلكه المؤسسة. وبالمقابل، فإن البيانات المحاسبية غير الدقيقة التي لم يتم التدقيق فيها تخفي الاستنزاف وسوء الكفاية، مما يعرقل التخصيص الفعّال للموارد النادرة.

7- أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي:

تعتبر مهنة التدقيق من الحرف القديمة والمُعْتَبَرَة في الدول المتقدمة، حيث تُسهم بشكل كبير في تطوير المجتمعات وحماية الاستثمارات. فالتدقيق يلعب دورًا فعالًا في كشف ومعالجة حالات الإسراف والتلاعب، وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة. بالإضافة إلى ذلك، يُعتبر التدقيق عاملاً أساسيًا في نهضة الاقتصاد والمالية، حيث يساهم في تحقيق أهداف الدولة القومية، ويُسهم في تحسين مستوى المعيشة وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين. وبفضل دوره المهم، يُعتبر المدقق شريكًا حيويًا للدولة في متابعة وتنفيذ خططها، وكشف أي انحرافات ومعالجتها بفعالية لتحقيق الأهداف المسطرة وتعزيز الإنتاجية الوطنية وتعزيز الرفاهية للمواطنين.¹

¹بوقابة زينب، المرجع السابق، ص 11

ثالثا : اهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق العديد من الأهداف والمتمثلة في:¹

تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا للإطار تقارير مالية محددة.

- تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسس ونتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية.

-اطمئنان أصحاب المؤسسة على سلامة إدارة المؤسسة وسلامة أموالهم المستثمرة.

-اعتماد الآخرين - المستثمرين والمفوضيين - على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.

-سهولة الربط الضريبي نتيجة اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المستحقة.

-اكتشاف الأخطاء والغش.

-اعتماد إدارات أقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل.

-تسهيل تقدير مبلغ شهرة المحل عند بيع المؤسسة.

-تسهيل قيام المؤسسة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح والجهات الإشرافية كرقابة النقد وشركات التأمين ... الخ.

-قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا بأول وتهيئة كافة الدفاتر والسجلات وجعلها جاهزة للتدقيق في أي وقت

2- الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

¹الالوسي حازم هاشم ، الطريق الى علوم المراجعة و التدقيق ، الجزء الأول ، المراجعة نظريا، ط1، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، 2008،ص28.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لإفراد المجتمع.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.¹

رابعاً: إجراءات التدقيق الخارجي

يهدف المدقق الخارجي في مهمته إلى تقديم رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة. ولكي يتمكن من تحقيق هذا الهدف، ينبغي عليه اتباع منهجية علمية منظمة تتضمن مجموعة من الخطوات التنفيذية، تشمل:

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذا أنه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة، لأنه على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته.²

الجدول الاول : يمثل خطوات الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة

المراحل	البيان
اعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة	<ul style="list-style-type: none"> ■ التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة ■ التنظيم المهني ■ عناصر المقارنة بين المؤسسات ■ حوار المسؤولين ■ زيارات ميدانية ■ التعرف على الوثائق الداخلية
انطلاق الاعمال	<ul style="list-style-type: none"> ■ تكوين الملف ■ اعداد برنامج المراجعة الاولي

¹ كركوش رشا، بن جدو كوثر، المرجع السابق ، ص 07.

² عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 76

المصدر : عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص76

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تشمل الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية ووسائل و المقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها و تدقيق البيانات و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين للتمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.

و في ما يلي الخطوات الفرعية التي يتبعها المدقق في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية:¹

1- جمع الإجراءات: يستخدم المدقق أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بغرض فهم النظام و التأكد من فعالية وإلزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على انتاج معلومات صادقة و موثوقة، حيث يتفاوت توثيق المدقق النظام الرقابة الداخلية بحسب تعقيد درجة النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق الدراسة نظام المراقبة الداخلية المطبق و تقييم مدى فعاليته يعتمد المدقق على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام و هي:

-التقرير الوصفي.

-خرائط التدقيق.

-قائمة الإستقصاء النموذجية.

2- اختبارات التطابق: من الضروري أن لا يقتصر دور المدقق على مجرد الاطلاع على الإجراءات والضوابط الداخلية كما هي موضحة في الوثائق، بل يجب عليه التأكد من فهمه للنظام وتطبيقه بشكل صحيح. يمكن للمدقق تحقيق هذا الهدف من خلال إجراء اختبارات الفهم والتطابق، والتي يمكن أن تكون بأحد الطريقتين التاليين.

3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : من خلال الخطوتين السابقتين فإن المدقق يقوم بالتقييم لنظام الرقابة الداخلية . حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم الأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة من خلال قائمة الإستقصاء نظام الرقابة الداخلية

¹عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، المرجع السابق، ص80.

المعدة ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام و بنهاية هذه الخطوة يمكن للمدقق التحديد بشكل شبه نهائي الإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوبى الاعتماد عليها.

4-اختبارات الاستمرارية: تصمم هذه الاختبارات للتحقق من أساليب الرقابة التي تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية.

5-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يقوم المدقق بإجراء تقييم تهالي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تم التطول إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به و عند القيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف و التوصيات بشأنها ، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات و المقترحات المرفوضة¹.

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات و القوائم المالية:

بعد أن ينتهى المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية و الموضح في الجدول التالي:

الجدول الثاني : يمثل إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية

المراحل	البيان
اختبارات السريانية و التطابق	<ul style="list-style-type: none"> ■ اختبارات التطابق ■ اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية ■ اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية ■ اختبارات التطابق بواسطة المشاهدات المادية
انطلاق الاعمال	<ul style="list-style-type: none"> ■ التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة ■ فحص الاحداث ما بعد الميزانية ■ فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية ■ إعادة النظر في أوراق العمل ■ اصدار الراي

¹حسين نور الهدى ، بابو أحلام ، المرجع السابق ، ص11

المصدر : محمد بوتين ، المراجعة و المراقبة من النظرية الى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005، ص68.

المطلب الثاني : معايير التدقيق الخارجي

تعرف معايير التدقيق الخارجي بأنها مقياس للأداء المهني المطلوب من قبل المراجعين الحسابيين الخارجيين المستقلين. يمكن القول إن هذه المعايير تمثل الإطار الذي يُستخدم لتقييم جودة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي. قامت لجنة إجراءات المراجعة، التابعة للمجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بتقسيم هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات:

أولا : المعايير العامة (الخاصة).

إن المعايير العامة تتعلق بشخصية المراجع تتلخص في ثلاث معايير كالآتي :¹

- من ناحية التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية:
- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصل على شهادة ليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائدة شهادة ميدانية في المحاسبة.
- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية : أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أولديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير تشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظيم ملتقيات دورية وندوات ومرتبات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.
- الاستقلال: لتحديد مدى استقلالية المراجع يجب توافر النقطتين الآتيتين:

-عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي على المراجع أوأحد أفراد أسرته أن لا تكون مصالح مادية مع المنشأة التي يقوم بمراجعتها خلال الفترة التي تخضع فيها المنشأة للفحص، والتي سيدلي برأيه فيها عن مدى سلامة العمليات المادية خلالها.

¹محمد التهامي ، طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ابن عكنون ، الجزائر ، 2006، ص40

-استغلال ذهني أو ذاتي: بمعنى استقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من جانب صاحب العمل أو السلطة العليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع¹.

ثانياً: معايير العمل الميداني.

تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ مهمة جمع أدلة الإثبات الفعلية وتنحصر هذه المعايير في ثلاثة معايير هي:

1. التخطيط السليم لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المستوحاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يركز المراجع على النقاط التالية²:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض.
- تجديد طبيعة رزمة عملية المراجعة والإجراءات المطبقة في ظلها.
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

2. دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية: يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه من بين الأعمال الضرورية التي يقوم بها المراجع أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بما يلي:

- معرفة واجبات العاملين في المشروع وحدود اختصاصاتهم.
- معرفة نطاق عمل كل فرد وعلاقة ذلك بسلامة التقارير المالية.
- اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه واكتشافه...
- وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة.

¹عبد الفتاح صحن و آخرون ، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ، الدارة الجامعة ، مصر ، 2004، ص66

²محمد التهامي ، طواهر و مسعود صديقي ، المرجع السابق ، ص41

■ اختيار التطبيق الفعلي للرقابة الداخلية واستخدام الأدوات المناسبة لذلك.

3 . كفاية الأدلة: يعني هذا المعيار أن على المراجع القيام بتجميع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، حتى يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة متروك للحكم المهني للمراجع والأدلة لكي تكون صحيحة وملائمة للهدف من المراجعة.

ثالثا : معايير إعداد التقارير.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي والأساسي لعملية التدقيق حيث يتضمن رأي المدقق حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لهل للأطراف المعنية وفي هذا الشأن توجد مجموعة من المعايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وتتمثل فيما يلي:

■ يجب أن يشير التقرير على البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

■ التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة المالية كما كانت في السنة السابقة أي مبدأ التماثل والثبات.

■ تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من قبل المدقق.

■ يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل من جميع جوانبها المالية.¹

المطلب الثالث : الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق

تختلف الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق من دولة إلى أخرى، ولكن بشكل عام، هناك عدة هيئات دولية ووطنية تلعب دورًا في تنظيم ومراقبة مهنة التدقيق، و سنتطرق إليها في هذا المطلب في شقين هما كالاتي :

أولا : الهيئات المشرفة على التدقيق في الجزائر

¹عيسى فيروز ، عيشوبة فائزة ، المرجع السابق ، ص 17

لقد قام المشرع الجزائري بإنشاء وتشكيل العديد من الهيئات لتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، وبهدف الرفع من مستوى اداء مهنة التدقيق المحاسبي التي تمارس تحت اسم مهنة محافظ الحسابات أو مهنة الخبير المحاسبي كان في كل فترة واخرى يتم تكوين هيئات تشرف وتراقب عمل واداء هذه المهنة، لكن عند الوقوف على الواقع الراهن للمهنة يمكن حصر تلك الهيئات فيما يلي:

1- المجلس الوطني للمحاسبة

نشا هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 86-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 والذي يحدد الطبيعة الاستشارية له، كما حدد اختصاصاته وصلاحياته والقواعد التي تسيره حيث يتشكل المجلس من مجموعة من الممثلين وزارين معينين تتوفر لديهم على الاقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءتهم في المجال المحاسبي والمالي، كما أن المجلس يتشكل من رئيس المفتشية العامة وبعض المديرين والممثلين المديرين ومجالس معينة، اضافة الى 3 اعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، و 3 اعضاء منتخبين من المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و 3 اعضاء منتخبين من المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، واشخاص آخرين يتم اختيارهم لكفاءتهم المحاسبية والمالية، مع العلم أن مدة تعيين أعضاء المجلس هي 6 سنوات مع تجديد تشكيلة المجلس بالثلث كل سنتين.¹

2- المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته ، يتشكل المجلس من تسعة 09 اعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين عن طريق الاقتراع السري.

¹المرسوم رقم 86-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية العدد 56 ، ص 18

الاعضاء التسعة 09 المنتخبون هو الذين تحصلوا على عدد أكبر من الاصوات المعلن عنهم على التوالي رئيسيا وامنيا للخزينة ويوزع الاعضاء الستة 06 الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حالة تساوي عدد الاصوات يعتبر فائزا المترشح الاقدم في المهنة .¹

3- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/11/2011 تحدد تشكيله المجلس الوطني المحافظي الحسابات وصلاحياته.

يتشكل المجلس من تسعة 09 اعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الاعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وله نفس قواعد الاعضاء انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.²

ثانيا : اللجان المشرفة على معايير التدقيق الجزائرية

أ- لجنة توحيد الممارسات المحاسبية واجراءات العمل : وهي مكلفة بـ:

- وضع مناهج عمل في ميدان الممارسات المحاسبية واجراءات العمل
- اعداد المشاريع المتفق عليها فيما يتعلق باحكام المحاسبة الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي او معنوي خاضع لوجوب القيام بالمحاسبة
- القيام بكل الدراسات والتحليلات في اطار التنمية واستعمال وسائل المحاسبة ومناهجها ؛
- ضمان تنسيق البحوث النظرية والمنهجية واجمالها في مختلف ميادين المحاسبة

ب- لجنة مراقبة الجودة أن مراقبة الجودة مكلفة بـ³:

- وضع مناهج عمل في ميدان جودة الخدمات.

¹ المرسوم رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتضمن احداث المجلس الوطني للمصنف للخبراء المحاسبين ، الجريدة الرسمية ، العدد 07، ص 04

² المرسوم رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتضمن احداث المجلس الوطني للمصنف للخبراء المحاسبين ، الجريدة الرسمية ، العدد 07، ص 04

³ بوشيحة ابتسام ، سواحي عواطف، المرجع السابق ، ص 32

- ابداء اراء واقتراح مشاريع نصوص شرعية في ميدان الجودة .
- ضمان متابعة خاصة بمراعات احكام الاستقلال واداب المهنة.
- وضع المناهج التي تسير ضمان تفقد جودة خدمات المكاتب .
- اقامة ندوات الجودة التقنية للاعمال والاداب والاخلاق التي يتخلق بها المهنيين فيما ينصح الزبائن ومخالطاتهم .

ج - اللجنة الخاصة: اللجنة الخاصة هي المكلفة بوضع معايير التدقيق الجزائرية انشات ضمن المجلس الوطني للمحاسبة وهي مؤلفة من خبراء في شؤون المحاسبة والتدقيق.

المطلب الرابع: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تدقيق الحسابات يُعتبر العنصر الرئيسي الذي يعكس حقيقة البيانات والمعلومات المحاسبية. يكمن نجاح هذا التدقيق في قدرة المدقق على أداء واجبه بدقة وفقاً للمعايير المتفق عليها دولياً. يتضمن هذا العمل كشف الأخطاء والتجاوزات المحتملة، مما يسمح بإصدار رأي فني محايد حول مدى مصداقية وسلامة القوائم المالية.

أولاً: دور تدقيق الحسابات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية

جهدت معظم الجهات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق لتعزيز دور المدقق في كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بهدف تحسين جودة التدقيق المحاسبي وتشجيع المدقق على بذل مزيد من الجهد لاكتشاف الأخطاء المالية، سواء كانت متعمدة أم غير متعمدة، وللحد من إصدار البيانات المضللة. لذا، يُمكن القول إن التدقيق المحاسبي نشأ لتلبية الحاجة إلى تقديم تقارير محايدة، ويسعى المدقق بحيادية وموضوعية لجمع الأدلة المتعلقة بالموضوع المُدقق، والتأكد من أن البيانات المالية قد عُرضت بصدق وعدالة، دون أي تلاعب محاسبي¹.

¹علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارستها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008، ص17.

عندما يسعى أي مدقق للكشف عن الممارسات غير القانونية في المحاسبة، فإن تكلفة هذه العملية تكون باهظة، ويتوجب عليه توجيه جهوده نحو المجالات التي تحمل مخاطر عالية لحدوث التلاعبات. يؤدي تحقيق الدقة في المعلومات الموجودة في القوائم المالية إلى زيادة الثقة في أسواق رأس المال، مما يمكنها من العمل بكفاءة أكبر. يُعتبر تدقيق الحسابات مفيداً اقتصادياً بشكل عام، حيث تُطرح حوالي 15000 شركة عامة في الولايات المتحدة للاكتتاب العام، وتتطلب هذه الشركات إجراء عمليات تدقيق سنوية. بدون تقديم القوائم المالية، من المستحيل على هذه المؤسسات الحصول على تمويل بأسعار فائدة منخفضة، وبالتالي يعتبر تدقيق الحسابات أمراً لا غنى عنه.

عادةً، يقوم المدققون بمساعدة المؤسسات في تحسين أساليب الرقابة الداخلية، ونتيجة لتنفيذ إجراءات التدقيق، يعمل أفراد المؤسسة والعاملون بها بشكل أفضل، مما يقلل من فرص ارتكابهم للغش والممارسات غير القانونية. تزداد مخاطر المعلومات نتيجةً لتعقيد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت وعدد عملياتها المالية، بالإضافة إلى صعوبة التبادل والتوسع، وصعوبة الوصول المباشر إلى المعلومات. من هنا، يظهر دور التدقيق بشكل حيوي في تخفيض مخاطر المعلومات وتعزيز دقتها، ويعكس ذلك إمكانية تقديم معلومات دقيقة حول مخاطر العمل للمؤسسة أو المؤسسات. عملية تدقيق الحسابات تستهدف توفير تأكيدات معقولة بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري أو غش أو ممارسات محاسبية إبداعية. ولضمان الحصول على هذه التأكيدات، ينبغي تعزيز دور تدقيق الحسابات في مكافحة الممارسات المحاسبية الإبداعية، من خلال¹:

- تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة قوائم المؤسسات المالية
- التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي والداخلي
- تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة؛
- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسؤولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، إلا أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المدققين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة المؤسسة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة؛

¹امينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، الجزائر، 2013-2014، ص193

- تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنويا، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية من كل من الإدارة والمراجع المستقل، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح .
- ترتيب لقاءات مع الإدارة والمدققين في سبيل أن تتمكن لجنة المراجعة في تفعيل وظيفة الملاحظة ز
- اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية، حيث أن المدقق الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول من التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .
- مراجعة المشاكل المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة إدارة المؤسسة، حيث يجب على لجنة المراجعة وبشكل دوري متابعة المشاكل التي تعترض المدققين خلال عملهم كل المشاكل المتعلقة بالقيود المفروضة على عملية المراجعة، أو القيود المفروضة على الوصول إلى معلومات معينة، وجميع الخلافات بينهم وبين الإدارة.

ثانيا : إجراءات واختبارات تدقيق الحسابات للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية :

فيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة الأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المؤسسة، وذلك في قائمتي الدخل والمركز المالي¹.

❖ بالنسبة لقائمة الدخل جدول حسابات النتيجة

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تطبقها في قائمة الدخل التي عناصرها النواتج والأعباء إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية غير حقيقية وهذا من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض الأعباء أو كلاهما معا لأجل تحسين النسب المالية التي تتضمن أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل مع احتسابها

¹ام الخير بن صدة، سارة عطية، المرجع السابق ، ص57

كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفي الجدول الآتي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل.¹

الجدول رقم 03: اجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل²

البند.	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
رقم المبيعات	تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	-التحقق من فواتير البيع خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العالقة بالمؤسسة كالمؤسسات التابعة والزميلة؛ -التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم و كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
تكلفة البضاعة المباعة	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	-التحقق من أن صفقات البيع حقيقية و ليست صورية؛ -الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية؛ -التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار؛ - المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.
مصاريف التشغيل	تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية و من ثم زيادة صافي الأرباح	-التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛ -لتحقق من استخدام معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها المؤسسة.
نتيجة الأعمال للأنشطة المستثمرة	المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادته	-تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال و أخذه بعين الاعتبار

¹ليندا حسن نمر حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية علة موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم علوم المحاسبة، الأردن، 2009، ص 64-66

²ليندا حسن نمر حلبي، المرجع السابق، ص 64 - 66.

البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	تحسين ربحية المؤسسة في عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية	-استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي؛ -إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح و الإفصاح عنها ببند مستقل
--	---	---

المصدر: ليندا حسن نمر حلي، المرجع السابق، ص 64 و 66.

