

جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعرييرج  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

## مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين: - أولعقون مريم

- بن جفال نريمان

بعنوان:

---

مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

(دراسة ميدانية على عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية برج بوعرييرج)

---

### أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة	رئيسا
أ.د عقون عبد السلام	الرتبة	مشرفا
الاسم واللقب	الرتبة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

١٤٣٨ هـ

# الإهداء

إلى التي حملتني وهن على وهن وسهرت على تربيّتي وتعليمي أُمّي  
الحبيبة حفظها الله ورعاها

إلى أبي الذي كرس حياته من أجل خدمتي ولم يتركني أحس بالتعب  
أطال الله في عمرك

إلى زوجي الغالي " عبد المؤمن " الذي كان دائما السند الذي لا يميل  
وابني حبيبي "جود" حرسك الله بعينه التي لا تنام

إلى أختي حبيبتي أنار الله دربك

والذين قال الله عنهم "سنشد عضدك بأخيك " إخوتي حفظكم الله  
ورعاكم

وأهل زوجي وعائلي الثانية طالما كانوا السند المعين لي

مريم

# الإهداء

إلى والدي الذي يضيء عتمتي عندما تطفئني الأيام والظروف...  
إلى والدتي الغالية التي تضلني وتسقيني دون رغبة بردي لجميلها...  
إلى زوجي سندي الذي يمدني العون عندما أتعثر، ويدفعني لمقاومة كل  
هذه الأشياء التي تستدعي السقوط.  
إلى أختي العزيزة وأخوتي حفظهم الله لي.

نريمان

# شكر وعرفان

قال تعالى في محكم قوله "وسيجزي الله الشاكرين" وكذلك مصداقا لقوله  
"ولئن شكرتم لأزيدنكم"

نشكر الله عز وجل أن أمدانا بالقوة والصبر على إتمام هذه المذكرة ونحمده  
على إنعامه علينا نور العلم، الذي أنار لنا الطريق إلى درب العلم والمعرفة  
في أداء هذا العمل المتواضع.

بكل امتنان واحترام نشكر الأستاذ المشرف "عقون عبد السلام" الذي ساعدنا  
في انجاز مذكرة تخرج ماستر ونشكر كل من قدم لنا يد العون من قريب أو  
بعيد.

## المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية ومساهمة التدقيق الخارجي في الحد منها باعتباره مسؤولياته في جودة التقارير المالية، باعتماد أداة الاستبيان من خلال استقراء آراء عينة من المحاسبين، محافظي الحسابات بولاية برج بوعرييج، لجمع المعلومات وتحليلها باستخدام أدوات الاقتصاد القياسي مثل اختبار ستودنت، مصفوفة الارتباط وتحليل الانحدار البسيط، بالاستعانة برنامج التحليل الإحصائي (Spss). وقد توصلت الدراسة إلى أن أفراد عينة الدراسة يدركون ممارسات المحاسبة الإبداعية، ان للتدقيق الخارجي أثر كبير في الحد من هاته الممارسات، من خلال تطبيق إجراءات التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: ممارسات محاسبية، محاسبة إبداعية، تدقيق، تدقيق خارجي.

**Abstract:**

This study aimed to know the practices and methods of creative accounting and the role of external auditing in limiting these practices, and for that, the descriptive approach was relied on the theoretical, descriptive analytical and descriptive statistical in the applied side, with the use of the questionnaire tool by conducting a field study of a sample of academics and professionals in the state of bordj bou arreridj, to collect information and then analyze it by using the analysis program statistical (Spss)

The study reached several results the most important of which is that the about the extent to which organizations practice creative accounting

Practitioners of the accounting profession in Algeria appear to be impartial.

**Key words: accounting practices, creative accounting, auditing, external auditing.**

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر و عرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ-ج	مقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية</b>
05	تمهيد
06	المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي
06	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
09	المطلب الثاني: التدقيق الخارجي - الأنواع، المبادئ
11	المطلب الثالث: معايير وأليات التدقيق الخارجي
13	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية
14	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.
16	المطلب الثاني: أساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
24	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
26	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
27	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة
	<b>الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة</b>
32	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
32	المطلب الأول: منهج الدراسة

32	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
33	المطلب الثالث: مصادر الحصول على البيانات
34	المطلب الرابع: أدوات التحليل والقياس
35	المبحث الثاني: نتائج الدراسة، تحليلها، تفسيرها ومناقشتها
35	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
40	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات
49	الخاتمة
52	قائمة المراجع
56	الملاحق



## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	أنواع التدقيق الخارجي	09
02-01	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	17
01-03	مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	27
01-02	الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان	36
02-02	توزيع درجات مقياس ليكرت	33
03-02	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط	34
04-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	35
05-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	36
06-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	37
07-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	38
08-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	39
09-02	ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الإستبانة	40
10-02	التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور الممارسات المحاسبية الإبداعية	41
11-02	التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة المبدعة	43-44
12-02	معامل الارتباط لممارسات المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي	46
13-02	نتائج تحليل الإنحدار البسيط بين التدقيق الخارجي والممارسات المحاسبية الإبداعية	46

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس	01-02
36	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة	02-02
37	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	03-02
38	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي	04-02
39	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي	04-02

# مقدمة

## + تمهيد:

نظرا للواقع المعاش الذي نرى فيه توسعية كبيرة في المشاريع وبالتالي زيادة حجم نشاطهم أدى إلى انفصال ما هو موجود عن الإدارة وتسيير المؤسسة وبالتالي زيادة حاجة مستعملي القوائم المالية إلى معلومات صادقة وذات جودة عالية خالية وبعيدة عن الغش والتلاعب، مما اضطرت الإدارة إلى استخدام عدة طرق لكسب ثقة المستفيدين ومن بين هذه الطرق القيام بعملية التدقيق الخارجي ويقوم بها المدقق الخارجي حيث يكون شخص مؤهلا ومسؤولا ومستقلا عن كيان المؤسسة ويقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد الذي يعطي صورة صادقة لما هو موجود فعلا لوضع المؤسسة.

وعلى الرغم من القوانين والأنظمة المطروحة على المدقق الخارجي إلا أنه في بعض الأحيان نجد تعديلات للقوائم المالية للشركة، والتلاعب بغرض التضليل وإخفاء الحقيقة وهذا يكون من أجل خدمة أغراض المسيرين والإداريين وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتي تعد من المصطلحات الحديثة في عالم المحاسبة.

نتيجة لهذه الممارسات زادت أهمية المدقق الخارجي وزادت المسؤولية عليه لكي يكشف أساليب المحاسبة الإبداعية والقضاء عليها بإجراءات متعددة لكي يعطي صورة صادقة وشفافة للقوائم المالية لجودة الاستفادة منها.

## + إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق نطرح الإشكالية التالية:

"ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟"

ومن خلال هذه الإشكالية يتم طرح التساؤلات التالية:

- ما مدى إدراك المبحوثين لممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- إلى مدى يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- + فرضيات الدراسة: كإجابة مؤقتة على التساؤلات السابقة نعتد على الفرضيات الآتية:
- بحكم اختصاصهم فإن المبحوثين أفراد العينة بدراسة كاملة بممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- هناك تأثير كبير لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- + أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة نظرا لانتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية وكثرة استخدامها لدى المؤسسات لذا لابد من زيادة الاهتمام بدور التدقيق الخارجي من أجل محاربة كل أشكال هذه الممارسات وتحذير المجتمع بخطورتها على أرض الواقع.

## + أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية؛
- معرفة دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- الوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- + منهج الدراسة: استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال استخدامنا أداة

الإستبيان، ويتضمن مجموعة من الأدوات الإحصائية التي تساهم في تحليل البيانات المتحصل عليها وإستنباط النتائج المرتبطة بالظاهرة المدروسة، وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (spss).

#### ✚ حدود الدراسة:

- **الحدود الزمنية:** أنجزت هذه الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من شهر فيفري 2023 إلى غاية نهاية شهر ماي.

- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مؤسستي GEANT و Condor في ولاية برج بوعريريج وجامعة محمد البشير الإبراهيمي.

- **الحدود البشرية:** تمت هذه الدراسة على مجموعة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات وأكاديميين.

✚ **أسباب اختيار الموضوع:** الدوافع التي أدت بنا لاختيار هذا الموضوع هي:

- الرغبة الشخصية في تناول هذا البحث والإلمام بهذه الدراسة؛

- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص؛

- الأهمية التي يحظى بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي.

- **صعوبات الدراسة:** تلقينا من خلال بحثنا هذا الكثير من الصعوبات ولكن يبقى أهمها صعوبة في توزيع الاستبيان وعدم استجابة بعض أفراد العينة للإجابة عن الاستبيان.

#### ✚ هيكل الدراسة:

يهدف الإلمام بالموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة والتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين كالآتي:

**الفصل الأول:** خصصنا هذا الفصل لاستعراض الجانب النظري لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية بحيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث، حيث يتناول المبحث الأول عموميات حول التدقيق الخارجي أما المبحث الثاني يتناول مفاهيم أساسية للمحاسبة الإبداعية، وخصصنا المبحث الثالث للدراسات السابقة.

**الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية حول مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتم تقسيمه إلى مبحثين، حيث يتناول المبحث الأول الإجراءات والأساليب المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني تناول عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الإطار النظري للتدقيق الخارجي  
والمحاسبة الإبداعية

**تمهيد:**

لقد أنشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة له ونظرا للتقدم السريع الذي عرفه العالم، فالتدقيق يهدف بشكل عام إلى التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية الإدارية والتشغيلية لدى المؤسسة ومدى التزام العاملين بالقوانين والسياسات والإجراءات الموضوعية لتسيير أنشطتها بغرض تفادي مختلف الأخطاء، ونتيجة لتطور التدقيق فقد تطور كذلك التدقيق الخارجي حيث ظهرت الحاجة الماسة له لطمأنه الملاك على حسن وسلامة تسيير مؤسساتهم من قبل الإدارة ولكونه مستقل عن المؤسسة فهو يعتبر من أهم أنواع التدقيق لكونه وسيلة ناجحة في الكشف العديد من الممارسات الغير القانونية. يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية أحد أهم هذه الممارسات، وسميت بهذا الإسم كون الإدارة تلجأ لممارسة أساليب مبتدعة لتحقيق غايات مختلفة، من خلال هذا الفصل سنتناول أهم النقاط الرئيسية المتعلقة بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

**المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.**

**المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية.**

**المبحث الثالث: الدراسات السابقة وما تميزت به من الدراسات الحالية.**

## المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

إن تحقيق هدف المحاسبة بتزويد مستخدمي المعلومات المالية بمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات اقتصادية مرهون بمدى مصداقية هذه المعلومات، ومدى تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للشركة وأداءها المالي، ومن هنا جاء دور التدقيق الخارجي لتحقيق هذه المصداقية من خلال التحقق من مدى عدالة الكشوف المالية، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية التدقيق الخارجي، مبادئها، أنواع التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى معايير وإجراءات التدقيق الخارجي.

## المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي.

تعددت التعاريف الخاصة بالتدقيق الخارجي وذلك بتعدد الأشخاص الصادرة عنها ونحن بصدد الإلمام ببعضها ونذكر ما يلي:

**التعريف الأول:** هو عملية تتم من طرف مدقق خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحث يكون مستقلاً عن إدارتها، وتتمثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية الموجودة بداخل المؤسسة.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** التدقيق الخارجي هو عملية يقوم به أشخاص خارج المنشأة ليست لهم أي علاقة وظيفية أو مصلحة أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل بغرض إعطاء رأي فني محايد حو عدالة تصوير الميزانية والحسابات الختامية لنتائج الأعمال عن الفترة المالية المعنية.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** عرف التدقيق الخارجي على أنه الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحصاً فنياً، للتحقق والتأكد من صحة العمليات المالية خلال تاريخان معينان ولتثبت من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة.<sup>3</sup>

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص تعريف شامل بأن التدقيق الخارجي هو عملية فحص لمجموعة من المعلومات بشكل منظم يقوم بها مراجع مستقل عن المؤسسة بهدف إبداء رأيه الفني عن صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة حتى تستفيد منها الأطراف الخارجية.

<sup>1</sup> محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (دراسة مقارنة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدية، 2007-2008، ص 28.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا، بيروت، 1432هـ-2011م، ص 18.

<sup>3</sup> محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 1430هـ-2009م، ص 36.



- من التعاريف السابقة تتضح خصائص التدقيق الخارجي ألا وهي:
- عملية منظمة وهادفة تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية؛
- يقوم بها مراجع مستقل عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- تتم في إطار المعايير المقبولة والمتعارف عليها.

### ثانيا: أهمية التدقيق الخارجي

- إن أهمية التدقيق الخارجي تظهر في أنها وسيلة تخدم أطراف عديدة تعتمد على المعلومات المالية في اتخاذ القرارات، وهذه الأطراف تتمثل فيما يلي: <sup>1</sup>
1. الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة: حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المدقق في الحصول على المعلومات التي بسكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.
  2. حملة الأسهم: المعلومات المالية بسكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار.
  3. حملة السندات الحاليون والمحتملون: المعلومات المالية تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
  4. الموظفين واتحادات العمال: إن هؤلاء بحاجة إلى معلومات بسكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.
  5. الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: تتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات.
  6. العملاء والموردون والمنافسون: إن المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي بسكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.
  7. الأجهزة الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على معلومات المؤسسات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.
  8. الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدي إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.
  9. الدائنون والبنوك: تساعد المعلومات المعتمدة من المدقق الخارجي المستقل هذا الطرف في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007، ص 13-14.

**10.المستثمرون المحتملون:** يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار

في المؤسسة وتحديد السعر المناسب للاستثمار بدا يحقق لهم أكبر عائد.<sup>1</sup>

### ثالثاً: أهداف التدقيق الخارجي

يسعى التدقيق الخارجي إلى برقيق عدة أهداف وقسمت هذه الأهداف إلى أهداف رئيسية وأخرى

فرعية كما يلي:<sup>2</sup>

#### 1.أهداف رئيسية: تتمثل فيما يلي:

- إمداد إدارة الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام؛

- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالمعلومات المالية الموثوقة، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

2. أهداف فرعية: وهي ستة أهداف متعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية وتتمثل فيما يلي<sup>3</sup>:

أ. التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

ب. التحقق من الاكتمال: يعنى أف كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

ج. التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تتمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.

د. التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

هـ. التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة بنود القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

و. التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أف كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة.

<sup>1</sup> عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 60.

<sup>2</sup> حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية- أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018-2019، ص 62.

<sup>3</sup> حدادي سارة، مرجع سابق، ص 62.

**المطلب الثاني: التدقيق الخارجي - الأنواع، المبادئ.**

**أولاً: أنواع التدقيق الخارجي**

يوجد ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي وهي:<sup>1</sup>

**1. التدقيق القانوني:** هو الذي يفرضه القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها المدقق القانوني.

**2. التدقيق التعاقدية:** هو الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً.

**3. التدقيق القضائي (الخبرة القضائية):** الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المحكمة. ويمكن التفرقة بين هذه الأنواع في الجدول التالي:

**جدول (1-1): أنواع التدقيق الخارجي**

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدية	التدقيق القضائي
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع المالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماماً	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط2، 2005، ص28.

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

التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	شروط ممارسة المهنة
غ. م	لا	نعم	إخبار وكيل الجمهورية
مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	المسؤولية
اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي	محددة في العقد	قانون رسمي	الأتعاب

المصدر: محمد بوتن، مرجع سابق، ص ص 17 - 18.

### ثانيا: مبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة التدقيق الخارجي

تتكون من ركنين أساسيين هما: ركن الفحص وركن التقرير.<sup>1</sup>

#### 1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل فيما يلي

أ. مبدأ التكامل والإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب. مبدأ الشمول في مدى الفحص: يعني أن يشمل ومدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ج. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عما تحتويه من نظام القيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

د. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة تفادي إلى أقصى حد ممكن التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى عدد كافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث خطأ فيها أكبر من غيرها.

<sup>1</sup> زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، ديسمبر 2015، ص 56.

## 2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل فيما يلي

أ. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

ج. مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

د. مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرات واضحة لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معايير وأليات التدقيق الخارجي.

#### أولاً: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

حيث أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من المعايير المقبولة قبولاً عاماً وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

1. المعايير العامة: هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي والعملية لمدقق الحسابات وتشمل:

أ. التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو مجموعة من الأشخاص المهنيين لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة للعمل كمدق.

ب. استقلال المدقق وحياديته: يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني والشكلي في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية.

ج. بذل العناية المهنية اللازمة: لإنجاز عملية التدقيق وإعداد التقرير.

2. معيار الفحص الميداني: هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عملياً، وتشمل:

أ. التخطيط والإشراف: يجب على المدقق تخطيط عمله بدرجة كافية، والإشراف الملائم على المساعدين في حال وجودهم.

<sup>1</sup> زوهري جلييلة، مرجع سابق، ص 57.

<sup>2</sup> مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد واحد، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص 65.

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

ب. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب أن يقوم المدقق بدراسة وتقييم لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي ستحدد إجراءات عملية التدقيق.

ج. توفر أدلة الإثبات الملائمة وكفائتها: يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الملاحظة والفحص والمصادقات، لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية مكان التدقيق.

3. معيار إعداد التقرير: هذه المجموعة من المعايير تهتم بطبيعة ومحتوى التدقيق وتشمل على أربعة معايير وهي:<sup>1</sup>

أ. استخدام المبادئ المحاسبية: يتوجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب. التجانس بتطبيق المبادئ المحاسبية: يجب على مدقق الحسابات أن يبين بتقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الآتية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.

ج. كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاءمته: ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.

د. إبداء الرأي: يتضمن تقرير المدقق آراءه في صحة وعدالة القوائم المالية، وفي حال لم يتمكن من توضيح آراءه يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المدقق أن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

### ثانياً: أليات التدقيق الخارجي

اختلف الكثير في تحديد أليات العملية المستخدمة في عملية التدقيق لكن أبرز تلك الإجراءات ما يلي:<sup>2</sup>

1. 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.

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

<sup>1</sup> رغدة إبراهيم عوض المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير في التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014م، ص 46.

<sup>2</sup> كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، كانون الثاني 2022م، ص 17.

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

3. **التدقيق الفني:** التأكد من العمل والمعالجة المحاسبية وفقا 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 مستخدما خبرته الفنية بذلك.
4. **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 إقرارات يؤكد صحة تلك العناصر.
5. **المصادقات:** هي وثائق مكتوبة تهدف لإقرار حقيقة ما أو تأكدها، 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.
6. **الاستفسارات والتتبع:** يتضمن ما يقوم به المدقق من توجيه أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا إدارة المشروع وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق والتي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة؛
7. **مقارنات بين الربط 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.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينيات نتيجة للوضع الاقتصادي آنذاك والضغوطات التي كانت تعيشها المؤسسات، من أجل تحسين صورتها في الأسواق المالية وتعظيم أرباحهم، حيث تهدف المحاسبة الإبداعية بصفة عامة إلى ممارسة أساليب معقدة بغرض تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية، مما يؤدي إلى عدم إعطاء معلومات صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وفي هذا المبحث سنتطرق إلى ماهية المحاسبة الإبداعية، مجالات، وأساليبها، بالإضافة إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.

**أولا: تعريف المحاسبة الإبداعية.** عرفت المحاسبة الإبداعية بعدة تعاريف منها:  
**التعريف الأول:** هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالمؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات

<sup>1</sup> كامل ممدوح كامل التكريتي، مرجع سابق، ص ص 17-18.

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

الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة الإبداعية، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام.<sup>1</sup>

**التعريف الثاني:** هي عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب فيه المعد من خلال الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل بعضها أو جميعها.<sup>2</sup>

**التعريف الثالث:** هي مجموعة من مجموعة من الأساليب الإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق أغراض إدارية في الشركة.<sup>3</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للمحاسبة الإبداعية بأنها ممارسات محاسبة مبتكرة من طرف أشخاص يملكون قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، وذلك باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير والمبادئ المحاسبية.

**ثانيا: صور المحاسبة الإبداعية.** تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات في القوائم المالية وفيما يلي عرض لهذه الأشكال:<sup>4</sup>

- 1. المحاسبة النفعية:** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛
- 2. إدارة الأرباح:** هي التلاعب في الدخل دف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.
- 3. تعديل صورة الدخل:** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ.

