



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص ماستر محاسبة و تدقيق

بغنوان:

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تحت اشراف :

د. يوسف خروبي

من اعداد:

نجلاء بولغلم

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ : 21/06/2022

أمام اللجنة الكونة من السادة :

لقب و إسم الأستاذ.....الجامعة.....الصفة

دشاش عبد القادر جامعة ورقلة رئيسا

يوسف خروبي جامعة ورقلة مشرفا

شربي محمد الامين جامعة ورقلة مناقشا

السنة الدراسية: 2022/2021

الاهداء:

الحمد لله الذي وفقني في اتمام هذا العمل المتواضع

و الذي اهديه الى :

مصدر سعادتني و و اعز ما ملك ، الى من حفظتني بدعواتها و رضاها

امي الحبيبة.

الى من علمني ان الاجتهاد صبرا و كفاح ،

ابي الغالي .

الى مصدر سعادتني و قرّة عيني ،

اخوتي و اخواتي .

اهدي ثمرة جهدي اليهم.

شكر و تقدير

قال رسول الله (ص) : "من لم يشكر الناس , لم يشكر الله عز وجل "

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في اتمام هذا البحث العلمي , فالحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا ملئ
السموات و الارض .

ثم اتوجه بجزيل الشكر و عظيم الامتنان الى كل من ساعدني في اداء هذا البحث:

-الدكتور يوسف خروبي , حفظه الله و اطال في عمره لتفضله الكريم بالاشراف على هذه الدراسة , و
تكرمه بنصحي و توجيهي حتى اتمام هذا العمل .

- الاستاذ دحو لمجهوداته المبذولة في التحليل الاحصائي .

-كما أتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنة المناقشة الموقرة .

اتوجه بخالص تقديري و امتناني لكل من ساعدني من قريب او بعيد على انجاز و اتمام هذا العمل .

نجلاء بولغلم.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية ، حيث قمنا بتوزيع 70 استمارة استبيان على عينة محاسبين ومساعدين محاسبين في ولاية ورقلة واعتمدنا من خلال ذلك على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS و برنامج معالج الجداول الالكترونية EXEL.

وقد لخص هذا البحث الى انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التزام المدقق الداخلي بالاجراءات المضادة المطبقة على قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و ذلك من خلال التزام المدقق بأخلاقيات المهنة و الكفاءة المهنية باعتماده على منهج مبني على المعايير الاداء المهني و انه مسؤول عن التلاعبات و الممارسات الاحتيالية التي تمارسها الادارة ، مما يساهم في تحسين جودة هذه القوائم و بالتالي زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية :

اتخاذ قرارات ، تدقيق داخلي ، محاسبة ابداعية ، اجراءات مضادة ، قوائم مالية ، البيئة الجزائرية ، ممارسات محاسبة ابداعية .

Résumé :

Cette étude visait à identifier le rôle de l'audit interne dans la limitation des pratiques comptables créatives dans le milieu algérien, où nous avons distribué 70 questionnaires à un échantillon de comptables et d'assistants comptables dans l'état de Ouargla, et à travers cela nous nous sommes appuyés sur l'approche analytique descriptive utilisant le programme SPSS et le programme EXEL.

Cette recherche a résumé que l'audit interne peut limiter les méthodes comptables créatives par l'engagement de l'auditeur interne aux contre-mesures appliquées au compte de résultat et à l'état de la situation financière, par l'engagement de l'auditeur envers l'éthique professionnelle et la compétence professionnelle en adoptant une approche basée sur la les normes de performance et celle responsable des manipulations et des pratiques frauduleuses pratiquées par l'administration, ce qui contribue à améliorer la qualité de ces listes et donc à accroître le recours à celles-ci pour prendre des décisions.

Les mots clés: Prendre des décisions , Audit interne, Comptabilité

créative, Contre-mesures, Etats financiers , Environnement algérien, Pratiques comptables créatives.

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
25	الاختلافات بين دراستي و الدراسات السابقة .	01
33	توزيع المبحوثين حسب الوظيفة.	02
37	الثبات لمجالات الدراسة و الدرجة الكلية للأداء حسب معدل كرونديباخ الفا.	03
39	تحديد مستويات الموافقة.	04
40	نتائج تحليل اجابات افراد العينة على محور التدقيق الداخلي.	05
41	نتائج تحليل اجابات على محور المحاسبة الابداعية .	06
42	نتائج تحليل اجابات على محور كفاءة وفعالية تدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.	07
43	الفروق في التدقيق في التدقيق الداخلي لمتغير الوظيفة .	08
43	الفروق في التدقيق في التدقيق الداخلي لمتغير المستوى التعليمي و الخبرة .	09
44	الفروق في المحاسبة الابداعية لمتغير الوظيفة .	10
45	الفروق في المحاسبة الابداعية لمتغير المستوى التعليمي و الخبرة .	11
46	الفروق في الكفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لمتغير الوظيفة.	12
47	الفروق في الكفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لمتغير المستوى التعليمي و الخبرة .	13

مقدمة

توطئة :

ادت الانهيارات مالية و فضائح في العديد الشركات من الدول العالم كالولايات المتحدة الامريكية و دول شرق اسيا و روسيا كانرون و وركوم ، وكان هناك ضغط لإنتاج ارباح افضل بينما كان من الصعب ايجاد أرباح و من اي نوع ، مما ادى الى تأثر اقتصاديات الدول التي تنتمي اليها ، و تكبد المساهمين فيها خسائر فادحة ، و نسبت المسؤولية عن ذلك الى الهيئات الادارية في المؤسسات و لمجالس الادارة فيها و اخفاق المراجعين الداخليين و الخارجيين،و يعود ذلك الى وجود ضعف او فشل على مستوى الاشراف و الرقابة وافتقار الشفافية و الوضوح في البيانات المالية مما ساعد على انتشار الفساد المالي .

في ظل هذه الثغرات اعتمد المحاسبين على الابداع في المحاسبة لأنها تعتبر فن تحمل روح الابداع ، فالمحاسب المبدع باستطاعته ان يرسم القوائم المالية و ينحت رقم الاعمال الذي ترغبه المؤسسة لتحقيق اهدافها . وذلك في ظل غياب الرقابة الداخلية في المؤسسات التي تمنع الغش و الاحتيال و التلاعب في الارقام الواردة وبشكل ادق التلاعب في القوائم المالية بغية تحقيق ارباح و تحسين الصورة الحقيقية للمؤسسة.

ولهذا تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المنظمات اليوم نظرة للتوسع الكبير في حجم الأعمال ، والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية ، وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات وبالتالي عدم قدرة وتفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والتدقيقية المنوط بها . إذ إن الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي ظهرت بهدف اكتشاف الأخطاء .

وهذا ما يبرز اهمية مساهمة التدقيق الداخلي في الكشف عن هذه التلاعبات ، ومن خلال ما سبق يمكن التوصل الى تحديد اشكالية الدراسة كالتالي :

✓ كيف يمكن للتدقيق الداخلي ان يلعب دورا في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في

البيئة الجزائرية ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه الى اسئلة فرعية :

-ما الاجراءات الممكن تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ؟

-ما مدى تأثر ممارسات المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة ؟

- ما الشروط الواجب توفرها في المدقق ليكون قادر على التحكم في الاحتيال و الغش الموجودين في القوائم المالية ؟

فرضيات الدراسة :

بغرض الالمام بحيثيات البحث و محاولة الاجابة على الاشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بفرضيات مبدئية حاولنا اثبات صحتها من خطئها و هي كالتالي :

- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة .

- تؤثر اساليب المحاسبة الابداعية سلبا على مصداقية القوائم المالية.

- توفر الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

مبررات اختيار الموضوع :

من اهم مبررات اختيار هذا الموضوع ما يلي :

- المبررات الموضوعية :

1- تلاعبات في القوائم المالية لإعطاء صورة مزيفة للمؤسسة ، وذلك من خلال الاستخدام السيئ للمبادئ و الاسس المحاسبية .

2- زيادة المراجع في لموضوع الدراسة.

3- أخذ رأي المدققين و المحاسبين في اشكالية الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، لان العديد من محاسبي الشركات الداخليين يقومون بالمحاسبة الابداعية على مستوى المؤسسات .

- المبررات الذاتية :

1- الرغبة في دراسة الموضوع لأنه في مجال تخصصي .

2- الرغبة في التعمق في الموضوع لمعرفة الإجراءات المضادة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية لأنها اصبحت بكثرة في أغلب المؤسسات.

اهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة بشكل الى :

1- الكشف عن التلاعب و الغش و الاحتيال في القوائم المالية.

2- الاستغلال الافضل و الامثل لأساليب التدقيق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

- 3 تطبيق اخلاقيات المهنة التي تتضمن المبادئ و الاسس المحاسبية .
- 4 -اتخاذ القرارات السليمة على مستوى البيئة الجزائرية.

اهمية الدراسة :

تتجلى أهمي الدراسة في :

- 1 -الطلب المتزاي في مجال المحاسبة وبشكل و اسع على مهنة التدق يقي من سائر الأطراف كالمالكين و المحللون الماليين والإدارة و الجهات الحكومي ، وذلك من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 2 -الحصول على قوائم مالي موثوقة تعبر بصدق و شفافية عن الموقف المالي وهذا ما يزي من أهمي التدقيق الداخلي و اعتباره شرطا أساسيا لتحقيق النزاهة ونظام رقابة أمثل وشامل.

حدود الدراسة :

الحدود المكانية: على مكاتب محافظي حسابات .

الحدود الزمانية: 2022/ 03/01 الى 2022/ 05/29.

منهج البحث و الادوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة ، استخدمنا المنهج الوصفي حيث تمت معالجة استبيان يتضمن مجموعة من الاسئلة مستنتجة من الجانب النظري ، و ذلك بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS.

صعوبات البحث:

- 1 ضيق الوقت ،المدة غير كافية للتعمق في الموضوع و اكماله على احسن وجه.
- 2 رفض و تجاهل معظم المؤسسات لملئ استمارة الاستبيان , و هذا سبب لي الكثير من التعطيلات.

هيكل البحث :

تم تقسيم موضوع الدراسة كالتالي :

مقدمة .

الفصل الاول :يتضمن هذا الفصل مبحثين:

المبحث الاول تناولنا الادبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية.

تطرقنا في هذا المبحث الى مطلبين تمثلت في :

المطلب الاول :ماهية التدقيق الداخلي ، حيث تطرقنا الى مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق

الداخلي من تعاريف و اهداف و اهمية ,مراحل اجراء التدقيق الداخلي.

اما المطلب الثاني : ماهية المحاسبة الابداعية ، تناولنا في هذا المطلب المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة

الابداعية , من تعاريف ودوافع الادارة من استخدامها و الاساليب المعتمدة , كما تم التطرق الى دور

المدقق في كشف التلاعبات و ممارسات المحاسبة الابداعية و الاجراءات المضادة لهذه الممارسات.

اما المبحث الثاني فقد تطرقت الى الدراسات التطبيقية التي لها علاقة مباشرة بموضوع دراستي كما تم

التعريج عن اوجه الاختلاف و التشابه بدراستي و الدراسات وما ميز دراستي عن الدراسات السابقة .

اما الفصل الثاني :متعلقة بالدراسة الميدانية ويتضمن مبحثين :

المبحث الاول : الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية .

اما المبحث الثاني :عرض و تحليل نتائج الدراسة الميدانية .

خاتمة.

الفصل الاول

الادبيات النظرية و التطبيقية
للتدقيق الداخلي و المحاسبة
الابداعية

تمهيد الفصل الاول :

نظرا لزيادة الاهتمام الكبير في الاونة الاخيرة بالنسبة لأقسام المحاسبة التي هي مصدر المعلومات و الرئيسية ، حيث ان تلك البيانات المستخدمة تخدم عدة اطراف في اتخاذ قراراتهم اتجاه المؤسسة ،حيث ان هذه المعلومات من شأنها ان تزيد من درجة الموثوقية او العكس،حيث ان معدوا القوائم المالية ينتهجون سياسات و اساليب محاسبية ابداعية على هذه القوائم المالية لتحسين الصورة الحقيقية للمؤسسة، مما يؤثر على قرارات مستخدميها .

وتتجلى اهمية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية المتمثلة في فحص و مراجعة و تدقيق في القوائم المالية ، ان المدقق الداخلي بكفاءته و التزامه بأخلاقيات المهنة يمكن له ابداء الرأي حول صحتها و مصداقيتها، فبالتالي نجاح المؤسسة في تحقيق اهدافها.

فمن خلال هذا الفصل سنسلط الضوء دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، و ذلك بالتعرف على مفاهيم المختلفة للتدقيق الداخلي من تعاريف و مراحل سير مهمة المدقق و المعايير التي تتوفر فيه، بالإضافة الى مفاهيم المحاسبة الابداعية من اساليب و دوافع استخدامها.

الفصل الاول: الادبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية :

لقد حظي التدقيق باهتمام كبير في اوساط مستخدمي القوائم المالية و الباحثين ، كونه وسيلة لاكتشاف التلاعبات، ومراقبة اعمال المسيرين و تقييم اعمالهم وابداء رأيه حول مصداقية هذه القوائم ، و عليه سوف احاول في هذا المبحث التطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي في المطلب الاول، وبعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية في المطلب الثاني.

