



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية
وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماجستير أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة

فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"
دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة
(خلال سنة 2023)

من إعداد الطالبة: - عتو صبرينة

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور/ خروبي يوسف..... جامعة ورقلة..... مشرفا ومقررا

الأستاذ / محمد لمين شربي جامعة ورقلة..... رئيسا

الدكتور/ كسكس مسعود جامعة ورقلة..... مناقشا

السنة الجامعية 2022-2023



جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماجستير أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبة

فرع العلوم المالية والمحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق

بـعـنـوان :

دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولاية ورقلة (خلال سنة 2023)

من إعداد الطالبة: - عتو صبرينة

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د خروبي يوسف.....مشرفا ومقرا

أستاذ / محمد لمين شربيرئيسا

د/ كسكس مسعودمناقشا

السنة الجامعية 2022-2023



الإهداء



نحمد الله تعالى ونشكره و نثني عليه ان وفقنا لإنجازها العمل المتواضع

و اهديه إلى اعز ما أملك في الوجود والدي التي اعطت و لم تذخر والتي جادت ولم تبخل إلى التي

عانت و لم تيأس إلى سر الوجدان منبع العطف والحنان أمي الغالية التي علمتني معنى الكفاح

والنضال وكانت قوتي في الحياة و التي أفنت عمرها و جهدها من أجل تربتي و تعليمي إلى جميع

أفراد عائلتي كل باسمه خاصة جدي و جدي رحمهما الله

و إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل بكد و اتمام هذا العمل و إلى جميع اساتذة قسم العلوم

المالية

عتو صبرينة



شكر

وتقدير

الحمد لله الذي كان لي السند و العون و وفقني لإنجاز هذا العمل فإذا كان الحمد لله فله وحده وإن كان الشكر فله قبل كل نحمده وأشكره على توفيقه لي.

أتوجه بالشكر الجزيل للدكتور خروبي يوسف على مجهوداته و توجيهاته القيمة و نصائحه النيرة التي أسداها لي

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة

أتوجه بخالص تقديري و إمتناني لكل من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز و إتمام هذا العمل .

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية ولذلك استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي بتوزيع 43 استمارة على محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين العاملين بورقلة خلال 2023.

خلصت الدراسة إلا أن محافظ الحسابات له تأثير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد على مؤهلاته وخصائصه ومدى وعيه في تحقيق الالتزام بالمعايير المهنية ضمان صحة المعلومات.

الكلمات المفتاحية:محافظ الحسابات، المعلومات المالية، المحاسبة الإبداعية ، المؤهلات العلمية، الخاصية النوعية

Abstract :

This study aimed to demonstrate the role of the accountant in limiting creative accounting practices in the Algerian environment. Therefore, in our study, we used the descriptive approach by distributing 43 questionnaires to the accountants and accountants working in Ouargla during 2023.

The study concluded, however, that the bookkeeper has an impact on limiting creative accounting practices, depending on his qualifications, characteristics, and awareness in achieving commitment to professional standards, ensuring the correctness of information.

keywords:Accountant or Accounting Manager-Financial information-Creative accounting-Academic qualifications-Qualitative characteristic

قائمة المحتويات

صفحة	المحتوى
I	الإهداء
II	شكر و عرفان
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
-أ-	مقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية	
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: الاطار النظري محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
12	المبحث الثاني: الدراسة السابقة
18	خلاصة الفصل
الفصل الثاني:دراسة حالة محافظي الحسابات ودورهم للحد من المحاسبة الإبداعية	
20	تمهيد:
21	المبحث الأول: منهج الدراسة الاستطلاعية
26	المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج
37	خلاصة الفصل
38	الخاتمة
41	قائمة المراجع
45	الملاحق
51	الفهرس

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	10
02	مقياس ليكرت الثلاثي	22
03	يبيّن تحديد مستويات الموافقة	23
04	يوضح الثبات لمجالات الدراسة و الدرجة الكلية للأداة حسب معادلة كرونباخ الفا	24
05	توزيع المبحوثين حسب الجنس	26
06	توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي	26
07	توزيع المبحوثين حسب التخصص الوظيفي	27
08	توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة	27
09	يبيّن نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مؤهلات و خصائص محافظ الحسابات	28
10	يبيّن نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية	30
11	يبيّن نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية	33
12	يبيّن ايجابيات العينة الإجمالية حول محاور الدراسة	34

قائمة الأشكال

الصفحة	اسم الشكل	الرقم
08	الدوافع التي تمثل أهمية المحاسبة الإبداعية في تحقيق أهداف المؤسسة	01

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
46	الاستبيان	الملحق 01
48	آفا كرونباخ	الملحق 02
49	مقاييس الإحصاء الوصفي	الملحق 03

مقدمة



تلعب المحاسبة دورًا حيويًا في العمليات المالية والإدارية للشركات والمؤسسات. وتهدف المحاسبة إلى تسجيل وتحليل وتقييم الأنشطة المالية للمؤسسة وتوفير معلومات دقيقة ومفيدة للإدارة والمستثمرين وأطراف أخرى مهتمة، ومن بين الأشخاص المهمين في هذا المجال يبرز دور محافظ الحسابات.

يعد محافظ الحسابات شخصًا مؤهلاً ومتخصصًا في المجال المحاسبي. يقوم بمراقبة وتقييم العمليات المحاسبية والمالية للمؤسسة، ويضمن تطبيق المعايير المحاسبية المناسبة والامتثال للتشريعات المالية.

يتولى محافظ الحسابات مجموعة متنوعة من المهام والمسؤوليات. يقوم بتحليل وتقييم البيانات المالية وضمان صحة وشفافية التقارير المالية، كما يحافظ على التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية ويعمل على تحسين السياسات والإجراءات المحاسبية، وهو أيضًا يلعب دورًا هامًا في تعزيز الثقة بين الإدارة والمستثمرين والجمهور من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة.

تأتي المحاسبة الإبداعية كمفهوم يعتبر تحديًا يواجهه الشركات في العصر الحديث وتشير المحاسبة الإبداعية إلى استخدام الممارسات غير الملتزمة بالأخلاق والتقنيات غير القانونية لتلاعب البيانات المالية وتضليل الجمهور أو المستثمرين. يهدف المحافظ الحسابات إلى الحد من هذه الممارسات غير الأخلاقية من خلال تعزيز النزاهة والشفافية في المعلومات المالية والتقارير.

يعتبر محافظ الحسابات أحد الركائز الأساسية في ضمان سلامة وموثوقية النظام المحاسبي للمنظمة. من خلال دوره في المراقبة والتدقيق، يساهم في الحد من المحاسبة الإبداعية والممارسات غير الأخلاقية، وبالتالي يعزز الثقة والشفافية في السوق المالية ويساهم في نمو وازدهار الشركات والاقتصاد، ومن المهم أن يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والنزاهة والمهنية العالية، يجب أن يعمل بموجب معايير الأخلاق المهنية والقوانين المحاسبية المعمول بها. يجب أن يكون قادرًا على تحديد وتقييم المخاطر المحتملة وتطوير استراتيجيات ملائمة للتصدي لهذه المخاطر.

