



جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية

من إعداد الطالب: رياض بودرواز

بعنوان:

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- دراسة عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية برج بوعريريج -

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر - أ -	غزلان شراد
مشرفا	أستاذ محاضر - أ -	إيمان بن السراج
مناقشا	أستاذ	عمر خلفاوي

السنة الجامعية: 2024-2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
1438

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى والديّ تقديراً لمساندتهما المستمرة

وإلى إخوتي لما قدموه لي من دعم وتشجيع

وإلى أساتذتي الكرام على ما قدموه من علم وتوجيه

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة.

شكر وعرّفان

أقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذة المشرفة بن السواج إيمان على ما قدمته من توجيه علمي وملاحظات دقيقة ساهمت بشكل كبير في

إنجاز هذه المذكرة

كما أعبّر عن امتناني لأعضاء لجنة المناقشة على وقتهم وجهودهم في تقييم

هذا العمل

ولا يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة في جامعة البشير الإبراهيمي الذين كان

لهم نور في تكويني الأكاديمي

وكل الامتنان لكل من قدم لي دعماً أو مساعدة خلال فترة إعداد هذا البحث

خالص الشكر أيضاً إلى زملائي الذين ساهموا في تبادل المعرفة والدعم

الأكاديمي.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تحليل العلاقة بين التدقيق الخارجي ومستوى الممارسات المحاسبية. ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتم توزيعه على عينة من المدققين الخارجيين والمحاسبين والأكاديميين العاملين على مستوى ولاية برج بوعرييج، وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) لاختبار صحة الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: أن أفراد عينة الدراسة يدركون الممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية، كما تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. كما أوصت الدراسة بضرورة تحديث التشريعات المنظمة للمهنة، وتكثيف برامج التكوين المستمر للمدققين الخارجيين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of external audit in reducing creative accounting practices, by analyzing the relationship between external auditing and the level of unethical accounting practices. To achieve this goal, the descriptive analytical approach was adopted, where a questionnaire was designed as the main tool for collecting data, and it was distributed to a sample of external auditors, accountants, and academics working in the state of Bordj Bou Arreridj. The statistical analysis program (SPSS) was used to test the validity of the hypotheses.

The study reached several results, the most important of which are: the study sample participants are aware of both the positive and negative practices of creative accounting; and there is a statistically significant relationship between the effectiveness of external auditing and the reduction of creative accounting practices in financial statements. The study also recommended updating the regulations governing the profession and intensifying continuous training programs for external auditors.

Keywords: External auditing, creative accounting, financial statements.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرقان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية
12	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
20	المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
29	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
35	المبحث الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة
51	الخاتمة
55	قائمة المراجع
58	الملاحق
82	فهرس المحتويات

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	جدول يوضح الفروق بين أنواع التدقيق	01
16	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	02
17	ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية	03
26	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة	04
31	عدد الاستبيانات الموزعة الصالحة للتحليل	05
32	توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي	06
33	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط	07
35	توزيع افراد العينة حسب متغير السن	08
36	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	09
37	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة	10
39	توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	11
40	ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبيان	12
41	التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور مدى إدراك عينة الدراسة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية	13
42	التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل-قائمة المركز المالي-قائمة التدفقات النقدية)	14
45	مدى إدراك عينة الدراسة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية	15
46	محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية - قائمة الدخل -	16
47	محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية - قائمة المركز المالي -	17
48	محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية - قائمة التدفقات النقدية -	18
49	معامل الارتباط لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتدقيق	19
49	ملخص نموذج الانحدار الخطي البسيط	20

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	معايير التدقيق الخارجي	01
35	توزيع افراد العينة حسب متغير السن	02
36	توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	03
38	توزيع افراد العينة حسب الخبرة	04
39	توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي	05

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
59	الأساتذة المحكمين للاستبيان	01
60	الاستبيان	02
66	البيانات الشخصية	03
67	معامل الفا كرونباخ	04
68	المتوسطات الحسابية	05
78	الفرضية الاولى	06
79	الفرضية الثانية	07
80	الفرضية العامة	08
80	معامل الارتباط بيرسون	09
81	الانحدار الخطي البسيط	10

مقدمة

+ تمهيد:

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة تطورات متسارعة وتحديات متزايدة، انعكست أثارها على الأساليب المحاسبية والتقارير المالية، ما أدى إلى بروز مفاهيم وممارسات محاسبية جديدة، من أبرزها "المحاسبة الإبداعية". ورغم أن هذا المفهوم يستخدم أحيانا للإشارة إلى استغلال المعايير المحاسبية بطريقة قانونية لتحسين صورة المؤسسة المالية، إلا أن تطبيقه المفرط أو غير الأخلاقي قد يؤدي إلى تزييف الحقائق المالية وتضليل مستخدمي القوائم المالية.

في هذا السياق، تبرز أهمية **التدقيق الخارجي** كألية رقابية تهدف إلى تعزيز مصداقية القوائم المالية وكشف الممارسات المحاسبية غير السليمة، فالمدقق الخارجي، باعتباره جهة مستقلة وذات كفاءة، يتحمل مسؤولية فحص البيانات المالية وإبداء رأي محايد يعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة، ومن هنا تزداد أهمية بحث العلاقة بين التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية، ودراسة مدى فعاليته في الحد منها.

+ إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

" كيف يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ "

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى إدراك أفراد عينة الدراسة للممارسات السلبية والإيجابية للمحاسبة الإبداعية؟
- كيف يؤثر التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟

+ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

- يدرك افراد الدراسة الممارسات السلبية والإيجابية للمحاسبة الإبداعية.
- للتدقيق الخارجي أثر على الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

+ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في الانتشار المتزايد لممارسات المحاسبة الإبداعية في العديد من المؤسسات، الأمر الذي يفرض ضرورة تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي في التصدي لهذه الممارسات، والحد من أثارها، وتهدف الدراسة إلى تعزيز الوعي المجتمعي بمخاطر المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية، وإبراز أهمية التدقيق الخارجي كألية رقابية فعالة للحد من تلك الانحرافات المحاسبية.

+ أهداف الدراسة:

- توضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية، وتحديد أساليبها الشائعة.
- إبراز دور المدقق الخارجي في اكتشاف ومعالجة هذه الممارسات.
- تحليل تأثير التدقيق الخارجي في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

➤ منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية الاستبيان في معالجة الفصل التطبيقي من خلال توزيعها على خبراء الميدان المحاسبي والأكاديميين وتحليل النتائج ببرنامج SPSS.

➤ حدود الدراسة:

- **الحدود الزمنية:** أنجزت هذه الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من نهاية شهر ماي الى غاية شهر جوان.
 - **الحدود البشرية:** مجموعة من المحاسبين، محافظي الحسابات وأكاديميين.
 ➤ **أسباب اختيار الموضوع:** هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- توافق موضوع الدراسة مع التخصص الجامعي؛
- الرغبة الشخصية في دراسة مساهمة التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية.

➤ صعوبات الدراسة:

- اختلاف إجراءات التدقيق من مدقق لآخر؛
- صعوبة التمييز بين الممارسة المحاسبية المقبولة قانونا وتلك التي تهدف الى التضليل.

➤ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عموميات حول التدقيق الخارجي، أما المبحث الثاني المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، ام المبحث الثالث دراسات سابقة، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية ، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تم فيه تقديم الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة ، أما المبحث الثاني التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة ، أما المبحث الثالث تم فيه اختبار الفرضيات كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

والمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

لقد نشأ التدقيق وتطور استجابة للحاجة المتزايدة إلى الرقابة المالية والمحاسبية، خاصة في ظل التغيرات والتطورات السريعة التي يشهدها العالم، ويهدف التدقيق بصفة عامة إلى التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، سواء الإدارية أو التشغيلية، ومدى التزام المؤسسة والعاملين فيها بالقوانين والسياسات والإجراءات المعتمدة، وذلك بغرض الحد من الأخطاء والانحرافات المحتملة.

ومع تطور وظيفة التدقيق، برز التدقيق الخارجي كأداة أساسية لتحقيق الثقة في التقارير المالية، لاسيما أنه يتم من طرف جهة مستقلة عن المؤسسة، مما يعزز مصداقيته. ويعد التدقيق الخارجي وسيلة فعالة في الكشف عن الممارسات غير القانونية، وبالتالي أصبح يشكل عنصراً ضرورياً لطمأنة الملاك والمساهمين حول نزاهة الأداء المالي والإداري داخل المؤسسة، ومن بين هذه الممارسات التي يسعى التدقيق الخارجي إلى رصدها، نجد ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، وهي ممارسات تلجأ إليها الإدارة باستخدام أساليب محاسبية "مبتكرة" - في ظاهرها - لكنها تهدف في جوهرها إلى التأثير في نتائج القوائم المالية لتحقيق أغراض معينة، قد لا تتسجم دوماً مع مبادئ الشفافية والمصداقية، انطلاقاً من أهمية هذين المفهومين، يتناول هذا الفصل أبرز الجوانب النظرية المتعلقة بهما، وقد قسم إلى ثلاثة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

إن تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة، والمتمثل في تزويد مستخدمي المعلومات المالية بمعلومات دقيقة وموثوقة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمصداقية هذه المعلومات ومدى تعبيرها عن الواقع المالي الفعلي للمؤسسة وأدائها الاقتصادي. ومن هذا المنطلق، يبرز دور التدقيق الخارجي بوصفه أداة محورية للتحقق من عدالة القوائم المالية وصحة عرضها للمركز المالي ونتائج الأعمال، في هذا المبحث، سنسلط الضوء على ماهية التدقيق الخارجي من خلال التطرق إلى مفهومه أهميته، ثم ننتقل إلى عرض أنواع التدقيق الخارجي وخصائصه، لنختم في الأخير باستعراض المعايير والأليات في عملية التدقيق الخارجي، والتي تضمن دقته وفعالته في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية داخل المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي

أولاً: تعريف التدقيق

تعتبر عملية التدقيق بشكل عام "أنها العملية المنهجية والمنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج والمزاعم الاقتصادية، والتي تصاغ عادة في مجموعة من القوائم المالية"¹.

ثانياً: مفهوم التدقيق الخارجي

هو فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أياً كان مجال نشاطها أو شكلها القانوني والتحقق من التزام إدارتها والعاملين بها بالنظم واللوائح والقوانين المنظمة لنشاط المؤسسة بما يمكن المدقق الخارجي من أن يبدي رأياً موضوعياً في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها².

يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر 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 معلومة³.

هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، ويتم من طرف اشخاص

¹ سميرة خواري، سماعين جوامع، استخدام التدقيق الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات، مجلة النمو الاقتصادي ولمقاولتيه، المجلد4، العدد 2، 2021، ص 152.

² علي سايج جبور، التدقيق الخارجي كألية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية الآراء عينة من محافظي الحسابات، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد01، 2022، ص 53.

³ ندية غالم، حسين برياطي، مساهمة المدقق الخارجي في الحد من اثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، العدد 01، 2023، ص 254.

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

خارجيين عن الشركة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني إلزامي الى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص.¹

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن عملية التدقيق تشمل الفحص والتحقيق والتقرير بحيث يقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية، أما التحقيق هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، والتقرير هو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل وخارج المشروع ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق.

ثالثا: أهمية التدقيق الخارجي

تتبع أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات، سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها وترتبطهم علاقة بها، حيث أن هؤلاء المتعاملين مع المؤسسة يعتمدون على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ قراراتهم، ومن بين هذه الفئات نذكر²:

- **إدارة المشروع:** والتي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
- **المقرضون والبنوك:** حتى يتمكنون من التعرف على الوضع المالي للمؤسسات التي ترغب في تقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم، فإنهم يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، وعلى أساس ذلك يتم اتخاذ القرار بتقديم القرض أم لا.
- **المستثمرون:** عند اتخاذ أي قرار بشأن توجيه المدخرات والاستثمارات لمؤسسة ما بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن، فإنه يتم اللجوء إلى البيانات المالية المدققة من قبل المدقق.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط، الرقابة وفرض الضرائب وغيرها.

في الأخير، يمكن القول إن التدقيق الخارجي يعتبر وسيلة ذو أهمية بالغة، فهو يسمح بإعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتيجة نشاطها، وهو يساهم في زيادة ثقة الغير في بياناتها المالية، وبالتالي تمكينهم من اتخاذ القرارات الصائبة بشأن المؤسسة، سواء كانت قرارات إدارية أو استثمارية أو تقديم قروض لها.

¹ سليمة بن زعمه، ريمة بصري، يزيد تفرات، التدقيق الخارجي كألية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة نظرية تحليلية-، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2018، ص 85.

² أسماء مزيمش، عمر شرفي، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2020، 253-254.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص التدقيق الخارجي

أولاً: أنواع التدقيق الخارجي

يصنف التدقيق الخارجي إلى ثلاث أنواع، التدقيق القانوني والتدقيق التعاقدى والخبرة القضائية، ويمكن تعريف كل نوع على حدة وتوضيح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة كمايلي:

1. **التدقيق القانوني:** هو تدقيق إجباري تلتزم به كل مؤسسة تجارية بتعيين محافظ حسابات يقوم بأعمال المراقبة السنوية، فهذا النوع يفرض بقوة القانون.
 2. **التدقيق التعاقدى:** هو تدقيق يتم بطلب من أحد الأطراف المتعاملة مع المؤسسة بهدف التحقق من قوائم معينة، يمارس هذا النوع من التدقيق مدقق مهني محترف في إطار تعاقدى.
 3. **الخبرة القضائية:** هي عبارة عن تدقيق خاص يقوم بها مدقق خارجي محترف بناء على طلب من المحكمة.¹
- الجدول التالي يوضح الفروق بين هاته الأنواع الثلاثة:

جدول رقم (01): جدول يوضح الفروق بين أنواع التدقيق

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة او مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحاسبات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	المصادقة على شرعية وصدق الحاسبات	اعلام العدالة وارشادها حول اوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف

¹ اسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية ادرار، 2017_2018، ص 10 و11

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

ينبغي احترامه	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يجب احترامه تماماً	مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة، مجلس الإدارة	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	إرسال التقارير
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	شروط ممارسة المهنة
غير مهم	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غري الشرعية
بحسب النتائج مبدئياً	بحسب الوسائل أو النتائج حسب نوعية المهمة.	بحسب الوسائل	الالتزام
مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	مدنية، جنائية، تأديبية.	المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرات	محددة في العقد	مهمة تأسيسية، عادة من طلب القضاء بعد طلب المؤسسة.	التسريح
اقتراح من الخبير، يحدد من طرف القاضي.	محددة في العقد	قانون رسمي	الأتعاب
طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة.	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات والرقابة الداخلية مراقبة، الحسابات مراقبة قانونية.	طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،

الطبعة الثالثة، الجزائر، 2008، ص 28.