المبحث الاول : الادبيات النظرية للتدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية :

لقد حظي التدقيق الداخلي باهتمام كبير في اوساط مستخدمي القوائم المالية و الباحثين، كونه وسيلة لاكتشاف التلاعبات ، ومراقبة اعمال المسيرين و تقييم اعمالهم و ابداء رأيه حول مصداقية هذه القوائم، و عليه سوف احاول في هذا المبحث التطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي ، و بعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية ، ايضا حاولت ان ابين في هذا المبحث دور المدقق الداخلي في كشف التلاعبات و ممارسات المحاسبة ، والاجراءات التي يقوم بها ضد هذه الممارسات.

المطلب الاول: التدقيق الداخلي :

التدقيق الداخلي وسيلة لاكتشاف الاحتمالات في القوائم المالية ، حيث يتجلى دورها في مراقبة و تقييم مصداقية هذه القوائم، في هذا المطلب سنتطرق الى مفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي و اهميتها و ايضا اخلاقيات المهنة التي يجب ان تتوفر في اي مدقق داخلي .

الفرع الاول: مفهوم التدقيق الداخلي :

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي و من بينها :

تعريف 01: عرف المجمع العربي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الادارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الادارة او العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى¹.

تعريف 02: عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه فعالية تقييمية ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار و تقييم و مراقبة ملائمة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و فعاليتها

¹محمد فلاق، مقالة التدقيق الداخلي و علاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، الساعة 19:30، سنة 2022 .

تعريف 03: عرف المعهد التدقيق الداخلي بأنه نشاط تأميني و استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة القيمة و تحسين عمليات المنظمة عبر مساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة اكساب المنظمة الية منظمة و منهج انضباطي لتقييم و تحسين فعالية ادارة المخاطر و الرقابة و عمليات حوكمة الشركات .

تعريف 04: التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة تعبر عن نشاط داخلي مستقل هدفه اقامة رقابة ادارية و محاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع المتطلبات الادارية او العمل على حسن استخدام الموارد بما يتحقق الكفاية الانتاجية القصوى².

و عرف حسن بأنه نشاط تقويمي ومستقل داخل المنظمة لحمايتها والهادف إلى فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام الرقابة الأخرى داخل المنظمة.

ومن خلال التعاريف السابقة تبين ان التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على اساس فحص و تقييم الجوانب المالية و غير المالية داخل المؤسسة ،تساعد هذه الوظيفة في تحقيق اهداف و تقديم النصح و الارشاد للمؤسسة لتحسن فعالية و كفاءة عمليات ادارة المخاطر، الرقابة ،التوجيه.

الفرع الثاني: اهمية و اهداف التدقيق الداخلي :

1 +اهمية التدقيق الداخلي

ان التدقيق الداخلي قسم مهم في اي شركة فهو عنصر اساسي في تطبيق نظام الرقابة الداخلي الذي يعتبر نشاط تقييمي لكافة الانشطة و العمليات في النشاط و يهدف الى تطويرها و رفع كفاءتها الانتاجية استنادا الى التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي .

و تكمن اهمية التدقيق الداخلي في ثلاث هي :

- 1 - توفير المعلومات التي تمكن المدقق الداخلي بقياس و تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية و اجراءات الادارة و المساهمة في صنع القرار .
- 2 - حماية الاصول و السجلات التي قد تتعرض للسرقه، الغش، الاخطاء او سوء الاستعمال (اي حماية السياسة الادارية من الانحراف عن التطبيق الفعلي) إلا اذا كانت محمية بجهاز رقابة مناسب .

² احمد حلمي جمعة , الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكد , الطبعة الاولى , دار الصفاء عمان 2009 ص29

3 - تشجيع الادارة ان تضع اجراءات و قواعد لتوفير الوسائل اللازمة لبلوغ اهداف مشتركة و ذلك من خلال اقتراح التحسينات اللازمة على نظام الرقابة الداخلية و اقتراحات لتحسين الاجراءات و السياسة الادارية .

2-اهداف التدقيق الداخلي :

أهداف التدقيق الداخلي كالاتي³ :

- 1 - فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها .
- 2 - التحقق من وجود أصول المنشأة وصحة تسجيلها بالدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها .
- 3 -مراجعة الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلا .
- 4 - التحقق من صحة البيانات الحسابية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا .
- 5 -تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة .
- 6 -رأبءاء التوصيات لتحسين أساليب العمل .
- 7 - التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعة والالتزام بالخطط والإجراءات المرسومة .
- 8 -تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات الأعضاء الإدارة .

من خلال ما سبق ذكره نلخص اهداف التدقيق الداخلي في اربعة اهداف و هي كالتالي :

- 1-هدف الحماية : إن دور المدقق الداخلي في ذلك يتمثل في القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة مسبقا لكل من سياسة الشركة، الإجراءات المحاسبية نظام الضبط الداخلي، سجلات المنشأة، قيم المنشأة، أنشطة التشغيل .
- 2-هدف البناء : يعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية

³ التدقيق الداخلي ، الشرق ستارشمس، موقع الكتروني ، سنة 2022 ، 20:00.

إلى التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات و الخطط الموضوعة؛ والتحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول .

3 -هدف الشراكة : من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبيّن بينه وبين العاملين في المنظمة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ الأسباب سلوكية و نفسية عند هؤلاء العاملين .

4 -هدف خلق قيمة مضافة : وهو قدرة التدقيق الداخلية على إضافة القيمة للمنشأة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المنشأة .وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين متمثلة في :

- الأول: ضرورة توافر الفهم المشترك لدى المدققين الداخليين والأطراف المستفيدة من خدماتهم لكيفية جعل التدقيق الداخلية نشاط مضيفا للقيمة، إذ إن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس الوضع ويجعلها حجر عثرة في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية.

- الثاني: هو النظر لوظيفة التدقيق الداخلية في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة .
الفرع الثالث: معايير و مراحل التدقيق الداخلي:⁴

اولا :معايير التدقيق الداخلي:

تنقسم معايير التدقيق الداخلي إلى خمسة أقسام أساسية تغطي مختلف الجوانب للتدقيق الداخلي في أي تنظيم وتتمثل في :

1 -استقلالية المدقق الداخلي:

يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلا عن الانشطة التي يقوم بتدقيقها وموضوعيا في أدائه أعمال التدقيق، وهذا يتطلب كفاية الوضع التنظيمي لقسم التدقيق، بما يسمح بأداء المسؤوليات.

2 -العناية المهنية:

يجب أن تؤدي أعمال التدقيق الداخلي بما يتفق والعناية المهنية اللازمة أي عناية الشخص الحريص وهذا يتطلب ما يلي:

⁴خالد راغب الخطيب، لتأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية، دار كنوز المعرفة، الطبعة الاولى، 2009، ص 161.

-بالنسبة لرئيس قسم التدقيق الداخلي:

- يجب أن يتأكد المسؤول عن قسم التدقيق الداخلي من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية لدى المدققين الداخليين القائمين بعملية التدقيق.
- يجب أن تكون لدى قسم التدقيق الداخلي المعرفة والمهارات، والاصول اللازمة أدائه لمسؤوليات التدقيق
- يجب أن يتأكد مسؤول قسم التدقيق الداخلي من توافر الاشراف الكافي على جميع أعمال التدقيق الداخلي.

-بالنسبة للمدقق الداخلي:

- الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.
- توافر المعرفة والمهارات والأصول الضرورية أداء أعمال التدقيق.
- يجب توافر المهارات الخاصة بالتعامل مع الافراد، والقدرة على الاتصال بهم بفعالية.
- على المدقق الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر.
- على المدقق الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في أدائه الأعمال التدقيق.

3 نطاق العمل:

- يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي، وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، وعليه يتعين على المدقق القيام بما يلي:
- تدقيق إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها، والوسائل المستخدمة التعريف على قياس وتصنيف والتقرير عن مثل هذه المعلومات.
 - تدقيق النظم الموضوعة للتحقيق من الالتزام بتلك السياسات، والخطط والإجراءات المضادة، ويجب أن يحدد ما إذا كان هناك التزام في التنظيم أم لا.
 - تدقيق وسائل المحافظة على الأصول والتحقق من وجود مثل هذه الاصول كلما كان ذلك مكننا.

- تقييم مدى كفاءة استخدام الاصول من الناحية الاقتصادية.
- تدقيق العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الاهداف الموضوعية وما إذا كانت العمليات والبرامج قد تم تنفيذها كما هو مخطط.

4 أداء أعمال التدقيق:

يجب أن يتضمن عمل التدقيق كل من:

4 1 -تخطيط عملية التدقيق: وتتضمن ما يلي:

- وضع أهداف للتدقيق ونطاق للعمل.
- الحصول على معلومات كافية عن الانشطة التي سوف يتم تدقيقها.
- تحديد الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق.
- تحديد الجوانب المختلفة التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء عملية التدقيق.
- كتابة برنامج التدقيق وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية التدقيق.
- الحصول على موافقة مسؤول قسم التدقيق الداخلي على خطة أعمال التدقيق.

4 2 -فحص وتقييم المعلومات:

يتضمن ضرورة قيام المدقق بتجميع المعلومات وتحليلها وتفسيرها، وتوثيقها لدعم نتائج التدقيق، وتتم عملية فحص وتقييم المعلومات على النحو التالي:

- تجميع المعلومات التي تتعلق بموضوع التدقيق و بما يتفق مع أهدافه ونطاق عملية التدقيق، باستخدام إجراءات التدقيق التحليلية، التي تشمل المقارنات بين الفترات الحالية والسابقة، وبين الأداء الفعلي والمخطط.
- يجب أن تكون المعلومات ملائمة لتدعيم النتائج والتوصيات، وتتماشى مع أهداف التدقيق، حتى يحقق التنظيم أهدافه.
- يجب اختيار إجراءات التدقيق، وأساليب المعاينة الاحصائية المستخدمة مقدما.
- يجب توفير الاشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها، وتفسيرها، وتوثيقها، بما يوفر تأكيد كافي من الحفاظ على موضوعية المدقق، ومن تحقيق أهداف التدقيق.

- يجب إعداد أوراق العمل لتوثيق عملية التدقيق عن طريق المدقق مع تدقيق هذه الاوراق عن طريق مسؤول قسم التدقيق الداخلي.

4 3 -إيصال نتائج الفحص والتقييم:

بعد انتهاء عملية التدقيق يجب على المدقق إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم على أن يكون هذا التقرير وفقا الارشادات المعهد الامريكي للمدققين الداخليين وهي:

- يجب أن يكون التقرير مكتوبا وموقعا عليه عن طريق المدقق، فقد يتم إعداد تقارير مؤقتة ومكتوبة أو شفوية.

- يجب على المدقق مناقشة النتائج والتوصيات المتوصل إليها مع المستوى الاداري المناسب قبل إصدار تقريره النهائي.

- أن تتصف التقارير بالموضوعية والوضوح، وأن تكون محددة وبناءة، وأن تعد في الوقت المناسب
- أن تشمل التقارير على الغرض ونطاق ونتائج عملية التدقيق، كلما كان ذلك مناسباً، وأن تتضمن رأي المدقق.

- ان تتضمن توصيات المدقق بشأن التحسينات الممكنة، مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء وأي إجراءات تصحيحية.

- وجوب فحص التقرير من طرف مسؤول قسم التدقيق الداخلي قبل إصداره بصورته النهائية.

4-4 المتابعة:

بعد إصدار التقرير النهائي يجب على المدقق الداخلي متابعة ما تم فيه، للتأكد من اتخاذ الاجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج التدقيق.

ثانيا :مراحل سير عملية اجراء التدقيق الداخلي :

تتلخص مراحل عملية التدقيق فيما يلي⁵:

- 1 فهم طبيعة عمل العميل : من حيث الكيان القانوني و النشاط و الهيكل التنظيمي له و انظمتة المحاسبية و رقم الاعمال حيث انها تساعده على اداء مهامه على اكمل وجه , و على ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية او الاعتذار عن ذلك
 - 2 فهم مكونات نظام الرقابة المتوفرة لدى العميل : و تشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (الاية النظم المحاسبية المستخدمة) و اجراءات نظام الداخلية و معرفة مدى وضعها موضع التنفيذ وتحديد نقاط القوة و الضعف الحقيقية او المحتملة في وحدة التدقيق و التي من خلال ذلك يقر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها لتدقيق عليه الانسحاب من المهمة .
 - 3 تقييم درجة المخاطر في نظام الرقابة الداخلية :فإذا اتفق على ان درجة المخاطر بشأن قدرة نظام الرقابة الداخلية على كشف التلقائي لأحداث التي اظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية مرتفعة فان مخاطر التدقيق تكون مرتفعة , و عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظام الرقابة و تحديد الامور التي تعزز قناعة بان درجة المخاطر هي دون المستوى .
 - 4 تنفيذ التدقيق الاختباري : يستخدم المدقق تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وموقفه بشأن درجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة اعمال التدقيق ,توقيت اعمال التدقيق و الوقت اللازم لأعمال التدقيق و حجم العينة .
 - 5 تقييم نتائج اعمال التدقيق : بعد اداء المدقق لأعمال التدقيق التي قرر القيام بها يقوم بتقييم نتائج اعمال التدقيق و التوصل الى الاستنتاجات بغرض معرفة مدى امكانية توفر الضمان الكافي الذي يعتمد عليه في ابداء رأيه الفني المحايد حول صحة و مصداقية البيانات الواردة في القوائم المالية الختامية .
- اعداد التقرير : يبين تقرير المدقق نطاق الاعمال التي بها و يبين استنتاجاته فيما يتعلق بمدى عدالة المعلومات المحاسبية و المالية لكل لكل من المركز المالي و نتائج اعمال المنشأة موضوع التدقيق.

