



جامعة غرداية- الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة: تخصص: محاسبة

بعنوان:

## دور التدقيق الخارجي في الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الوادي -

تحت إشراف الأستاذة: أولاد إبراهيم ليلي

من إعداد الطالبان:

الأستاذ المساعد: رواني بوحفص

- نغموش صالح عبد الرحمان

- بكار عبد الله

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
أولاد إبراهيم ليلي	أستاذة مساعد ب	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
زواويد لزهاري	أستاذ محاضر ب	جامعة غرداية	ممتحنا
أرحاب وسام	أستاذة محاضر ب	جامعة غرداية	ممتحنا





جامعة غرداية- الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة: تخصص محاسبة

بعنوان:

## دور التدقيق الخارجي في الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الوادي-

من إعداد الطالبان:

تحت إشراف الأستاذة: أولاد إبراهيم ليلي

-نغموش صالح عبد الرحمان

الأستاذ المساعد: رواني بوحفص

- بكار عبد الله

تم تقييم المذكرة امام اللجنة المكونة من السادة :

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
أولاد إبراهيم ليلي	أستاذة مساعد ب	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مشرفا مساعدا
زواويد لزهاري	أستاذ محاضر ب	جامعة غرداية	ممتحنا
أرحاب وسام	أستاذة محاضر ب	جامعة غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية 2022/2021

## الإهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضلته وكرمه وانعم علينا بالتصديق برسالة محمد عليه

الصلاة والسلام خاتم الأنبياء و المرسلين

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع الي اعز الناس \*امي الغالية\*الي من زرعت

البذرة ولم تنتظر حصادها

الي من احمل اسمه بافتخار الي قدوتي \*ابي الغالي\*رحمه الله واسكنه الله روضة

من رياض الجنة

الي من منحني الحياة اخوتي وأخواتي

الي زوجتي وأولادي سند درب الحياة

ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة التي ساعدتنا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي

كانت لنا عوناً في إتمام هذ البحث

الي اصدقاء وطلبة جامعة غرداية درب مسيرة العلمية وصلي الله علي سيدنا محمد

صلي الله عليه وسلم

\*عبد الرحمان نغموش صالح\*

# الإهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى من ربياني و علماني، إلى من أعيش لكسب رضاها بعد الله

**\*\*والدي الكرمين برا بهما و عرفانا بفضلهما\*\***

إلى أعز الناس زوجتي و أولادي الذين رافقوني طيلة هذا العمل

إلى رفقاء دربي إخوتي و أخواتي

إلى الأستاذة المشرفة التي ساعدتنا بتوجيهاتها و صبرت معنا

إلى من أعتز برفقتهم و أسعد برؤيتهم أصدقائي و زملائي

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد

إلى كل من وسعهم قلبي و لم يسعهم قلبي

**\*بكار عبد الله\***

# شكر و عرفان

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر والثبات و أمدنا بالقوة والعزم على مواصلة مشوارنا الدراسي و توفيقه لنا في انجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم ونشكرك على نعمك و فضلك ونسألك البر والتقوى ومن العمل ما ترضى، وسلام على حبيبه و خليه الأمين عليه أركى الصلاة و السلام نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذة الفاضلة لتفضلها بالإشراف على هذا البحث وسعة صدرها وعلى حرصها أن يكون هذا العمل في صورة كاملة لا يشوّهه أي نقص، نسأل الله أن يجزيها عنا كل خير قبل الإشراف على هذا العمل البسيط ، وعلى المجهودات التي بذلتها من أجلنا، ولاننسى الأستاذ المشرف المساعد الدكتور رواني بوحفص.

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الي التطرق للمشاكل المحاسبية المعاصرة في ظل المعرفة المحاسبية والمالية لمشكلة تشغل اليوم الساحة الاقتصادية وهي مشكلة المحاسبة الابداعية ودور التدقيق الخارجي في الكشف من ممارسات المحاسبة الابداعية ؛وكذلك الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات لاكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية ؛ولتحقيق هذا الهدف للدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري نظرا لملائمته لطبيعة الدراسة ؛ من خلال تصميم استبانة كاداة لجمع البيانات وتوزيعها علي افراد عينة الدراسة من مهنيين والاكاديميين بولاية الوادي تكونت من ( 50 ) استبانة تم استرداد (15) استبانة منها (7) الغيت و(8) لم تسترجع واعتبرت الاستبانة الصالحة للتحليل (35) استبانة اي مانسبته 70% .

ولغرض اختبار صحة الفرضيات وتحليل البيانات تم استخدام الاختبارات الاحصائية تم تحليلها عن طريق البرنامج الاحصائي spss

وقد توصلت الدراسة الي عدة نتائج من اهمها : ان التزام المدقق الخارجي بتطبيق معايير التدقيق وجودة تقرير المدقق الخارجي يعزز من قدرتهم في الكشف من ممارسات المحاسبة الابداعية

وقد خلصت هذه الدراسة الي مجموعة من التوصيات من ابرزها :

- ضرورة اصدار التشريعات والقوانين للكشف من ممارسات المحاسبة الابداعية

-وضع معايير والاجراءت التي بجب علي المدقق اتباعها

-استحداث مفتشيات لمراقبة ممارسات محاسبة الابداعية (مفتش ممارسات المحاسبة الابداعية

من قبل الجهات الرقابية وفرض عقوبات صارمة لممارسات المحاسبة الابداعية

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي - المحاسبة الابداعية - القوائم المالية .

## **Summary:**

This study aims to address contemporary accounting problems in light of the accounting and financial knowledge of a problem that occupies today the economic arena, which is the problem of creative accounting and the role of external audit in the detection of creative accounting practices, as well as the role played by the auditor to discover creative accounting practices; and to achieve this goal of the study was followed The descriptive approach in the theoretical aspect due to its relevance to the nature of the study; By designing a questionnaire as a tool for collecting data and distributing it to the study sample members of professionals and academics in El-Wadi State, it consisted of (50) questionnaires, (15) questionnaires were retrieved, of which (7) were canceled and (8) were not retrieved. 70%.

For the purpose of testing the validity of the hypotheses and analyzing the data, statistical tests were used, which were analyzed by the statistical program spss.

The study reached several results, the most important of which are: The commitment of the external auditor to apply auditing standards and the quality of the external auditor's report enhances their ability to detect creative accounting practices.

This study concluded with a set of recommendations, the most important of which are:

The necessity of issuing legislation and laws to detect creative accounting practices

Setting standards and procedures that the auditor must follow

Establishing inspectors to monitor creative accounting practices (inspector of creative accounting practices

By regulatory authorities and imposing strict penalties for creative accounting practices

**Keywords:** external audit - creative accounting - financial statements



# فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
VI	إهداء .....
IV	شكر وعرهان.....
VII	المخلص .....
X	قائمة المحتويات.....
XIII	قائمة الجداول.....
XIV	قائمة الأشكال.....
XV	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة عامة.....
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية</b>	
02	تمهيد للفصل.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.....
03	المطلب الأول: مفاهيم أساسية للتدقيق الخارجي.....
11	المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية- أسس نظرية.....
18	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
21	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.....
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
27	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
31	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.....
37	خلاصة الفصل.....
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية</b>	
39	تمهيد للفصل.....
39	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....
40	المطلب الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
42	المطلب الثاني: أداة الإستبيان.....
42	المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة.....

الصفحة	العنوان
43	المبحث الثاني: عرض، ومناقشة نتائج الدراسة .....
43	المطلب الأول: عرض خصائص العامة لعينة الدراسة .....
52	المطلب الثاني: تحليل بيانات الإستبيان.....
65	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات .....
67	خلاصة الفصل .....
69	الخاتمة .....
73	قائمة المصادر والمراجع.....
77	قائمة الملاحق .....

# فهرس الجداول والأشكال والملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	الجدول رقم (01-I)
31	مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات باللغة العربية	الجدول رقم (02-I)
34	مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات باللغة الأجنبية	الجدول رقم (03-I)
41	النتائج الإحصائية للاستثمارات الإستراتيجيات الموزعة	الجدول رقم (01-II)
44	درجة الارتباط الكلية للمحور الأول	الجدول رقم (02-II)
45	درجة الارتباط الكلية للمحور الثاني	الجدول رقم (03-II)
46	درجة الارتباط الكلية للمحور الثالث	الجدول رقم (04-II)
47	نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ	الجدول رقم (05-II)
47	توزيع العينة حسب متغير الجنس	الجدول رقم (06-II)
48	توزيع العينة حسب متغير العمر	الجدول رقم (07-II)
49	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الجدول رقم (08-II)
50	توزيع العينة حسب متغير المهنة	الجدول رقم (09-II)
51	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية	الجدول رقم (10-II)
52	أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي	الجدول رقم (11-II)
53	الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي	الجدول رقم (12-II)
53	عرض البيانات المتعلقة مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الجدول رقم (13-II)
57	عرض البيانات المتعلقة مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	الجدول رقم (14-II)
60	عرض البيانات المتعلقة بمدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	الجدول رقم (15-II)
64	اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور بمعامل <i>Kolmogorov-Smirnov</i>	الجدول رقم (16-II)
65	اختبار ستيودنت <i>One-Sample Test</i> للفرضية الأولى	الجدول رقم (17-II)
66	اختبار ستيودنت <i>One-Sample Test</i> للفرضية الثانية	الجدول رقم (18-II)
66	اختبار ستيودنت <i>One-Sample Test</i> للفرضية الثالثة	الجدول رقم (19-II)

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
41	النتائج الإحصائية للاستثمارات الاستثنائية الموزعة	الشكل رقم (01-II)
48	توزيع العينة حسب متغير الجنس	الشكل رقم (02-II)
49	توزيع العينة حسب متغير العمر	الشكل رقم (03-II)
50	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الشكل رقم (04-II)
51	توزيع العينة حسب متغير المهنة	الشكل رقم (05-II)
52	توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية.	الشكل رقم (06-II)

### قائمة الملاحق:

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
77	استمارة الإستبانة	ملحق رقم 01
81	مخرجات SPSS	ملحق رقم 02
103	الأساتذة محكمين	ملحق رقم 03

# المقدمة



### أ. توطئة:

تلعب البيانات المالية دوراً مهماً لأصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات من خلال التقارير المالية التي تعكس الوضع المالي الفعلي للمؤسسة. في إعداد البيانات المالية يجب على المؤسسات اتباع إطار إعداد التقارير حسب المعايير المحاسبية المطبقة، مع ذلك ، عند إعداد البيانات المالية يجب على المحاسب أن لا يتبع المعايير المعمول بها فحسب، إنما عليه أحياناً متابعة احتياجات الإدارة ورغبتها. هذا ما يؤدي إلى حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية.

في تعزيز المنافسة والبيئة الاقتصادية، هناك بعض الأسباب التي تجعل الشركات تقوم بالعديد من تقنيات التلاعب المحاسبي التي تهدف إلى إظهار أفضل الأعمال. ومع ذلك ، فإن التأثير السلبي للتلاعب في تقنيات المحاسبة يتسبب في مواجهة العديد من الشركات لفضائح كبرى ، مثل بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تسبب حالات مثل Enron و WorldCom هذا مما أدى إلى الاهتمام بالتدقيق الخارجي كآلية من آليات للكشف عن أساليب التلاعب في القوائم المالية التي تمثل ضمان أكبر حول مصداقية هذه المعلومات كما يجب أن يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والرأي الفني المحايد، وتظهر الحاجة إلى التدقيق الخارجي في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وتبرز أهمية المدقق الخارجي في مساهمته في الكشف عن التلاعبات و الغش التي تقوم بها كنتيجة لهذه الممارسات ازداد دور وأهمية التدقيق الخارجي، كما ان المسؤولية علي عاتق المدقق لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية ومواجهتها باختبارات و اجراءات متعددة هذا من أجل اعطاء معلومات مالية للمستفيدين منها تتمتع بالشفافية والمصداقية.

### ب. طرح الإشكالية:

بناء على ما سبق تتجلى إشكالية الموضوع من خلال طرح السؤال الرئيسي التالي:

**ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟**

للإجابة على السؤال الرئيسي، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) بين التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائية والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية؟

➤ هل توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين تقرير المدقق الخارجي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؟

ت. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية الدراسة يمكن الإعتماد على الفرضيات التالية والتي تكون منطلقا لدراستنا:

- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائية والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية.

- توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين تقرير المدقق الخارجي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

ث. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى بلوغ جملة من الأهداف تتمثل في الآتي:

للم التعرف على التوجهات والوسائل الممكن ان يتبعها المدقق الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية  
للم معرفة الأسباب الحقيقية والدافعية للاستخدام المحاسبة الإبداعية.

للم بيان الطرق المناسبة للحد من الإنتشار ظاهر المحاسبة الإبداعية واقتراح الحلول مناسبة لها.

للم تعرف على أهداف التي تسعى إلى تحقيقها إدارة مؤسسات من وراء اللجوء إلى استعمال أساليب المحاسبية الإبداعية.

ج. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في العناصر الأساسية التالية:

للم بيان دور و أهمية مهنة المدقق الخارجي في الكشف عن الغش و التلاعب جراء استخدم اساليب المحاسبة الإبداعية.

للم الوقوف على المشاكل الناجمة من المحاسبة الإبداعية المستخدمة.

للم بيان الآليات التي تساعد عمل المدقق الخارجي في الكشف عن اساليب التلاعب في القوائم المالية.

للم إثراء الأدبيات التي تجمع بين المتغير التدقيق الخارجي ومتغير المحاسبة الإبداعية.

ح. مبررات ودوافع اختيار موضوع الدراسة:

هناك عدة أسباب لاختيار الموضوع نوردها فيما يلي:

### 1. الدوافع الذاتية:

- \* محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص؛
- \* الموضوع قيد الدراسة له علاقة بطبيعة التخصص الذي ندرس فيه؛
- \* الميل الشخصي لهذا الموضوع.

### 2. الدوافع الموضوعية:

- \* ازدياد الغش والتلاعب في القوائم المالية؛
- \* تطبيق المعارف المكتسبة على الواقع العملي؛
- \* الرغبة في التعرف أكثر على مجال عمل المدقق الخارجي فيما يتعلق المحاسبة الإبداعية؛
- \* مساهمة متواضعة من أجل إثراء المكتبة الجامعية

### خ. حدود الدراسة:

قصد معالجة إشكالية الدراسة وبهدف الوصول إلى نتائج أكثر دقة، قمنا بحصر أبعاد وحدود الدراسة في الجوانب التالية:

➤ **أحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة الحالية على المواضيع والمحاور المرتبطة أساساً بصلب موضوع الدراسة بصفة عامة، وتم التركيز على مساهمة المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبية الإبداعية.

➤ **أحدود المكانية:** تم القيام بالدراسة الميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق بولاية الوادي.

➤ **أحدود الزمانية:** امتدت المدة الزمنية ما بين شهر أبريل الى غاية ماي لسنة 2022.

### د. منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل دراسة إشكالية الدراسة، ومحاولة للإجابة على التساؤلات المطروحة ذات الصلة بها، عن طريق دراسة صحة الفرضيات المعتمدة في هذه الدراسة، تم الإعتماد المناهج التالية:

\* **المنهج الوصفي التحليلي:** اتبعنا المنهج الوصفي في جمع المعلومات وتحليلها لتوضيح الإطار النظري للدراسة؛

\* المنهج دراسة الحالة: تمت العملية عن طريق الإجابة عن أسئلة في شكل إستبانة، واستندت الدراسة

في معالجة على البرامج الإحصائية كبرنامج الجزم الإحصائية spss وبرنامج EXCEL

ذ. تقسيمات الدراسة:

بغية الالمام بالموضوع محل الدراسة، ومعالجة الإشكالية المطروحة والوصول للأهداف المحددة من

الدراسة ولاختبار الفرضيات التي تم صياغتها، تم تقسيم الدراسة إلى:

- المقدمة: تناولت الإطار المنهجي للدراسة من حيث التعريف بمشكلة الدراسة والتساؤلات الفرعية وفرضيات الدراسة وأيضاً الأهمية لنصل الى طرح الأهداف المرجوة من الدراسة، ثم المنهج المتبع وأدوات الدراسة المستعملة وهيكल البحث وأخيراً الصعوبات التي واجهتنا أثناء انجاز الدراسة.

- الفصل الأول والمعنون بـ "الأدبيات النظرية والتطبيقية"، قسم الى مبحثين رئيسيين، فكان المبحث الأول تحت عنوان الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، والذي تم تخصيصه للجانب النظري بشكل مختصر من الموضوع بحيث قسم إلى ثلاث مطالب فتم التطرق في المطلب الأول إلى مفاهيم أساسية للتدقيق الخارجي، أما المطلب الثاني تناول فيه: المحاسبة الإبداعية- أسس نظرية-، وآخر مطلب في هذا المبحث فهو مساهمة التدقيق الخارجي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني تناول فيه الأدبيات التطبيقية.

- الفصل الثاني : الذي يضم الدراسة الميدانية، حيث قسم إلى المبحثين، المبحث الأول تطرقنا فيه إلى الأدوات والطريقة في هذه الدراسة، أما المبحث فيتضمن نتائج الدراسة ومناقشتها.

- الخاتمة: وفي الأخير نختم الدراسة بتلخيص وتقديم الاستنتاجات المتوصل إليها، وقمنا بتقديم التوصيات بناء على النتائج، إضافة الى آفاق الدراسة.

ر. نموذج الدراسة:

تم تحديد متغيرات الدراسة وفق ما يلي:

- المتغير المستقل: التدقيق الخارجي.

- المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية.

ز. صعوبات الدراسة:

من خلال إنجازنا لدراسة الميدانية اعترضتنا بعض الصعوبات، يمكن حصر أهمها في عدم استجابة بعض أفراد العينة للإجابة على الاستبيان ورفض بعض محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين لكثرة انشغالهم المهنية.