ثانياً: خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي:

1. التدقيق الخارجي عملية هادفة: تهدف عملية التدقيق إلى مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفقاً لبرنامج تدقيق يوضع مسبقاً من قبل المدقق وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول البيانات

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

المالية المعدة من قبل الشركة وفقاً للسياسات المحاسبية المحددة، وكذلك ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقيماً صحيحاً وبصورة اشمل تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة وعادلة، لذلك فإن دور التدقيق هو بمثابة إبداء رأي أكثر من كونه تأكيد للحقائق أو شهادة¹.

2. التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، ويستكمله بعمليات الفحص الميداني مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وينتهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه².

3. التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقيق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، ويمكن القول إنه إذا لم يكن المدقق مستقلاً فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه³.

4. التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية⁴.

¹ زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 01، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 198.

² هيبية صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عامرة، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 429 و430.

³ نفس المرجع ص430.

⁴ نفس المرجع ص430.

المطلب الثالث: معايير واليات التدقيق الخارجي

أولاً: معايير التدقيق الخارجي

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي، فهي نادرا ما تتغير، حيث يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من الجهات المختصة بذلك، لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير المراجعة (A.S.B) قائمة بمعايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات وهي:

- المجموعة الأول المعايير الشخصية

- المجموعة الثانية معايير العمل الميداني

- المجموعة الثالثة معايير التقرير

وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير نوضحها بإيجاز على النحو التالي:¹

1. المعايير الشخصية:

وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاثة معايير.

1.1. المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجع: وينقسم هذا المعيار إلى:

أ- التأهيل العلمي أو الدراسي.

ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية.

ج- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن:

- جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين

- جدول المحاسبين والمراجعين

- جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين

2.1. المعيار الثاني: استقلال المراجعين:

ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاثة التالية:

أ- إعداد برنامج المراجعة

ب- الفحص

ج- إعداد التقرير

¹ علي أحمد وجدان، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 132-137

3.1. المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني

ويتضمن هذا المعيار ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة ويعني ذلك أن المراجع مسئول مهنياً عن أداء عمله على نحو جاد وحذر وللتوضيح يشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل كفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقرير المراجع، كما يجب أن يتجنب المراجع - كمهني - الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.

2. معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية كما تبرز هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ومن ثم تحديد حجماً لإختبارات وتشتمل هذه المجموعة على ثلاثة معايير هي:

1.2. المعيار الرابع: التخطيط والإشراف الملائمين

ويتناول هذا المعيار أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.

2.2. المعيار الخامس: فهم الرقابة الداخلية

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة من الوجهتين النظرية والعملية حتى يتم توفير معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها. وإذا اقتنع المراجع أن العميل لديه نظاماً ممتازاً للرقابة الداخلية يتم من خلال توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات، فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحاله عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية. وفي بعض الحالات قد تكون أساليب الرقابة الداخلية غير ملائمة مما يعوق تنفيذ العمل في المراجعة على نحو فعال.

3.2. المعيار السادس: كفاية الأدلة وجودتها.

تتطلب قرارات المراجع الخاصة بحجم ونوع الأدلة التي يجب جمعها في حالات معينة ممارسة قدرًا من الحكم المهني.

3. معايير التقرير:

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمراجع الحسابات، وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي:

1.3. المعيار السابع: التقرير عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: المبادئ العامة ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ- مبدأ الحيطة.

ب- مبدأ الثبات.

ج- مبدأ الشمول.

د- مبدأ الأهمية النسبية.

هـ- مبدأ الإفصاح.

المجموعة الثانية: المبادئ العملية المرتبطة بالريخ. ويمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

أ- مبدأ التكلفة التاريخية ناقصاً الاستهلاك

ب- مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً.

هذا وتجدر الإشارة إلى انه في ظل الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS) عند المراجعة يتم استبدال هذه المبادئ بالمعايير أي يذكر المراجع (IAS) بدلاً من المبادئ الدولية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وذلك في فقرة إبداء الرأي.

2.3. المعيار الثامن: التقرير عن ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترات المحاسبية المختلفة

أي عدم تغيير المؤسسة محل المراجعة للمبادئ المحاسبية المستخدمة خلال الفترات المحاسبية المختلفة مع الإشارة في التقرير إلى الآثار المترتبة على تغيير المؤسسة لأحد المبادئ

3.3. المعيار التاسع:

التقرير عن الإفصاح في التقارير المالية يعتبر كافي ولجميع البيانات الهام أي الإشارة في التقرير عن الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات في القوائم المالية وبناء على الأهمية النسبية.

4.3. المعيار العاشر:

التقرير الفني المحايد عن التقارير المالية ككل مع بيان طبيعة الفحص ودرجة المسؤولية التي يتحملها: وبناء على ذلك المعيار يمكن تقسيم رأي المراجع الخارجي إلى الأنواع التالية.

النوع الأول: رأي نظيف (مع وجود ملاحظات).

النوع الثاني: رأي مقيد.

النوع الثالث: رأي سلبي.

النوع الرابع: رأي معارض.

مما سبق يمكن أن نلخص معايير التدقيق الخارجي في الشكل الموالي

الشكل (01): يمثل معايير التدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما سبق

وتمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط والمقاييس التي يجب أن يلتزم بتطبيقها مراجع الحسابات عند مباشرته لمهنته. ولكن يلاحظ أن هذه المعايير تحتاج إلى المزيد من الدراسة والتحليل، ويجب أن يضاف إليها معيار يتطلب الالتزام بقواعد السلوك المهني عند القيام بعملية المراجعة وفي إعداد التقرير مع العلم أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قد أضاف عام 1988 قسم خاص لمفاهيم وقواعد آداب وسلوك المهنة في دليل قواعد السلوك المهني وذلك ليعكس المزيد من المسؤوليات للمراجع. وما هو جدير بالذكر أن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) قد أكد على تطبيق هذه المعايير باعتبارها المعايير العامة للمراجعة وذلك في كتابه المنشور عام 1997 كما أكد أيضاً عن أخلاقيات المهنة.

ثانياً: أليات التدقيق الخارجي.

اختلف الكثير في تحديد الإجراءات العملية المستخدمة في عملية التدقيق لكن أبرز تلك الإجراءات ما

يلي¹:

¹ كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2022، ص 17، 18.

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

• **الجرد الفعلي:** وهو الحصر الكمي للعناصر على الطبيعة، ويعتبر من أقوى أدلة الإثبات كونه دليلاً مادياً ملموساً، فالمدقق عندما يشك بصحة بعض عناصر الأصول عند التدقيق المستندي أو ما تحتويه المستندات من بيانات فإنه يستخدم عملية الجرد الفعلي الذي يعتبر دليل قاطع على صحة ما ورد في الدفاتر المحاسبية والمستندات.

• **التدقيق الحسابي:** من خلال التطبيق على البيانات الرقمية كتدقيق المستندات والسجلات والدفاتر اليومية والكشوفات للتأكد من صحة المجاميع والترحيل واستخراج الأرصدة المختلفة للحسابات، وتوازن ميزان المراجعة.

• **التدقيق المستندي:** تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر، والمرحلة الأولى من مراحل العمل المحاسبي، بالتالي لا بد من إرفاق مستند بكل عملية مالية يؤيد وقوعها.

• **التدقيق الفني:** التأكد من العمل والمعالجة المحاسبية وفقاً للأصول والأسس المحاسبية، كون ذلك سيؤثر على نتيجة الشركة وعدم إظهارها بالشكل الصحيح، بالتالي على المدقق أن يؤكد صحة التوجه المحاسبي لأي عملية محاسبية مقيدة بالسجلات والدفاتر مستخدماً خبرته الفنية بذلك.

• **الإقرارات والشهادات من داخل وخارج الشركة:** قد يلجأ المدقق للحصول على شهادات من داخل الشركة أو خارجها تؤيد ملكية الشركة للعنصر مكان الفحص، فالشهادات الصادرة من الغير تعتبر بمثابة إقرار يؤكد صحة تلك العناصر.

• **المصادقات:** هي وثائق مكتوبة تهدف لإقرار حقيقة ما أو تأكيدها، يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي يقوم به، كالحصول على إقرار من زبون أو مورد يؤيد صحة أو عدم صحة رصيده مع الشركة.

• **الاستفسارات والتتبع:** يتضمن ما يقوم به المدقق من توجيه أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصاً إدارة المشروع وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق والتي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.

• **المقارنات والربط بين المعلومات:** عبارة عن إجراء المقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد الحصول على مؤشر محدد أو التحقق من صحة هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، هي مقابلة بيانات أو حسابات أو معلومات للعام الذي تم فيه فحصها بأعوام سابقة أو بيانات متشابهة لجهات أخرى.

يرى الباحث بأنه يتوجب على المدقق أن يكون شامل بأعماله التدقيقية، حيث يلجأ للقيام بالتحقق الفعلي ومقارنته مع السجلات والدفاتر المحاسبية بالشكل الذي يضمن دقة الأرقام، كما يتوجب عليه الاستفسار عن جميع حالات الغموض وإجراء مقابلات وتوجيه أسئلة والمقارنة بشكل صحيح للحصول على الأدلة والقرائن التي تثبت صحة العمل.¹

¹ كامل ومدوح كامل التكريتي، مرجع سابق، ص18.

المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من المواضيع المعاصرة التي أثارت جدلا واسعا في الأوساط المحاسبية، بالنظر إلى تأثيرها المباشر على مصداقية القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية، فهي تمثل ممارسات محاسبية توظف ضمن الحدود القانونية أحيانا، لتعديل أو توجيه النتائج المالية بما يخدم مصالح معينة، مما قد يؤثر على قرارات المستخدمين. وفي هذا المبحث، سيتم التطرق إلى المفاهيم الأساسية المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية، من خلال توضيح تعريفها، ودوافع استخدامها، بالإضافة إلى إبراز الآثار المترتبة عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

أولا: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه¹.

كما تعرف أيضا على أنها استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والقوانين المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصلحة الإدارة، بدلا من إظهار الأداء أو الموقف الفعلي للشركة، يشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة الإبداعية تعمل على تحقيق أهداف الإدارة دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية².

كما يمكن أن نعتبرها على أنها مجموعة عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة³.

¹ خديجة بالحياني، المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 08، العدد 15، 2021، ص 9.

² آسيا لعروسي، ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018، ص 266.

³ أحمد محمد علوان الهلباوي والدكتور إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة 01، دار الجديد للنشر، زوالدة الجزائر، 2019، ص 247.

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المفهوم يظهر ان المحاسبة الإبداعية هي استخدام انتقائي للمعايير والسياسات المحاسبية بهدف التلاعب بالتقارير المالية وتجميل صورة الأداء المالي للشركة، بما يخدم مصالح الإدارة أو بعض أصحاب المصالح، سواء كان ذلك ضمن حدود القانون أو غير قانوني.

ثانيا: خصائص المحاسبة الإبداعية

1. خصائص المحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية من النهج المتطور في مجال المحاسبة، حيث تتميز بمجموعة من الخصائص التي تعزز من قدرتها على تطوير الإجراءات المحاسبية وتحسينها بطرق مبتكرة وفعالة، تتصف المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص أهمها¹:

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية للحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية عالية وخبرة في مجال المحاسبة تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه ويخدم أهدافهم.
- تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا دورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في²:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والنقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثالثا: أسباب ودوافع الإدارة الممارسة المحاسبة الإبداعية:

الدوافع الاستخدامات وممارسات المحاسبة الإبداعية متعددة من قبل أصحاب القرار لاستخدامها من خلال التلاعب بالقيم في بنود القوائم المالية، وتتلخص أهم هذه الدوافع فيما يلي³:

¹ عايدة فرحات بن يوسف خلف الله، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، مجلة طنبنة للدراسات العلمية والأكاديمية، المجلد 06، العدد02، 2023.

² صالح مرزاق، فتحة بومرين، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، يومي 12 و13 ماي 2010، ص 5.

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة؛
- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك تلجأ المؤسسات للمحاسبة الإبداعية بهدف تحسين المؤشرات والمعايير التي تزيد من فرصة حصولها على القروض؛
- لغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها بالتعاون مع المراجع الخارجي وعلى حساب كل الأطراف ذات المصالح في المؤسسة العكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تصين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- لغايات التصنيف المهني للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية، ونصف السنوية، وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

المطلب الثاني: أساليب وآثار المحاسبة الإبداعية

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية:

للمحاسبة الإبداعية أساليب بطريقة قانونية لكن غير أخلاقية لتجميل القوائم المالية ونستخلص ذلك فيما يلي:¹

1- الأسلوب الأول:

تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة، يعمل هذا الأسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وإرباح الفترات المستقبلية، والشركات التي تقوم بإتباع ذلك الأسلوب عادة ما تراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائماً الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الأرباح بصورة طبيعية في المستقبل.

³ عائدة فرحات بن يوسف خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 142.

¹ أسامة طبيب، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية ودورها في تضليل مستخدميها (حالة الشركة الأمريكية للطاقة أنرون)، مجلة الدراسات الأكاديمية، المجلد 04، العدد 01، 2022، ص 216.

2- الأسلوب الثاني:

تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية، فأحياناً تقوم الشركات بالإسراع في إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي، للتهرب من الضرائب أو لحصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع أن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح ايجابية.

والجدول التالي يمثل ملخصاً للأساليب المحاسبية الإبداعية في القوائم المالية:

الجدول رقم (02): أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

رقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب
4	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة
6	نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الاجل.
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل اعلان الميزانية.

المصدر: طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، 2010، ص 90.