⁵علوش عادل، مذكرة تخرج ماستر، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الجزائر، 2015، ص 23.

الفرع الرابع: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية :

سنتعرف في هذا الفرع على الرقابة الداخلية و علاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي.

اولاً: ماهية الرقابة الداخلية:

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي بهدف اكتشاف الاخطاء، الغش و التلاعبات، حيث اقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية على المراجعة المالية و المحاسبية الهادفة الى تصيد الاخطاء، حيث ازدادت فعالية هذه الوظيفة نظراً للتطورات التي حدثت في مجال الاعمال بصفة عامة و مجالات المحاسبة و التدقيق بصفة خاصة لتشمل هذه الوظيفة جميع مجالات عمل الشركة.

الرقابة الداخلية:⁶

تُعد الرقابة الداخلية واحدة من أدوات التصدي للمشكلات المختلفة التي تعاني منها المنظمات المحليّة والإقليميّة والعالميّة ، كونها تقوم بدور المتابع والمُشرف على حسن سير وسلامة العمل الداخلي في هذه المؤسسات ، وذلك بهدف التقليل إلى أكبر حد ممكن من الممارسات غير الأخلاقيّة ، ولصياغة مدونات السلوك التي تعمل بمثابة بوصلة لتفادي عمليات الاحتيال التي تؤدي إلى ضياع حقوق أطراف المصالح ، وتعطي المصالح الشخصية أهميّة أكبر من مصلحة المنظمات ، مما يؤثر سلباً في طبيعة العمل فيها.

أن الرقابة الداخلية هي أداة وقائية لتحقيق أهداف محددة وهي:

1 - أهداف العمليات:

تتعلق بكفاءة وفعالية العمليات بما في ذلك أهداف الأداء المالي، وأداء العمليات، وحماية الأصول من الخسارة.

2 - أهداف التقارير:

وتتعلق بالتقارير المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية، وقد تشمل الموثوقية والالتزام بالمواعيد المقررة والشفافية وأي شروط أخرى تضعها الجهات التنظيمية أو الجهات المعترف بها والمخولة بوضع المعايير أو تنص عليها سياسات المؤسسة.

⁶ عادل غزي، تقنيات ارساء انظمة الرقابة الداخلية ، 20 جويلية 2018 ، ص 6 الى ص 10.

3 - أهداف الامتثال:

وتتعلق بالتقيد بالقوانين واللوائح التي تخضع لها المؤسسة.

✓ نتائج الرقابة الداخلية

- لتحقيق أقصى فعالية لجان الرقابة، يجب خفض المخاطر وتعزيز السلوك السليم.
- من أهم نتائج الرقابة الداخلية لزيادة ثقة المجتمع المحيط بالمؤسسة، أنها تقوم بوضع الأشخاص المناسبين في المكان المناسب الذي يستحقونه حسب مؤهلاتهم العليا.
- تحقيق الثقة بين العملاء وأيضا تحقيق رضى الموظفين والحفاظ على السمعة الطيبة للمنظمة.
- تحقيق الأهداف القريبة والمتوسطة وأيضا البعيدة المدى.

✓ أثر الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية:

- من الأقسام المهمة وجود نظام رقابة جيد وسليم في المنشأة، حيث يؤثر على المحاسبين، ويعتمد هذا النظام على اعتماد المراجع الخارجية على نظم الرقابة الداخلية والتزامها بالقواعد.
- أهمية البحث تتبع إلى مفهوم الرقابة الداخلية والدور الذي يلعبه في مخرجات النظام.
- تنوير المؤسسات بأهمية نظام الرقابة الداخلية وأيضا مدى تأثيرها على جودة التقارير المالية.
- هدف البحث إلى معرفة كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع في صرف الادخار ومعايير التقارير المالية.
- وجود علاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة التقارير المالية.
- الالتزام بالإجراءات يساعد في وجود نظام رقابي جيد.
- نظام الرقابة الداخلية لمصرف الادخار والتنمية الاجتماعية جيد، كما أنها أوصت بضرورة تدريب الخريجين وتأهيلهم ليصبحوا نواة حقيقية للفصل بين المسئوليات والسلطات.

ثانيا: علاقة بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي

تتضح العلاقة بينهما علاقة تكاملية، حيث الرقابة الداخلية تضع الضوابط التي يجب إدارة أعمال كيان الاعمال على أساسها، والتدقيق الداخلي هو نشاط اكتشافي يحقق التأكيد من تنفيذ ضوابط الرقابة

الداخلية، والذي يؤكد تلك العلاقة التكاملية هي تطابق الأهداف بين الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، وكلاهما في النهاية يهدفان إلى حماية للمساهمين -ملاك كيان الاعمال.

المطلب 02 : المحاسبة الابداعية:

شهدت المؤسسات في الازمنة الاخيرة على مستوى اقسام المحاسبة فن الابداع في قوائمها المالية ، وذلك بغية تحسين صورة المؤسسة من خلال الاحتيال و التلاعب في القوائم المالية .

سنتطرق في هذا المطلب الى ماهية المحاسبة الابداعية من جميع جوانبها .

الفرع 01 : ماهية المحاسبة الابداعية :

تتعدد مفاهيم المحاسبة الابداعية ،حيث اننا سنتناول بعض منها بالاضافة الى ذلك سنتطرق الى الدوافع التي تجبر المحاسبين الى استخدامها.

مفهوم المحاسبة الابداعية :

تعد المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية و ذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين و المفكرين المحاسبين و التي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة ، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (ارنون) وتحميل شركة (آرثر أندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (ارنون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف المحاسبة الإبداعية ، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها ، وفيما يلي سوف نقوم بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية فيما يلي:⁷

⁷القيني عز الدين و القيني عبد الحق، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي - دراسة استقصائية.

تعريف 01: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية لها هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و / أو جميعها

تعريف 02: العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.

تعريف 03: وصف شامل وعام لعملية التلاعب وغش بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية.

تعريف 04: هي عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية ، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.

و منه نستطيع تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها تلاعب بالبيانات المالية (احتياي في التقرير المالي) ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ولو على حساب فئات اخرى .

او بمفهوم اخر تعرف بأنها استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.

الفرع 02:دوافع ممارسات المحاسبة الابداعية و مشاكل ناجمة عنها :

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات منها⁸:

1 -التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة في السوق :بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات.

⁸الدكتور عمر فرحاتي ، اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، الملتقى الوطني ، يومي 7/6 ديسمبر 2017، ص06.

- 2 -التأثير على السعر سهم المؤسسة في الاسواق المالية :بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين اسعار اسهم تلك المؤسسة في الاسواق المالية.
- 3 زيادة الاقتراض من البنوك :الامر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض .
- 4 اغايات التلاعب الضريبي : من خلال تخفيض الارباح و الايرادات و زيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها .
- 5 تحسين الاداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية : و ذلك لتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن اداءها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الادارة امام مجالس الادارة .
- 6 اغايات التصنيف المهني :للحصول على التصنيف المتقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجربها مؤسسات الدولية متخصصة استنادا الى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية و نصف السنوية و ربع سنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات الى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم .

الفرع 03: اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في القوائم المالية :

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها و معايير المحاسبة الدولية مجالا لاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود و العناصر التي تؤثر في القوائم المالية و تقع هذه المهمة على عاتق الادارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار انها اكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ،إلا ان اختيار الادارة للطرق و السياسات المحاسبية و اسلوب الافصاح عنها يكون في كثير من الاحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية و شفافية المعلومات المنشورة و المعلن عنها .

1-اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

وهي تظهر نتائج العمليات للمنشأة وتظهر فيها جميع ايرادات المنشأة و جميع المصروفات المترتبة عليها، ويمثل الفرق بينهما صافي الربح او الخسارة خلال فترة زمنية محددة وهذا بمايعرف بالقدرة الكسبية للمنشأة .

بحيث يمكن استعراض اهم الاساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في اطار المحاسبة الابداعية بالأساليب التالية⁹:

1 - تسجيل الايراد بشكل سريع في عملية البيع لا تزال موضع شك :

حسب الاصول المتبعة فان تسجيل الدخل يتم بعد اكمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على البيع قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع و قبل اكمال عملية تبادل المنفعة .

2 - تسجيل ايراد مزيف : تتمثل هذه الطريقة في تسجيل ايرادات وهمية او مزيفة،

3 - زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحدة :

تتمثل هذه الطريقة في قيام ادارة شركة اما بزيادة ايراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة اساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها وهي تعتبر من اساليب التلاعب الشائعة ، ان تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن ادارة الشركة من خلال زيادة ايراداتها و ارباحها في الوقت الذي يكون فيه ادائها سيئا و عادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة الى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية و غير تشغيلية .

4 - نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة :

ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال قد تؤدي الى منافع قصيرة الاجل مثل الايجارات و الرواتب و الاعلانات التي تحسم مباشرة من الايرادات ، وقد تؤدي الى منافع بعيدة الاجل مثل ، المباني و الالات التي تعد اصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الاجل .

5 - نقل الايرادات الجارية الى فترة لاحقة :

تهدف هذه الطريقة تخفيض الارباح الجارية (الحالية) و نقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها اكثر الحاحية ، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون اوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الارباح الى فترات مستقبلية تعتقد ادارة الشركة انه يمكن ان تكون عصبية .

2 - اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية :

⁹الدكتور احمد محمد علوان الهلباوي، الدكتور ابراهيم جابر السيد احمد، كتاب المحاسبة الابداعية ، 2019 ، ص335 .

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من حيث مصادرها و استخدامها خلال فترة زمنية معينة ،ويهدف اعداد هذه القائمة الى مساعدة المستثمرين و الدائنين و الدارسين و غيرهم في تحليل النقدية خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية كما يلي :

- 1 يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية و العكس وهذه الاجراءات و الممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .
- 2 وتستطيع الشركة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و تبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، و بالتالي فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
- 3 تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات و بعض حقوق الملكية و كذلك الحل بالنسبة للعمليات غير المكتملة او نتيجة للتخلص منها ، و يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية لذلك و اثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم ازالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة او الخالص منها من الدخل الصافي.

3 -ساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي :

ترتبط اهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة و التزاماتها تجاه المقرضين و المالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ و توقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، ان المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب ان تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها ان اغلب الاصول و الالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما انها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة و مهارات العاملين .

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز

المالي:¹⁰

¹⁰حسن فليح مفلح القطيس ، فارس جميل حسين الصوفي، اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية ، عمان، مجلة كلية بغداد، جامعة الاسراء، 2011 ، ص 367.

- 1- **الاصول غير الملموسة** :حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية , اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة ، بما يخالف الاصول و القواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، اضافة الى اجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول .
- 2- **الاصول الثابتة** :حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخ في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .
- 3- **الاستثمارات المتداولة** :يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية ، اضافة الى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الاسعار .
- 4- **النقدية** :ويتم في هذا البند عدم الافصاح عن بنود النقدية المقيدة ، و التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية .
- 5- **الذمم المالية** :و يتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة ، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها ، و اجراء اخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة ، من تصنيف الذمم طويلة الاجل على انها اصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
- 6- **الاستثمارات طويلة الاجل** : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل ،من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية كمثال .
- 7- **الموجودات الطارئة** :حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها ، مثل اثبات الايرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم فيه .
- 8- **المطلوبات المتداولة** :مثل عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة .
- 9- **المطلوبات طويلة الاجل** :مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل اعلان الميزانية ، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الاجل ، لتحسين نسب السيولة .

10- المخزون :في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسات اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة و متقادمة اضافة الى عمليات التلاعب في اسعار تقييمها ، و تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO و WA.

11-حقوق المساهمين:مثل اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري ، بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة .

مطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في اكتشاف الغش :

ان دور المدقق الداخلي مهم جدا في اي مؤسسة ، فهو الذي يدقق في القوائم المالية لتفادي استخدام الثغرات الموجودة و الحد من الغش و الاحتيال في المؤسسات.

من خلال هذا الفرع سنتطرق الى اخلاقيات المهنة بالنسبة للمدقق الداخلي و الاجراءات المضادة التي يستخدمها للحد من الغش في القوائم المالية .

