

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالبين: مشيش بشير

بوعسرية شوقي

بعنوان

دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسة  
المحاسبة الإبداعية  
دراسة ميدانية ( استبيان )

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	رئيسا
بهاز جيلالي	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفاً و مقررأ
هندي كريم	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان : العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبة

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالبين: مشيش بشير

بوعسرية شوقي

بعنوان

دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسة  
المحاسبة الإبداعية  
دراسة ميدانية ( استبيان )

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة محمد	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	رئيسا
بجاز جيلالي	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مشرفاً و مقررأ
هندي كريم	أستاذ محاضر	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

# شكر و عرفان

إن الحمد لله نحمده و نستعينه و نستغفره، و نشكره على كل نعمة أنعمها علينا و الحمد لله الذي

أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا و وفقنا على انجاز هذا العمل.

أما بعد فلا يسعني في هذا المقام إلا أن نتوجه بجزيل شكر الحامل لكل معاني الامتنان و العرفان

بالجميل إلى الأستاذ المشرف " بهاز جيلالي " حفظه الله الذي لم ينخل علينا بتوجيهاته و

نصائحه في إتمام هذا البحث.

كما اتقدم بجزيل الشكر الى جميع أساتذة كلية الاقتصاد الذين رافقونا في مسارنا الجامعي.

## الملخص:

إن الغاية القصوى من هذه الدراسة تظهر أهميتها في الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي من جهة ، ومن جهة أخرى خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز، وهذا ما يزيد من أهمية المراجعة الخارجية في ضمان تمثيل مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي شكلا وجوهرا.

للإشارة أن هذه الدراسة إلى إبراز في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ، وذلك من خلال إجراء مسح ميداني على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بكل من ولاية غرداية ، الأغواط ، ورقلة ، واد سوف بغية الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والمتمثلة في :

### إلى أي مدى تعكس فاعلية المدقق الخارجي صورة كشف تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟

حيث تناول الاستبيان الموجه للعينة المدروسة نقاط تتعلق بجوانب تخص كفاءة وفعالية المدقق الخارجي ، توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية وكذا الأساليب والاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن المدقق الخارجي مُلم بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية و الحد منها باعتبار أنها ليست في أعلى مستوياتها ، وقد خلصت الدراسة إلى توصيات مقترحة نفي بضرورة التزام المدققين الخارجيين بمعايير التدقيق وإعداد برامج عمل تدقيق محكمة من أجل اكتشاف التلاعبات التي قد تقع على القوائم المالية نتيجة المحاسبة الإبداعية.

**الكلمات المفتاحية :** محاسبة إبداعية - معايير تدقيق - تدقيق خارجي - تلاعب محاسبي

## **Abstract**

The ultimate goal of this study shows its importance in the role that external auditing plays on the one hand, and on the other hand the seriousness of creative accounting practices in the financial statements, which requires the preparation of financial reports of general purpose with full credibility and reliability away from bias, and this increases the importance of the audit. External in ensuring that the out puts of the accounting system represent the actual reality in form and substance.

To point out that this study is to highlight the reduction of the effects of creative accounting on the financial statements, by conducting a field survey on a sample of practitioners in the profession of accounting and auditing in the states of Ghardaia, Laghouat , Ouargla and Oued Souf in order to answer the main problem at hand, represented in: **what extent does the effectiveness of the external auditor reflect the image of the disclosure of the impact of creative accounting on the financial statements?**

Where the questionnaire directed to the studied sample dealt with points related to aspects related to the efficiency and effectiveness of the external auditor, the availability of creative accounting practices in the economic institution, as well as modern methods and trends to detect and reduce creative accounting practices, and the study reached results, the most important of which is that the external auditor is familiar with modern methods in disclosing creative accounting practices In economic institutions and limiting them as they are not at their highest levels, and the study concluded with suggested recommendations that fulfill the need for external auditors to adhere to auditing standards and prepare tight audit work programs in order to discover the manipulations that may occur on the financial statements as a result of creative accounting.

**Keywords :** Auditing standards , Accounting manipulation , External Audit, Accounting Rigging.

## فهرس المحتويات

الإهداء

شكر و عرفان

VII.....	الملخص
IX.....	قائمة المحتويات
أ.....	مقدمة

### الفصل الأول

#### الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي و المحاسبة الابداعية

06.....	تمهيد
07.....	المبحث الاول: التأسيس النظري للتدقيق الخارجي وفن المحاسبة الإبداعية
07.....	المطلب الاول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي
07.....	الفرع الأول: مفهوم و معايير التدقيق الخارجي
07.....	أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي
08.....	ثانياً: معايير التدقيق الخارجي
11.....	الفرع الثاني: منهجية و وسائل تنفيذ التدقيق الخارجي
11.....	أولاً: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي
13.....	ثانياً: وسائل و تقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي
14.....	الفرع الثالث: مسؤوليات و صلاحيات المدقق الخارجي
16.....	أولاً: المسؤوليات
16.....	ثانياً: الصلاحيات
17.....	المطلب الثاني: البعد المفاهيم للمحاسبة الابداعية
17.....	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها
17.....	أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية
19.....	ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الابداعية
20.....	الفرع الثاني: الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية
21.....	الفرع الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على الكشوف المالية (جودة المعلومات المحاسبية)
21.....	أولاً: القوائم المالية و أثر المحاسبة الابداعية عليها
23.....	ثانياً: المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية واثر كل منها على الكشوف المالية
24.....	الفرع الرابع: الأخطاء والغش في البيانات المالية وعلاقتها بأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية
25.....	أولاً: مجموعة خصائص الإدارة وأثرها على بيئة الرقابة

- 25.....ثانيا: مجموعة خصائص التشغيل والاستقرار المالي
- 26.....الفرع الخامس: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
- الفرع السادس: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات
- 27.....المحاسبة الإبداعي
- 29.....المبحث الثاني: الدراسات السابقة
- 29.....المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
- 29.....أولا: دراسة أحمد نفاع
- 30.....ثانيا: دراسة سميحة غلوس
- 31.....ثالثاً: دراسة حسن نمر الحلبي
- 32.....رابعاً: دراسة حسين أحمد دحوح
- 33.....المطلب الثاني: الدراسات باللغة اجنبية
- 33.....أولا: دراسة Al Momani – Obeidat
- 34.....ثانيا: دراسة Gherai, et Balaciu
- 35.....ثالثا: دراسة Tassadas – Ali Malik
- 36.....خلاصة الفصل الأول

## الفصل الثاني

### الدراسة التطبيقية

- 38.....تمهيد
- 39.....المبحث الأول: منهجية الدراسة
- 39.....المطلب الأول: المنهج المستخدم و عينة الدراسة
- 39.....الفرع الاول: المنهج المستخدم
- 40.....الفرع الثاني: عينة الدراسة و خصائصها
- 41.....المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة
- 41.....الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات
- 41.....الفرع الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة
- 43.....المبحث الثاني: تحليل و تفسير نتائج الاستبيان
- 43.....المطلب الأول: اختبار الاستبيان
- 43.....أولا/ ثبات الاستبانة
- 43.....ثانيا/ معامل ألفا كرونباخ



44.....	ثالثاً/ العلاقة بين محاور الاستبيان.....
45.....	المطلب الثاني: تحليل البيانات.....
45.....	الفرع الاول تحليل البيانات الشخصية.....
45.....	أولاً: متغير الجنس.....
46.....	ثانياً: متغير العمر.....
47.....	ثالثاً: متغير المؤهلات العلمية.....
48.....	رابعاً: متغير المهنة.....
49.....	خامساً: متغير الخبرة.....
50.....	سادساً: نتائج الإحصاء الوصفي.....
60.....	الفرع الثاني: مناقشة و اختبار فرضيات الدراسة.....
60.....	اولاً: مناقشة و تحليل الفرضيات باستخدام المتوسطات و اتجاه العينة.....
63.....	ثانياً: مناقشة و تحليل الفرضيات باستخدام اختبار (t) لعينة واحدة:One Sample T-test.....
66.....	ثالثاً: اختبار تحليل التباين الأحاديANOVA.....
68.....	خلاصة الفصل.....
69.....	الخاتمة.....
72.....	قائمة المراجع و المصادر.....
78.....	فهرس المحتويات.....
82.....	الملاحق.....

# المقدمة

(أ) توطئة:

تواجه مهنة التدقيق خلال الآونة الأخيرة العديد من التحديات من جانب مجتمع الأعمال خاصة بعد انهيار شركة (انرون) و تحميل مكتب ( آرثر اندرسون) جزءا كبيرا من مسؤولية انهيار تلك الشركة، بكونه مسؤول عن مراجعة و تدقيق الحسابات، و اتهامه بالتلاعب بالبيانات المالية المحاسبية للشركة، مستغلا بعض السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح حيث أنه وفرت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للمحاسبين في الوحدة الاقتصادية المرنة في استخدام هذه المبادئ ، فيجد المحاسب المجال لاستغلال هذه المرونة في التحويل و التلاعب بالأرقام في القوائم المالية و اختيار الطرق التي تحقق مصالح و أغراض معينة مستغلا خبرته في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل إظهار الشركة بوضع على غير حقيقته لخدمة أغراض خاصة بالإدارة و قد أطلق على هذا النوع من التلاعب بالمحاسبة الإبداعية، ففي بعض الأحيان يتم اكتشافها وفي اوقات أخرى لا يتم اكتشافها إلا عند انهيار الشركة و انفصال الملكية عن التسيير، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام المتزايد من قبل الشركات بوظيفة التدقيق فكان لا بد من وجود طرف ثالث محايد كوسيط بين المالك و المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة، و في نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء، و التلاعبات التي قد تحدث و هذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل و إجراءات خاصة .

وفي ظل ما سبق ذكره تتبلور معالم إشكالية هذا البحث، والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

(ب) الإشكالية:

ما مدى دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟

و من هذه الاشكالية تنفرع عدد من الاسئلة الجزئية:

- ما مستوى توفر الكفاءة اللازمة التي تمكن المدقق الخارجي من الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
- فيما تتمثل تأثيراتها على القوائم المالية؟
- هل تتوفر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية ؟

• هل المدقق الخارجي مُلمُّ بالأساليب و الاتجاهات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

(ج) الفرضيات :

للإلمام بجوانب الموضوع و الإشكالية الجوهرية المطروحة، يمكن تقديم الفرضيات كما يلي :

الفرضية الأولى:

يمتلك المدقق الخارجي الكفاءة المطلوبة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛

الفرضية الثانية:

تتوفر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في أعلى مستوياتها؛

الفرضية الثالثة:

المدقق الخارجي مُلمُّ بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها.

(د) أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى الإجابة على إشكالية البحث، و اختبار صحة الفرضيات المتبناة، تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- معرفة الممارسات التي تقوم بها المؤسسة من المحاسبة الإبداعية سواء كانت هذه الممارسات ايجابية أو سلبية؛

- تسليط الضوء على مسؤولية المدقق الخارجي في كشف و تشخيص ممارسات المؤسسات الاقتصادية و محاسبتها تحت ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

(هـ) أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في محاولة تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في محاولة الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الاهتمام بمنع و كشف الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية

(و) مبررات اختيار الموضوع:

ترجع أسباب اختيار الموضوع الى أسباب ذاتية و أخرى موضوعية نذكر منها:

1- أسباب ذاتية

• بحكم التخصص في مجال التدقيق؛

- الرغبة في التطرق لدراسة الموضوع بحكم أنه موضوع جديد نسبياً؛
- معرفة ما تخفيه المحاسبة من جانبها السلبي و الايجابي .

## 2- أسباب موضوعية:

- إثراء المكتبة بموضوع المحاسبة الابداعية و هو موضوع جديد و قليل التداول من طرف الباحثين.
- تطور مفهوم الفكر المحاسبي و تأثيراته على المحيط الخارجي للمؤسسة

## (و) حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- الحدود الزمانية :** المدة الزمنية للدراسة من شهر مارس الى شهر ماي سنة 2018.
- الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة من الناحية المكانية بعينة من المدققين و المحاسبين و الخبراء المحاسبين في ولايات: غرداية و الأغواط و ورقلة.
- الحدود الموضوعية:** قمنا بدراسة جوانب التدقيق الخارجي الذي يمارسه الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وفق التشريع الجزائري، أما فيما يخص جانب المحاسبة الإبداعية فقد تم أخذ آراء لعينة الدراسة و المتمثلين في المحاسب المعتمد و المحاسبين المساعدين.

## (ي) منهج البحث و الأدوات المستخدمة:

للإجابة على إشكالية البحث الرئيسية و التساؤلات الفرعية المطروحة من خلال بحثنا، سوف نعتمد على مجموعة من المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة و عناصر البحث، حيث اعتمدنا في الجانب النظري للموضوع على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تقديم مختلف المفاهيم و التعاريف، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي عن طريق الاستبيان من خلال تحليل نتائج الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به المدققون الخارجيون للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

## (ك) صعوبات البحث:

لقد مرت فترة البحث و إعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات و العراقيل تمثلت في:

- صعوبة البحث عن الاطراف دو العلاقة بالبحث؛
- قلة مكاتب محافظي الحسابات في الولاية؛

- تحفظ المدرسين في الإدلاء بآرائهم اتجاه المؤسسة؛
- قلة المراجع و الكتب التي تتناول الموضوع.

### ل) هيكل البحث

تبعاً للأهداف المنتظرة من البحث، و لمعالجة الإشكالية و التساؤلات الفرعية، و لاختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى فصلين.

يتناول الفصل الأول الإطار النظري للدراسة و يتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية، أما المبحث الثاني و الذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية تم التطرق فيه للدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا، مع ذكر أوجه التشابه و الاختلاف.

أما الفصل الثاني، الدراسة التطبيقية فيتناول دراسة عينة من المدققين عن طريق الاستبيان حيث حاولنا فيها إسقاط الجانب النظري للموضوع على الجانب التطبيقي.

و في الأخير نجد الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام و اختبار الفرضيات التي جاءت في

مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، و في الأخير قدمنا بعض الاقتراحات التي رأينا بأنها ضرورية بناءً على النتائج المتوصل إليها.

# الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

للتدقيق الخارجي و

المحاسبة الإبداعية

### تمهيد :

تعتبر مهنة التدقيق من بين المواضيع الأكثر اهتماما من طرف موظفي المؤسسة والملاك والمساهمين في المؤسسة، والمقصود به هو عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب على هذه الأعمال تدريبيا خاصا والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة و ما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا و ما شابه ذلك وقد يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصا بالقيام بهذه المهمة وفي أعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة و عادلة.

ومع تطور مفهوم التدقيق والمعايير الخاصة به و ظهور مخاطر التدقيق، وازدياد حالات الغش والأخطاء، كل هذا أدى إلى إبراز كفاءة ومسؤولية لمدقق الخارجي في التعرف على موطن الأخطاء والغش وتقدير المخاطر المحتملة، و ننتاول خلال هذا الفصل المباحث التالية:

**المبحث الأول:** التأصيل النظري للتدقيق الخارجي و فن المحاسبة الإبداعية.

**المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.



### المبحث الاول: التأصيل النظري للتدقيق الخارجي و فن المحاسبة الابداعية

قصد إبداء الرأي في مدى عدالة نتائج الأعمال التدقيقية على المستويين الداخلي والخارجي للمؤسسة العائد إليها تلك البيانات وذلك بما يتفق وأصول المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أي أنه و بمعنى آخر ارتباط مع مدقق الحسابات الخارجي للاستفسار وإجراء الخطوات الضرورية التي تمكن مدقق الحسابات من إبداء تأكيد محدود بأن القوائم المالية لا تحتاج إلى تعديلات جوهرية حتى تتماشى مع المبادئ المحاسبية المعترف بها.