ثانيا: اثار المحاسبة الإبداعية:

ويمكن توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة المركز من خلال الجدول التالي

جدول رقم (03): ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية:

رقم	ممارسات المحاسبة الإبداعية	التأثير على قائمة الدخل	التأثير على قائمة التدفق النقدي	التأثير على قائمة المركز المالي
1	تأجيل تسجيل مصروفات فترة معينة لفترة لاحقة	تخفيض المصروفات، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
2	الإسراع بتسجيل	زيادة المصروفات،	تخفيض التدفقات	إظهار الميزانية

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

مصرفات تخص فترة لاحقة	تخفيض صافي الربح	النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	العمومية بأقل من حقيقتها
3	تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأقل من اللازم	زيادة كلفة البضاعة المباعة، تخفيض مجممل الربح، تخفيض صافي الربح	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها
4	تقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة بأكثر من اللازم	تخفيض تكلفة البضاعة المباعة، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
5	تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها	زيادة التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
6	زيادة الديون المشكوك في تحصيلها	تخفيض المصرفات، زيادة صافي الربح	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها
7	عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمة الموجودات الثابتة وغير الملموسة	زيادة التدفقات النقدية الداخلية من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
8	تسجيل إيرادات الفترة المحاسبية المنتهاية عن عمليات بيع تمت في الفترة التالية	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
10	تسجيل إيرادات عن	زيادة الإيرادات،	إظهار الميزانية

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

	عمليات البيع غير التامة	زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة الداخلة من العمليات التشغيلية	العمومية بأكثر من حقيقتها
11	تسجيل إيرادات عن عمليات بيع بضاعة الأمانة	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
12	تعديل شروط البيع الأصلية باتفاقات سرية	زيادة/ تخفيض الإيرادات، زيادة/ تخفيض مجمل وصافي الربح	زيادة/ تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر/ بأقل من حقيقتها
13	تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها	زيادة الإيرادات، زيادة مجمل الربح، زيادة صافي الربح	زيادة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأكثر من حقيقتها
14	تسجيل الإيرادات بأقل من قيمتها	تخفيض الإيرادات، تخفيض مجمل الربح، تخفيض صافي الربح	تخفيض التدفقات النقدية الداخلة من العمليات التشغيلية	إظهار الميزانية العمومية بأقل من حقيقتها

المصدر: علي عبد الحسين هاني الزاملي، انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية (دراسة تحليلية نظرية)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 09، العدد 01، 2018، ص 29-30.

المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تسمح بعض القواعد المحاسبية للشركة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة للشركة، ولكن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، من هنا تبرز أهمية المدقق بالسعي للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة عند اكتشاف التحريفات الجوهرية وللتحقق من وجود هذه التحريفات لا بد من إتباع إجراءات معينة للحد من آثارها في كل من بيان الدخل والمركز المالي وبيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في الحقوق كما يلي:¹

¹ خليل محمد زين، بسام احمد حجازي، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية MECSJ، العدد 33، 2020، ص 6، 7.

أولاً: إجراءات واختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان الدخل

يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع التدقيق، وتتمثل هذه الأدلة في البيانات المالية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات والمصادقات ...، ثم يقارن كمدقق المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية ومن أنها عرضت بصدق وعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يوفر تقرير المدقق تلك المعلومات إلى المستخدمين.

أما الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان الدخل في ظل المعايير الدولية تشمل: رقم المبيعات، تكلفة البضاعة المباعة، مصروفات التشغيل، نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.

ثانياً: إجراءات واختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي

هدف الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي هو تحسين المركز المالي للشركة من خلال تضخيم الأصول أو تخفيض المطلوبات بغرض تحسين نسبة السيولة أو الربحية وتشمل الاجراءات التي يمكن اعتمادها من قبل المدقق: الأصول غير الملموسة، الأصول الثابتة، الاستثمارات المتداولة، النقدية، الذمم المدينة، الاستثمارات طويلة الأجل، الموجودات والالتزامات الطارئة، الالتزامات طويلة الأجل، المخزون، حقوق المساهمين.

ثالثاً: إجراءات واختبارات يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية

وفي بيان التغيرات في الحقوق

يعرض بيان التدفقات النقدية Cash Flows Statements جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصدرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد بيان التدفقات النقدية إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، لذا يقوم المدقق بمجموعة من الإجراءات والاختبارات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في حقوق المساهمين.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع دور التدقيق الخارجي في ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

أولاً: دراسة الباحث كامل ممدوح كامل، كامل تكرיתי.

بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كانون الثاني 2022م.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) في الشركات العراقية المساهمة العامة، حيث بلغ مجتمع الدراسة (230) فرداً وتكونت عينة الدراسة من (187) مستجيب من المدققين الخارجيين العاملين في جمهورية العراق، حيث تم الاعتماد على الاستبانة التصميمية وطورت لجمع البيانات وتحليلها لغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لإجراء الدراسة، وتم إختبار فرضيات بناء على إختبارات (T - test) وتم تطبيق الإختبار على البرنامج الإحصائي (SPSS V.25) من أجل تحليل البيانات المجمعة، انتهاءً بتقديم النتائج والتوصيات. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها:

- العمل على تطوير وتدريب المدققين الخارجيين في العراق بشكل مستمر من خلال تنظيم دورات تدريبية علمية وعملية لتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومكافحتها بالأساليب المناسبة؛
- تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية من خلال عقد ندوات بالمجال المحاسبي لشرح الممارسات الإبداعية التي قد تمارسها الشركات وكذلك أهم التطورات في مجالي المحاسبة والتدقيق؛
- ضرورة زيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة التدقيق والمحاسبة في العراق، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير كفاءات المدققين؛
- العمل على إصدار قوانين حازمة تتضمن فرض عقوبات صارمة على حالات التلاعب المكتشفة في القوائم المالية والممارسات الإبداعية بما يسهم على تخفيضها مستقبلاً.

ثانيا: دراسة الباحث أسامة طيب

بعنوان "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية ودورها في تضليل مستخدميها" مجلة الدراسات الأكاديمية المجلد4، العدد1، السنة 2022.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على أهم الأساليب التي تستخدم لتجميل الدخل والمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية والتي تدخل ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، كما تظهر حجم التضليل الممكن جراء توظيفها لإعداد التقارير المالية السنوية وبالتالي صورة المؤسسة تتوقف على مدى جودة وصدق المعلومات المحاسبية والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ مختلف القرارات التي تتعلق بسير واستمرارية المؤسسة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن سوء استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه تضليل مستخدمي القوائم المالية بإعطاء صورة غير واقعية لدورة حياة المؤسسة ونتيجة أعمالها ومركزها المالي، وهذا ما حدث لشركة أنرون للطاقة بحيث أن سبب انهيارها يرجع أساسا إلى وجود تلاعبات في حساباتها الختامية مما أدى على اتخاذ قرارات غير سليمة تخص الشركة.

ثالثا: دراسة الباحثة اسيا العروسي

بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر" أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف-المسيلة-السنة الدراسية 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على أهم الثغرات والمداخل التي يتيحها النظام المحاسبي المالي، والتي تسمح بممارسة المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى التعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذه الإجراءات عند إعداد البيانات المالية. كما تسعى الدراسة إلى تقييم مدى التزام هذه المؤسسات بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية، وتحليل دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المالية المقدمة. وتشمل الأهداف كذلك تسليط الضوء على دور مدققي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاسات ذلك على مصداقية البيانات المالية، إلى جانب بيان أهمية القيم الأخلاقية للمحاسبين في التخفيف من آثار هذه الممارسات.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا حيايا حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، وذلك نظرا لحساسية الموضوع، ونظرا لسرية وعدم الثقة التي تمتاز بها المؤسسات الجزائرية، لذلك تم إختبار هذه الفرضية باستخدام نموذج جونز المعدل لعينة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2014)، وقد توصلت إلى أن المؤسسات لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه الفترة؛ كما توصلت الدراسة أيضا إلى وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، كما تبين لنا وجود آليات يمكن من خلالها الحد من هذه الممارسات، وذلك بالتزام بمبدأ الثبات، والتطبيق السليم لقواعد الحوكمة، دون أن ننسى دور التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

رابعاً: دراسة الباحثة سارة حدادي

بعنوان " دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية-،" أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2019.

هدفت هذه الدراسة بصفة رئيسية إلى تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية. ويتفرع من هذا الهدف العام مجموعة من الأهداف الفرعية، تشمل: توضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها والأساليب المتبعة من طرف إدارات الشركات عند إعداد الكشوف المالية، إجراء مقارنة تحليلية بين معايير التدقيق الجزائرية ونظيرتها الدولية لتحديد نقاط الالتقاء والاختلاف، إبراز العلاقة بين قواعد السلوك المهني في مهنة المحاسبة والتدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية، بيان أهمية المعلومات المالية والخصائص النوعية التي تتسم بها، التعرف على الوسائل والتوجهات الكفيلة بالحد من المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على دور المنظمات الدولية المختصة في ذلك، دراسة واقع المحاسبة الإبداعية في عينة من الشركات الجزائرية، تحليل دور محافظي الحسابات في مواجهة هذه الممارسات وتقييم مدى فاعلية الإجراءات المتخذة لاكتشافها، وأخيراً، الوصول إلى نتائج مدعمة بأساليب إحصائية تبين العلاقات القائمة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وجودة المعلومات المالية، وعلاقة هذه الأخيرة بمحافظ الحسابات، بهدف تقديم توصيات عملية تدعم تحقيق أهداف هذه الدراسة.

وقد خلصت الدراسة الى أن المحاسبة تعد نشاطاً مهنياً مستقلاً يهدف إلى تسجيل وتبويب العمليات الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة وفقاً لفروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، بما يتيح إعداد كشوف وتقارير مالية تساعد أصحاب العلاقة في اتخاذ قرارات رشيدة، وتبين أن تنوع المعايير المحاسبية بين الدول يرجع إلى عوامل اقتصادية، قانونية واجتماعية، ما أفرز كشوفاً مالية غير متجانسة، وهو ما استدعى السعي نحو التوافق الدولي عبر اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية. كما كشفت الدراسة عن تعدد تعريفات المحاسبة الإبداعية، والتي تتفق عموماً على أنها ممارسات معقدة ومبتكرة يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقوانين المحاسبية بهدف تحقيق مصالح معينة من خلال التلاعب في الأرقام المحاسبية، وتشمل هذه الممارسات أساليب مثل اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لأهداف الإدارة، واستغلال الثغرات القانونية، والتلاعب في قائمة النتائج أو التدفقات النقدية أو الميزانية. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يمثل أداة رقابية فعالة، وهو إجراء منهجي يقوم به مؤهلون وفق معايير وطنية ودولية، لإبداء رأي محايد حول الكشوف المالية، ويعد محافظ الحسابات حجر الزاوية في هذا السياق، إذ يقع على عاتقه مسؤولية كشف التلاعبات المحاسبية وإبلاغ الجهات المعنية، مع التزامه بالقواعد الأخلاقية التي تنظم المهنة، كما تم التأكيد على أن جودة المعلومات المالية عنصر أساسي يجب ضمانه، وأن الآليات المحاسبية للحوكمة تسهم في تحسين هذه الجودة، وبالتالي تحسين أداء الشركات. ومع ذلك، تبين أن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تواجه العديد من

التحديات، أبرزها غياب الانسجام بين الأطر القانونية والتنظيمية، مما يحد من فعاليتها في مواجهة المحاسبة الإبداعية.

خامسا: دراسة الباحثة اسيا العروسي

بعنوان: "ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، السنة 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية. تبين لنا من خلال الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يتضمن بعض الثغرات التي يمكن استغلالها لممارسة المحاسبة الإبداعية، وتتعلق معظمها بتعدد البدائل، والتقدير والحكم الشخصي في معالجة بعض العمليات المحاسبية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة وذلك من خلال إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف محددة أو إخفاء حقائق معينة، خدمة لمصالح الإدارة على حساب باقي المستخدمين للمعلومات المحاسبية؛
- يعطي النظام المحاسبي المالي عدة بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة نفس الأحداث والعمليات المالية، مما يمنح للمسيرين مجالا واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن هذه الخيارات، نذكر طرق الإهلاك وطرق تقييم مخزون آخر المدة وكيفية معالجة العقود طويلة الأجل.
- تبنى النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ المحاسبية التي يسمح البعض منها بممارسة المحاسبة الإبداعية، ولعل أهمها مبدأ الاستحقاق الذي يمكن من خلاله التلاعب بالإيرادات، بالإضافة إلى مبدأ الأهمية النسبية وما ينجم عنه من دمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة، دون أن ننسى مبدأ الحيطة والحذر الذي يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير والحكم الشخصي مما يعطى الإدارة فرصة لتشكيل احتياطات سرية ومؤونات مبالغ فيها.

سادسا: دراسة الباحثين علي احمد وجدان، احمد زغدار

بعنوان " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة "، رسالة ماجستير، تخصص في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، السنة الدراسية 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى: تحقيق جملة من الأهداف المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسات، تسعى أولا إلى تقديم فكرة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز مفهومه وأدواره وموقف المراجع منه، كما تحاول تقديم رؤية نظرية عامة حول المراجعة من خلال تحديد إطارها وعلاقتها بالرقابة. إضافة إلى ذلك، تهدف إلى إعطاء نظرة حول المراجعة الخارجية من خلال توضيح طبيعتها وأسسها ومنهجيتها، كما تسعى الدراسة إلى تقديم معلومات حول مدى مساهمة كل من الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، وذلك عبر عرض أدواتهما ودور كل منهما في هذا التحسين وأخيرا، تحاول الدراسة تقديم

نموذج يوضح دور التكامل بين الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية كأداتين فعالتين في رفع كفاءة الأداء الإداري، من خلال شرح موجز لمفهوم المراجعة الإدارية ومهامها.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها

- إن موضوع المراجعة بشكل عام يقوم على مجموعه المفاهيم التي تطورت بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية للإنسان على مر التاريخ والتي نتيجة لهذا التطور تطورت أهداف وأنواع المراجعة وبزيادة أهميتها ظهرت هيئات مهنية تنظم عمل المراجعة وتوجد لها أسس وقواعد ومعايير تحكم ممارستها.