الفرع 1:اخلاقيات المهنة

ان الالتزامات الاخلاقية بالنسبة للمدقق الداخلي مهمة جدا في اداء عمله ، حيث ان هذا الاخير يواجه ضغوطات كبيرة من طرف ارباب العمل لتستر على بعض التلاعبات من طرف الادارة ، ولكن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة تجبره على كشف كل التلاعبات الممارسة للوصول الى اعلى مستويات الاداء.

وقد وضع المدققين الداخليين اربعة مبادئ اخلاقية ، و متمثلة في :

اولا : مبدأ النزاهة :

يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة و مسؤولية و ايضا ان لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية او معيبة للمهنة التدقيق حيث انهم يجب عليهم ان يحترموا و يساهموا في تحقيق الاهداف الشرعية و الاخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

ثانيا :الموضوعية :

يجب على المدققين الداخليين إلا يقبلوا اي شئ يمكن ان يضعف حكمهم المهني ، حيث انهم يجب عليهم الافصاح عن كل الحقائق المادية لتفادي تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

ثالثا : مبدأ السرية :

يجب على المدققين الداخليين ان يكونوا عقلاء بشأن استخدام و حماية المعلومات المكتسبة اثناء القيام بواجباتهم و ان لا يستخدموا المعلومات لمكاسب شخصية بأي اسلوب لا يتفق عليه القانون .

رابعا : مبدأ الكفاءة المهنية :

يجب على المدققين الداخليين ان يؤدوا الخدمات بالمعرفة و المهارة الضرورية و الخبرة و ان يحسنوا باستمرار كفاءتهم،فعالية و جودة خدماتهم.¹¹

الفرع الثاني: الاجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية :

يساهم في جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات اهمها ان يتوفر التخطيط الجيد لمهام التدقيق وذلك من خلال دليل متعارف عليه يحكم المدققين الداخليين بالإضافة الى لوجود نظام مراقبة جودة الاداء و هذا يساعد المدققين الداخليين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية ، بحيث يجب اتباعها في كل مهام التدقيق الخاصة بالتخطيط و التنفيذ و المشورة في اعداد و رفع التقارير و العمل على الجودة و استمرارية تحسينها.

من اجل تعزيز دورها في عملية اعداد التقارير المالية و بالتالي اكتشاف و منع اساليب التلاعب المحاسبي نلخص دور المدقق الداخلي في استخدام اجراءات مضادة فيما يلي:

- عقد اجتماعات دورية بين رئيس التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية.

- تنظيم التعاون و التنسيق الوثيقين بين عمل المدققين الخارجيين و الداخليين من خلال عملية متكاملة لتخطيط التدقيق تتألف من تبادل خطط و البرامج و نتائج التقارير .

- مطالبة المدققين الداخليين بالإبلاغ عن نتائج التدقيق المتعلقة بإعداد القوائم المالية ، خاصة عندما تكون هناك مؤشرات على وجود تلاعب في القوائم المالية الى لجنة التدقيق او مجلس الادارة .

¹¹العمراويسمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة تخرج، 2016، ص24.

- تزويد المدققين الداخليين بمزيد من فرص الوصول الى لجنة التدقيق , وخطط التطوير الوظيفي للخبرات الضرورية و التدريب و المعرفة ، و الموارد الكافية لتحسينها في عملية اعداد التقارير المالية و مدى فاعليتها في منع و اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية.

-تقييم جودة عملية اعداد التقارير المالية ، بما في ذلك مراجعة كل القوائم المالية السنوية و الربع سنوية المودعة لدى هيئات الاوراق المالية و البورصات و الهيئات التنظيمية الاخرى.

-مراقبة الالتزام بقواعد السلوك الخاصة بالمؤسسة لضمان امتثال المؤسسة للسياسات الاخلاقية و غيرها من الاجراءات ذات الصلة التي تعزز السلوك الاخلاقي .

المبحث الثاني :دراسات السابقة:

سنتناول في هذا المبحث العديد من الدراسات السابقة فيما يخص موضوع 'دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية و ايضا سنتناول الفروقات الموجودة بين دراستي و الدراسات السابقة .

المطلب 01:الدراسات السابقة:

من خلال هذا المطلب سنتناول الدراسات السابقة :

1 دراسة زياني عبد الحق ،مجدوب خيرة -دور التدقيق الداخلي في الحد من اساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية.

لخص هذا البحث انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من اساليب المحاسبة الابداعية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة المطبقة على قائمة المركز المالي , قائمة الدخل و قائمة التدفقات النقدية , مما يساهم في تحسين جودة هاته القوائم المالية و بالتالي زيادة الاعتماد عليها و اتخاذ القرارات.

2 دراسة جفال سليم ،نجمي عبد الغني، عبد الصادق سمير ، دور التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الابداعية ،سنة 2017-2018، جامعة حمه لخضر الوادي.

يجب ان يكون المكلف بمهمة التدقيق الداخلي على قدر كبير من النزاهة و الاستقلالية.

توافر الخبرة المحاسبة و المالية لدى المدقق الداخلي اضافة الى زيادة الاهتمام بالجانب الاخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي من اثار المحاسبة الابداعية .

اجماع اغلب افراد العينة من الاكاديميين و الخبراء و المهنيين على ان اغلب اساليب المحاسبة الابداعية تتعارض مع المبادئ المحاسبية.

3- دراسة العمراوي سميق، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، جامعة العربي بن مهدي - أم البواقي -

- يساهم التدقيق الداخلي في زيادة مصداقية القوائم الماليّة و ايضا في تحسرين نظام الرقابة الداخلية ؛ حيث انه من دوافع استخدام الادارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك . و تلعب أخلاقيات المهنة دورا هاما أثناء قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه، فالنزاهة ، الموضوعية والسريّة ، يجب على المدقق التحلي بها لتحقيق تدقيق داخلي ذو جودة عالية.

5- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، 2009.

اشارت هذه الدراسة الى التعرف على اساليب المحاسبة الابداعية و اثارها على موثوقية البيانات المالية و دوافع الادارة من استخدام المحاسبة الابداعية و التعرف على دور الفعال الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من من اجراءات المحاسبة الابداعية ، حيث توصلت دراستها الى مجموعة من النتائج اهمها ان المحاسبة الابداعية تأثر على مصداقية القوائم المالية حسب رأي موظفي الشركات و مدققي الحسابات ، بينما يرى المحللين الماليين تأثيرها متوسط.

6- كتاب الدكتور احمد محمد علوان الهلباوي ، الدكتور ابراهيم جابر السيد احمد، 2019 ، المحاسبة الابداعية .

اشارت هذه الدراسة الى :

- ان اهم اهداف المحاسبة الابداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية و ذلك لخدمة مختلف الاغراض و الاهداف و هنالك العديد من الاساليب و الممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- ان اكتشاف الاخطاء و التلاعب و الغش هي من مسؤولية مراجع الحسابات وخاصة اذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

- تعتبر عملية مكافحة ممارسة المحاسبة الابداعية من الامور الصعبة و المعقدة ولكنها ممكنة ،
- ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
- للمراجع دور مهم و محوري في التحقق و الكشف عن ممارسات و نتائج الحاسبة الابداعية و لديه الكثير من الوسائل التي تكنه من ذلك.
- تعتبر يقظة و كفاءة المراجعين و المراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية هي الوسيلة الاهم و الاقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الابداعية .

المطلب 02: اوجه الاختلاف بين دراستي و الدراسات الاخرى:

في هذا المطلب سنتناول الفرق بين دراستي و الدراسات السابقة و التي سنتلخص في الجدول ادناه:

اولا- ركزت هذه الدراسة على الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال التزام المدقق بالاجراءات المضادة حيث ان دراسي ركزت اكثر على اخلاقيات المهنة بالنسبة للمدققين مما يساهم في تحسين جودة هاته القوائم المالية.

ثانيا- ركزت هذه الدراسة على النزاهة و الاستقلالية و توافر الخبرة المحاسبية للمدقق الداخلي .

ثالثا - ركزت على تحسين نظام الرقابة الداخلية لكن دراستي كانت قد ركزت على خبرة و كفاءة المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

رابعا- ركزت دراسة ليندا على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية عكس انا ركزت على المدقق الداخلي.

خامسا- ان الاختلاف بين دراستي و دراسة ليندا حسن نمر ، هي ان دراستها ركزت على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية عكسي انا ركزت على التدقيق الداخلي .

في الاخير تظهر خصوصيات دراستي عن باقي الدراسات السابقة فيما يلي :

لكل باحث اسلوبه في البحث حيث تناولت الدراسات السابقة المحاسبة الابداعية من عدة جوانب حيث انها ركزت اغلبها في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية، اما دراستي الحالية فحاولت من خلالها ان ابرز اهمية و دور التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسات ، فان المدقق الداخلي تابع للمؤسسة الذي بدوره يتمتع بالاستقلالية و بالتزامه باخلاقيات المهنة، و باحترامه لمبادئ التدقيق المتعارف عليها تلزمه بكشف التلاعبات و الممارسات الاحتيالية الممارسة بأساليب المحاسبة الابداعية.

خلاصة الفصل :

تطرقنا في هذا الفصل الى الجانب النظري حيث تم التعرف على المحاسبة الابداعية التي تستخدم من قبل الشركات لتضليل الوضعية المالية للمؤسسات باستخدام عدة طرق منها تسجيل ايراد مزيف ، نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة او لاحقة ، امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضريبة ، لهذا جاء التدقيق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ،الذي يكمن دوره في فحص القوائم المالية و التأكد من صدقها و اكتشاف ان كان بها خلل و تصحيحها ان وجدت لأنها تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ، كما انهم يحرصون على التقييد المدقق الداخلي بالمبادئ و الاسس المتعارف عليها المتمثلة في اخلاقيات المهنة التي تتمحور في مبدأ النزاهة ، الموضوعية ، السرية و الكفاءة المهنية .

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد ان تعرفنا نظريا في الفصل الاول عن مفاهيم التدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية و كذلك الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، يحق لنا اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المحاسبين و محافظي الحسابات و ذوي الاختصاص وذلك بغية الاخذ وجهة نظرهم حول الموضوع الدراسة المتمثلة في مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على اسئلة تتمحور حول الدراسة التي من خلالها يتم الاجابة على الفرضيات و ذلك بالاستعانة ببرنامج SPSS حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين كالتالي :

المبحث الاول: الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية .

المبحث الثاني : معالجة بيانات الاستبيان و تحليل النتائج .

المبحث الاول : الاجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية :

تشمل الدراسة الميدانية بشكل خاص دراسة و تحليل دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، حيث سنتطرق في هذا المبحث الى تحديد الطرق و الادوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية .

المطلب الاول : عرض الاستبيان :

سنتناول في هذا المطلب مراحل اعداد استبيان و محتواه.

الفرع الاول : خطوات اعداد استبيان :**اولا : مرحلة بناء استبيان :**

المرحلة الرئيسية الأولى من مراحل بناء الاستبانة هي مرحلة تجهيز المعلومات: ويتم فيها تحضير المعلومات التي يريد الباحث الحصول عليها لاستخدامها في البحث العلمي.

وحتى تكون الاستبانة دقيقة و منظمة شكلها العلمي من حيث المضموم ، فق تم تصميمها على مرحلتين:

1 -مرحلة التصميم الاولي : يتم في هذه المرحلة جمع المعلومات و البيانات وذلك حسب استطلاعنا

على الدراسات السابقة حول التدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية ، يتم بعدها صياغة الاسئلة

على اساس الاشكالية الفرضيات الدراسة كما راعينا في اعداد الاسئلة ما يلي :

- صياغة الاسئلة بطريقة سليمة و بسيطة بالاضافة الى ترتيبها و تسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

- بعد ذلكتم عرض الاستبيان على مجموعة من الاساتذة من ذوي الاختصاص و الخبرة في مجال

التدقيق و المحاسبة للتأكد من صحة و سلامة بناء الاستبانة من حيث صياغة الاسئلة و صحة

العبارات و المنهجية مع تفادي الاخطاء التي قد تؤدي الى عدم الوصول الى الاهداف المرجوة.

2 -مرحلة التصميم النهائي : في هذه المرحلة يتم اجراء التعديلات اللازمة بناءا على التوصيات في

المرحلة السابقة ثم تضميم الاستبيان بالشكل النهائي.