إشكالية الدراسة:

في ظل التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجهها الجزائر، يصبح دور محافظ الحسابات أمرًا حيويًا للنهوض بالممارسات المحاسبية ومكافحة المحاسبة الإبداعية، وتشكل المحاسبة الإبداعية إشكالية تتطلب التفكير المبتكر وإيجاد حلول جديدة للتحديات المالية والمحاسبية التي تواجهها الجزائر، وفي هذا الإطار فإن إشكالية الدراسة والتي نصيغها:

"ما دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟"

الأسئلة الفرعية:

وانطلاقًا من الإشكالية الرئيسية لدراستنا نصيغ أسئلة تدور حول الإشكالية الرئيسية وتمثل تلك الأسئلة:

- ما مدى تمتع محافظ الحسابات بالمؤهلات التي تأهله لمزاولة المهنة؟

- هل لقرارات محافظ الحسابات تأثير على الممارسات الإبداعية؟

- ما دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

و للإجابة على مجمل هذه الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

أ- الفرضية الرئيسية: لمحافظ الحسابات دور للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر

ب- الفرضيات الفرعية:

- يتمتع محافظ الحسابات بالمؤهلات تأهله لمزاولة المهنة؛

- قرارات محافظ الحسابات لها تأثير على الممارسات الإبداعية؛

- هناك دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية .

مبررات اختيار الموضوع:

- أ- المبررات الذاتية: تتمثل المبررات الذاتية لاختيار موضوع دراستنا فيما يلي:
- التعرف على الأدبيات المتعلقة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية ؛
 - الاطلاع على تجارب محافظي الحسابات في التعامل مع المحاسبة الإبداعية ودورهم في الحد منها؛
 - الرغبة والفضول في مجال الاختصاص لدراسة المواضيع المماثلة.
- ب- الدوافع الموضوعية: تتمثل الدوافع الموضوعية لاختيار موضوع الدراسة فيما يلي:
- فهم الطرق التي يمكن أن يؤثر بها محافظ الحسابات على الممارسات الإبداعية ؛
 - تطوير نهج أخلاقي أكثر للممارسة الإبداعية ؛
 - تحديد الطرق الخاصة التي يمكن لمحافظ الحسابات أن يقيد بها الإبداع، والعوامل التي تؤثر في هذه القيود؛
 - وضع استراتيجيات لمساعدة الممارسين الإبداعيين على العمل بشكل أكثر فعالية مع محافظ الحسابات، والتفاوض على حرية أكبر في الإبداع؛
 - زيادة الوعي بقضية تقييد الإبداع والعواقب السلبية المحتملة للأفراد والمنظمات والمجتمع.
- أهداف البحث: تهدف دراسة موضوع محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية إلى تحقيق عدد من الأهداف المهمة، وتشمل:
- فهم كيفية تأثير محافظ الحسابات على العمل الإبداعي وتعزيز الجوانب الإبداعية في العمليات المحاسبية.
 - يمكن استكشاف الطرق التي يمكن لمحافظ الحسابات أن يسهم بها في تشجيع الابتكار والإبداع داخل المؤسسات.

- تسعى الدراسة إلى تحديد التحديات التي تواجه المحاسبة الإبداعية وتقييم العوامل التي تقيد الإبداع في العمليات المحاسبية.
- تطوير أدوات وأساليب مبتكرة لتمكين محافظ الحسابات من القيام بمهامهم بشكل إبداعي.
- تعزيز فهمنا للعوامل التي تؤثر في الإبداع في مجال المحاسبة وتوفير إرشادات واضحة لتعزيز الممارسات الإبداعية والأخلاقية في المجال.

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث للتأكيد على ضرورة التوسع في تطبيق مفهوم المحاسبة الإبداعية في البيئة الاقتصادية الحالية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع بيان الاستفادة من مهنة محافظ الحسابات وتطويرها.

حدود الدراسة:

قسمت حدود الدراسة إلى ثلاثة أقسام وتمثلت فيما يلي:

الحدود الموضوعية: محافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية .

الحدود المكانية: محافظ الحسابات بإقليم ناحية الجنوب الشرقي.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن الأسئلة المطروحة، ونظرا لأهمية الدراسة وطبيعة الموضوع وللإلمام بأهم جوانبه، استخدمنا المنهج الوصفي ، حيث يعد من أهم المناهج وأكثرها استخداما وانتشارا في الدراسات، إذا يركز على ما هو كائن في الوصف والتفسير للظاهرة المدروسة، حيث يقوم على جمع البيانات الكمية والكيفية وتبويبها وتحليلها وتفسيرها ومن ثم استخلاص النتائج، بالإضافة إلى الجمع ما بين الدراسة النظرية والميدانية، ولتحقيق منهجية هذه الدراسة استخدمنا أداة الاستبيان حيث يعتبر الاستبيان تقنية أساسية في بحثنا، إذ يعطي الحرية لكل فرد للإجابة، وكذا بالاطلاع على مختلف المراجع التي لها علاقة بجوانب الموضوع وقد استعنا ببرنامج الحزم الإحصائية (SPSS) إصدار 26.

مرجعية الدراسة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة، تم الاطلاع على مجموعة من المراجع والمصادر لتغطية جوانبه النظرية والميدانية، ففي الجانب النظري تم الاعتماد على:

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية التي لها علاقة بالموضوع؛

- الأبحاث المنشورة ومذكرات التخرج والمقتنيات التي تناولت الموضوع؛

أما في الجانب التطبيقي لجأنا لدراسة حول حافظي الحسابات، للنظر في المحاسبة الإبداعية ، وكذا جمع البيانات من خلال المقابلة والاستبيان كأداة رئيسية للدراسة.

هيكل الدراسة:

للإلمام بجميع جوانب موضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات الفرضيات، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين قسم نظري وقسم خصص للدراسة التطبيقية، ولكل فصل ثلاثة مباحث.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الدراسة السابقة.

الفصل الثاني دراسة حالة محافظي الحسابات ودورهم للحد من المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

**الفصل الأول: الأدبيات النظرية لمحافظ
الحسابات و المحاسبة الإبداعية**

تمهيد:

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها ليكون ادؤها جيدا و هذا ما جاء في القانون 91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة و الغي هذا القانون بالقانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا ولا يعني وجود هيكل داخلية للمراجعة الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعين محافظ حسابات .

يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت في أي عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للهيئة أو الشركة حيث هذه المعلومات من شأنها ان تزيد من درجة الموثوقية أو العكس فان محافظ الحسابات بكفاءته و التزامه بأخلاقيات المهنة يمكن إبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية و مدى صحتها و الحد من الممارسات الإبداعية.

و عليه في هذا الفصل سوف نسلط الضوء حول دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و ذلك بالتعرف على مفاهيم المختلفة لمحافظي الحسابات و كيف تكون سيرورة مهنته و المعايير التي تتوفر فيه بالإضافة إلى مفاهيم المحاسبة الإبداعية من أساليب و دوافع استخدامها و التطرق إلى الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة كما نتطرق إلى مقارنتها بدراساتنا.