<sup>1</sup> آسيا العروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2019م-2020م، ص25.

<sup>2</sup> Akkouche Mohamed amine, **Creative Accounting practices and the reliability of financial statements, (Evidence from the most iconic financial scandals)**, Journal of financial accounting and managerial studies, vol.09, N°02, December 2022, p129.

<sup>3</sup> فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014، ص 124.

<sup>4</sup> محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 1434هـ-2013م، ص22.



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

4. **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

ثالثاً: **دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.** تتعدد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، لكن أهم هذه الدوافع مما يلي:<sup>1</sup>

1. **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشأة الأعمال.

2. **زيادة الاقتراض من البنوك:** الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

3. **لغايات التصنيف المهني:** للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المؤسسة على تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

4. **لغايات التهرب الضريبي:** من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

5. **تحقيق مكاسب شخصية:** وذلك بتحسين قيم المنشأة التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

### المطلب الثاني: أساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية.

#### أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

تم التلاعب برقم التدفقات النقدية والقوائم المالية بالعديد من الأساليب والممارسات وللتعرف على كيفية ممارسة أساليب الغش والحيل المحاسبية في التقارير المالية ولتحديد بعض الإشكالات والخدع المتعلقة بالتدفقات النقدية نذكر:

- تسجيل الإيرادات عند استلام النقدية على الرغم من أن الالتزامات لا تزال قائمة؛
- استخدام مرونة القانون في تصنيف التدفقات النقدية؛
- اتخاذ إجراءات تتجاوز حدود القانون.

وبالاعتماد على البحوث الأساسية وأراء الخبراء والمختصين في هذا المجال (المحاسبة الإبداعية) وجد أن المناطق التي يحدث فيها التلاعب أساساً هي قائمتي الدخل والمركز المالي قبل انتقال أثرها على قائمة التدفقات النقدية.

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص ص9-10.

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

- التلاعب بالذمم الدائنة ويتمثل ذلك عند تسديد الموردين بشيكات، وتتلاعب المنشأة بالنقدية، حيث أنها لا تقوم بخصم الذمم الدائنة بصورة صادقة وتقوم بوضع هذه القيم على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية؛
- طريقة أخرى لزيادة النقدية في منشآت الأعمال تتمثل في تأخير كتابة الشيكات للموردين حيث تظهر النقدية بأكبر من قيمتها الحقيقية؛
- النقدية المتحققة من نشاطات لا علاقة لها بأعمال المنشأة ويطلق عليها الأنشطة غير التشغيلية مثل النقدية المتحققة من تداول الأوراق المالية وعملية تضمين هذا النقد على أنه تدفق نقدي داخل من الأنشطة التشغيلية يعتبر تشويه للتدفق النقدي الحقيقي، حيث ينبغي التعامل معها بشكل منفصل؛
- رسملة النفقات تعتبر موضع تساؤل حيث أن بعض نفقات الإنتاج العادية تعتبر جزء من التدفقات النقدية التشغيلية ولكن لتشويه حقيقة التدفقات النقدية لا يتم تسجيلها على أنها نفقات إنتاج عادية؛
- عملية رسملة النفقات هي مجرد استفادة من نقل مصروف من حساب مصروف لآخر بهدف أن تظهر منشأة الأعمال بتدفق نقدي قوي؛
- قد تلجأ بعض منشآت الأعمال إلى بيع حسابات المقبوضات بما يسمى التوريق (securitizing) حيث تقوم وكالة ما بشراء الحسابات المدينة وتحصل على حق في الحصول على المال من العملاء المدنيين، وهكذا تضمن منشأة الأعمال نقدية من مستحقات عالقة لها في وقت أقرب مما يتوجب على العملاء دفعه لهم، ولكن في الواقع تقبض منشأة الأعمال مبالغ مالية أقل مما لو انتظرت أن يدفع العملاء المستحقات المالية في الأوقات المحددة لهم، في الحقيقة أنه لا معنى لمنشأة الأعمال في بيع حصتها من المستحقات المدينة فقط لاستقبال النقدية والتي بدورها كانت لتتحقق عاجلاً أو آجلاً، ما لم تكن منشأة الأعمال تواجه مشاكل نقدية أو لها مبرر واضح لتغطية الأداء السلبي للتدفق النقدي للمنشأة.<sup>1</sup>

والجدول التالي يمثل ملخصاً لأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

### الجدول رقم (01-02): أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

رقم	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع في 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

<sup>1</sup> ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص 50-52.

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

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 وإبعادها عن النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية دف الهرب جزئيا من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمر وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	الذمم المدنية ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

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

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: انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما يلي:<sup>1</sup>

**1. تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد تؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل وتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 فيفري.

**2. تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.

**3. إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية. فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيئ، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

**4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبيرة في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جد للمؤسسة.<sup>2</sup>

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

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة في العديد من الدول إلى وجود عاقبة عكسية بين جودة التدقيق واتجاه الإدارة لتبدي ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية.

<sup>1</sup> حسنين طارق محمد، وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ستون، 2003، ص 355.

<sup>2</sup> حسنين طارق محمد، وآخرون، مرجع سابق، ص 355.

**أولاً: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منه**

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:<sup>1</sup>

**1. لجان المراجعة:** ظهرت فكرتها في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك الأمريكية (NYSE) وهيئة سوق المال بالتوصية (SEC) بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

**2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية:** عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صور المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

**3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

**أ. الطريقة الأولى:** سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية ال بريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

**ب. الطريقة الثانية:** عن طريق تفعيل فرضية " الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة

<sup>1</sup> حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العتمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، جامعة الإسراء، الأردن، 2011، ص 369.

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

والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

**ج. الطريقة الثالثة:** تعد الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

**د. الطريقة الرابعة:** تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يردا من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

**هـ. الطريقة الخامسة:** تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم المحاسب والمراجع المعتمد.<sup>1</sup>

ثانيا: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

**1. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل**

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المصروفات وتخفيض الإيرادات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وتكلفتها وصافي الدخل في احتساب نسب الربحية، وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

**أ. رقم المبيعات:**

<sup>1</sup>حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص ص370-371.

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

- **الهدف:** تهدف الإدارة بممارستها أساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- **إجراءات المدقق المضادة: التحقق** من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة من الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

**ب. تكلفة البضاعة المباعة:**

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من أن صفقات البيع حقيقة وليست صورية.

**ج. مصروفات التشغيل:**

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح.

- **إجراءات المدقق المضادة: التحقق** من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

**د. نتيجة الأعمال لأنشطة غير المستمرة:**

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادات.

- **إجراءات المدقق المضادة:** تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

**هـ. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:**

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عمليا التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

- **إجراءات المدقق المضادة:** استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

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

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، وفيما يلي عرض أهم الإجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

**أ. النقدية:**

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

- **الهدف:** تهدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية على النقدية إلى تحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد واستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

### ب. الاستثمارات المتداولة:

- **الهدف:** زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

### ج. الذمم المدينة:

- **الهدف:** المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادات بغرض تحسين نسب السيولة.

- **إجراءات المدقق المضادة:** طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

### د. المخزون السلعي:

- **الهدف:** زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.

### هـ. الاستثمارات طويلة الأجل:

- **الهدف:** التأثير في حساب التثبيتات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من التغيير في طريقة المحاسبية عن التثبيتات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مثلاً عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

### و. الأصول الثابتة:

- **الهدف:** تحسين أرباح المؤسسات بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من نسب الإهلاك وتعديل مصروف الإهلاك.

### ز. الأصول غير الملموسة:

- **الهدف:** زيادة قيمة موجودات المؤسسات لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.

- **إجراءات المدقق المضادة:** التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

### ح. المطلوبات المتداولة:

- **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.



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

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

ط. المطلوبات طويلة الأجل:

- الهدف: تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسات بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.  
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل تعديلات في نسب الرفع المالي.

ي. حقوق المساهمين:

- الهدف: تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة.  
- إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.<sup>1</sup>  
ثالثاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية ومن أهم الإجراءات المضادة ما يلي:

- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل؛  
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك لأصول الثابتة؛  
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة؛  
- إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفقاً لمعدات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة؛  
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة دف التعرف على مستوى السيولة الفعلي؛  
- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي؛  
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق الخارجي من حيث أهميته ومعاييرهِ والقواعد والسلوكيات التي تنضم هذه المهنة، ومن جانب آخر فقد تعددت الدراسات حول المحاسبة

<sup>1</sup>ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 63-64.

<sup>2</sup>ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سابق، ص 68.

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

الإبداعية من حيث مفهومها ودوافع استخدامها وأساليبها وإجراءات الحد منها، وسنعرض البعض من هذه الدراسات على النحو التالي:

### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.

أولاً: دراسة كامل ممدوح كامل الكريفي، بعنوان "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية للمساهمة العامة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كانون الثاني 2022م.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وكذلك على العناصر في القوائم المالية والتي يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها وكذا التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية في الشركات المساهمة العراقية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في الشركات المساهمة العراقية التي أظهرت ضرورة إدراك المدقق الخارجي لأهمية الأساليب التي يستخدمها في تدقيق قائمة المركز المالي، وكذلك دوره في قائمة الأرباح والخسائر التي بينت بأن المبالغة لا أساس لها في الإيرادات تسهم بإظهار الشركة في وضع مالي مغاير.

ثانياً: دراسة الباحثة آسيا لعروسي: " تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2019م-2020م.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية، وكذلك التعرف على مدى تمسك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بجودة المعلومات المقدمة، وبيان دور القيم الأخلاقية للمحاسبين في تخفيض أثر المحاسبة الإبداعية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها انه يوجد تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات بأبعادها، أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة بحيث أنها تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة.

ثالثاً: دراسة مسعود كسكس وآخرون، بعنوان " دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) - دراسة ميدانية"، مجلة المؤسسة، المجلد 08، العدد واحد، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحد منها من خلال إعطائها أكثر مصداقية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحافظ الحسابات له دور هام من خلال

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

أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية.