- إن المراجعة بشكل عام تعتبر وسيلة من وسائل الرقابة سواء كانت داخلية (من خلال وجود خليه للرقابة الداخلية داخل المؤسسة) والتي تلعب دور في رقابة الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط ومراقبة تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية من قبل الإدارة

- إن المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة للتأكد من مدى صدقها وشرعية تلك المعلومات وإعطاء الرأي الفني المحايد عن سلامتها فإنه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى متانته حتى يمكن له تقدير مستوى الخطر وتحديد حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وقد يطلب منه القيام بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية حتى تتمكن المؤسسة من سد الثغرات إن وجدت، ويستخدم المراجع نسب التحليل المالي عند إجراء الاختبارات التحليلية بمقارنة المؤسسة عبر الزمن، أو مع غيرها من المؤسسات لنفس الفترة، ومن هذه النسب نسب الأداء للتأكد من مستوى أداء المؤسسة وإذا كان هناك انحرافات يعمل على زيادة الفحص لمعرفة سبب الانحراف وتفسيره وإذا كان هناك غش أو تلاعب. ويشير إلى ذلك في تقريره وهذا يساعد على تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات السلبية والمحافظة على الايجابية وتمييزها.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

اولاً: دراسة الباحثين "Mohannad Obeid Al Shbail، Nofan Hamed Al-Olimat" :

بعنوان "Between The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Corporate Governance and Creative Accounting Research"، المجلد 12، العدد 1، 2021. مجلة " International Journal of Financial

هدفت الدراسة إلى قياس أثر حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع اعتبار جودة التدقيق الخارجي كعامل وسيط، تم إجراء الدراسة على شركات صناعية مساهمة عامة أردنية، وأظهرت النتائج أن جودة التدقيق الخارجي ومبادئ الحوكمة تساهم بشكل معنوي في تقليل هذه الممارسات المحاسبية الخادعة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ان هناك علاقة إيجابية بين حوكمة الشركات وتقليل المحاسبة الإبداعية، كذلك هناك علاقة إيجابية بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق الخارجي بالإضافة الى ان

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

جودة التدقيق الخارجي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وإن جودة التدقيق الخارجي تلعب دورا وسيطا كاملا بين الحوكمة والمحاسبة الإبداعية.

ثانيا: دراسة "Obeida Mohammed Ibrahim ،Mohammed Abdullah Al Momanik":

بعنوان " The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study"، مجلة "International Journal of Business and Management"، المجلد 8، العدد 13، 2013.

هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في أثر أخلاقيات التدقيق على قدرة المدققين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبشكل محدد، تبحث الدراسة في تأثير استقلالية المدقق ونزاهته، وموضوعيته، والألعاب المشروطة، وحقوق الإعلان، وتحديد العمولات، وشكل التنظيم، والاسم، على قدرة المدققين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بالقواعد المختلفة لأخلاقيات المهنة وباختصار، وجدت الدراسة أن استقلالية المدققين تؤثر فعليا على قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، بعبارة أخرى، كلما زادت قدرة المدققين، زادت قدرتهم على اكتشاف هذه الممارسات، كما توصلت الى أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بنزاهتهم وموضوعيتهم، وتظهر الدراسة أنه كلما كان المدققون أكثر نزاهة وموضوعية، كلما زادت قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة الى أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بجوانب أو قواعد أخرى من أخلاقيات التدقيق، وتظهر الدراسة أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بالألعاب المشروطة، وحقوق الإعلان، وشكل التنظيم، والاسم، وتبين الدراسة أن هذه القواعد الأربعة من أخلاقيات المدققين تؤثر على قدرتهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة أكبر من تأثير الاستقلالية والنزاهة والموضوعية.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات

الجدول رقم (04): المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
دراسة: كامل ممدوح كامل وكامل تكريتي 2022		
تناول دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت على الشركات العراقية	تم الاستفادة منها في إعداد الجانب النظري بالخصوص في المبحث الأول
دراسة: أسامة طبيب 2022		
تناول المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في	تم الاستفادة منها في إعداد الجانب

الفصل الأول:.....الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

كونها ركزت على أثر استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	النظري بالخصوص في المبحث الثاني والجانب التطبيقي
دراسة: اسيا لعروسي 2019	
تناول ممارسة المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا عن كونها ركزت على ثغرات المحاسبة الإبداعية
تم الاستفادة منها في اعداد الجانب النظري بالخصوص المبحث الثاني	
دراسة: سارة حدادي 2019	
تناول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا في كونها ركزت على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
تم الاستفادة منها في اعداد الجانب النظري بالخصوص المبحث الثاني	
دراسة: آسيا العروسي 2018	
تناول ممارسات المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا كونها ركزت على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية
تم الاستفادة منها في اعداد الجانب النظري بالخصوص المبحث الثاني	
دراسة: علي أحمد وجدان، أحمد زغدار 2010	
تناول التدقيق الخارجي	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا كونها تطرقت للتدقيق الداخلي
تم الاستفادة منها في اعداد الجانب النظري بالخصوص في المبحث الأول	
دراسة "Mohammed Ibrahim Obeid، Mohammed Abdullah Al Momanik 2021"	
تناول التدقيق الخارجي	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا كونها تطرقت أثر حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
تم الاستفادة منها في اعداد الجانب النظري بالخصوص في المبحث الأول	
دراسة "Mohammed Ibrahim Obeid، Mohammed Abdullah Al Momanik 2013"	
تناول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	تختلف هذه الدراسة عن دراستنا كونها تطرقت إلى أثر أخلاقيات التدقيق على قدرة المدققين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
تم الاستفادة منها في الجانب النظري في المبحث الأول	

المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل الأول:

تعد المحاسبة الإبداعية من أبرز التحديات التي تواجه شفافية المعلومات المالية داخل المؤسسات، حيث تعتمد على استخدام مجموعة من الأساليب التي يمارسها بعض المهنيين بهدف خدمة مصالح معينة، من خلال استغلال الثغرات في القوانين والسياسات المحاسبية، وتتمثل هذه الممارسات في التلاعب بالأرقام المالية وتقديمها على غير حقيقتها، بغرض تحسين الصورة المالية للمؤسسة أو التهرب من الالتزامات الضريبية، وهو ما يؤثر بطريقة سلبية على مصداقية القوائم المالية. وفي هذا السياق، تزداد أهمية دور المدقق الخارجي، باعتباره جهة رقابية مستقلة، في التصدي لمثل هذه الأساليب من خلال اتباع إجراءات مهنية دقيقة تساعده على اكتشاف الانحرافات وضمان مصداقية القوائم المالية المقدمة لمستخدميها.

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

سعى لفهم موضوع الدراسة بشكل معمق وتغطية مختلف الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصل الأول، ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية وتساؤلات الدراسة الفرعية، قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية تهدف إلى التعرف على مدى إسهام التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق هذا الهدف، تم إعداد استمارة شملت مجموعة من العبارات التي تعكس محاور الدراسة الأساسية، وقد تم توزيع هذه الاستمارات على عينة من أفراد الدراسة وبناء على إجابات المبحوثين، تم تحليل النتائج بهدف إختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة وعليه، فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين على النحو الآتي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة، تحليلها، تفسيرها ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية في تحليل وتقييم مدى إسهام التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد تناولنا في هذا المبحث أبرز الأساليب والإجراءات المنهجية التي تم اعتمادها في تنفيذ الدراسة الميدانية، بهدف ضمان دقة النتائج وموثوقيتها.

المطلب الأول: منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي وذلك للتعرف على العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال الرجوع إلى الأدبيات الخاصة بموضوع الدراسة، ونتائج الدراسات السابقة، كما تم استخدام المنهج التحليلي لتحليل البيانات التي تضمنتها الاستبانة والعلاقة بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات المتعاقدين مع مؤسستي كوندور إلكترونكس وجيون إلكترونيكس وكذلك المركز الجوّاري للضرائب -برج بوعرييج- بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين في جامعة محمد البشير الإبراهيمي -برج بوعرييج-، أما عينة الدراسة فتمثلت في خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين بالإضافة إلى أكاديميين، تم توزيع الاستبانات عليهم كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (05): عدد الاستبانات موزعة الصالحة للتحليل

النسبة	العدد	
100%	40	عدد الاستبانات الموزعة
20%	8	عدد الاستبانات غير المسترجعة
80%	32	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبانة

المطلب الثالث: مصادر الحصول على البيانات

أولاً: المصادر الثانوية

تمثلت في الكتب والمذكرات والرسائل الجامعية، بالإضافة إلى المجلات والمواقع الإلكترونية والملتقيات العلمية.

ثانياً: المصادر الأولية

تم اللجوء في جمع البيانات الأولية إلى الاستبانة التي قمنا بإعدادها بالتعاون مع المشرف والتي أعدت من أجل معرفة مدى إدراك عينة الدراسة للممارسات الإيجابية و السلبية للمحاسبة الإبداعية ، وقد تضمن هذا المحور (14) سؤالاً، بالإضافة إلى (16) سؤالاً للوقوف على مدى تأثير التدقيق الخارجي على الممارسات المحاسبية الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية) ، وهذا من أجل الحصول على البيانات اللازمة من أجل استكمال الجانب التطبيقي، حيث تم تصميمه بالاعتماد على استبانات لدراسات سابقة، وقد تم تكييفه بما يناسب دراستنا الميدانية، وقد تم إعداد الأسئلة وفق مقياس (Likert) الخماسي كما يوضحه الملحق رقم (02) وتوزعت الأسئلة على قسمين كالآتي:

الجزء الأول: الخاص بالمتغيرات الديمغرافية، يضم معلومات حول المجيب عن الاستبيان، متمثلة في السن، الوظيفة الممارسة، عدد سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي.

الجزء الثاني: يضم الأسئلة الممتدة من السؤال (01) إلى غاية السؤال (14) تتعلق بالممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية.

الجزء الثالث: يتعلق بإجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

- من (01) إلى (6) محور دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة الدخل.

- من (01) إلى (6) محور دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة المركز المالي.

- من (01) إلى (4) محور دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

وتم الاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، بحيث تقابل كل عبارة قائمة (بدائل) ويرمز لها رقمياً خلال إدخال البيانات لبرنامج الحاسوب ب (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي:

جدول رقم (06): توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي

بدائل القياس	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
الدرجة/الترميز	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس ليكرت.

ولتسهيل تحليل ومناقشة آراء المستجوبين نحو مدى موافقتهم أو عدم الموافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه يتم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة وقد تم الاعتماد على أدوات الإحصائية التالية: المدى، طول الفئة، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري.

حيث أن: المدى يستخدم لتحديد مجالات مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{المدى} = (\text{أعلى درجة في مقياس} - \text{أدنى درجة في مقياس})$$

بالتطبيق على استبيان الدراسة نجد:

$$\text{المدى} = (5 - 1) = 4$$

للحصول على طول الفئة وتحديد المجالات الموافقة نقوم بقسمة المدى على عدد درجات المقياس وذلك على النحو التالي: طول الفئة = المدى / عدد درجات المقياس.

طول الفئة تساوي: $0.80 = \frac{4}{5}$ وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى لكل مجال مثلا: $1.80 = 0.80 + 1$ فنحصل على مجال [1-إلى-1.80] وهو عدم الموافقة بشدة. وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (07): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

مستوى الموافقة	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا (غير موافق بشدة)	من 1 إلى 1.80 درجة
درجة منخفضة (غير موافق)	من 1.81 إلى 2.60 درجة
درجة متوسطة (محايد)	من 2.61 إلى 3.40 درجة
درجة عالية (موافق)	من 3.41 إلى 4.20 درجة
درجة عالية جدا (موافق بشدة)	من 4.21 إلى 5 درجة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale).

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان فإننا أيضا نقوم بترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور وعند تساوي المتوسط الحساب بيت عبارتين فإنه بأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

المطلب الرابع: أدوات التحليل والقياس

- تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 25) لمعالجة البيانات المتحصل عليها من أفراد عينة البحث، واستخدام بعض الأدوات الإحصائية للتحليل والقياس كما يلي:
- استخدام ألفا كرونباخ لقياس درجة ثبات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة الموجهة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بمؤسستي "كوندور" و"جيون" ومركز الضرائب بولاية- برج بوعرييج- بالإضافة إلى بعض الأكاديميين من جامعة محمد البشير الإبراهيمي -برج بوعرييج ؛
 - استخدام النسب المئوية لمعرفة خصائص أفراد عينة الدراسة؛
 - استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة درجة الاستعانة بأساليب الاستثمار في رأس المال البشري ومدى تأثيرها في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة محل الدراسة؛
 - استخدام إختبار (t) لإختبار صحة فرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

في هذا المبحث نتطرق إلى صدق وثبات الاستبيان، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجاء تحليل وتفسير لها بهدف إختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة متمثلة في (السن، الوظيفة الممارسة، سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي) وهي على النحو التالي:

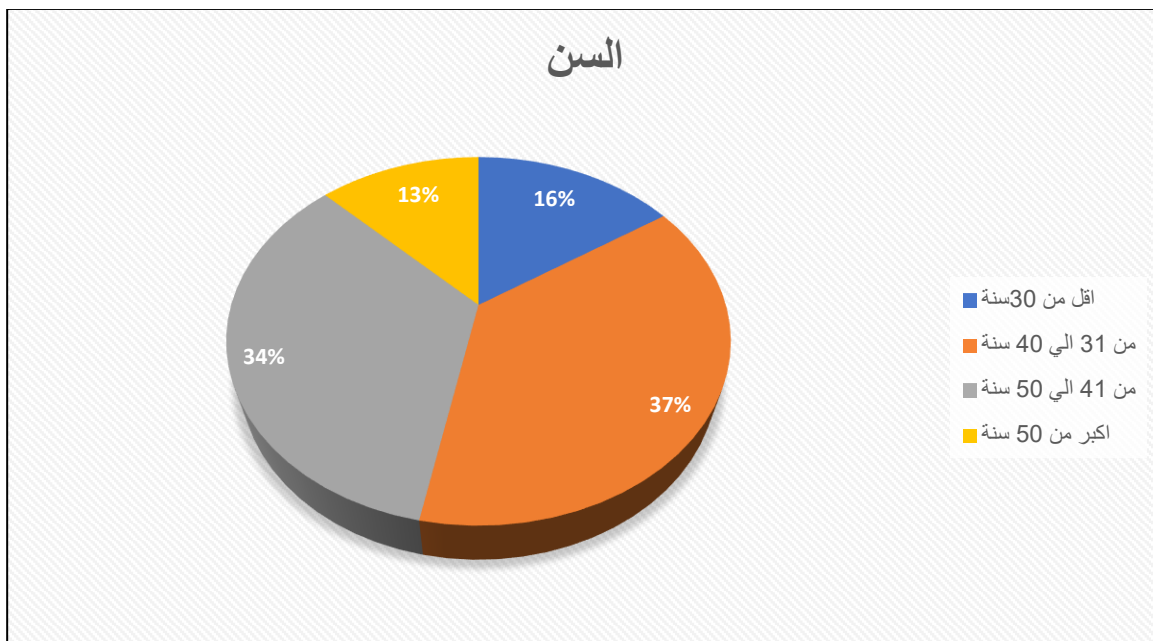
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	5	15.6%
من 31 إلى 40 سنة	12	37.5%
من 41 إلى 50 سنة	11	34.4%
أكبر من 50 سنة	4	12.5%
المجموع	32	100%

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم(02): توزيع أفراد العينة حسب متغير السن



المصدر: إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج spss25

يتبين من الجدول أن عينة الدراسة تتوزع على أربع فئات عمرية، حيث تمثل الفئة العمرية من 31 إلى 40 سنة النسبة الأكبر من العينة بنسبة 37.5% (12 فردا)، تليها الفئة من 41 إلى 50 سنة بنسبة 34.4% حيث بلغت (11 فردا). بينما جاءت الفئة التي تقل أعمارهم عن 30 سنة في المرتبة الثالثة بنسبة 15.6% تمثلت في (5 أفراد)، وأخيرا الفئة التي تزيد أعمارها عن 50 سنة بنسبة 12.5% (4 أفراد). يعكس هذا التوزيع أن غالبية المشاركين تتراوح أعمارهم بين 31 و50 سنة، وهي فئة يُتوقع أن تتمتع بخبرة مهنية كافية، مما يضيفي مصداقية أكبر على آرائهم في سياق الدراسة. أما التمثيل الأقل للفئات العمرية الأخرى، خاصة من هم فوق الـ 50 سنة أو أقل من 30 سنة، فقد يعود إلى تركيبة المجتمع المهني المعني بالدراسة أو معايير اختيار العينة.

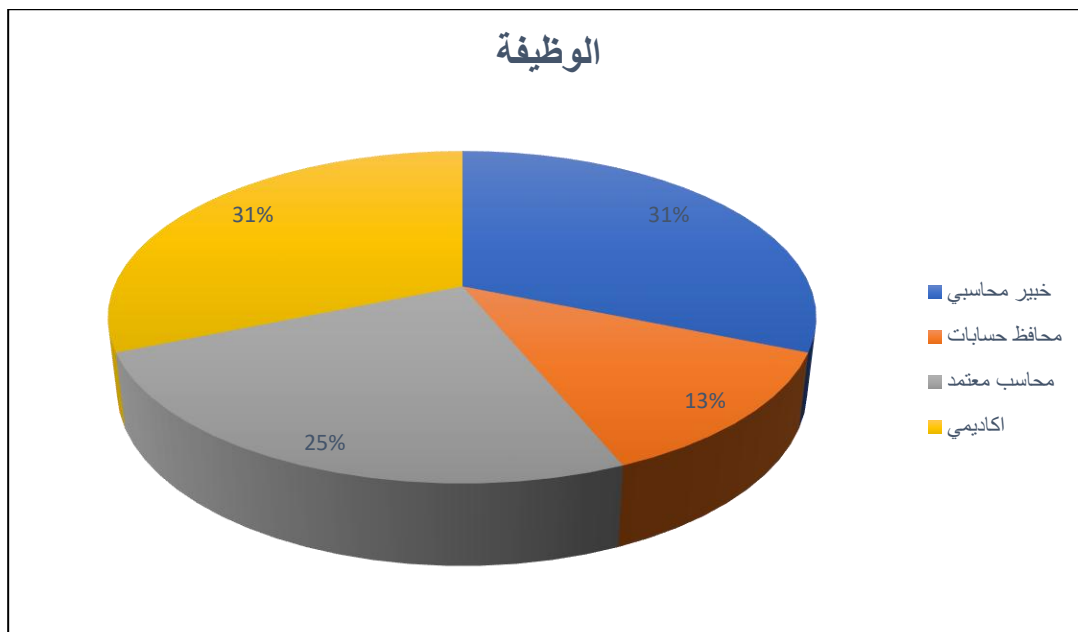
ثانيا: توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة

جدول (09): توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة

النسبة	التكرار	الوظيفة
12,5%	4	خبير محاسبي
31,3%	10	محافظ حسابات
25,0%	8	محاسب معتمد
31,3%	10	أكاديمي
100,0%	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (03): توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

يوضح الجدول أن عينة الدراسة توزعت بين أربع فئات وظيفية رئيسية. وقد شكلت فئتا محافظي الحسابات والأكاديميين النسبة الأكبر من العينة، حيث بلغ عدد كل منهما 10 أفراد، أي بنسبة 31.3% من إجمالي العينة لكل فئة، تليهما فئة المحاسبين المعتمدين بنسبة 25.0%، وأخيرا خبراء محاسبين بنسبة 12.5%.

يعكس هذا التوزيع تنوعا جيدا في التخصصات والخبرات ضمن العينة، مما يدعم موثوقية النتائج ويمنحها شمولية أكبر، ويلاحظ أن تمثيل فئتي الخبراء المحاسبين والأكاديميين يشكل أكثر من 60% من العينة، وهو أمر إيجابي بالنظر إلى أن هذه الفئات غالبا ما تمتلك فهما عميقا لممارسات المحاسبة، بما في ذلك المحاسبة الإبداعية، وأيضا فهما دقيقا لدور التدقيق الخارجي.

هذا التوازن بين الجوانب المهنية (محاسب معتمد، محافظ حسابات) والأكاديمية (خبير وأكاديمي) يعزز من جودة التحليل في الدراسة المتعلقة بـ "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، نظرا لتعدد زوايا النظر والخبرة بين المشاركين.

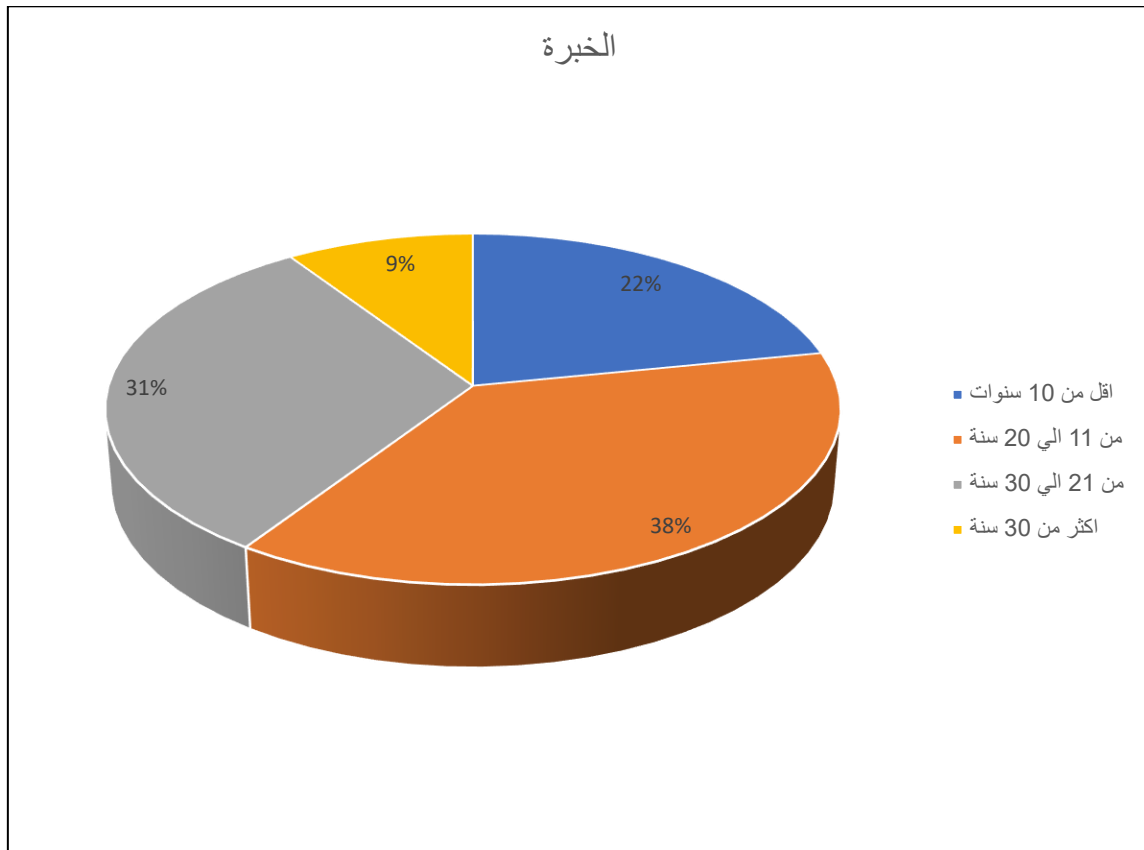
ثالثا: توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة

الجدول رقم (10): توزيع افراد العينة حسب الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
21,9%	7	اقل من 10 سنوات
37,5%	12	من 11 الي 20 سنة
31,3%	10	من 21 الي 30 سنة
9,4%	3	أكثر من 30 سنة
100,0%	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب.

الشكل رقم(04): توزيع افراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ ان النسبة الأكبر من أفراد العينة لديهم خبرة تتراوح بين 11 و 20 سنة (37.5%)، مما يشير إلى أن معظم المشاركين يتمتعون بخبرة متوسطة في مجال عملهم تليها فئة من لديهم خبرة بين 21 و 30 سنة بنسبة 31.3%، ما يدل على وجود شريحة معتبرة ذات خبرة طويلة نسبياً. أما المشاركون ذوو الخبرة الأقل من 10 سنوات فيمثلون 21.9% من العينة، وهي نسبة ليست بالقليلة وتدل على وجود تمثيل جيد للخبرات الحديثة في المقابل، فإن أقل نسبة كانت لمن لديهم خبرة أكثر من 30 سنة (9.4%)، ما يعكس قلة عدد الأفراد ذوي الخبرة العالية جداً في العينة.

توزيع العينة متوازن نسبياً بين الفئات المختلفة من سنوات الخبرة، مع ميل واضح نحو الفئات المتوسطة (من 11 إلى 30 سنة)، وهو ما قد ينعكس على نتائج الدراسة ويجعلها تعبر بشكل جيد عن آراء ذوي الخبرة العملية المتوسطة والطويلة، مع تمثيل مقبول للخبرات الحديثة والعالية جداً.

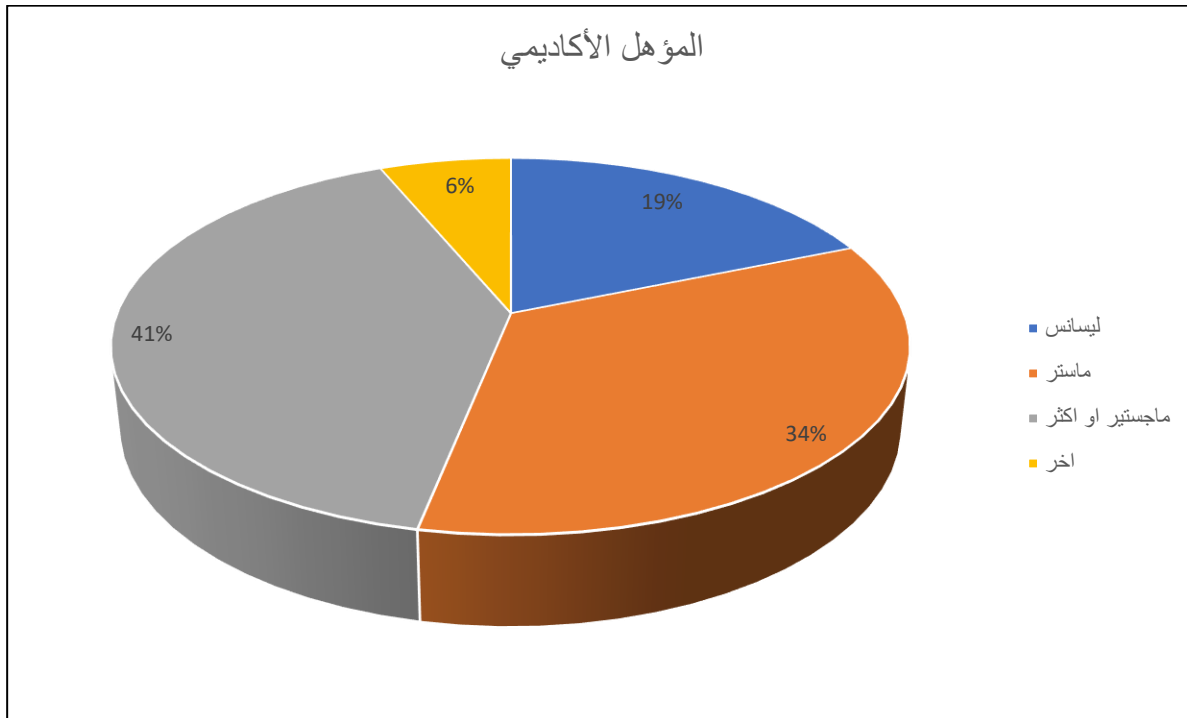
رابعاً: توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي

الجدول رقم (11): توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

النسبة	التكرار	المؤهل الأكاديمي
18,8%	6	ليسانس
34,4%	11	ماستر
40,6%	13	ماجستير أو أكثر
6,3%	2	أخرى
100,0%	32	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب.