المبحث الأول: محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث التعرف على محافظ الحسابات من الجانب القانوني والمحاسبي بالإضافة إلى التعرف على مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية ، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين. المطلب الأول الإطار المفاهيمي والقانوني لمحافظ الحسابات، أما المطلب الثاني مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ المحاسبة

في المطلب الأول من الفصل الأول من دراستنا سوف نتطرق إلى مفهوم وتعريف محافظ الحسابات ومن خلال اطلاعنا على بعض المراجع نجد أن تعريف محافظ الحسابات ارتبط اسم المهنة بالتدقيق حيث نجد أن في تعريف:

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

تعريف 01: عرف محافظ الحسابات بأنه هو " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به⁽¹⁾

تعريف 02: هو الشخص المسئول عن تقييم صحة وموثوقية البيانات المالية للشركة أو المؤسسة، المدقق هو فرد تم تدريبه على مراجعة والتحقق من أن البيانات المحاسبية المقدمة من شركة مدققة تتوافق بدقة مع الأنشطة التي شاركت فيها الشركة، وتمثل وظيفة المدقق في كتابة تقرير في ختام المراجعة يحدد مستوى الدقة والوضوح اللذين حددتهما المنظمة، على سبيل المثال ، إذا كانت جميع التحركات المحاسبية التي تقوم بها الشركة تنعكس في الدفاتر (مثل دفتر الأستاذ العام) ، وكانت جميع البيانات التي تظهر في السجلات تتوافق مع مسار العمل في الشركة ، فلن يظهر التدقيق أي أخطاء⁽²⁾

تعريف 03: محافظ الحسابات هو شخص يمارس مهنة تنظيمية ذات طابع حر، ودوره هو التحقق من صحة السجلات المحاسبية للشركات وصحة المعلومات المسجلة وفقاً للوثائق المدعمة، يحق له التنبيه في حالة اكتشافه لتجاوزات في إدارة

¹- سفاحلو رشيد، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة اقتصاد الجديد، ع 16، مج 01، الجزائر، 2017، 89

²- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات-من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 69

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
القيادة العليا، يمكن للشركاء تعيين مراقب حسابات واحد أو أكثر. سواء كان يعمل كشريك، أو مساهم، أو مدير في شركة تحمل مهمة المراقبة، يتحمل المسؤولية الشخصية عن الأعمال المهنية التي يقوم بها نيابة عن هذه الشركة، بغض النظر عن شكلها، ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن مفهوم محافظ هو الشخص الذي يمارس مهنة تنظيمية ذات طابع حر ودوره هو التحقق من صحة السجلات المحاسبية والمعلومات المسجلة وفقاً للوثائق المدعمة، ويحق له التنبيه في حالة اكتشاف تجاوزات ويتحمل المسؤولية الشخصية عن الأعمال المهنية التي يقوم بها نيابة عن الشركة بغض النظر عن شكلها.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

وفقاً لنص قانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والذي شمل تعريف محافظ الحسابات وتحديد مهامه ومسؤولياته فإن مهامه يمكن أن نقسمها إلى قسمين (الهام الروتينية والمهام الخاصة):

أولاً- المهام الروتينية: نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام الدائمة التي تقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر مع اشتراط عدم تدخله في التسيير وهي كالاتي:⁽¹⁾

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وكذا التأكد من أن الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها صحيحة ومطابقة؛ أي التأكد مما هو موجود في الواقع مع ما هو موجود في الوثائق؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات التي تتبعها أو بين المؤسسات أو الهيآت التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

¹- عوامر عائشة، واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، جامعة أدرار، 2015، ص 252-

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
- يشهد على صحة وانتظام الحسابات المدعمة، وذلك استنادا على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع
التابعة للمؤسسة الأم.

- عرض جميع الأخطاء والتجاوزات التي يلاحظها أثناء تأدية مهامه على الجمعية العامة، كما يقوم بإبلاغ وكيل الجمهورية
بالأعمال الجنبية التي اطلع عليها:⁽¹⁾

ثانيا- المهام الخاصة: هناك مهام خاصة يقوم بها محافظ الحسابات، إضافة إلى المهام السابقة وهي:

- في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع لمحافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات
المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة للمساهمين، ويقوم كذلك بالتحقق من رأس مال
الصافي للشركة يعادل على الأقل مبلغ الزيادة رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج أو الانفصال
- في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال
الشركة، حيث يعتبر هذا التقرير الوثيقة الرسمية التي يتم على أساسها قرار التحويل

الفرع الثالث: المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات

أولاً- المسؤولية المدنية:⁽²⁾ في أغلب الأحيان تكون هذه المسؤولية عقدية أو تعاقدية وتعني مسؤولية محافظ الحسابات
أمام الزبون الذي يرتبط معه بعقد مكتوب، وقد تكون مسؤوليته تقصيرية العقدية ومعنى هذا أن كل خطأ يسبب ضررا للغير
يلزم من ارتكابه بالتعويض وتتوافر في المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛

- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال و تقصير محافظ الحسابات.

¹-عوامر عائشة، نفس المرجع السابق،ص 254

²-Nacer-eddine Sadi et Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Editions société Nationale de Comptabilité, Alger, 1986,P511.

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
ثانيا- المسؤولية الجزائية⁽¹⁾: وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات، فعلى سبيل المثال، فإن المشرع الجزائري ينص على العقوبات التالية:

- فرض غرامة مالية لكل من يزاول مهن التدقيق بطريقة غير شرعية ويتراوح مبلغها بين 500000 دج لتصل إلى 2000000 دج؛

- وفي حالة معاودة تلك المخالفة يعاقب مرتكبيها بالحبس الذي يتراوح مدته ما بين ستة أشهر وقد يصل إلى سنة، مع ضعف الغرامة السابقة؛

- في حالة إفشاء السر المهني يعاقب فاعله حسب المادتين 301 و302 من قانون العقوبات بالحبس النافذ لمدة تتراوح بين ستة أشهر وخمس سنوات وغرامة مالية من 500 إلى 5000 دج، وعلاوة على ذلك يجوز للقضاء الأمر بنشر الحكم أو ملخص منه في جريدة أو أكثر على نفقة المحكوم عليه.

المطلب الثاني: مفاهيم عامة المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوس كسونية وذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين المحاسبين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة ، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام 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.⁽²⁾

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

¹-أيوب بوقرورة، محمد عباد العالي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر ، الملتقى حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار تليجي، الأغواط، يومي (0)2 و 21 نوفمبر 2013، ص 5
²- مرازقة صالح، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، يومي 12 و13 ماي 2010 ، ص 12. ما

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية

هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية في الأدب المحاسبي، ولكنها جميعها تتمحور حول فكرة واحدة. يمكن تعريفها بأنها "أي إجراء يتخذه الإدارة يؤثر على الدخل المبلّغ، والذي لا يوفر ميزة اقتصادية حقيقية للكيان وقد يكون ضارًا على المدى البعيد، ويمكن أيضًا تعريفها على أنها "ممارسة محاسبية قد تتبع أو لا تتبع مبادئ المحاسبة أو المعايير، ولكنها تنحرف عما تهدف إليه تلك المبادئ أو المعايير، من أجل عرض صورة مرغوبة للشركة للأطراف المعنية" وتعرف كذلك أيضًا بأنها عملية "تحويل أرقام المحاسبة المالية من حقيقتها إلى ما يرغب فيه المعد، باستخدام القواعد الحالية أو تجاهل بعضها أو كلها"⁽¹⁾

من خلال التعاريف يمكن نفهم أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام المعرفة في المجال المحاسبي بهدف التأثير على الأرقام المصرح بها، وتحريف المعلومات المحاسبية لإظهارها للأطراف المعنية مع البقاء ضمن قواعد المحاسبة والقوانين، باستخدام الخيارات أو الفجوات الموجودة في تلك القواعد والقوانين.