ثانياً: محتوى الاستبيان :

تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، حيث ان الاستبيان يتكون من ثلاث محاور على النحو التالي :

- المحور الاول : ويتضمن 08 اسئلة حول التدقيق الداخلي .
- المحور الثاني : يتضمن 05 اسئلة حول المحاسبة الابداعية.
- المحور الثالث : يتضمن 07 اسئلة حول كفاءة و فعالية المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ثالثاً: المنهج المتبع:

يعتبر المنهج المستخدم في أي دراسة علمية من الأساسيات التي يعتمد عليها الباحث في بحثه عن الحقيقة فاختيار المنهج المناسب للدراسة مرتبطة بطبيعة الموضوع الذي يتناوله الباحث. ونظراً لطبيعة موضوعنا ومن أجل تشخيص الظاهرة وكشف جوانبها، وتحديد دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ، تبين أنه من المناسب استخدام المنهج الوصفي وذلك لتماشيه مع هدف الدراسة، فالدراسة الوصفية تهدف إلى تقرير خصائص ظاهرة معينة أو موقف معين بالاعتماد على جمع وتفسيرها وتحليلها، واستخلاص دلالاتها فهي إذا كما يعرفها "مصطفى حسن باهي". يعتبر المنهج الوصفي من أكثر مناهج البحث استخداماً وخاصة في مجال البحوث التربوية والنفسية والاجتماعية والرياضية، حيث يهتم بجمع أوصاف دقيقة وعلمية للظاهرة المدروسة ووصف الوضع الراهن وتفسيره، كما يهدف إلى دراسة العلاقة القائمة بين الظواهر المختلفة، ولا يقتصر المنهج الوصفي على جمع البيانات وتبويبها، وإنما يمتد إلى ما هو أبعد من ذلك لأنه يتضمن قدراً من التفسير لهذه البيانات، لذا يجب على الباحث تصنيف البيانات والحقائق، وتحليلها تحليلًا دقيقًا وكافياً للوصول إلى تعميمات بشأن موضوع الدراسة.

المطلب الثاني : مجتمع و عينة الدراسة :

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق الى مجتمع الدراسة و كذلك عينته .

اولاً : مجتمع الدراسة :

يواجه الباحث عند شروعه القيام ببحثه مشكلة تحديد نطاق العمل، أي اختيار مجتمع البحث والعينة، ومن المعروف أن أحد أهداف البحث العلمي هو إمكانية إقامة تعميمات على الظاهرة موضوع الدراسة إلي غيرها من الظواهر، والذي يعتمد على درجة كفاية العينة المستخدمة في البحث، فالعينة إذا هي ذلك الجزء من المجتمع يتم اختيارها وفق قواعد وطرق علمية، بحيث تمثل المجتمع تمثيلاً صحيحاً، وعلى هذا الأساس يتكون مجتمع بحثنا مجموعة من المحاسبين ومساعدى المحاسبين، تم إختيار عينة منهم عشوائية يقدر عددهم 70.

ثانياً: عينة الدراسة :

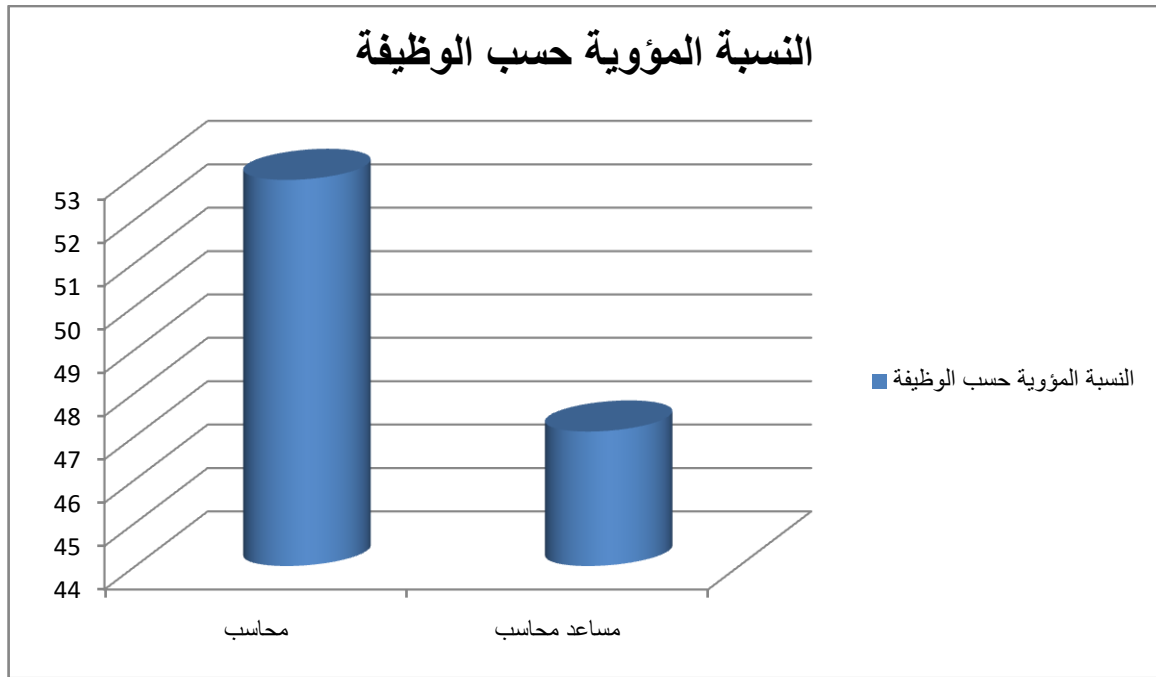
يعتبر اختيار العينة من أهم العمليات التي يقوم عليها البحث العلمي وذلك باعتبارها جزء من المجتمع الأصلي بمعنى أنها تأخذ مجموعة من أفراد المجتمع على أن تكون مماثلة له، وهي بذلك تسمح بالحصول في حالات كثيرة على المعلومات المطلوبة مع اقتصاد الموارد الاقتصادية والبشرية وفي الجهد والوقت دون الابتعاد عن الواقع المراد معرفته، حيث شملت عينة من المحاسبين ومساعدى المحاسبين وحرصاً على وصول النتائج دقيقة وموضوعية تم اختيارها بطريقة عشوائية.

الجدول رقم 1 يوضح توزيع المبحوثين حسب الوظيفة

العينة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	37	52.9%
مساعد محاسب	33	47.1%
المجموع	70	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بناء على استمارات الاستبيان

الشكل 01: النسبة المئوية حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبة .

يمثل الشكل 01 النسبة المئوية حسب الوظيفة حيث تتراوح نسبة المحاسبين في حدود 52% ، بينما مساعدي المحاسبين وصلت نسبتهم الى ما يتراوح 26,5% .

المطلب الثالث: أدوات الدراسة:

استخدمنا الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات وقد تم بناء وتصميم أداة الدراسة وفق

للخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بالتدقيق.
- تحديد مجالات الاستبانة والفقرات بصورتها الأولية وذلك بعد مراجعة الأدوات البحثية في دراسة السابقة وقد وصل عدد الفقرات إلى (20) فقرة.
- عرض الاستبانة على هيئة محكمين من حملة درجة الدكتوراه في مجال الاختصاص، للتأكد من مناسبة الفقرات لمجالات الدراسة ودقة صياغتها ووضوحها وحذف أو تعديل بعض الفقرات وفق ما يناسب.
- أجريت التعديلات كما رأى المحكمون ثم أثبتت الاستبانة بصورتها النهائية بعد حذف (02) فقرات لكي تصبح بصورتها النهائية (20) فقرة.

- تكون سلم الاستجابة على فقرات الاستبانة من (03) استجابات حسب تدرج ليكرات الثلاثي وهي: (موافق) أعطيت (03) درجات - (محايد) أعطيت (02) درجتين - (غير موافق) أعطيت درجة واحدة،
- بعد اختيار عينة الدراسة سلمت ووزعت الأداة على أفراد عينة الدراسة.
- تم تبويب البيانات وترميزها ومعالجتها إحصائياً.

ثبات الأداة:

لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معادلة كرونباخ ألفا حيث وصلت درجت الثبات الكلي (0.913) وهو معامل ثبات يفى بأغراض الدراسة والجدول (02) يبين ذلك:

الجدول رقم 2 الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة كرونباخ ألفا

المحاور	عدد العبارات	معامل كرونباخ ألفا	النتيجة
المحور الأول التدقيق الداخلي	08	0.814	ثابت
المحور الثاني المحاسبة الإبداعية	09	0.781	ثابت
المحور الثالث كفاءة و فعالية المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	69	0.8339	ثابت
الكلي	20	0.913	ثابت

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ لكل محاور الاستبيان هي معاملات ثابتة، وكذلك معامل ألفا لجميع عبارات الاستبيان معا بلغ 0.913 وهذا يدل على أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختيار فرضيتها. تجدر الإشارة إلى أن معامل الثبات ألفا كرونباخ، تتراوح بين (1-0)، وكلما اقترب من الواحد؛ دل على وجود ثبات عال، وكل ما اقترب من الصفر؛ دل على عدم وجود ثبات ومنه نستنتج أن أداة

الدراسة التي أعدناه لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v26) وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية كذلك الأشكال البيانية كما يلي:

- **الأساليب الإحصائية الوصفية التالية:** التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، من أجل وصف المتغيرات العامة ومتغيرات البحث.
- **المتوسط الحسابي:** وهو متوسط مجموعة من القيم أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الحسابي الفرضي المقدر بـ (03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (03) وهو يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط
- **الانحراف المعياري:** ذلك من أجل التعرف على مدى إنحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد ترتيب العبارات أو الفقرات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.
- **اختبار "T" للعينيتين مستقلتين:** يستعمل هذا الاختبار عندما نتعامل مع فرضية فروقية لعينتين مستقلتين بياناتها كمية، ويعتمد على المقارنة بين متوسطي العنيتين لإيجاد القرار.
- **اختبار تحليل التباين (Anova à facteur):** يستعمل هذا الاختبار عند التعامل مع فرضية لعدة عينات مستقلة بياناتها كمية، أي يدرس الفروق في متغير كمي بين ثلاث عينات فأكثر.
- **معامل الارتباط بيرسون:** للكشف عن العلاقة بين المتغيرين وهل الارتباط (قوي-متوسط-ضعيف) ويبين أيضاً اتجاه العلاقة بين المتغيرين هل هي موجبة (طردية) أو سالبة (عكسية).

- معادلة انحدار الخطي البسيط: تستعمل هذه القائمة لحساب معاملات الانحدار المختلفة (البسيط، المتعدد...) بين متغيرين أو أكثر ويستعمل عندما نتعامل مع فرضيات تأثيرية مهما كانت نوع بياناتها من أجل معرفة تأثير متغير مستقل أو أكثر على متغير تابع أو أكثر وبالضبط تحديد طبيعة التأثير (طردي أو عكسي) ودرجة قوة التأثير (قوية جداً..متوسط..ضعيفة جداً)، ولعل أهم المعاملات الانحدار الأكثر استخداماً نجد معامل الانحدار الخطي البسيط (*Linéaire*) والذي يشمل هذا الاختبار عندما نتعامل مع فرضيات تأثيرية بعينة واحدة بياناتها كمية، وهو يدرس للتوزيع المشترك لمتغيرين أحدهما متغير يقاس دون خطأ ويسمى متغير مستقل ويرمز له بالرمز (x) والآخر يأخذ قيمة تعتمد على قيمة المتغير المستقل ويسمى التابع ويرمز له بالرمز (y) ، والهدف من دراسة الانحدار هو إيجاد دالة العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع والتي تساعد في تفسير التغير الذي قد يطرئ على المتغير التابع (y) تبعاً لتغير في قيم المتغير المستقل (x) ، وفق هذه المعادلة $(y=a+b*x)$.

- اختبار الصدق والثبات: بالاستعانة بمعامل كرونباخ ألفا لقياس الثبات ومعامل الارتباط بيرسون مستويات الدلالة الإحصائية (Level of Significance): إن القرار الذي يتخذه الباحث فيما يتعلق بالفرض الصفري الذي يود اختباره أو التحقق من صحته يتطلب وجود قاعدة يستند إليها في هذا الشأن، فالباحث يحاول التوصل إلى أدلة من البيانات التي قام بجمعها تمكنه من رفض الفرض الصفري وقبول أو تأييد الفرض البحثي الذي يشتق من إطار نظري يتبناه ويرى أنه يفسر الظاهرة تفسيراً منطقياً، لذلك ينبغي أن يحدد الباحث قبل عملية جمع البيانات قيمة احتمالية معينة تبين مقدار الخطأ الذي يقبل أن يقع فيه نتيجة رفضه للفرض الصفري، وبعبارة أخرى إذا قرر الباحث على أساس البيانات التجريبية التي حصل عليها رفض الفرض الصفري، فإن احتمال خطأ هذا القرار يكون أقل من أو مساوياً هذه القيمة التي يطلق عليها مستوى الدلالة الإحصائية أو ألفا.

وطبقاً لإجراءات اختبار الفرض الصفري فإننا نرفض الفرض إذا كانت إحصاءة العينة " كالفارق بين المتوسطات، أو معامل الارتباط " أكبر أو أصغر مما يمكن توقعه طبقاً لعوامل الصدفة وحدها، ونستخلص أن هناك فرقاً دالاً أو علاقة دالة بين المتغيرات، إلا أن هناك خطأ شائعاً هو الخلط بين الدلالة الإحصائية والفائدة العملية للنتائج، فالنتائج الدالة إحصائياً لا تنطوي بالضرورة على قيمة عملية أو نظرية.

ومن الأخطاء الشائعة أيضاً الخلط بين الدلالة الإحصائية والدلالة النفسية أو التربوية ، إن الدلالة النفسية أو التربوية تعنى القدر الذى يمكن لنتيجة ما أن تضيف للمعرفة ، وتتضمن الدلالة النفسية أو التربوية ثلاثة عناصر:

1- قيمة الفروض التى وضعها الباحث والأفكار النظرية التى استمدت منها هذه الفروض ، وقدرتها على تفسير البيانات التى يحصل عليها الباحث.