# الفصل الأول:

## الأدبيات النظرية والتطبيقية

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

### تمهيد للفصل:

شهدت السنوات الأولى من القرن الحالي العديد من المشكلات المحاسبية التي ألفت بظلالها على الفكر المحاسبي ، حيث تم اكتشاف العديد من المخالفات المحاسبية والتي ساهمت بانهيار الكثير من الشركات وظهور العديد من الفضائح والأزمات المالية مما أدى الى فقدان الثقة في القوائم المالية وأبرز القضايا أهمها من الشركات العالمية الكبرى القاطرة الاقتصاد الأمريكي أنرون Enron وتحميل شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson حيث نجم عنها خساره المساهمين وزعزعة الثقة من خلال تزايد الشكوك حول مصداقية التقارير المنشورة وتحميل مسؤولية الانهيار للشركة " آرثر أندرسون " وقد دفعت تلك الانهيارات على الدور الهام لشركات التدقيق الخارجي للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية من خلال التظليل والتحايل في المبالغ المحاسبية والمالية وهذا يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية من خلال تزويد المستثمرين بمعلومات تتمتع بالشفافية عن الوضعية المالية التي تضمن لكافة الأطراف العدالة والثقة في المعلومات لأنها تخضع لمعايير معروفة وأخلاقيات محددة تترجم هذه عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يصدره المدقق الخارجي بعد فحص القوائم المالية والمحاسبة.

### المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

سنتعرف من خلال هذا المبحث على مفاهيم الأساسية للتدقيق الخارجي والأسس النظرية للمحاسبة الإبداعية وما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

**المطلب الأول: مفاهيم أساسية للتدقيق الخارجي**

يهدف هذا المطلب إلى معرفة التدقيق الخارجي من خلال التعريفات وأهمية والاهداف والخصائص بالإضافة الى مضمون التدقيق الخارجي ومسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.

#### أولاً: التدقيق الخارجي: تعريف وخصائص

**1. تعريف التدقيق الخارجي:** لقد تعددت جوانب التعريف التي تطرق لها العديد من المهنيين والأكاديميين بمهنة التدقيق والمحاسبة إلا أنها تصب في نفس الهدف ومن هذه التعاريف كما يلي:

حسب جمعية المحاسبة الأمريكية يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "إجراءات منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالإقرارات الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين".<sup>(1)</sup>

أما أمين السيد أحمد لطفى فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه: "بأنه عملية منهجية تقوم على التقييم بموضوعية لأدلة الاثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية لتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".<sup>(2)</sup>

أما الإتحاد الدولي المحاسبي *International Federation Accountant (IFAC)* عرفه على أنه: "عبارة عن مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال ابداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة".<sup>(3)</sup>

من خلال ما سبق تم ذكره من تعاريف بإمكاننا استنتاج وصياغة تعريف عام لتدقيق الخارجي كالاتي: هو عبارة عن فحص للبيانات والقوائم المالية وفق للمعايير ومبادئ متعارف عليها يقوم به شخص محايد تحت المسؤولية وبإسمه الخاص بفحص العمليات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد حول مصداقية وعدالة القوائم المالية وتجعل المراجع مقتنع بأنها تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة المالية.

<sup>(1)</sup> مصطفى كاظمي النجف ابادي ومكي شهد دحام حسون، دور المدقق الخارجي في تطبيق قواعد الإفصاح والشفافية في القوائم المالية للمصارف العراقية الخاصة، مجلة جامعة بابل، الجامعةعقابل، المجلد 26، العدد 06، 2018، ص297.

<sup>(2)</sup> أمين السيد أحمد لطفى، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص07.

<sup>(3)</sup> مصطفى كاظمي النجف ابادي ومكي شهد دحام حسون، مرجع سبق ذكره، ص297.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

عملية التدقيق الخارجي أهمية كبير نظرا للخدمات التي يقدمها للجهات المختلفة التي تستعمل القوائم المالية الموثوقة في رسم خططها واتخاذ قراراتها، وتتمثل هذه الجهات فيما يلي: (1)

✓ **بالنسبة للمساهمين:** المدقق الخارجي يقوم بإعداد تقرير يتضمن رأي سليماً حول عدالة القوائم المالية وتمثيله للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية؛

✓ **بالنسبة لنقابات العمال:** يعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية لشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال؛

✓ **بالنسبة للموردين:** يسمح للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للشركة، مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها، يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها؛

✓ **بالنسبة لتسيير الموارد المتاحة:** يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيامه بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديددها، والتقليل منها وتحسين التسيير هذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات لرفع من كفاءة الموارد المتاحة.

✓ **بالنسبة للإدارة المؤسسة:** عند قيام إدارة المؤسسة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة، ولا يمكن الوثوق بهذه المعلومات إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي فني حول صدق البيانات والقوائم المالية.

**2. أهداف التدقيق الخارجي:** ويمكن حصر أهداف التدقيق الخارجي إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

أ. **الأهداف التقليدية:** تنقسم أهداف التدقيق الخارجي التقليدية الى ثلاثة أهداف وهي: (2)

✎ التحقق من صحة ودقة وصدق المعلومات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛

✎ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

✎ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات؛

✎ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛

✎ تحديد مبلغ الضريبة.

(1) محاد عربوة وطلال زغبة، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات: دراسة لعينة من مدققي الحسابات، المجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الإقتصاد العالمي، المدرس العليا للتجارة، المجلد 14، العدد 03، 2020، ص 4.

(2) سليمة بن زعمة وآخرون، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة نظرية تحليلية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 02، العدد 02، 2018، ص 85-86.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

ب. الأهداف الحديثة: تغيرت النظرة للتدقيق الخارجي عندما قرر القضاء سنة 1897 أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس الهدف الوحيد للتدقيق. عليه، أصبحت الأهداف كما يلي: (1)

✓ التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها؛

✓ الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات؛  
✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛ على طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وينظم الرقابة الداخلية المستخدمة في التدقيق.

3. خصائص التدقيق الخارجي: وإن من أهم خصائص التدقيق الخارجي و المتمثلة في الآتي: (2)

- \* عملية منظمة تتم من خلال مراحل متتابعة بشكل منطقي، وبالتالي فهي تحتاج للتخطيط المسبق؛
- \* ضرورة جمع أدلة الإثبات اللازمة بشكل موضوعي؛
- \* ضرورة أن تتطابق كل من العمليات، الأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المدقق الخارجي مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من ابداء رأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها؛
- \* اعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.

### ثانيا: مضمون التدقيق الخارجي

1. فروض التدقيق الخارجي: الفروض هي عبارة عن معتقدات مسبقة تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخير يجب أن تتوفر على مجموعة من الإفتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي: (3)

✓ قابلية البيانات للفحص؛

- ✓ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة؛
- ✓ خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- ✓ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، يلغي احتمال حدوث الأخطاء؛

(1) أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015، صص 11-12.  
(2) مسعود صديقي ومحمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، الملتقى الدولي: حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، أيام 09/08 مارس 2005، صص 25.  
(3) آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق: دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2018، صص 13.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

- ✓ التطبيق الأنسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- ✓ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك؛
- ✓ عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء الرأي الفني المحايد، فإن المدقق عليه أن يتصرف ويعمل كمدقق فقط؛
- ✓ القوانين المهنية تفرض على المدقق بالتزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.
2. أنواع التدقيق الخارجي: سوف نركز على الأنواع المرتبطة بالتدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع، وهي: (1)
- أ. **التدقيق القانوني:** أي الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية الذي يقوم به محافظ الحسابات؛
- ب. **التدقيق التعاقدية (تدقيق اختياري):** وهو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (داخلية أو خارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنوياً؛
- ت. **الخبرة القضائية:** وهي التي قوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- إن الأنواع التدقيق الخارجي التي تخضع لها المؤسسة وفروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال الجدول الموالي.

(1) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص13

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

الجدول (I-01): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقبية	خبرة قضائية
التعيين	المساهمين	المديرية العامة أو مجلس الإدارة	المحكمة
طبيعة الحجم	مؤسساتية، ذات طابع عمومي	تعاقبية	تحدد من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على مصداقية الحسابات والصورة الفوتوغرافية.	المصادقة على مصداقية الحسابات	اعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية المحاسبية، وتقديم مؤشرات بالأرقام
مدة التدخل	مهمة دائمة على حسب مدة التعيين القانونية	مهمة محدد على حسب الإتفاقية	ظرفية يحددها القاضي
الإستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل	احترام تام	احترام مبدئي مع تقديم الإرشادات	احترام تام
إرسال التقرير	مجلس الإدارة والجمعية العامة	المديرية العامة ومجلس الإدارة	القاضي مكلف بالقضية
اختيار الوكيل	نعم	لا	غير مطلوب
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف قضائي
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.
الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل والنتائج. حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
التسريح	عادة من طرف القضاء بطلب المؤسسة.	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	على حسب حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: سناء مالطي، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص: تدقيق مالي ومحاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبيلي اليايس، سيدي بلعباس، 2020، ص ص 65-66.

**3. معايير التدقيق الخارجي:** أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، وتهدف إلى مستوى الجودة المطلوبة من طرف مدقق الحسابات أثناء أدائه للمهام الموكلة إليه. <sup>(1)</sup> وإن معايير التدقيق المتعارف عليها مقسمة 03 إلى مجموعات رئيسية، وهي:

<sup>(1)</sup> بويكر عميروش، مرجع سبق ذكره، ص 15.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

أ. المعايير العامة (الشخصية): ويقصد بها المعايير الشخصية التي تمس الصفات الشخصية للمدقق والمتمثلة، وفي: (1)

▶ **لتأهيل العلمي والعملية:** حتى يجب أن يتوفر لدى المدقق التأهيل العلمي في مجال المحاسبة والتدقيق وكذا الخبرة حتى يتمكن من ممارسة المهمة بأفضل طريقة ممكنة؛

▶ **للاستقلال:** من بين الشروط الأساسية الواجب توفرها في المدقق، ويتضمن هذا المعيار 03 أبعاد المتمثلة في:

- الإستقلالية في إعداد برنامج التدقيق؛
- الإستقلالية عند إعداد التقرير؛
- الإستقلالية في مجال الفحص.

▶ **للعناية المهنية الملائمة:** من بين المعايير الأساسية الواجب توفرها لدى المدقق، حيث تتطلب عملية التدقيق مهارة خاصة ومستوى أداء معين، كما يجب عليه أن يلتزم بالقوانين والتشريعات المنصوص عليها.

ب. **معايير العمل الميداني:** تبرز لنا معايير العمل الميداني أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وهي: (2)

▶ **معايير التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:** يتعين على المدقق الخارجي إعداد خطة تفصيلية ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق والإشراف الجاد على عملية مساعدة، وعليه تحديد مدى الأشغال الواجب القيام به.

▶ **فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** فحسب هذا المعيار يجب دراسة وتقييم أساليب نظام الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للإعتماد عليها ولتحديد مدى الإختبارات المطلوبة، والتي سوف تحدد إطار للمدقق ومن المعروف أن عمل المدقق فيما يتعلق بتقييم النظام الرقابة الداخلية فيعتمد على حد كبير على الحكم الشخص للمدقق.

(1) سناء مالطي، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص: تدقيق مالي ومحاسبي، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي الياقوت، سيدي بلعباس، 2020، ص 68-69.

(2) خيضر خنفر، المراجعة الخارجية وفق المعايير الدولية للمراجعة، مجلة الدراسات المالية والإقتصادية، جامعة الوادي، العدد 10، الجزء 02، 2017، ص 158.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

✦ أدلة وقرائن الإثبات: على المدقق جمع الأدلة وقرائن الإثبات الكافية التي تبرر الرأي الفني المحايد وعليه بتكوين ملفين أحدها دائم وآخر جاري، بالإضافة إلى ذلك على المدقق يدون كل ما يراه مناسباً من ملاحظات واستفسارات وما يجب عمله في أوراق عمل ممهداً بذلك كتابة التقرير النهائي.

ت. معايير إعداد التقرير: فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة وهي: (1)

✦ يجب أن يوضع التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً بكل أبعادها المادية؛

✦ يجب أن يبين التقرير بأن تلك المبادئ مطبقة بثبات وتجانس من فترة إلى أخرى أو الإشارة إلى غير ذلك؛

✦ يجب أن يبين التقرير إفصاحاً كاملاً عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك؛

✦ يجب أن يبين التقرير رأي مدقق الحسابات الخارجي المستقل على القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم القدرة المدقق توضيح رايه في قوائم كوحدة واحدة يقدم الأسباب التي أدت غلى ذلك، وفي جميع الأحوال يقترن اسم مدقق بالقوائم المالية يجب أن يوضح التقرير طبيعة عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

### ثالثاً: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

يقوم المدقق الخارجي بمجموعة من الإجراءات عند قيامه بعملية التدقيق، تتمثل فيما يلي:

1. دراسة عامة حول المؤسسة: لا يستطيع المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة مباشرة، لذا يتعين عليه القيام في هذه المرحلة ما يلي: (2)

✦ التأكد من سلامة تعيينه وتوفير الإمكانات القانونية، المادية والبشرية للقيام بمهمته؛

✦ الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، على المراجع قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص

الحسابات، الحصول على معرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة تتعلق بـ:

- طبيعة النشاط وهيكل المؤسسة؛

(1) سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتويل، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018، ص ص31-32.

(2) كهينة بن عمارة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الإستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية المؤسسات، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013، ص ص74-75.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

- التنظيم العام لها؛

- المدة الزمنية وفترات إنتاج المعلومات المالية والتسييرية؛

- وجود نظم الرقابة الداخلية الأساسية؛

- تدخل محترفين من خارج المؤسسة.

**2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يجب على المدقق

الخارجي أدائها، وليتمكن من ذلك عليه أن يقوم بمجموعة إجراءات يمكن تلخيصها في المراحل التالية: (1)

**أ. فحص هيكل نظام الرقابة الداخلية** يقوم المدقق الخارجي بفحص هيكل نظام الرقابة الداخلية من خلال

فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومن خلال إجراء

مجموعة من الاستفسارات حول سلامة النظام، بالإضافة لفحص القوائم المالية المرحلية للمؤسسة مع

الآخذ بالاعتبار وجود إدارة التدقيق الداخلي بالمؤسسة الذي من شأنه تأكيد فعالية وكفاءة النظام .

**ب. دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية:** فيها يدرس المدقق ما إن تم تصميم نظام رقابة داخلية في شكل

جيد يجعله تحقق الأهداف المرجوة منه والتقليل من المخاطر التي تواجه تحقيق ذلك، وتقييم النظام من

خلال دراسة مدى الفصل بين أعمال الإدارة وأعمال الرقابة والتحقق من توصيل المعلومات بصورة سلمية

في الوقت المناسب بما سمح بإفصاح سليم عنها في القوائم المالية .

**ت. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية** يتمكن المدقق الخارجي الوقوف على النقاط القوة وأسباب عدم

التحسين نقاط الضعف. واعتماداً على ذلك يقدم المدقق الخارجي حوصلة شاملة يبين فيها النقاط المقترحة

من طرفه قصد تحسين الإجراءات، وتكون هذه الحوصلة في شكل تقرير يقدمه للإدارة بذكر الجوانب

الإيجابية التي تم ملاحظتها عن نظام الرقابة الداخلية.

**3. جمع الأدلة الإثبات الكافية:** بعد تقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية يقوم بعملية الحصول وجمع أدلة

الإثبات من أجل التأكد من مصداقية المعلومة المقدمة في القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال: (2)

\* **المصادقات:** يقوم المدقق من خلالها بالتأكد من صحة المعلومات التي تحتويها الوثائق والمستندات

كالفاتورة من خلال الإتصال بأطراف خارجية كالزبائن والموردين؛

\* **الجرد الفعلي:** التأكد من الوجود الفعلي لممتلكات المؤسسة من تثبيات، مخزونات... الخ؛

(1) آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

(2) سناء مالطي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

\* **المراجعة الحسابية:** التأكد من العمليات الحسابية التي تحتويها المستندات من دفاتر بهدف استخراج المبلغ الإجمالي، الرسم والمبلغ خارج الرسم؛

\* **المراجعة المستندية:** يتم التأكد من صحة المستندات ومصادقيتها وكذا من التسجيلات المحاسبية؛

\* **الإستفسارات:** يتم التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها ويكون ذلك إما شفويًا أو تحريريًا.

4. **إعداد التقرير:** يعتبر الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها متخذو القرار، ولأنه يمثل خلاصة عمله ككل وهو المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة ووسيلة اتصال يتم عبرها توصيل نتائج الفحص بالإعتماد على أدلة الإثبات التي تم جمعها من خلال الرأي الفني المحايد عن سلامة القوائم المالية ومدى التمثيل الحقيقي للمركز المالي.<sup>(1)</sup>

**المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية- أسس نظرية-**

سننطلق في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية والأسباب التي أدت إلى ظهورها، ثم أشكال ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وأساليبها مفهوم.

**أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية**

اختلف الكثير حول مسميات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها وسنحاول ابرازها فيما يلي:

1. **تعريف المحاسبة الإبداعية:** تعددت التعاريف للمحاسبة الإبداعية ويمكننا حصرها في التعاريف الآتية:

المحاسبة الإبداعية هي "ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".<sup>(2)</sup>

بينما يعرفها *Jameson* المحاسبة الإبداعية على أنها: "عملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض، وأصبحت الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية".<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص44.

<sup>(2)</sup> أنوال كفوس وريمة شيبوت، فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، مركز الجامعي أفلو، أفلو، المجلد 03، العدد 02، 2021، ص49.

<sup>(3)</sup> أقاتح سردوك، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على المصادقية القوائم المالية: دراسة تحليلية من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمستفيدين منها، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، المجلد 06، العدد 02، 2021، ص232.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

كما عرفت "عملية تلاعب وتغيير في البيانات المالية باستخدام الخيار الإنتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة الأرباح"<sup>(1)</sup>.

يرى *Naser* المحاسبة الإبداعية هي: "عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم المالية رؤيته"<sup>(2)</sup>.

من خلال التعاريف السابقة بإمكاننا صياغة تعريف عام للمحاسبة الإبداعية الموالي: هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية؛ وبعمليات القياس والافصاح لخدمة المعدين على حساب المستخدمين لنقل الكشوفات المالية؛ مما يجب ان تكون عليه الي ما يرغب معد هذه الكشوفات؛ وخلافا لما هي عليه في الواقع من خلال الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية.