الفرع الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة ومجالاتها وجود التقارير المالية

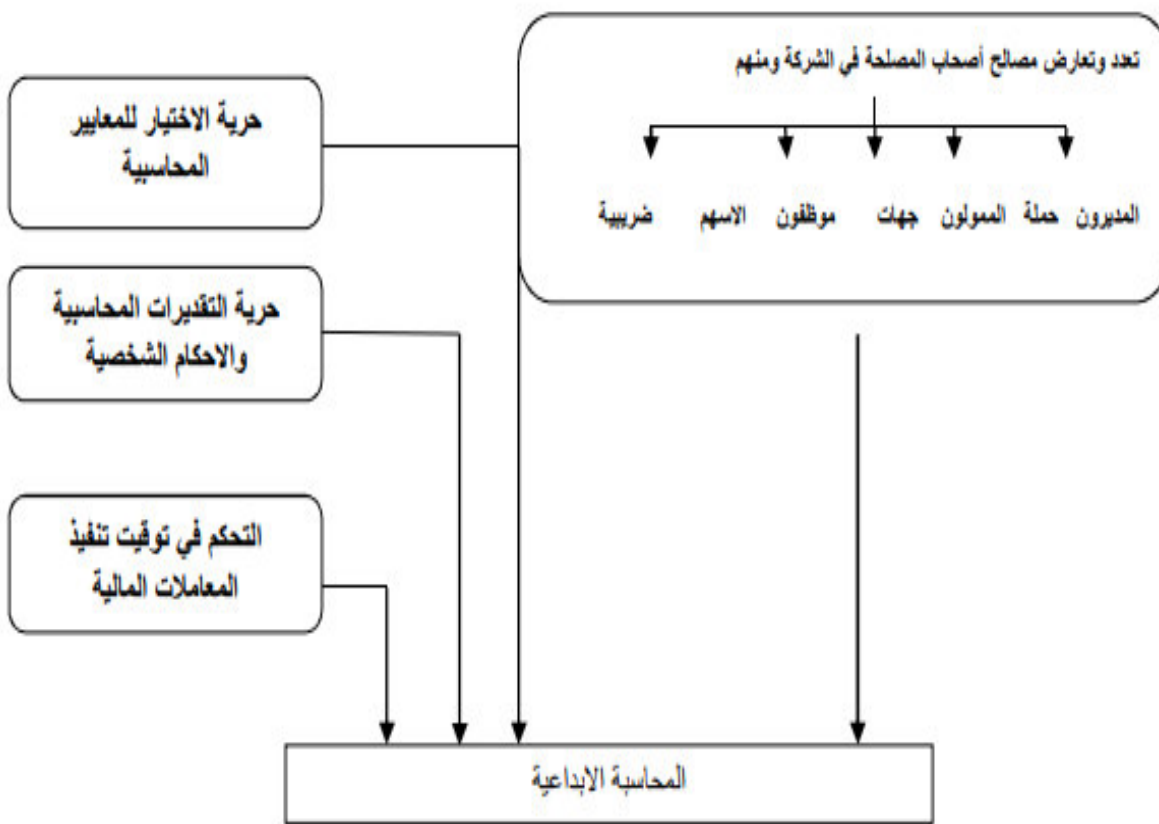
- أولاً- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية : إن مجال تطبيق المحاسبة الإبداعية في المنظمات والمؤسسات لها دوافع عديدة وتمثل تلك الدوافع أهدافا بنسبة للمؤسسات وهناك العديد من الدوافع لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهي:
- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات.
 - التأثير على السعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية.
 - زيادة الاقتراض من البنوك الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
 - لغايات التلاعب الضريبي، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

¹ AKKOUCHE Mohamed Amine, Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies Volume09 Number 02-algeria- December 2022, p03

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
 - تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

بهدف تحقيق تصنيف مهني للحصول على التصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية⁽¹⁾

الشكل رقم (1): الدوافع التي تمثل أهمية المحاسبة الإبداعية في تحقيق أهداف المؤسسة



المصدر: منال حسين لفتة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة دنابير، ع 08.

¹ - عز الدين القنبي، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتص والإنسانية، مج 01 02، جامعة باتنة، 2019، ص 253.

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
من خلال الشكل رقم (1) يتضح أن هذه الدوافع تمثل أهمية المحاسبة الإبداعية في تحقيق أهداف المؤسسات وتحسين
أدائها المالي وسمعتها في السوق. كما تبرز أهمية الابتكار المحاسبي في تعزيز قيمة المؤسسة وتحقيق المصالح الشخصية للإدارة
والتنافس في عمليات التصنيف المهني.

ثانياً- مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية: تشمل مجالات ممارسات المحاسبة الإبداعية في:

- نظام المعلومات المحاسبية؛

-القياس المحاسبي؛

-طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة؛

-الأساليب المختلفة لغرض القوائم والتقارير المالية والمحاسبية؛

-أساليب التحليل المالي-تطوير البرامج الآلية المحاسبية

ثالثاً- جودة التقارير المالية:

المحاسبة الإبداعية وجودة التقارير المالية⁽¹⁾: أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية . كما
وجدت أن الدافع للحصول على مزايا ضريبية والرغبة في الحصول على تعويض والتأثير على قرارات الاستثمار وتحسين صورة
المركز المالي للحصول على القروض من أهم دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية .

كما أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لها تأثير سلبي على جودة التقارير المالية ، لذلك من الضروري تعزيز الشفافية والأمان
والدقة في البيانات المحاسبية في المستقبل من أجل توليد الثقة في المالية. البيانات وهناك حاجة لاتخاذ الإجراءات اللازمة
للحد من المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثالث: طرق وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها

¹ - عادل نقوش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، والتسيير والعلوم التجارية، مج 12، ع 12،
الجزائر، 2019، ص 15.

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتتمثل تلك الأساليب فيما يلي:

- تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.

- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

جدول رقم (01) أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية او العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعتها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب

4	تقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسمها تجارية
5	الأخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة .	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري .	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: عمر إقبال المشهد انيدور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية

ثانياً- طرق الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية: لا توجد اتفاقية بين الباحثين بشأن وسائل منع ممارسات المحاسبة الإبداعية . إلى بعض الخبراء في المجال المحاسبي والاقتصادي يرون أن فرض معايير المحاسبة سيقبل من ممارسات المحاسبة الإبداعية . أو من خلال اكتشاف المحاسبة الإبداعية عن طريق التدقيق الداخلي الفعال، والتنظيم القوي، وتقليل خيارات المعالجة المحاسبية في المعايير المحاسبية، وتحسين جودة حوكمة الشركات.

إلا أن فئة أخرى من الباحثين اتجهت إلى اقتراحاتهم حلول تتعلق بالالتزام الأخلاقي والسلوك الأخلاقي للمحاسبين الذين يكونون مسؤولين عن إعداد التقرير المالية وبيان الدخل، كما يرى أن أفضل طريقة لمنع المحاسبة الإبداعية في العمل الفعلي هي تطبيق إجراءات وقائية، حيث تخلق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً فجوة تميز ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث أشار بعض الباحثين إلى أن استقلالية ونزاهة وموضوعية المدققين تؤثر في قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية . ومع

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
ذلك فإن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بمجموعة الأخلاق التدقيقية بشكل أكبر من
استقلاليتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم.

8دمج رهنين المجموعتين واقترح حلولاً تتضمن إجراءات صارمة بالإضافة إلى تنفيذ الالتزام الأخلاقي. اقترحوا معايير
محاسبية أكثر صرامة، وتوعية لجنة التدقيق، وحوكمة الشركات والوعي⁽¹⁾.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

تشير أسس البحث العلمي إلى ضرورة الاطلاع الباحث على الدراسات السابقة وفحص النتائج التي توصلت
إليها وأن تناولها من منظور نقدي حيث تفيد تلك الدراسات المشابهة لدراستنا التعرف على متغيرات التي توجب الاطلاع
عليها والمنهجية المتبعة في الدراسة، وإن كانت تختلف هذه الدراسات في زمانها ومكانها وطبيعتها، وتكمن أوجه الاختلاف
بين دراستنا الحالية والدراسات السابقة في موضوعيه أساسا وعينة الدراسة وكذلك المكان والزمان الذي يعتبران عاملان
مهمان في اتجاه أي دراسة، حيث كما نعلم أن المفاهيم تتطور بتطور الزمان والمكان وهذا بنسبة لدراستنا الحالية وتكمن
أوجه التشابه في متغيرات الدراسة والتي هي محافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية ، وفما يلي بعض الدراسات السابقة التي
تم الاطلاع عليها من خلال فترة إعداد هذه الدراسة.

المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

أولا: ليندا حسن نمر الحلبي، بعنوان "دور مدقق الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية
البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، (2009)⁽²⁾

¹ - Hisham Noori Hussein, A Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention,

International Journal of Science and Research University Kuala Lumpur, Value (2013), P1378.

² - ليندا حسن نمر الحلبي، بعنوان "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة
الأردنية"، (2009)

أشارت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية و أثارها على موثوقية البيانات المالية و دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية و التعرف على الدور الفعال الذي يقوم به مدقق الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية حيث توصلت دراستها إلى مجموعة من النتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية حسب رأي موظفي الشركات ومدقق الحسابات بينما يرى المحللين الماليين تأثيرها متوسط.

ثانياً: أسماء بن بيتور، مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، (2018)⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه في الحد من هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية وأكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال قياس ممارسات إدارة الأرباح لعينة من الشركات في الجنوب الشرقي، ثم التوجه نحو استقصاء مجموعة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائر لمعرفة رأيهم حول دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبة الجزائرية. وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره خلاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية، وهذا من الثقة التي يضعه فيها مالِك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة والرقابة على تسيري المؤسسة، وأهم قواعد إعداد القوائم ومدى اتفاقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

ثالثاً:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية وأكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال استقصاء مجموعة من المهنيين والاكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري، وكذا دراسة تطبيقية من خلال عرضنا لتقرير محافظ الحسابات لشركة خدماتية.

¹ - أسماء بن بيتور، مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي ، جامعة ورقلة، (2018)

وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهم التحليل التي يقوم بها على القوائم المالية، والثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وأهم قواعد إعداد القوائم ومدى توافقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

**ثالثاً: إيمان لبسيس، بعنوان "مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"،
2019⁽¹⁾**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال استخدام استبان حول موضوع الدراسة بهدف جمع وتحليل البيانات، حيث تم توزيع (50) استبان على عينة الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها تتنافى ممارسات المحاسبة الإبداعية مع أخلاقيات مهنة المراجعة، وأيضاً من أهم دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية هو إعطاء صورة مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي للشركة، وأخيراً وليس آخراً مفهوم المحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية لا يعبر عن الإبداع بمعنى الابتكار والسعي في تطوير المحاسبة وحل مشاكل الممارسة المحاسبية التي تواجه أصحاب المهنة وإنما يعبر عن الاحتيال والتضليل والتلاعب في القوائم المالية .

رابعاً: برحومة نريمان⁽²⁾، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (2021)،

عاجلت الدراسة موضوع دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، حيث هدفت في جانبها النظري إلى تعريف بالاتجاهات الأساليب الحديثة وتوضيح دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما في الجانب التطبيقي تم استهداف عينة قوامها 36 فرداً من مجتمع خبراء ومحافظي الحسابات بولاية المسيلة، وخلصت النتائج إلى أن كفاءة محافظ الحسابات والإجراءات والأساليب التي يتبعها تساهم في

1- إيمان لبسيس، مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019.

2- برحومة نريمان، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة 2021.

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لهيئة الدراسة أن الكفاءة والتزام محافظ
الحسابات أثر إيجابي على الإجراءات المتخذة في سبيل الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد منها

خامسا:قرني ياسمين (2022)⁽¹⁾ ، "دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية "، الدراسة
تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي جامعة الودي،

هدفت الدراسة إلى إبراز دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكشف جوانب الموضوع
استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليل حيث تطرف في الفصل الأول في جانبه النظري إلى مفاهيم عامة حول محافظ
الحسابات والمحاسبة الإبداعية ، وفي شقيه التطبيقي تم دراسة حوالي (75) عينة من محافظي الحسابات بولاية الوادي ،
وقد توصلت نتائج الباحث إلى أنه هناك ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية أثناء قيام بإعداد القوائم المالية مما يؤثر
على موثوقية القوائم المالية بطريقة قانونية، حيث لا يمكن اعتبارها شكل من أشكال الاحتيال، كما أن محافظ الحسابات
يساهم في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال خبرته وكفاءته التي تنتج عنها رأيه الفني والمستقبل
والحايد في مدى صحة المعلومة التي تحتويها البيانات المالية.

الفرع الثاني الدراسات باللغة الأجنبية

أولاً: Rabin' déterminants of audits attitudes towards creative aconition'⁽²⁰⁰⁴⁾

هدفت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية و العوامل التي تؤثر في المحاسبة
الإبداعية بريطانيا و قد توصلت هذه الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة
الأسلوب المستخدم . و موقف الادارة من هذه الممارسات و أشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من
العوامل الداخلية و الخارجية تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة و الرغبة في الحصول على تمويل و قروض

1- قرني ياسمين، "دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي جامعة الودي، 2022.

²Rabin,' déterminants of audits attitudes towards créative aconitine'(2004).

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
خارجية و ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن الضعف الإدارة و أخلاق المديرين و النظام الإداري المستخدم أما
العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسة).

ثانياً: Oriol Amat, Catherine Gowthorpe بعنوان المحاسبة الإبداعية : (Czative Accounting Nature, Incidence and Ethical)¹2004.

حيث كان الهدف من هذه الدراسة هو فهم طبيعة و مدى حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل الشركات و
الأسباب التي تدفع الشركات لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
وتوصلت هذه الدراسة إلى انه يمكن التقليل من المحاسبة الإبداعية و ذلك من خلال :
- تقليل الخيارات المحاسبة و ذلك من خلال تقليل عدد الأسباب المحاسبة المسموح بها أو عن طريق تحديد الظروف التي
تستخدم فيها كل طريقة .
- إعادة تقييم العناصر الموجودة في الحسابات بحيث تكون الأرباح و الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة تتم عند
حدوثها بدلا من الظهور فقط في المجموع من السنة التي يحدث التخلص منها.

ثالثاً: Joe sammut (2012) بعنوان

"Are public compny auditors complicit in financial statement fraud "²

تناولت هذه الدراسة القوائم المالية بما انها المصدر الرئيسي للبيانات المالية فإن القوائم المالية يجب أن تكون ذات
موثوقية و تعطي تنكيدات للنتائج المالية مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة
من عدمها حيث حيث ركز الباحث عن توفير الشروط الثلاثة في معيار التدقيق الدولي (IAS240) مسؤولية الغش عن
مراجعة القوائم المالية و بيان التدقيق القياسي (sas99) المعروف بمثلث الاحتيال كما ركزت أيضا على تحقيق العلاقة
بين مراجعين الحسابات و الإدارة لصالح إقامة العلاقة أوثق بكثير بين المراجعين و المستثمرين و اكتساب ثقة
الجمهور في القوائم المالية و إستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش .

رابعاً: Brijesh yadav بعنوان المحاسبة الإبداعية مراجعة الادبيات

¹Oriol Amat, Catherine Gowthorpe, (Czative Accounting Nature, Incidence and Ethical) 2004

²Joe sammut, 'Are public compny auditors complicit in financial statement fraud' (2012).