رابعاً: دراسة حدادي سارة، بعنوان " دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية " (دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018-2019.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، محاولة تسليط الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ومدى تأثيرها بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية والمالية ووضع الحلول والمقترحات الناجمة لمعالجتها وكذا محاولة معرفة قدرة الإدارة الجبائية على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تلجأ إدارة المؤسسات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية إما لتضخم الأرباح بهدف زيادة نصيب الإدارة من الأرباح وسهولة الحصول على قروض أو تخفيض الأرباح بهدف التهرب من الضرائب.

رابعاً: دراسة نبيلة قدور، حمزة العرابي، بعنوان «دور ركائز وإثبات حوكمة الشركات في تحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية»، مجلة الاقتصاد والتنمية، المجلد 06، العدد واحد، 2018.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وكذا تحديد دور حوكمة الشركات في تحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، وكذا التعرف على الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها تعتبر المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وتمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية، وتوصل إلى أن حوكمة الشركات دور مهم ومحوري في الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية.

خامساً: دراسة ماهر عياش الأمين وآخرون، بعنوان "تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السورّية الخارجي" (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد عشرة، 2014.

هدفت هذه الدراسة على معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورّية، وتقويم الإجراءات المطبقة من قبل مدققي الحسابات والكفيلة بكشف تلك الأساليب، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أنّ الشركات المساهمة السورّية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية بنسب متفاوتة، واحتل أسلوب التمويل خارج الميزانية المرتبة الأولى من حيث درجة التطبيق بالنسبة إلى باقي الأساليب. بالإضافة أنه لا يوجد إدراك كاف من قبل مدققي الحسابات الخارجيين لأهمية الالتزام بتطبيق إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورّية.

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

سادسا: دراسة فداوي أمينة، بعنوان "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة والتسويق في المؤسسة، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، 2013-2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250. خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هذه الأخيرة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتحقيق تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني وتوصلت أيضا إلى جودة ركائز حوكمة الشركات.

### المطلب الثاني: دراسات باللغة الأجنبية.

أولا: دراسة Ahmed Yousif Adam Ismael، بعنوان "The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol7,N<sup>0</sup>2,2017.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على مصداقية التقارير المالية من وجهة نظر المدققين والأكاديميين، وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تقنيات المحاسبة الإبداعية المستخدمة من قبل الإدارة تؤثر سلبًا على موثوقية التقارير المالية، والمدقق القانوني له دور فعلا في تعزيز ممارسة المحاسبة الإبداعية بطريقة تؤثر بشكل إيجابي على التقارير المالية.

ثانيا- دراسة Florence Delessalle، بعنوان "Réalités De La Comptabilité Créative, Hal Arechives ouverts,2011.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز حقيقة ممارسات المحاسبة الإبداعية وطريقة التعرف عليها من خلال قراءة الوثائق التي يتم إبلاغ المساهمين بها، والمتمثلة في التقارير السنوية أو الوثائق المرجعية، والتي يتم استخدامها من قبل المحللين الماليين لإجراء تقييماتهم وتقديم توصيات الشراء أو البيع الخاصة، وهذا بناء على دراسة استكشافية لخمسة وعشرين تقريرا لعدة شركات مدرجة في بورصة باريس، وقد توصلت هذه الدراسة إلى هناك تجاوزات للقوانين المحاسبية وتعدد طرق هذه الممارسات.

### المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

يمكن تلخيص أهم الفروقات بين الدراسات الحالية والسابقة باللغة العربية والأجنبية من خلال الجدول التالي:

الجدول (01-03): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

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

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
الدراسة الحالية مع دراسة كامل ممدوح كامل الكريفي، سنة 2022.	تشابهت الدراستين في تناول نفس الموضوع إلى جانب إتباع نفس المنهج الوصفي والمنهج التحليلي	اختلفت دراستنا مع الدراسة السابقة لكون عينة الدراسة السابقة استهدفت المدققين الخارجيين العاملين في جمهورية العراق أما عينة دراستنا فشملت محافظي الحسابات وخبراء والاكاديميين لولاية برج بوعرييج.	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب التطبيقي.
الدراسة الحالية مع دراسة: أسيا لعروسي، سنة 2019.	كلاهما ركز على المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية.	ركزت الدراسة السابقة على المنهج الاستقرائي وكذا ركزت على أهم التغيرات والمداخل التي يتبعها النظام المحاسبي المالي ولم تسلط الضوء حول أهمية المدقق الخارجي كما في الدراسة الحالية.	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.
الدراسة الحالية مع دراسة: مسعود كسكس وآخرون، سنة 2019.	تشابهت دراستنا مع دراسة السابقة لكون كلانا تناولنا موضوع المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى دور التدقيق الخارجي في الحد من هذه الممارسات.	اختلفت دراستنا مع دراسة الباحثين للدراسة لكون الدراسة السابقة تمثلت عينتها في مجموعة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي، أما دراستنا فتمثلت العينة في مجموعة من المهنيين والأكاديميين	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.
الدراسة الحالية مع دراسة حدادي سارة، سنة 2019.	كل من الدراستين تناولتا موضوع المحاسبة الإبداعية.	الدراسة السابقة سلطت الضوء على ظاهرة التهرب الضريبي ووضع الحلول الناجعة لمعالجتها ولم تهتم بدور المدقق الخارجي.	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب التطبيقي.
الدراسة الحالية مع دراسة نبيلة قدور، حمزة العرابي، سنة 2018.	كل من الدراستين ركزت على تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.	الدراسة السابقة تناولت تحديد دور حوكمة الشركات في تحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على عكس الدراسة الحالية التي ركزت على دور المدقق الخارجي.	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.
الدراسة الحالية مع دراسة Ahmed Yousif Adam Ismael سنة 2019.	تشابهت الدراستين من خلال التطرق للأثار السلبية الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	اختلفت دراستنا مع الدراسة السابقة في كونها ركزت على المدقق القانوني، وسلطت الضوء على تأثير تقنيات أخلاقيات المحاسبة الإبداعية بعكس دراستنا ركزت على مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.

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

الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.	اختلفت دراستنا مع دراسة الباحثين في كون دراستهم تهدف إلى التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة أما دراستنا تهدف للتعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	تشابهت دراستنا مع دراسة السابقة في كوننا كلانا نتناولنا أساليب المحاسبة الإبداعية.	الدراسة الحالية مع دراسة <b>ماهر عياش الأمين وآخرون</b> ، سنة 2014.
الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها.	الدراسة الحالية تناولت دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والدراسة السابقة تناولت دور ركائز حوكمة الشركات في الحد منها.	تشابهتا في تناول كل من مفهوم ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية.	الدراسة الحالية مع دراسة <b>فداوي أمينة</b> ، سنة 2013-2014.
الاستفادة من المصادر والمراجع متطرق إليها في الجانب النظري.	الدراسة السابقة اعتمدت حول التعرف على المحاسبة الإبداعية في التقارير السنوية أو الوثائق المرجعية في دورة استكشافية أما الدراسة الحالية التعرف عليها من خلال عملية الاستبيان.	كل من الدراستين تناولتا موضوع المحاسبة الإبداعية.	الدراسة الحالية مع دراسة <b>FLORENCE DELESSA</b> ، سنة 2011.

المصدر: من إعداد الطالبان.

### خلاصة الفصل الأول:

المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب التي يعتمدها المهنيون لتحقيق مصلحة أصحاب المنفعة في الشركات وذلك عن طريق التلاعب والاحتيال والاستفادة من الثغرات الموجودة في السياسات والقوانين المحاسبية بتغيير القيم إلى قيم على غير حقيقتها، بهدف التأثير إيجابا على سمعة الشركة أو من أجل التهرب الضريبي، وهذا ما يزيد من أهمية ومسؤولية المدققين الخارجيين من أجل الكشف عن هذه الممارسات ومحاولة ردعها عن طريق استخدام إجراءات تضمن الحصول على حقيقة القوائم والبيانات المالية المعلن عنها.

# الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

**تمهيد:**

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتغطية الجوانب النظرية التي تم تناولها في الفصل الأول، ومن أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وأسئلتها الفرعية، حاولنا من خلال هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية، نحاول من خلالها معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق ذلك إعتدنا على إعداد استمارة تضمنت مجموعة من العبارات التي تشمل محاور الدراسة، ووزعت هذه الاستمارات على عينة الدراسة، وانطلاقاً من إجابات أفراد العينة تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات، ومنه قسمنا هذا الفصل الى مبحثين كما يلي:

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة.**

**المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها.**



### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية في عرض وتحليل مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي هذا المبحث تطرقنا فيه إلى أهم الطرق والإجراءات المتبعة في دراستنا الميدانية.

#### المطلب الأول: منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي وذلك للتعرف على مفهوم الإدارة الالكترونية وأبعادها، وكذلك لمعرفة 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 في مؤسستي كوندور إلكترونكس وجيون إلكترونكس بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين في جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريرج، أما عينة الدراسة فتمثلت في خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالإضافة إلى أكاديميين، تم توزيع الاستبانات عليهم كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (02-01): عدد الاستبانات موزعة الصالحة للتحليل

النسبة المئوية	العدد	
100 %	40	عدد الاستبانات الموزعة
2.5 %	01	عدد الاستبانات غير المسترجعة
97.5 %	39	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الإستبانة.

### المطلب الثالث: مصادر الحصول على البيانات

#### أولاً: المصادر الثانوية

مثلت في الكتب والمذكرات الجامعية، بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية والملتقيات العلمية.

#### ثانياً: المصادر الأولية

تم اللجوء في جمع البيانات الأولية إلى الاستبانة التي قمنا بإعدادها بالتعاون مع المشرف والتي أعدت من أجل مدى تطبيق الممارسات المحاسبية الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة، وقد تضمن هذا المحور (16) سؤالاً، بالإضافة إلى (22) سؤالاً للوقوف على مدى تأثير التدقيق الخارجي على الممارسات المحاسبية الإبداعية، 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 الجنس، الوظيفة الممارسة، عدد سنوات الخبرة، المؤهل الأكاديمي والتخصص العلمي.