**2. التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية:** لجأ عدد من الوحدات الاقتصادية في القرن 18 تحديداً لأن تندمج فيها بينها بهدف تشكيل وحدات اقتصادية ضخمة وكبيرة، مما دعى لنشوء نظام محاسبي يسعى لتلافي الأخطاء المحاسبية والتحكم بها واكتساب القدرة على تحديد الثروة أي فترة والحد من السرقات، وبذلك واجهت المحاسبين أكبر مشكلة لديهم تتمحور في قدرتهم على تقدير قيمة الموجودات الثابتة واخفائها وتكاليف صيانتها أو استبدالها.<sup>(3)</sup> واعتبرت فترة الثمانيات من القرن العشرين هي الانطلاقة الأولى لتشوّه المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة ، بفعل مواجهة الشركات كتجديد نتيجة مدى الركود ، ووجود ضغط هائل للوصول الى أجواء الأرباح ولكن الواقع بشير لوجود صعوبة في تحقيق الأرباح، وقد أرغمت العديد من الوحدات الاقتصادية التي أعلنت عن أرباح صورية على لتصفية مما جعل فترة آخر مدة ركود تدوم مدة طويلة ويعتبر تنوع وتعارض أساليب تقييم الموجودات التي كانت مستخدمة في القرن 19، وقد رافق عملية تطور الإجراءات المحاسبة الحديثة المستخدمة إجراءات خفيفة للتلاعب في البيانات المحاسبة في إطار القواعد المحاسبة والقانونية.ومن جهة أخرى تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئاسي لظهور المحاسبة الإبداعية. إضافة لي حاجة إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، و اختلاف توقيت بعض التعاملات المالية، و اختلاف تصنيف القوائم

<sup>(1)</sup>العبيدي مهاوت وأخرون، دور لجان المراجع المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 12، العدد 03، 2020، ص101.

<sup>(2)</sup>فاطمة الزهراء ولعبيدي مهاوت، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، المجلد 03، العدد 01، 2018، ص202.

<sup>(3)</sup>عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2019، ص ص13-14.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

المالية، كلها عوامل أدت ومنحت المديرين الفرص للإبتداع الأساليب الحاسبة القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية وكلها معا. (1)

2. عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: قد لخصت عوامل وأسباب التي أدت إلى إنبشار المحاسبة الإبداعية أهمها: (2)

أ. حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح المعايير المحاسبية للمؤسسة أحياناً لحرية الإختيار بين البدائل والطرق المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، ويترتب عليه اختيار المؤسسة البديل المناسب الذي يتماشى مع مصالحها؛

ب. حرية التقديرات المحاسبية: هناك عمليات محاسبية تعتمد على التقدير الشخصي، وهذا ما يساعد المؤسسة في التلاعب بقيمة هذه التقديرات لتحقيق الهدف المحدد مسبقاً؛

ت. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يؤدي التحكم في توقيت العمليات الحقيقية إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، بحيث يمكن للمؤسسة تأجيل بعض العمليات أو تعجيلها من أجل تحقيق أهاف معينة.

ثانياً: المنطلقات الأساسية للمحاسبة الإبداعية

1. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية: هناك مجموعة من الأسباب دفعت المحاسبين إلى ابتداع طرق وأساليب للتلاعب بالحسابات المالية من بين هذه الأسباب: (3)

➤ التأثير على سمعة المؤسسة ايجابيا في السوق؛

➤ الحصول على التمويل أو المحافظة عليه؛

➤ تغطية التلاعب الضريبي؛

➤ زيادة استفادة المديرين من المعلومات الداخلية والحصول على مكافآت كبيرة للمدراء ؛

➤ تغطية التصنيف المهني؛

➤ تجنب التكاليف السياسية؛

➤ التقدم التكنولوجي.

(1) ميسون بنت محمد بن علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة في شركات المساهمة في المملكة السعودية ، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص10.

(2) العبيدي مهاوات وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص102.

(3) فاطمة الزهراء ولعبيدي مهاوات، مرجع سبق ذكره، ص ص202-203.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

2. خصائص المحاسبة الإبداعية: للمحاسبة الإبداعية عدة خصائص نذكر منها مايلي: (1)

\* ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛

\* ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها؛

\* إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد

المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛

\* ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية؛

\* ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية؛

\* ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

3. أشكال المحاسبة الإبداعية: تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها، حيث يمكن ذكر

مايلي:

☞ المحاسبة النفعية *Accounting Aggressive*: هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب

المحاسبة محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل: زيادة الأرباح بشكل كبير. (2)

☞ تلطيف وتمهيد الدخل *Income Smoothing*: هو شكل من أشكال التلاعب في الربح يتضمن نقل الربح

بين الفترات متفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الربح في السنوات ذات الربح الجيد ونقلها إلى السنوات ذات

الربح السيء. (3)

☞ إدارة الأرباح *Earning Management*: هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من

الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو في تناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة. (4)

☞ التلاعب بالتقارير المالية: وهو عبارة عن حذف بند أو إظهار بيانات مغلوطة بشكل مقصود بهدف

تضليل مستخدمي البيانات المالية. (5)

(1) فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 234.

(2) عمر جموعي وفوزية براهيم، أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي

الدولي *IES04*: دراسة ميدانية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص 478.

(3) بختة مفتاح ومحمد براق، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال، مجلة العلوم التجارية والتسيير،

المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 01، 2017، ص 59.

(4) أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة الجزائر، المجلد 01، العدد 16،

2014، ص 252.

(5) عمر جموعي وفوزية براهيم، مرجع سبق ذكره، ص 478.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

ثالثاً: أساليب، سلبيات استخدام المحاسبة الإبداعية

1. أساليب المحاسبة الإبداعية: قسمت أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:

أ. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: يتم التلاعب في المبلغ الصافي للدخل من خلال الإجراءات الآتية: (1)

- \* تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل أن تكتمل عملية البيع وقبل اكتمال عملية المنفعة؛
- \* نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى امتلاك التكاليف بشكل بطيء جداً، الفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- \* نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- \* نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

ب. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية: يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة واعتبرها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس، وتقوم المؤسسة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتقوم باستعادتها من التدفقات النقدية تشغيلية الخارجة الأمر الذي يزيد من التدفقات النقدية الداخلة أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب. (2)

ت. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: أهم الأساليب والطرق المستخدمة في قائمة المركز المالي في إطار المحاسبة الإبداعية:

- \* 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؛ (3)

\* الأصول الثابتة: مثل عدم الالتزام بالتكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، أو تغيير طريقة الإهلاك

(1) فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، جامعة مسيلة، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص 42-43.

(2) خلف الله بن يوسف وآخرون، دور آليات حوكمة الشركات في مواجهة أساليب المحاسبة الابتكارية: دراسة ميدانية لشركة بيوفارم لصناعة الأدوية بالجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص 205.

(3) ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة القادسية، المجلد 09، العدد 32، العراق، 2015، ص 245.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

- ومعدلات الإهلاك بشكل غير مبرر.<sup>(1)</sup>
- \* **النقدية:** يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقدمة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية؛<sup>(2)</sup>
- \* **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، مثل تصنيف الذمم الطويلة على أنها متداولة؛<sup>(3)</sup>
- \* **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن طريق الاستثمارات طويلة الأجل بشكل غير مبرر؛<sup>(4)</sup>
- \* **الموجودات المحتملة:** حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛<sup>(5)</sup>
- \* **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الحالي من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛<sup>(6)</sup>
- \* **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛<sup>(7)</sup>
- \* **المخزون:** يتم تضمين بضاعة راكدة ومتقادمة في كشوفات الجرد، إضافة إلى التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير طريقة تقييم المخزونات بشكر غير مبرر؛<sup>(8)</sup>
- \* **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية، بدلا

<sup>(1)</sup> جبار بوكثير ومصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 01، 2014، ص 72.

<sup>(2)</sup> شيرين مامون سيد احمد محمد، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة ام البواقي، المجلد 07، العدد 01، 2020، ص 261.

<sup>(3)</sup> حكيم بوجطو وأكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كالبية الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة خميس مليانة، المجلد 01، العدد 00، 2019، ص 08.

<sup>(4)</sup> جبار بوكثير ومصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

<sup>(5)</sup> ناظم شعلان جبار، مرجع سبق ذكره، ص 246.

<sup>(6)</sup> حكيم بوجطو وأكرم شتيح، مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>(7)</sup> زوليخة خلادي وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 141.

<sup>(8)</sup> جبار بوكثير ومصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 72.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة؛<sup>(1)</sup>

\* **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية؛<sup>(2)</sup>

ث. **أساليب المستخدمة في حقوق الملكية:** إن جميع بنود قائمة التغيرات في حقوق الملكية يمكن أن تظلمها المحاسبة الإبتكارية كالتغيرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.<sup>(3)</sup>

2. **سلبيات استخدام المحاسبة الإبداعية:** المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:<sup>(4)</sup>

أ. **من الناحية الأخلاقية:** برغم أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ضمن نطاق المبادئ الماسبية إلا إنها تظل ممارسات غير مقبولة من الناحية الأخلاقية، لان إخفاء البيانات الحقيقية والتلاعب بها يؤدي إلى تضليل المستثمرين ويدفعهم إلى اتخاذ قرارات غير صائبة في الفترات المستقبلية.

ب. **المركز المالي للشركة:** إن قرارات الإدارة بالإعلان عن أرباح وهمية في الفترة الحالية، قد يجبر الإدارة على القيام بتوزيعات على المساهمين، وهذا يؤدي إلى تآكل رأس مال الشركة في الفترات المستقبلية من خلال التلاعب بالمستحقات المحاسبية مما يؤدي إلى انهيار المركز المالي للشركة.

ت. **أسعار الأسهم:** للمحاسبة الإبداعية تأثير مباشر على أسعار الأسهم، إذ يمكن أن تظهر هذه الأسهم بأسعار غير حقيقية وبهذا لا تنقل الصورة الحقيقية للأداء المالي للشركة، وفي حالة تم اكتشاف من قبل المستثمرين يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهمها في الفترات المستقبلية.

ث. **قيمة المؤسسة الاقتصادية:** في حالة اتخذت الإدارة القرارات التي من شأنها التأثير على الأرباح في الأمد القصير كتعجيل الإيرادات أو التسجيل المبكر للإيرادات، قد تؤدي إلى سلبيات في الفترة القادمة وخاصة القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

<sup>(1)</sup> زوليخة خلادي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 141.

<sup>(2)</sup> شيرين مامون سيد احمد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 261.

<sup>(3)</sup> خلف الله بن يوسف وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 205.

<sup>(4)</sup> آلاء مهدي هادي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قادسية، العراق، 2017، ص 60-61.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

### المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية

يهدف هذا المطلب إلى التعرف على مسؤوليات المدقق الخارجي والإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي بإضافة إلى تعزيز أداء عمل المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

#### أولاً: مسؤولية المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقرير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد أكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق ، وبالتالي لدى مستخدمي القوائم المالية توقعاً عالياً بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية التدقيق في حين تختلف المعايير المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية.<sup>(1)</sup>

ونطاق مسؤولية المدقق يختلف باختلاف نطاق عملية التدقيق فقد تشمل عملية التدقيق جميع فروع المؤسسة وقد تقتصر على فرع دون الآخر، وبالتالي فإن نطاق مسؤولية المراجع يتحدد وفق نطاق عملية التدقيق والذي غالباً ما يحدده العقد المبرم بين مراجع الحسابات والمؤسسة.<sup>(2)</sup>

#### ثانياً: تعزيز أداء عمل المدقق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

لتعزيز أداء عمل المدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ التي تكون مدونة في السلوك المهني لمهنة التدقيق، وهي: <sup>(3)</sup>

**1. المسؤوليات:** يجب على المدقق الحسابات ممارسة الحكم المهني والأخلاقي أثناء قيامه بمسؤولياته؛

<sup>(1)</sup>فارس سعيدي وحزمة العرابي، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 12، العدد 03، 2020، ص400.

<sup>(2)</sup>تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الإحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة ميله، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص ص290-291.

<sup>(3)</sup>بختة مفتاح ومحمد براق، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة مصداقية القوائم المالية لشركة صيدال، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 01، 2017، ص64.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

2. المصلحة العامة: يجب على مدقق الحسابات ممارسة أنشطته بطريقة تخدم المصلحة العامة وتظهر التزاماً بالمهنة؛

3. النزاهة: يجب أن يقوم مدقق الحسابات بجميع مسؤولياته المهنية بأعلى درجات الإحساس بالنزاهة؛

4. العناية الواجبة: يجب على المدقق مراعاة المعايير المهنية والأخلاقية للمهنة والسعي لتحسين كفاءته وجودة خدماته.

يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية، أهم تلك الآليات والشروط ما يلي: (1)

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

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

توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفير مثل تلك الكفاءات الضامن لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب المراجعة، وممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يجب أن يتمتع بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الإقتصادية، وكذلك الإستقلالية والقدرة على ممارستها بالطريقة صحيحة؛(2)

(1) خديجة بلحياي، المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة المدينة، المجلد 05، العدد 15، 2021، ص 15.

(2) محمد دينوري سالمى وفاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، العدد 08، 2017، ص 636.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

ثالثاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمارس المدقق الخارجي العديد من الإجراءات والاختبارات التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف حماية الأطراف ذات المصالح، ومن الإجراءات التي يمارسها على كل من قائمتي الدخل والمركز المالي نجد:

1. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: من

الإجراءات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية التي على المدقق القيام بها: (1)

أ. التحقق من فواتير البيع وخصوصاً الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة؛

ب. التحقق من أن صفقات البيع حقيقية ليست صورية؛

ت. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛

ث. استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

2. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

يتمثل دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال قيامه بـ: (2)

أ. استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛

ب. التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛

ت. طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة؛

ث. التحقق من معدلات الإهلاك؛

ج. مراقبة كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزونات؛

ح. التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛

خ. التحقق من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل

التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي؛

د. تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح؛

ذ. دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها

بالشكل المناسب.

(1) ناظم شعلان جبار، مرجع سبق ذكره، ص 252.

(2) أسماء مزيمش وعمر شريقي، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، المجلد 05، العدد 01، 2020، ص 257-258.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات في الموضوع وكذا محاولة إبراز أهم الاختلافات بين هذه الدراسات والدراسة الحالية.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

يركز هذا المطلب على أهم الدراسات باللغة العربية والتي لها علاقة بعنوان الدراسة أو ترتبط به بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تلخص فيما يلي:

1. دراسة كامل ممدوح كامل التكريتي سنة 2022، بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة: من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين"<sup>(1)</sup>، سعت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة، وكذلك تعرف على العناصر في القوائم المالية والتي يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها. وقد استخدمت الدراسة منهج الوصفي والمنهج التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لمجتمع الدراسة متمثل في المدققين ومساعد المدققين لمكاتب التدقيق الخارجية العاملة على تدقيق الحسابات الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وقد وزعت 230 استبانة واسترد منها 187 استبانة أي بنسبة 81.30%. وللاجابة على الفرضيات تم تطبيق إختبار SPSSV.25 من أجل استخراج البيانات وتحليلها.

ولقد بينت النتائج أن هناك دور للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية وقائمة حقوق الملكية) على الترتيب من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة.

وبناء على هذه النتائج واوصت الدراسة على ضرورة إتزام شركات ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يسهم في تحسين عمل المدقق الخارجي، كما اوصت على ضرورة إيلاء المدقق الخارجي عند قيامه بتدقيق الشركات المساهمة العامة الإهتمام الكافي لكافة مكونات وعناصر القوائم المالية لتحديد كافة الممارسات والطرق المحاسبية الإبداعية التي يحتمل تطبيقها.

<sup>(1)</sup>كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة: من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2022.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

2. دراسة مسعود كسكس وآخرون سنة 2019، بعنوان: " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) - دراسة ميدانية"<sup>(1)</sup>، سعت الدراسة إلى تبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحد منها من خلال إعطائها أكثر مصداقية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة على عينة الدراسة التي تكونت من (60 مفردة) مستجيباً من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين بمجال المحاسبة والمراجعة.

ومن أهم النتائج توصلت إليها الدراسة أن المحافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية.

3. دراسة علي موفقي سنة 2019، بعنوان "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"<sup>(2)</sup>، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية، من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية ممارساتها والإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من آثارها. ولقصد إجابة على الإشكالية المطروحة تم الإعتماد على المنهج الوصفي في جانب النظري أما المنهج التحليلي في الدراسة الميدانية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبانة استبيان على عينة من طلبة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق وأساتذة جامعيين وكذلك محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات. ولإختبار الفرضيات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية.

خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية وغير الأخلاقية.

وأهم التوصيات المقدمة هي إلزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية، وكذلك العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من

<sup>(1)</sup> مسعود كسكس وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) - دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، المجلد 08، العدد 01، 2019.

<sup>(2)</sup> علي موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 02، 2019.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

خلال وضع ضوابط كافية لإستخدام البدائل المتاحة في مجال لقياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.

4. دراسة زهراء الجبلي إبراهيم محمد أحمد سنة 2018، بعنوان "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان"<sup>(1)</sup>، تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على دور المراجع ومسؤوليته في التحقق من تلك الممارسات في إطار التقارير المالية وكشف أهم تلك الممارسات. وحاولت الدراسة الإجابة على إشكالية من خلال عينة شملت مكاتب المراجعة الخارجية في ولاية الخرطوم، تم تصميم إستبانة وتوزيعها على 85 مفردة وتم القيام باختبار صحة الفرضيات. ولتحليل البيانات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية *spss*، وكذلك أدوات الإحصاءات الوصفية.

وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج مفادها إن المراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير المراجعة في تقليص الفرص السامحة للتلاعب وإكتشاف هذه الممارسات من قبل المراجع الخارجي.

وفي أخير وصت بضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية ودوافعها وممارساتها وبيان أضرارها، مع ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5. دراسة محمد فريح حسان سنة 2016، بعنوان: "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"<sup>(2)</sup>، تهدف هذه الدراسة بصفة أساسية إلى تسليط الضوء على مسؤولية المدقق الخارجي في كشف وتشخيص ممارسات واجراءات الوحدات الإقتصادية ومحاسبتها تحت مسمى المحاسبة الإبداعية، هذا من خلال تعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في الكشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية والتدقيقية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً. ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت الدراسة الاسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي، للحصول على البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات، تم اعتماد استمارة الإستبيان كمصدر رئيسي للحصول على البيانات، حيث اختيرت عينة من مستثمرين ومديري الحسابات ومديري التدقيق ومدققين خارجيين وتم توزيع الإستبانات على مفردات عينة البحث والتي بلغت 34 استمارة.

<sup>(1)</sup>زهراء الجبلي إبراهيم محمد أحمد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، تخصص: محاسبة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2018.