(creative accounting:A Literature Review 05/12/2013)

هدفت هذه الدراسة الى اظهار تأثير المحاسبة الابداعية على اداء الشركة التي تستخدم هذه التقنيات لمعالجة الحسابات لاطهر
ار النتائج المرجوة و ليس كما هي عليه في الواقع كما ان المحاسبة الابداعية تنتج عن استغلال الثغرات الموجودة على
مستوى النظام و المحاسبي و الحرية التي تستفيد منها المؤسسة في اختيار السياية المحاسبية.
و توصلت هذه الدراسة الى ان الاسباب التي تدفع الشركات لاستخدام المحاسبة الابداعية هي بالدرجة الاولى خدمة
لمصالحها و تحسين صورتها بشكل عام كما انه من بين الاسباب تخفيض ارباح الشركة لمواجهة طلبات العمال لرفع الاجور
و دفع ضرائب منخفضة للحكومة.¹

خامسا: (Fras A.N AL-Dalabih, 2017) بعنوان: " The Role Of account portfolios In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In "The Jordanian Industrial Companies

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور محافظ الحسابات في حماية المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية في الشركات الصناعية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من 70 مدقق حسابات يعملون في شركات صناعية أردنية، وتم تصميم استبيان وتوزيع عليهم. تم استلام ما مجموعه 68 استبيانا صالحة للتحليل الإحصائي تمثل 97٪ من الاستبيانات الموزعة الإجمالية؛ وتم تحليل الاستبيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. أظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبين يستخدمون تقنية المعلومات في فحص المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية، كما تبين أنه حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة. وأوصت الدراسة أن محافظ الحسابات في الشركات الصناعية الأردنية بأن يكون أكثر اهتماما بتحديث النظام المالي الإلكتروني للشركة.

المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة نرى أنها تشترك مع دراستنا الحالية في عدة نقاط، من خلال هذا المطلب سوف نحاول التطرق إلى أهم نقاط التشابه و الاختلاف كذلك.

¹ Brijesh yadav, 'creative accounting:A Literature Review'(05/12/2013).

²Fras A.N AL-Dalabih, « The Role Of account portfolios In Protecting The Financial Information Listed In The Financial Statements In The Jordanian Industrial Companies", Journal of Modern Accounting and Auditing, January 2018,

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الذي تناولته في دراستي نجد ان هناك تنوع في الدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمحافظ الحسابات و أهمية دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث مست عدة جوانب من بينها :

- الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات
- أهمية محافظ الحسابات في استمرارية الشركة.
- دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

❖ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسة السابقة :

1. من حيث المكان و الزمان :

تمت الدراسة الحالية في البيئة الجزائرية و بالتحديد في ولاية ورقلة بين محافظي الحسابات و خبراء محاسبين بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبة في ولايات مختلفة و الأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية خلال الفترة من سنة 2004 إلى 2022.

2. من حيث عدد العينة:

نجد ان جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد من خلال المقارنة بالدراسة الحالية و بعضها الاخر اقل حسب امكانية الدراسة كل دراسة بينما اعدت هذه الدراسة على جانب النظري لمحافظ الحسابات و المحاسبة الابداعية وفي الفصل الثاني على دراسة تطبيقية وكيفة يلعب محافظ الحسابات دوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية و ذلك بتوزيع استبانة لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات في ولاية ورقلة

3. من حيث المتغيرات :

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال وجهة نظر
محافظي الحسابات أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى المفاهيم الأدبية النظرية لمحافظي الحسابات ومهامه، كما تناولنا في هذا
الفصل التعريف بالمحاسبة الإبداعية وأهم طرق وأساليب استخدامها مع ذكر الدوافع التي تمثل أهمية المحاسبة الإبداعية في
تحقيق أهداف المؤسسة.
ثم تم عرض بعض من الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية والتي تناولت الموضوع محل الدراسة، حيث كان
الفصل الأول كمدخل إلى الدراسة التطبيقية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمحافظي
الحسابات ودورهم في الحد من
ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

بعد أن تطرقنا الى الجانب النظري الذي شاهدناه في الفصل الاول و الذي يتمثلي مفهوم محافظ الحسابات وفيما يتمثل دوره وما هي مهامه وكذلك تعرفنا على المحاسبة الإبداعية وأساليبها، وفي الفصل الثاني قمنا باسقاط الجانب النظري على التطبيقي وذلك على عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين وذلك بهدف الاجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة والمتمثلة عن دور مهنة محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية وذلك بتوزيع الاستبيان يحتوي على الاسئلة التي من خلالها يمكننا الإجابة على فرضيات الدراسة وتساؤلاتها و ذلك بالاستعانة ببرنامج SPSS و عليه قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: منهاج الدراسة الاستطلاعية

المبحث الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

المبحث الأول: منهج الدراسة الاستطلاعية

المجال الزمني للدراسة: امتدت الدراسة الاستطلاعية من أول يوم أشرعنا به بموضوع البحث وطرحه أما إجراءاته الميدانية كانت يوم خلال 2023 وكان الهدف هو التعرف على المجتمع الأصلي للدراسة واختيار العينة.

المجال المكاني للدراسة: شملت دراستنا في حيزها الجغرافي منطقة ورقلة

ثالثا- 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، ونظرا لطبيعة موضوعنا ومن أجل تشخيص الظاهرة وكشف جوانبها، وتحديد دور محافظي الحسبات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، تبين أنه من المناسب استخدام المنهج الوصفي وذلك لتماشيه مع هدف الدراسة.

رابعا- 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 إلى غيرها من الظواهر، والذي يعتمد على درجة كفاية العينة المستخدمة في البحث، فمجتمع البحث هو مجموعة منتهية أو غير منتهية من العناصر المحددة مسبقا والتي تركز عليها الملاحظات، وهو مجموعة عناصر لها خاصية أو عدة خصائص مشتركة تميزها عن غيرها من العناصر الأخرى والتي يجرى عليها البحث⁽²²⁾، وعلى هذا أساس مجتمع بحثنا مجموعة من محافظي الحسبات، تم اختيار عينة منهم عشوائية يقدر عددهم 43 محافظ حسابات

خامسا- 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 ممثلة 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 الدراسة من 43 فردا من محافظي الحسبات وحرصا على وصول النتائج دقيقة وموضوعية تم اختيارها بطريقة عشوائية.

²² عيسى يونس، العينة وأسس المعاينة في البحوث الاجتماعية، مجلة الرواق للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 07، العدد 02، 2021، ص

المطلب الثاني : أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً-أدوات الدراسة: استخدمنا الاستبانة كأداة لجمع البيانات والمعلومات وقد تم بناء وتصميم أداة الدراسة وفق للخطوات التالية:

- مراجعة الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بدراسة المحاسبة الإبداعية المحاسبية

- تحديد مجالات الاستبانة والفقرات بصورتها الأولية وذلك بعد مراجعة الأدوات البحثية في دراسة السابقة كما قمنا بتقسيم الاستبانة إلى ثلاثة محاور:

المحور الأول: بعنوان مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات وقد تضمن (07) فقرة.

المحور الثاني: بعنوان دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية وتضمن (05) فقرة.

المحور الثالث: بعنوان تأثير محافظ الحسبات في الحد من الممارسات الإبداعية وقد تضمن (07) فقرة.

كما قمنا بعرض 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 لكي تصبح بصورتها النهائية (19) فقرة، بالإضافة إلى المعلومات الشخصية للعيينة المستجابة؛

وللإجابة على العبارات الخاصة بالدراسة في الاستبيان تم الاعتماد على مقياس "ليكارت الثلاثي"، نظراً لاستخدامه في الكثير من الدراسات السابقة، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل فيسلم الاستجابة على فقرات الاستبانة من (03) استجابات حسب تدرج ليكرت الثلاثي وهي:

الجدول رقم (02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، باستخدام SPSS، الجزء الثالث موضوعات مختارة.