❖ بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية):

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين هذا الأخير، وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيمة المطلوبات (الخصوم) أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو نسب الربحية وغيرها. والجدول التي يتضمن عرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي، الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي على المدقق تطبيقها¹:

الجدول رقم (04): إجراءات تدقيق الحسابات المضادة للأساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

البنود.	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
التقديرات	تحسين نسب السيولة.	-استبعاد التقديرات المقيدة عند احتساب السيولة؛ -التحقق من صحة أسعار الصرف و تصحيح الخطأ إن وجد.
الاستثمارات المتداولة	الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة	-التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛ -التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية؛
المخزون السلعي	زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة و التأثير في نسب السيولة	-فحص كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون؛ -التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية؛
الأصول الثابتة	تحسين أرباح المؤسسة بتضمين	-التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و

¹ام الخير بن صدة، سارة عطية، المرجع السابق، ص 58

فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصاريف الاهتلاك	التحقق من صحة عملية التقييم و بأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قيمة الدخل ادراجه ضمن حقوق المساهمين.
الأصول الملموسة غير	زيادة قيمة أصول المؤسسة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة على تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصاريف اهتلاك هذه الأصول
المطلوبات (الخصوم) المتداولة	تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة
الخصوم الأجل طويلة	تحسين نسب السيولة و أرباح المؤسسة
حقوق المساهمين	تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل أرباح محققة من السنوات السابقة
	-التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم و تعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛ - التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة و اجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.
	-لتحقق من تسديد الالتزامات المدفوعة فعليا؛ - التحقق من تسديد القروض قصيرة الأجل و ذلك من خلال دراسة أثرها على الفوائد و الأصول المقدمة كضمانات.
	-التحقق من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قروض قصيرة الأجل.
	-تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه و نسب توزيعات الأرباح

المصدر: ليندا حسن نمر حليبي، مرجع سابق، ص ص: 67،72

ثالثا : الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك

الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة فللكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها على النحو الآتي: ¹

■ لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت في قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات؛ خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة فإنها ألغت معايير المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

■ الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

— سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو المؤسسات البريطانية للاستعانة بجزئية بند الطوارئ الحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغائها بند الطوارئ بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؟

— تفعيل خاصية " الثبات " ويقصد بها استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات لمالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت وهذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم التغيير إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

— يقضه وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذلك للكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع

¹ طارق حماد المبيضين و أسامة عبد المنعم، مرجع سابق، ص 92

الكفاء والمتمكن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

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

– تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد؛ تعزيز أداء المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توفر الشروط التالية:¹

- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة .
- إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، حيث يتمتع هؤلاء بالوعي المهني والثقافي والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، بالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال .

■ إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة المؤسسات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد مقتصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما استدعت الضرورة منع وانتهاج أساليب عملية ومتطورة تماشياً مع التطور الحاصل في بيئة الأعمال².

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث و الدراسات، العدد السادس، 2014 ص 28

² أم الخير بن صدة، سارة عطية، المرجع السابق، ص 64

من خلال ما تم عرضه سابقا، تبين أن من يقوم بتجاوزات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار، وذلك باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة والتلاعب بها بهدف تحقيق أهدافها، لذا من الضروري أن يقابلهم في الطرف الآخر مدققين من نفس المستوى إذا لم يكونوا أعلى منهم، وهنا يظهر جليا دور تدقيق الحسابات في كشف تلك الممارسات والحد منها وذلك بطرق وإجراءات علمية ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا بغية الوصول على تأكيدات معقولة نحو القوائم المالية من أي انحرافات.

المبحث الثالث : الدراسات التطبيقية السابقة

بمرور الوقت، أصبحت دراسات التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية محور اهتمام للعديد من الباحثين والمختصين في مجالات الأعمال والاقتصاد و المحاسبة . و في هذا المبحث سنتطرق الى مجموعة من الدراسات التي تطرقت الى ذات متغيرات الدراسة .

المطلب الأول : الدراسات المحلية

1-دراسة علي سايح جبور ، التدقيق الخارجي كالية لحوكمة الشركات و تحسين جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لاراء عينة من محافظي الحسابات ، مجلة الميل الاقتصادي ، المجلد 05، العدد01،جامعة حمه لخضر بالوادي ، 2022: هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه، وتوضيح ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها، وكذلك معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملاءمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

2 .دراسة البشير بن عمر، موسى جديدي ، احمد بن احمد بعنوان دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية-، مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ، 2021:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهدافها قمنا بتوزيع استبيانات على عينة من المؤسسات الاقتصادية والمهنيين والأكاديميين، وبعد اكتمال الإجابات على الاستبيان قمنا بتحليل البيانات بواسطة برنامج SPSS نسخة 23 ، وخلصت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أبعاد التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية 0.05 ، وجاءت هذه النتيجة الرئيسية من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من (قائمة الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات

النقدية) عند مستوى معنوية 0,05 ، وقد يعود السبب في ذلك إلى ضعف تكوين المدققين لمواجهة هذه الممارسات إضافة لصعوبة اكتشافها.

3-دراسة مزيمش أسماء، شريف عمر ، التدقيق الخارجي كاحد اهم الاليات الخارجية و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة اقتصاد المال و الاعمال ، المجلد 05، العدد 01، جامعة سطيف، 2020: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك باعتباره أحد الآليات الخارجية الحوكمة الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دورا هاما في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية ومختلف أشكال الفساد المالي والإداري في الشركات، وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق على مستوى قائمة المركز المالي أو على مستوى قائمة الدخل، حيث يملك المدقق الخارجي الاستقلالية والكفاءة اللازمين لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها الإدارة والإبلاغ عنها في تقريره.

4-دراسة بن عبد العزيز سفيان ومنصوري هواري (2017) بعنوان دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية استهدفت الدراسة التطرق لدور المدقق في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للتدقيق في إطار مسؤولياته، والذي يعمل على الحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير الدولية، فالتطور الحاصل في المحاسبة في العقود الأخيرة نتيجة للتطورات التكنولوجية والعولمة والوعي على نطاق واسع بين الممارسين مما أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية، والتي تعتبر ملجأ لبعض المؤسسات لاستغلال الثغرات في الطرق والبدائل المتاحة من أجل تحسين صورة المؤسسات أمام المستفيدين حتى لو كانت على حساب الواقع. حيث قدم الباحثان الدراسة ففي إطار نظري واشتملت على ثلاث محاور للإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة، حيث تبنى المحور الأول مفهوم المحاسبة الإبداعية لمجموعة من الباحثين والدارسين في هذا المجال وأساليبها، والثاني إدارة الأرباح والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية، والمحور الأخير شمل المنظور الأخلاقي ودور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، إضافة على ذلك تسليط الضوء على احتواء معيار التدقيق الدولي رقم (240) للاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية. وتوصلت الدراسة لجملة من النتائج كان أبرزها التأكيد على أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وتجميل

صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدمها إدارة الأرباح لتجميل صورة الدخل، أيضا تعزيز دور المدقق في التحقق والكشف عن ممارسات نتائج المحاسبة الإبداعية وفق المعايير الدولية للمحاسبة أيضا التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر خاصة أن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، حيث يتمتعون بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار.

5- محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، العراق، المجلد 11، العدد 03، سبتمبر 2016. : استهدفت الدراسة التعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها وأهدافهم، فضلا عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ أغلبها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها إما في مركزها المالي أو في نتائج أعمالها، مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب وإعطاء صورة غير واقعية على حقيقة وضعها، وذلك من خلال استغلال المرونة المتواجدة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية عند اتباعها في مجالات وأساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يؤثر على الأرقام التي تظهر في تلك القوائم وعلى مصداقيتها في عكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها، أيضا التعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً. واشتملت الدراسة على الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي، وأعدت لهذا الغرض إستمارة استبيان تناسب طبيعة البحث وأهدافه، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل في استغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي، وفي ذات الوقت هناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية شرط أن يقترن ذلك بإفصاح كاف. وحثت الدراسة على أهمية وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة، والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة أن تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من أجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية، أيضا ضرورة قيام النقابات والجمعيات المحاسبية والتدقيقية بنشر المعايير والمبادئ وخصوصا تلك التي تتضمن أبعاد أخلاقية لترسيخ مبدأ الحياد والاستقلال والذي يعتبر أساس للمبادئ الأخرى.

6. دراسة (ميساء محمد سعد أبو تمام، 2012/2013)، بعنوان: مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط: حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية حيث كانت العينة مكونة من 261 مستجيباً من محاسبين و مدققين ومحللين ماليين ومستخدمي البيانات، أشارت النتائج إلى وجود تأثير الإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفق النقدي، كما أنه يوجد إدراك لديهم الأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، وعلى ضوء النتائج فقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء اجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الإهتمام والدراسة بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية فرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها والعمل على زيادة الوعي والإدراك الكافي لمعرفة وتوضيح أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لبيان أضرارها والحد من تلك الممارسات ومحاربتها بالوسائل السليمة.

7. دراسة رشا حمادة (2010) بعنوان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 26، سوريا : هدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد إستبانة وزعت على عدد من المراجعين الخارجيين واعضاء لجنة المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عن تنفيذها لمهامها تؤدي من ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات، وأوصت بتعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة لقطاعين الخاص والعام وكذا فرض إجراءات رقابية من قبل الهيئات الرقابية المختصة في سوريا مثل وزارة الاقتصاد... الخ.