<sup>(2)</sup>محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، المجلد

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

توصلت الدراسة إلى أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية ويتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير اخلاقي، وفي نفس الوقت هناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط أن يقترن ذلك بإفصاح كافي.

أوصت الدراسة بوضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية واطلاعهم على اخر المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة، كما وصت الإهتمام بإجراءات الرقابية الداخلية وضرورة أن تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من أجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية.

6. دراسة ماهر عياش الأمين وآخرون سنة 2014، بعنوان: "تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السّوريّة الخارجيّة: دراسة ميدانيّة"<sup>(1)</sup>، ارتكزت هذه الدراسة على معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السّورية، وتقويم الإجراءات المطبقة من قبل مدققي الحسابات والكفيلة بكشف تلك الأساليب. تم الإعتماد على الإستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على مجتمع الدراسة المكوّن من جميع المدققين المعتمدين من طرف وزارة المالية بواقع 300 استبانة، وتم عرض جميع المتغيرات التي تقيس أساليب المحاسبة الإبداعية الأربعة وإجراءات كشفها في الإستبانة. وتوصلت الدراسة إلى أنّ الشركات المساهمة السّورية تطبّق أساليب المحاسبة الإبداعية بنسب متفاوتة، واحتل أسلوب التمويل خارج الميزانية المرتبة الأولى من حيث درجة التّطبيق بالنّسبة إلى باقي الأساليب. كما توصلت الدراسة إلى أنّه لا يوجد إدراك كاف من قبل مدققي الحسابات الخارجيين لأهميّة الإلتزام بتطبيق إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السّورية.

خرجت الدراسة بجملة من التوصيات أهمها ضرورة إجراء التفتّيش بشكل دوري على مكاتب التّدقيق من قبل جهات مختّة للتأكد من التزامها بتطبيق إجراءات كشف المحاسبة الإبداعية، كما أوصت على ضرورة نشر ثقافة المحاسبة الإبداعية وإجراءات كشفها ضمن مكاتب التّدقيق، وجعل الإلتزام بتطبيق هذه الإجراءات في مقدمة الأهداف لمكاتب التّدقيق، وفوق أية اعتبارات تجارية.

(1) ماهر عياش الأمين وآخرون، تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السّوريّة الخارجيّة: دراسة ميدانيّة، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، المجلد 36، العدد 01، 2014.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

7. دراسة محمد أحمد عبد الحميد السوري سنة 2013، بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة"<sup>(1)</sup>، تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، وكذلك الدور الذي يقوم به مدققي الحسابات لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات عند إعداد القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهجي الوصفي التحليلي لملائمته لطبيعة الدراسة، ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم تصميم الإستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، واشتملت عينة الدراسة 65 شركة التدقيق الدولية والأجنبية والمحلية الكبرى عاملة في قطاع غزة، ولغرض اختبارات الفرضيات وتحليل البيانات استخدم حزمة برنامج *spss*، كما اعتمدت الدراسة على أدوات الإحصاء الوصفي.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها التزام مدققي الحسابات بتطبيق الاختبارات والإجراءات اللازمة في بنود القوائم المالية وهذا يساعدهم في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها تفعيل دور الجمعيات المهنية في القيام بدراسة موسعة لقضايا المحاسبة الإبداعية السابقة للتعرف على الأساليب المستخدمة في تلك القضايا، ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المدقق إتباعها، بالإضافة إلى تفعيل البرامج والدورات التدريبية بصورة مستمرة في مجال إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية، والعمل على إلحاق مدققي الحسابات ممن تنقصهم الدورات التدريبية وغيرهم بها لرفع كفاءتهم العلمية والمهنية.

8. دراسة رشا حمادة سنة 2010، بعنوان: "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية"<sup>(2)</sup>، سعت هذه الدراسة إلى تعرف النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولتحقيق هدف الدراسة ولأغراض اختبار الفرضيات اعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي الذي يعتمد على تجميع المعلومات المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة لبناء الإطار النظري لها، وفضلاً عن المنهج الإستباطي في جانب التطبيق الذي يعتمد على تصميم استبانة، وحدد مجتمع الدراسة من 08 شركات مساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي بالإضافة إلى (60 فرداً) من

<sup>(1)</sup> محمد أحمد عبد الحميد السوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2013.

<sup>(2)</sup> رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 02، 2010.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

المحاسبين القانونيين المرخص لهم كمراجعين خارجيين، وقد استخدم حزمة برنامج *spss* من أجل تحليل الإجابات الواردة من عينة الدراسة، كما اعتمدت الدراسة على أدوات الإحصاء الوصفي.

وتوصلت الدراسة إلى ان هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة من وجهة نظر عينة الدراسة.

وأهم التوصيات المقدمة تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقدم تأكيد حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات، وبإضافة يجب الأخذ بالحسبان عند تشكيل الاعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العملية والعلمية لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة.

9. دراسة ليندا حسن نمر الحلبي سنة 2009، بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"<sup>(1)</sup>، تسعى هذه الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، وكذلك الوقوف على مبادرة مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن إلى قيام بالإجراءات التدقيقية اللازمة للحد من إجراءات المحاسبة الخلاقية.

ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي، وللحصول على بيانات ومعلومات تتعلق بالجانب التطبيقي للدراسة. تم صياغة استمارة الإستبيان ووزعت على عينة عشوائية والتي بلغت 180 فرداً، وتم معالجتها إحصائياً باستخدام برنامج *spss* للوصول لنتائج النهائية وتفسيرها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن إكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بشكل المطلوب. كما خلصت على أنه هناك إتفاق بين كافة فئات العينة الدراسة أن إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين، من أجل تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيداً عن تأثيرات وضغوط إدارات

<sup>(1)</sup>ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

الشركات، ووصت كذلك على إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

### المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

يركز هذا المطلب على أهم الدراسات باللغة الأجنبية والتي لها علاقة بعنوان الدراسة أو ترتبط به بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي تلخص فيما يلي:

1. دراسة *Safia Ikhlef , Mohamed Torch* سنة 2020، بعنوان: " *The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices*"<sup>(1)</sup>، تسعى هذه الدراسة إلى بيان دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التقليل من آثارها من أجل الرفع من مصداقية القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة الذي يعتمد على تجميع المعلومات الذي المتعلقة بالعناصر الرئيسية للدراسة لبناء الإطار النظري لها.

توصلت الدراسة إلى أنه من مستحيل على جميع التحريفات. لكن القيود التي يواجهها المدققون لا تعفيهم من مسؤولية الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي قد تؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية، كما خلصت الدراسة إلى أن السلوك الأخلاقي ضروري لمهنة التدقيق لاكتساب الثقة في المراجعين الذين يتحلون بالنزاهة والموضوعية بالإضافة إلى الثقة في البيانات المالية المقدمة بهذا ويقلل من الإبداع ممارسة المحاسبة على البيانات المالية.

2. دراسة *Abou Bakr Essedik Kidaouene , Hadj Kouider Gourine* سنة 2018، بعنوان: " *The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defl and Chlef*"<sup>(2)</sup>، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد على المنهج الاستباطي في جانب النظري والمنهج الاستقرائي لإجراء الدراسة الميدانية. وبغرض وصل للعلاقة بين متغيرات الدراسة تم تطوير استبانة وتوزيعها على عينة بلغت 15 مؤسسة في بيئة الأعمال الجزائرية (ولاية شلف، عين الدفلى). وتم تحليل البيانات الاستبتيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.24.

<sup>(1)</sup>Safia Ikhlef, Mohamed Torch, *The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices*, Academic Journal Social and Human Studies ,Chlef University, Vol 12,N<sup>o</sup>5,2020.

<sup>(2)</sup>Abou Bakr Essedik Kidaouene ,Hadj Kouider Gourine, *The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defl and Chle f*, Academic Journal Social and Human Studies, Chlef University ,Vol10,N<sup>o</sup>2,2018.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

وتوصلت الدراسة لعدد من نتائج من أهمها محاسبة الإبداعية تسبب العديد من المشاكل المؤسسات، لأنها تغير الصورة الحقيقية للشركة، من خلال استغلال الثغرات في قوانين المحاسبة المحلية، أو الثغرات الموجودة في المعايير الدولية للمحاسبة AS/IFRS بواسطة المحاسبين، كما خلصت إلى عدم وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية، وليس هناك تأثير للتدقيق الداخلي على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد أشارت أهم التوصيات إلى ضرورة تشكيل لجان مراجعة في المؤسسات لمساعدة لمدققين الداخليين في مهامهم وعمل على إنشاء معاهد في مجال التدقيق الداخلي مثل (I.F.A.C.I) في فرنسا.

**3. دراسة Ahmed Yousif Adam Ismael سنة 2017، بعنوان: "The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics"<sup>(1)</sup>، تهدف الدراسة إلى تعرف على تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المالية من وجهة نظر المدققين والأكاديميين. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لأنه الأنسب للدراسة، عبر المحور النظري إلى تحليل الأدبيات النظرية، أما الجانب العملي يعتمد على جمع وتحليل البيانات المتعلقة بموضوع المشكلة. وهذا من خلال بناء إستبانة حيث تما توزيعها (100 استبانة) على ممارسين مهنة التدقيق والمحاسبة في المملكة العربية السعودية. وقد تم جمع 63 إستبانة أي بمعدل 63%. وللإجابة على الفرضيات استخدمت الدراسة عدة إجراءات إحصائية. تم تطبيق الإحصاء الوصفي واختبار Chi-square، واختبار Cronbach's alpha لتأكد من صدق أداة الدراسة، لفحص العلاقات بين المتغيرات باستخدام إصدار SPSS. 24.**

توصلت الدراسة إلى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الإدارة تؤثر سلباً على موثوقية التقارير المالية. والمدقق القانوني له دوراً فعالاً في تعزيز ممارسة المحاسبة الإبداعية بطريقة تؤثر بشكل إيجابي على التقارير المالية.

**4. دراسة Mageed AbdZaid Hamad سنة 2014، بعنوان: "The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies"<sup>(2)</sup>، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المدقق الخارجي في الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات**

<sup>(1)</sup> Ahmed Yousif Adam Ismael, *The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics*, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol7, N<sup>o</sup>2, 2017.

<sup>(2)</sup> Mageed AbdZaid Hamad, *The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies*, *Journal of Economics and Administrative Sciences*, Wasit University, Vol 1, N<sup>o</sup>16, 2014.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

المالية في الشركات العراقية. وقد أتبع المنهج الوصفي التحليلي ذلك لمناسبته بموضوع الدراسة. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إعداد إستبانة وتوزيعها على جميع أفراد المجتمع المتمثل في المدققين الخارجيين من (مجلس التدقيق المالي، المدققين مرخص لهم) في العراق. كذلك تم الإعتماد على الصادر الثانوية من الدراسات السابقة والأدبيات والأبحاث والتقارير المتعلقة بموضوع الدراسة. تم إستخدام برنامج *spss* لإستخراج المتوسطات المحاسبية الإنحرافات المعيارية لإستجابات المبحوثين، كما استخدم إختبار *T.test* لإختبار الفرضيات.

من خلال تحليل إجابات الإستبيانات تم التوصل إلى بعض النتائج من أبرزها بث الوعي الكافي لمعرفة وشرح المحاسبة الإبداعية وضرورة تدريب المراجعين وتحسينهم بشكل مستمر ضمن تنمية ثقافة المحاسبة الإبداعية لدى المستثمرين و مستخدم المعلومات المحاسبية. وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة على ضرورة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بإصدار عقوبات للحد من التلاعب بالبيانات المالية.

5. دراسة *Odia, J.O., Ogiedu, K.O* سنة 2013، بعنوان: " *Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria*"<sup>(1)</sup>، ارتكزت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير حوكمة الشركات ومجلس لمعايير المحاسبة النيجيرية (NASB) على ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم الإعتماد على الإستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على مجتمع الدراسة مكون من موظفين الماليين في (NASB، NDIC، CAC، NSE، CBN، FIRS) بالإضافة إلى مؤسسة التأمين الوطنية (NICON) بواقع 98 إستبانة واسترد منها 58 استبانة أي بنسبة 59%. ومختلف البيانات المتحصل عليها بعد تجميع الإستثمارات الإستبيان وباقي مصادر الثانوية تمت معالجتها إحصائياً باستخدام SPSS15.0 وأساليب الإحصاء الوصفي ومعامل الارتباط بيرسون و ANOVA (F-test)، كما استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الإنحدار للإجابة على التساؤلات وإختبار الفرضيات الدارسة.

ولقد بينت النتائج وجود محاسبة إبداعية في بيانات المالية والتقارير السنوية للشركات في نيجيريا، وفي نفس وقت هناك تأثير ضعيف لحوكمة شركات على ممارسات محاسبة الإبداعية. في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بإصدار معايير جديدة لـ NASB لتضييق فجوات فراغ للمديرين لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما وصت على تعزيز مدونة حوكمة الشركات.

<sup>(1)</sup>Ogiedu, K.O., Odia, J.O., Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria. Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Vol 4, N<sup>o</sup> 3, 2013.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

6. دراسة *Mohammed Ibrahim Obeidat*، *Mohammed Abdullah Al Momani* سنة 2013، بعنوان: "

*The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study*"<sup>(1)</sup>، تهدف هذه الدراسة إلى بيان تأثير أخلاقيات التدقيق على قدرة المدقق في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهجي الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم تصميم الإستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية، تكون مجتمع الدراسة من مدققين حسابات حيث استخدم اسلوب العينة العشوائية لحساب عدد الأفراد العينة التي تكونت من 150 مدقق حسابات في الأردن، ولغرض اختبارات الفرضيات وبيان الأثر استخدم طريقة الإنحدار الخطي المتعدد.

وأهم ما توصلت إلي الدراسة الى وجود تأثير لقواعد الأخلاقية على قدرة المدققين في إكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية.

7. دراسة *Ezeani Nneka Salome* وآخرون سنة 2012، بعنوان: "

*The Effect Of Creative Accounting on the Job Performance Of Accountants (Auditors)In Reporting Financaill Statementin Nigeria*"<sup>(2)</sup>، هدفت الدراسة إلى معرفة الإستراتيجيات التي يستخدمها المحاسبون لتجنب المحاسبة الإبداعية في أي من تعاملاتهم. ولتحقيق هذه الأهداف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم تطبيق الدراسة على 500 فرد من يتعاملون في بورصة نيجريا (وسيط مالي ، الوكيل، محلل السوق وآخرون). وقد صمم إستبانة وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة مكونة من 227 فرداً وبلغت نسبة الاستبانات المستردة وقابلة لتحليل الإحصائي 100%. ولتحليل أداة الدراسة تم استخدام الإحصاء الوصفي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسبون والمدققين يستخدمون المحاسبة الإبداعية من خلال آليات لرفع الأرباح لجذب المستثمرين والموارد ولكن ممارسات كن ممارسات المحاسبة الخادعة أو الاحتيالية غالباً ما تؤدي إلى عواقب وخيمة.

وأوصت الدراسة بتبني مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية العالمية المعروفة باسم معيار التقارير المالية الدولية (IFRS) من قبل جميع محاسبين، مع الحاجة الملحة لبدء الممارسة المراقبة من أجل رفع جودة التقارير المالية على مستوى العالم.

<sup>(1)</sup>Mohammed Ibrahim Obeidat، Mohammed Abdullah Al Momani، *The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study*، *International Journal of Business and Management* ، Canadian Center of Science and Education، Vol 8، N<sup>o</sup> 13، 2013.

<sup>(2)</sup>Ezeani Nneka Salome et al، *The Effect Of Creative Accounting on the Job Performance Of Accountants (Auditors)In Reporting Financaill Statementin Nigeria* *Arabian Journal of Business and Management Review*، Kuwait، Vol 1، N<sup>o</sup> 9، 2012.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

### المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يركز هذا المطلب على المقارنة بين الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من خلال ذكر أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة التي تم ذكرها.