#### المطلب الاول : الاطار النظري للتدقيق الخارجي

يعد التدقيق له دوراً مهماً في المؤسسة سواء داخلي أو خارجي خاصة النقاط الحساسة مثل نظام الرقابة الداخلية، و الذي بدوره يمثل نقاط القوة و الضعف في المؤسسة ، وفي هذا المبحث سنحاول التعرف على التدقيق الخارجي و تأثيرات المحاسبة الابداعية.

#### الفرع الأول : مفهوم و معايير التدقيق الخارجي

إن ظهور التدقيق الخارجي و بلوغه هذا المستوى من التطور كان أمراً حتمياً، بسبب كبر حجم المؤسسات و تشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية و المالية.

#### أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي

في هذا الإطار يمكن إيجاز بعض التعاريف، فحسب (الدكتور أمين السيد أحمد لظفي) هو "عملية منهجية تقوم على التقييم بموضوعية لأدلة الاثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات و المعايير المقررة، و توصيل النتائج للمستخدمين المعنيين"<sup>1</sup>.

حيث أشار كل من (Hamimi Allel) على أنه "عملية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من أجل ضمان موضوعية القرار، و يهدف إلى التعبير عن رأي حول صدق و سلامة القوائم المالية"<sup>2</sup>، أما (بورتر porter) فقد عبر عن التدقيق الخارجي بأنه "عملية الفحص الحيادي المستقل و التي تتم وفقاً لمتطلبات الاطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، و التي تنتهي إلى إبداء الرأي في

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لظفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006، ص7.

<sup>2</sup> Hamini Allel, l'audit comptabel et financier, 2<sup>eme</sup> Edition, alger, 2001/2002, p08

القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي"<sup>1</sup>، في حين يرى (خالد أمين) بأنه "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول: أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من ناحية الهيكل التنظيمي، حيث يبدي رأي فني محايد عن صدق و سلامة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق حتى يستفيد منه الأطراف الخارجية، و تجدر الإشارة كذلك إلى أن المدقق الذي حصل على ترخيص بمزاولة المهنة يجب أن يتصف بالتأهيل العلمي و العملي الذي يمكنه من أداء واجبه، وأن يراعي قواعد و أخلاقيات المهنة و أعرافها المتفق عليها<sup>3</sup>.

### ثانياً: معايير التدقيق الخارجي

تجدر الإشارة إن معايير التدقيق تعد أيضاً بمثابة دليل يرشد المدققين، فضلاً عن أنها تعتبر بمثابة أدوات لقياس مدى قيام المدققين بأداء مهامهم<sup>4</sup>. و صدرت معايير التدقيق المتعارف عليها في سنة 1947 بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICAA، لتمثيل الإطار العام و الأساسي لمستويات التدقيق<sup>5</sup>، و تشمل عشرة معايير مقسمة إلى 3 مجموعات كما يلي:

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 76-77.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية و العملية-، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، 2001، ص 13.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998، ص 388.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية و الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 49.

<sup>5</sup> حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، الاردن، ط1، 2011، ص 156.

### 1. المعايير العامة **Général Standards**:

هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي و العملي لمراقب الحسابات و تشمل ثلاثة معايير و هي كالتالي<sup>1</sup>:

- التأهيل و التدريب: يجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة أشخاص مهنيين متمتعين بقدر مناسب من التدريب و الكفاءة للعمل كمدققين.
- الاستقلالية و الحياد : في جميع حالات التدقيق يجب توفر الاستقلالية في الحكم المهني للتدقيق.
- بدل العناية المهنية: بذل العناية المهنية المعقولة في اتمام التدقيق و اعداد التقرير.

### 2. معايير اعداد التقرير **Reporting Standards**:

- و هي المعايير التي تلزم مراقب الحسابات بإعداد تقرير براهه الفني على القوائم المالية ككل و يشمل أربعة معايير<sup>2</sup>:
- المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: يجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفق لإطار إعدادها و عرضها و هي بصفة عامة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
  - الاتساق: يجب أن يشير مدقق الحسابات في تقريره الى تلك الظروف التي لم يراعى فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية، في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة .
  - الافصاح: يجب أن يفترض مدقق الحسابات كفاية الافصاح المحاسبي و ملائمته.
  - وحدة الرأي: يجب أن يبدي مدقق الحسابات رايه في القوائم المالية كوحدة واحدة، و يتضمن التقرير تأكيداً بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي و اسباب ذلك و في جميع الاحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، و مدى مسؤولية التي تحملها<sup>3</sup>.

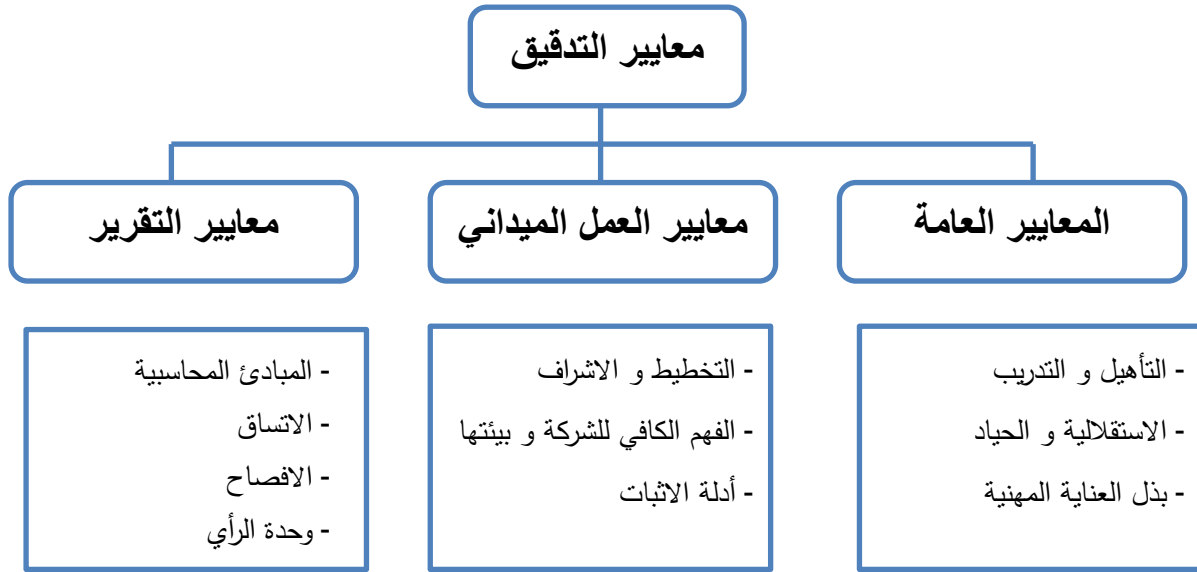
تلخيص معايير التدقيق السابق ذكرها في الشكل التالي :

<sup>1</sup> دان م جي و آخرون، **مدخل محاسبة المراجعة**، تعريب ثناء علي القباني، دار المريخ، الرياض، 2011، ص34.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص51.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، ص52.

الشكل رقم (1-1) : يمثل معايير التدقيق



المصدر: من إعداد طالبين بالاعتماد على ما سبق ذكره

3. معايير العمل الميداني Field Works standard:

- و هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، و تقييم هيكل الرقابة الداخلية و بتجميع أدلة الاثبات و الأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عملياً<sup>1</sup>، و تشمل ثلاثة معايير<sup>2</sup>:
- التخطيط و الاشراف: التخطيط الجيد لعملية التدقيق و الاشراف على مساعدي المدقق.
  - الفهم الكافي للشركة و بيئتها: حصول المدقق على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية ليقوم بالتخطيط لعملية التدقيق و لتحديد طبيعة و توقيت و مدى اتساع الاختبارات الواجب اتمامها.
  - أدلة الاثبات: يجب الحصول على الدليل الكافي من خلال الفحص و الملاحظة و السؤال و المطابقة للوصول إلى اساس معقول لبناء الراي المهني عن القوائم التي تتم مراجعتها.

<sup>1</sup> حامد طالبة محمد أبو هبة، مرجع سبق ذكره، ص 156.

<sup>2</sup> دان م جي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 35.

### الفرع الثاني: منهجية ووسائل تنفيذ التدقيق الخارجي

إذا كان المقصود بتنفيذ التدقيق هو تلك العملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين ، فهذا الأمر لا يكون إلا من خلال منهجية و وسائل معينة تضبطه<sup>1</sup>.

حيث عرف التدقيق الخارجي تطوراً في الأدوار المتوخاة منها وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها، ومن أجل قيام المراجع الخارجي بإنجاز مهامه الموكلة إليه كما ينبغي فإنه يسير وفق منهجية علمية معينة، هذه المنهجية تحتوي على خطوات متسلسلة وكذلك على تقنيات ووسائل تتلائم مع كل خطوة من تلك الخطوات.

#### أولاً: منهجية تنفيذ التدقيق الخارجي

يعتبر الهدف الأساسي و المنتج النهائي لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة و البراهين حول شرعية و صدق و عدالة القوائم المالية للمؤسسة، و حتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من الخطوات التنفيذية و الوسائل و هي<sup>2</sup>:

#### الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

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

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 16.

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله أبو السعيد، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-79.

الجدول رقم (1-1): يمثل خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

البيان	المراحل
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.</li> <li>▪ التنظيم المهني.</li> <li>▪ عناصر المقارنة بين المؤسسات.</li> <li>▪ حوار المسؤولين.</li> <li>▪ زيارات ميدانية.</li> <li>▪ التعرف على الوثائق الداخلية.</li> </ul>	أعمال أولية و اتصالات أولى مع المؤسسة.
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تكوين الملف الدائم.</li> <li>▪ إعداد برنامج المراجعة الأولي.</li> </ul>	انطلاق الأعمال

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و المراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص68.

الخطوة الثانية: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة و إجراءات الرقابة، و يتضمن كل السياسات و الإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة و إدارة الشركة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع، من النظام و كفاءة إنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول، منع و اكتشاف التلاعبات المالية و الأخطاء، دقة و اكتمال السجلات المحاسبية، و إعداد قوائم مالية بكل ثقة.

الجدول رقم (2-1): يمثل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

البيان	المراحل
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح.</li> <li>▪ ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.</li> </ul>	جمع الإجراءات
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته.</li> </ul>	اختبارات التطابق ( الفهم)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ نقاط قوة النظام.</li> <li>▪ نقاط ضعف النظام.</li> </ul>	تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

اختبارات الاستمرارية	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.</li> </ul>
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ نقاط قوة النظام.</li> <li>▪ ضعف و قصور النظام.</li> <li>▪ النتائج</li> </ul>

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق: ص 71.

### الخطوة الثالثة: فحص الحسابات و القوائم المالية:

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية. و الموضحة بالجدول التالي<sup>1</sup>.

#### الجدول رقم (1-3): يمثل إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية إعادة النظر في برنامج التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تخفيف البرنامج.</li> <li>▪ تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.</li> </ul>
اختبارات السريانية و التطابق	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ اختبارات التطابق ( إعادة النظر في المعلومات، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية).</li> <li>▪ لختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية.</li> <li>▪ اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية.</li> <li>▪ اختبارات التطابق بواسطة المشاهدات المادية.</li> </ul>
إنهاء عملية التدقيق	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة.</li> <li>▪ فحص الأحداث ما بعد الميزانية.</li> <li>▪ فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية.</li> <li>▪ إعادة النظر في أوراق العمل.</li> <li>▪ إصدار الرأي</li> </ul>

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 83.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 80-81.

### ثانياً: وسائل و تقنيات تنفيذ التدقيق الخارجي

إن المدقق لكي يتمكن من الإدلاء برأيه حول صدق و عدالة الحسابات و القوائم المالية فإنه لا بد له من إتباع خطوات منظمة كما رأينا سابقاً، و في سبيل تحقيق ذلك لابد له من استخدام وسائل و تقنيات تمكنه من جمع الأدلة و البراهين اللازمة له للإدلاء بذلك الرأي و من أهمها<sup>1</sup>:

#### 1. المعاينة و الجرد الفعلي:

لكي يتأكد المدقق من صحة و حقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد، و هذه الوسيلة تعتبر أهم و أقوى وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

#### 2. المراجعة المحاسبية:

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية، و ذلك من الناحية الحسابية فقط. و رغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة من العمل المحاسبي<sup>2</sup>.

#### 3. المراجعة المستندية:

إن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً، سعتد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، و من الصحة المتعلقة بها، و تعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، و يتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة التدقيق المستندية، حيث أنها تساعد المدقق على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره ، ص 82

<sup>2</sup> وليم توماس وإمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين

سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص: 45

<sup>3</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره ، ص 82



### 4. فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن هذا الإجراء يعتبر هاماً و ضروري لعمل المراجع، و يجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، و تقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام، و تحديد حجم العينة و الاختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجرائها.

### الفرع الثالث: مسؤوليات و صلاحيات المدقق الخارجي

إن مهنة مدقق الحسابات شأنه شأن أي مهنة أخرى، يترتب لمزاومتها صلاحيات و عليهم مسؤوليات يجب الالتزام بها و أدائها على أكمل وجه، حتى تحقق التدقيق رسالته من تعزيز الثقة فيها لدى مستخدمي القوائم المالية. و فيما يلي عرض لتلك المسؤوليات و الصلاحيات<sup>1</sup>.

#### أولاً: المسؤوليات :

يقوم مدقق الحسابات بوظيفة محاسبية و قانونية، تهدف الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة و الإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، و في نهاية عملية التدقيق يقوم المدقق بإعداد

تقريره النهائي بنتائج أعمال التدقيق، و الذي يقدمه الى جهة الإدارة ، فقد حمل المشرع مدقق الحسابات المسؤولية عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير، و مسؤوليات المدقق الخارجي يمكن تقسيمها إلى الآتي:

#### ❖ المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):

هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات و كرامة المهنة، حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيئ إلى سمعته المهنية. فكل مهنة و منها مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية و آداب و واجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة<sup>2</sup>.

كما اشارة اليها المادة 63 من القانون 01/10 " يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد

<sup>1</sup> نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة

1985، مجلة المدقق، العدد(51)، آب 2002، ص21.

<sup>2</sup> أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص191.

استفالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم..<sup>1</sup>.

### ❖ المسؤولية المدنية:

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل و تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية. فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، و يقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.<sup>2</sup>

ولقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر **01/10** في<sup>3</sup>:

المادة **59** على " يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

و أشارت أيضا المادة **60** من القانون **01/10** على أنه يعد الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهم مسؤولينا مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية. و حسب نص المادة **61** من القانون **01/10** يعج محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون .

### ❖ المسؤولية الجزائية:

لقد أوضحنا في الفقرة السابقة أن مسؤولية المدنية للمدقق تتمثل في مسؤوليته تجاه عميله و تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، و التي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المدقق الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع حجم ذلك الضرر، أما المسؤولية الجزائية للمدقق فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات و البيانات المالية التي تم تدقيقها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 10-01** المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، ص 10

<sup>2</sup> شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و مملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص 100.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010.

<sup>4</sup> نصار محمد البطوش، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

و وضع القانون 01/10 المنظم للمهنة في المادة 62 "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولي الجزائرية عن كل تقصير في القيام بالالتزام القانوني"<sup>1</sup>.

وتظهر المسؤولية الجزائرية في الحالات التالية، و هذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية؛

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛
- عدم احترام سر المهنة<sup>2</sup>.

### ثانياً: الصلاحيات:

لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه، و انجاز عملية التدقيق الموكلة اليه بكفاءة و فاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعاً بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي<sup>3</sup>:

✓ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، و حق الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.

✓ حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.

✓ حق المدقق في فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و الدفاتر و السجلات وفقاً للقوانين و اللوائح ذات الصلة، و كذلك وفقاً للقواعد و المبادئ و الأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

✓ حق المدقق في تدقيق و فحص باقي أصول المؤسسة على إختلاف أنواعها، و كذلك التحقق من التزاماتها، و حق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.

### المطلب الثاني: البعد المفاهيم للمحاسبة الابداعية

يعتبر التدقيق ضرورة لا غنى عنها وتبرز أهميته في التأثير على مصداقية وجودة القوائم المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، لهذا أصبح القائمون على شؤون المؤسسات

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 2010 مرجع سبق ذكره، ص 10.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان مطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص 58.

<sup>3</sup> نصار محمد البطوش، مرجع سبق ذكره، ص 22

الاقتصادية يولونه أهمية كبرى خاصة التدقيق، بحيث أضحى مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام كبير من قبل المدققين بشكل كبير خلال السنوات الاخيرة و نعني بها أن المحاسب المالي يكون مبدعا في التعبير عن صدق القوائم المالية و قد يتطور هد الابداع الى جانب سلبي غير أخلاقي و هو إخفاء حقائق مالية .

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية تمييز، وقياس، وتوصيل معلومات مالية تمكن مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ أحكام وقرارات مدروسة، والتقارير المالية هي الموصل للمعلومات المحاسبية إلى الأطراف المعنية عادة في شكل قوائم مالية<sup>1</sup>.

### أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

إن مصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحليين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية<sup>2</sup>، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتطير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، فأعتبر العديد من المهنيين والممارسين والمحليين الماليين أن السوق و المستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشبه بعملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى<sup>3</sup>.

وعليه ومما تقدم نحاول أن نقدم جملة من التعاريف لمفهوم الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية.

- المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية هي: " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> سمير كامل محمد عيسي، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008، ص 08.

<sup>2</sup> <http://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic2018،18:30/03/15>

<sup>3</sup> محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.

<sup>4</sup> Brijesh Yadav Creative Accounting : A Literature Review، The SIJ Transactions on Industrial, Financial & BusinessManagement (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013، P :181

- وعرف المحاسبة الإبداعية كذلك على أنها " العملية التي من خلالها يلجأ المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية من أجل التلاعب في الأرقام المعلن عنها بالقوائم المالية"<sup>1</sup>.

في ضوء قراءة ما جاء آنفاً يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة واستغلال الثغرات الموجودة بالنظام المحاسبي وبدائل القياس وأشكال الإفصاح لتحويل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات أو حسب رغبة جهات ذات مصلحة خاصة.

هنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصداً بذلك المخادعة على خلاف مهنة المحاسبة، أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح الشركة التي ينتمي إليها ولتحديد المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية نرى أنه على المستوى التنظيمي والتشريعي أصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية منها تقرير **Cadbury 1992** في بريطانيا وصدور قانون **Sarbanes Oxly act 2002** في الولايات المتحدة الأمريكية وإعادة نظر لجان إصدار المعايير المحاسبية في مدى فعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول سلبية أو إيجابية التأثير على القوائم المالية إلا أن لعلم المحاسبة جانب أخلاقي تجاوزه يمثل تجاوزاً على المحاسبة ويركز هذا الجانب الأخلاقي على ثلاث مبادئ وهي:

**العدالة، الصدق، عدم التحيز.**

وعليه تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة وتتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادر عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية التي تضع قواعد السلوك المهني وتحت على إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفقده المحاسبة الإبداعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Vivek Agarwal, Relation between creative accounting and corporate governance Adissertation presented in part consideration for the degree of MA finance and Investment, University of Nottingham, 2008, P09

<sup>2</sup> سيد عبد الرحمان عباس النبله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم

### ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تعتبر الأهداف المحققة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتركها الممارسات المحاسبية للأنظمة المحاسبية المطبقة في الدول من أهم الدوافع التي تؤدي بمديري الشركات والمحاسبين لاستخدامها، وفيما يلي نبرز أهم الدوافع وراء استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية:

#### ➤ تحقيق أرقام محددة للأرباح

قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح الشركة أو توقعات المحللين الماليين في السوق<sup>1</sup>.  
➤ الحصول على التمويل أو المحافظة عليه :

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية<sup>2</sup>.

#### ➤ التأثير على سمعة الشركة ايجابياً في السوق :

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي، ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية

<sup>1</sup> ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية

السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص30.

<sup>2</sup> ميساء محمد سعد ابوتمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية

لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط،

تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابياً على سمعة الشركة<sup>1</sup>.

### ➤ التهرب الضريبي:

يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين.

### الفرع الثاني: الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية عبارة عن أساليب تستخدم بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدو البيانات عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعضاً منها أو جميعها ويمكن حصر الأساليب والممارسات المتبعة كما يلي<sup>2</sup>:

➤ اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة، على سبيل المثال يسمح

لمنشآت الأعمال في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به؛

➤ التلاعب بتقدير عمر مدة نفعية بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ على سبيل المثال عند تقييم

عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادةً ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتنتج للمحاسب المبدع أن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم؛

➤ القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل<sup>3</sup>؛

➤ إدخال الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين

الفترات؛

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات

المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر غزة، 2011، ص 83.

<sup>2</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية

الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط

للدراسات العليا، عمان، الأردن، (2009)، ص 25.

<sup>3</sup> مرجع سبق ذكره، ص 25

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر<sup>1</sup>؛
  - القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء انطباع جيد للحسابات؛
- و يقسم التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين<sup>2</sup>:

➤ **تلاعب محاسبي:** من طريقه استغلال فرصة اختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

➤ **تلاعب غير محاسبي:** مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية يظهر ذلك مثلا عند بيع الأصول وإعادة استئجارها إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أفساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين .

### الفرع الثالث: أثر المحاسبة الإبداعية على الكشوف المالية (جودة المعلومات المحاسبية):

يتحقق التدقيق الخارجي من أن إعداد عرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة، وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم

### أولا: القوائم المالية و أثر المحاسبة الإبداعية عليها

#### 1. تعريف القوائم المالية:

من التعاريف الصادرة في شأن القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية نستعرض ما يلي:

✓ القوائم المالية هي التي تهدف الى تقديم بيانات و معلومات تكون مفيدة للمستخدمين بشكل و مضمون صحيحين لمساعدتهم في اتخاذ القرار<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.

<sup>2</sup> رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، (دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 26 ، العدد الثاني، ص98.

<sup>3</sup> حنان حلوة رمضان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر، الاردن، 1997، ص85.



✓ القوائم المالية: هي التي تظهر الآثار المالية للعمليات و الأحداث الأخرى حيث تعمل على تجميعها و توزيعها على تصنيفات واسعة تبعا لخصائصها الاقتصادية<sup>1</sup> نستخلص من خلال هداات التعريفان أن القوائم المالية هي المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة، شريطة أن تتميز هذه الصورة بالاختصار، الدقة، و الوضوح، و هذا ما يسمح لمستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة و علاقتهم بها.

### 2. أصناف القوائم المالية

تشتمل القوائم المالية التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية على؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، و قائمة التدفقات النقدية و ذلك ما سنجيزه فيما يلي:<sup>2</sup>

أ. قائمة المركز المالي.

و هي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة و تتضمن القائمة العناصر المتعلقة بقياس المركز المالي للشركة، ألا و هي؛ الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، و تعرف هذه العناصر بما يلي:

- الأصل: و هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة و من المتوقع أن ينجب عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنسأة؛
  - الالتزام: و هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة و من المتوقع أن يتطلب سداذه تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة و التي تتطوي على منافع اقتصادية؛
  - حق الملكية: و هو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.
- ب. قائمة الدخل.

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح و خسارة عن فترة مالية محددة، و نهدف الى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الإقتصادية للوحدة و كذا المعلومات التي تساعد على التنبؤ بمقدار و توقيت و درجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص99.

<sup>2</sup> جبار بوكثير و مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية و الادارية، جامعة أم البواقي، العدد 01، 2014، ص63.

و توضح قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة، و هي تتضمن جميع بنود الإيرادات و المصاريف الخاصة بالمؤسسة.

### ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

نصت معايير المحاسبة الدولية على وجوب إعداد الشركات لقائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم المالية الأخرى، و هي تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين بداية الفترة و نهايتها، إضافة إلى الأرباح و الخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.

### د. قائمة التدفقات النقدية.

تخصص المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) في قائمة التدفقات النقدية، و هي القائمة التي تعنى بعرض معلومات عن التغيرات التاريخية للمحصلات و المدفوعات النقدية الخاصة بمنشأة ما. و تتجلى الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في:

- توفير معلومات ملائمة عن محصلات و المدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلاً؛
- الوقوف على قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها و قدرتها على سداد التوزيعات المعلنة و كذلك حاجتها للتمويل الخارجي<sup>1</sup>.

ثانياً: المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية و أثر كل منها على الكشوف المالية<sup>2</sup>:

- عدم إظهار الحسابات المستحقة و المدعومة مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح و الموجودات المتداولة و تضخيم حقوق الملكية؛
- اعتماد تقديرات الإدارة للمخزون و البضائع و عدم تحقق محافظ الحسابات منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح و الموجودات المتداولة؛
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات و الأرباح؛
- تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير على النتائج و الأرباح؛
- عدم استبعاد مبيعات ما بين الشركات التابعة و الشقيقة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات.

<sup>1</sup> جبار بوكثير و مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

<sup>2</sup> عمورة جمال، شرفي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي و المالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، مداخلة في الملتقى الدولي: الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة و تحليل تجارب وطنية و دولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص ص 15-16.

- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الاستثمارات؛
- تحويل الأعمال الخاسرة إلى شركة تابعة مما يؤدي إلى إظهار جزء من الخسائر بنسبة الاستثمار المسجل في دفاترها المحاسبية؛
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الاحتياطات الخاصة وليس في قائمة الدخل مما يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأرباح؛
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمخزون؛
- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين؛
- تأخير عمليات الشراء وتسريع إصدار الفواتير في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات الدوران للمدينين والدائنين وتحسين النتائج النهائية وبالتالي صافي الأرباح المحققة<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: الأخطاء والغش في البيانات المالية وعلاقتها بأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية

تميز معايير التدقيق عموماً بين نوعين من التحريفات هما الأخطاء والغش ، بصفة عامة يعبر الخطأ عن تحريف غير عمدي في البيانات المالية بينما يعتبر الغش بمثابة تحريف متعمد، أما الغش فيتعين التمييز بين اختلاس الأصول وبين التقرير المالي الاحتيالي أو المضلل والذي يعرف بغش الإدارة.

إن أحد الأجزاء الهامة لبيان معيار التدقيق ISA رقم (240) في المتطلب الخاص بتقييم المدققين على وجه الخصوص لمخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش ، حيث تختلف عوامل مخاطر التقرير المالي الاحتيالي عن تلك المرتبطة باختلاس الأصول نتيجة لأن طبيعة الغش في ظل الموقفين مختلفة، فبالنسبة للتقرير المالي الاحتيالي توجد عدة أنواع من عوامل المخاطر تم تحديدها في بيان معيار التدقيق رقم (240) حيث تضمن المعيار ثلاثة أنواع من عوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالي الاحتيالي والأمثلة المرتبطة بكل نوع هي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> عمورة جمال، شريقي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 15-16.

<sup>2</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

أولاً: مجموعة خصائص الإدارة وأثرها على بيئة الرقابة :

تتعلق تلك العوامل بقدرات الإدارة والضغوط والأنماط والاتجاهات المرتبطة بالرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي، ومن المخاطر المرتبطة بهذه المجموعة<sup>1</sup>:

أ. وجود حافز للإدارة للتورط في التقرير المالي المضلل على سبيل المثال وجود اهتمام مبالغ فيه عن طريق الإدارة للاحتفاظ أو بزيادة سعر أسهم الشركة أو اتجاه أرباحها من خلال استخدام ممارسة محاسبية استنزافية عادة.

ب. فشل الإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم بخصوص الرقابة الداخلية وعملية التقرير المالي على سبيل المثال السيطرة على الإدارة من قبل.

ج. وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا أو للمستشارين أو لمجلس الإدارة.

**مجموعة ظروف الصناعة:** تتضمن تلك العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية التي تعمل فيها المنشأة، ومن المخاطر المرتبطة بهذه المجموعة:

أ. وجود متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف من الاستقرار المالي وربحية المنشأة.

ب. هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمشروع وهبوط جوهري في طلب المستهلك.

ج. تغيرات سريعة في الصناعة على سبيل المثال القابلية للتدهور والمرتفعة بسبب التغير السريع في التكنولوجيا أو التقدم السريع للمنتج.

**ثانياً: مجموعة خصائص التشغيل والاستقرار المالي:** تتعلق تلك العوامل بطبيعة وتعقيد المنشأة وعملياتها وحالتها المالية و ربحيتها ومن المخاطر المرتبطة بهذه المجموعة:

أ. ضغط جوهري للحصول على رأس مال إضافي ضروري للبقاء في وضع المنافسة في ضوء المركز المالي للمنشأة.

ب. عمليات جوهريّة غير عادية ومعقدة بدرجة مرتفعة لاسيما تلك التي تحدث مع نهاية السنة والتي من شأنها فرض الأسئلة المتعلقة بالجواهر قبل الشكل.

ج. هيكل تنظيمي يتضمن عددا كبيرا من الكيانات القانونية غير العادية أو خطوط السلطة الإدارية بدون أهداف واضحة للعمل.

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

تعتبر عوامل المخاطر التي يعتمد عليها المدققون في تقييم اختلاس الأصول مختلفة نسبياً عن تلك المرتبطة بالتقرير المالي الاحتمالي وفي مجموعتي عوامل المخاطر الخاصة باختلاس الأصول وأمثلة على كل نوع كما يلي:

1- مجموعة قابلة تعرض الأصول للاختلاس : تتعلق تلك العوامل بطبيعة أصول المنشأة والدرجة التي تتعرض لها للسرقة ومن الأمثلة هذه المخاطر وجود أو استخدام مقدار ضخم من النقدية، ووجود أصول قابلة للنقل بسهولة كالسندات لحاملها فضلاً عن الحجم الصغير للأصول الثابتة وقابليتها للتداول ونقص تحديد ملكيتها.