**الجزء الثاني:** يضم الأسئلة الممتدة من السؤال (01) إلى غاية السؤال (16) تتعلق بالممارسات المحاسبية الإبداعية ومن (01) إلى (22) بالنسبة لمحور دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. وتم الاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي، بحيث تقابل كل عبارة قائمة (بدائل) ويرمز لها رقمياً خلال إدخال البيانات لبرامج الحاسوب بـ (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي:

#### جدول رقم (02-02): توزيع درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

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

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:

المدى = (أعلى درجة في مقياس - أدنى درجة في مقياس) وبالتطبيق على استبيان الدراسة نجد:

المدى = (5-1) = 4 وللحصول 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 =  $\frac{4}{5} = 0.80$  وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد

الأعلى لكل مجال مثلاً:  $1.80 = 0.80 + 1$  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 (02-03): 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 الطالبتين 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 الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

#### المطلب الرابع: أدوات التحليل والقياس.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (Spss V.21) 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 الإستبانة الموجهة للخبراء المحاسبين

ومحافظي الحسابات بمؤسستي "كوندور" و"جيون" 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 الإستثمار في رأس المال البشري ومدى تأثيرها في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة محل الدراسة؛
- استخدام اختبار ستودنت (t) لاختبار صحة فرضيات الدراسة.

### المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها وتفسيرها ومناقشتها

في هذا المبحث نتعرض إلى صدق وثبات الاستبيان، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

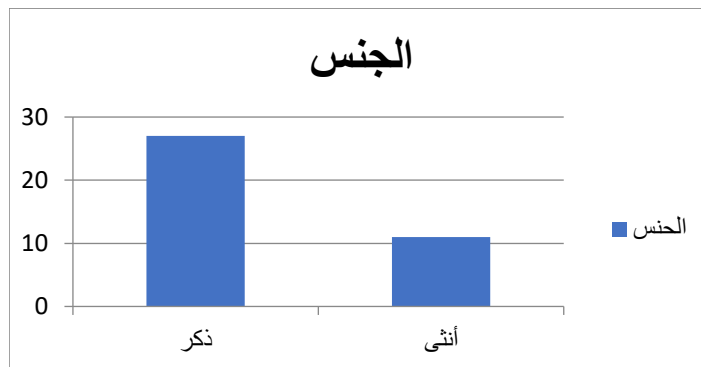
تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بأفراد عينة الدراسة متمثلة في (الجنس، الوظيفة الممارسة، المستوى التعليمي، الخبرة، الوظيفة) وهي على النحو التالي:  
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

### جدول (02-04): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسب المئوية
ذكر	28	71.7 %
أنثى	11	28.2 %
المجموع	39	100 %

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

### شكل (02-01): أعمدة بيانية توضح توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن 28 مفردة من أصل 39 أي ما يعادل نسبة (71.7 %) من عينة الدراسة هم من الذكور، أما الإناث فقد مثّلن نسبة (28.2 %)، وهذا قد يرجع سببه إلى أن موظفي قسم المحاسبة في مؤسسة جيون إلكترونكس كلهم من جنس الذكور.

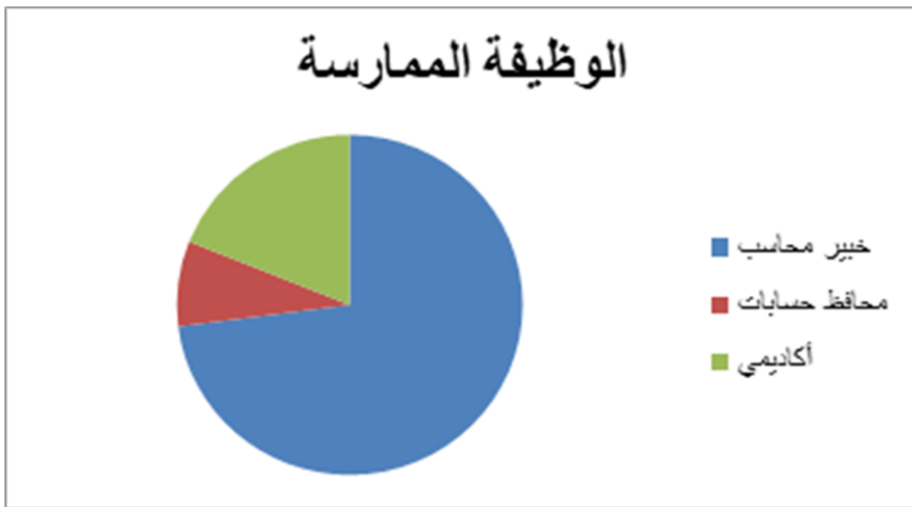
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة:

جدول (05-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة

النسب المئوية	التكرار	الوظيفة الممارسة
%74.4	29	خبير محاسبي
% 7.7	03	محافظ حسابات
% 17.9	07	أكاديمي
% 100	39	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

شكل (02-02): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة الممارسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

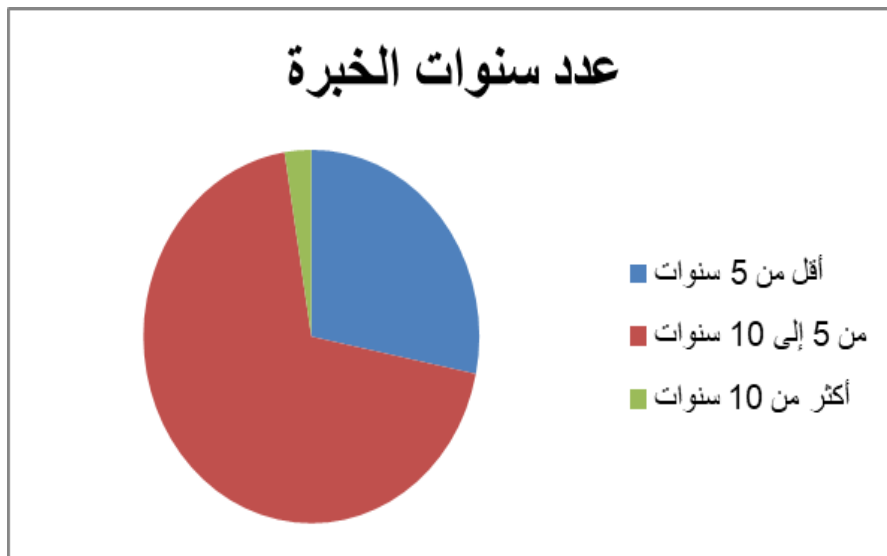
يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن معظم أفراد العينة المدروسة هم من فئة خبير محاسبي حيث مثلوا نسبة (74.4%)، كما مثلت الفئة الثانية وهي الأكاديميين نسبة (17.9%)، ومثل محافظو الحسابات نسبة (7.7%) من إجمالي حجم العينة.

ثالثًا: توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة:

جدول (02-06): توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسب المئوية
أقل من 5 سنوات	11	28.2 %
من 5 إلى 10 سنوات	27	69.2 %
أكثر من 10 سنوات	01	2.6 %
<b>المجموع</b>	<b>39</b>	<b>100 %</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن ما يقارب ثلاثة أرباع المبحوثين (69.2 %) تزيد خبرتهم عن 5 سنوات، وربع المبحوثين تقل خبرتهم عن 5 سنوات، هذا ما يدل أن ارتفاع الخبرة عند المبحوثين هو مؤشر جيد لصدق وموثوقية إجاباتهم عما جاء في الإستبيان.

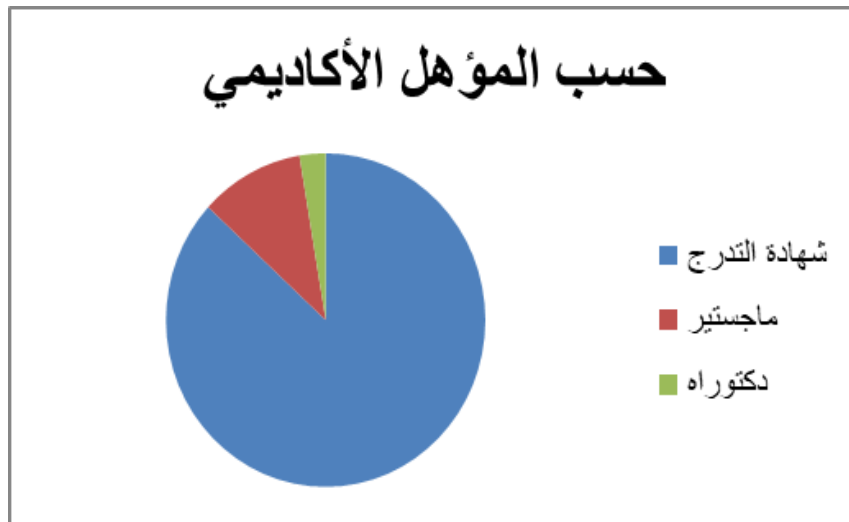
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي:

جدول (07-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي

النسب المئوية	التكرار	المؤهل الأكاديمي
87.1 %	34	شهادة التدرج
10.3 %	04	ماجستير
2.6 %	01	دكتوراه
100 %	39	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

شكل (04-02): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

مثلت فئة المبحوثين بالنسبة لأصحاب شهادات التدرج معظم المشاهدات بنسبة قدرت بـ (87.1 %) من إجمالي حجم العينة، أما أصحاب شهادة الماجستير فقد مثلوا (10.3 %) من إجمالي حجم العينة، وجاء في الأخير فئة الحاصلين على شهادة دكتوراه بنسبة (2.6 %) من إجمالي حجم العينة.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

جدول (08-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

النسب المئوية	التكرار	التخصص العلمي
% 76.9	30	محاسبة
% 20.5	8	مالية
% 2.5	01	تدقيق
% 100	39	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

شكل (05-02): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول السابق يتضح لنا أن (76.9%) أي ثلاثة أرباع عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، كما شكل المتخصصون في المالية ما نسبته (20.5%) من حجم العينة الإجمالي، أما المتخصصون في التدقيق فقد مثلوا (2.5%) من إجمالي حجم العينة أي بمشاهدة واحدة فقط.