#### أولاً: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة العربية

تلخيص أهم الفروقات بين دراستنا والدراسات باللغة العربية في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (I-02): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات باللغة العربية

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة كامل ممدوح كامل التكريتي، سنة 2022	- تشابهت دراستنا مع دراسة السابقة للباحث في كون تتأولنا موضوع دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتهدف دراستنا والدراسة السابقة للتعرف علي دور التدقيق الخارجي للكشف ممارسات المحاسبة الابداعية وكلا الدراستين اتبعا المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.	- اختلفت دراستنا مع الدراسة السابقة لكون عينة الدراسة السابقة استهدفت المدققين الخارجيين العاملين في جمهورية العراق اما عينة دراستنا اشتملت مكاتب محافظي الحسابات وخبراء والاكاديميين المحاسبين المختصين.
الدراسة الحالية مع دراسة مسعود كسوكس وآخرون، سنة 2019	تشابهت دراستنا مع دراسة الباحثين للدراسة السابقة لكون كلانا نهدف الي توضيح وتبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وعينة دراستنا ودراسة الباحثين اشتملت ولاية الوادي لمكاتب محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين والاكاديميين في مجال محاسبة.	اختلفت دراستنا مع دراسة الباحثين في كون الدراسة السابقة تم طرحها من خلال التوجه نحو استفساء مجموعة من المهنيين والاكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري ورقلة، الوادي وغرداية. أما دراستنا فكانت في ولاية الوادي للبيئة التطبيق لمجموعة من مكاتب محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والاكاديميين في مجال المحاسبة.
الدراسة الحالية مع دراسة علي بن موفقي، سنة	تشابهت دراستنا مع دراسة الباحث حيث كان هدفنا معرفة دور المدقق	اختلفت دراستنا مع دراسة الباحث كونه ركز على أثار المحاسبة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

<p>الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية أما دراستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن دراسة الباحث وضعت كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية لثلاث فئات.</p>	<p>الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتعرف على دوافع المحاسبة الإبداعية والإجراءات المطبقة مقبل المدقق الخارجي في اكتشاف حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية أما عينة الدراسة فكلانا استهدفا محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين.</p>	<p>2019</p>
<p>اختلفت الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في كون الدراسة السابقة تركز على المدقق الخارجي ولم تتناول الإجراءات التي يطبقها، فقد ركزت على عملية التدقيق الخارجي من جانب جودة المراجعة الخارجي، بعكس دراستنا أعطت أهمية للتدقيق الخارجي.</p>	<p>تشابهت الدراسة الحالية مع دراسة في كونها تطرقا واستهدفا موضوع التدقيق الخارجي وأساليب المحاسبة الإبداعية ومسؤولية المدقق في اكتشاف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة زهراء الجيلي ابراهيم محمد أحمد، سنة 2018</p>
<p>اختلفت دراستنا مع دراسة الباحث في كون دراسته ركزت على آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، وبنيت دراسة الباحث على الفرضيتين مفادها أن المحاسبة الإبداعية لها تأثير مباشر على صدق القوائم المالية.</p>	<p>تشابهت كلا الدراستين لكونهما إستهدفا التعرف على المحاسبة الإبداعية ومسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن تلك الممارسات، وكلا الدراستين استخدمتا المنهج الوصفي والتحليل الإحصائي</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة محمد فريح حسان، سنة 2016.</p>
<p>اختلفت دراستنا مع دراسة الباحثين في كون تهدف دراستهم للتعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة أما دراستنا تهدف للتعرف على دور التدقيق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كما ان</p>	<p>تشابهت دراستنا مع دراسة الباحثين لكون كلانا تتأولنا أساليب المحاسبة الإبداعية وتقويم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي وتوصلت دراستنا ودراسة الباحث أنه لا يوجد إهتمام من قبل المدقق الخارجي لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة ماهر عياش الأمين وآخرون، سنة 2014</p>

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

<p>عينة دراستنا كانت لمكاتب محافضي الحسابات وخبراء المحاسبة والاكاديميين.</p>		
<p>اختلفت دراستنا مع دراسة الباحث كون عينة دراسته تكونت من شركات التدقيق الدولية والأجنبية والمحلية الكبرى في قطاع غزة بعدد عشرة شركات تدقيق أما دراستنا فاشتملت مكاتب محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين الأكاديميين المختصين</p>	<p>تشابهت دراستنا مع دراسة الباحث لكون استخدمنا وهدفنا لنفس الدراسة والتعريف بدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتوضيح أساليب المحاسبة الابداعية وتناولت الدراساتين الاجراءت التي يجب على المدقق اتباعها وكلانا إتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة محمد احمد عبدالحميد السوري، سنة 2013</p>
<p>اختلفت دراستنا مع دراسة الدكتورة رشا حمادة لكون دراستنا تهدف الي التعرف علي النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وعينة دراستنا وزعت علي عدد من المراجعين الخارجيين اما دراستنا تمحورت حول دور التدقيق الخارجي للكشف ممارسات المحاسبة الابداعية وعينة دراستنا كانت لمكاتب المحاسبة ومحافضي الحسابات وخبراء المحاسبة والاكاديميين في مجال محاسبة.</p>	<p>تشابهت دراستنا مع دراسة رشا حمادة لكون كلانا نهدف للمساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وتوفير اليات المناسبة للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة رشا حمادة، سنة 2010</p>
<p>أختلفت الدراسة السابقة في كون عينة الدراسة على المدققين الخارجيين والمحللين الماليين أما عينة دراستنا كانت على محافضي الحسابات والخبراء المحاسبين والأكاديميين المختصين</p>	<p>تشابهت دراستنا مع دراسة ليندا حسن نمر الحلبي بحيث كلانا تناولنا وركزنا على دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، سنة 2009</p>

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على معطيات الدراسة المقارنة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

ثانيا: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة الأجنبية

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة الأجنبية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (I-03): مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات باللغة الأجنبية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة <i>Mohamed Torch</i> سنة 2020 <i>Safia Ikhlef</i>	تشابهت دراستنا مع دراسة الباحث في كونهما يهدفان إلى تبيان دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات المهنة و كلا الدراستين اتبعا المنهج الوصفي التحليلي	تختلف دراستنا عن دراسة الباحث في كون الدراسة السابقة ركزت على أخلاقيات المهنة، أما دراستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي
دراسة <i>Hadj Kouider Gourine</i> <i>Abou Bakr Kidaouene</i> سنة 2018 <i>Essedik</i>	كلا الدراستين تطرقا كيف القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية، و كلاهما في تحليل الدراسة على المنهج الإحصائي التحليلي ببرنامج SPSS	اختلفت دراستنا على الدراسة السابقة في كون الباحث استخدم المهج الإستنباطي في الجانب النظري اما دراستنا فقد اعتمدت المنهج الوصفي في الجانب النظري.
دراسة <i>Ahmed Yousif Adam</i> سنة 2017 <i>Ismael</i>	تشابهت الدراستين من خلال التطرق للأثار السلبية والناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكلا الدراستين تمت الدراسة الميدانية من خلال توزيع الإستبيان على الخبراء المحاسبين والمدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين	اختلفت دراستنا مع الدراسة السابقة في كونها ركزت على المدقق القانوني، وصلت الضوء على تأثير تقنيات أخلاقيات المحاسبة الإبداعية ودور المدقق القانوني في تعزيز أداء عمله، بعكس دراستنا ركزت على دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة <i>Mageed AbdZaid</i> سنة 2014 <i>Hamad</i>	تشابهت دراستنا مع دراسة الباحث في تناول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما اشتركا في اتباع المنهج الوصفي والتحليلي.	اختلفت دراستنا مع هذه الدراسة حيث تناولت تأثير المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية، أما دراستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

<p>اختلفت دراستنا مع هذه الدراسة في كونها ركزت على تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق وقدرة المدقق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما استخدمت الدراسة السابقة العينة العشوائية البسيطة.</p>	<p>تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في كون كلانا على دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكلانا اتبعنا المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية.</p>	<p>الدراسة الحالية مع دراسة الباحث دراسة <i>Mohammed Ibrahim</i> <i>Mohammed ،Obeidat</i> <i>Abdullah Al Momani</i> سنة 2013</p>
<p>اختلفت دراستنا مع الدراسة السابقة في كونها ركزت على تأثير حوكمة الشركة في عكس دراستنا تناولت دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.</p>	<p>تشابهت دراستنا مع دراسة الباحثة في كونها ركزنا على معايير المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكلانا اتبعنا المنهج الوصفي والتحليل للوصول إلى النتائج.</p>	<p>دراسة <i>،Odia ، K.O ،Ogiedu</i> <i>J.O.</i> سنة 2013</p>
<p>اختلفت دراستنا مع الدراسات السابقة في كون الدراسة ركزت على الأداء الوظيفي للمدققين الخارجيين، أما دراستنا ركزت على دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية</p>	<p>تشابهت الدراستين في تحديد مهنة التدقيق ودورها في اجتناب واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية واشتركت دراستنا مع دراسة الباحثين حيث تناولنا الآثار الناجمة ومشاكل المحاسبة الإبداعية</p>	<p>دراسة <i>Ezeani Nneka Salome</i> وآخرون سنة 2012</p>

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على معطيات الدراسة المقارنة.

### ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات

1. الإستفادة من الدراسات السابقة: تجدر الإشارة إلى أن الدراسة الحالية استفادت من الدراسات السابقة في

جوانب:

✍ لقد استفدنا من الدراسات السابقة في صياغة الإطار النظري لدراسة الحالية، كما أنها تخدم الدراسة الحالية في تحديد إشكالية البحث.

✍ الإستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها.

✍ الإطلاع على الأدوات المستعملة في الدراسات السابقة وتحديد الأساليب المناسبة لطبيع الموضوع.

✍ أيضا الإستفادة من النتائج الدراسات السابقة في المواضيع التي أعدت وطبقت فيها، كذلك المقارنة مع

النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية.

### 2. مميزات الدراسة الحالية

بعد ما تم إستعراض العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في موضوع التدقيق الخارجي وموضوع المحاسبة الإبداعية، فقد تم تكوين إطارا معرفيا حول الدراسة ليكون أساسيا ومنطقيا لهذه الدراسة حيث أن معظم الدراسات السابقة ناقشت بشكل رئيسي المحاسبة الإبداعية ولكن من زوايا مختلفة ، حيث تناولت الدراسات جانب المحاسبة الإبداعية ومدى إستخدامها من قبل الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي وآليات تطبيقه وتحليل تلك الخطوات والأدوات ووسائل الرقابة على الأداء ودورها في إكتشاف الإنحرافات والتلاعب كما أن هناك دراسات أخرى تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها والتعرف على الأساليب والإتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وأيضا بيان دوافع الإدارة من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

وهذا ما يميز الدراسة الحالية حيث أنها تربط ما بين التدقيق الخارجي وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وعليه دراستنا الحالية تميزت أنها قريبة من الدراسات السابقة بحيث ركزت دراستنا الحالية على أهمية دور التدقيق الخارجي وذلك من خلال ربط بين أساليب التلاعب المحاسبي على قائمتي الدخل والمركز المالي ومن بين الأهداف التي تميزت بها دراستنا هي البحث على الآليات التي تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما حاولنا أن نبرز الدور الذي يقوم به المدقق في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، كما تميزت الدراسة الحالية على توضيح التدقيق الخارجي وأهميته في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثار والمشاكل الناجمة عنها.



## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

### خلاصة الفصل:

من خلال مما سبق في الدراسة يتضح لنا أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من المنظور الأخلاقي والسلوك المهني والعلمي غير مقبول التي يمارسها بعض المحاسبين في الميدان المهنة وهذا من أجل تحقيق غايات من خلال التأثير على انطباعات مستخدمي القوائم المالية وهذه الأساليب جعلت المعلومات في القوائم المالية لا تعطي الحقيقة والمصادقية وهذا ما يزيد من مسؤولية المدققين الخارجيين من أجل الكشف عن هذه الممارسات ومحاولة ردعها باستخدام اختبارات وإجراءات تضمن الحصول على الحقيقة القوائم والبيانات بكل موثوقية ومصادقية.

# الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### تمهيد للفصل:

قصد الوصول إلى إسقاط الجانب النظري الذي تطرقنا له في الفصل السابق، والوصول إلى نتائج تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذلك اختبار الفرضيات، ولهذا سنقوم بإجراء دراسة ميدانية بغية الوصول إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبهدف الوصول إلى دراسة موضوعية استخدمنا منهج مسح الآراء عن طريق الاستبيان، حيث سعينا من خلالها للوصول إلى آراء بعض الأساتذة الأكاديميين وذوي الاختصاص من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين بغرض بلوغ أهداف الدراسة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نوضح في هذا المبحث المنهجية التي سنتبعها في هذه الدراسة من خلال إبراز مجتمع وعينة الدراسة، كما نتطرق إلى طرق وجمع البيانات، إلى الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات الخاصة بالإستبيان.

#### المطلب الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنعين في هذا المطلب إلى عرض أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع بحثنا.

#### أولاً: منهج الدراسة الميدانية

إن المنهج يمكننا من تبسيط موضوع البحث والكشف على الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها، ونظراً لطبيعة موضوع بحثنا المتمثل في دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن طبيعة الدراسة الميدانية التي يتطلبها موضوع بحثنا فهو يركز على الاستبيان، لذلك سنعتمد على المنهج التحليلي للبيانات والمعلومات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

#### ثانياً: مجتمع الدراسة

بكوننا نسعى من خلال دراستنا إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لهذا تم حصر مجتمع الدراسة على الأساتذة أصحاب التخصص وممارسي مهنة المحاسبة في مختلف الوظائف، كما تم الأخذ بعين الاعتبار توفر الخبرة المهنية والعلمية في أفراد موضوع الدراسة، حتى تكون لهم القدرة والتمكن في الحكم على موضوع الاستبيان.

#### ثالثاً: عينة الدراسة

لعدم توفرنا على عدد الأساتذة المختصين وكذلك ممارسي مهنة المحاسبة الذين لهم علاقة بموضوع بحثنا ورغم الصعوبات التي واجهتنا في تحديد مجتمع الدراسة، إلا أننا سعينا قدر الإمكان لجمع أكبر عدد ممكن مع مراعاة توفر أفراد العينة إلى الكفاءة المهنية والمعرفة العلمية لكي تمكنهم للإجابة على الاستبيان. لقد قمنا بتوزيع 50 استمارة استبيان حيث اعتمدنا على تسليم المباشر للاستمارات، كما اعتمدنا على زملائنا بالجامعة في عملية التوزيع هذا ما مكنا من جمع استمارة استبيان أقصى وقت ممكن. بعد استرجاع استمارات الموزعة تم حصر عدد الاستمارات الملغاة ومنها الاستمارات التي لم تسترجع، والجدول يوضح لنا الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الاستبيان الموزعة وهي كما يلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (01-II): النتائج الإحصائية للاستثمارات الإستهتبان الموزعة

النسبة المئوية	التكرارات	البيان
%100	50	الاستثمارات الموزعة
%14	07	الاستثمارات الملغاة
%16	08	الاستثمارات غير مسترجعة
%70	35	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على استثمارات الإستهتبان الموزعة.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ عددها 50 استثماراً منها 35 استثماراً اعتبرت صالحة للتحليل أي ما يعادل نسبة 70%.

أما الاستثمارات الباقية عددها 15 استثماراً ألغيت منها 07 استثمارات بمعدل 14%، ولم تسترجع 8 استثمارات أي ما يعادل نسبة 16%، يعود السبب إلى عدم فهم الموضوع من جهة ولا مبالاة من جهة أخرى.

الشكل رقم (01-II): النتائج الإحصائية للاستثمارات الإستهتبان الموزعة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على استثمارات الإستهتبان الموزعة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### المطلب الثاني: أداة الإستبيان

بغرض الوصول إلى الأهداف المرجوة لهذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو عدم صحة الفرضيات، أعدنا استمارة الإستبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، ولكي تكون الدراسة منظمة في شكل علمي قمنا بتصنيف استمارة الإستبيان المعتمدين على الإشكالية المطروحة والجوانب التي تطرقنا إليها في الفصل الأول مع مراعاة عدة نقاط نذكر منها ما يلي:

➤ أن تكون عبارات الأسئلة تمت صياغتها بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض أو سوء الفهم؛

➤ تجنب الأخطاء الإملائية قدر المستطاع لتكون لغة الإستبيان سليمة؛

➤ الاعتماد على ترتيب الأسئلة وربطها بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

➤ بعد الانتهاء من تصميم الإستبيان تم اللجوء إلى أساتذة مختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني

للاستمارة والتأكد من موضوعية الأسئلة وتغطيتها لجميع جوانب موضوع الدراسة.

ينقسم الإستبيان إلى جزئيين:

➤ الجزء الأول: يحتوي على خمسة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة حول عينة الدراسة وهي (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة والخبرة المهنية).

➤ الجزء الثاني: يتكون من ثلاثة محاور وهي كما يلي:

➤ المحور الأول يتعلق مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

➤ المحور الثاني يتعلق بمدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؛

➤ المحور الثالث يتعلق بمدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية..

### المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة

بعد الجمع النهائي للاستبيان من خلال استمارات القابلة للتحليل، اعتمدنا في عرض المعطيات وتحليلها على برنامج Excel، لكي نتمكن من معالجة المعطيات وتحويلها بشكل جداول وترجمتها إلى رسومات بيانية بهدف تسهيل عملية الملاحظة والتحليل للوصول إلى النتائج المرجوة كما اعتمدنا على مجموعة من أساليب المتاحة في برنامج spss v.25، كما يمكننا اختصار أساليب التي تم استخدامها فيما يلي:

➤ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من الاستبيان؛

➤ اختبار بيرسون لقياس ارتباط العبارات والمحاور؛

➤ قياس الوسط الحسابي المرجح لكل عبارة في الاستبيان بالاختبار إلى إيجابيات فرض العينة؛

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

► مقياس الانحراف المعياري لكل عبارة في الاستبيان؛

► مقياس الانحدار الخطي في الاستبيان.

### المبحث الثاني: عرض، ومناقشة نتائج الدراسة

نقوم في هذا المبحث بعرض جميع المعلومات البيانات الواردة في استمارة الاستبيان الصالحة وتحليلها مع عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، لاحظنا من الواجب إظهار مدى ثبات وصدق الاستبيان مع التطرق في آخر المبحث إلى اختبار صحة الفرضيات.

#### المطلب الأول: عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة

قبل البدء في تحليل نتائج المتحصل عليها قمنا باختبار صدق وثبات العينة موضوع الدراسة.

#### أولاً: اختبار صدق وثبات الإستبيان

يتم التحقق من صدق وثبات الاستبيان من خلال:

1. **صدق الاستبيان:** يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

أ. **الصدق الظاهري:** قمنا بعرض الاستبيان على نخبة من الأساتذة المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي و آخر بجامعة غرداية ما مجموعه 04 أساتذة محكمين، وقد استجبنا لأرائهم وقمنا بإجراء ما يلزم من تعديل وحذف في ضوء المقترحات المقدمة، ليخرج الاستبيان في صورته النهائية.