2- مجموعة أنظمة الرقابة الداخلية :تتعلق هذه المجموعة بنقص في أنظمة الرقابة الداخلية المصممة لمنع واكتشاف اختلاس الأصول ومن الأمثلة على هذه المخاطر:

- نقص الإشراف الملائم للإدارة على سبيل المثال وجود إشراف غير كاف أو المتابعة من مواقع بعيدة.
- تسجيل غير كاف للأصول القابلة للتعرض للاختلاس.
- نقص التوثيق الملائم وتوفيرها في التوقيت المناسب للعمليات المالية مثل مستندات الحركة الدائنة لمردودات البضاعة.

يجب أن يقوم المدقق في ظل التقرير المالي لاحتياالي واختلاس الأصول بما يلي:

- إجراء استفسارات للإدارة بخصوص تقييمهم لاحتمال حدوث الغش.
- تقييم مخاطر الغش كنواتج لعملية التدقيق ، وكثيراً ما يتغير إدراك المدقق لاحتمال حدوث الغش بينما يقوم بأداء إجراءات التدقيق والاستفسار من الإدارة خلال عملية

**الفرع الخامس : الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها**

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الامور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وفيما يلي هم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، ديوان المحاسبة ، عمان ، الأردن، 2008، ص12-13.

لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، وهي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلالته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الامر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فانها قد الغت معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها.

الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي<sup>1</sup>:

- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.
  - تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.
  - كفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية.
  - تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم
  - تفعيل التنظيم المهني لمهنة لمحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمرجع المعتمد<sup>2</sup>.
- الفرع السادس: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعي:

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها **StandardsInternational**

<sup>1</sup> الخشاوي ، علي محمود و الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص ص: 17-18

**Accounting** وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية **Standards Reporting Financial**

**International** كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها<sup>1</sup>:

التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.

تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على

توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوربية.

الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم

بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .

<sup>1</sup> يحيى محمد أبوطالب، "المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة"، الدارالجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 205-210.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

#### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولاً: دراسة أحمد نفاع بعنوان " أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة جرش الأردن(2015).

##### أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر إلتزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، و لتحقيق هذ الهدف تم تصميم إستمارة و وزعت على 80 مدقق خارجي في مكاتب و شركات التدقيق في الأردن خلال سنة 2015.

##### توصلت الدراسة الى:

أن المدققين الخارجيين يعتبرون أن التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 75.6% عند تطبيقها على قائمة الميزانية، و نسبة 77.6% عند قائمة الدخل و 77.8% عند قائمة التدفقات النقدية و أوصت الدراسة بضرورة تكثيف الجهود لتتقيف المجتمع المالي و الإستثمالي بأهمية الإجراءات التحليلية و كذلك لفت الأنظار لخطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

##### ب- تقييم الدراسة:

تنفق هذه الدراسة و الدراسة الحالية في البحث و معالجة موضوع التدقيق الخارجي و دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هذا بالإستناد الى إجراءات التحليلية للمراجعة، إضافة الى الاشتراك في المنهج المستعمل، الا ان الاختلاف هو في طريقة معالجة الموضوع فقد اعتمدت الدراسة السابقة على راي العينة المدروسة على تحليل القوائم المالية لاكتشاف التلاعب، فيما اعتمدنا في دراستنا على قياس كفاءة العينة في اكتشاف التضليل.



ثانيا: دراسة سميحة غلوس بعنوان : مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قصدي مرياح، ورقلة. (2013)

### أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية و إظهار أن المراجع الخارجي غير مسؤول عن الخطأ و الغش أو التصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية. ولقد حاولت الباحثة الاجابة على: ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة؟

### توصلت الدراسة الى:

أن لا يعتمد المراجع كليا على أنظمة الرقابة الداخلية و هناك عوامل مرتبطة بالمنشأة و إدارتها تساعد على اكتشاف الأخطاء و أثناء ممارسة المراجع لمهمته المتمثلة في عملية اكتشاف الأخطاء فإن تحليل المراجع الخارجي لطبيعة و سبب الأخطاء سيكون مهما لمجرد وجود أو عدم وجود تلك أخطاء، و يعتبر المراجع الخارجي ليس مسؤولا عن اكتشاف الاخطاء رغم المسؤولية المدنية و الجزائية. و خلصت الى أن المراجع يقوم بالتحليل و فحص القوائم المالية في بداية مراجعة و إعداد برامج المراجعة مما يسهل عليه إكتشاف الأخطاء.

### ب- تقييم الدراسة:

تتفق هذه الدراسة و الدراسة الحالية في معالجة موضوع التدقيق الخارجي و الممارسات المحاسبية الابداعية و قياس مدى مسؤولية المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية

في حين اختلفت هذه الدراسة في تحميل المسؤولية للمدقق الخارجي و حملتها للمؤسسة في حد ذاتها لانها مسؤولة عن النظام الرقابي بها بغض النظر عن المسؤولية الجزائية التي تقع على عاتق المدقق الخارجي.

ثالثاً: دراسة بوسنة حمزة بعنوان: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة سطيف. (2012)

### أ- عرض الدراسة:

يدور موضوع الدراسة حول الدور الذي تؤديه عملية التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح المتبعة من طرف المؤسسات، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح واتجاه هذه الممارسات، وتوصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب من أجل تضخيم النتيجة المحاسبية.

### ب- تقييم الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أيضاً دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية ثم بينت أهمية ودور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وأن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية

رابعاً: دراسة حسن نمر الحلبي: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، (2009).

### أ- عرض الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة واثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة

الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

### • توصلت الدراسة الى:

مجموعة من الاستنتاجات من اهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضله معدو هذه البيانات ،وأيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يجب ان يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي ، للتعرف على كافة ممارسات واساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

### ب-تقييم الدراسة:

بتحليل هذه الدراسة نلاحظ اعتمادها على المدقق الخارجي كحلقة رئيسية في إكتشاف و إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، حيث استهدفت الدراسة عينة من مدققي الحسابات و المحللين الماليين و موظفي الشركات ، مما يأخذ على الدراسة تناولها فئتي المحللين الماليين و موظفي الشركات، و بخصوص نتيجة الدراسة بينت أهمية تقييد مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين بإجراء الإختبارات اللازمة للكشف عن أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية.

خامساً: دراسة حسين أحمد دحدوح: "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه". الدراسة عبارة عن مقالة في مجلة "جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية". (2006)

### أ- عرض الدراسة:

• هدفت الدراسة إلى استعراض وتحليل الإصدارات المهنية التي تتعلق بمسؤولية مراجعي الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وحصص العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وترتيب هذه العوامل حسب أهميتها بوصفها خطوة نحو وضع

مجموعة من التوصيات لمراجعي الحسابات لمساعدتهم على تحسين و زيادة قدرتهم على اكتشاف التضليل وضع مقترحات وتوصيات للمساهمة في تطوير مهنة المراجعة والنهوض بها لمواجهة تحديات الفترة القادمة فيما يتعلق باكتشاف التضليل في التقارير المالية

### • توصلت هذه الدراسة إلى:

وجود عوامل متعددة مرتبطة بمراجع الحسابات تساعده في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وعوامل مرتبطة بالمنشأة إدارتها تساعد المراجع في اكتشاف التضليل في التقارير المالية، والتي ينبغي عليه أخذها بالحسبان عند تنفيذ عملية المراجعة إضافة إلى إمكانية تأثير المراجع في اكتشاف التضليل في التقارير المالية بالعديد من العوامل المرتبطة بالإصدارات المهنية، حيث اتفق مراجعو الحسابات والمديرون الماليون على عدم تأثير العوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية.

### ب- تقييم الدراسة:

من خلال تحليلنا لهذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مراجع الحسابات الخارجي كوسيلة لاكتشاف التضليل الذي قد يحدث في القوائم المالية، و هذا من خلال توجيه كامل المسؤولية له عن أي تحريف قد يحدث، في القوائم المالية، و هذا من خلال توجيه كامل المسؤولية له عن أي تحريف قد يحدث، و هذا بالاستناد إلى عدة عوامل تؤثر عليه، و قد لجأ الباحث الى عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، و عينة أخرى من المديرين الماليين في الشركة و تعتبر النتيجة المتوصل إليها و التي مفادها أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، و كذلك بالمؤسسة و إدارتها.

### المطلب الثاني: الدراسات بالغة اجنبية

أولاً: دراسة Al Momani – Obeidat بعنوان **The Effect of Auditors Ethics on**

**Their Detection of Creative Accounting Practices : A Field Study, International Journal of Business and Management (2013).**

#### أ- عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة للتحقيق في تأثيرات أخلاقيات التدقيق المحاسبي على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و على وجه الخصوص فإنها تبحث في

تأثير إستقلالية مدقق الحسابات و النزاهة و الموضوعية، و على قدرته في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، و لتحقيق هذا الهدف تم إختيار عينة مكونة من 150 من مدققي الحسابات على أساس أسلوب المعاينة العشوائية البسيطة ، تم استخدام طريقة الانحدار الخطي البسيط في إختيار الفرضيات

### • توصلت الدراسة الى:

أن هناك تأثير كبير لإستقلالية مدقق الحسابات و النزاهة و الموضوعية و تقارير اللجنة، على قدرة مدققي الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### ب- تقييم الدراسة

تناولت الدراسة الجانب الأخلاقي للمدققين كوسيلة لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية و مدى تعرضهم إلى ضغوط من طرف الأطراف ذوي المصلحة في الشركات، بالإستناد إلى عدة عوامل على غرار حقوق الإعلان و سمعة الشركة و عليه تعتبر هذه الدراسة مهمة لتأكيد على ضرورة وجود إستقلالية تامة لمدقق الحسابات في سبيل استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية.

في حين اتفقت هذه الدراسة و الدراسة الحالية على المنهج المستخدم الاو هو دراسة عينية من مدققي الحسابات و تحليل نتائج تلك الدراسة باستخدام الانحدار الخطي البسيط.

## ثانيا: دراسة Gherai, et Balaciu بعنوان From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial (2011)

### أ- عرض الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى إجراءات وممارسات المحاسبة الإبداعية توضيح أهم أهداف وا وأهم الوسائل المستخدمة في الدول الأوروبية للحد من اتباع هذه الممارسات، لتوضيح هذه الأهداف قام الباحثون بتحليل 40موضوع ومقالة منشورة بين عام 1999 وعام 2009؛ قام الباحثون بوضع إطار نظري لمفهوم المحاسبة الإبداعية وقاموا بتحليله؛ واهتم الباحثون في هذه الدراسة في الكشف عن التقنيات

والأساليب المتاحة للمنشآت التجارية الأوروبية للتلاعب بالبيانات المحاسبية والكشف عن الأساليب المستخدمة عادة ، وإيلاء هذه الأساليب العناية في المحاسبة الإبداعية اللازمة للكشف عن أثارها الجسيمة على تقييم المنشآت التجارية الأوروبية.

### • توصلت الدراسة إلى:

أنه لا يوجد بالإجماع على المستوى الدولي والأوروبي نظرية مقبولة لممارسة المحاسبة الإبداعية، تطلب ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يمكن معه للمدقق الكشف عن أساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية، كما يجب أن يكون هناك تسلسل وترابط بين المدقق أو لجان التدقيق من خارج المؤسسة والمدقق الداخلي

### ب- تقييم الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التي بحثت في الأدبيات الخاصة بمفهوم المحاسبة الإبداعية، اعتماداً على الأسلوب الاستنتاجي لعينة من الدراسات السابقة و بالفصائح المتسببة فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية، ما يأخذ على هذه الدراسة إهمالها لدور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث اعتبرت أن الحد الأساسي لاختفاء هذه الممارسات هو اختفاء الدوافع من استخدامها، كما يؤخذ عليها عدم تناول جانب تطبيقي يبين مداخل الحد من هذه الممارسات مهما كانت الأساليب و الدوافع.

### ثالثاً: دراسة Tassadas – Ali Malik بعنوان **Creative Accounting and Financial Reporting : Model Development and Empirical Testing**

#### أ- عرض الدراسة:

هدفت هذه الدراسة الى معرفة سبب لجوء الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية ثم إبراز مدى تأثير كل من مدققي الحسابات، اللوائح الحكومية، المعايير الدولية، السلوكيات و القيم الأخلاقية، على هذه الممارسات، و لتحقيق هذا الهدف قام الباحثين بدراسة ميدانية من خلال الإستبيان حيث إستهدفت الدراسة 100 فرد من المهنيين ثم استرجاع 80 إستمارة قابلة للتحليل، تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد و الارتباط بين المتغيرات المستقلة و المتغير التابع.

### • توصلت الدراسة إلى:

عدة نتائج أهمها 38,8% من عينة الدراسة يرون أن سبب لجؤ الشركات الى ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب المنافسة الشديدة التي تتعرض لها، في حين أن 11,3% يرجعون السبب إلى الفائدة المترتبة عن استخدامها، بالإضافة الى أن الشركات تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية بسبب العديد من العوامل مثل سلوكيات غير الاخلاقية، كما ترتبط المحاسبة الإبداعية ارتباطا سلبيا بقيمة المعلومات المالية كما توصلت الى وجود دور ايجابي لكل من التنظيم الحكومي، المعايير الدولية و مدقق الحسابات على إعداد التقارير المالية.

### ب-تقييم الدراسة:

من خلال عرض هذه الدراسة نلاحظ تركيزها على مجموعة من العوامل و التي يرى الباحثين أنها تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مثل الجانب الاخلاقي و القانوني تتفق الدراسة الحالية و الدراسة السابقة في طريقة معالجة الموضوع بالاعتماد على الاستمارة و الجانب الاحصائي؛ و تختلف هذه الدراسة و الدراسة السابقة في حجم عينة الدراسة و التحليل بالانحدار الخطي في حين اعتمدنا في تحليلنا على التحليل الوصفي.

### خلاصة الفصل الأول :

من خلال ماتم التطرق له فيما سبق ، فقد تناولنا من خلال هذا الفصل الأدبيات النظرية و التطبيقية للموضوع حيث أن عملية التدقيق الخارجي تتم وفق خطوات متمثلة في الحصول على معرفة عامة عن المؤسسة، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، القيام بالإختبارات اللازمة، حيث يستعين المراجع بأدوات إحصائية وقرائن الإثبات وأوراق العمل عند قيامه بعملية التدقيق الخارجي.

كما لا تتم عملية التدقيق الا وفق منهجية منظمة، حيث تتم من قبل جهة خارجية متخصصة، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، و الذي يقوم بها شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية ومهنية، وبالتطرق إلى مهنة التدقيق الخارجي و كذا المحاسبة الابداعية من خلال تحليل اهم المفاهيم الحديثة لذلك ، ثم تطرقنا الى مسؤولية المدقق الخارجي و التي تظهر عند تأثير الاخطاء و المخالفات على صدق و عدالة القوائم المالية، بحيث يجب عليه البحث بجدية عن التلاعبات و الاخطاء التي قد تؤثر بشكل أو بآخر على صدق و عدالة البيانات التي تضمنتها القوائم المالية.