المطلب الثاني: التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة واختبار الفرضيات

أولاً: ثبات الأداة

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

جدول (02-09): ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة

المحاور	عنوان المحور	عدد الفئات	معامل ألفا كرونباخ
1	ممارسات المحاسبة الإبداعية	16	0.890
2	دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	22	0.748
3	الاستبيان ككل	38	0.896

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول (02-09) نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ أكبر من الحد الأدنى (0.6) في كلا محوري الإستبانة، حيث بلغ (0.890) بالنسبة لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية، و(0.748) بالنسبة لمحور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما ظهر معامل الثبات للإستبان ككل بقيمة (0.896). ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها، وجاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

ثانيا: تحليل فقرات محور الممارسات المحاسبية الإبداعية واختبار الفرضية الأول

جدول (02-10): التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور الممارسات المحاسبية الإبداعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
01	اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية	3.90	0.852	موافق
02	التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير	4.33	0.982	موافق بشدة
03	المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة	3.77	0.742	موافق
04	استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	2.51	0.885	محايد
05	تسجيل قيمة التزل عن تثبيات كإيرادات تشغيلية	3.10	0.718	محايد
06	التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية	3.82	0.914	موافق
07	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	3.47	0.715	موافق
08	عدم الإفصاح عن النقديت المقيدة	3.69	0.731	موافق
09	معالجة التضخم في الأرباح المحتخزة بتوزيع أسهم مجانية على المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي	3.46	0.969	موافق
10	إيراج الأرباح المحتخزة ضمن نتيجة السنة المالية	3.54	0.969	موافق
11	عدم إيراج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة	3.67	0.701	موافق
12	التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات	3.79	0.801	موافق
13	تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها	3.26	0.850	محايد
14	الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة	3.79	0.732	موافق

15	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	3.62	1.016	موافق
16	تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح	3.72	0.887	موافق
	محور ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.61	0.522	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال مخرجات الجدول (02-10) تبين أن الإجابات عن الفقرات رقم (04) "استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة" ورقم (3.10) "تسجيل قيمة التنازل عن تقييدات كإيرادات تشغيلية" والفقرة (13) "تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها" قد جاءت في مجال الحياض بمتوسطين حسابيين قدرهما (2.51) و(3.26) على التوالي. كما جاءت الإجابات عن الفقرة رقم (02) "التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير" بالموافقة الشديدة بمتوسط حسابي مقداره (4.33)، أما الإجابات عن باقي فقرات المحور فقد وردت في مجال الموافقة فتراوحت متوسطاتها الحسابية بين (3.46) بالنسبة للفقرة (09) "معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية على المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي" و(3.90) لفقرة (01) "اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية". وقد انعكست إجابات المبحوثين عن فقرات هذا البعد على الاتجاه العام لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية والذي جاء بالموافقة، حيث قُدِّرَ متوسطه الحسابي بـ (3.61) وانحرافه المعياري بـ (0.522).

#### إختبار الفرضية الأولى:

- تتص الفرضية الأولى على أن لدى المبحوثين إدراك بممارسات المحاسبة الإبداعية، التحقق 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 الإختبار أدناه:
- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ( $3\mu =$ ).
- الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ( $3\mu \neq$ ).
- مستوى الدلالة: ( $\alpha = 5\%$ )

- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 5\%$ ) ودرجة الحرية (38) تساوي (2.021)،  
أي  $T_{38}^{\alpha=5\%} = 2.021$   
- قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{X-\mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.61-3}{0.522/\sqrt{39}} \right| = 7.270$$

القرار:

نلاحظ أن  $(T_{cal}=7.270) > (T_{38}^{\alpha=5\%} = 2.021)$ ، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ( $= 3\mu$ ).

تبين نتائج الإختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن إجمالي عبارات الإستبيان قد بلغ (3.61) وبانحراف معياري قدر ب: (0.522) يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ( $= 3\mu$ ). وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة المتمثلة في أنه لدى المبحوثين إدراك بممارسات المحاسبة المبدعة.

ثالثاً: تحليل فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة المبدعة واختبار الفرضية الثانية

جدول(2-11): التحليل الوصفي لإجابات المبحوثين حول فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
01	المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.90	0.502	موافق
02	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.82	0.451	موافق
03	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	2.82	0.790	محايد
04	مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية	4.15	1.065	موافق
05	الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيتها	3.95	0.759	موافق
06	التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط للشركة	4.34	1.072	موافق بشدة

07	إجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصداقية التقارير المالية	3.82	0.644	موافق
08	يتابع مدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	3.82	0.556	موافق
09	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	3.82	0.512	موافق
10	التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	3.94	0.532	موافق
11	القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	4.08	0.368	موافق
12	الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	3.95	0.647	موافق
13	التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	4.08	0.532	موافق
14	التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	3.97	0.707	موافق
15	تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.72	0.605	موافق
16	مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	3.38	1.091	محايد
17	المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات	3.90	0.754	موافق
18	تعمل لجان التدقيق على التنبيه إلى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي	4.28	0.826	موافق بشدة
19	الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية	4.21	0.843	موافق بشدة
20	حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعية للمحاسبين والمساهمين بالأثار السلبية للمحاسبة الإبداعي	4.03	0.636	موافق
21	عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية	4.05	0.793	موافق

موافق بشدة	1.093	4.41	22 يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية
3.92	0.294	3.92	/ دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

من الجدول أعلاه يتضح لنا أن الإجابات عن الفقرات رقم (06) "التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط للشركة"، (18) "تعمل لجان التدقيق على التنبيه إلى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي"، (19) "الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية" والفقرة (22) "يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية" كانت في مجال الموافقة الشديدة حيث كانت أوساطها الحسابية على التوالي: (4.34)، (4.28)، (4.21)، (4.41).

كما وردت الإجابات عن الفقرتين (03) "مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية" و(16) "مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية" في مجال الحياد بمتوسطين حسابيين قدرهما (2.82) و(3.38). بينما جاءت الإجابات عن باقي فقرات هذا المحور في مجال الموافقة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور من: (3.72) بالنسبة للفقرة (15) "تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في إتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية"، إلى غاية (4.15) بالنسبة للفقرة (04) "مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية". على العموم فقد وردت الإجابات عن فقرات محور دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالموافقة على ما جاء فيها بمتوسط حسابي قدره (3.92) وانحراف معياري يساوي (0.294).

#### إختبار الفرضية الثانية:

- تنص الفرضية الأولى على أن للتدقيق الخارجي دورا في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، ولقد تم التحقق من الفرضية بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على هذا المحور مع المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي المستخدم كما هو موضح سابقا، ولتأكيد هذه الفرضية نستخدم اختبار One Sample T-test، والنتائج موضحة في الاختبار أدناه:

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

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

- مستوى الدلالة: ( $\alpha = 5\%$ )

- منطقة الرفض: قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 5\%$ ) ودرجة الحرية (38) تساوي (2.021)، أي  $T_{38}^{\alpha=5\%} = 2.021$

قيمة T المحسوبة:

$$T_{cal} = \left| \frac{\bar{X} - \mu}{S/\sqrt{n}} \right| = \left| \frac{3.92 - 3}{0.294/\sqrt{39}} \right| = 19.659$$

القرار:

نلاحظ أن ( $T_{cal} = 19.659$ ) > ( $T_{38}^{\alpha=5\%} = 2.021$ )، ومنه نرفض الفرضية الصفرية، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي (=  $3\mu$ ).

تبين نتائج الاختبار أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن إجمالي عبارات الاستبيان قد بلغ (3.92) وبانحراف معياري قدر بـ: (0.294) يختلف عن المتوسط الحسابي للأداة على أساس مقياس ليكرت الخماسي ( $3\mu$ ). وهذا يؤكد صحة الفرضية البديلة المتمثلة في أن: التدقيق الخارجي له دور في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. بناء على إجابات أفراد العينة عن مجمل فقرات الاستبيان، تبين أن مستواه كان مرتفعاً نوعاً ما، أي أن المستجوبين كانوا موافقين بعض الشيء على تأثير التدقيق الخارجي على الممارسات المحاسبية الإبداعية.

ثالثاً- اختبار فعالية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. مصفوفة الارتباط:

جدول (2-12): معامل الارتباط لممارسات المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي	ممارسات المحاسبة الإبداعية		
0.722**	1	معامل بيرسون	ممارسات المحاسبية
0.000		الدلالة المعنوية	الإبداعية
1	0.722**	معامل بيرسون	التدقيق الخارجي
	0.000	الدلالة المعنوية	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

التفسير: هناك ارتباط طردي قوي بين متغيري الدراسة.

2. الإنحدار الخطي البسيط: نتائج الاختبار تظهر في الجدول التالي:

جدول (2-13): نتائج تحليل الإحدار البسيط بين التدقيق الخارجي والممارسات المحاسبية الإبداعية

ملخص النموذج						
الثابت	$\beta$	معامل الإرتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	خطأ التقدير	قيمة t المحسوبة	Sig
1.824	1.325	0.722 **	0.521	0.366	-1.954	0.000

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات spss

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول أعلاه أن معامل الإرتباط "R" يساوي (0.722 \*\*) أي مبدئياً وجود أثر إيجابي قوي للتدقيق الخارجي على الممارسات المحاسبية الإبداعية، كما ورد معامل التحديد "R<sup>2</sup>" يساوي (0.521) أي أن (52.1%) من التغيرات في الممارسات المحاسبية الإبداعية سببها التدقيق الخارجي. كما يظهر لنا الجدول أيضاً أن قيمة sig كانت (0.000 وهي أقل من 0.05) ما يعني رفض الفرضية العدمية H<sub>0</sub> وقبول الفرضية البديلة H<sub>1</sub> التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على الممارسات المحاسبية الإبداعية.

ويمكن تمثيل هذا الأثر في النموذج الخطي الآتي:

$$Y = 1.824 + 1.325 X$$



### خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية والتي قمنا من خلالها تحليل أسئلة الاستبيان الذي تم تقديمه لعينة من مجتمع الدراسة، المكونة من أكاديميين ومهنيين في المالية والمحاسبة، وذلك من أجل جمع الآراء والبيانات الخاصة بدراسة مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد قمنا بتحليل بيانات هذه الدراسة باستعمال برنامج "spss".

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل إلى أن كل من الفرضية الأولى والفرضية الثانية للدراسة محقتان، وبالتالي فإن التدقيق الخارجي يساهم إلى حد كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# الخاتمة

للتدقيق الخارجي دور كبير في فحص ورقابة البيانات المالية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة والتأكد من خلوها من أي تلاعبات وتحريفات التي يمكن أن يقوم بها معدوا القوائم المالية، باعتبارها الأداة الرئيسية التي تعطي رأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية في السجلات المالية لتلك المؤسسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة الإشكالية الرئيسية للبحث والتي تتمحور حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللإجابة عن هذا التساؤل قمنا بصياغة فرضيتين كإجابات مسبقة عن الإشكالية، واتبعنا ذلك بدراسة نظرية وتطبيقية بهدف جمع المعلومات حول موضوع الدراسة، سنحاول فيما يلي عرض النتائج ومن ثم تقديم اقتراحات على ضوءها مع توضيح بعض أفاق الدراسة.