2- كفاية الدراسة كاختبار للفروض ، بما فى ذلك مدى جودة تصميمها ، واستخدام أدوات حديثة صادقة فى جمع البيانات.

3- وضوح نتائج الدراسة ، فالنتيجة الدالة إحصائياً لا تضيف دائماً لفهمنا للسلوك الإنسانى ، ومع ذلك فقد يكون لدى البعض نزعة للتركيز على الدلالة الإحصائية ، رغم ما قد يكون بالنتائج من ضعف ، لا يساعد على تفسير سليم له معنى لهذه النتائج.

ومن المتفق عليه استخدام مستويات الدلالة التالية فى البحوث النفسية والتربوية والاجتماعية:

- مستويات الدلالة " الشك فى القرار " 0.01- 0.02- 0.03- 0.04- 0.05

- مستوى الثقة فى القرار أو النتائج 0.99- 0.98- 0.97- 0.96- 0.95

كما يستخدم مستويات الدلالة (0.001 - 0.002 - 0.003 - 0.004 - 0.005) أو (0.000) وذلك

لتقليل الخطأ فى رفض الفرض الصفرى الصحيح ، فكلما صغرت قيمة مستوى الدلالة كلما زاد خطأ النوع

الثانى " بيتا " ويكتفى الباحثون دائماً بمستوى الدلالة (0.01-0.05) وهو أمر متفق عليه وليس له دليل

علمى أو منطقى.

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج والاستنتاجات:

المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج:

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة آراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل أدوات من أدوات الاستبيان، حيث ارتبط الفقرات بمقياس ليكرات الثلاثي والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو إعدام موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن ثلاث درجات كما يلي:

أوافق	محايد	لا أوافق
03	02	01

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات الاستبيان ومقارنتها.
- والانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.
- المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة موافق) - (أدنى درجة موافق) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاهاتهم نحو كل عبارة هل هم: موافقون ، أم محايدون أو غير موافقين
- تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $0.6 = 3 / (3 - 1)$ حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم 3 يبين تحديد مستويات الموافقة

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة	غير موافق	من 01 إلى 1.66 درجة
درجة متوسطة	محايد	من 1.67 إلى 2.33 درجة
مرتفعة	موافق	من 2.34 إلى 3 درجة

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

ترتيب العبارة 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 معياري بينهما.

المطلب الثاني : عرض وتحليل إجابات العينة :

اولا :على محور التدقيق الداخلي:

نحاول في هذا المطلب تحليل اجابات العينة نحو إجاباتهم على عبارات المتعلقة بمحور التدقيق الداخلي.

الجدول رقم 4 يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور التدقيق الداخلي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	يعتمد المدقق على التخطيط لعملية التدقيق و فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج	2.44	0.792	مرتفع	04
02	يقوم مسؤول دائرة التدقيق الداخلي بالاحتفاظ بوثيقة مكتوبة توضح اهداف و سلطات و مسؤولية ادارته	2.39	0.748	مرتفع	05
03	يتوفر لدى المدقق الداخلي الامكانيات المادية و المالية التي تسمح بأداء مهامها على اكمل وجه	2.76	0.600	مرتفع	02
04	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب	2.70	0.622	مرتفع	03
05	يساهم التدقيق الداخلي من زيادة مصداقية	2.30	0.787	متوسط	06

				القوائم المالية	
01	مرتفع	0.554	2.80	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية	06
06	متوسط	0.729	2.30	تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الادارة العليا	07
07	متوسط	0.889	2.19	يسمح للمدقق الداخلي بالجمع بين مهنته كمدقق حسابات و الوظائف الاخرى	08
	مرتفع	0.476	2.48	الكلي	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

من خلال النتائج الاحصائية المتحصل عليها نجد أن محور التدقيق الداخلي كان تحت مستوى القياس مرتفع حسب مخطط ليكارت الثلاثي أي أنه وقع في مجال من (2.34 إلى 3درجة) حيث أن متوسط الحسابي لهذا المحور قد بلغ (2.48) بانحراف معياري (0.476)، وتلك النتيجة المتحصل عليها نتاج الأبعاد الثامن المكونة لهذا المحور حيث نجد أعلى قيمة لمتوسط الحسابي للفقرة (السادسة) بـ (2.80) ويقابله الانحراف المعياري (0.554)، حيث تشير الفقرة على أن العينة ترى أن التدقيق الداخلي يساهم في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية، وأدنى قيمة نجدها للفقرة الأخيرة من هذا المحور حيث سجل متوسط حسابها البالغ (2.19) بتشتت عبارات اجابات العينة البالغ (0.889) وهي الفقرة التي عُبر فيها أن على أن مهنة المدقق الداخلي لا يمكنها أن تجمع مع مهن أخرى ، وكانت النتائج التالية لهذا المحور التي جاء في مستوى القياس مرتفع لكل الفقرات التالية (الأولى-الثانية-الثالثة-الرابعة) والتي وقعت في المجال مخطط ليكارت الثلاثي (2.34 إلى 3درجة) والتي حضيت فيه تلك الفقرات بموافقة العينة أم الفقرات التي حضيت بمستوى الموافقة درجة (متوسط) فكانت للفقرات (الخامسة-السابعة-الثامنة) والتي هي عبارات لم تحضى بموافقة الجميع اي العينة المبحوثة وهي الفقرات الواقع في المجال وفق مخطط ليكارات الثلاثي (من 1.67 إلى 2.33 درجة).

ثانيا : على محور دوافع استخدام اساليب المحاسبة الابداعية:

الجدول رقم 5 يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور المحاسبة الابداعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الابداعية	2.60	0.736	منخفض	05
02	يعتبر الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الابداعية	2.59	0.752	مرتفع	03
03	تقرير المدقق الداخلي عن ممارسات المحاسبة الابداعية يتأثر بعوامل اخرى	2.86	0.460	مرتفع	01
04	معلومات القوائم المالية الغير ملائمة يمكن ان تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرار	2.77	0.543	مرتفع	02
05	توفر ارشادات لمراجعي الحسابات عن ممارسات المحاسبة الابداعية و كيفية التعامل معها او التقرير عنها	2.59	0.771	مرتفع	03
	الكلية	2.66	0.485	مرتفع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

من خلال البعد المكون من خمس فقرات والذي نهدف منه قياس رأي العينة حول المحاسبة الابداعية نجد أن هذا البعد حظي بموافقة العينة حيث نجد أن هذا البعد حضى بالموافقة بدليل المتوسط الحسابي البالغ (2.66) وانحراف معياري المقدر بـ (0.485)، وتلك النتيجة جاءت اجمالاً للفقرات الخمس حيث نجد أن في المرتبة الاولى الفقرة (الثالثة) بمتوسط حسابي قدره (2.86)، حيث عبرت فيه العينة ان تقرير المدقق الداخلي عن الممارسة المحاسبة الابداعية قد تتأثر بعوامل اخرى، كما أن العينة تجد التهرب الضريبي

ليس هدف من اهداف المحاسبة الابداعية وهي للفقرة الاولى والذي جاء متوسط حسابه (1.54) والذي يقابله الانحراف المعياري (0.736)، ما أن جل الفقرات الأخرى كانت ايجابية وبمستوى الموافقة (مرتفع).

ثالثا :على محور كفاءة و فعالية المدقق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبة الابداعية :

الجدول رقم 6نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على محور كفاءة و فعالية المدقق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبة الابداعية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته	2.44	0.792	مرتفع	03
02	تحلي المدقق الداخلي بآداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية	2.39	0.748	مرتفع	04
03	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	2.76	0.600	مرتفع	02
04	قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه على اكمل وجه يزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية	2.70	0.622	مرتفع	05
05	يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على تقديرات المحاسبة و تقييم مدى واقعيته	2.30	0.787	مرتفع	06
06	المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الابداعية	2.80	0.554	مرتفع	01
07	على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات محاسبة الابداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقريره	2.30	0.729	مرتفع	05

الكلية	2.48	0.476	مرتفع
--------	------	-------	-------

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

من خلال النتائج المتحصل عليها والتي تبرز مدى أهمية المدقق الداخلي على كشف الممارسات الغير الأخلاقية والتي نقصد في المجال المحاسبي حيث نجد أن هذا المحور قد حضى بالموافقة العينة المدروسة وهذا بدلالة المتوسط الحسابي والذي بلغ مستوى الموافقة مرتفع (2.48) والذي يقابله الانحراف المعياري (0.476)، أين نجد أن أعلى قيمة للفقرة (السادسة) حيث عبرة العينة على مسؤولية المدقق الداخلي بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة .

المبحث الثاني : اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضيات الفرعية :

▪ الفرضية الفرعية الأولى (H_1): توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للتدقيق الداخلي تعزى لمتغير (-الوظيفة-الخبرة-المستوى التعليمي) .

H_0 = لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للتدقيق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة.

H_1 = توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للتدقيق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة.

الجدول رقم 7 يوضح الفروق في التدقيق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة

الجنس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
محاسب	2.46	0.574	0.390	0.07	غير دال (لا توجد فروق)
مساعد محاسب	2.50	0.340	0.401		

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يتضح من بيانات الجدول أن متوسط الحسابي لفئة المحاسبين بلغ (2.46) مقارنة بفئة مساعدي المحاسبين الذي بلغ متوسط حسابهم (2.50)، كما جاءت نتيجة اختبار (T) (0.390) للمحاسبين ومساعدي المحاسبين (0.401) بقيمة احتمالية (0.07) وهي قيمة أكبر من مستوى الدلالة (0.05)،

وعليه نقر أنه لا توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ومنه نستنتج ان إجابات العينة بين المحاسبين ومساعد المحاسبين لا تختلف. ومنه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير على عدم وجود فروق في التدقيق الداخلي تغزى لمتغير الوظيفة.

الفرضية الفرعية الثانية (H₁): توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) للتدقيق المحاسبي تغزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة) .

▪ H₀ = لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) للتدقيق المحاسبي تغزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة) .

▪ H₁ = توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) للتدقيق المحاسبي تغزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة) .

▪ **الجدول رقم 8 يوضح الفروق في التدقيق الداخلي تغزى لمتغير (المستوى التعليمي والخبرة)**

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ف"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
دال (توجد فروق)	0.001	5.339	0.976	04	3.904	بين المجموعات	المستوى التعليمي
			0.181	65	11.750	داخل المجموعات	
				69	15.654	المجموع	
غير دال (لا توجد فروق)	0.412	0.971	0.221	04	0.662	بين المجموعات	الخبرة
			0.227	65	14.992	داخل المجموعات	
				69	15.654	المجموع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة التدقيق الداخلي حسب متغير المستوى التعليمي تقدر (5.339) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (11.750) وبين المجموعات (3.904) بمستوى دلالة قدره

(0.001)، وهذا ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير التدقيق الداخلي بالنسبة للمستوى التعليمي ومنه نستنتج ان إجابات العينة تختلف. ومنه نرفض الفرضية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود فروق في التدقيق الداخلي تعزى للمستوى التعليمي .

أما فيما يخص متغير الخبرة يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة التدقيق الداخلي حسب متغير الخبرة تقدر (0.971) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (14.992) وبين المجموعات (0.662) بمستوى دلالة قدره (0.412)، وهذا ما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير للتدقيق الداخلي بالنسبة الخبرة ، ومنه نستنتج ان إجابات العينة لا تختلف. ومنه نقبل الفرضية (H_0) التي تؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزى لمتغير الخبرة

▪ **الفرضية الفرعية الثالث (H_1):** توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للمحاسبة الابداعية تعزى لمتغير (-الوظيفة-الخبرة-المستوى التعليمي) .

$H_0 =$ لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للمحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الوظيفة

$H_1 =$ توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) للمحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الوظيفة.

الجدول رقم 9 يوضح الفروق في المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الوظيفة

المهنة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
محاسب	2.57	0.592	1.669	0.00	دال (توجد فروق)
مساعد محاسب	2.76	0.304	1.726		

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يتضح من بيانات الجدول أن متوسط الحسابي لفئة المحاسبين بلغ (2.57) مقارنة بفئة مساعدي المحاسبين الذي بلغ متوسط حسابهم (2.76)، كما جاءت نتيجة اختبار (T) (1.1669) للمحاسبين ومساعدي المحاسبين (1.726) بقيمة احتمالية (0.00) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه نقر أنه توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ومنه نستنتج ان إجابات العينة

بين المحاسبين ومساعد المحاسبين تختلف. ومنه نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير على وجود فروق في نظرة الفئة على المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير الوظيفة.