# الفصل الثاني

### تمهيد :

بعد استيفاء للفصل الأول من الدراسة و المتمثل في الجانب النظري، سنحاول أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، و هي عبارة عن استبيان تم توزيعه على عينة طبقية متمثلة في مجتمع الدراسة و هم الخبراء في المحاسبة و ممتهي المهنة ، و من تم تمت إجراءات تصحيح الاستبيان من طرف أساتذة محكمين و تم استخدام برنامج **SPSS 25** لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة، للتوصل إلى النتائج التي تم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، و بالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إليها، و نتناول خلال هذا الفصل المبحثين هما:

#### المبحث الأول: منهجية الدراسة

#### المبحث الثاني: تحليل و تفسير نتائج الاستبيان

### المبحث الأول: منهجية الدراسة

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة و تحليل دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي نسعى للدرستها بالاعتماد على الاجابات الواردة في الاستبيان الموزع على المدققين الخارجيين و كذا المحاسبين و خبراء المحاسبة.

#### المطلب الأول: المنهج المستخدم و عينة الدراسة

بالاعتماد على عدة مراجع قمنا بإعداد هذا الاستبيان والذي يعتبر قاعدة للدراسة الميدانية، وخلال إعدادة مر بعده مراحل لكي يظهر في شكله الحالي.

#### الفرع الاول: المنهج المستخدم

ان اختيار منهج الدراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، كذلك الغاية منه و يعرف المنهج على أنه " الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة و لإجابة على الأسئلة و الاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث"<sup>1</sup>.

و بالتالي اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي الذي يعرف على أنه:

" مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق و البيانات و تصنيفها و معالجتها و تحليلها تحليلا كافيا و دقيقا لاستخلاص دلالتها و الوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة"<sup>2</sup>.

و قد اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية لدى عينة من الخبراء المحاسبين و المدققين الخارجيين و تحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

<sup>1</sup> محمد شقيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص30.

<sup>2</sup> بشير صالح الرشيد، مناهج البحث التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة-، دار الكتاب الحديث، 2000، ص59.

### الفرع الثاني: عينة الدراسة و خصائصها

- مجتمع الدراسة الميدانية:  
تم اختيار الدراسة الميدانية من الأشخاص الذي يملكون مؤهلات و مقدرة في التحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان سواء الخاصة بالتدقيق أو المحاسبة الابداعية.
- عينة الدراسة:  
لم يتم تحديد حجم عينة دراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي **52** استبيان و قد اعتمدنا طريقة التسليم و الاستلام المباشر لمفردات العينة.  
بعد عملية الفرز و التوبيب و التنظيم، تقرر الإبقاء على **45** استبيان من مجموع **52** استبيان تمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد **7** استمارات لعدم الاجابة عليها من طرف بعض مفردات الدراسة و الجدول التالي يبين الاحصائية الخاصة باستمارة الاستبيان.  
جدول رقم (1-2) الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية	العدد	
100%	52	عدد الاستمارات الموزعة
13.5%	07	عدد الاستمارات الغير مجاب عليها
86.5%	45	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (1-2) أن عدد الاستمارات الموزعة بلغت **52** استمارة، كما تم الغاء **07** استمارات بسبب نقص المعلومات فيها، و تم الإبقاء على **45** استمارة صالحة للتحليل لتمثل عينة الدراسة أي ما يعادل **86.5%**.

### المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات و الوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات و كذا الوسائل الاحصائية و تتمثل الادوات المستخدمة في جمع المعلومات و كذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

#### الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات

اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء و جمع آراء و إجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالتدقيق الخارجي و المحاسبة الابداعية، و تعرف الاستمارة على أنها " عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية"<sup>1</sup>.

تضمن الاستبيان 30 سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة أجزاء حيث يشمل الجزء الأول على البيانات الشخصية و الذي يحتوي على 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 25 سؤال موزعة على ثلاث محاور رئيسية هي:

#### المحور الأول: كفاءة المدقق الخارجي.

المحور الثاني: توفر ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسة الاقتصادية .

المحور الثالث: الأساليب و الإتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد

منها.

#### الفرع الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- **ثباتة الاستبيان:** يعني أن هذا الاستبيان يعطي نفس النتيجة حتى لو تم اعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف ويكون ذلك من خلال حساب معامل الارتباط ألفا كرو نباخ.

- **معامل ألفا كرو نباخ:** يتسم معامل ألفا كرو نباخ بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرته على قياس التوافق والاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم.

**التوزيعات التكرارية:** تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.

<sup>1</sup> عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص180.

**المتوسط الحسابي:** و ذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارات الاستمارة، وهو يمثل مقياس من مقاييس النزعة المركزية، ويعتبر الأكثر استخداماً، والمتوسط الحسابي للعينة يستخدم في الغالب كمقياس لتقدير المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة.

**الانحراف المعياري:** وهو مقياس من مقاييس التشتت ويستخدم لقياس وبيان تشتت اجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا انحرافها المعياري قليل.

- **معامل الارتباط بيرسون:** و ذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين محاور، و قوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، و ضعيفا عند اقترابه من الصفر، و تكون قيمته موجب عندما يكون الارتباط طردي، و الارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

- وكذلك تم حساب اختبار **T**: أحد أهم الاختبارات الاحصائية وأكثرها استخداماً في الابحاث والدراسات، اختبار **(t)** لعينة واحدة **One Sample T-test**

- اختبار تحليل التباين الأحادي **ANOVA**

و قد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارث الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، و هذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-2) مقياس ليكارث الخماسي

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

المصدر : عز عبد الفتاح، مقدمة في الاحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS

## المبحث الثاني: تحليل و تفسير نتائج الاستبيان

في هذا المبحث نتعرض الى صدق و ثبات الاستبيان، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة و إجراء تحليل و تفسيرها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

### المطلب الأول: اختبار الاستبيان

قبل عرض الاستبيان تم طرحه على مجموعة من الأساتذة من جامعة غرداية متخصصين في التدقيق و المحاسبة من أجل التأكد من صحة العبارات و طريقة صياغتها و كذلك منهجية و شكل الاستبيان، و بعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف النصائح و التوصيات قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبيان.

**أولاً/ ثبات الاستبانة:** يقصد بثبات الاستبانة أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف و الشروط و يكون ذلك من خلال حساب معامل الارتباط ألفا كرو نباخ.

**ثانيا/ معامل ألفا كرونباخ:** إن معامل الارتباط ألفا من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة و الثبات في القياس و تتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم.

### الجدول رقم (2-3) يبين معامل ألفا كرو نباخ للاستبيان كامل

عدد الأسئلة	25
معامل ألفا كرونباخ	0,705

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss25

من الجدول رقم (2-3) نلاحظ أن معامل ألفا يصل **0,705** حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة و الثبات و هذا يعني هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان و عدم تغيرها بشكل كبير في حين لو تم إعادة توزيع هذا الاستبيان على نفس العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

الجدول رقم (2-4) يبين معامل الفا كرونباخ لكل محور

عدد الأسئلة	المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث
08	0,673	0,610	0,502
معامل ألفا كرونباخ			

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول رقم (2-4) معامل الفا كرونباخ في محاور الاستبيان الثلاثة:

المحور الأول و المتعلق ب مدى كفاءة المدقق الخارجي و الذي يضم 8 أسئلة فقد تميز بدرجة عالية من الصدق و الثابت بحيث بلغ معامل الفا كرونباخ 0,673 أي أن هناك استقرار كبير في نتائج هذا المحور.

المحور الثاني والذي يضم 9 أسئلة حول مستوى تطبيق و توفر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية فقد تميز بدرجة ثبات و ثقة ترجمها معامل الفا كرونباخ لـ 0,610 و هي أقل نوعا ما بالنسبة للمحور الأول.

أما في ما يخص المحور الثالث المتعلق ب الأساليب و الإتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها و الذي تضمن 8 أسئلة فكانت نسبة معامل الفا كرونباخ أقل حيث بلغت 0,502 و هي أقل نسبة مقارنة بالمحورين السابقين.

ثالثاً/ العلاقة بين محاور الاستبيان

الجدول رقم (2-5) يبين العلاقة بين كل محور و الاستبيان:

المحاور	معامل بيرسون	مستوى دلالة
المحور الاول	0,777**	0,000
المحور الثاني	0,589**	0,000
المحور الثالث	0,759**	0,000

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss



نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-5) أنا العلاقة بين المحاور و الاستبيان دو علاقة طردية و ذلك بالاعتماد على نتائج تحليل ارتباط معامل " بيرسون " ، حيث بلغ في المحور الاول 0,777 و مستوى دلالة 0,000.

كلما زادة كفاءة المدقق الخارجي زادة فعاليته في التحكم بتقنية المحاسبة الابداعية ككل . و نلاحظ ايضا ان المحور الثاني بلغ معامل الارتباط بيرسون 0,589 و مستوى دلالة 0,000 و هي علاقة طردية ايضا بحيث أن توفر ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسة يزيد من تحكم المدقق فيها .

اما المحور الثالث بلغ معامل الارتباط بيرسون 0,759 و مستوى دلالة 0,000 و هي علاقة طردية بين الاساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف المحاسبة الابداعية و الحد منها و اطلاع العينة المدروسة على اهم هذه الاساليب.

### المطلب الثاني: تحليل البيانات

سوف نقوم في هذا المطلب من الدراسة بعرض المعلومات العامة لأفراد عينة الدراسة وتحليلها بما يتناسب مع معطيات البرنامج الاحصائي SPSS 25.

### الفرع الاول تحليل البيانات الشخصية

تتمثل البيانات الشخصية في الجنس، العمر، المؤهلات العلمية، المهنة ، الخبرة .

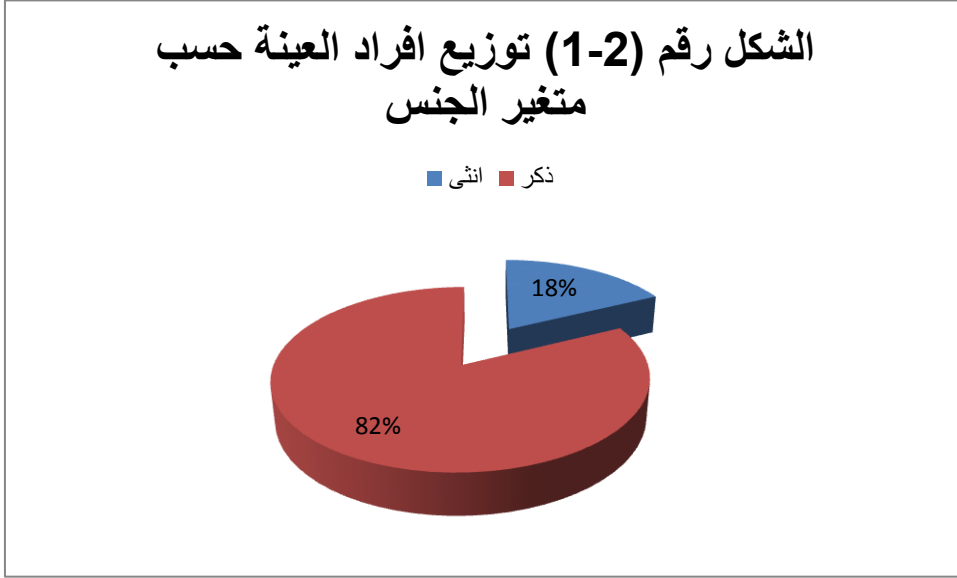
#### أولاً: متغير الجنس

الجدول رقم(2-6) عدد أفراد العينة من ذكور و إناث

النسبة المئوية%	التكرار	الجنس
82.2%	37	ذكر
17.8%	8	أنثى
100%	45	المجموع

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (2-6) و الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس نلاحظ أن نسبة الذكور مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث، حيث بلغت نسبة الذكور 82.2% أما النسبة الباقية فتمثل الإناث 17.8%.



المصدر: من مخرجات برنامج Excel

ثانياً: متغير العمر

الجدول رقم (2-7) توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	التكرار النسبي
من 19 الى 29	09	20%
من 30 الى 40	26	57.8%
أكثر من 41	10	22.2%
المجموع	45	100%

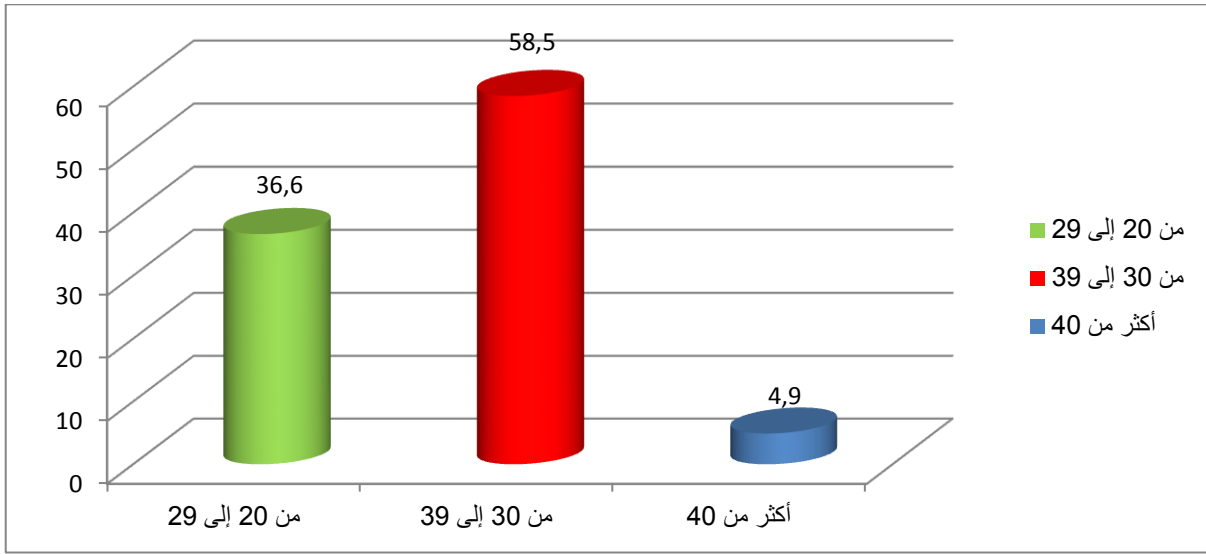
المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (2-7) و الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذي يتراوح عمرهم بين 30 الى 40 سنة هم 26 فرداً أي بنسبة 57.8% من اجمالي العينة بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم ما بين 19 الى 29 سنة هم 09 فرداً، أي بنسبة 20% من

إجمالي أفراد العينة و أخيراً أفراد العينة الذين تتجاوز أعمارهم 41 سنة فكان عددهم 10 افراد ، أي ما يعادل 22.2% من إجمالي أفراد العينة.

لذا فإن الفئة العمرية الأكثر في عينة الدراسة تميل إلى الأكثر من 30 سنة وهذا ما ينعكس ايجابيا على محاور الدراسة من حيث امتزاج الخبرة والكفاءات العملية.

الشكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر : من مخرجات برنامج Excel

ثالثاً: متغير المؤهلات العلمية

جدول رقم (2-8): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهلات العلمية

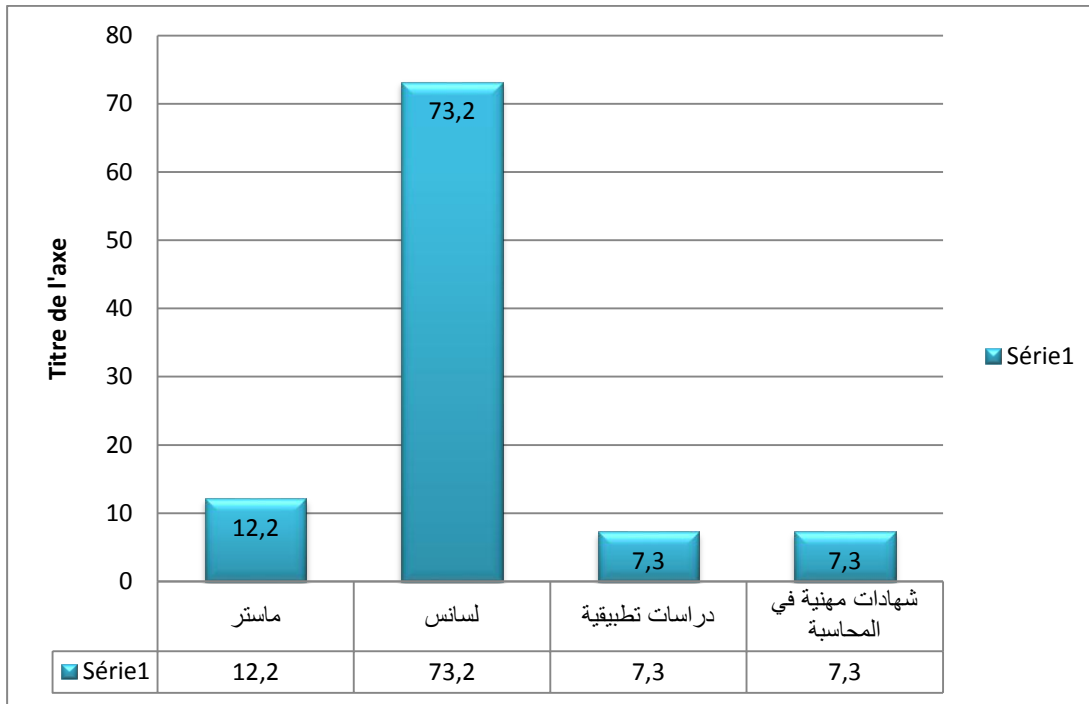
المؤهل	التكرار	التكرار النسبي
ماستر	8	17.8%
ليسانس	10	22.2%
دراسات تطبيقية	10	22.2%
شهادات مهنية في المحاسبة	13	28.9%
ما بعد التدرج	04	8.9%

المجموع	45	%100
---------	----	------

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

نجد في هذا المتغير ان المستوى التعليمي لعينة الدراسة مرتفع وهذا ما نلاحظه من خلال الجدول رقم (2-8) أي أن اغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي، حيث ان نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس 22.2% أي ما يعادل 10 فردا بينما تبلغ نسبة الحاصلين على شهادة الماستر 17.8% أي ما يعادل 8 أفراد، في حين بلغت نسبة الحاصلين على شهادات الدراسات التطبيقية و شهادات مهنية في المحاسبة 28.9% اي ما يعادل 13 أفراد اما بالنسبة لما بعد التدرج كانت نسبتهم 8.9% بعدد 4 افراد.

الشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب متغير المؤهلات العلمية



المصدر : من مخرجات برنامج Excel2010

رابعا: متغير المهنة

الجدول رقم (2-9): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة

المهنة	التكرار	التكرار النسبي
خبير محاسبة	06	%13.3
محافظ حسابات	04	%8.9

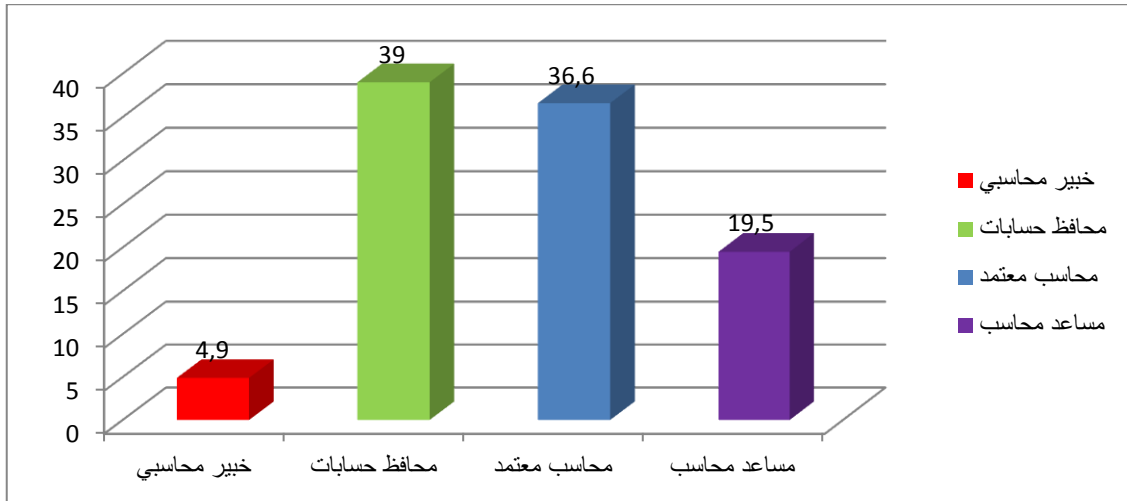
محاسب معتمد	18	40%
مساعد محاسب	17	37.8%
المجموع	45	100%

المصدر: من اعداد طالبيين باعتماد على نتائج spss

يوضح لنا الجدول رقم (2-09) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة المشغولة، فكانت نسبة محافظ الحسابات 8.9% أي ما يعادل 04 فرداً، في حين بلغت نسبة محاسب معتمد 40% أي ما يعادل 18 فرداً، وبلغت نسبة خبير محاسبة نسبة 13.3% أي ما يعادل 6 افراد، وبلغت مهنة مساعد محاسب نسبة 37.8% بمقدار 17 أفراد من العينة.

من هذا نستنتج ان فئة محاسب المعتمد و مساعد محاسب هما الاكثر تكرر.

الشكل رقم (2-4) يمثل توزيع افراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر : من مخرجات برنامج Excel2010

خامساً: متغير الخبرة

جدول رقم (2-10):توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

النسبة	التكرار	الفترة
28.9%	13	أقل من 5 سنوات
48.9%	22	من 5 سنوات الى 10 سنوات
8.9%	04	من 11 سنة الى 20 سنة

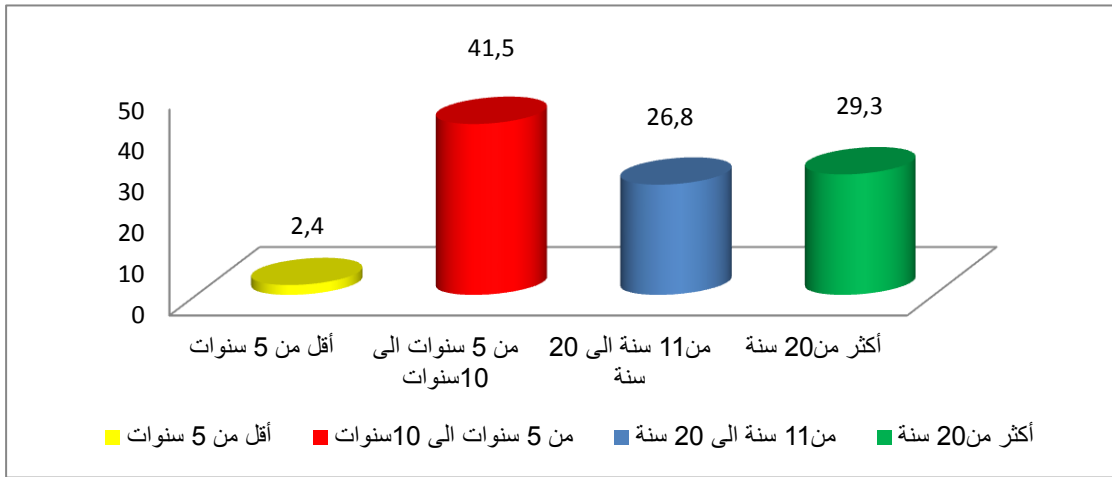
أكثر من 20 سنة	06	13.3%
المجموع	45	100%

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول رقم (2-10) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات 28.9% اي ما يعادل 13 فرد ، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 11 الى 20 سنة ب نسبة 08.9% ، في حين نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 20 سنة 13.3% ب6 افراد.

وبالتالي نستطيع القول أن خبرة الأفراد من خلال هذا التحليل تتناسب إلى حد كبير مع أعمارهم.

الشكل رقم (2-5) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر : من مخرجات برنامج Excel2010

سادسا: نتائج الإحصاء الوصفي:

من خلال هذا العنصر سنحاول وصف و تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج إتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة و هذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الخماسي، حيث قمنا بحساب طول الفئة و الذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات و التي هي 4 مسافات على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين و التي هي ( غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) و عليه يساوي طول الفئة  $0,8=5/4$

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}}$$

و بهذا يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-11) يمثل معايير تحديد الاتجاه

الرأي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط المرجح	من 1 الى 1.80	من 1.81 الى 2.60	من 2.61 الى 3.40	من 3.41 الى 4.20	من 4.21 الى 5

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي الاستدلالي باستخدام SPSS، الجزء الثالث، ص 538.

الجدول رقم (2-12) يمثل اجابات العينة للمحور الاول: كفاءة وفعالية المدقق الخارجي

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. ان عملية الفحص التي يقوم بها المدقق تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية	13	27	5	-	-
النسبة%	28.9	60	11.1	-	-
2. يهدف المدقق الحسابات ازاء القيام بوظيفة المحاسبة الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين	15	22	08	-	-
النسبة%	33.3	48.9	17.8	-	-
3. للحصول على بيان معين او معلومة و تفسيرها ينبغي طلب مستندات او دفاتر او سجلات	24	21	-	-	-
النسبة%	53.3	46.7	-	-	-
4. يتم الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.	15	24	04	02	-
النسبة%	33.3	53.3	8.9	4.4	-
5. يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.	11	25	9	-	-
النسبة%	24.4	55.6	20	-	-
6. يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.	15	26	04	-	-
النسبة%	33.3	57.8	8.9	-	-
7. يكفل القانون و اللوائح حق المدقق في الفحص و تدقيق الحسابات المختلفة	24	19	-	02	-
النسبة%	53.3	42.2	-	4.4	-
8. للمدقق الحق في فحص جميع اصول المؤسسة و	13	15	04	13	-

-	28.9	8.9	33.3	28.9	النسبة%	الشركات باختلاف انواعها
---	------	-----	------	------	---------	-------------------------

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-12) نلاحظ أن إجابات افراد العينة المدروسة لعبارات المحور الأول و المتعلق بمدى كفاءة المدقق الخارجي ، كما يتبين لنا أن أغلب الاجابات كانت تتراوح بين "موافق " و "موافق بشدة".

الجدول رقم: ( 2-13): يمثل اجابات العينة للمحور الثاني: توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
-	08	-	37	-	1. يهدف اعطاء صورة مالية شفافية تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية
-	17.8	-	82.2	-	النسبة%
	15	04	26		2. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ
	33.3	8.9	57.8	-	النسبة%
06	20	13	06	-	3. بهدف تحميل أرباح سنة معينة تقوم المؤسسة بالتلاعب بتوقيت الصفقات
13.3	44.4	28.9	13.3	-	النسبة%
		06	25	14	4. عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات
		13.3	55.6	31.1	النسبة%
	17	09	19	-	5. بغرض التأثير على قائمة الدخل تقوم المؤسسة بادراج بعض الإيرادات و المصاريف الوهمية
	37.8	20	42.2	-	النسبة%
	04	06	31	04	6. يمكن للمؤسسة الاقتصادية في بعض الاحيان بفواتير شراء وهمية
	8.9	13.3	68.9	8.9	النسبة%
		13	28	04	7. تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة
		28.9	62.2	8.9	النسبة%
		04	39	02	8. يمكن للمؤسسة ان تضخم القيمة السوقية للمخزون مقارنة بالاسعار الجارية
		8.9	86.7	4.4	النسبة%
		13	22	10	9. تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية



		28.9	48.9	22.2	النسبة %	والاستثنائية ضمن الربح
--	--	------	------	------	----------	------------------------

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-13) يتبين لنا اجابات افراد العينة المدروسة على المحور الثاني و المتعلق ب مدى توفر ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسة الاقتصادية، حيث نلاحظ أن اجابات معظم أفراد العينة كانت بين "موافق" و "موافق بشدة".

الجدول رقم(2-14) يمثل اجابات العينة للمحور الثالث: الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

العبارة		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	يحق لمحافظ الحسابات مراقبة كل فواتير المصاريف	25	20		-	-
	لمسجلة في الميزانية	55.6	44.4		-	-
2.	يمكن لمحافظ الحسابات ان يتأكد من تصنيف	10	30	5	-	-
	النفقات التشغيلية باعتبارها استثمار و تمويل	22.2	66.7	11.1	-	-
3.	تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به	13	30	02	-	-
	المدقق و أن تبنى مقترحات و تحفظاته على أسباب	28.9	66.7	4.4	-	-
	حقيقية و موضوعية؛					
4.	يمكن للمدقق انتهاج المعايير الدولية للتدقيق اثناء	15	26	04	-	-
	تأدية مهامه	33.3	57.8	8.9	-	-
5.	معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة	22	23	-	-	-
	لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد	-	51.1	-	-	-
6.	امكانية مباشرة اجراءات التأكد من سلامة الارقام	05	36	04	-	-
	و دفاتر و الكشوف و القوائم المالية	11.1	80	8.9	-	-
7.	تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي	05	34	04	02	-
	يقلل من التكلفة البضاعة المباعة و زيد من صافي	11.1	75.6	8.9	4.4	-
	الدخل					
8.	يسهر على تحقيق كتابة شبكات و صكوك الموردين	10	33	02	-	-
	دون تأخير ( الاجل القانوني)	22.2	73.3	4.4	-	-

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (2-14) إجابات افراد العينة المدروسة على المحور الخاص ب الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية و الحد منها، نلاحظ أن معظم أفراد العينة

كانت اجابتهم بـ "موافق" و "موافق بشدة" الا انا نلاحظ تباين في الاجابات لأفراد العينة في العبارة رقم 7 و المتعلقة بـ " تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي يقلل من التكلفة البضاعة المباعة وزيد من صافي الدخل " حيث حصلت على 02 اجابات " غير موافق" بنسبة 4.4% مما يدل على ان هناك تباين واضح في الاجابة.