وقد أسهمت دراستنا كمحاولة للفت النظر إلى المحاسبة الإبداعية كونها ممارسة من بين أنواع الممارسات التي تنتهجها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة، وتهدف هذه الدراسة لمعرفة ما مدى تأثير إدراك المدققين الخارجيين لحيثيات المحاسبة الإبداعية وفعالية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

8. دراسة حسين عبد الجليل آل غزوي بعنوان حوكمة الشركات و اثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ، مجلة التجارة و الاقتصاد، السعودية، 2010 : هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر

حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وتمثلت عينتها في 89 شركة مساهمة عامة في المملكة العربية السعودية واستخدمت أداة الأسلوب الإحصائي لجمع البيانات وفق المنهج التحليلي وكان من أبرز نتائجها وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تركيز الملكية في شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية؛ وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح في القوائم المالية في شركة المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

1- دراسة (2017) Lalit, Vidhi استهدفت هذه الدراسة إبراز دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقديم بعض الحلول ذات المغزى لاحتواء تلك الممارسات. وقبل التطرق إلى تلك الحلول اشتملت الدراسة بعض الجوانب الواجب توفرها في مدقق الحسابات والمتمثلة في الموضوعية، النزاهة، السرية الاجتهاد والشكوك الضرورية، وما توصلت إليه الدراسة هو جملة من الحلول لتعزيز وتبسيط عملية تدقيق الحسابات وتمثلت في منح مدققي الحسابات استقلالية وحرية كاملة للتحقق من الحسابات وذلك لتقليل درجة التحيز وكسب ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، والحل الثاني تحدث عن المدققين . المتخصصين في صناعة معينة كمدقق اسمنت مدقق حديد وصلب مدقق صيدلي... إلخ. فهذا التخصص يعزز الجوانب الفنية لعملية التدقيق ويزيد من جودتها، أيضا تعزيز دور لجان المراجعة وتقويتها من خلال انتظام الاجتماعات التخصص الاستقلال المالي والخبرة، إضافة إلى إبداء المدققين رأيهم حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات لتحديد حالات التلاعب في المحاسبة، وحثت الدراسة على ضرورة تبني شركات ومؤسسات التدقيق على منهجيات خاصة بها من خلال المديرين المتخصصين في الصناعة وكتب إرشادية لأعمال التدقيق بغية الحصول على مدققين أكبر من خبرة وتدريب، علاوة على ذلك ينبغي على سلطات التدقيق المتخصصين مراجعة التدقيق للتأكد من عدم قياس المؤسسات بتلاعب الحسابات واعتماد إجراءات تدقيق مرنة ومفاجئة على مدار السنة، إضافة إلى استخدام الأدوات المدعومة بالكمبيوتر لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تدرس البيانات بشكل أسرع وأكثر دقة وتولد تقارير على بنود استثنائية أو غير عادية عن البيانات المالية من خلال بعض التطبيقات مثل كاشف الاحتيال.

2-دراسة Muhamed Syaiku et autres (2015) استهدفت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين الأحكام الأخلاقية لمدققي الحسابات والجودة المالية في كل من ماليزيا وجنوب إفريقيا. وتحديد موقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية في كل من البلدين اشتملت الدراسة على دراسة مقارنة بين مدققي ماليزيا وجنوب إفريقيا من حيث الآراء وطريقة الإدراك والعمل ... إلخ. وشارك في هذه الدراسة 178 مدققا من مختلف ولايات البلدين. توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقات مهمة بين أخلاقيات المدققين الأحكام وجودة التقارير المالية، وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية، وأن هناك إساءة كبيرة في طريقة استخدام واختيار السياسات المحاسبية. وحثت الدراسة على وجوب تقوية مهنة المحاسبة لقانونها الأخلاقي وبذلك يكون

المحاسب أقل استعدادا للتواطؤ.

3-دراسة Mageed (2014) استهدفت الدراسة مدى تأثير أنشطة المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية ومحاولة تسليط الضوء على دور المراجع الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسات العراقية، والتعرف على الاتجاهات والأخلاق التي تستخدم لاكتشاف تلك الممارسات ومساهمتها في محاكاة التلاعب بالبيانات المالية وعرض دوافع الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، وكذلك إدراك المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية إظهار دور المدقق في معرفة النتائج والأنشطة من المحاسبة الإبداعية من أجل استخدامها لاكتشاف الوضع المالي.

وبغية الوصول إلى الأهداف السابقة تم استخدام أسلوب التحليل الوصفي في الجانب النظري الدراسة، كما اشتملت أيضا على دراسة ميدانية، حيث أعدت استمارة استبيان للحصول على أداء عينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة من مراجعي الحسابات مكتب الإشراف المالي وكذلك بعض المدققين المرخص لهم بالعمل في العراق. وتمثلت أبرز النتائج المتوصل إليها في أن المؤسسات العراقية تمارس إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية، في حين أن تأثير هذه الأساليب ضعيفة على مصداقية البيانات المالية، ومن بين هذه الأساليب المعتمدة اختيار البيانات المحاسبية التي تحقق أهداف المسؤولين أو استخدام الثغرات القانونية ووضع صفقات خيالية، إما بالتلاعب في أموال الخزينة أو نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية أو تحديد وقت معين للصفقات الحقيقية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الحسابات. أيضا تعتبر مواجهة تلك التجاوزات من الأشياء المعقدة

والصعبة وبالتالي يجب على المهتمين في هذا المجال السعي من أجل كشف تلك الممارسات من خلال تعزيز دور المدقق باعتباره أقوى وسيلة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية. في حين حثت الدراسة على العمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر لأن مهنة تدقيق الحسابات تتطلب أشخاصاً لهم ميزات خاصة، ولديهم الوعي المهني والثقافي بالإضافة إلى الإدراك الكافي لمختلف الأنشطة والتطورات الاقتصادية. أيضاً تنمية ثقافة المحاسبة بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية لشرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات كذلك أهم التطورات في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات.

4- دراسة Boyle (2012) هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق حيث حددت الدراسة ثلاثة عوامل مستقلة هي الاستقلالية والخبرة والمساءلة. وقد أوضحت الدراسة أن الاستقلالية عنصر مهم في تأدية وظيفة التدقيق لما تضيفه من ثقة على المهمة، والخبرة يتم اكتسابها من خلال الانتظام في العمل، أما المساءلة فهي دافع نفسي يحاول الشخص من خلالها أن يكون مسؤولاً ومسئولاً عن الأعمال الموكلة إليه. وشملت عينة الدراسة 28 شركة من شركات المحاسبة العامة في محافظة جاوة الوسطى وجاكرتا حيث وزعت استبانة على 150 مدقق حسابات وكانت نسبة الاسترداد 43%. وقد استخدمت الطرق الاحصائية وخاصة معادلة الانحدار حيث قد كانت من نتائج الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الاستقلال والمساءلة وجودة التدقيق ولا توجد علاقة دالة احصائية لعامل الخبرة وقد وجد أن أكثر العوامل أهمية هو عامل المساءلة.

5- دراسة Suyono (2012) هدفت الدراسة إلى التعرف على أنواع تقارير التدقيق الداخلي في الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية وما هو أثر كل نوع على تقدير المراجع لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل وقد استخدمت هذه الدراسة أداة دراسة الحالة والتي شملت معلومات عن الشركة وصناعتها وأدائها المالي والإدارة لجنة التدقيق والمدقق الخارجي. علاقة مع ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن إصدار تقرير تدقيق داخلي لأطراف خارجية لها المنشأة يؤثر على تقدير المدقق الداخلي لخطر الرقابة الداخلية وخطر التحايل وخاصة خطر التحايل حيث يكون تقديره أعلى وأكثر تحفظاً، وقد وجدت الدراسة أن لجنة التدقيق لها مشاركة في الرقابة بشكل مساوي للرقابة من قبل الإدارة.

6- دراسة kridhnamoorthy (2002) بعنوان المراحل المختلفة المتبعة من قبل المدقق الخارجي في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي هدفت تلك الرسالة إلى كيفية تعريف المراجعة الخارجية لكل من الموضوعية،

العمل المؤدى بواسطة المراجعين الداخليين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين)، لتفاعل في تعيين وتحديد مدى قوة التدقيق الداخلي في أكبر أربع شركات في الولايات المتحدة وقد كانت نتائج هذه الدراسات متفاوتة وغير حاسمة لذلك فقد قام الباحث باستخدام الطرق والأساليب التحليلية، لتصميم نموذج المراجعين الخارجيين في تقويم وظيفة المراجعة الداخلية وأن هذه الدراسة الوحيدة التي تقدم النموذج النظري في عملية اتخاذ القرار حول اعتماد المراجع الخارجي على المرجع الداخلي وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن أهمية العناصر الثلاثة تختلف بحسب طبيعة الدليل الملاحظ ومتوقعة على العلاقات المتداخلة بين هذه العناصر لذلك فتحت لدراسة مجالات واسعة أمام الدراسات المستقبلية في هذا المجال، وتحسين معايير المراجعة الدولية و المتعلقة بتقويم أعمال المراجعة الداخلية.

7-دراسة Brown (1983) بعنوان " حكم المدقق المستقل في تقييم وظيفة التدقيق الداخلي " هدفت تلك الدراسة وإلى تحديد العوامل الهامة من وجهة نظر مدقق الحسابات الخارجي في تقويمه لوظيفة المدقق الداخلي، وتحديد الفروقات المعنوية في الأحكام الشخصية بين أكبر أربع منشآت تدقيق حسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، ومستويات الخبرة داخل كل منشأة، وقد اشتملت هذه الدراسة على ست متغيرات هي : الكفاءة، والتأهيل العلمي، والموضوعية، والاستقلالية، وعمل المدقق السابق، ونوعية الأداء، حيث قام الباحث بتصميم استبيان من 120 نسخة حيث وصلت الدراسة إلى أن عامل الاستقلالية وعمل المدقق السابق هما أهم العوامل التي يستخدمها مدقق الحسابات الخارجي في الحكم على وظيفة المدقق الداخلي.

المطلب الثالث : ميزة الدراسة

أولا : أوجه التشابه

ركزت معظم الدراسات السابقة على إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها، وتحديد الدوافع التي تؤدي إلى ممارستها من قبل إدارة المؤسسة، وبهذا قاربت الدراسة الحالية تلك الدراسات، إذ ركزت هذه الدراسة على ممارسة تطبيقات المحاسبة الإبداعية التي يتدعها المحاسب من خلال مهارته وخبرته في استخدامه للطرق والإجراءات المحاسبية وفق ما يريده المديرين، فضلا عن أنها تناولت دور المنظمات المهنية في مواجهة تلك الممارسات خاصة دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أما الناحية التطبيقية فقد انحصرت على إبراز دور التدقيق كإداة لكشف مختلف التجاوزات واستخدمت أغلب الدراسات إعداد الاستبيان وتحليل النتائج لإثبات الفرضيات المقترحة للدراسة.