الشكل رقم (05): توزيع افراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد العينة يحملون مؤهل "ماجستير أو أكثر" (40.6%)، ما يدل على أن غالبية المشاركين من ذوي المؤهلات العليا تليها فئة "ماستر" بنسبة 34.4%، ما يعكس وجود شريحة معتبرة من ذوي الدراسات العليا في العينة أما حملة شهادة "ليسانس" فيمثلون 18.8% من العينة، وهي نسبة أقل مقارنة بالفئات السابقة، لكنها تضمن تمثيلاً لحملة الشهادات الجامعية الأساسية فئة "آخر" تمثل 6.3%، توزيع العينة يُظهر تركيزاً واضحاً على ذوي المؤهلات العليا (ماستر وماجستير أو أكثر)، حيث يشكلون معاً حوالي 75% من إجمالي العينة هذا التوزيع يعكس طبيعة الدراسة التي قد تستهدف فئة ذات خبرة أكاديمية

عالية، ويوفر قاعدة معرفية قوية لتحليل النتائج، مع وجود تمثيل مقبول لحملة الليسانس والمؤهلات الأخرى لضمان تنوع الآراء والخبرات.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات

أولاً: ثبات وصدق الأداة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وقد وجدنا أن معامل الثبات مرتفع، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (12): ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
1	مدى إدراك العينة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية.	14	0.735
2	دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	16	0.798
3	الاستبيان ككل.	32	0.851

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول (12) نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في كلا محوري الاستبانة، حيث بلغ (0.735) بالنسبة لمحور إدراك عينة الدراسة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية، و(0.798) بالنسبة لمحور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، كما ظهر معامل الثبات للاستبيان ككل بقيمة (0.851)، ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

ثانياً: تحليل فقرات محور الممارسات المحاسبية الإبداعية واختبار الفرضية الأولى

جدول (13): التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور مدى إدراك عينة الدراسة للممارسات

الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يعتبر الاعتراف بالإيراد قبل التأكد من إتمام عملية البيع من الممارسات غير السليمة في المحاسبة الإبداعية.	4.3438	0.82733	موافق جداً
2	إدراج إيرادات وهمية يعد سلوكاً من الممارسات السلبية	4.3438	0.48256	موافق

جدا			للمحاسبة الإبداعية	
موافق جدا	0.67127	4,4688	تضخيم الإيرادات باستخدام أرباح غير متكررة يعد تصرفا مضللا	3
موافق	1.13415	3.5625	يمكن تصنيف المبالغة في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ثم تقليله لاحقا لزيادة الأرباح، كممارسة مقبولة في المحاسبة الإبداعية.	4
موافق	0.67725	4.1563	تأجيل أو تقديم المصروفات إلى فترات مالية غير مناسبة يعد تلاعبا بالقوائم المالية.	5
موافق	0.67202	4.2500	المبالغة في تقدير الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية، يعد نوعا من التحايل المحاسبي.	6
موافق	0.90696	3.8750	يمكن اعتبار توزيع الأرباح المحاسبية بين الفترات المالية بهدف تقليص العبء الضريبي ممارسة مشروعة في سياق المحاسبة الإبداعية.	7
موافق	0.89296	4.0938	تجاهل مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة يعد انحرافا عن المعايير المحاسبية.	8
موافق جدا	0.62136	4.4688	التلاعب بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة يؤدي إلى عرض غير دقيق للوضع المالي.	9
موافق جدا	0.71842	4.2500	عدم الإفصاح عن النقد المقيد يخالف مبادئ الشفافية المحاسبية.	10
موافق	0.98169	3.9375	تغيير طرق تقييم الاستثمارات طويلة الأجل دون مبرر واضح يعد سلوكا مشبوها.	11
موافق	0.93272	3.9688	تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية كتدفقات استثمارية بدلا من تشغيلية يعد تلاعبا ماليا.	12
موافق	1.12836	3.7813	تعتبر عملية رسملة تكاليف الإعلان أو البحث والتطوير بدلا من تحميلها كمصاريف مباشرة ممارسة إيجابية تسهم في تحسين الصورة المالية.	13
موافق	1.17045	3.7188	يعد تأجيل الاعتراف بإيرادات معينة إلى الفترة التالية لضمان اتساق الأرباح عبر الفترات ممارسة مبررة في إطار المحاسبة الإبداعية.	14

4,0871	0.41202	4,0871	محور مدى إدراك العينة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية
--------	---------	--------	---

المصدر من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

تراوحت قيم المتوسط الحسابي بين (3.7) و(4.34) لمعظم الفقرات، مما يشير إلى موافقة قوية من العينة على أن الممارسات المذكورة غير سليمة أو مضللة (سلوكيات سلبية)، الفقرتان (13) و (14) سجلتا متوسطاً أقل حوالي (3.78)، مما قد يعكس قبولاً نسبياً لبعض الممارسات الإيجابية مثل رسملة تكاليف الإعلان أو تأجيل الإيرادات لضمان اتساق الأرباح، بالنسبة إلى الانحراف فكانت معظم القيم كانت منخفضة (قريبة من الصفر)، مما يدل على إجماع العينة حول رفض الممارسات السلبية، الفقرتان 6 إلى 12 سجلت انحرافاً معيارياً أعلى حوالي (0.67)، مما قد يشير إلى تباين بسيط في الآراء حول بعض الممارسات مثل توزيع الأرباح بين الفترات المالية، فيما يخص درجة الموافقة جميع الفقرات تقريباً حصلت على تصنيف "موافق" أو "موافق جداً"، مما يؤكد رفض العينة للممارسات غير الأخلاقية في المحاسبة الإبداعية، في نهاية الجدول، يظهر متوسط عام لجميع الفقرات (4.09) بانحراف معياري (0.41)، مما يعكس اتفاقاً عاماً على رفض الممارسات السلبية مع قبول محدود لبعض الممارسات الإيجابية.

جدول (14): التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل-قائمة المركز المالي-قائمة التدفقات النقدية)

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
البعد الأول: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل				
1	يمكن للتدقيق الخارجي أو أحد أساليبه أن يكشف تسجيل الإيراد بشكل سريع رغم أن عملية البيع لا تزال موضع شك.	4,3750	0.94186	موافق بشدة
2	يستطيع التدقيق الخارجي كشف تسجيل إيرادات مزيفة	4,2500	0.50800	موافق 3 بشدة
3	يساهم التدقيق الخارجي في الحد من زيادة الإيرادات الناتجة عن عوائد لمرة واحدة.	4,0625	0.84003	موافق
4	يساعد التدقيق الخارجي في كشف أو منع نقل	4,3438	0.65300	موافق

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

بشدة			المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية غير مناسبة.	
موافق بشدة	0.61484	4,4063	يمكن للتدقيق الخارجي أن يكشف حالات عدم تسجيل الالتزامات أو تخفيضها بصورة غير ملائمة.	5
موافق	0.78030	4,1875	يمكن للتدقيق الخارجي اكتشاف محاولات نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة.	6
4,2708	0.42492	4,2708	دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قائمة الدخل	
البعد الثاني: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي				
موافق بشدة	0.71772	4,4688	يسهم التدقيق الخارجي في كشف المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	1
موافق	0.72332	4,1563	يستطيع المراجع الخارجي رصد حالات عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة.	2
موافق	0.94186	3,8750	يمكن أن يكشف التدقيق الخارجي عن التلاعب في أسعار السوق للأصول المتداولة.	3
موافق	0.77707	3,9063	يسهم التدقيق الخارجي في كشف عدم الإفصاح عن النقد المقيد في القوائم المالية.	4
موافق	0.94186	4,1250	يستطيع التدقيق الخارجي كشف التغيير غير المبرر في الطرق المحاسبية الخاصة بالاستثمارات طويلة الأجل.	5
موافق بشدة	0.47093	4,3125	يستطيع التدقيق الخارجي الكشف عن إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	6
4,1406	0.47161	4,1406	دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	
البعد الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية				

الفصل الثاني:.....الإطار التطبيقي للدراسة

1	التدقيق الخارجي يحد أو يكشف ممارسة تصنيف النفقات التشغيلية بشكل مضلل كنفقات استثمارية أو تمويلية	4,4063	0.75602	موافق بشدة
2	يحد التدقيق الخارجي من ممارسات تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي كنفقات نقدية استثمارية بدلاً من التشغيلية	4,0625	0.50402	موافق
3	يساعد التدقيق الخارجي في كشف التلاعب بالندفقات النقدية التشغيلية للتهرب الجزئي من الضرائب.	4,0938	0.64053	موافق
4	يمكن للتدقيق الخارجي كشف التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة من خلال إزالة البنود غير المتكررة أو عدم تصنيف الأسهم التجارية بشكل صحيح.	4,1250	0.79312	موافق
	دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	4,1719	0.40380	4,1719
	دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	4,1973	0.36860	4,1973

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

يظهر الجدول تحليلاً وصفيًا لإجابات الباحثين حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تم تقسيم النتائج إلى ثلاثة محاور رئيسية: قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية. في قائمة الدخل، أظهرت النتائج موافقة شديدة من الباحثين على دور التدقيق الخارجي في كشف الممارسات الإبداعية مثل تسجيل الإيرادات بشكل سريع أو مزيف، وزيادة الإيرادات الناتجة عن عوائد لمرة واحدة، ونقل المصاريف الجارية إلى فترات غير مناسبة، حيث تراوحت المتوسطات بين 4.06 و 4.38 بانحراف معياري منخفض. أما في قائمة المركز المالي، فقد أشارت النتائج إلى موافقة قوية على دور التدقيق في كشف المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة وعدم الإفصاح عن النقد المقيد، مع ملاحظة انخفاض متوسط الفقرة المتعلقة بكشف التلاعب في أسعار السوق للأصول المتداولة (3.88)، مما قد يعكس صعوبة نسبية في كشف هذه الممارسة. وفي قائمة التدفقات النقدية، أكد الباحثون على فعالية التدقيق في الحد من التصنيف المضلل للنفقات التشغيلية والتهرب الضريبي، حيث تراوحت المتوسطات بين 4.06 و 4.41. بشكل عام، بلغ متوسط الموافقة الكلية 4.20 بانحراف معياري منخفض (0.37)، مما يعكس إجماعاً على أهمية التدقيق الخارجي في ضمان الشفافية المالية. تُبرز هذه النتائج الحاجة إلى تعزيز أدوات التدقيق، خاصة

في مجال كشف التلاعب بالأسعار، وزيادة الإفصاح في التقارير المالية، فضلاً عن التوعية بدور التدقيق كأداة فعالة لضمان مصداقية القوائم المالية.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أن لدى المبحوثين إدراك بالممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية، وللتحقق من الفرضية نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم كما تم الإشارة إليه سابقاً، ولغرض تأكيد هذه الفرضية نستخدم إختبار One Sample T- test، والنتائج موضحة في الاختبار أدناه:

الجدول رقم (15): مدى إدراك أفراد عينة الدراسة الممارسات السلبية والإيجابية للمحاسبة الإبداعية

المحور الأول: الفرضية الأولى	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل t	Sig	مستوى الدلالة α	القرار
	32	3	4.0871	0.412020	31	14.925	0.000	%5	دال

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

- الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

- الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu = 3$).

- مستوى الدلالة: ($\alpha = 5\%$)

- قيمة T الجدولية: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (31) تساوي

(2.040)

$$T_{31}^{\alpha} = 14.925$$

- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{x - \mu}{s / \sqrt{n}} \right| = \frac{4.0871 - 3}{0.41202 / \sqrt{32}} = 14.925$$

القرار:

نلاحظ أن ($T_{cal} = 14.991 > T_{31}^{\alpha} = 2.040$) ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن إجمالي عبارات الاستبيان قد بلغ (4.0871) وبانحراف معياري قدر ب: (0.41202) يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$).

وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة المتمثلة في أنه لدى المبحوثين إدراك بالممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية

ثانياً: إختبار الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية على: " يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية) " وقد تم التحقق من صحة هذه الفرضية باستخدام إختبار (t) للعينة الواحدة عن طريق مقارنة المتوسط الحسابي لاستجابات أفراد عينة الدراسة على استبيان تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية)، فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

1. محور قائمة الدخل:

الجدول رقم (16) : يوضح تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية قائمة الدخل

المحور الأول: البعد الأول	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل t	Sig	مستوى الدلالة α	القرار
-قائمة الدخل-	32	3	4,2708	0,42492	31	16,918	0.000	%5	دال

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

- قيمة T الجدولية: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (31) تساوي (2.040) أي:

$$T_{31}^{\alpha} = 2.04$$

- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{x - \mu}{s/\sqrt{n}} \right| = \frac{4.2708 - 3}{0.424492/\sqrt{32}} = 16.918$$

نلاحظ أن $(T_{cal} = 16.918 > T_{31}^{\alpha} = 2.040)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$)، أي ان هناك تأثير للتدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

2. محور قائمة المركز المالي:

الجدول رقم (17) : يوضح تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم

المالية قائمة المركز المالي

المحور الثاني: البعد الثاني - قائمة المركز المالي-	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل t	Sig	مستوى الدلالة α	القرار
	32	3	4.1406	0.47161	31	13.681	0.000	%5	دال

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS.

- قيمة T الجدولية: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (31) تساوي (2.040) أي:

$$T_{31}^{\alpha} = 2.040$$

- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{x - \mu}{s/\sqrt{n}} \right| = \frac{4.1406 - 3}{0.47161/\sqrt{32}} = 13.681$$

نلاحظ أن $(T_{cal} = 13.681 > T_{31}^{\alpha} = 2.040)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$)، أي ان هناك تأثير للتدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

3. محور قائمة التدفقات النقدية

الجدول رقم (18) : يوضح تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في

القوائم المالية قائمة التدفقات النقدية

المحور الثاني: البعد الثالث - قائمة التدفقات النقدية-	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	معامل t	Sig	مستوى الدلالة α	القرار
	32	3	4.1719	0.40380	31	16.417	0.000	%5	دال

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة ببرنامج SPSS

- قيمة T الجدولية: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 5\%$) ودرجة الحرية (31) تساوي (2.040) أي:

$$T_{31}^{\alpha} = 2.040$$

- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{x - \mu}{s/\sqrt{n}} \right| = \frac{4.1719 - 3}{0.40380/\sqrt{32}} = 16.417$$

نلاحظ أن ($T_{cal} = 16.417 > T_{31}^{\alpha} = 2.040$) ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ($\mu=3$)، أي ان هناك تأثير للتدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية بما ان القيمة الإحصائية المحسوبة لإختبار (T) لستيوننت لجميع المحاور كانت أكبر من القيمة الجدولية، واحتمال الخطأ (Sig) أقل من 5% فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وعليه يثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على وجود تأثير التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي- قائمة التدفقات النقدية).