ب. **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من اختبار بيرسون، خلال قياس كل من:

✓ **الاتساق الداخلي Internal Validity:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات

الإستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من

خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات محاور الإستبيان.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم(II-02): درجة الارتباط الكلية للمحور الأول

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
01	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.582	0.000
		تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	0.396	0.018
		حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.	0.288	0.094
		يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.	0.597	0.000
		يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.	0.706	0.000
		يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.	0.443	0.008
		الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.645	0.000
		التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.428	0.010
		الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.303	0.076
		بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.	0.542	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v25

يوضح لنا الجدول رقم (II-02) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الأول الخاص بمدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية جاءت قيمه مقبولة ذات دالة إحصائية، عند مستوى معنوية (0.05)، ما عدا عبارتي حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه، والإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية معنوية عند مستوى أو (0.10). وبذلك يعتبر المحور



## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الخاص بمدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

### الجدول رقم (03-II): درجة الارتباط الكلية للمحور الثاني

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
02	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	0.666	0.000
		يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	0.726	0.000
		يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتأولة بهدف تحسين نسبة السيولة	0.644	0.000
		يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسمم والسندات)	0.475	0.004
		يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.	0.817	0.000
		يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين	0.568	0.000
		يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتأولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	0.532	0.001
		يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.	0.580	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم (03-II) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثاني الخاص بمدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم(II-04): درجة الارتباط الكلية للمحور الثالث

الرقم	المكون	المحاور	معامل بيرسون	(Sig)
03	مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.461	0.005
		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات التشغيلية.	0.626	0.000
		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	0.375	0.026
		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.	0.663	0.000
		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.	0.378	0.025
		يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.	0.470	0.004
		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.	0.722	0.000
		من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.	0.389	0.021
		يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي.	0.615	0.000
		يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.	0.413	0.014

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

يوضح لنا الجدول رقم(II-04) أن معاملات الارتباط بين جميع عبارات المحور الثالث الخاص بمدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ذات دالة إحصائية وقوية، عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية صادقا إلى حد ما لما وضع لقياسه.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

### ب. ثبات الاستبيان: اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)

يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha). في حساب ثبات الاستبيان:

#### الجدول رقم (II-05): نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل الثبات ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	
0.655	10	المحور الأول
0.779	08	المحور الثاني
0.687	10	المحور الثالث
<b>0.815</b>	28	معامل الثبات الكلي

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.v25)

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ معامل ألفا كرونباخ أكبر من (0.6) بالنسبة للمحاور الثلاثة وبالنسبة للاستبانة ككل قدر بـ **0.815** وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها

ثانياً: الخصائص العامة لعينة الدراسة

يخص هذا الجزء للاستبيان المعلومات الشخصية للمجيب على الإستبيان وقد خصصت هذه الأسئلة إلى كل من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية وكانت النتائج كما يلي:

#### 1. الجنس: كان توزيع عينة الدراسة وفق متغير الجنس كمايلي:

#### الجدول رقم (II-06): توزيع العينة حسب متغير الجنس

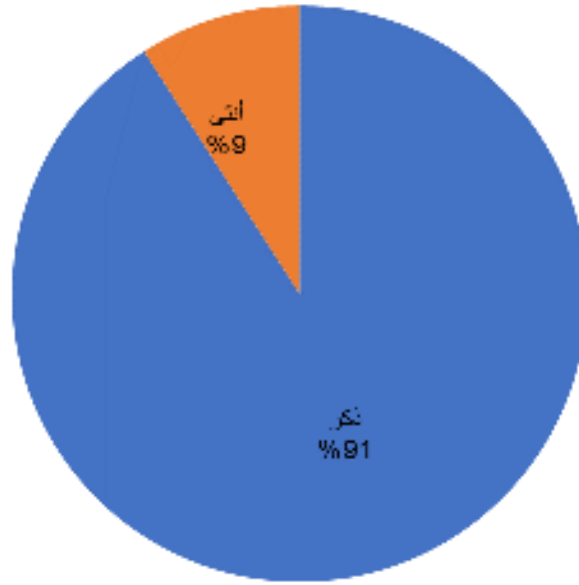
النسبة المئوية	التكرارات	العمر
%91.4	32	ذكر
%8.6	3	أنثى
%100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة الذكور أكثر من 91.4% أما نسبة الاناث 8.6% وبالتالي أن نسبة الذكور أكبر بكثير من نسبة الاناث وهو ما يعكس واقع أن مهنة المحاسبة بمختلف فروعها يسيطر عليها الذكور أكثر من الاناث

الشكل رقم (II-02): توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

2. العمر: قمنا بتقسيم أفراد العينة حسب متغير العمر إلى أربعة فئات عمرية، وكان توزيع أفراد العينة كمايلي:

الجدول رقم (II-07): توزيع العينة حسب متغير العمر

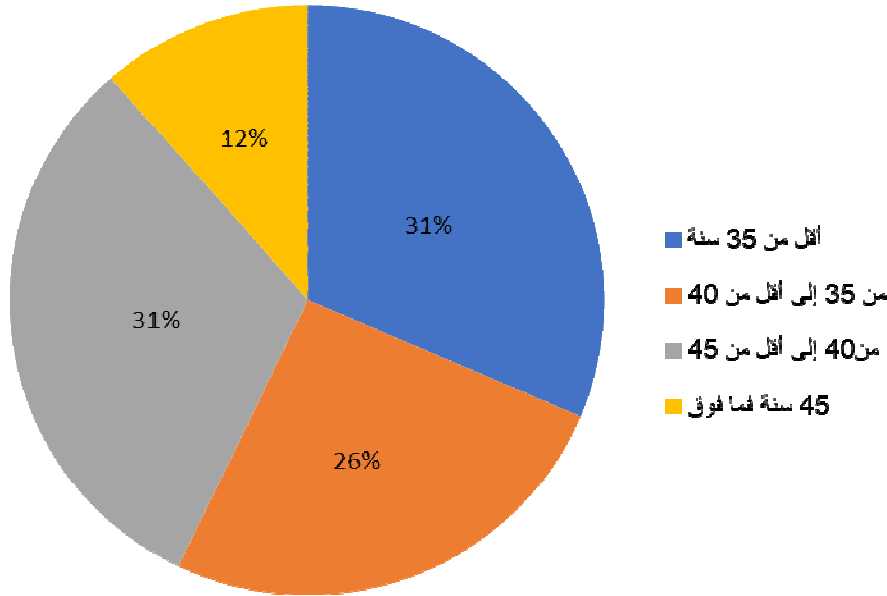
العمر	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	11	31.4%
من 35 إلى أقل من 40 سنة	9	25.7%
من 40 إلى أقل من 45 سنة	11	31.4%
45 سنة فما فوق	4	11.4%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة من الفئتين العمريتين الأولى والثالثة تمثل كل منها نسبة 31.4% وتتكون من 11 فرداً، ثم تأتي الفئة الثانية والفئة الرابعة، وبالتالي 88.6% من أفراد العينة عمرهم أقل من 45 سنة.

الشكل رقم (II-03): توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

3. المؤهل العلمي: تم تقسيم عينة الدراسة إلى 4 فئات تمثل المؤهل العلمي وتم تقسيم وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (II-08): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي

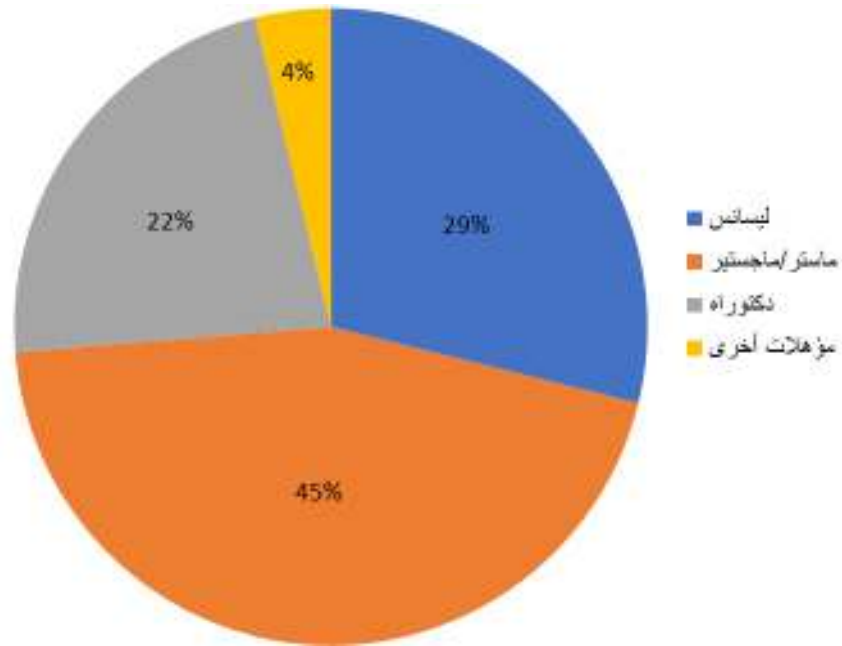
النسبة المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
25.7%	9	ليسانس
40.0%	14	ماستر/ ماجستير
20.0%	7	دكتوراه
13.3%	5	مؤهلات أخرى
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن توزيع النسب حسب المؤهل العلمي للأفراد العينة، نجد أن غالبية أفراد العينة حاصلين على شهادة الماستر أو الماجستير تمثل 14 فردا بنسبة 40.0% أما الفئة الثانية متحصلين على شهادة ليسانس متكونة من 9 أفراد بنسبة 25.7%، لتأتي بعدها فئة المتحصلين على شهادة دكتوراه بنسبة 20.0% تتكون من 7 أفراد، وبعدها فئة المتحصلين على شهادات أخرى بأقل نسبة 13.3% أي أن معظم أفراد العينة لديهم شهادات جامعية وتكوين جامعي.

الشكل رقم (II-04): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

4. المهنة: تم تقسيم عينة الدراسة إلى 3 فئات حسب متغير المهنة وفق ما يتلاءم أفراد العينة موضوع الدراسة وقد توصلنا إلى نتائج التي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي.

الجدول رقم (II-09): توزيع العينة حسب متغير المهنة

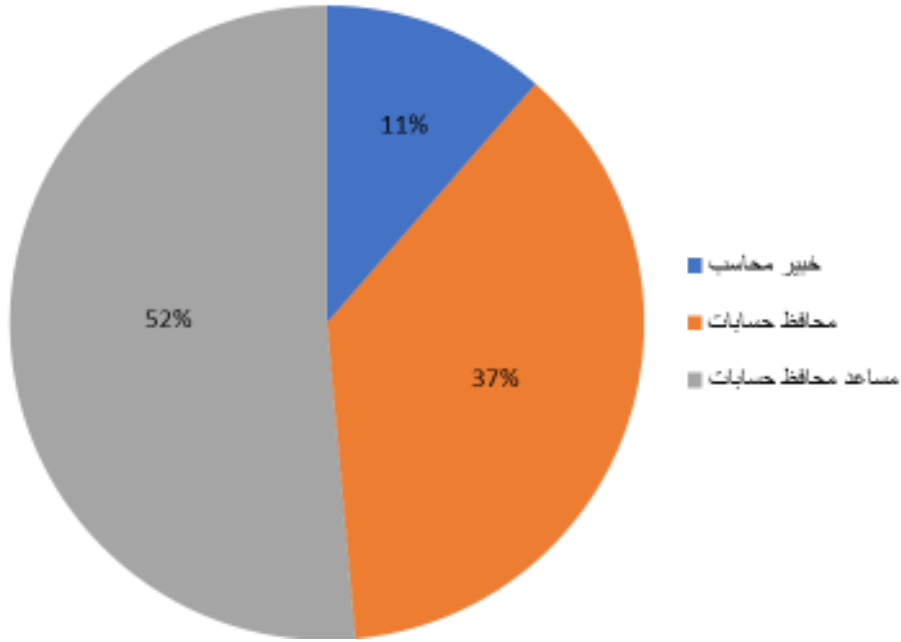
الوظيفة	التكرارات	النسب المئوية
خبير محاسب	4	11.4%
محافظ حسابات	13	37.1%
مساعد محافظ حسابات	18	51.4%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة يشغلون مساعد محافظ الحسابات بنسبة 51.4% وتتكون من 18 فردا وتليها وظيفة محافظ الحسابات، أما الفئة الأقل هي وظيفة خبير محاسب بنسبة 11.4%.

الشكل رقم (II-05): توزيع العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

5. الخبرة المهنية: تم تقسم أفراد العينة إلى أربعة فئات تمثل الخبرة المهنية لموظفي وأساتذة مختصين في مهنة المحاسبة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية وفق ما هو موضح في الجدول والشكل التاليين كما يلي:

الجدول رقم (II-10): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية

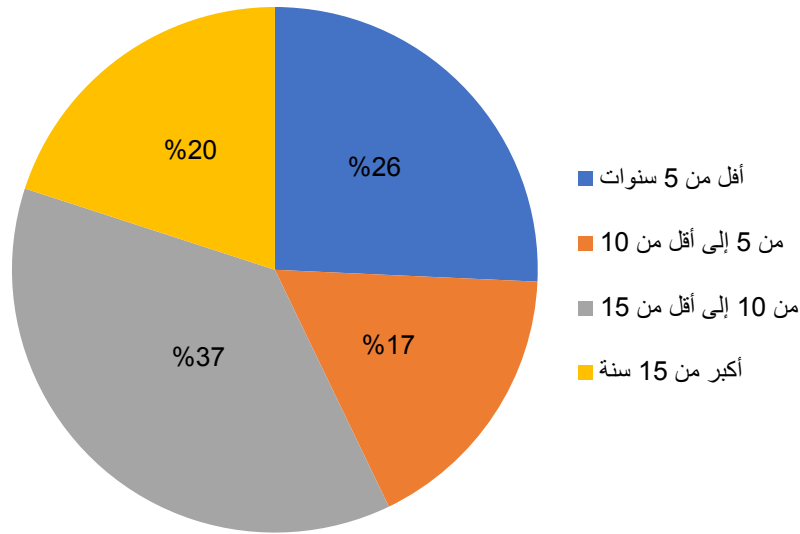
الخبرة المهنية	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	9	25.7%
من 5 إلى أقل من 10 سنة	6	17.1%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	13	37.1%
أكبر من 15 سنة	7	20.0%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

من خلال الجدول نلاحظ أن 74.3% لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات و 25.7% لديهم خبرة أقل من 5 سنوات وبالتالي فأفراد العينة لديهم خبرة مقبولة في مجال المحاسبة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الشكل رقم(II-06): توزيع العينة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

### المطلب الثاني: تحليل بيانات الاستبيان

سوف يتم استخدام الأساليب الإحصائية التي ذكرناها سابقا من أجل الحصول على النتائج لاستكمال هذه الدراسة.

أولا: عرض نتائج المحاور الثلاثة للاستبيان:

لتحويل إجابات الباحثين إلى بيانات كمية قمنا باستخدام مقياس لكرت الخماسي (*Likert Scale*) باعتباره يعطي مجالات أو سع للإجابة، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(II-11): أداة جمع البيانات وفق مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجات	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين.

➤ بعدها يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح *Weighted Mean*، بإتباع الخطوات التالية:

➤ حساب المدى والذي يساوي أكبر قيمة من هذا المقياس - أقل قيمة منه أي:  $5-1=4$ ؛

➤ حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات، أي:  $5/4=0.80$ ، فتكون الفئة الأولى:

من 1 إلى 1.8 أي:  $1.8 = 0.8+1$  وهكذا ...؛

➤ تحديد الاتجاه العام للإجابات، وهذا ما يوضحه الجدول رقم (II-12)



## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (II-12): الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكرت الخماسي

الاتجاه العام	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.8
غير موافق	من 1.81 إلى 2.6
محايد	من 2.61 إلى 3.40
موافق	من 3.41 إلى 4.20
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالبين.

وعليه سوف يتم عرض نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور من المحاور الثلاثة لهذه الدراسة، ومن ثم تحديد الاتجاه العام لأفراد العينة محل الدراسة، كما توضحه الجداول التالية:

1. المحور الأول: مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الجدول رقم (II-13): عرض البيانات المتعلقة مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية

للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	المكونات					العبارات	أرقام العبارات	المكون
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
موافق	4	0.822	4.17	0	2	3	17	13	اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية
				0	5.7	8.6	48.6	37.1			
موافق بشدة	2	0.572	4.29	0	0	2	21	12	تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	2	
				0	0	5.7	60	34.3			
ق	1	0.612	4.49	0	2	9	17	7	حصول المدقق الخارجي على تسهيلات	3	

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

				0	5.7	25.7	48.6	20	من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.	
موافق بشدة	3	0.701	4.26	0	0	5	16	14	يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.	4
				0	0	14.3	45.7	40		
موافق	8	0.822	3.83	0	2	9	17	7	يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.	5
				0	5.7	25.7	48.6	20		
موافق	6	0.618	3.83	0	1	7	24	3	يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.	6
				0	2.9	20	68.6	8.6		
موافق	9	0.957	3.71	2	0	10	17	6	الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	7
				5.7	0	28.6	48.6	17.1		
موافق	7	0.747	3.83	0	1	10	18	6	التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	8
				0	2.9	28.6	51.4	17.1		
موافق	10	0.968	3.66	2	0	12	15	6	الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	9
				5.7	0	34.3	42.9	17.1		
موافق	5	0.832	3.89	0	2	8	17	8	بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.	10
				0	5.7	22.9	48.6	22.9		
موافق		0.36885	3.9083	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (II-13) يتضح لنا أن مكون مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق

الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية يتضمن 10 عبارات نستعرضها فيما يلي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

☛ العبارة رقم 01: اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.17 وانحراف معياري 0.822، أي أنه يوجد 17 فردا من بين عينة الدراسة المقدرة ب35 فردا، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 48.6%، و 37.1% موافق جدا مثلت 13 فردا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 04 من بين جميع العبارات.

☛ العبارة رقم 02: تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.29 وانحراف معياري 0.572، أي أنه يوجد 21 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60%، و 34.3% موافق جدا مثلت نسبة 34.3% فرادا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، وما يؤكد ذلك هو احتلالها للرتبة 02 من بين جميع العبارات.

☛ العبارة رقم 03: حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.49 وانحراف معياري 0.612، أي أنه يوجد 17 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 48.6%، و 20% موافق بشدة مثلت نسبة 20%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.

☛ العبارة رقم 04: يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.26 وانحراف معياري 0.701، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا بشدة على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 40%، و 45.7% موافق مثلت نسبة 45.7%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

☞ العبارة رقم 05: يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.83 وانحراف معياري 0.822، أي أنه يوجد 17 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 48.6%، و 07 موافق بشدة مثلت نسبة 20% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.

☞ العبارة رقم 06: يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.83 وانحراف معياري 0.618، أي أنه يوجد 24 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 68.6% ، وهذا ما يعكس موافقة من أفراد عينة الدراسة على أن يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.

☞ العبارة رقم 07: الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.71 وانحراف معياري 0.975، أي أنه يوجد 17 فردا من بين عينة الدراسة، قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 48.6% ، و 6 موافق بشدة مثلت نسبة 17.1% ، وهذا ما يعكس موافقة من أفراد عينة الدراسة على أن الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

☞ العبارة رقم 08: التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.83 وانحراف معياري 0.747، أي أنه يوجد 18 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 51.4% ، و 06 موافق بشدة مثلت نسبة 17.1% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

العبارة رقم 09: الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.66 وانحراف معياري 0.968، أي أنه يوجد 15 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 42.9%، و 06 موافق بشدة مثلت نسبة 17.1%، وهذا ما يعكس موافق من أفراد عينة الدراسة على أن الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

العبارة رقم 10: بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.89 وانحراف معياري 0.832، أي أنه يوجد 17 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 48.6%، و 08 موافق بشدة مثلت نسبة 22.9%، فرادا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس موافق من أفراد عينة الدراسة على أن بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.