ثانيا : - أوجه الاختلاف

في إختلاف البيئة الاقتصادية للدراسة، فالبعض منها دراسات عربية وأخرى أجنبية، بينما هذه الدراسة لى الرغم من تطابق مجال الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة فأغلب الدراسات السابقة وجهت لشركات المساهمة العامة، على عكس هذه الدراسة وجهت لمؤسسة طبيعية متمثلة في مكتب مدققي الحسابات بولاية عين تموشنت ؛

هدفت بعض الدراسات إلى إبراز دور لجان تدقيق الحسابات والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على مهنة المحاسبة، كذلك دور المدقق الداخلي والخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث خاضت في هذا الجانب بدقة وتفصيل أكثر على عكس هذه الدراسة التي تناولت التدقيق الخارجي بالدرجة الأولى كاداة رادعة للحد من هذه الممارسات.

ثالثا : ما يميز دراستنا و عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها جمعت بين هذه الدراسات لتحديد دور التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إظهار أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والإجراءات المطبقة للحد منها، وعرض دوافع الإدارة لاستخدام هذه الأساليب، كذلك إبراز كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات كوسيلة لمواجهة هذه الممارسات مع تسليط الضوء على الصعوبات التي تواجه التدقيق الخارجي و تدقيق الحسابات ، وبغية الوصول لهدف الدراسة تم تصميم استبيان موجه لاحد المكاتب المختصة في التدقيق بانواعه .

خلاصة الفصل الأول :

و من خلال ما سبق نستنتج ان يلعب التدقيق الخارجي دور دوراً حيوياً في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية التي قد تؤدي إلى تلاعب بالمعلومات المالية. يعمل المدقق الخارجي على تقييم الإجراءات المحاسبية والمالية للشركة بشكل مستقل وموضوعي، مما يسهم في تحقيق الشفافية والنزاهة في التقارير المالية. بالتحقق من صحة البيانات والعمليات المحاسبية، يقلل التدقيق الخارجي من فرص التلاعب أو التضليل في التقارير، ويعزز مصداقية المعلومات المالية التي تقدمها الشركة للمستثمرين والجهات الرقابية. بالتالي، يعتبر دور التدقيق الخارجي ضرورياً لتعزيز الشفافية والنزاهة في البيئة المالية والمحاسبية، وبناء الثقة بين الشركات والأطراف المعنية.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية على عينة من المحاسبين والمدققين

بولاية عين تموشنت

تمهيد

بعد الدراسة النظرية التي تطرقنا إليها من خلال الفصول السابقة والمتمثلة في توضيح المدقق الخارجي و وظائفه ، و ماهية المحاسبة الابداعية ، كما حاولنا إبراز وتوضيح أثر المتغير المستقل وهو "المدقق الخارجي " على المتغير التابع وهو "المحاسبة الابداعية "، لذا فإننا في هذا الفصل سنحاول إسقاط ما سبق من خلال هذا الجانب التطبيقي على عينة من المدققين و المحاسبين بولاية عين تموشنت .

من خلال هذه النظريات سوف نقسم فصل إلى مبحثين:

المبحث الاول : منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : دراسة بيانات الاستبيان و تحليل الفرضيات

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تم تنفيذ دراسة على عينة من المدققين و المحاسبين لولاية عين تموشنت لفحص دور المدقق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية ، وذلك وفقاً للخطوات المنهجية التالية:

المطلب الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة

" سنقدم فيما يلي نظرة شاملة على الإجراءات المنهجية التي تم اتباعها في الدراسة، حيث سناقش مجموعة من العناصر الأساسية والتي تشمل: نطاق الدراسة، وأدوات جمع البيانات المستخدمة، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة المستهدفة، بالإضافة إلى تفاصيل بيانات الاستبانة المجمع. بعد ذلك، سنستخدم البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 22 لتحليل البيانات، حيث سنوضح الخطوات والتقنيات المستخدمة في هذا التحليل.

المطلب الثاني : مجالات الدراسة وأدوات جمع البيانات

مجالات الدراسة:

تمت دراسة ميدانية مدتها أسبوع، بدءًا من تاريخ 10 افريل 2024 وحتى 16 افريل 2024. خلال هذه الفترة، تم جمع البيانات والمعلومات اللازمة التي تُعتبر أساسًا للدراسة أو تُساعد في تنميتها. كما تم إعداد وضبط وتنظيم نموذج الاستبيان بواسطة الأستاذ وعدد من الموظفين في المؤسسة، تم توزيعه على أفراد عينة الدراسة. بعد استرجاع الاستبيانات، تم التحول إلى مرحلة تحليل النتائج واستخلاص الاستنتاجات اللازمة.

-طريقة جمع البيانات:

تمت على نوعين من البيانات:

-البيانات الأولية : وكان ذلك من خلال بحثنا في الجانب الميداني بتوزيع الاستبيان الجمع المعلومات

الميدانية اللازمة الموضوع البحث، ومن تفريغها وتحليلها في البرنامج الإحصائي spss version 26

استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول للدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

-البيانات الثانوية: تمت مراجعة المذكرات والكتب المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة.

أدوات جمع البيانات:

تُعتبر استخدام الاستبيانات من بين الأدوات الرئيسية في الدراسات، حيث تُعد وسيلة فعّالة لاستطلاع آراء المدققين و المحاسبين واستقصاء معلوماتهم بهدف جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج محددة. في هذه الدراسة، تم توجيه الاستبيانات وإطارات البحث للمشاركين، بالإضافة إلى إجراء بعض المقابلات مع المدققين و المحاسبين. الهدف من ذلك كان استكشاف دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية بولاية عين تموشنت. تم تلخيص النتائج لإعداد ملخص يسهل استخدامه في تحديد متغيرات الدراسة وعناصرها بشكل متكامل.

المطلب الثالث : عينة و حدود الدراسة

مجتمع الدراسة: نظرًا للمعلومات المقدمة في الجدول، يمكن أن نستنتج أن مجتمع دراستنا يتضمن مجموعة من المدققين و المحاسبين بولاية عين تموشنت .

عينة الدراسة: اختبرت العينة المقصودة حيث وزعت الاستمارات على كافة عينة الدراسة والبالغ عددهم 30 استبيان.

حدود الدراسة

الحدود المكانية : عينة من المحاسبين و المدققين على مستوى ولاية عين تموشنت .

- الحدود الزمنية: امتدت فترة التريص خلال شهر ماي 2024.

متغيرات الدراسة:

- المتغير المستقل: ممارسات المحاسبة الإبداعية
- المتغير التابع: التدقيق الخارجي

المبحث الثاني : دراسة بيانات الاستبيان و تحليل الفرضيات

المطلب الأول : بيانات الاستبيان

قمنا بجمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان وكانت محاور الدراسة على النحو التالي:

- المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية
- المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في هذا البحث نظرًا لشيوعه وسهولة قياسه وتوازن درجاته. يقوم هذا المقياس بترجمة خمسة احتمالات للإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبيان، والتي تشمل: غير موافق ، غير موافق ، محايدًا، موافق، موافق تمامًا. هذه الدرجات تسمح بتقدير مجموعة واسعة من المواقف والآراء بشكل متوازن ومحايد، مما يجعلها مناسبة لتحليل التفاعلات الاجتماعية والسلوكية بشكل شامل ومفصل.

الجدول رقم 01 : درجات سلم ليكرت الخماسي

التصنيف	غير موافق تمامًا	غير موافق	محايد	موافق	موافق تمامًا
الدرجة	1	2	3	4	5

حيث يكون الاتجاه العام حسب قيم متوسط المرجح ليكرت الخماسي كالتالي :

جدول رقم 02: الوزن المرجح ليكرت الخماسي :

الاتجاه العام	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	من 1 الى 1.80
درجة منخفضة	من 1.81 الى 2.60
درجة متوسطة	من 2.61 الى 3.40
درجة عالية	من 3.41 الى 4.20
درجة عالية جدا	من 4.21 الى 5

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مقياس ليكرت

المطلب الثاني : صدق الاستبيان و ثباته

الفرع الأول : الصدق

أولا : صدق الاتساق الداخلي للعبارة الاستبيان

بغية التحقق من صدق الاتساق الداخلي للعبارة في الاستبيان، تم حساب معاملات الارتباط سبيرمان (Spearman) لكل عبارة على محورها. تم تقدير مستوى الدلالة لكل معامل باستخدام مستوى الدلالة 0.05%.

1-الاتساق الداخلي للعبارة المحور الأول (ممارسات المحاسبة الإبداعية):

جدول رقم 03: الاتساق الداخلي للعبارة المحور الأول (ممارسات المحاسبة الإبداعية):

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
---------	----------------	---------------

0.01	0.463*	اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية
	0.591**	التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير
	0.762**	المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة
	0.634**	استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة
	0.684**	تسجيل قيمة التنازل عن تثبتات كإيرادات تشغيلية
	0.498**	التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية
	0.681**	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها
	0.555**	عدم الإفصاح عن النقديتات المقيدة
	0.503**	معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية عمى المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي
	0.488**	إدراج الأرباح المحتجزة ضمن نتيجة السنة المالية
	0.391*	عدم اد ارج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة
	0.477**	التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات
	0.624**	تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها
	0.725**	الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة
	0.466**	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة

	0.692**	تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح
--	---------	---

من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يعرض الجدول معامل الارتباط ومستوى الدلالة لعدة ممارسات محاسبية غير سليمة والتي تؤثر على الشفافية والمصادقية المالية للمؤسسات. يتضح من الجدول أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً بين هذه الممارسات ومستوى الدلالة المرتفع، مما يشير إلى أن هذه الممارسات تسهم بشكل كبير في تحريف القوائم المالية والتقارير المالية. على سبيل المثال، تظهر الممارسات مثل المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة (معامل ارتباط 0.762 ومستوى دلالة **) واستخدام قروض طويلة الأجل لتسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة (معامل ارتباط 0.634 ومستوى دلالة **) تأثيراً كبيراً على النزاهة المالية.