الفرضية الفرعية الرابعة (H_1): توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة)

▪ H_0 = لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة)

▪ H_1 = توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة)

▪ الجدول رقم 10 يوضح الفروق في المحاسبة الابداعية تعزى لمتغير (المستوى التعليمي والخبرة)

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ف"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
دال (توجد فروق)	0.000	5.783	1.065	4	4.260	بين المجموعات	المستوى التعليمي
			0.184	65	11.971	داخل المجموعات	
				69	16.231	المجموع	
غير دال (لا توجد فروق)	0.283	1.296	0.301	4	0.903	بين المجموعات	الخبرة
			0.232	65	15.328	داخل المجموعات	
				69	16.231	المجموع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة المحاسبة الابداعية حسب متغير المستوى التعليمي تقدر (5.783) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (11.971) وبين المجموعات (4.260) بمستوى دلالة قدره

(0.000)، وهذا ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير المحاسبة الإبداعية بالنسبة للمستوى التعليمي ومنه نستنتج ان إجابات العينة تختلف. ومنه نرفض الفرضية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود فروق في المحاسبة الإبداعية تعزى للمستوى التعليمي التي تؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ما يخص المحاسبة الإبداعية يعزى لمتغير المستوى التعليمي.

أما فيما يخص متغير الخبرة يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة المحاسبة الإبداعية حسب متغير الخبرة تقدر (1.296) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (15.328) وبين المجموعات (0.903) بمستوى دلالة قدره (0.283)، وهذا ما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير المحاسبة الإبداعية بالنسبة للخبرة ، ومنه نستنتج ان إجابات العينة لا تختلف. ومنه نقبل الفرضية (H_0) التي تؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزى لمتغير الخبرة.

▪ **الفرضية الفرعية الخامسة (H_1):** توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير (-الوظيفة-الخبرة-المستوى التعليمي)

H_0 = لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة

H_1 = توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة.

الجدول رقم 11 يوضح الفروق في كفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة

المهنة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة	القرار
محاسب	2.56	0.614	0.365	0.03	دال (توجد فروق)
مساعد محاسب	2.51	0.347	0.347		

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يتضح من بيانات الجدول أن متوسط الحسابي لفئة المحاسبين بلغ (2.56) مقارنة بفئة مساعدي المحاسبين الذي بلغ متوسط حسابهم (2.51)، كما جاءت نتيجة اختبار (T) (0.365) للمحاسبين

ومساعدى المحاسبين (0.347) بقيمة احتمالية (0.03) وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه نقر أنه توجد فروق ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ومنه نستنتج ان إجابات العينة بين المحاسبين ومساعدى المحاسبين تختلف. ومنه نقبل الفرضية الصفرية والتي تشير على وجود فروق في كفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير الوظيفة

الفرضية الفرعية السادسة (H₁): توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة)

- H₀ = لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة) .
- H₁ = توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α=0.05) لكفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير (المستوى التعليمي-الخبرة).

من خلال ما سبق توصلنا الى ان الاجراءات الممكن تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية تنطوي على مهنة المدقق و مسؤوليه المدنية و الوظيفية .

الجدول رقم 12 يوضح الفروق في كفاءة المدقق الداخلي تعزى لمتغير (المستوى التعليمي والخبرة)

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "ف"	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات		
دال (توجد فروق)	0.000	7.298	1.355	4	5.422	بين المجموعات	المستوى التعليمي
			0.186	65	12.072	داخل المجموعات	
				69	17.494	المجموع	
غير دال (لا توجد فروق)	0.256	1.383	0.345	4	1.035	بين المجموعات	الخبرة
			0.249	65	16.459	داخل المجموعات	
				69	17.494	المجموع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي حسب متغير المستوى التعليمي تقدر (7.298) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (12.072) وبين المجموعات (5.422) بمستوى دلالة قدره (0.000)، وهذا ما يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير كفاءة وفعالية المدقق الداخلي بالنسبة للمستوى التعليمي ومنه نستنتج ان إجابات العينة تختلف. ومنه نرفض الفرضية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة والتي تشير إلى وجود فروق في كفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى للمستوى التعليمي التي تؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ما يخص كفاءة وفعالية المدقق الداخلي تعزى لمتغير المستوى التعليمي.

أما فيما يخص متغير الخبرة يبين هذا الجدول أن قيمة (ف) قيمة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي حسب متغير الخبرة تقدر (1.383) وهي دالة عند درجة الحرية داخل المجموعة (16.459) وبين المجموعات (1.035) بمستوى دلالة قدره (0.256)، وهذا ما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغير

كفاءة وفعالية المدقق الداخلي بالنسبة للخبرة ، ومنه نستنتج ان إجابات العينة لا تختلف. ومنه نقبل الفرضية (H_0) التي تؤكد على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات العينة تعزى لمتغير الخبرة.

الفرضية الرئيسية (H_1): توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) بين كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي والتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية .

من خلال ما سبق توصلنا الى انه لكي تكون القوائم المالية ذات مصداقية يجب على المدقق ان يكون على اطلاع باستعمال خبراته المحاسبية على الثغرات القانونية التي قد يستعملها لممارسة المحاسبة الابداعية.

الجدول رقم 13 يوضح علاقة أبعاد المزيج التسويقي برضى الزبون

المحاسبة الابداعية	التدقيق الداخلي	
0,715	0.650	R^2
0.00	0.00	متسوى الدلالة
70	70	حجم العينة
0.05	0.05	مستوى الخطأ
دال توجد علاقة طردية موجبة		القرار

من إعداد الطالبة وفقا للمخرجات (SPSS26)

لإجل اختبار أو قياس العلاقة بين كفاءة وفعالية المدقق الداخلي استخدمت الطالبة اختبار بيرسون (R^2) والتي خلصت نتائجها على أن علاقة هناك علاقة موجبة بين كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي والتدقيق الداخلي وحيث سجل قيمة الارتباط (0.650) بمتسوى الدلالة (0.00)، عند مستوى الخطأ (0.05)، كما سجلنا كذلك على وجود علاقة بين كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي مع المحاسبة الابداعية حيث سجلنا قيمة الارتباط (0.715)، بمتسوى الدلالة (0.00)، عند مستوى الخطأ (0.05).

ومنه نكون أمام قبول الفرضية العدمية والتي تشير على وجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$) بين كفاءة وفاعلية المدقق الداخلي والتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية .

من خلال ما سبق و لكي تتوفر الشروط اللازمة في المدقق للتحكم في الاحتيال و الغش يجب ان يتمتع بالكفاءة و الفعالية.

خلاصة الفصل:

تناولنا من خلال هذا الفصل تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة اراء افراد العينة التي شملت مجموعة من محاسبين ، و مساعدين محاسبين ، و موظفين اخرين ، وذلك بغية الوصول رأيهم فيما يخص مساهمة التدقيق الداخلي وكفاءة المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية التي تستخدمها اغلب المؤسسات لتحسين صورة المؤسسة.

من خلال تحليل نتائج الاستبيان توصلنا الى انه يجب على المدقق الداخلي التحلي بأخلاقيات المهنة للمحافظة على مصداقية القوائم المالية و الحد من التلاعبات الاحتيالية التي تمارسها الادارة، و بالتالي مساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة.

الختام

الخاتمة :

تمتاز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد، وإن الانهيارات المالية المفاجئة وعدم التزام بمعايير الأخلاق وقواعد السلوك المهني كان لها أثراً مباشراً في أضعاف الثقة بالمحاسبة والمحاسبين خاصة وإن البعض اتهم مهنة المحاسبة بأنها من أسباب نشوء الأزمات، نتيجة التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

وتتمثل مشكلة البحث بان إتباع أساليب وفنون إبداعية تؤدي إلى تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء إن كانت داخلية أم خارجية مما أدى إلى نشوء الأزمات المالية في مختلف بقاع العالم. ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث إن أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمحور في بند المدينون بهدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإن أكثر الأساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى نشوء الأزمات المالية وفقدان الموثوقية للبيانات والمعلومات المالية (في قائمة الدخل) وتتمحور في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة .

على هذا الأساس جاءت دراستنا حول موضوع دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال اشكالية الدراسة من خلال توزيع استبيان على مجتمع دراسة محاسبين و محافظي حسابات .

1 نتائج الدراسة :

مما سبق يمكن عرض أهم النتائج المتوصل إليها كمايلي:

- 1 +الاجراءات الممكن تطبيقها تنطوي على مهنة المدقق.
- 2 +اطلاع المدقق على الثغرات الممكن استغلالها في القوائم المالية لتطبيق المحاسبة الإبداعية .
- 3 تمتع المدقق بالكفاءة و الفعالية .

- 4 يساهم التدقيق الداخلي في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية.
- 5 يساهم التدقيق الداخلي في مصداقية و موثوقية القوائم المالية الذي يؤثر في اتخاذ القرارات.
- 6 تحظى اخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي دورا هاما أثناء قيام المدقق بأداء مهامه التي يجب ان يتحلى بها لتحقيق تدقيق داخلي ذو جودة عالية.
- 7 المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الابداعية.
- 8 وجود صعوبات في ضبط وتحديد ممارسات المحاسبة الابداعية التي بدورها تأثر في تقرير المدقق الداخلي.

التوصيات :

فيما يلي التوصيات التي يمكن الخروج بها من دراستنا :

- 1 -قامت دورات تكوينية للمدققين الداخليين بالمؤسسة لزيادة كفاءتهم في اكتشاف الاخطاء و ممارسات المحاسبة الابداعية.
- 2 -فرض عقوبات صارمة على معدي القوائم المالية في حالة ممارستهم للمحاسبة الابداعية.
- 3 -تحلي المدققين بأخلاقيات المهنة اهمها في السرية و النزاهة و الموضوعية.
- 4 -العمل على بث الوعي الكافي حول المحاسبة الابداعية ، و ذلك بغرض بيان اضرارها وبالتالي الحد منها و محاربتها بالوسائل الصحيحة .
- 5 -ضرورة اهتمام المدققين الداخليين بتطوير مستوى التعليمي و الكفاءة و تطوير المهارات للتعرف على كافة الممارسات المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها.
- 6 -ضرورة اهتمام المدققين الداخليين للمؤسسة بجميع عناصر و مكونات القوائم المالية ، عند تنفيذ عملية التدقيق ، للتعرف على كافة ممارسات و اساليب المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها .

افاق الدراسة:

- 1 -مساهمة التدقيق الداخلي في تعزيز مصداقية القوائم المالية .
- 2 -دور المراجعة الداخلية في اكتشاف الحيل المحاسبية.
- 3 -الكفاءة المهنية مهمة في اكتشاف الغش على مستوى المؤسسات.

المراجع

مذكرات:

- 4 محمد فلاق، مقالة التدقيق الداخلي و علاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية
الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، الساعة 19:30، سنة 2022 .
- 5 سيلوش عادل، مذكرة تخرج ماستر، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة
الابداعية في الجزائر، 2015، ص 23.
- 6 عادل غزي، تقنيات ارساء انظمة الرقابة الداخلية ، 20 جويلية 2018 ، ص 6 الى ص 10.
- 7 القينعي عزالدين و القينعي عبد الحق، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في
المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي - دراسة استقصائية.
- 8 -الدكتور عمر فرحاتي ، اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، الملتقى
الوطني ، يومي 7/6 ديسمبر 2017، ص06.
- 9 -العمراويسمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مذكرة تخرج،
2016.

الكتب :

- 10 - الدكتور احمد محمد علوان الهلباوي، الدكتور ابراهيم جابر السيد احمد، كتاب المحاسبة
الابداعية ، 2019 ، ص 335 .
- 11 - احمد حلمي جمعة ، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكد ، الطبعة الاولى ، دار
الصفاء عمان 2009 ص29
- 12 - خالد راغب الخطيب، لتأمين من الناحية المحاسبية و التدقيقية، دار كنوز المعرفة،
الطبعة الاولى، 2009، ص 161.

مقالات و مجلات :

- 13 - حسن فليح مفلح القطيس ، فارس جميل حسين الصوفي، اساليب استخدام المحاسبة
الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية ، عمان، مجلة كلية بغداد،
جامعة الاسراء، 2011، ص ، 367 ، 366.

- 14 - فضيلة زاوي ،مجلة التنمية و الاستشراف للبحوث و الدراسات،تأثير المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية ن التجارية و علوم التسيير جامعة بومرداس .

ملتقيات :

- 15 - الدكتور عمر فرحاتي ، اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر ، الملتقى الوطني ، يومي 7/6 ديسمبر 2017، ص06.

مواقع الكترونية :

- 16 - الموقع <https://www.starshams.com/2021/05/internal-audit.html> ، التدقيق الداخلي ، سنة 2022 ، 20:00.

- 17 - التميمي ، ناظم شعلال جبار ، موقع معرفة قاعدة البيانات العربية الرقمية ، اساليب المحاسبة الابداعية و أثرها على موثوقية البيانات المالية ، دراسة حالة في الشركات العامة العراقية ، المجلد 11 العدد 32 .