2. المحور الثاني: مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

الجدول رقم (II-14): عرض البيانات المتعلقة مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية

### القوائم المالية

الاتجاه العام	الترتيب	الإحرف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق		محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	أرقام العبارات	المكون
				بشدة	غير موافق						
				العدد	العدد						
محايد	6	1.15	3.29	3	6	8	14	4	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	1	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية
				8.6	17.1	22.9	40	11.4			
محايد	8	1.01	3.17	0	12	8	12	3	يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	2	
				0	34.3	22.9	34.3	8.6			
محايد	3	0.94	3.37	0	7	12	12	4	يتم إدراج الأقساط المستحقة	3	

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

				0	20	34.4	34.4	11.4	من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة	
محايد	5	0.87	3.34	0	6	14	12	3	يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).	4
				0	17.1	40	34.3	8.6		
محايد	7	1.01	3.26	1	9	7	16	2	يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.	5
				2.9	25.7	20	45.7	5.7		
موافق	1	0.96	3.66	1	4	6	19	5	يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين	6
				2.9	11.4	17.1	54.3	14.3		
محايد	4	1.08	3.37	2	6	8	15	4	يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	7
				5.7	17.1	22.9	42.9	11.4		
موافق	2	1.00	3.43	1	6	9	15	4	يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.	8
				2.9	17.1	25.7	42.9	11.4		
موافق		0.63	3.63	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية						

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25

بالنظر إلى الجدول رقم (II-14) يتضح لنا أن مكون مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية يتضمن 08 عبارات نستعرضها فيما يلي:

☞ العبارة رقم 01: يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.29 وانحراف معياري 1.15، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 40%، و 8 محايد مثلت نسبة 22.9% وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة على رأي أنه يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.

**العبارة رقم 02:** يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.17 وانحراف معياري 1.01، أي أنه يوجد 12 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 22.9%، و 8 محايد مثلت نسبة 34.3%، وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة على أن يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.

**العبارة رقم 03:** يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.37 و انحراف معياري 0.94، أي أنه يوجد 12 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 34.4%، و 12 محايد مثلت نسبة 34.4% وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة على أن يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.

**العبارة رقم 04:** يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.34 وانحراف معياري 0.87، أي أنه يوجد 12 فردا موافق من بين عينة الدراسة بنسبة 34.3%، و 14 محايد بنسبة 40% فردا من أفراد العينة وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).

**العبارة رقم 05:** يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره بـ 3.26 وانحراف معياري 1.01، أي أنه يوجد 16 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.7%، و 07 محايد بنسبة 20% فرادا من أفراد العينة، وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة فيما يخص إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية..

**العبارة رقم 06:** يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.66 و انحراف معياري 0.96، أي أنه يوجد 19 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 54.0% ، 06 محايد بنسبة 17.1% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة أنه يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.

**العبارة رقم 07:** يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.77 و انحراف معياري 1.08، أي أنه يوجد 15 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 42.9% ، و 08 محايد بنسبة 22.9% ، وهذا ما يعكس حياد أفراد عينة الدراسة فيما يخص التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.

**العبارة رقم 08:** يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.43 وانحراف معياري 1.00، أي أنه يوجد 15 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 42.9% ، و 09 محايد بنسبة 25.7% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.

3. المحور الثالث: مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (II-15): عرض البيانات المتعلقة بمدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب

### المحاسبة الإبداعية

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	العبارات					أرقام العبارات	المكون	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة			
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
				%	%	%	%	%			
موافق		0.7 0	4.09	0	0	7	18	10	ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	1	الممارسات الأخلاقية وغير أخلاقية لمهنة المحاسبة
		0.7	3.89	0	1	10	16	8	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى	2	



## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

		9							كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها		
				0	2.9	28.6	45.7	22.9			
موافق		0.9 6	4.20	1	2	1	16	15	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	3	
				2.9	5.7	2.9	45.7	42.9			
موافق		0.9 8	4.03	1	2	4	16	12	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.	4	
				2.9	5.7	11.4	45.7	34.3			
موافق		0.8 3	4.20	1	0	3	18	13	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.	5	
				2.9	0	8.6	51.4	37.1			
موافق		0.3 2	3.89	1	1	5	22	6	يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.	6	
				2.9	2.9	14.3	62.9	17.1			
موافق		0.9 2	3.71	0	6	3	21	5	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.	7	
				0	17.1	8.6	60	14.3			
موافق		0.6 7	3.89	0	1	7	22	5	من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.	8	
				0	2.9	20	62.9	14.3			
موافق		0.8 5	3.54	1	3	9	20	2	يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي	9	
				2.9	8.6	25.7	57.1	5.7			
موافق		0.9 4	4.14	1	2	1	18	13	يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.	10	
				2.9	5.7	2.9	51.4	37.1			

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

موافقة	0.43	3.95	مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
--------	------	------	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS V.25.

بالنظر إلى الجدول رقم (II- 15) يتضح لنا أن مكون التعليم المحاسبي يتضمن 05 عبارات نستعرضها فيما يلي:

**العبارة رقم 01:** ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 4.09 و انحراف معياري 0.70، أي أنه يوجد 18 فردا قد وافقوا على المذكورة أعلاه بنسبة 51.4% ، و 10 موافق بشدة مثلت نسبة 28.6% ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تقرير المدقق الخارجي ينص على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**العبارة رقم 02:** يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 3.89 و إنحراف معياري 0.79، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.7% ، و 8 موافق بشدة مثلت نسبة 22.9%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تقرير المدقق الخارجي يهدف إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها

**العبارة رقم 03:** يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب 4.20 وانحراف معياري 0.96، أي أنه يوجد 15 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 42.9% ، و 16 موافق بشدة مثلت نسبة 45.7%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تقرير المدقق الخارجي يهدف إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.

**العبارة رقم 04:** يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.03 وانحراف معياري 0.98، أي أنه يوجد 16 فردا من بين عينة الدراسة قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 45.7 %، و 12 موافق بشدة مثلت نسبة 34.3%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن تقرير المدقق الخارجي يهدف إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.

**العبارة رقم 05: يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.**

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.20 وانحراف معياري 0.83، أي أنه يوجد 14 فردا من بين عينة الدراسة المقدره ب40 فردا، قد وافقوا جدا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 35 % ، و 12 محايد مثلت نسبة 30%، 07 موافق نسبتها 17.5 % وهذا ما يعكس معارض جدا من أفراد عينة الدراسة يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.

**العبارة رقم 06: يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.**

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.89 وانحراف معياري 0.32، أي أنه يوجد 22 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 62.9%، 06 موافق بشدة بنسبة 17.1 % ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على ان إعداد تقرير المدقق الخارجي يتم في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.

**العبارة رقم 07: يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.**

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.71 وانحراف معياري 0.92، أي أنه يوجد 21 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 60% ، و 05 موافق بشدة بنسبة 14.3 % ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة فيما يخص تقرير المدقق الخارجي الذي يهدف إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.

**العبارة رقم 08: من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.**

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.89 وانحراف معياري 0.67، أي أنه يوجد 22 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 62.9% ، و 50 موافق بشدة بنسبة 14.3 % ، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أنه من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

☞ العبارة رقم 09: يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب3.54 و انحراف معياري 0.85، أي أنه يوجد 20 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 57.1%، و 9 محايد بنسبة 25.7%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة أنه يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين.

☞ العبارة رقم 10: يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.

حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره ب4.14 و انحراف معياري 0.94، أي أنه يوجد 18 فردا قد وافقوا على العبارة المذكورة أعلاه بنسبة 51.4%، و 13 موافق بشدة بنسبة 37.1%، وهذا ما يعكس موافقة أفراد عينة الدراسة على أن المدقق الخارجي يعمل على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.

ثانيا: اختبار التوزيع الطبيعي بمعامل كولموكروف سميرونوف (Kolmogorov-Smirnov)

سنقوم باختبار ما إذا كانت بيانات كل محور من المحاور الثلاثة تتبع التوزيع الطبيعي وذلك من خلال معامل كولموكروف سميرونوف كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (II-16): اختبار التوزيع الطبيعي للمحاور بمعامل Kolmogorov-Smirnov

المعنوية Sig	Z كولموكروف سميرونوف	الاختبار ومعنويته
0.200	0.111	مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية
0.200	0.102	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية
0.200	0.090	مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.25.

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن بيانات المحاور الثلاثة تتبع التوزيع الطبيعي حسب معامل الطبيعة كولموكروف سميرونوف الذي يتحدد على أساس  $Sig > 0.05$ ، أي كلما كان مستوى المعنوية أكبر من

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

0.05 كلما كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهذا ما تحقق في جميع المحاور مما يدل على أنها جميعا تتبع التوزيع الطبيعي لأنها  $Sig > 0.05$ .

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

تم صياغة فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات بالاعتماد على اختبار ستودنت واختبار فيشر Anova لأن المحاور تتبع التوزيع الطبيعي. سنحاول من خلال مايلي عرض نتائج اختبار ستودنت الذي يختبر الفرضيات التالية:

#### 1. الفرضية الأولى

$H_0$ : عدم التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

$H_1$ : التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### الجدول رقم (II-17): اختبار ستودنت *One-Sample Test* للفرضية الأولى

	قيمة الاختبار = 3					
	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	مجال الثقة عند مستوى 95%	
					أدنى	أعلى
التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	15.341	34	.000	.99429	.8626	1.1260

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.25

بالنظر إلى نتائج الجدول رقم (II-17) نلاحظ أن مستوى معنوية لاختبار ستودنت يساوي (0.00) أقل من 5%، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي نتيجة اختبار الفرضية الأولى تشير التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### 2. الفرضية الثانية:

$H_0$ : عدم تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

$H_1$ : تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

الجدول رقم(II-18): اختبار ستيودنت *One-Sample Test* للفرضية الثانية

	قيمة الاختبار = 3					
	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	مجال الثقة عند مستوى %95	
					أدنى	أعلى
مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	3.372	34	.002	.36071	.1433	.5781

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.25.

بالنظر إلى نتائج الجدول رقم (II-18) نلاحظ أن مستوى معنوية لاختبار ستيودنت يسأوي (0.00) أقل من 5%، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي فإن نتيجة اختبار الفرضية الثانية تشير إلى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.

3. الفرضية الثالثة:

$H_0$ : عدم تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

$H_1$ : تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

الجدول رقم(II-19): اختبار ستيودنت *One-Sample Test* للفرضية الثالثة

	قيمة الاختبار = 3					
	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	القيمة المحسوبة لـ T	مجال الثقة عند مستوى %95	
					أدنى	أعلى
مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	12.905	34	.000	.95714	.8064	1.1079

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.25.

بالنظر إلى نتائج الجدول رقم نلاحظ أن مستوى معنوية لاختبار ستيودنت يسأوي (0.00) أقل من 5%، مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وبالتالي نتيجة اختبار الفرضية الثالثة تشير إلى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

### خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق له في الفصل التطبيقي وذلك من خلال إعداد استمارة استبيان وتم توزيعها على عينة تكونت من مجموعة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين مختصين في ولاية الوادي، وقد تم بناء هذه الدراسة عن طريق مبحثين، المبحث الأول وقد أُلْم على منهجية الدراسة و عينة و مجتمع الدراسة و بناء الدراسة و الأدوات المستخدمة في الدراسة، و المبحث الثاني تمثل في عرض و تحليل نتائج الدراسة، و في الأخير تم اختبار الفرضيات و قد تم التوصل الى النتائج التالية:

- يلتزم المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.
- تأثر جودة تقرير المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# الخاتمة



### الخاتمة

من خلال دراستنا تأكدنا للتدقيق الخارجي دور كبير في مراقبة عمل المحاسب و تبيان المؤسسة على صورتها الحقيقية و مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات سليمة وصائبة. وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا في توضيح مهمة المدقق الخارجي في الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية، و تأثيرها السيئ على موثوقية القوائم المالية، و ذلك من خلال الإجابة على الاشكالية الرئيسية: ما هو دور التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ومن خلال اتباعنا للمنهج الإحصائي و الاستدلالي وما تم عرضه في الدراسة واختبار الفرضيات توصلنا للنتائج و التوصيات التالية :

#### أولاً: نتائج الدراسة

بعد دراسة مختلف جوانب الموضوع النظرية منّها والتطبيقية، توصلنا إلى مجموعة من النتائج، وهي:

1. نتائج عامة للدراسة: بناء على الدراسة النظرية للموضوع، استخلصنا ما يلي:

- انجاعة عن ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمخاطر المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة إصدار التشريعات والقوانين للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تأهيل المدققين الخارجيين بالجانب النظري إعادة تكوينهم وربطهم بالجانب العلمي.
- اتيقار بسد الفجوات والثغرات في القواعد المحاسبية لتقليل من استخدام الإدارات كالممارسات المحاسبية الإبداعية.
- الاهتمام الكبير لموضوع المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من المنظور السلبي.

➤ تحسين أداء الجهات للمحاسبة القضائية وإصدار عقوبات لحالات التلاعب بالقوائم المالية.

➤ استحداث منصب مفتش المحاسبة الإبداعية لردع تلك الممارسات الإبداعية

2. نتائج الدراسة الميدانية: انطلاقاً من تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي،

توصلنا الى جملة من النتائج يمكن تلخيصها كالتالي:

➤ **الفرضية الأولى:**

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين التزام المدقق الخارجي

بمعايير التدقيق الجزائرية والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بخصوص الفرضية الأولى و من خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول هو موافق، حيث يتحقق الفرض في كون أفراد العينة يلتزمون بمعايير التدقيق الخارجي الجزائرية للتقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية.

### ➤ الفرضية الثانية:

توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية.

بخصوص الفرضية الثانية ومن خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الإتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول هو موافق، حيث يتحقق الفرض في كون أفراد العينة متفقين على تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية.

### ➤ الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha =0.05$ ) بين جودة تقرير المدقق الخارجي والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

بخصوص الفرضية الثالثة ومن خلال نتائج الدراسة المتحصل عليها نجد أن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة حول عبارات المحور الأول هو موافق، حيث يتحقق الفرض في كون أفراد العينة متفقين تأثير جودة تقرير المدقق الخارجي في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

### ثانيا: التوصيات

إستناداً للمراجعة النظرية للدراسة والنتائج المتوصل إليها ارتأينا تقديم عدد من التوصيات، يمكن إيجازها فيما يلي:

1. ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمخاطر المحاسبة الإبداعية.
2. ضرورة إصدار التشريعات والقوانين للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. تفعيل المدققين الخارجيين بالجانب النظري إعادة تكوينهم وربطهم بالجانب العلمي.
4. القيام بسد الفجوات والثغرات في القواعد المحاسبية لتقليل من استخدام الإدارات كالممارسات المحاسبة الإبداعية.
5. تحسين أداء الجهات للمحاسبة القضائية وإصدار عقوبات لحالات التلاعب بالقوائم المالية.
6. استحداث منصب مفتش المحاسبة الإبداعية لردع تلك الممارسات الإبداعية.

### ثالثاً: آفاق الدراسة

حاولنا من خلال هذه الدراسة الالمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية قدر الإمكان، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض آفاق الدراسة والتي من وجهة نظرنا تستحق الدراسة فيها ومعالجة إشكالياتها، نذكر مايلي:

1. دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
2. دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. آثار أخلاقيات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد الوطني.

# قائمة المراجع

**I. الكتب:**

1. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2015.

2. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.

**II. الرسائل والأطروحات العلمية:**

1. آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير محاسبي وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2018.

2. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الهضاب العليا - سطيف، مذكرة ماجستير، تخصص: دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

3. زهراء الجيلي إبراهيم محمد أحمد، دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، تخصص: محاسبة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان، 2018.

4. سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتويل، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2018.

5. سناء مالطي، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات: دراسة ميدانية في السياق الجزائري، أطروحة دكتوراه، تخصص: تدقيق مالي ومحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجبالي اليايس، سيدي بلعباس، 2020.

6. عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2019.

7. كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة: من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2022.

8. كهينة بن عمارة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية: دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، مذكرة ماجستير، تخصص: مالية المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2013.

9. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.
10. محمد أحمد عبد الحميد السوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2013.
11. ميسون بنت محمد بن علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة في شركات المساهمة في المملكة السعودية ، مذكرة ماجستير، تخصص: المحاسبة، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010.

### III. المجالات:

1. أسماء مزيمش وعمر شريقي، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحكومة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة الوادي، المجلد 05، العدد 01، 2020.
2. بختة مفتاح ومحمد براق، قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة مصداقية القوائم المالية لشركة صيدال، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 13، العدد 01، 2017.
3. تمارة موفق التكريتي، دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات الإدارة الإحتيالية بالتطبيق على ديوان المراجع القومي في السودان، مجلة إقتصاد المال والأعمال، جامعة ميله، المجلد 03، العدد 02، 2019.
4. خديجة بلحياي، المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للإقتصاد والمالية، جامعة المدية، المجلد 05، العدد 15، 2021.
5. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد 02، 2010.
6. زولبخة خلادي وآخرون، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة الجلفة، المجلد 01، العدد 01، 2017.
7. علي موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 02، 2019.
8. فارس سعدي وحمزة العرابي، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 12، العدد 03، 2020.
9. ماهر عياش الأمين وآخرون، تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السوروية الخارجي: دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، المجلد 36، العدد 01، 2014.
10. محمد دينوري سالمي وفاطمة علاق، دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة عينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، العدد 08، 2017.

11. محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 03، 2016.

12. مسعود كسكس وآخرون، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) - دراسة ميدانية، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 03، المجلد 08، العدد 01، 2019.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

#### I. المجالات:

1. *Abou Bakr Essedik Kidaouene ,Hadj Kouider Gourine, The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defl and Chle f, Academic Journal Social and Human Studies, Chlef University ,Vol10,N<sup>0</sup>2,2018.*
2. *Ahmed Yousif Adam Ismael, The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics, International Journal of Economics and Financial Issues , Vol7,N<sup>0</sup>2,2017.*
3. *Ezeani Nneka Salome et al, The Effect Of Creative Accounting on the Job Performance Of Accountants (Auditors)In Reporting Financail Statementin Nigeria Arabian Journal of Business and Management Review, Kuwait, Vol 1,N<sup>0</sup>9,2012*
4. *Mageed AbdZaid Hamad, The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies, Journal of Economics and Administrative Sciencesk.Wasit University ,Vol 1,N<sup>0</sup>16,2014.*
5. *Mohammed Ibrahim Obeidat,Mohammed Abdullah Al Momani, The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study, nternational Journal of Business and Management , Canadian Center of Science and Education.Vol 8,N<sup>0</sup>13,2013.*
6. *Ogiedu, K.O,Odia, J.O, Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative Accounting Practices in Nigeria, Journal of Social Sciences MCSER Publishing,Vol 4,N<sup>0</sup>3,2013.*
7. *Safia Ikhlef, Mohamed Torch, The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices, Academic Journal Social and Human Studies ,Chlef University, Vol 12,N<sup>0</sup>5,2020.*

# الملاحق



الملحق رقم 01 : الاستمارة



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و التسيير

## استمارة الإستبانة

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته....