علاوة على ذلك، فإن الممارسات الأخرى مثل تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها (معامل ارتباط 0.624 ومستوى دلالة **) وعدم الكشف عن الديون المتعترية (معامل ارتباط 0.681 ومستوى دلالة **) تؤكد على مدى تأثير هذه الأساليب في تشويه الصورة الحقيقية للأداء المالي. تشير القيم العالية لمعامل الارتباط ومستوى الدلالة إلى ضرورة تعزيز الرقابة المالية والالتزام بالمعايير المحاسبية لضمان دقة وشفافية التقارير المالية.

2-الاتساق الداخلي العبارات المحور الثاني (دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية):

جدول رقم 04: الاتساق الداخلي العبارات المحور الثاني (دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية):

العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.747**	0.01
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات	0.718**	

		المحاسبة الإبداعية
0.767**	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	
0.665**	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصداقية القوائم المالية	
0.716**	الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيتها	
0.572**	التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط الشركة	
0.889**	اجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصداقية التقارير المالية	
0.557**	يتابع مدقق الحسابات الخارجي من مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	
0.770**	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	
0.539**	التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	
0.653**	القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	
0.328	الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	
0.798**	التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	
0.642**	التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	
0.252	تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	
0.514**	مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	

0.630**	المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات
0.670**	تعمل لجان التدقيق على التنبيه الى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي
0.693**	الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية
0.747**	حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعية للمحاسبين والمساهمين بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية
0.429**	عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية
0.658**	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية

من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يتناول الجدول مجموعة من العبارات المتعلقة بمسؤوليات المدقق الخارجي ودوره في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلى جانب معاملات الارتباط ومستويات الدلالة المرتبطة بكل عبارة. يمكن ملاحظة أن جميع معاملات الارتباط المشار إليها في الجدول تحمل علامة "نجمتين"، مما يشير إلى أنها دالة إحصائياً عند مستوى معين من الثقة.

أعلى معامل ارتباط في الجدول هو 0.889، والذي يتعلق بإجراء مقارنات عبر الزمن ومع شركات أخرى للتحقق من مصداقية التقارير المالية. هذا يدل على أن هذا الإجراء له تأثير كبير في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. بالإضافة إلى ذلك، توجد معاملات ارتباط عالية مثل 0.798 للتحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات، و 0.770 لمطالبة المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل، و 0.767 لضرورة التحفظ في تقرير المدقق عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من جهة أخرى، يظهر أن بعض العبارات الأخرى، رغم أهميتها، لم تحقق معاملات ارتباط عالية نسبياً مثل الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية (0.328) وتوحيد الرؤية حول القضايا الخلافية

(0.429). هذه النتائج تعكس مدى تنوع الأدوار والمسؤوليات التي يجب على المدقق الخارجي القيام بها

لضمان المصداقية والشفافية في التقارير المالية وكشف الممارسات المحاسبية غير السليمة

الفرع الثاني : ثبات الاستبيان :

تم اجراء اختبار الثبات لاجابات العينة المدروسة و كانت النتائج كما يلي :

الجدول رقم 05: ثبات الاستبيان

معامل الفا كرومباخ	الاستبيان ككل
0.739	

يعتبر معامل ألفا كرونباخ البالغ 0.739 للاستبيان ككل مؤشراً جيداً على الاتساق الداخلي للأداة المستخدمة في البحث. هذا يعني أن الأسئلة أو البنود المدرجة في الاستبيان مترابطة بشكل معقول وتقدم نتائج موثوقة عند استخدامها لقياس دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المطلب الثالث : عرض و تحليل نتائج الدراسة :

في هذا المطلب سنتطرق الى تحليل نتائج الاستبيان و اختبار الفرضيات بغية عرض نتائج الدراسة .

أولاً : تحليل البيانات الشخصية :

1-الجنس :

الجدول رقم 06: توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
-------	---------	----------------

ذكر	18	60
انثى	12	40
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يشير الجدول إلى توزيع الجنس في عينة مكونة من 30 فرداً. يتضح من البيانات أن نسبة الذكور في هذه العينة تبلغ 60%، حيث يبلغ عددهم 18 فرداً. في المقابل، تشكل الإناث نسبة 40% من العينة، بعدد إجمالي يصل إلى 12 فرداً. هذه الأرقام تعكس تبايناً في التوزيع بين الجنسين .

2-الفئة العمرية

الجدول رقم 07: توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة

السن	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	7	23.3
محافظ حسابات	6	20
اكاديمي	17	56.7
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يُظهر الجدول توزيع التكرار والنسبة المئوية لثلاث فئات مهنية بين 30 فرداً. الفئة الأكثر شيوعاً هي الأكاديميين، حيث يمثلون 56.7% من العينة بواقع 17 فرداً. تليها فئة الخبراء المحاسبين بنسبة 23.3% من العينة بواقع 7 أفراد. أما فئة محافظي الحسابات فتأتي في المرتبة الثالثة بنسبة 20% من العينة بواقع 6 أفراد. يشير هذا التوزيع إلى أن الأغلبية تنتمي للفئة الأكاديمية، مما قد يعكس تفضيلاً لمجال الأكاديميا بين الأفراد المشمولين في هذه العينة.

3-المستوى التعليمي

الجدول رقم 08: توزيع افراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
16.7	5	شهادة التدرج
46.7	14	ماجستير
36.7	11	دكتوراه

المجموع	30	100
---------	----	-----

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يوضح الجدول توزيع المستوى التعليمي لمجموعة مكونة من 30 فردًا. يظهر أن الغالبية العظمى من الأفراد يحملون شهادات متقدمة، حيث يمتلك 46.7% منهم درجة الماجستير و36.7% يحملون شهادة الدكتوراه. في المقابل، فقط 16.7% من الأفراد يحملون شهادة التدرج.

4-التخصص

الجدول رقم 09: توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	12	40
مالية	8	26.7
تدقيق	10	33.3
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يعكس الجدول توزيع الطلاب بين ثلاثة تخصصات مختلفة في مجال الأعمال، وهي المحاسبة والمالية والتدقيق. يُظهر الجدول أن تخصص المحاسبة يستحوذ على أكبر نسبة من الطلاب، حيث يبلغ عددهم 12 طالبًا، وهو ما يمثل 40% من إجمالي الطلاب. يليه تخصص التدقيق بعدد 10 طلاب، مما يشكل 33.3% من الإجمالي. أما تخصص المالية، فيأتي في المرتبة الثالثة بثمانية طلاب، وهو ما يعادل 26.7%

من المجموع الكلي. يعكس هذا التوزيع تفضيلاً نسبياً لتخصص المحاسبة بين الطلاب، بينما يُظهر تخصصاً التدقيق والمالية اهتماماً ملموساً ولكن أقل نسبياً. إن هذا التوزيع يمكن أن يكون مؤشراً على متطلبات السوق أو تفضيلات الطلاب أو توجهات الكليات في تقديم هذه التخصصات.

5-الاقدمية

الجدول رقم 10: توزيع افراد العينة حسب متغير الاقدمية

الاقدمية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	4	13.3
من 06 إلى 12 سنوات	9	30
من 13 الى 20 سنة	11	36.7
أكثر من 20 سنة	6	20
المجموع	30	100

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يوضح الجدول توزيع عدد الموظفين حسب سنوات الأقدمية في العمل. يتبين أن العدد الأكبر من الموظفين، بنسبة 36.7%، يمتلكون خبرة تتراوح بين 13 إلى 20 سنة، مما يشير إلى أن المؤسسة تحتفظ بعدد كبير من الكوادر ذوي الخبرة المتوسطة إلى العالية. تأتي في المرتبة الثانية فئة الموظفين الذين لديهم خبرة تتراوح بين 6 إلى 12 سنة بنسبة 30%. بينما تشكل الفئة التي لديها أكثر من 20 سنة من الأقدمية نسبة 20%، مما يعكس وجود نخبة من الموظفين ذوي الخبرة الطويلة. أخيراً، تمثل فئة الموظفين الذين لديهم أقل من 5 سنوات من الخبرة 13.3% فقط، وهذا قد يشير إلى أن المؤسسة تستقطب عددًا محدودًا من الموظفين الجدد أو أن هناك معدل دوران منخفض بين الموظفين الجدد.

الفرع الثاني : عرض و تحليل عبارات المحاور

سنتطرق هنا الى تحليل عبارات محاور الدراسة من خلال حساب المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لكل محور و كالاتي :

الجدول رقم 11: تحليل عبارات المحور الاول ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية	4.336	0.490	9	عالية جدا
التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير	4.200	0.550	10	عالية
المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة	3.433	1.040	12	عالية
استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	4.336	0.490	11	عالية جدا
تسجيل قيمة التنازل عن تبيئات كإيرادات تشغيلية	4.466	0.628	1	عالية جدا
التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية	4.066	0.691	7	عالية
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	4.266	0.449	4	عالية جدا
عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة	4.233	0.817	6	عالية جدا
معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية عمى المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي	4.333	0.546	3	عالية جدا

إدراج الأرباح المحتجزة ضمن نتيجة السنة المالية	4.266	0.784	5	عالية جدا
عدم ادراج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة	4.066	0.253	7	عالية
التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات	3.833	0.592	14	عالية
تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها	4.000	0.643	13	عالية
الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة	4.400	0.723	2	عالية جدا
تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	4.266	0.520	16	عالية جدا
تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح	4.400	0.674	2	عالية جدا

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يبدو أن جدول البيانات يقيم عدة جوانب من هيكل وإدارة المؤسسة. الأرقام المقابلة لكل بيان توضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتقييم كل بيان.