#### ✚ اختبار الفرضيات:

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية والميدانية، تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كما يلي:

- بخصوص الفرضية الأولى والتي تنص على إدراك المبحوثين لممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد بينت نتائج المحور الثاني توافق كبير في إجابات المبحوثين باتجاه عام موافق بالإضافة إلى نتائج الإنحراف المعياري الذي بلغ (0.522)، مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها؛

- وفيما يخص الفرضية الثانية التي تنص على مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينت نتائج التحليل الخاصة بهذه الفرضية توافق كبير في الإجابات بين موافق بشدة وموافق بالإضافة إلى نتائج الإنحراف المعياري الذي قدر (0.294)، وعليه يمكن قبول صحة الفرضية.

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

- التدقيق الخارجي هو عملية ممنهجة ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل علمي وعملي وتتمثل في العمل الانتقادي لما قام به المحاسب، يلتزم بتطبيق معايير من أجل تحقيق الهدف الرئيسي المتمثل في إبداء الرأي حول الكشوفات المالية عن طريق اصدار تقرير في نهاية العملية؛

- الإطلاع المستمر على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية لكل من المهتمين بالقوائم المالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية التي بدورها تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- من مسؤوليات المدقق الخارجي اكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية؛

- أنه تتوفر للمدقق كافة معايير اعداد التقارير التي تساعده في بلورة النتائج المتحصل عليها في شكل تقرير؛

- المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الممارسات أو العمليات الحديثة والمعقدة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات من أجل تحقيق أهداف محددة؛

- تعتبر حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية عامل أساسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية؛

- من بين دوافع لجوء الإدارة الى ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تحسين الأداء المالي من اجل تحقيق مصالح شخصية، وكذا التأثير الإيجابي على سمعتها.

- لدى المبحوثين إدراك تام بممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- التدقيق الخارجي يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الى جانب عوامل أخرى تساعد على تفادي هذه الممارسات في المؤسسات.

✚ **اقتراحات الدراسة:** على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج بالاقترحات التالية:

- يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسة المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنضمة لمهنة التدقيق الخارجي؛

- ضرورة توسيع مسؤولية المدقق الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- يجب ان يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وآداب مهنة التدقيق الخارجي، بحيث تتماشى مع الاختلافات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية؛

-الرفع من كفاءة المدققين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الاثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛

-زيادة الاهتمام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

✚ **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 لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- دور التدقيق الخارجي في اكتشاف التلاعبات المحاسبية؛

- دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1/ عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الدار النموذجية، صيدا، بيروت، 1432هـ-2011م.
- 2/ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، ط 1، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 1430هـ-2009م.
- 3/ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، مركز الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2007.
- 4/ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ط2، 2005.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1/ آسيا العروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2019م-2020م.
- 2/ حدادي سارة، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات المالية- دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية- أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2018-2019.
- 3/ رعدة إبراهيم عوض المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة ماجستير في التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014م.
- 4/ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، تخصص محاسبة والتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013-2014.
- 5/ كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، كانون الثاني 2022م.

6/ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009

7/ محمد أحمد عبد الحميد السوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، 1434هـ-2013م.

8/ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (دراسة مقارنة حالة الجزائر)، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المدينة، 2007-2008.

9/ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

#### ثالثاً: المجلات والملتقيات العلمية

1/ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العتمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، جامعة الإسراء، الأردن، 2011.

2/ حسنين طارق محمد، وآخرون، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003.

3/ زوهري جلييلة، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الرابع، ديسمبر 2015.

4/ طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، 2010.

5/ ماهر عياش الأمين وآخرون، تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في الشركات المساهمة السويزية الخارجي-دراسة ميدانية، مجلة البحوث والدراسات العلمية، جامعة تشرين، المجلد 36، العدد 10، 2014.

6/ مسعود صديقي، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد واحد، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

المراجع باللغة الأجنبية

1/Akkouche Mohamed amine, **Creative Accounting practices and the reliability of financial statements, (Evidence from the most iconic financial scandals)**, Journal of financial accounting and managerial studies, vol.09, N°02, December 2022.



الملاحق



## الملحق رقم 01: الاستمارة

وزارة التعميم العالي والبحث العلمي جامعة محمد البشير الإبراهيمي

كلية العموم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير

### استمارة الاستبيان

يهدف هذا الإستبيان إلى دراسة علمية حول موضوع مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وجباية معمقة.

لذلك نتجه إلى سيادتكم بطلب التعاون معنا لغرض إستكمال هذه الدراسة من خلال إجابتكم على هذه الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم.

نرجو منكم قراءة العبارات بدقة ثم وضع العلامة (X) أمام الإختيار الأفضل، ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة من قبلكم وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولكم منا جزيل الشكر.

تحت إشراف:

□ عقون عبد السلام

من إعداد الطالبتين:

• أولعقون مريم

• بن جفال نريمان

السنة الجامعية: 2023/2022

## المحور الأول: الأسئلة البيداغوجية:

- 1/ الجنس:  ذكر  انثى
- 2/ الوظيفة الممارسة:  خبير محاسبي  محافظ الحسابات  أكاديمي
- 3/ عدد سنوات الخبرة أقل من 5 سنوات  من 5 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات
- 4/ المؤهل الأكاديمي: شهادة في التدرج  ماجستير  دكتوراه
- 5/ التخصص العلمي: محاسبة  مالية  تدقيق

## المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية					
02	التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير					
03	المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة					
04	استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة					
05	تسجيل قيمة التنازل عن تثبيات كإيرادات تشغيلية					
06	التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية					
07	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها					
08	عدم الإفصاح عن النقديت المقيدة					

					معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية عمى المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي	09
					إدراج الأرباح المحتجزة ضمن نتيجة السنة المالية	10
					عدم إدراج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة	11
					التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات	12
					تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها	13
					الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة	14
					تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	15
					تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح	16

## المحور الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	17
					المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	18
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	19
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	20
					مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية	21
					الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيته	22
					التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط لمشاركة	23
					اجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصداقية التقارير المالية	24
					يتابع مدقق الحسابات الخارجي من مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	25
					يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	26
					التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	27

				القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	28
				الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	29
				التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	30
				التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	31
				تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	32
				مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	33
				المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التأويلات	34
				تعمل لجان التدقيق على التنبيه إلى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي	35
				الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية	36
				حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعية للمحاسبين والمساهمين بالأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية	37
				عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية	38
				يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية	39

الملحق رقم 2:

Statistiques						
		الجنس	الوظيفة_الممارسة	عدد_سنوات_الخبرة	المؤهل_الأكاديمي	التخصص العلمي
N	Valide	38	38	38	38	38
	Manquante	1	1	1	1	1

الجنس					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	69,2	71,1	71,1
	أنثى	11	28,2	28,9	100,0
	Total	38	97,4	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,6		
Total		39	100,0		

## الوظيفة\_ الممارسة

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
خبير محاسبي	6	15,4	15,8	15,8
محافظ حسابات	3	7,7	7,9	23,7
أكاديمي	29	74,4	76,3	100,0
<b>Total</b>	<b>38</b>	<b>97,4</b>	<b>100,0</b>	
Manquante Système manquant	1	2,6		
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100,0</b>		

## عدد\_سنوات\_الخبرة

	Effectif	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	10	25,6	26,3	26,3
من 5 إلى 10 سنوات	27	69,2	71,1	97,4
أكثر من 10 سنوات	1	2,6	2,6	100,0
<b>Total</b>	<b>38</b>	<b>97,4</b>	<b>100,0</b>	
Manquante Système manquant	1	2,6		
<b>Total</b>	<b>39</b>	<b>100,0</b>		



المؤهل_ الأكاديمي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	شهاد التدرج	33	84,6	86,8	86,8
	ماجستير	4	10,3	10,5	97,4
	دكتوراه	1	2,6	2,6	100,0
	Total	38	97,4	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,6		
Total		39	100,0		

التخصص_ العلمي					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	29	74,4	76,3	76,3
	مالية	8	20,5	21,1	97,4
	تدقيق	1	2,6	2,6	100,0
	Total	38	97,4	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,6		
Total		39	100,0		

**DATASET NAME Ensemble\_de\_données1 WINDOW=FRONT.**

**DESCRIPTIVES**

**VARIABLES=** مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73;

1; 77\_بي; 93; 75; 83; 76; 73

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

2; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

3; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

4; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

5; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

6; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

7; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

8; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

9; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

10; 77\_بي; 93; 75

مم\_75; 85; 87; 75; 78; 75; 81; 75; 87; 76; 77; 75; 73; 83;

11; 77\_بي; 93; 75

مم\_75\_؛85\_؛87\_؛75\_؛78\_؛75\_؛81\_؛75\_؛77\_؛76\_؛75\_؛73\_؛76\_؛83\_؛  
12؛77\_ي؛93\_؛75

مم\_75\_؛85\_؛87\_؛75\_؛78\_؛75\_؛81\_؛75\_؛77\_؛76\_؛75\_؛73\_؛76\_؛83\_؛  
13؛77\_ي؛93\_؛75

مم\_75\_؛85\_؛87\_؛75\_؛78\_؛75\_؛81\_؛75\_؛77\_؛76\_؛75\_؛73\_؛76\_؛83\_؛  
14؛77\_ي؛93\_؛75

مم\_75\_؛85\_؛87\_؛75\_؛78\_؛75\_؛81\_؛75\_؛77\_؛76\_؛75\_؛73\_؛76\_؛83\_؛  
15؛77\_ي؛93\_؛75

مم\_75\_؛85\_؛87\_؛75\_؛78\_؛75\_؛81\_؛75\_؛77\_؛76\_؛75\_؛73\_؛76\_؛83\_؛  
16؛77\_ي؛93\_؛75