ثالثاً: إختبار الفرضية العامة

1. مصفوفة الارتباط

جدول رقم (19): معامل الارتباط لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتدقيق

التدقيق الخارجي	ممارسات المحاسبة الإبداعية في لقوائم المالية		
0.602	1	معامل بيرسون	ممارسات المحاسبة

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

0.000		الدلالة المعنوية	الإبداعية في لقوائم المالية
1	0.602	معامل بيرسون	التدقيق الخارجي
	0.000	الدلالة المعنوية	

المصدر: اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

التفسير:

يشير معامل الارتباط بيرسون (0.602) إلى وجود علاقة متوسطة إلى قوية بين متغيري الدراسة أي أنه كلما ارتفع مستوى جودة التدقيق الخارجي، انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، أو العكس.

2. الانحدار الخطي البسيط:

الجدول رقم (20): ملخص نموذج الانحدار الخطي البسيط

ملخص النموذج						
الثابت	β	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	خطأ التقدير	قيمة T المحسوبة	Sig
1.262	0.637	0.602	0.362	0.33442	-1.839	0.000

المصدر: اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول أعلاه أن معامل الارتباط R يساوي (0.602) أي مبدئياً وجود أثر إيجابي قوي للتدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، كما ورد معامل التحديد R^2 يساوي (0.362) أي أن التدقيق الخارجي يؤثر بنسبة (36.2%) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

كما يظهر لنا الجدول أيضاً أن قيمة sig كانت (0.000 وهي أقل من 0.05) ما يعني رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_1 التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. ويمكن تمثيل هذا الأثر في النموذج الخطي الآتي:

$$Y=1.262+0.637X$$

خلاصة الفصل الثاني:

تناول هذا الفصل عرضاً مفصلاً للدراسة الاستقصائية التي تم من خلالها تحليل نتائج الاستبيان الموجه إلى عينة من مجتمع الدراسة، والتي شملت مجموعة من الأكاديميين والمهنيين، وهدفت هذه الدراسة إلى جمع الآراء والبيانات المتعلقة بدور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين رئيسيين، تناول المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة حيث تم

الفصل الثاني:..... الإطار التطبيقي للدراسة

فيه تحديد الأدوات الإحصائية المستخدمة ، اما المحور الثاني فقد كان مخصصا لعرض وتحليل و مناقشة بيانات الدراسة، حيث تم تحليل المتغيرات الديموغرافية لأفراد العينة و تحليل ومناقشة النتائج .
أظهرت نتائج تحليل الاستبيان تحقق كل من الفرضيتين الأساسيتين للدراسة، مما يدل بوضوح على أن للتدقيق الخارجي دوراً فعّالاً ومؤثراً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

الختام

يعد التدقيق الخارجي من الآليات الأساسية في فحص ومراقبة البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة، حيث يهدف إلى التأكد من خلو هذه البيانات من أي تلاعب أو تحريف قد يلجأ إليه معدو القوائم المالية. ويعد التدقيق الخارجي أداة محايدة تقدم رأياً فنياً مستقلاً حول مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المدرجة في السجلات المحاسبية للمؤسسة، وقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية الرئيسية المتمثلة في كيف يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداع، وللإجابة عن هذا التساؤل، قمنا بصياغة فرضيتين تمثلان إجابتين أوليتين للإشكالية المطروحة. كما اعتمدنا في إطار الدراسة على شقين: نظري وتطبيقي، بغرض جمع البيانات وتحليلها بما يخدم أهداف البحث. وفيما يلي، سنعرض أبرز النتائج المتوصل إليها، تليها مجموعة من الاقتراحات المستندة إلى تلك النتائج، بالإضافة إلى الإشارة إلى بعض آفاق البحث المستقبلية في هذا المجال.

✚ إختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

بما أن القيمة الإحصائية المحسوبة لإختبار (T) كانت أكبر من القيمة الجدولية، احتمال الخطأ (Sig) أقل من 5% فإنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن عينة الدراسة يدركون الممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية:

بما أن القيمة الإحصائية المحسوبة لإختبار (T) في جميع محاور الاستبيان كانت أكبر من القيمة الجدولية، واحتمال الخطأ (Sig) أقل من 5% فإنه تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن للتدقيق الخارجي أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التدفقات النقدية)

الفرضية العامة:

تم قبول الفرضية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

✚ نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية:

- يمتلك أفراد عينة الدراسة إدراكاً جيداً لمختلف الممارسات المحاسبية الإبداعية، سواء كانت إيجابية أو سلبية.
- وجود تأثير فعلي للتدقيق الخارجي في الكشف عن تلك الممارسات والحد منها عبر القوائم المالية المختلفة.
- فعالية التدقيق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالإيرادات والمصروفات.
- للتدقيق الخارجي دور في رصد المبالغة في الأصول وعدم الإفصاح عن بعض البنود المحاسبية.
- فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب في تصنيف النفقات أو التهرب الضريبي.

- للتدقيق الخارجي دور في تعزيز الشفافية في عرض القوائم المالية.
- يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلى جانب مجموعة من العوامل الأخرى التي تُساعد المؤسسات على تجنب هذه الممارسات.
- من بين الدوافع التي تدفع الإدارة إلى اللجوء لممارسات المحاسبة الإبداعية هو السعي لتحسين الأداء المالي بهدف تحقيق مصالح شخصية، بالإضافة إلى محاولة تعزيز صورتها وسمعتها بشكل إيجابي.
- يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، بما في ذلك قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية وكشف أي تلاعب أو تحريف متعمد في عرض البيانات المالية، مما يعزز الشفافية والمصداقية.

🚩 الاقتراحات: على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج ببعض الاقتراحات:

- ضرورة تكثيف الجهود لنشر الوعي حول المخاطر المرتبطة بممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تعزيز الثقافة المحاسبية لدى مختلف الفاعلين، ومواجهة تلك الممارسات عبر تطوير التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي.
- توسيع نطاق مسؤولية المدقق الخارجي ليشمل فحص مؤشرات المحاسبة الإبداعية، مما يساهم في تعزيز دوره الرقابي والوقائي.
- الدعوة إلى مراجعة وتحديث معايير وآداب مهنة التدقيق الخارجي بشكل دوري، بما يتوافق مع التطورات والمستجدات في أساليب المحاسبة الإبداعية.
- العمل على رفع كفاءة المدققين الخارجيين من خلال تنظيم دورات تدريبية وورشات تحسيسية تركز على الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية وسبل اكتشافها.
- تعزيز الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق، لما لها من دور محوري في تعزيز النزاهة والشفافية في إعداد التقارير المالية.
- التوصية باستخدام أدوات وتقنيات حديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مراجعة القوائم المالية، مثل التحليل المالي المتقدم والبرمجيات المعتمدة على الذكاء الاصطناعي.
- ضرورة إصدار عقوبات صارمة ورادعة تجاه حالات التلاعب والتحريف في القوائم المالية، لضمان مصداقية المعلومات المحاسبية وحماية مصالح المستخدمين.
- التأكيد على أهمية تدريب وتأهيل المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة، بما يعزز من كفاءتهم المهنية وقدرتهم على التعامل مع الممارسات المحاسبية المستجدة.
- الدعوة إلى مزيد من الاهتمام الأكاديمي والمؤسسي بممارسات المحاسبة الإبداعية في السياق الجزائري، من خلال تكثيف الدراسات والبحوث العلمية، وتشجيع المؤسسات الاقتصادية على تبني سياسات واضحة لمحاربة هذه الظاهرة.

🚩 آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين

بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

- دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الناشئة والمتوسطة
- دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- أثر أخلاقيات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- أحمد محمد علوان الهلباوي والدكتور إبراهيم جابر السيد أحمد، المحاسبة الإبداعية، الطبعة 01، دار الجديد للنشر، زرالدة الجزائر، 2019
- زاهره عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة 01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009

ثانياً: الرسائل الجامعية

- علي أحمد وجدان، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010.
- كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2022.
- آسيا هيري، فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق - دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير محاسبي وتدقيق جامعة أحمد دراية أدرار، 2017-2018.

ثالثاً: المجالات والملتقيات العلمية

- أسامة طبيب، "إثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية ودورها في تضليل مستخدميها (حالة الشركة الأمريكية للطاقة أنرون)"، مجلة الدراسات الأكاديمية، المجلد 04، العدد 01، 2022.
- أسماء مزيمش، عمر شريقي، "التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، 2020.
- اسيا لعروسي، "ممارسة المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018.
- خديجة بالحياني، "المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 08، العدد 15، 2021.
- خليل محمد زين، بسام أحمد حجازي، "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية (من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان)"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية (MECSJ)، العدد 33، 2020.
- سليمة بن زعمه، ريمة بصري، يزيد تفرات، "التدقيق الخارجي كألية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة نظرية تحليلية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 02، العدد 04، 2018.
- سميرة خواري، سماعيل جوامع، "استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات"، مجلة النمو الاقتصادي ولمقاولتيه، المجلد 4، العدد 2، 2021.

- صالح مرزاققة، فتحة بومرين، "الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية"، الملتقى حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 12-13 ماي 2010.
- عايدة فرحات بن يوسف خلف الله، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات"، مجلة طبنة للدراسات العلمية والأكاديمية، المجلد 06، العدد 02، 2023.
- علي سايح جبور، "التدقيق الخارجي كألية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية - دراسة استطلاعية الآراء عينة من محافظي الحسابات"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2022.
- ندية غالم، حسين برياطي، "مساهمة المدقق الخارجي في الحد من آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق"ISA 240 ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، العدد 01، 2023.
- هيبه صنهاجي، عبد القادر عوادي، محمد العيد عمامرة، "أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، المجلد 01، العدد 01، 2017.

الملاحق

الملحق رقم 01: الأساتذة المحكمين للاستبيان

الجامعة	لقب واسم الأستاذ
برج بوعرييج	وارث سعيد
برج بوعرييج	زبيري عز الدين
برج بوعرييج	حموش خولة

الملحق رقم 02: الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بوعريرج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة وجباية



يشرفنا أن نضع بين ايديكم هذا الاستبيان الذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي تحت عنوان " دورالتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، كما نحيطكم علما ان اجاباتكم سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي شاكرين تعاونكم معنا.

تحت اشراف الاستاذ:

د. بن السراج إيمان

من اعداد الطالب:

بودرواز رياض

المحور الأول: البيانات الشخصية

توزيع أفراد العينة حسب السن

أقل من 30 من 30 إلى 40 من 40 إلى 50 أكبر من 50

توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة:

خبير محاسبي محاسب أكاديمي محافظ محاسب

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

أقل من 10 من 10 إلى 20 من 20 إلى 30 أكثر من 30

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي

ليسانس ماجستير أو ماجستير أخرى ماجستير أخرى

المحور الثاني: مدى إدراك العينة للممارسات الايجابية والسلبية للمحاسبة الابداعية

الرقم	الأسئلة	وافق جاء	وافق موافق	محايد	غير موافق	غير موافق اطلاقا
	يعتبر الاعتراف بالإيراد قبل التأكد من إتمام عملية البيع من الممارسات غير السليمة في المحاسبة الإبداعية					
	إدراج إيرادات وهمية يعد سلوكا من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية					
	تضخيم الإيرادات باستخدام أرباح غير متكررة يعد تصرفا مضللا					
	يمكن تصنيف المبالغة في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ثم تقليله لاحقا لزيادة الأرباح، كممارسة مقبولة في المحاسبة الإبداعية.					

				تأجيل أو تقديم المصروفات إلى فترات مالية غير مناسبة يعد تلاعبا بالقوائم المالية.
				المبالغة في تقدير الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية، يعد نوعا من التحايل المحاسبي.
				يمكن اعتبار توزيع الأرباح المحاسبية بين الفترات المالية بهدف تقليص العبء الضريبي ممارسة مشروعة في سياق المحاسبة الإبداعية.
				تجاهل مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة يعد انحرافا عن المعايير المحاسبية.
				التلاعب بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة يؤدي إلى عرض غير دقيق للوضع المالي.
				عدم الإفصاح عن النقد المقيد يخالف مبادئ الشفافية المحاسبية.
				تغيير طرق تقييم الاستثمارات طويلة الأجل دون مبرر واضح يعد سلوكا مشبوها.
				تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالية كتدفقات استثمارية بدلا من تشغيلية يعد تلاعبا ماليا.
				تعتبر عملية رسملة تكاليف الإعلان أو البحث والتطوير بدلا من تحميلها كمصاريف مباشرة ممارسة إيجابية تسهم في تحسين الصورة المالية.
				يعد تأجيل الاعتراف بإيرادات معينة إلى الفترة التالية لضمان اتساق الأرباح عبر الفترات ممارسة مبررة في إطار المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: تأثير التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالي (قائمة**المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)****البعد الأول : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل**

الرقم	الأسئلة	موافق مطلقاً	موافق جزئياً	محايد	غير مؤيد	غير مؤيد	موافق مطلقاً
	يمكن للتدقيق الخارجي أو أحد أساليبه أن يكشف تسجيل الإيراد بشكل سريع رغم أن عملية البيع لا تزال موضع شك.						
	يستطيع التدقيق الخارجي كشف تسجيل إيرادات مزيفة						
	يساهم التدقيق الخارجي في الحد من زيادة الإيرادات الناتجة عن عوائد لمرة واحدة.						
	يساعد التدقيق الخارجي في كشف أو منع نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية غير مناسبة.						
	يمكن للتدقيق الخارجي أن يكشف حالات عدم تسجيل الالتزامات أو تخفيضها بصورة غير ملائمة.						
	يمكن للتدقيق الخارجي اكتشاف محاولات نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة.						