من الواضح أن هناك عناصر محفزة للمؤسسة مثل وضوح خطوط السلطة، وتفويض الصلاحيات من قبل الرئيس، وتقديم الحوافز للأداء المتميز. هذه العناصر تُظهر متوسطات عالية للأداء (متوسطات العناصر الأولى: 3.433، 3.666، 5.200).

على الجانب الآخر، هناك بعض الجوانب التي تبدو متوسطة وقد تحتاج إلى تحسين، مثل المشاركة في اتخاذ القرارات والاتصالات الغير رسمية (متوسطات العناصر الأخيرة: 3.366، 3.633).

الجدول رقم 12: تحليل عبارات المحور الثاني دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات

المحاسبة الإبداعية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الاستجابة
المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	2,766	0,504	13	متوسطة
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	2,466	0,776	10	متوسطة
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	2,566	0,773	11	متوسطة
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية	2.566	0.773	9	متوسطة
الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيتها	2. 663	0.556	8	متوسطة
التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط الشركة	2.366	0.764	7	متوسطة
اجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصداقية التقارير المالية	2.333	0.844	6	متوسطة
يتابع مدقق الحسابات الخارجي من مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	2.566	0.678	5	متوسطة
يطلب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	2.336	0.668	4	متوسطة
التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	2.733	0.520		متوسطة
القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	4.633	0.72	3	عالية جدا
الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	4.40	0.33	2	عالية جدا
التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	4.263	0.52	1	عالية جدا

تموشنت

متوسطة		0.182	2.96	التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة
متوسطة	14	0.182	2.96	تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية
متوسطة	5	0.56	2.56	مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية
متوسطة	4	0.641	2.83	المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات
متوسطة	7	0.546	2.66	تعمل لجان التدقيق على التنبيه الى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي
متوسطة	3	0.764	2.366	الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية
عالية	6	0.656	3.425	حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعية للمحاسبين والمساهمين بالأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية
عالية	5	0.381	3.237	عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية
عالية	7	0.253	2.756	يطلب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية
عالية	14	0.592	3.833	المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
عالية	13	0.731	4.123	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يشير الجدول إلى مدى استجابة المدققين الخارجيين تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثير مسؤولياتهم القانونية والمهنية في كشف تلك الممارسات والحد منها. يتضح من البيانات أن الاستجابات تتفاوت بين مستوى "متوسطة" و"عالية" و"عالية جداً".

على سبيل المثال، تلقت البنود المتعلقة بالقيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية، والتحقق من سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية، والتحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات أعلى متوسطات للاستجابة (4.633، 4.40، و4.263 على التوالي)، مما يشير إلى تقدير عالٍ جداً لهذه الإجراءات كوسائل فعالة لمكافحة المحاسبة الإبداعية.

في المقابل، كانت الاستجابات متوسطة للبنود المتعلقة بمسؤوليات المدقق الخارجي في إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة ملائمة لنشاط الشركة، وإجراء مقارنات زمنية ومع شركات أخرى للتأكد من مصداقية التقارير المالية، حيث تراوحت المتوسطات بين 2.333 و2.833.

تجدر الإشارة إلى أن البنود التي تتعلق بمسؤوليات المدقق في كشف الممارسات الإبداعية وتقديم توصيات محددة حول القضايا المحاسبية الخلافية، مثل التنبيه إلى التناقضات في المعايير المحاسبية وتنظيم حملات توعوية، حازت على استجابات مرتفعة نسبياً (3.833 و3.425 على التوالي)، مما يعكس وعياً متزايداً بأهمية دور المدققين الخارجيين في تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

المطلب الرابع : اختبار الفرضية

-تحليل الفرضية:

- H_0 : لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0,05$ لدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية عين تموشنت .
- H_1 : يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha \geq 0,05$ لدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية عين تموشنت .

و كانت اهم نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (المدقق الخارجي) و المتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) متضمنة في الجدول التالي :

الجدول رقم 13: الفرضية من خلال نتائج تحليل الانحدار البسيط

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F المحسوبة	مستوى الدلالة
دور المدقق الخارجي	الانحدار	1	1.475	7.652	0.000
	البواقي	28	0.331		
	المجموع	29	8.591		
$R=0.327$				$R^2=0.377$	

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يشير الجدول إلى تحليل الانحدار لدراسة تأثير دور المدقق الخارجي على المتغير التابع، حيث يتضمن هذا التحليل تقسيم مجموع المربعات إلى جزئين: الانحدار والبواقي.

- مجموع المربعات للانحدار هو 2.763 مع درجة حرية واحدة، مما يعطينا متوسط المربعات للانحدار بقيمة 1.475.
- مجموع المربعات للبواقي هو 5.828 مع 28 درجة حرية، مما يعطينا متوسط المربعات للبواقي بقيمة 0.331.

قيمة F المحسوبة هي 7.652، وهي قيمة تدل على مدى ملاءمة نموذج الانحدار المستخدم. بالنظر إلى مستوى الدلالة البالغ 0.000، والذي يقل عن 0.05، فإن هذا يشير إلى أن النموذج ذو دلالة إحصائية، مما يعني أن دور المدقق الخارجي له تأثير معنوي على المتغير التابع في هذه الدراسة.

• معامل التحديد (R^2) يبلغ 0.377، مما يعني أن النموذج يفسر حوالي 37.7% من التباين في المتغير التابع.

• معامل الارتباط (R) هو 0.327، مما يشير إلى وجود علاقة متوسطة القوة بين المتغيرين.

بناءً على هذه النتائج، يمكن القول بأن دور المدقق الخارجي له تأثير ملحوظ ومعنوي إحصائياً على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و عليه نرفض الفرض الصفري و نقبل الفرض البديل .

الجدول رقم 14 : نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد دور المدقق الخارجي و ممارسات المحاسبة الإبداعية

النموذج	B	الخطا المعياري	B	قيمة t	مستوى الدلالة
الثابت	2.317	0.519		6.518	0.001
دور المدقق الخارجي	0.348	0.231	0.577	2.872	0.002

معادلة نموذج الانحدار: $Y = 2.317 + (0.577x)$

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS نسخة 22

يوضح الجدول نتائج نموذج الانحدار الذي يفسر العلاقة بين المتغير التابع Y والمتغير المستقل دور المدقق الخارجي. الثابت في النموذج له قيمة 2.317 مع خطأ معياري 0.519، وهذا يشير إلى أن القيمة المتوقعة لـ Y عندما يكون دور المدقق الخارجي مساوياً للصفر هي 2.317. قيمة t للثابت هي 6.518 ومستوى الدلالة هو 0.001، مما يدل على أن الثابت ذو دلالة إحصائية عالية. ($p < 0.05$)

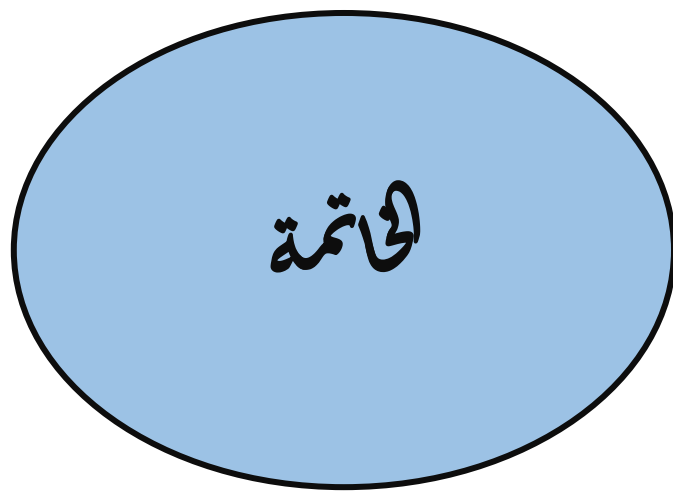
أما بالنسبة لدور المدقق الخارجي، فقد أظهرت النتائج أن معامل الانحدار له هو 0.348 مع خطأ معياري 0.231. قيمة t المحسوبة لهذا المتغير هي 2.872، ومستوى الدلالة هو 0.002، مما يشير إلى أن دور

المدقق الخارجي له تأثير إيجابي ومهم إحصائيًا على المتغير التابع. Y ($p < 0.05$) بمعنى آخر، بزيادة دور المدقق الخارجي بوحدة واحدة، يتوقع أن يزيد Y بمقدار 0.348.

معادلة نموذج الانحدار الناتجة هي: $Y = 2.317 + 0.577x$. هذه المعادلة تعكس تأثير دور المدقق الخارجي على Y بشكل كمي، حيث يساهم كل زيادة بوحدة في دور المدقق الخارجي في زيادة Y بمقدار 0.577. و عليه نستنتج انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستو معنوية $\alpha \geq 0,05$ لدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ولاية عين تموشنت.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال دراستنا للجانب الميداني على عينة من المحاسبية و المدققين و محافظي الحسابات بولاية عين تموشنت ، والتي استندنا فيها على استمارة استبيان قمنا بتوزيعها على هذه الإطارات وجدنا أن هذه العملية ساعدتنا في الحصول على معلومات قيمة. بعد تحليل هذه المعلومات والنتائج التي توصلنا إليها، ان المدقق الخارجي له دور فعال و أهمية بالغة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .



الخاتمة

في الختام، يلعب المدقق الخارجي دوراً حيوياً في الحفاظ على مصداقية وشفافية التقارير المالية للمؤسسات. من خلال مسؤولياته المتعددة، بما في ذلك الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتحقق من سلامة الإجراءات المحاسبية، وتقديم توصيات حول تحسين المعايير المحاسبية، يساهم المدقق الخارجي بشكل مباشر في تعزيز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين. النتائج المستخلصة من الجدول تشير إلى أن هناك تقديراً ملحوظاً لأهمية هذا الدور، ولكنها أيضاً تسلط الضوء على بعض المجالات التي تحتاج إلى تعزيز وتطوير مستمر. بالتالي، يجب أن يستمر المدققون الخارجيون في تبني أفضل الممارسات، وزيادة وعيهم ومسؤوليتهم القانونية والمهنية، لضمان تحقيق أعلى مستويات النزاهة والشفافية في التقارير المالية.