السيدات و السادة : الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات

استكمالا لمتطلبات مذكرة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة ، نتقدم بهذه

الاستمارة لإجراء دراسة بعنوان :

" دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

نأمل ن سيادتكم التكرم بالاجابة على أسئلة الإستبانة بدقة ، حيث أن صحة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على

صحة إجاباتكم ، مع العلم أن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم على تعاونكم معنا ، و لكم منا كل الإحترام و التقدير.

الطلبة:

• بكار عبد الله

• نغموش صالح عبد الرحمان

يرجى الإجابة بوضع علامة (x) أمام الخانة المناسبة :

أولاً : المعلومات الشخصية

1- الجنس :

ذكر  انثى

2- العمر :

أقل من 35 سنة  من 35 - 40 سنة فما  
 40 - 45 سنة  45 سنة فما فوق

3- المؤهل العلمي:

ليسانس  ماجستير/ماجستير  دكتوراه  شهادات أخرى

4- المهنة :

خبير محاسب  محافظ حسابات  أكاديمي

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات  5-10 سنوات  
 10-15 سنة  أكثر من 15 سنة

ثانياً: الأسئلة المتعلقة بالدراسة

1- مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.					
03	حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.					
04	يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.					
05	يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.					
06	يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.					
07	الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية					
08	التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
09	الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
10	بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.					

## 2- مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.					
02	يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.					
03	يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة					

					04	يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهام والسندات).
					05	يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.
					06	يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسباً لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين
					07	يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.
					08	يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.

### 3 - مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
2	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها ضمن التدفقات التشغيلية.					
3	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.					
4	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.					
5	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.					
6	يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.					
7	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.					
8	من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.					
9	يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي					
10	يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.					

## الملحق رقم 02 : مخرجات spss

### 1- درجة الارتباط الكلية للمحور الأول

#### Correlations

#### Correlations

		التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.
التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1	.582**	.396*	.288
	Sig. (2-tailed)		.000	.018	.094
	N	35	35	35	35
اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	.582**	1	.268	-.112-
	Sig. (2-tailed)	.000		.120	.522
	N	35	35	35	35
تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	.396*	.268	1	.180
	Sig. (2-tailed)	.018	.120		.301
	N	35	35	35	35
حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.	Pearson Correlation	.288	-.112-	.180	1
	Sig. (2-tailed)	.094	.522	.301	
	N	35	35	35	35
يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.	Pearson Correlation	.597**	.228	.325	.386*
	Sig. (2-tailed)	.000	.188	.057	.022
	N	35	35	35	35
يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.	Pearson Correlation	.706**	.393*	.045	.229
	Sig. (2-tailed)	.000	.020	.799	.186
	N	35	35	35	35
يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ	Pearson Correlation	.443**	.002	-.107-	-.162-

استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.	Sig. (2-tailed)	.008	.992	.541	.352
	N	35	35	35	35
الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	.645**	.288	-.061-	.143
	Sig. (2-tailed)	.000	.093	.726	.411
	N	35	35	35	35
التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	.428*	.193	.255	.316
	Sig. (2-tailed)	.010	.267	.139	.064
	N	35	35	35	35
الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	.303	.298	.076	-.356*
	Sig. (2-tailed)	.076	.082	.665	.036
	N	35	35	35	35
بدل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.	Pearson Correlation	.542**	.158	.256	.112
	Sig. (2-tailed)	.001	.363	.138	.521
	N	35	35	35	35

## 2- درجة الارتباط الكلية للمحور الثاني

### CORRELATIONS

/VARIABLES=C c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

### Correlations

#### Correlations

	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.
مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	1	.726**
	.666**	.000
	Sig. (2-tailed)	.000

	N	35	35	35
يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	Pearson Correlation	.666**	1	.737**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	35	35	35
يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	Pearson Correlation	.726**	.737**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	35	35	35
يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة	Pearson Correlation	.644**	.441**	.578**
	Sig. (2-tailed)	.000	.008	.000
	N	35	35	35
يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).	Pearson Correlation	.475**	.251	.330
	Sig. (2-tailed)	.004	.146	.053
	N	35	35	35
يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.	Pearson Correlation	.817**	.390*	.473**
	Sig. (2-tailed)	.000	.021	.004
	N	35	35	35
يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين	Pearson Correlation	.568**	.249	.181
	Sig. (2-tailed)	.000	.150	.297
	N	35	35	35
يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.	Pearson Correlation	.532**	-.087-	.127
	Sig. (2-tailed)	.001	.618	.466
	N	35	35	35
يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.	Pearson Correlation	.580**	.297	.185
	Sig. (2-tailed)	.000	.084	.288
	N	35	35	35

### 3- درجة الارتباط الكلية للمحور الثالث

#### Correlations

		مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.
مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	Pearson Correlation	1	.461**	.626**	.375*
	Sig. (2-tailed)		.005	.000	.026
	N	35	35	35	35
ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Pearson Correlation	.461**	1	.387*	-.070-
	Sig. (2-tailed)	.005		.022	.691
	N	35	35	35	35
يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها	Pearson Correlation	.626**	.387*	1	.031
	Sig. (2-tailed)	.000	.022		.861
	N	35	35	35	35
يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	Pearson Correlation	.375*	-.070-	.031	1
	Sig. (2-tailed)	.026	.691	.861	
	N	35	35	35	35
يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.	Pearson Correlation	.663**	.465**	.492**	-.099-
	Sig. (2-tailed)	.000	.005	.003	.571
	N	35	35	35	35
يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.	Pearson Correlation	.378*	.121	.035	.461**
	Sig. (2-tailed)	.025	.490	.840	.005
	N	35	35	35	35
يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.	Pearson Correlation	.470**	-.033-	.113	.323
	Sig. (2-tailed)	.004	.850	.518	.059
	N	35	35	35	35
يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة	Pearson Correlation	.722**	.310	.353*	.297
	Sig. (2-tailed)	.000	.070	.037	.084



تسعير المخزون.	N	35	35	35	35
من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.	Pearson Correlation	.389*	.145	.139	.171
	Sig. (2-tailed)	.021	.405	.426	.325
	N	35	35	35	35
يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي	Pearson Correlation	.615**	.166	.354*	.007
	Sig. (2-tailed)	.000	.341	.037	.967
	N	35	35	35	35
يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.	Pearson Correlation	.413*	.025	.336*	-.259-
	Sig. (2-tailed)	.014	.885	.049	.134
	N	35	35	35	35

#### -4 نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

RELIABILITY

/VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

#### Reliability

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.655	10

RELIABILITY

/VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

#### Reliability

##### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.779	8

RELIABILITY  
/VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.

### Reliability

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.687	10

RELIABILITY

/VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.815	28

الخصائص العامة لعينة الدراسة -5

### Frequency Table

		الجنس			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	32	91.4	91.4	91.4
	أنثى	3	8.6	8.6	100.0
Total		35	100.0	100.0	

### العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 35 سنة	11	31.4	31.4	31.4
	من 35 - 40 سنة فما	9	25.7	25.7	57.1
	40- 45 سنة	11	31.4	31.4	88.6
	45 سنة فما فوق	4	11.4	11.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

### المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	25.7	25.7	25.7
	ماجستير/ماجستير	14	40.0	40.0	65.7
	دكتوراه	7	20.0	20.0	85.7
	شهادات أخرى	5	14.3	14.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

### المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسب	4	11.4	11.4	11.4
	محافظ حسابات	13	37.1	37.1	48.6
	مساعد محافظ حسابات	18	51.4	51.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

### الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	9	25.7	25.7	25.7
	5-10 سنوات	6	17.1	17.1	42.9
	10- 15 سنة	13	37.1	37.1	80.0
	أكثر من 15 سنة	7	20.0	20.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

FREQUENCIES VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10

/STATISTICS=STDDEV MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

عرض البيانات المتعلقة مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### Frequencies

#### Statistics

		اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.	حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.	يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.	يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	4.17	4.29	4.49	4.26	3.83
	Std. Deviation	.822	.572	.612	.701	.822

#### Statistics

		يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.	الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3.83	3.71	3.83	3.66	3.89
Std. Deviation		.618	.957	.747	.968	.832

## Frequency Table

اكتساب المدقق الخارجي الخبرة والكفاءة والتدريب الفني يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	3	8.6	8.6	14.3
	موافق	17	48.6	48.6	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

تحلي المدقق الخارجي بالاستقلالية والنزاهة تمكنه من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.7	5.7	5.7
	موافق	21	60.0	60.0	65.7
	موافق بشدة	12	34.3	34.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

حصول المدقق الخارجي على تسهيلات من قبل الإدارة يمكنه من أداء عمله على أحسن وجه.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5.7	5.7	5.7
	موافق	14	40.0	40.0	45.7
	موافق بشدة	19	54.3	54.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يحافظ المدقق الخارجي على سرية معلومات المؤسسة التي يراجعها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	5	14.3	14.3	14.3
	موافق	16	45.7	45.7	60.0
	موافق بشدة	14	40.0	40.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يسهم تعرف المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في تحديد نوعية وحجم الاختبارات اللازمة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	9	25.7	25.7	31.4
	موافق	17	48.6	48.6	80.0
	موافق بشدة	7	20.0	20.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يحرص المدقق الخارجي على تنفيذ استراتيجيات واضحة لعملية التخطيط والإشراف المباشر على المساعدين.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	7	20.0	20.0	22.9
	موافق	24	68.6	68.6	91.4
	موافق بشدة	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية وملئمة من خلال الفحص والاستعلام والمصادقات تساعد في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	10	28.6	28.6	34.3
	موافق	17	48.6	48.6	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

التزام المدقق الخارجي معايير المراجعة تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	10	28.6	28.6	31.4
	موافق	18	51.4	51.4	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الإفصاح بشكل كافي ومناسب للقوائم المالية يسهم في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	12	34.3	34.3	40.0
	موافق	15	42.9	42.9	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

بذل العناية المهنية اللازمة يزيد من فعالية التدقيق الخارجي في اكتشاف هذه الأساليب.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.7	5.7	5.7
	محايد	8	22.9	22.9	28.6
	موافق	17	48.6	48.6	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

عرض البيانات المتعلقة مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

FREQUENCIES VARIABLES=C c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8

/STATISTICS=STDDEV MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

**Frequencies**

### Statistics

يتم إدراج الأخطاء المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة	يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	يتم إدراج الأخطاء المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة	يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).
يتم إدراج الأخطاء المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة	يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.	يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.	يتم إدراج الأخطاء المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة	يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).



N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3.3607	3.29	3.17	3.37	3.34
Std. Deviation		.63287	1.152	1.014	.942	.873

### Statistics

يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج  
 يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.  
 يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.  
 يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.

N	Valid	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0
Mean		3.26	3.66	3.37	3.43
Std. Deviation		1.010	.968	1.087	1.008

### Frequency Table

#### مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 2.00	1	2.9	2.9	2.9
2.38	3	8.6	8.6	11.4
2.75	3	8.6	8.6	20.0
2.88	1	2.9	2.9	22.9
3.00	5	14.3	14.3	37.1
3.13	1	2.9	2.9	40.0
3.25	2	5.7	5.7	45.7
3.38	3	8.6	8.6	54.3
3.50	2	5.7	5.7	60.0
3.63	1	2.9	2.9	62.9
3.75	3	8.6	8.6	71.4

3.88	5	14.3	14.3	85.7
4.00	2	5.7	5.7	91.4
4.13	1	2.9	2.9	94.3
4.25	1	2.9	2.9	97.1
5.00	1	2.9	2.9	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يتم التلاعب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة عند حساب مخصصات الإهلاك.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8.6	8.6	8.6
	غير موافق	6	17.1	17.1	25.7
	محايد	8	22.9	22.9	48.6
	موافق	14	40.0	40.0	88.6
	موافق بشدة	4	11.4	11.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	12	34.3	34.3	34.3
	محايد	8	22.9	22.9	57.1
	موافق	12	34.3	34.3	91.4
	موافق بشدة	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم إدراج الأقساط المستحقة من قروض قصيرة الأجل خلال السنة الجارية ضمن الديون المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	20.0	20.0	20.0
	محايد	12	34.3	34.3	54.3
	موافق	12	34.3	34.3	88.6
	موافق بشدة	4	11.4	11.4	100.0

Total	35	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة (الأسهم والسندات).

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	17.1	17.1	17.1
	محايد	14	40.0	40.0	57.1
	موافق	12	34.3	34.3	91.4
	موافق بشدة	3	8.6	8.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم إظهار القيمة الناتجة عن إعادة التقييم الأول وعدم تقييمها وتسجيلها بمبدأ الكلفة التاريخية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	9	25.7	25.7	28.6
	محايد	7	20.0	20.0	48.6
	موافق	16	45.7	45.7	94.3
	موافق بشدة	2	5.7	5.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم تكوين احتياطات اختيارية في فترات الرواج تحسبا لانخفاض الأرباح في فترات الكساد، مما يؤدي إلى التصريح عن أرباح غير حقيقية خلال الفترتين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	4	11.4	11.4	14.3
	محايد	6	17.1	17.1	31.4
	موافق	19	54.3	54.3	85.7

موافق بشدة	5	14.3	14.3	100.0
Total	35	100.0	100.0	

يتم التلاعب بتصنيف الاستثمارات المتداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5.7	5.7	5.7
	غير موافق	6	17.1	17.1	22.9
	محايد	8	22.9	22.9	45.7
	موافق	15	42.9	42.9	88.6
	موافق بشدة	4	11.4	11.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم الاعتراف بإيراد عملية البيع قبل أن تكتمل العملية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	6	17.1	17.1	20.0
	محايد	9	25.7	25.7	45.7
	موافق	15	42.9	42.9	88.6
	موافق بشدة	4	11.4	11.4	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

FREQUENCIES VARIABLES=D d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10

/STATISTICS=STDDEV MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

### Statistics

		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها	ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.
N	Valid	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0
Mean		3.89	4.09	4.20	4.03
Std. Deviation		.796	.702	.964	.985

### Statistics

		يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.	يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.	يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.	من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.	يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4.20	3.89	3.71	3.89	3.54
Std. Deviation		.833	.832	.926	.676	.852

### Statistics

يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.

N	Valid	35
	Missing	0
Mean		4.14
Std. Deviation		.944

### Frequency Table

مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	2.90	1	2.9	2.9	2.9
	3.30	3	8.6	8.6	11.4
	3.50	2	5.7	5.7	17.1
	3.60	2	5.7	5.7	22.9
	3.70	2	5.7	5.7	28.6
	3.80	3	8.6	8.6	37.1
	3.90	4	11.4	11.4	48.6
	4.00	5	14.3	14.3	62.9
	4.10	1	2.9	2.9	65.7
	4.20	4	11.4	11.4	77.1
	4.30	2	5.7	5.7	82.9
	4.40	2	5.7	5.7	88.6
	4.50	1	2.9	2.9	91.4
	4.60	1	2.9	2.9	94.3
	4.70	1	2.9	2.9	97.1
	5.00	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

ينص تقرير المدقق الخارجي على ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	7	20.0	20.0	20.0
	موافق	18	51.4	51.4	71.4
	موافق بشدة	10	28.6	28.6	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى كشف التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية غير التشغيلية المتعلقة بالأرباح والخسائر وتسجيلها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	10	28.6	28.6	31.4
	موافق	16	45.7	45.7	77.1
	موافق بشدة	8	22.9	22.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	2	5.7	5.7	8.6
	محايد	1	2.9	2.9	11.4
	موافق	16	45.7	45.7	57.1
	موافق بشدة	15	42.9	42.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	2	5.7	5.7	8.6
	محايد	4	11.4	11.4	20.0
	موافق	16	45.7	45.7	65.7
	موافق بشدة	12	34.3	34.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى فحص كشوفات الجرد والتحقق الفعلي لأصناف المخزون.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	3	8.6	8.6	11.4
	موافق	18	51.4	51.4	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يتم إعداد تقرير المدقق الخارجي في ضوء طلب كشف الذمم المدينة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	1	2.9	2.9	5.7
	محايد	5	14.3	14.3	20.0
	موافق	22	62.9	62.9	82.9
	موافق بشدة	6	17.1	17.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يهدف تقرير المدقق الخارجي إلى الكشف عن مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون.



		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	17.1	17.1	17.1
	محايد	3	8.6	8.6	25.7
	موافق	21	60.0	60.0	85.7
	موافق بشدة	5	14.3	14.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

من خلال تقرير المدقق الخارجي يتم التحقق من إدراج أقساط القروض.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
	محايد	7	20.0	20.0	22.9
	موافق	22	62.9	62.9	85.7
	موافق بشدة	5	14.3	14.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يعيد المدقق الخارجي إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	3	8.6	8.6	11.4
	محايد	9	25.7	25.7	37.1
	موافق	20	57.1	57.1	94.3
	موافق بشدة	2	5.7	5.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

يعمل المدقق الخارجي على التحقق من معدلات وطرق الإهلاك والتعبير عنها من خلال تقريره النهائي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	2	5.7	5.7	8.6
	محايد	1	2.9	2.9	11.4
	موافق	18	51.4	51.4	62.9
	موافق بشدة	13	37.1	37.1	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية	مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصادقية القوائم المالية	مدى تأثير تقرير المدقق الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية
N		35	35	35
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3.9943	3.3607	3.9571
	Std. Deviation	.38344	.63287	.43877
Most Extreme Differences	Absolute	.111	.102	.090
	Positive	.111	.087	.090
	Negative	-.104-	-.102-	-.077-
Test Statistic		.111	.102	.090
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200 <sup>c,d</sup>	.200 <sup>c,d</sup>	.200 <sup>c,d</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

الملحق 03 : الأساتذة المحكمين

الجامعة	الأستاذ
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي	عوادي مصطفى
جامعة غرداية	زواويد لزهاري
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي	بن خليفة بلقاسم
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي	عوادي بالقاسم