الجدول رقم (2-15) : قياس لمدى كفاءة و فاعلية المدقق الخارجي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
0,614	4,18	1. ان عملية الفحص التي يقوم بها المدقق تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية
1,033	3,98	2. يهدف المدقق الحسابات ازاء القيام بوظيفة المحاسبة الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين
0,505	4,53	3. للحصول على بيان معين او معلومة و تفسيرها ينبغي طلب مستندات او دفاتر او سجلات
0,767	4,16	4. يتم الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
0,673	4,04	5. يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.
0,609	4,24	6. يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.
0,725	4,44	7. يكفل القانون و اللوائح حق المدقق في الفحص و تدقيق الحسابات المختلفة
1,193	3,62	8. للمدقق الحق في فحص جميع اصول المؤسسة و الشركات باختلاف انواعها
0.453	4,13	المتوسط الحسابي العام

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-15) ، على إجمال أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تخص كفاءة المدقق الخارجي و علمه تام بمهامه و مسؤولياته ، و يظهر ذلك في متوسط الحسابي العام المقدر بـ 4.13 و الانحراف المعياري المقدر بـ 0.453 مما يدل

على التوافق و التجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة، ما يظهر الكفاءة التامة لغالبية أفراد العينة حيث كان اتجاه العينة نحو "موافق بشدة".

الجدول رقم (2-16) مدى توفر ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
0,773	3,64	1. يهدف اعطاء صورة مالية شفافية تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية
0,933	3,24	2. التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ
0,892	2,42	3. بهدف تحميل أرباح سنة معينة تقوم المؤسسة بالتلاعب بتوقيت الصفقات
0,650	4,18	4. عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات
0,903	3,04	5. بغرض التأثير على قائمة الدخل تقوم المؤسسة بادراج بعض الإيرادات و المصاريف الوهمية
0,735	3,78	6. يمكن للمؤسسة الاقتصادية في بعض الاحيان بفواتير شراء وهمية
1,014	3,51	7. تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة.
0,625	3,87	8. يمكن للمؤسسة ان تضخم القيمة السوقية للمخزون مقارنة بالاسعار الجارية
1,131	3,64	9. تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح
0.426	3.48	المجموع العام

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

يتبين من خلال الجدول رقم (2-16) ان متوسط الحسابي العام المقدر بـ 3.48 و اتجاه العينة نحو موافق بشدة ، انا ممارسات المحاسبة الابداعية متوفرة في المؤسسات الاقتصادية من خلال آراء افراد العينة المدروسة.

الجدول رقم (2-17) : الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية و الحد منها

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1. يحق لمحافظ الحسابات مراقبة كل فواتير المصاريف لمسجلة في الميزانية	4,56	0,503
2. يمكن لمحافظ الحسابات ان يتأكد من تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها استثمار و تمويل.	4,11	0,573
3. تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق و أن تبنى مقترحات و تحفظاته على أسباب حقيقية و موضوعية؛	4,20	0,661
4. يمكن للمدقق انتهاج المعايير الدولية للتدقيق اثناء تأدية مهامه	4,24	0,609
5. معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد	4,49	0,506
6. امكانية مباشرة اجراءات التأكد من سلامة الارقام و دفاتر و الكشوف و القوائم المالية	4,02	0,452
7. تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي يقلل من التكلفة البضاعة المباعة و زيد من صافي الدخل	3,93	0,618
8. يسهر على تحقيق كتابة شبكات و صكوك الموردين دون تأخير ( الاجل القانوني)	4,13	0,625
المجموع العام	4.21	0.270

المصدر: من اعداد طالبين باعتماد على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-17) أن المتوسط الحسابي العام و المقدر بـ 4.21 و الانحراف المعياري المقدر بـ 0.270 يفيد بأن اتجاه العينة متجه نحو موافق ، مما يتبين توفر المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في اعلى مستوياتها.

الفرع الثاني: مناقشة و اختبار فرضيات الدراسة

اولا: مناقشة و تحليل الفرضيات باستخدام المتوسطات و اتجاه العينة:

1- اختبار الفرضية الاولى:

"يمتلك المدقق الخارجي الكفاءة المطلوبة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية".

الجدول رقم(2-18) اختبار الفرضية الأولى

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
المجموع	4.136	0.453	0.000	موافق بشدة

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-18) أن المدقق الخارجي يمتلك الكفاءة اللازمة و ذلك لأن اتجاه أفراد العينة كان موافق بشدة، كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ 4.136 و الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.453 مستوى الدلالة أقل من 0,05 و هذا يرجع الى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التالية التي كانت في الاتجاه "موافق بشدة".

- ✓ ان عملية الفحص التي يقوم بها المدقق تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية
- ✓ يهدف المدقق الحسابات إزاء القيام بوظيفة المحاسبة الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين
- ✓ للحصول على بيان معين او معلومة و تفسيرها ينبغي طلب مستندات او دفاتر او سجلات
- ✓ يتم الاطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.
- ✓ يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.
- ✓ يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.
- ✓ يكفل القانون و اللوائح حق المدقق في الفحص و تدقيق الحسابات المختلفة
- ✓ للمدقق الحق في فحص جميع اصول المؤسسة و الشركات باختلاف انواعها

اختبار الفرضية الثانية:

تتوفر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في أعلى مستوياتها

الجدول رقم (2-19) اختبار الفرضية الثانية

المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
المجموع	3.481	0.426	0.000	موافق

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-19) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتوفر في المؤسسة الاقتصادية و ذلك لأن اتجاه أفراد العينة كان موافق بشدة، كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ 3.481 و الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.426 مستوى الدلالة أقل من 0,05 و هذا يرجع الى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التالية التي كانت في الاتجاه "موافق"

- ✓ يهدف إعطاء صورة مالية شفافية تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية
- ✓ التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ
- ✓ بهدف تحميل أرباح سنة معينة تقوم المؤسسة بالتلاعب بتوقيت الصفقات
- ✓ عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات
- ✓ بغرض التأثير على قائمة الدخل تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات و المصاريف الوهمية
- ✓ يمكن للمؤسسة الاقتصادية في بعض الأحيان بفواتير شراء وهمية
- ✓ تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.
- ✓ يمكن للمؤسسة ان تضخم القيمة السوقية للمخزون مقارنة بالأسعار الجارية
- ✓ تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح.

اختبار الفرضية الثالثة:

المدقق الخارجي مُلم بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها.

الجدول رقم (2-20) اختبار الفرضية الثالثة

المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة	اتجاه العينة
المجموع	4.211	0.270	0,000	موافق بشدة

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-20) أن "الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها" و ذلك لأن اتجاه أفراد العينة كان موافق بشدة، كما تبين ذلك من خلال المتوسط العام للإجابة و الذي بلغ 4.211 و الانحراف المعياري العام المقدر بـ 0.270 مستوى الدلالة أقل من 0,05 و هذا يرجع الى رأي المستجوبين فيما يخص الفقرات التالية التي كانت في الاتجاه "موافق بشدة".

ثانيا: اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA

نستعمل اختبار ANOVA لكل محور من محاور الدراسة على العوامل الديمغرافية (المتغيرات) التي تحدث أكثر من إجابتين، وسنحاول اختبار الفرضيات تبعا للمتغير المستقل الخبرة، ولأجل تحليل التباين الأحادي نضع الفرضية الصفرية H0 والفرضية البديلة H1 .

1- اختبار الفرضية الاولى: " يمتلك المدقق الخارجي الكفاءة المطلوبة في الكشف عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية "

H0: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات العينة تبعا لمتغير الخبرة.

H1: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات اجابات العينة تبعا لمتغير الخبرة.

الجدول رقم (2-24): نتائج تحليل التباين الأحادي تبعا للمتغير المستقل الخبرة والمتغير التابع

المحور الأول: كفاءة وفعالية المدقق الخارجي

البيان	مستوى الدلالة الإحصائية A	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	نوع الفرضية
الفرضية الأولى	0.05	0.000	H0 الفرضية البديلة

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (2-24) نلاحظ أن مستوى دلالة المتغير المستقل الخبرة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية الصفرية H0 أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة و كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية. 2- اختبار الفرضية الثانية: " تتوفر المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في أعلى مستوياتها ".

الجدول رقم (2-25): نتائج تحليل التباين الأحادي تبعا للمتغير المستقل الخبرة والمتغير التابع

المحور الثاني: توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

البيان	مستوى الدلالة الإحصائية A	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	نوع الفرضية
الفرضية الثانية	0.05	0.6	H0 الفرضية الصفرية

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (2-25) نلاحظ أن مستوى دلالة المتغير المستقل الخبرة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية الصفرية H0 أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة وتحقيق خاصية تتوفر المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في أعلى مستوياتها.

3- اختبار الفرضية الثالثة: المدقق الخارجي مُلم بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات

المحاسبة الابداعية و الحد منها

الجدول رقم (2-26): نتائج تحليل التباين الأحادي تبعا للمتغير المستقل الخبرة والمتغير التابع.



المحور الثالث: الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

البيان	مستوى الدلالة الإحصائية A	قيمة الدلالة الإحصائية Sig	نوع الفرضية
الفرضية الثالثة	0.05	0.000	H0 الفرضية البديلة

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على نتائج SPSS .

من خلال الجدول رقم (2-26) نلاحظ أن مستوى دلالة المتغير المستقل الخبرة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 مما يعني قبول الفرضية الصفرية H0 أي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة وتحقيق خاصية أن المدقق الخارجي مُلم بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها.

### خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تطرقنا فيه لعملية إنجاز الدراسة و ذلك بإعداد استبيان، وقد تم معالجة الدراسة الاحصائية باستخدام اختبارات الانحراف المعياري و المتوسط الحسابي و النسب و التكرارات و كذا اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA و قمنا بتحليلها بغرض الوصول الى أهداف الدراسة، و خصصنا هذا الفصل الى استعراض نتائج التحليل الاحصائي للبيانات التي تم تجميعها بواسطة الاستبيان من عينة الدراسة، و المكونة من خبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و من خلال دراستنا وجدنا ان المدقق الخارجي له دور كبير في التقليل و الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لاثبات صحة القوائم المالية.

الخاتمة

لقد أتاحت لنا هذه الدراسة معرفة جوانب مهمة في مجال التدقيق بحيث يعتبر المدقق الخارجي الشخص المسؤول عن تدقيق القوائم المالية، و اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، و هذا بهدف اعداد تقرير يبين فيه رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية في تلك القوائم تمثل صدق المركز المالي، و تُظهر القوائم المالية حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، و في حال شكوك احتوائها على تلاعبات أو أخطاء يتم فحصها للبحث عن حالات الغش، و ما يساعد المدقق في اكتشاف التلاعبات هو إلمامه بأسباب ارتكابها و خبرته المكتسبة في هذ المجال .

### أولاً: إختبار صحة الفرضيات :

لقد مكنتنا هذا البحث من اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها في بداية البحث، سنلخصها فيما يلي :

#### حسب الفرضية الأولى:

يمتلك المدقق الخارجي الكفاءة المطلوبة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ما يؤكد صحة هذه الفرضية.

#### حسب الفرضية الثانية:

تتوفر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية و لكن ليست في أعلى مستوياتها ، الفرضية صحيحة.

#### حسب الفرضية الثالثة :

المدقق الخارجي مُلم بالأساليب الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها، الفرضية صحيحة.

#### ثانياً: نتائج الدراسة:

### من خلال الدراسة قد توصلنا الى النتائج التالية:

أ- من أهم النتائج المتحصل إليها يوجد دافعان للمحاسبة الإبداعية:

دافع استمرارية المنشأة : و هو التأثير على معدي القوائم المالية لتحقيق التوازن بين العائد و درجة المخاطرة بهدف ضمان بقاء المؤسسة.

دافع غير أخلاقي : و هو انتهازي لتحقيق منافع ذاتية للإدارة و الاضرار و تضليل مستخدمي القوائم المالية.

- ب- تتعدد التعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية على أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة و معقدة و مبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد و القوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة
- ج- ان مهمة مدقق الحسابات ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات و تشعبها و تنوع أساليب الإنتاج و التسويق لذا فإنه يجب على مكاتب محافظي الحسابات ان تُقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم مراجعة حساباتها من البيانات و المعلومات منعا لأي تلاعب أو تحريف أو غش.
- د- ان الغرض من القيام بمهمة التدقيق هو إعداد تقرير يعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- هـ- نجاح مهمة التدقيق مرتبط بدرجة التنظيم و التزام الممارسين لها بأخلاقيات المهنة و الشفافية؛

### ثالثا: التوصيات:

من خلال النتائج سالفة ذكر يمكن صياغة التوصيات التالية :

- إن الهدف من القيام بمهمة التدقيق الخارجي هو إعداد تقرير يتضمن الرأي المهني للمدقق الخارجي حول القوائم المالية التي توضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية، و بهذا يعتبر تقرير بمثابة حلقة وصل بينه و بين الملاك؛
- يعد الالتزام بالمعايير و المبادئ من أهم العوامل التي تساعد في إعداد تقارير ذات جودة و مصداقية؛
- على المشرع الجزائري إعادة النظر في ضبط و تكييف القوانين المطبقة على المؤسسات الاقتصادية لتفادي التلاعبات الممارسة من قبل هذه المؤسسات ؛
- يمكن للمشرع الجزائري تخفيض من معدلات الضريبة على أرباح الشركات لتقليل من التهرب الضريبي والمحاسبية الإبداعية ؛
- إمكانية اعتماد مدقق داخلي بالمؤسسات الاقتصادية بإعتباره مكمل لعمل المدقق الخارجي مما يضفي شفافية وإعطاء صورة واضحة أكثر لصدق القوائم المالية؛

➤ على الهيئات الحكومية المعنية إصدار معايير محاسبية تتماشى مع المعايير الدولية وذلك لتجنب كافة أنواع التلاعبات خاصة من طرف المؤسسات الأجنبية بالجزائر.

### آفاق الدراسة :

- مدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛
- أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على صدق البيانات المالية للمؤسسة الاقتصادية ؛
- مدى اعتماد الأطراف ذوي العلاقة على القوائم المالية الخاضعة لممارسات المحاسبة الإبداعية.

# المصادر و المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### 1. الكتب:

- 1) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 2) وليم توماس و إمرسون هنكي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006.
- 3) أحمد حلمي جمعة، "مدخل إلى التدقيق الحديث"، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005 .
- 4) بشير صالح الرشيد، مناهج البحث التربوي - رؤية تطبيقية مبسطة-، دار الكتاب الحديث، 2000.
- 5) حامد طلبة أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، الاردن، ط1، 2011.
- 6) حنان حلوة رمضان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر، الاردن، 1997.
- 7) خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998.
- 8) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية و العملية-، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة و النشر، عمان 2001.
- 9) الخشاوي ، علي محمود و الدوسري ، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجه " ، ديوان المحاسبة ، عمان ، الأردن، 2008.
- 10) دان م جي و آخرون، مدخل محاسبة المراجعة، تعريب ثناء علي القباني، دار المريخ، الرياض.
- 11) طارق عبد العال حمادة، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 12) عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
- 13) عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية و الصناعية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009.



- 14) محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان مطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003.
- 15) محمد شقيق، البحث العلمي، الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990.
- 16) محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.
- 17) محمود رمضان محمد، الإبداع المحاسبي، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2005.
- 18) يحيى محمد أبوظالب، "المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة " .

## II. الأطروحات و المذكرات:

- 19) عبد السلام عبد الله أبو السعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع: محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
- 20) عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.
- 21) عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر غزة، 2011 .
- 22) ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المنشآت تجارية المساهمة العامة الأردنية، (رسالة ماجستير غير منشورة )، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، (2009).

(23) ميساء محمد سعد ابو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2012-2013.

(24) ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010 .

### III. المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية:

(23) جبار بوكثير و مصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الابداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية المحاسبية و الادارية، جامعة أم البواقي، العدد 01، 2014.

(24) سمير كامل محمد عيسي، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، العدد 2، جامعة الإسكندرية، 2008 .

(25) رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، (دراسة ميدانية) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2012.

(26) سيد عبد الرحمان عباس البله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثاني عشر 2102 ، ص 22

(27) شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و مملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و التسيير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012.

(28) عمورة جمال، شريقي أحمد، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية و المالية، مداخلة في الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18-19 ماي 2011.

(29) نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمدققي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد(51)، آب 2002.

### IV. القرارات، القوانين، والمراسيم:

29) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، العدد 42، في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010، ص 10.

**V. مواقع الكترونية:**

30) <http://acc-youth.forumarabia.com/t160-topic18:30:2018/03/15>

**VI. المصادر باللغة الاجنبية:**

- 31) Hamini Allel, l'audit comptabel et financier, 2eme Edition, alger, 2001/2002
- 32) Brijesh Yadav Creative Accounting : A Literature Review, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. 1, No. 5, November-December 2013.
- 33) Vivek Agarwal, Relation between creative accounting and corporate governance Adissertation presented in part cinsideration for the degree of MA finance and Investment, University of Nottingham, 2008.

الملاحق

الملحق رقم : 01 استبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غرداية



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

الأخ الكريم ، الأخت الكريمة : السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركته.

أما بعد ....

في إطار تحضير مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في مسار: علوم تجارية تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير بعنوان : " دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية" .

وتهدف الدراسة إلى الإسهام في إثراء الأدبيات السابقة حول هذا الموضوع، لذا نرجو منكم أن تفضلوا بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بموضوعية، وذلك بوضع علامة ( X ) في الخانة المناسبة، حيث أن مساهمتكم غاية في الأهمية في التوصل إلى تحقيق هدف الدراسة ، ونحيطكم علما بأن إجاباتكم ستحاط بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي

نشكر لكم مسبقا حسن تعاونكم ومساهمتمكم في إثراء هذه الدراسة

2018/2017

أولا: المعلومات الشخصية:

1-الجنس : ذكر  أنثى

2-العمر : 29-19  40-30  41 فأكثر

3-المؤهلات العلمية : شهادات مهنية في المحاسبة  دراسات تطبيقية  لسانس

ماستر  مابعد التدرج

3-المهنة: مساعد محاسب  محاسب معتمد  محافظ حسابات  خبير محاسبة

4-الخبرة: أقل من 5 سنوات  من 05 إلى 10 سنوات  11 سنوات إلى 20 سنوات

أكثر من 20 سنوات

### المحور الأول : كفاءة وفعالية المدقق الخارجي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ان عملية الفحص التي يقوم بها المدقق تتم وفق لمتطلبات الأطراف الخارجية					
2	يهدف المدقق الحسابات ازاء القيام بوظيفة المحاسبة الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين					
3	للحصول على بيان معين او معلومة و تفسيرها ينبغي طلب مستندات او دفاتر او سجلات					
4	يتم الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.					
5	يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.					
6	يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.					
7	يكفل القانون و اللوائح حق المدقق في الفحص و تدقيق الحسابات					

					المختلفة	
					للمدقق الحق في فحص جميع اصول المؤسسة و الشركات باختلاف انواعها	8

المحور الثاني: توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يهدف اعطاء صورة مالية بشفافية تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية					
2	التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ					
3	بهدف تحميل أرباح سنة معينة تقوم المؤسسة بالتلاعب بتوقيت الصفقات					
4	عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات					
5	بغرض التأثير على قائمة الدخل تقوم المؤسسة بادراج بعض الايرادات و المصاريف الوهمية					
6	يمكن للمؤسسة الاقتصادية في بعض الاحيان بفواتير شراء وهمية					
7	تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة.					
8	يمكن للمؤسسة ان تضخم القيمة السوقية للمخزون مقارنة بالاسعار الجارية					
9	تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح					

## المحور الثالث: الأساليب و الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يحق لمحافظ الحسابات مراقبة كل فواتير المصاريف مسجلة في الميزانية					
2	يمكن لمحافظ الحسابات ان يتأكد من تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها استثمار و تمويل.					
3	تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق و أن تبني مقترحات و تحفظاته على أسباب حقيقية و موضوعية؛					
4	يمكن للمدقق انتهاج المعايير الدولية للتدقيق اثناء تأدية مهامه					
5	معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد					
6	امكانية مباشرة اجراءات التأكد من سلامة الارقام و دفاتر و الكشوف و القوائم المالية					
7	تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي يقلل من التكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل					
8	يسهر على تحقيق كتابة شبكات و صكوك الموردين دون تأخير ( الاجل					



						القانوني)
--	--	--	--	--	--	-----------

يرجى التأكد من عدم ترك أي فقرة من دون تأشير لأن ذلك يبطل الاستبيان مع خالص الشكر والتقدير  
لتعاونكم

الملحق رقم (02): يبين الفا كرونباخ

		N	%
Observations	Valide	41	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	41	100,0

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,712	25

الملحق رقم (03): جداول التكرار لمتغيرات العينة

		الجنس	العمر	المؤهلات العلمية	المهنة	الخبرة
N	Valide	41	41	41	41	41
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		1,02	1,68	3,10	2,71	2,83
Erreur standard de la moyenne		,024	,089	,109	,132	,139
Ecart type		,156	,567	,700	,844	,892

Somme	42	69	127	111	116
-------	----	----	-----	-----	-----

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	40	97,6	97,6	97,6
	أنثى	1	2,4	2,4	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى 29	15	36,6	36,6	36,6
	من 30 إلى 39	24	58,5	58,5	95,1
	أكثر من 40	2	4,9	4,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المؤهلات العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماستر	5	12,2	12,2	12,2
	لسانس	30	73,2	73,2	85,4
	دراسات تطبيقية	3	7,3	7,3	92,7
	شهادات مهنية في المحاسبة	3	7,3	7,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

المهنة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	2	4,9	4,9	4,9
	محاظ حسابات	16	39,0	39,0	43,9
	محاسب معتمد	15	36,6	36,6	80,5
	مساعد محاسب	8	19,5	19,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	1	2,4	2,4	2,4
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	17	41,5	41,5	43,9
	من 11 سنة إلى 20 سنة	11	26,8	26,8	70,7

أكثر من 20 سنة	12	29,3	29,3	100,0
Total	41	100,0	100,0	

الملحق رقم (04): جداول التكرار أسئلة الاستبيان

يقوم المدقق الخارجي بعملية الفحص الحيادي المستقل و التي تتم وفقاً لمتطلبات الاطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	1	2,4	2,4	2,4
موافق	35	85,4	85,4	87,8
بشدة موافق	5	12,2	12,2	100,0
Total	41	100,0	100,0	

يقوم مدقق الحسابات بوظيفة محاسبية و قانونية، تهدف الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة و الإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محايد	1	2,4	2,4	2,4
موافق	16	39,0	39,0	41,5
بشدة موافق	24	58,5	58,5	100,0
Total	41	100,0	100,0	

ينبغي طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2,4	2,4	2,4
محايد	5	12,2	12,2	14,6
موافق	24	58,5	58,5	73,2
بشدة موافق	11	26,8	26,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

يتم الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2,4	2,4	2,4
محايد	1	2,4	2,4	4,9

موافق	5	12,2	12,2	17,1
بشدة موافق	34	82,9	82,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2,4	2,4	2,4
محاييد	1	2,4	2,4	4,9
موافق	11	26,8	26,8	31,7
بشدة موافق	28	68,3	68,3	100,0
Total	41	100,0	100,0	

يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide موافق غير	1	2,4	2,4	2,4
محاييد	11	26,8	26,8	29,3
موافق	17	41,5	41,5	70,7
بشدة موافق	12	29,3	29,3	100,0
Total	41	100,0	100,0	

حق المدقق في فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و الدفاتر و السجلات وفقاً للقوانين و اللوائح ذات الصلة.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاييد	1	2,4	2,4	2,4
موافق	6	14,6	14,6	17,1
بشدة موافق	34	82,9	82,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

حق المدقق في تدقيق و فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

Valide	محاييد	1	2,4	2,4	2,4
	موافق	1	2,4	2,4	4,9
	بشدة موافق	39	95,1	95,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة فيها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	1	2,4	2,4	2,4
	موافق	28	68,3	68,3	70,7
	بشدة موافق	12	29,3	29,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	12	29,3	29,3	29,3
	موافق	15	36,6	36,6	65,9
	بشدة موافق	14	34,1	34,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها على الأرباح

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	11	26,8	26,8	26,8
	محاييد	1	2,4	2,4	29,3
	موافق	23	56,1	56,1	85,4
	بشدة موافق	6	14,6	14,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاييد	1	2,4	2,4	2,4
	موافق	26	63,4	63,4	65,9
	بشدة موافق	14	34,1	34,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تأثير على قائمة الدخل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	12,2	12,2	12,2
	موافق	12	29,3	29,3	41,5
	بشدة موافق	24	58,5	58,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

ترون أن المؤسسة الاقتصادية تتعامل بفواتير شراء وهمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	29	70,7	70,7	70,7
	بشدة موافق	12	29,3	29,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	15	36,6	36,6	36,6
	موافق	2	4,9	4,9	41,5
	بشدة موافق	24	58,5	58,5	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	28	68,3	68,3	68,3
	بشدة موافق	13	31,7	31,7	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	39,0	39,0	39,0
	بشدة موافق	25	61,0	61,0	100,0

Total	41	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

## يراقب محافظ الحسابات كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	11	26,8	26,8	26,8
محاييد				
موافق	6	14,6	14,6	41,5
بشدة موافق	24	58,5	58,5	100,0
Total	41	100,0	100,0	

## التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	10	24,4	24,4	24,4
محاييد				
موافق	24	58,5	58,5	82,9
بشدة موافق	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

## تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه المدقق وأن تبني مقترحات و تحفظاته على أسباب حقيقية و موضوعية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	14	34,1	34,1	34,1
محاييد				
موافق	1	2,4	2,4	36,6
بشدة موافق	26	63,4	63,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

## قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية و الاجراءات الضرورية و الأدلة المرتبطة بها.

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	4	9,8	9,8	9,8
موافق غير				
موافق	36	87,8	87,8	97,6
بشدة موافق	1	2,4	2,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	10	24,4	24,4	24,4
	موافق	16	39,0	39,0	63,4
	بشدة موافق	15	36,6	36,6	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية،

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	9,8	9,8	9,8
	موافق	14	34,1	34,1	43,9
	بشدة موافق	23	56,1	56,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي يقلل من التكلفة البضاعة المباعة و زيد من صافي الدخل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	36,6	36,6	36,6
	بشدة موافق	26	63,4	63,4	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	24,4	24,4	24,4
	موافق	29	70,7	70,7	95,1
	بشدة موافق	2	4,9	4,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): جدول المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
---	---------	---------	---------	------------



يقوم المدقق الخارجي بعملية الفحص الحيادي المستقل و التي تتم وفقاً لمتطلبات الاطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق	41	3	5	4,10	,374
يقوم مدقق الحسابات بوظيفة محاسبية و قانونية، تهدف الى معاونة الجمعية العامة للمساهمين في الرقابة و الإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة.	41	3	5	4,56	,550
ينبغي طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة	41	2	5	4,10	,700
يتم الإطلاع على القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.	41	2	5	4,76	,624
يقوم المدقق بالربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت بالمؤسسة.	41	2	5	4,61	,666
يحق له طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة.	41	2	5	3,98	,821
حق المدقق في فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و الدفاتر و السجلات وفقاً للقوانين و اللوائح ذات الصلة.	41	3	5	4,80	,459
حق المدقق في تدقيق و فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها.	41	3	5	4,93	,346
تقوم المؤسسة باختيار مختلف الأساليب المحاسبية بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة فيها	41	3	5	4,27	,501
التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ	41	3	5	4,05	,805
التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها على الأرباح	41	2	5	3,59	1,048
عدم إظهار الحسابات المستحقة والمعدومة يؤدي إلى التأثير على الأرباح والموجودات	41	3	5	4,32	,521
تقوم المؤسسة بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تأثير على قائمة الدخل	41	3	5	4,46	,711
ترون أن المؤسسة الاقتصادية تتعامل بفواتير شراء وهمية	41	4	5	4,29	,461
تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة.	41	3	5	4,22	,962

تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.	41	4	5	4,32	,471
تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح	41	4	5	4,61	,494
يراقب محافظ الحسابات كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	41	3	5	4,32	,879
التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.	41	3	5	3,93	,648
تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق و أن تبني مقترحات و تحفظاته على أسباب حقيقية و موضوعية	41	3	5	4,29	,955
قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية و الاجراءات الضرورية و الأدلة المرتبطة بها.	41	2	5	3,83	,629
معاينة الأصل على الواقع و كذلك الوثائق المثبتة لوجوده، و القيام بعمليات العد و القياس و الجرد	41	2	5	3,88	1,166
التأكد من سلامة الأرقام و البيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات و الدفاتر و الكشوف و القوائم المالية،	41	3	5	4,46	,674
تأكد من عدم المبالغة في التقدير المخزونات الذي يقلل من التكلفة البضاعة المباعة و زيد من صافي الدخل	41	4	5	4,63	,488
التأكد من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين	41	3	5	3,80	,511
N valide (liste)	41				

الملحق رقم(06): جدول المتوسط العام للمحاور

	المحور_الأول	المحور_الثاني	المحور_الثالث	المحور_الكلية
N	41	41	41	41
Manquant	0	0	0	0
Moyenne	4,4787	4,2358	4,1433	4,2859
Erreur standard de la moyenne	,05468	,05900	,06424	,03830
Ecart type	,35011	,37777	,41133	,24522
Somme	183,63	173,67	169,88	175,72

الملحق رقم(07): جدول اختبار الفرضيات

## Test sur échantillon unique

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Valeur de test = 0		
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الأول المحور	81,909	40	,000	4,47866	4,3681	4,5892

## Test sur échantillon unique

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Valeur de test = 0		
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الثاني المحور	71,795	40	,000	4,23577	4,1165	4,3550

## Test sur échantillon unique

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Valeur de test = 0		
				Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الثالث المحور	64,499	40	,000	4,14329	4,0135	4,2731

## ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الأول المحور	Intergroupes	,023	3	,008	,057	,982
	Intragroupes	4,881	37	,132		
	Total	4,903	40			
الثاني المحور	Intergroupes	,256	3	,085	,578	,633
	Intragroupes	5,453	37	,147		
	Total	5,709	40			
الثالث المحور	Intergroupes	,691	3	,230	1,402	,257
	Intragroupes	6,077	37	,164		
	Total	6,768	40			