كما تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية تحدياً كبيراً يواجه الجهات الرقابية والمحاسبية في جميع أنحاء العالم. هذه الممارسات، على الرغم من أنها قد تستخدم أحياناً لتحسين صورة الشركة المالية بشكل قانوني، إلا أنها في الغالب تؤدي إلى تضليل المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين حول الوضع المالي الحقيقي للشركة.

من الضروري أن يتحلى المدققون الخارجيون بمستوى عالٍ من المهنية والأخلاقيات لتحديد ومكافحة هذه الممارسات بفعالية. يلعب المدققون دوراً حيوياً في ضمان الشفافية والنزاهة في التقارير المالية من خلال إجراءات تحليلية معمقة، والتحقق من سلامة التصنيفات المحاسبية، وضمان تسجيل الإيرادات والنفقات بشكل صحيح. كما أن اطلاعهم على الجمعية العامة وإبلاغ الجهات المختصة بأي تعديلات تمس بمصداقية القوائم المالية يعزز من دورهم الرقابي.

و بناء على تقدم من مجريات الدراسة الميدانية يتضح أن للمدقق الخارجي دوراً حيوياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن أن تؤثر سلباً على مصداقية التقارير المالية وثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في المؤسسات. من خلال تطبيق إجراءات تحليلية معمقة، والتحقق من سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات، والتأكد من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات، يستطيع المدقق الخارجي الكشف عن الممارسات غير الشفافة والتلاعبات المحاسبية.

كما أن مسؤوليات المدقق الخارجي تتضمن إبلاغ الجهات المعنية بأي تعديلات تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتقديم تقارير تحفظية عند الضرورة. علاوة على ذلك، تسهم التوصيات التي يقدمها المدققون فيما يتعلق

الخاتمة

بتحسين المعايير المحاسبية وتنظيم حملات توعوية للمحاسبين والمساهمين في زيادة الوعي حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.

إن تعزيز دور المدقق الخارجي يتطلب دعماً مستمراً من الجهات الرقابية والتشريعية لضمان استقلاليته ومنحه الصلاحيات الكافية لأداء مهامه بفعالية. وبذلك، يمكن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمصدقية في التقارير المالية، مما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد ككل.

التوصيات و الاقتراحات :

- تنظيم دورات تدريبية مكثفة للمدققين الخارجيين حول أحدث الأساليب والتقنيات في اكتشاف المحاسبة الإبداعية.
- مراجعة وتحديث المعايير المحاسبية بانتظام لضمان شموليتها وملاءمتها للحد من فرص المحاسبة الإبداعية.
- تشجيع المدققين على إبلاغ الجهات المختصة والجمعية العامة بأي تعديلات قد تمس بمصدقية القوائم المالية.
- إنشاء نظم إلكترونية متقدمة لمراقبة العمليات المحاسبية والتحليل المستمر للبيانات المالية للكشف عن أي تلاعبات محتملة.

آفاق الدراسة المستقبلية:

- إنشاء نظام لتقييم أداء المدققين الخارجيين بشكل دوري لضمان التزامهم بأعلى المعايير المهنية ولتعزيز جودة عمليات التدقيق.
- الاستفادة من التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الكبيرة لتعزيز قدرات المدققين في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : الكتب :

- الالوسي حازم هاشم ، الطريق الى علوم المراجعة و التدقيق ، الجزء الأول ، المراجعة نظريا، ط1، الجامعة المفتوحة ، طرابلس ، 2008
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة لأغراض مختلفة، بدون دار نشر، مصر، 2002 ،
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، ط01، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
- عبد الفتاح صحن و آخرون ، أسس المراجعة الأسس العلمية و العملية ، الدارة الجامعة ، مصر ، 2004
- عبد الوهاب نصر وآخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013
- محمد التهامي ، طواهر و مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ابن عكنون ، الجزائر ، 2006
- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003
- محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002،
- مسعود صديقي، أحمد نقار، المراجعة الداخلية، ط01، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010،
- المليجي عبد الرؤوف صالح احمد ، إبراهيم جابر السيد احمد، إدارة الأرباح ، ط1، دار العلم و الايمان ، د ذ م ، 2019

ثانيا : الرسائل الجامعية :

- امينة فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، الجزائر، 2013-2014

- بوشيحة ابتسام ، سواحي عواطف، اثر معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق في الجزائر، دراسة حالة عينة من مدققي الحسابات ، مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص مالية مؤسسة ، جامعة العربي التبسي ، تبسة ، الجزائر ، 2018-2019
- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي و تأثيره على فهاية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA- Rouiba ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر ، 2010-
- عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010
- علي عبد الأمير كاظم، علباقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الأرباح و اثرها على زيادة القيمة السوقية للاسهم (دراسة في عينة من شركات المساهمة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية)"، مذكرة ماجستير في التدقيق المحاسبي ، الجامعة الإسلامية ، لبنان، 2017
- ليندا حسن نمر حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية علة موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم علوم المحاسبة، الأردن، 2009
- ميسون بنت علي القرني، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، دون تاريخ

ثالثا : المقالات العلمية و المجالات :

- بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير ، العدد 12، د ذ م ، 2012
- التيجاني بالرقى ، المحاسبة الإبداعية المفاهيم و الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية علوم التسيير . جامعة سطيف 1، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، العدد 12، 2012
- حسن فليح ، فارس جميل ، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية ، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد السابع ، جامعة بغداد ، 2011

- حسين فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجمعة ، العدد 27، جامعة الاسراء ، عمان ، 2011
- سالم بن سعيد باعجاجه، محمود البدري شاكر خليفة، اثر استخدام المحاسبة الإبداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق راس المال السعودي، مجلة الاقتصاد و الإدارة ، المجلد 20 ، العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، 2015
- سامي محمود عبد الحميد مراد، اباط الأثر الضريبي، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة ، العدد 17، جامعة الأزهر ، مصر ، 2017
- طارق المبيضين ، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، العدد 08، جامعة احمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2010، ص91
- عز الدين القنعي ، أساليب المحاسبة الإبداعية و تأثيرها القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي (دراسة استقضية)، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية ، المجلد 20، العدد 02، جامعة البلدية ، 2019
- علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري ، المحاسبة الإبداعية و دور المدقق في التحقق من ممارستها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات ، ديوان المحاسبة ، الكويت ، 2008
- ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث و الدراسات، العدد السادس، 2014
- نوي الحاج ، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم و التطبيق ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، المجلد 14، العدد 18، جامعة الشلف ، الجزائر ، 2018،

رابعا : النصوص التنظيمية

- المرسوم رقم 86-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن احداث المجلس الوطني للمحاسبة و تنظيمه، الجريدة الرسمية العدد 56

- المرسوم رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تتضمن احداث المجلس الوطني للمصنف للخبراء المحاسبين ، الجريدة الرسمية ، العدد 07

قائمة الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب-عين تموشنت
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم مالية و محاسبة
تخصص : محاسبة و جباية معمقة



استبيان

السادة والسيدات إيطارات، موظفو المؤسسة:

اخى عون الحماية المدنية الفاضل، في اطار قيامنا باعداد بحث علمي للحصول على شهادة الماستر المحاسبة و الجباية المعمقة بعنوان **التدقيق الخارجي و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** نضع بين ايديك مجموعة من العبارات ارجو منك مساعدتنا بوضع العلامة (X) امام الإجابة التي تراها مناسبة ، و نحيطك علما بانه لا توجد إجابة صحيحة و أخرى خاطئة و ان اجابتك لن تستخدم الا لغرض البحث العلمي و ستحظى بالسرية التامة .
ولكم منا فائق الشكر والتقدير

الرجاء وضع الإشارة (x) أمام العبارة التي ترون أنها تناسبكم.

الجزء الأول : المعلومات الشخصية

الجنس : ذكر انثى

الوظيفة الممارسة : خبير محاسب محافظ الحساب اكايمي

المؤهل العلمي : شهادة في التدرج ماجستير دكتوراه

التخصص : محاسبة مالية تدقيق

الاقدمية : اقل من 5 سنوات من 6 الى 12 سنة من 13 الى 20 سنة

من 20 فما فوق

الجزء الثاني: محاور الدراسة

قائمة الملاحق

المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

سلم القياس					العبرة	الرقم
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية	01
					التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير	02
					المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة	03
					استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	04
					تسجيل قيمة التنازل عن تبيئات كإيرادات تشغيلية	05
					التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية	06
					عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	07
					عدم الإفصاح عن التقديرات المقيدة	08
					معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية عمى المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي	09
					إدراج الأرباح المحتجزة ضمن نتيجة السنة المالية	10
					عدم ادراج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة	11
					التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات	12

قائمة الملاحق

					تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها	13
					الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة	14
					تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	15
					تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح	16

المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سلم القياس					العبارة	الرقم
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	17
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	18
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	19
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية	20
					الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيتها	21
					التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط الشركة	22
					اجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصداقية التقارير المالية	23
					يتابع مدقق الحسابات الخارجي من مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	24
					يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل	25

قائمة الملاحق

					لسداد قرض قصير الأجل	
					التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	26
					القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	27
					الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	28
					التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	29
					التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	30
					تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	31
					مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	32
					المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات	33
					تعمل لجان التدقيق على التنبيه إلى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي	34
					الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية	35
					حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعوية للمحاسبين والمساهمين بالأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية	36
					عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية	37
					يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية	38

نشكركم على حسن تعاونكم