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

### Descriptives

Remarques		
<b>Résultat obtenu</b>	08-JUN-2023 23:51:29	
<b>Commentaires</b>		
<b>Entrée</b>	<b>Données</b>	G:\maktaba\2023\c bon\oulaagoune\Sans titre2.sav
	<b>Ensemble de données actif</b>	Ensemble_de_données1
	<b>Filtrer</b>	<aucune>
	<b>Poids</b>	<aucune>
	<b>Scinder fichier</b>	<aucune>
	<b>N de lignes dans le</b>	39

	<b>fichier de travail</b>	
<b>Gestion des valeurs manquantes</b>	<b>Définition des valeurs manquantes</b>	<b>Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.</b>
	<b>Observations prises en compte</b>	<b>Toutes les données non manquantes sont utilisées.</b>
<b>Syntaxe</b>		<p><b>DESCRIPTIVES</b></p> <p><b>VARIABLES=</b> ممارسات_المحاسبة_الإبداعية1</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية2</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية3</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية4</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية5</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية6</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية7</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية8</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية9</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية10</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية11</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية12</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية13</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية14</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية15</p> <p>ممارسات_المحاسبة_الإبداعية16</p> <p><b>/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.</b></p>
<b>Ressources</b>	<b>Temps de processeur</b>	<b>00:00:00,00</b>
	<b>Temps écoulé</b>	<b>00:00:00,18</b>

[Ensemble\_de\_données1] G:\maktaba\2023\c bon\oulaagoune\Sans  
titre2.sav

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
اللاموضوعية عند وضع التقديرات المحاسبية	39	2	5	3,90	,852
التغيير في طريقة اهتلاك الأصل كل فترة من دون توضيح سبب التغيير	39	1	5	4,33	,982
المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة	39	2	5	3,77	,742
استخدام قروض طويلة الأجل في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	39	1	4	2,51	,885
تسجيل قيمة التنازل عن تثبيبات كإيرادات تشغيلية	39	2	5	3,10	,718
التلاعب في أسعار صرف النقدية بالعملات الأجنبية	39	1	5	3,82	,914
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	39	2	5	3,74	,715
عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة	39	2	5	3,69	,731
معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع أسهم مجانية على	39	1	5	3,46	,969

المساهمين، للمحافظة على حجم التدفق النقدي					
إدراج الأرباح المحتجزة ضمن نتيجة السنة المالية	39	1	5	3,54	,969
عدم ادراج أقساط الديون المستحقة لتحسين نسب السيولة	39	2	5	3,67	,701
التغيير غير المبرر في طرق جرد وتقييم المخزونات	39	1	5	3,79	,801
تسجيل إيرادات محتملة قبل تحققها	39	2	5	3,26	,850
الاعتراف بإيرادات قبل اكتمال عملية نقل المنفعة	39	2	5	3,79	,732
تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	39	1	5	3,62	1,016
تسجيل المصاريف الرأسمالية على أساس مصاريف عادية أو العكس للتأثير على حجم الأرباح	39	2	5	3,72	,887
N valide (listwise)	39				

## DESCRIPTIVES

VARIABLES= \_75\_؛ 83\_؛ 78\_؛ 75\_؛ 82\_؛ 75\_؛ 85\_؛ 80\_؛ 81\_؛ 75\_؛ 77\_؛ 93\_؛ 76\_؛ 73\_؛ 75\_؛ 78\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 82\_؛ 75\_؛ 85\_؛ 80\_؛ 81\_؛ 75\_؛ 73\_؛ 76\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 93\_؛ 77\_؛ 2\_؛ 75\_؛ 78\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 82\_؛ 75\_؛ 85\_؛ 80\_؛ 81\_؛ 75\_؛ 73\_؛ 76\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 93\_؛ 77\_؛ 4\_؛ 75\_؛ 78\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 82\_؛ 75\_؛ 85\_؛ 80\_؛ 81\_؛ 75\_؛ 73\_؛ 76\_؛ 83\_؛ 75\_؛ 93\_؛ 77\_؛ 5\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
6؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
7؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
8؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
9؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
10؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
11؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
12؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
13؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
14؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
15؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
16؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
17؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
18؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛  
19؛77\_ي؛93\_؛75\_؛

83\_؛76\_؛73\_ل؛75\_؛81\_لم؛75\_و\_ي؛80\_؛85\_؛75\_؛82\_ل؛75\_قيق؛83\_؛78\_ل؛75\_؛

20;77\_ي;93;75\_;  
 83\_76;73\_ل;75\_81\_لم;75\_و\_ي;80;85;75\_82\_ل;75\_قيق;83;78\_ل;75\_;  
 21;77\_ي;93;75\_;  
 83\_76;73\_ل;75\_81\_لم;75\_و\_ي;80;85;75\_82\_ل;75\_قيق;83;78\_ل;75\_ 22;77\_ي;93;75\_;  
 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

**Descriptives**

**Remarques**

<b>Résultat obtenu</b>	08-JUN-2023 23:51:49
<b>Commentaires</b>	
<b>Données</b>	G:\maktaba\2023\c bon\oulaagoune\Sans titre2.sav
<b>Ensemble de données actif</b>	Ensemble_de_données1
<b>Entrée</b>	
<b>Filtrer</b>	<aucune>
<b>Poids</b>	<aucune>
<b>Scinder fichier</b>	<aucune>
<b>N de lignes dans le fichier de travail</b>	39
<b>Gestion des valeurs manquantes</b>	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
<b>Définition des valeurs manquantes</b>	



<b>Observations prises en compte</b>	<b>Toutes les données non manquantes sont utilisées.</b>
--	--

	DESCRIPTIVES
	VARIABLES=التدقيق_الخارجي_
	والمح_الإبداعية1
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية2
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية3
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية4
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية5
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية6
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية7
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية8
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية9
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	0
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
Syntaxe	1
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	2
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	3
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	4
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	5
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	6
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	7
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1
	8

	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية1	9
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية2	0
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية2	1
	التدقيق_الخارجي_والمح_الإبداعية2	2
	التدقيق_الخارجي	
	/STATISTICS=MEAN	
	STDDEV MIN MAX.	
	Temps de	00:00:00,02
Ressources	processeur	
	Temps écoulé	00:00:00,06

[Ensemble\_de\_données1] G:\maktaba\2023\c bon\oulaagounel\Sans  
titre2.sav

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تساعده في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	39	2	5	3,90	,502
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إطلاع الجمعية العامة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	39	2	4	3,82	,451
مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي التحفظ في تقريره عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	39	2	4	2,79	,801

مسؤوليات المدقق الخارجي تستدعي إبلاغ الجهات المختصة بأي تعديل قد يمس بمصادقية القوائم المالية	39	2	5	4,18	1,073
الاطلاع على التقديرات المحاسبية والتأكد من مدى واقعيته	39	1	5	3,92	,807
التأكد من أن الطرق المحاسبية المتبعة هي الملائمة لنشاط للشركة	39	1	5	4,31	1,127
اجراء مقارنات عبر الزمن، ومع شركات أخرى فيما يخص السياسات المحاسبية المتبعة للتأكد من مصادقية التقارير المالية	39	2	5	3,85	,630
يتابع مدقق الحسابات الخارجي مجلس إدارة المؤسسة للحد من حرية استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية	39	2	5	3,85	,540
يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	39	3	5	3,87	,469
التركيز على أهمية الإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي للشركة	39	3	5	3,97	,486
القيام بإجراءات تحليلية معمقة لبعض البنود المهمة في القوائم المالية للشركة	39	4	5	4,13	,339
الحرص على سلامة تصنيف الموجودات والالتزامات الخارجية	39	3	5	3,95	,647
التحقق من شروط تسجيل الإيرادات والنفقات	39	3	5	4,10	,502

التأكد من سلامة التعامل مع الأرباح المحققة والموزعة	39	2	5	4,00	,688
تهتم لجان التدقيق بالإبلاغ عن المعايير المحاسبية التي فيها نقاط ضعف تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	39	2	5	3,74	,595
مطالبة لجان التدقيق بالحد من الحريات الموجودة في المعايير المحاسبية والتي تساهم في اتباع ممارسات المحاسبة الإبداعية	39	1	5	3,41	1,019
المطالبة بضرورة تقديم مرفقات توضيحية لطريقة تطبيق أي معيار محاسبي لتفادي التاويلات	39	1	5	3,79	,864
تعمل لجان التدقيق على التنبيه الى التناقضات الواردة في كل معيار محاسبي	39	2	5	4,31	,832
الحرص على تفعيل فرضية ثبات الطرق المحاسبية	39	3	5	4,23	,810
حرص محافظي الحسابات على تنظيم حملات توعوية للمحاسبين والمساهمين بالأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية	39	2	5	4,00	,649
عمل محافظي الحسابات على توحيد الرؤية حول القضايا الخلافية	39	1	5	4,05	,793
يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت أن صفقات البيع ليست وهمية	39	1	5	4,49	,942
التدقيق_الخارجي	39	3	5	3,94	,284
N valide (listwise)	39				

## Corrélations

Corrélations			
		المحاسبة_الإبداعية	التدقيق_الخارجي
المحاسبة_الإبداعية	Corrélation de Pearson	1	,722**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	39	39
التدقيق_الخارجي	Corrélation de Pearson	,722**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	39	39

Variables introduites/supprimées<sup>a</sup>

Modèle	Variabes introduites	Variabes supprimées	Méthode
1	التدقيق_الخارج ي <sup>b</sup>	.	Entrée

a. Variable dépendante :

المحاسبة\_الإبداعية

b. Toutes variables requises saisies.

## Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,722 <sup>a</sup>	,521	,508	,366

a. Valeurs prédites : (constantes), التدقيق\_الخارجي

ANOVA<sup>a</sup>

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	5,391	1	5,391	40,271	,000 <sup>b</sup>
1 Résidu	4,953	37	,134		
Total	10,343	38			

a. Variable dépendante : المحاسبة\_الإبداعية

## b. Valeurs prédites : (constantes), التدقيق\_الخارجي

Coefficients <sup>a</sup>						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,824	,824		-1,954	,000
	التدقيق_الخارجي	1,325	,209	,722	6,346	,000

## a. Variable dépendante : المحاسبة\_الإبداعية

- DATASET CLOSE Ensemble\_de\_données
- DATASET ACTIVATE Ensemble\_de\_donnée