الملاحق

الملاحق :

استبيان حول " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية "

العمر :

مستوى التعليمي ثانوي جامعي دراسات عليا

منصب التوظيف :

الخبرة: اكثر من 5 سنوات اقل من 5 سنوات

يرجى وضع اشارة X في الجواب المناسب بالنسبة لك :

الجدول 01 : التدقيق الداخلي

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يعتمد المدقق على التخطيط لعملية التدقيق و فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج			
02	يقوم مسؤول دائرة التدقيق الداخلي بالاحتفاظ بوثيقة مكتوبة توضح اهداف و سلطات و مسؤولية ادارته			
03	يتوفر لدى المدقق الداخلي الامكانيات المادية و المالية التي تسمح بأداء مهامها على اكمل وجه			
04	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب			
05	يساهم التدقيق الداخلي من زيادة مصداقية القوائم المالية			
06	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية			
07	تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الادارة العليا			

			يسمح للمدقق الداخلي بالجمع بين مهنته كمدقق حسابات و الوظائف الأخرى	08
--	--	--	--	----

الجدول 02: المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية			
02	يعتبر الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الإبداعية			
03	تقرير المدقق الداخلي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يتأثر بعوامل أخرى			
04	معلومات القوائم المالية الغير ملائمة يمكن ان تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرار			
05	توفر ارشادات لمراجعي الحسابات عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و كيفية التعامل معها او التقرير عنها			

الجدول 03: كفاءة و فعالية المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق	محايد	غير موافق
01	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته			
02	تحلي المدقق الداخلي بأداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية			
03	يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها			
04	قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه على اكمل وجه يزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			

			يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على تقديرات المحاسبة و تقييم مدى واقعيتها	05
			المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الابداعية	06
			على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات محاسبة الابداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقريره	07

RELIABILITY

```
/VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 b1 b2 b3 b4 b5 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability**Notes**

Output Created	12-JUN-2022 15:33:16	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir س.الاسالذة\2022.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.

Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 b1 b2 b3 b4 b5 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.08

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	20

RELIABILITY


```
/VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8
```

```
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
```

```
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:33:31	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir اسئلة 2022\sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00.05
	Elapsed Time	00:00:00.06

Scale: ALL VARIABLES**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.814	8

RELIABILITY

/VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:35:32	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir س2022\الاساذه.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.05

Scale: ALL VARIABLES**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.781	5

RELIABILITY

/VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:35:50	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir بس 2022\الاسالدة.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax	RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.08

Scale: ALL VARIABLES**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	70	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	70	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.833	7

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:36:35	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir\اسالذة\2022س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

Cases Used		All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES= المستوى الوظيفية الخبرة /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.06

DESCRIPTIVES VARIABLES= المستوى الوظيفية الخبرة

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Notes

Output Created		12-JUN-2022 15:38:49
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir\الاسالدة\2022س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.

Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES= المستوى الوظيفية الخبرة /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
المستوى التعليمي	70	1	5	2.77	1.416
المنصب لوظيفي	70	1	2	1.47	.503
الخبرة في المجال	70	1	4	2.40	1.082
Valid N (listwise)	70				

FREQUENCIES VARIABLES= المستوى الوظيفية الخبرة

/ORDER=ANALYSIS.

Frequencies

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:39:07	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir\السؤاله\2022\س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax	FREQUENCIES VARIABLES= المستوى الوظيفة الخبرة /ORDER=ANALYSIS.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02

Statistics

		المستوى التعليمي	المنصب لوظيفي	الخبرة في المجال
N	Valid	70	70	70
	Missing	0	0	0

Frequency Table

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	شهادة مهنية	24	34.3	34.3	34.3
	ليسانس	2	2.9	2.9	37.1
	ماسر/ماجستير	15	21.4	21.4	58.6
	ماسر	24	34.3	34.3	92.9
	دراسة عليا	5	7.1	7.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

المنصب الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	37	52.9	52.9	52.9
	مساعد محاسب	33	47.1	47.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

الخبرة في المجال

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 10 سنوات	18	25.7	25.7	25.7
	سنة 11-15	20	28.6	28.6	54.3
	سنة 16-20	18	25.7	25.7	80.0
	أكثر من 20 سنة	14	20.0	20.0	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 b1 b2 b3 b4 b5 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 A B C

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Notes

Output Created		12-JUN-2022 15:39:26
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir الاسالذة\2022س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 b1 b2 b3 b4 b5 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 A B C /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.06

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يعتمد المدقق على التخطيط لعملية التدقيق و فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج	70	1	3	2.44	.792
يقوم مسؤول دائرة التدقيق الداخلي بالاحتفاظ بوثيقة مكتوبة توضح اهداف و سلطات و مسؤولية ادارته	70	1	3	2.39	.748
يتوفر لدى المدقق الداخلي الامكانيات المادية و المالية التي تسمح بأداء مهامها على اكمل وجه	70	1	3	2.76	.600
يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب	70	1	3	2.70	.622
يساهم التدقيق الداخلي من زيادة مصداقية القوائم المالية	70	1	3	2.30	.787
يساهم التدقيق الداخلي في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية	70	1	3	2.80	.554
تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الادارة العليا	70	1	3	2.30	.729
يسمح للمدقق الداخلي بالجمع بين مهنته كمدقق حسابات و الوظائف الاخرى	70	1	3	2.19	.889
يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الابداعية	70	1	3	2.54	.736
يعتبر الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الابداعية	70	1	3	2.59	.752
تقرير المدقق الداخلي عن ممارسات المحاسبة الابداعية يتأثر بعوامل اخرى	70	1	3	2.86	.460
معلومات القوائم المالية الغير ملائمة يمكن ان تؤثر على قرارات مستخدمى القوائم المالية لاتخاذ القرار	70	1	3	2.77	.543
توفر ارشادات لمراجعي الحسابات عن ممارسات المحاسبة الابداعية و كيفية التعامل معها او التقرير عنها	70	1	3	2.59	.771

يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته	70	1	3	2.46	.716
تحلي المدقق الداخلي بأداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية	70	1	3	2.73	.563
يقوم التدقيق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	70	1	3	2.53	.775
قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه على اكمل وجه يزيد من قدرته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	70	1	3	2.40	.788
يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على تقديرات المحاسبة و تقييم مدى واقعيتها	70	1	3	2.33	.847
المدقق الداخلي مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية	70	1	3	2.73	.635
على المدقق الداخلي التقرير عن ممارسات محاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقريره	70	1	3	2.63	.618
A	70	1	3	2.48	.476
B	70	1	3	2.67	.485
C	70	1	3	2.54	.504
Valid N (listwise)	70				

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:43:50	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir س.2022\الاسالدة.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax	T-TEST GROUPS=2 1 (الوظيفة) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=B /CRITERIA=CI(.95).	
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.37

T-TEST GROUPS=الوظيفة (1 2)

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=A

/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:45:03	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimoir س2022\الاسالذة\ir.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax	T-TEST GROUPS=2 1 (الوظيفة) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=A /CRITERIA=CI(.95).	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.13

Group Statistics

	المنصب لوظيفي	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
A	محاسب	37	2.46	.575	.095
	مساعد محاسب	33	2.51	.341	.059

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df					
A	Equal variances assumed	3.219	.077	-.390	68					
	Equal variances not assumed			-.401	59.552					

ONEWAY A BY المستوى

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:46:24	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir بس 2022\الاسالذة.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax	ONEWAY A BY المستوى /MISSING ANALYSIS.	
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.03

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.904	4	.976	5.399	.001
Within Groups	11.750	65	.181		
Total	15.654	69			

ONEWAY A BY الخبرة

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		12-JUN-2022 15:47:26
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir\الاساذه\2022س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.

Syntax		ONEWAY A BY الخبرة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.11

ANOVA

A

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.662	3	.221	.971	.412
Within Groups	14.992	66	.227		
Total	15.654	69			

T-TEST GROUPS=الوظيفة (1 2)

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=B

/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:48:52	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir\اسالذة\2022\س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax	T-TEST GROUPS=2 1 (الوظيفة) /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=B /CRITERIA=CI(.95).	
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.06

Group Statistics

	المنصب لوظيفي	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
B	محاسب	37	2.58	.592	.097
	مساعد محاسب	33	2.77	.305	.053

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df					
B	Equal variances assumed	7.509	.008	-1.669	68					
	Equal variances not assumed			-1.726	55.080					

ONEWAY B BY المستوى

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:49:50	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimoir س2022\الاسالدة\ir.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax	ONEWAY B BY المستوى /MISSING ANALYSIS.	
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.13

ANOVA

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	4.260	4	1.065	5.783	.000

Within Groups	11.971	65	.184		
Total	16.231	69			

ONEWAY B BY الخبرة

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:50:25	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir س2022\الاسالدة.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax	ONEWAY B BY الخبرة /MISSING ANALYSIS.	
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.09

ANOVA

B

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.903	3	.301	1.296	.283
Within Groups	15.328	66	.232		
Total	16.231	69			

T-TEST GROUPS= الوظيفة (1 2)

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=C

/CRITERIA=CI(.95).

T-Test

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:50:58	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir الساذة\2022س.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70

Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		<p>T-TEST GROUPS=2 1 (الوظيفة)</p> <p>/MISSING=ANALYSIS</p> <p>/VARIABLES=C</p> <p>/CRITERIA=CI(.95).</p>
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.22

Group Statistics

	المنصب لوظيفي	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
C	محاسب	37	2.56	.614	.101
	مساعد محاسب	33	2.52	.348	.061

Independent Samples Test

Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
F	Sig.	t	df					

C	Equal variances assumed	4.825	.031	.365	68					
	Equal variances not assumed			.376	58.078					

ONEWAY C BY المستوى

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created		12-JUN-2022 15:51:50
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimoirس2022\الاسالذة.ir.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.

Syntax		ONEWAY C BY المستوى /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.11

ANOVA

C

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5.422	4	1.355	7.298	.000
Within Groups	12.072	65	.186		
Total	17.494	69			

ONEWAY C BY الخبرة

/MISSING ANALYSIS.

Oneway

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:52:23	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimo ir س.2022\الاملاذة.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>

	N of Rows in Working Data File	70
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on cases with no missing data for any variable in the analysis.
Syntax		ONEWAY C BY الخيرة /MISSING ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.09

ANOVA

C

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.035	3	.345	1.383	.256
Within Groups	16.459	66	.249		
Total	17.494	69			

CORRELATIONS

/VARIABLES=A B C

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

Correlations

Notes

Output Created	12-JUN-2022 15:53:03	
Comments		
Input	Data	C:\Users\daho\Desktop\mimoir س2022\الاسالذة\ir.sav
	Active Dataset	DataSet4
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	70
	Missing Value Handling	Definition of Missing
Cases Used		Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax	CORRELATIONS /VARIABLES=A B C /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.	
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.08

Correlations

		A	B	C
A	Pearson Correlation	1	.676**	.650**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000
	N	70	70	70
B	Pearson Correlation	.676**	1	.715**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	70	70	70
C	Pearson Correlation	.650**	.715**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	
	N	70	70	70

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الفهرس

الصفحة	الموضوع
III	الاهداء .
IV	الشكر و التقدير .
V	الملخص .
VI	قائمة المحتويات .
VII	قائمة الجداول .
أ	مقدمة .
1	الفصل الاول: الادبيات النظرية و التطبيقية للتدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية .
2	تمهيد .
3	المبحث الاول: الادبيات النظرية لتدقيق الداخلي ولمحاسبة الابداعية .
3	المطلب الاول: التدقيق الداخلي .
3	الفرع الاول: مفهوم التدقيق الداخلي .
4	الفرع الثاني :اهمية و اهداف التدقيق الداخلي .
4	اولا :اهمية التدقيق الداخلي .
5	ثانيا:اهداف التدقيق الداخلي .
6	الفرع الثالث:معايير و مراحل التدقيق الداخلي .
6	اولا : معايير التدقيق الداخلي .
10	ثانيا: مراحل سير عملية اجراء التدقيق الداخلي .
11	الفرع الرابع: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية .
11	اولا :ماهية الرقابة الداخلية .
13	ثانيا:علاقة الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي .
13	المطلب الثاني: المحاسبة الابداعية .
13	الفرع الاول : ماهية المحاسبة الابداعية .
14	الفرع الثاني :دوافع ممارسات المحاسبة الابداعية و المشاكل الناجمة عنها .
15	الفرع الثالث: اساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في القوائم المالية .
19	المطلب الثاني : دور المدقق الداخلي في اكتشاف الغش .
20	الفرع الاول : اخلاقيات المهنة .

20	الفرع الثاني :الاجراءات المضادة التي يطبقها المدقق الداخلي في اكتشاف الغش في القوائم المالية.
21	المبحث الثاني : الادبيات التطبيقية لتدقيق الداخلي و المحاسبة الابداعية.
22	المطلب الاول: الدراسات السابقة.
25	المطلب الثاني :اوجه الاختلاف بين دراستي و الدراسات السابقة.
26	خلاصة الفصل الاول.
28	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية .
28	تمهيد
29	المبحث الاول :الاجراءات المتبعة في عرض الاستبيان.
29	المطلب الاول :عرض الاستبيان .
30	المطلب الثاني :المجتمع و عينة الدراسة.
32	المطلب الثالث :أدوات الدراسة.
33	المبحث الثاني : عرض و تحليل النتائج و الاستنتاجات.
38	المطلب الاول :عرض و تحليل النتائج.
38	المطلب الثاني : عرض و تحليل اجابات العينة .
42	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.
50	خلاصة الفصل الثاني.
52	خاتمة.
52	النتائج.
53	التوصيات .
53	افاق الدراسة.
55	المراجع.
57	الملاحق
61	الفهرس