البعد الثاني : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المركز المالي

الرقم	الأسئلة	موافق مطلقاً	موافق جزئياً	محايد	غير مؤيد	غير مؤيد	موافق مطلقاً
	يسهم التدقيق الخارجي في كشف المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.						
	يستطيع المراجع الخارجي رصد حالات عدم الالتزام بمبدأ التكلفة						

قائمة الملاحق

					التاريخية للأصول الثابتة.
					يمكن أن يكشف التدقيق الخارجي عن التلاعب في أسعار السوق للأصول المتداولة.
					يسهم التدقيق الخارجي في كشف عدم الإفصاح عن النقد المقيد في القوائم المالية.
					يستطيع التدقيق الخارجي كشف التغيير غير المبرر في الطرق المحاسبية الخاصة بالاستثمارات طويلة الأجل.
					يستطيع التدقيق الخارجي الكشف عن إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري

البعد الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الأبداعية في قائمة التدفقات النقدية

الرقم	الأسئلة	موافق محايد	موافق محايد	غير محايد	غير محايد
	التدقيق الخارجي يحد أو يكشف ممارسة تصنيف النفقات التشغيلية بشكل مفضل كنفقات استثمارية أو تمويلية				
	يحد التدقيق الخارجي من ممارسات تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي كنفقات نقدية استثمارية بدلاً من التشغيلية				
	يساعد التدقيق الخارجي في كشف التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية للتهرب الجزئي من الضرائب.				

					يمكن للتدقيق الخارجي كشف التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة من خلال إزالة البنود غير المتكررة أو عدم تصنيف الأسهم التجارية بشكل صحيح.	

الملحق رقم 03: البيانات الشخصية

		السن			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 30 سنة	5	15,6	15,6	15,6
	من 30 الي 40 سنة	12	37,5	37,5	53,1
	من 40 الي 50 سنة	11	34,4	34,4	87,5
	اكبر من 50 سنة	4	12,5	12,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

		الوظيفة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	4	12,5	12,5	12,5
	محافظ حسابات	10	31,3	31,3	43,8
	محاسب معتمد	8	25,0	25,0	68,8
	اكاديمي	10	31,3	31,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

		الخبرة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 10 سنوات	7	21,9	21,9	21,9
	من 10 الي 20 سنة	12	37,5	37,5	59,4
	من 20 الي 30 سنة	10	31,3	31,3	90,6
	اكثر من 30 سنة	3	9,4	9,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

		المؤهل			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	6	18,8	18,8	18,8
	ماستر	11	34,4	34,4	53,1
	ماجستير او اكثر	13	40,6	40,6	93,8
	اخر	2	6,3	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الملحق 04: معامل الفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	14

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,798	16

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,851	30

الملحق 05: المتوسطات الحسابية

إدراك العينة للممارسات المحاسبية الإبداعية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,07	1	3,1	3,1
	3,43	1	3,1	6,3
	3,50	1	3,1	9,4
	3,57	3	9,4	18,8
	3,64	2	6,3	25,0
	3,71	1	3,1	28,1
	3,86	1	3,1	31,3
	3,93	1	3,1	34,4
	4,00	2	6,3	40,6
	4,07	1	3,1	43,8
	4,29	8	25,0	68,8
	4,36	1	3,1	71,9
	4,43	3	9,4	81,3
	4,50	3	9,4	90,6
	4,57	2	6,3	96,9
	4,64	1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

ب1

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,3	6,3
	محايد	1	3,1	9,4
	موافق	13	40,6	50,0
	موافق جدا	16	50,0	100,0
Total	32	100,0	100,0	

ب2

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	65,6	65,6
	موافق جدا	11	34,4	100,0
Total	32	100,0	100,0	

3ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	9,4	9,4	9,4
	موافق	11	34,4	34,4	43,8
	موافق جدا	18	56,3	56,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

4ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	7	21,9	21,9	25,0
	محايد	3	9,4	9,4	34,4
	موافق	15	46,9	46,9	81,3
	موافق جدا	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

5ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	2	6,3	6,3	9,4
	موافق	20	62,5	62,5	71,9
	موافق جدا	9	28,1	28,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

6ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	12,5	12,5	12,5
	موافق	16	50,0	50,0	62,5
	موافق جدا	12	37,5	37,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

7ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	12,5	12,5	12,5
	محايد	3	9,4	9,4	21,9
	موافق	18	56,3	56,3	78,1
	موافق جدا	7	21,9	21,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

8ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,3	6,3	6,3
	محايد	5	15,6	15,6	21,9
	موافق	13	40,6	40,6	62,5
	موافق جدا	12	37,5	37,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

9ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,3	6,3	6,3
	موافق	13	40,6	40,6	46,9
	موافق جدا	17	53,1	53,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

10ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	15,6	15,6	15,6
	موافق	14	43,8	43,8	59,4
	موافق جدا	13	40,6	40,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

11ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1

غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
محايد	7	21,9	21,9	28,1
موافق	13	40,6	40,6	68,8
موافق جدا	10	31,3	31,3	100,0
Total	32	100,0	100,0	

12ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	2	6,3	6,3	9,4
	محايد	2	6,3	6,3	15,6
	موافق	19	59,4	59,4	75,0
	موافق جدا	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

13ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	5	15,6	15,6	18,8
	محايد	3	9,4	9,4	28,1
	موافق	14	43,8	43,8	71,9
	موافق جدا	9	28,1	28,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

14ب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	2	6,3	6,3	6,3
	غير موافق	4	12,5	12,5	18,8
	محايد	3	9,4	9,4	28,1
	موافق	15	46,9	46,9	75,0
	موافق جدا	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

Statistiques

		تأثير التدقيق الخارجي على المحاسبة الإبداعية	قائمة الدخل	المركز المالي	قائمة التدفقات	س1	س2
N	Valide	32	32	32	32	32	32
	Manquant	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	4,1973	4,2708	4,1406	4,1719	4,3750	4,2500
	Ecart type	,36860	,42492	,47161	,40380	,94186	,50800

Statistiques

		س3	س4	س5	س6	ن1	ن2	ن3
N	Valide	32	32	32	32	32	32	32
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	4,0625	4,3438	4,4063	4,1875	4,4688	4,1563	3,8750
	Ecart type	,84003	,65300	,61484	,78030	,71772	,72332	,94186

Statistiques

		ن4	ن5	ن6	ص1	ص2	ص3	ص4
N	Valide	32	32	32	32	32	32	32
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
	Moyenne	3,9063	4,1250	4,3125	4,4063	4,0625	4,0938	4,1250
	Ecart type	,77707	,94186	,47093	,75602	,50402	,64053	,79312

Table de fréquences

تأثير التدقيق الخارجي على المحاسبة الإبداعية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,19	1	3,1	3,1	3,1
	3,50	1	3,1	3,1	6,3
	3,56	1	3,1	3,1	9,4
	3,63	1	3,1	3,1	12,5
	3,88	1	3,1	3,1	15,6
	3,94	1	3,1	3,1	18,8
	4,00	4	12,5	12,5	31,3
	4,06	1	3,1	3,1	34,4
	4,13	1	3,1	3,1	37,5

4,19	3	9,4	9,4	46,9
4,25	2	6,3	6,3	53,1
4,31	5	15,6	15,6	68,8
4,44	1	3,1	3,1	71,9
4,50	2	6,3	6,3	78,1
4,56	3	9,4	9,4	87,5
4,63	2	6,3	6,3	93,8
4,69	1	3,1	3,1	96,9
4,75	1	3,1	3,1	100,0
Total	32	100,0	100,0	

قائمة الدخل

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,00	1	3,1	3,1
	3,50	1	3,1	6,3
	3,67	1	3,1	9,4
	3,83	3	9,4	18,8
	4,00	5	15,6	34,4
	4,17	2	6,3	40,6
	4,33	4	12,5	53,1
	4,50	6	18,8	71,9
	4,67	7	21,9	93,8
	4,83	2	6,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0

المركز المالي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,33	1	3,1	3,1
	3,17	1	3,1	6,3
	3,67	2	6,3	12,5
	3,83	1	3,1	15,6
	4,00	8	25,0	40,6
	4,17	3	9,4	50,0
	4,33	8	25,0	75,0
	4,50	5	15,6	90,6
	4,67	2	6,3	96,9
	4,83	1	3,1	100,0

Total	32	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

قائمة التدفقات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3,25	1	3,1	3,1	3,1
	3,50	2	6,3	6,3	9,4
	3,75	3	9,4	9,4	18,8
	4,00	10	31,3	31,3	50,0
	4,25	6	18,8	18,8	68,8
	4,50	4	12,5	12,5	81,3
	4,75	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	1	3,1	3,1	6,3
	محايد	1	3,1	3,1	9,4
	موافق	11	34,4	34,4	43,8
	موافق جدا	18	56,3	56,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	3,1	3,1	3,1
	موافق	22	68,8	68,8	71,9
	موافق جدا	9	28,1	28,1	100,0
Total	32	100,0	100,0		

س3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	1	3,1	3,1	6,3

	محايد	1	3,1	3,1	9,4
	موافق	21	65,6	65,6	75,0
	موافق جدا	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	موافق	18	56,3	56,3	59,4
	موافق جدا	13	40,6	40,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	6,3	6,3	6,3
	موافق	15	46,9	46,9	53,1
	موافق جدا	15	46,9	46,9	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	4	12,5	12,5	15,6
	موافق	15	46,9	46,9	62,5
	موافق جدا	12	37,5	37,5	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

س1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	1	3,1	3,1	6,3
	موافق	12	37,5	37,5	43,8
	موافق جدا	18	56,3	56,3	100,0

Total	32	100,0	100,0	
-------	----	-------	-------	--

2ن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	6,3	6,3	6,3
	موافق	21	65,6	65,6	71,9
	موافق جدا	9	28,1	28,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

3ن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	غير موافق	3	9,4	9,4	12,5
	محايد	1	3,1	3,1	15,6
	موافق	21	65,6	65,6	81,3
	موافق جدا	6	18,8	18,8	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

4ن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق اطلاقا	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	5	15,6	15,6	18,8
	موافق	21	65,6	65,6	84,4
	موافق جدا	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

5ن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	9,4	9,4	9,4
	محايد	3	9,4	9,4	18,8
	موافق	13	40,6	40,6	59,4
	موافق جدا	13	40,6	40,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

6ن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	22	68,8	68,8	68,8
	موافق جدا	10	31,3	31,3	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

1ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	2	6,3	6,3	9,4
	موافق	12	37,5	37,5	46,9
	موافق جدا	17	53,1	53,1	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

2ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	9,4	9,4	9,4
	موافق	24	75,0	75,0	84,4
	موافق جدا	5	15,6	15,6	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

3ص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	5	15,6	15,6	15,6
	موافق	19	59,4	59,4	75,0
	موافق جدا	8	25,0	25,0	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

4ص

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

Valide	غير موافق	1	3,1	3,1	3,1
	محايد	5	15,6	15,6	18,8
	موافق	15	46,9	46,9	65,6
	موافق جدا	11	34,4	34,4	100,0
	Total	32	100,0	100,0	

الملحق 06: الفرضية الأولى

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحاسبة الإبداعية	32	4,0871	,41202	,07284

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
المحاسبة الإبداعية	14,925	31	,000	1,08705	,9385

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

Intervalle de confiance de la différence à

95 %

الملحق 07: الفرضية الثانية

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
قائمة الدخل	32	4,2708	,42492	,07512
المركز المالي	32	4,1406	,47161	,08337
قائمة التدفقات	32	4,1719	,40380	,07138

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
قائمة الدخل	16,918	31	,000	1,27083	1,1176	1,4240
المركز المالي	13,681	31	,000	1,14063	,9706	1,3107
قائمة التدفقات	16,417	31	,000	1,17188	1,0263	1,3175

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
الاستبيان	32	4,1458	,34804	,06152

الملحق 10: الانحدار الخطي البسيط

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,602 ^a	,362	,341	,33442

تأثير التدقيق الخارجي. Prédicteurs : (Constante),
على المحاسبة الإبداعية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	1,907	1	1,907	17,056	,000 ^b
de Student	3,355	30	,112		
Total	5,263	31			

a. Variable dépendante : المحاسبة الإبداعية

b. تأثير التدقيق الخارجي على المحاسبة الإبداعية. Prédicteurs : (Constante),

Coefficients^a

Modèle	Coefficients	Coefficients non standardisés		t
		B	Erreur standard	
1	(Constante)	1,262	,687	1,839
	تأثير التدقيق الخارجي على المحاسبة الإبداعية	,673	,163	4,130

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
IV	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية
03	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
03	المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الخارجي
05	المطلب الثاني: أنواع وخصائص التدقيق الخارجي
08	المطلب الثالث: معايير وآليات التدقيق الخارجي
13	المبحث الثاني: المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية
13	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الثاني: أساليب واثار المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
25	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
26	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات
28	خلاصة الفصل الأول
29	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة
31	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
31	المطلب الأول: منهج الدراسة
31	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
32	المطلب الثالث: مصادر الحصول على المعلومات
34	المطلب الرابع: أدوات التحليل والقياس
35	المبحث الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

35	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعين الدراسة
40	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة
45	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
50	ملخص الفصل الثاني
51	الخاتمة
55	قائمة المراجع
58	الملاحق
82	فهرس المحتويات

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تحليل العلاقة بين التدقيق الخارجي ومستوى الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية. ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتم توزيعه على عينة من المدققين الخارجيين والمحاسبين والأكاديميين العاملين على مستوى ولاية برج بوعريريج، وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (spss) لاختبار صحة الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: إدراك أفراد عينة الدراسة للممارسات الإيجابية والسلبية للمحاسبة الإبداعية، كما تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الخارجي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. كما أوصت الدراسة بضرورة تحديث التشريعات المنظمة للمهنة، وتكثيف برامج التكوين المستمر للمدققين الخارجيين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of external audit in reducing creative accounting practices, by analyzing the relationship between external auditing and the level of unethical accounting practices. To achieve this goal, the descriptive analytical approach was adopted, where a questionnaire was designed as the main tool for collecting data, and it was distributed to a sample of external auditors, accountants, and academics working in the state of Bordj Bou Arreridj. The statistical analysis program (SPSS) was used to test the validity of the hypotheses.

The study reached several results, the most important of which are: the study sample participants are aware of both the positive and negative practices of creative accounting; and there is a statistically significant relationship between the effectiveness of external auditing and the reduction of creative accounting practices in financial statements. The study also recommended updating the regulations governing the profession and intensifying continuous training programs for external auditors.

Keywords: External auditing, creative accounting, financial statements.