وقبل 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 خمس درجات كما يلي:

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 (غير موافق) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاهاتهم نحو كل عبارة هل هم: موافقون، أم محايدون أو غير موافقين

تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $(3-1) / 5 = 0.6$ حيث نحصل على مجالات كما يلي:

جدول رقم (03) يبين تحديد مستويات الموافقة

الاتجاه	المتوسط المرجح
منخفض	(01.66-01.00)
متوسط	(02.33-01.67)
مرتفع	(03.00-02.34)

الأوزان	الرأي
01	غير موافق
02	محايد
03	موافق

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 المعياري بينهما.

ثانياً- 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:

01. الأساليب الإحصائية الوصفية التالية: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، من أجل وصف المتغيرات العامة ومتغيرات البحث.

02. 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 ب(03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (03) وهو يساعد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط.

03. الانحراف المعياري: ذلك من أجل التعرف على مدى انحراف 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.

ثالثاً- اختبار الصدق والثبات: بالاستعانة بمعامل كرونباخ ألفا لقياس الثبات ومعامل الارتباط بيرسون

ثبات الأداة: لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معادلة كرونباخ ألفا حيث وصلت درجات الثبات الكلي (0.956) وهو معامل ثبات يفيد بأغراض ثبات الأداة: لتحديد ثبات الأداة تم إيجاد معاملات الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية باستخدام معادلة كرونباخ ألفا حيث وصلت درجات الثبات الكلي (0.885) وهو معامل ثبات يفيد بأغراض الدراسة

جدول رقم (04): يوضح الثبات لمجالات الدراسة والدرجة الكلية للأداة حسب معادلة كرونباخ ألفا

النتيجة	معامل كرونباخ ألفا	عدد العبارات	المحور	الرقم
ثابت	0.875	07	مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات	01
ثابت	0.838	05	دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية	02
ثابت	0.675	07	مدى تأثير محافظ الحسبات في الحد من الممارسات الإبداعية	03
ثابت	0.885	19	الثبات الكلي	

المصدر من إعداد الطالبة وفقاً لمخرجات برنامج (SPSS26)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كور نباخ لكل محاور الاستبيان هي معاملات ثابتة، وكذلك معامل ألفا لجميع عبارات الاستبيان معا بلغ 0.885 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 كرو نباخ، تتراوح بين (1-0)، وكلما أقترب من الواحد؛ دل على وجود ثبات عال، وكل ما أقترب 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.

المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى تقديم ما توصلنا إليه من خلال عمليات التحليل الإحصائي، بخصوص دور الرقابة الجبائية واردة الأرباح، بالاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية التي ذكرناها سابقاً، و بعرض إجابات وتوجهات أفراد العينة وتحليلها ومناقشتها وتفسيرها

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الشخصية للعينة

جدول رقم (05) توزيع المبحوثين حسب الجنس

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	33	76.7%	
أنثى	10	22.3%	
المجموع	43	100%	

المصدر: من اعداد الطالبة

حيث تم الاعتماد في اختيارنا على عينة الدراسة على العينة العشوائية البسيطة لأنها الأنسب لموضوع الدراسة، وفقاً للبيانات المتوفرة، يبلغ عدد المحافظين المحاسبين من الذكور 33، مما يشكل 76.7% من إجمالي العينة. بينما يبلغ عدد المحافظين المحاسبين من الإناث 10، مما يشكل 22.3% من إجمالي العينة.

جدول رقم (06) توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	13	30%	
ماستر	12	28%	
ماجستير	14	32%	
دكتوراه	04	10%	
المجموع	43	100%	

المصدر: من اعداد الطالبة

يمثل الجدول أعلاه توزيع العينة المبحوثة حسب متغير المستوى الدراسي توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى التعليمي وفقاً للبيانات المتوفرة، يبلغ عدد المبحوثين الذين يحملون (ليسانس) 13، مما يشكل 30% من إجمالي العينة. بينما يبلغ عدد المبحوثين الذين يحملون شهادة الماجستير 12، مما يشكل 28% من إجمالي العينة. ويبلغ عدد المبحوثين الذين يحملون شهادة الدكتوراه 4، مما يشكل 10% من إجمالي العينة.

جدول رقم (07) توزيع المبحوثين حسب التخصص الوظيفي

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
	محافظ حسابات	39	90.7%
	خبير محاسبي	4	9.3%
	المجموع	43	100%

المصدر: من اعداد الطالبة

يمثل جدول أعلاه توزيع عينة الدراسة حسب تخصصهم الوظيفي وفقاً للبيانات المتوفرة، يبلغ عدد المبحوثين الذين يعملون كمدرّاء أقسام التدقيق 39، مما يشكل 90.7% من إجمالي العينة. بينما يبلغ عدد المبحوثين الذين يعملون كأساتذة جامعيين 4، مما يشكل 9.3% من إجمالي العينة.

جدول رقم (08) توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة

الإجابة	العينة	التكرارات	النسبة المئوية
	من سنة 5 سنوات	14	32.6%
	من 6 إلى 10 سنوات	16	37.2%
	من 11 إلى 15 سنوات	13	30.2%
	المجموع	43	100%

المصدر: من اعداد الطالبة

وفقاً للبيانات المبينة في الجدول، يبلغ عدد المبحوثين الذين يمتلكون خبرة من سنة إلى 5 سنوات 14، مما يشكل 32.6% من إجمالي العينة. ويبلغ عدد المبحوثين الذين يمتلكون خبرة من 6 إلى 10 سنوات 16، مما يشكل

37.2% من إجمالي العينة. ويبلغ عدد المبحوثين الذين يمتلكون خبرة من 11 إلى 15 سنة 13، مما يشكل 30.2% من إجمالي العينة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات العينة على مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات

نحاول في هذا المطلب تحليل اجابات العينة نحو إجاباتهم على عبارات المتعلقة بمحور مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات.

جدول رقم (09): يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	يتبع محافظ الحسابات معايير مهية واضحة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية	2.93	0.258	مرتفع	01
02	يخضع محافظ الحسابات لتكوين مستمر حول مهنته	2.91	0.366	مرتفع	02
03	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية كاملة في مهمة المصادقة على حساب المؤسسة	2.79	0.514	مرتفع	04
04	يؤدي محافظ الحسابات مهمته باستقلالية تامة خاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقيها	2.91	0.366	مرتفع	02
05	الاهتمام بالمراجعة المستمرة التي تمكن محافظ الحسابات من الاطلاع على الملفين الدائم والسنوي باعتبارهما من معلومات دائم وأدلة اثبات	2.88	0.391	مرتفع	03
06	يتحقق محافظ السحابات من الاثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الأخرى	2.77	0.480	مرتفع	04
07	بحرص محافظ السياسات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته والتحلي بالأخلاقيات والسلوك المهنة	2.91	0.294	مرتفع	02
	الكلي	2.87	0.29	مرتفع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لبرنامج (SPSS26)

01- يتبع محافظ الحسابات معايير مهنية واضحة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية، تظهر النتيجة أن متوسط الإجابات هو 2.93، وهو يشير إلى أن العينة توافق على أن محافظ الحسابات يتبع معايير مهنية واضحة ومطابقة للمعايير الدولية للمراجعة. الانحراف المعياري المنخفض 0.258 يشير إلى أن هناك اتفاق مشدد بين أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

02- يخضع محافظ الحسابات لتكوين مستمر حول مهنته، متوسط الإجابات هنا هو 2.91، وهذا يشير إلى أن العينة متفقة على أن محافظ الحسابات يحتاج إلى تطوير مستمر لمهاراته ومعرفته في المجال المحاسبي. والانحراف المعياري المنخفض (0.366) يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد العينة.

03- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية كاملة في مهمة المصادقة على حساب المؤسسة، نتيجة المتوسط هنا هي 2.79، وهذا يشير إلى أن هناك موافقة في العينة على أن محافظ الحسابات يتحمل مسؤولية كبيرة في المصادقة على حساب المؤسسة. والانحراف المعياري النسبي المرتفع 0.514 يشير إلى وجود اختلاف بعض الشيء في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

04- يؤدي محافظ الحسابات مهمته باستقلالية تامة خاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها، تظهر النتيجة أن متوسط الإجابات هو 2.91، وهو يشير إلى أن محافظ الحسابات يؤدي مهمته باستقلالية تامة ولا يتأثر بضغط المسؤولين في المؤسسة التي يراقبها. والانحراف المعياري المنخفض (0.366) يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد العينة حول هذه النقطة.

05- يولي اهتمامًا بالمراجعة المستمرة التي تمكن محافظ الحسابات من الاطلاع على الملفين الدائم والسنوي كمصدر للمعلومات والأدلة الداعمة، متوسط الإجابات هنا هو 2.88، وهذا يشير إلى أن العينة توافق على أن محافظ الحسابات يعطي اهتمامًا للمراجعة المستمرة واستخدام الملفين الدائم والسنوي كمصدر موثوق للمعلومات والأدلة. الانحراف المعياري المنخفض (0.391) يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

06- يتحقق محافظ الحسابات من الأدلة في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الأخرى، نتيجة المتوسط هنا هي 2.77، وهذا يشير إلى أن هناك اتفاق في العينة على أن محافظ الحسابات يتحقق من الأدلة في

استخدام السياسات المحاسبية من وقت لآخر. الانحراف المعياري المرتفع (0.480) يشير إلى وجود بعض التباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

07- يحرص محافظ الحسبات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته والالتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني، تظهر النتيجة أن متوسط الإجابات هو 2.91، وهو يشير إلى أن هناك موافقة في العينة على أن محافظ الحسبات يحرص على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته والالتزام بالأخلاقيات والسلوك المهني. الانحراف المعياري المنخفض (0.294) يشير إلى اتفاق قوي بين أفراد العينة حول هذه النقطة.

المتوسط الحسابي الكلي لإجابات العينة حول مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات هو 2.87. يُلاحظ أن العينة تظهر موافقة مرتفعة على مع بناء على العبارات المذكورة، يمكننا أن نستخلص بأن أفراد العينة يرون أهمية هذه المؤهلات والخصائص في محافظ الحسبات. الانحراف المعياري المنخفض يدعم قوة واستقامة اتفاق أفراد العينة بشأن هذه النقاط.

الفرع الثالث: عرض وتحليل إجابات العينة على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول رقم (10) يبين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	تلجأ الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها من حيث قوة مركزها المالي.	2.79	0.514	مرتفع	02
02	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية إيجابياً في السوق.	2.81	0.450	مرتفع	01
03	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.	2.60	0.791	مرتفع	04
04	يعتبر التهرب الضريبي من غايات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	2.53	0.827	مرتفع	05
05	تستغل المحاسبة الإبداعية التي تغير نتائج القوائم المالية خلافاً للواقع، مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين والجهات الأخرى ذات الصلة	2.65	0.650	مرتفع	03
	الكلي	2.6791	0.516	مرتفع	

المصدر من إعداد الطالبة وفقاً لبرنامج (SPSS26)

تحليل إجابات أفراد العينة على دوافع ممارسات الحسبات الإبداعية يكشف عن النتائج التالية:

01- تلجأ الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها من حيث قوة مركزها المالي، متوسط الإجابات هنا هو 2.79، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن الإدارة تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف تعزيز صورتها المالية. الانحراف المعياري المرتفع (0.514) يشير إلى وجود بعض التباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

02- تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق، نتيجة المتوسط هنا هي 2.81، وهو يشير إلى أن هناك اتفاقاً في العينة على أن الإدارة تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة الاقتصادية في السوق. الانحراف المعياري المرتفع (0.450) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

03- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية، يظهر أن متوسط الإجابات هنا هو 2.60، مما يشير إلى وجود اتفاق في العينة على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية. الانحراف المعياري المرتفع (0.791) يشير إلى وجود تباين كبير في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

04- يعتبر التهرب الضريبي من غايات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، نتيجة المتوسط هنا هي 2.53، مما يشير إلى وجود اتفاق في العينة على أن التهرب الضريبي يُعتبر من أهداف استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. الانحراف المعياري المرتفع (0.827) يشير إلى وجود تباين كبير في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

05- تستغل المحاسبة الإبداعية التي تغير نتائج القوائم المالية خلافاً للواقع، مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين والجهات الأخرى ذات الصلة، متوسط الإجابات هنا هو 2.65، مما يشير إلى وجود اتفاق في العينة على أن المحاسبة الإبداعية التي تغير نتائج القوائم المالية يمكن أن تؤدي إلى تضليل المستثمرين والجهات الأخرى ذات الصلة. الانحراف المعياري المرتفع (0.650) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

المتوسط الحسابي الكلي لإجابات العينة حول دوافع ممارسات الحسبات الإبداعية هو 2.6791، مع انحراف معياري بقيمة 0.516. هذا يشير إلى وجود موافقة مرتفعة بين أفراد العينة حول بعض الدوافع المذكورة، ولكن هناك بعض التباين في آراءهم حول بعض النقاط.

الفرع الرابع: عرض وتحليل إجابات العينة على تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية

جدول رقم (11) الجدول بين نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الموافقة	ترتيب العبارات
01	امتلاك محافظ الحسابات الخبرة والكفاءة العلمية اللازمة تؤكد صحة رأيه الفني والمحايد.	2.95	.213	مرتفع	01
02	يقوم محافظ الحسابات بتقديم رأيه الفني والمحايد في مدى صحة المعلومات اليت تحتويها البيانات المالية.	2.79	.412	مرتفع	05
03	تقرير محافظ الحسابات يقدم رأي مستقل عن الإدارة.	2.72	.454	مرتفع	06
04	تقرير محافظ الحسابات يقدم إلى كل مستخدم القوائم المالية.	2.88	.391	مرتفع	02
05	يجيب أن يبني تقرير محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.	2.84	.433	مرتفع	04
06	تمسك محافظ الحسابات بمعايير الأداء المهني في إعداد تقريره تساهم في قدرته على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	2.88	.391	مرتفع	02
07	شمول تقرير محافظ الحسابات على الشك المهني الممارس يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .	2.84	.433	مرتفع	04
	الكلية	2.84	.230	مرتفع	

المصدر: من إعداد الطالبة وفقاً لبرنامج (SPSS26)

تحليل إجابات أفراد العينة على تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية يظهر النتائج التالية:

01 - امتلاك محافظ الحسابات الخبرة والكفاءة العلمية اللازمة يؤكد صحة رأيه الفني والمحايد، متوسط

الإجابات هنا هو 2.95، مما يشير إلى وجود موافقة عالية من قبل العينة على أن محافظ الحسابات الذي يمتلك

الخبرة والكفاءة يمكنه أن يؤكد صحة رأيه الفني والمحايد. الانحراف المعياري المنخفض (0.213) يشير إلى وجود توافق عالي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

02 - يقدم محافظ الحسابات رأيه الفني والمحايد في مدى صحة المعلومات التي تحتويها البيانات المالية، نتيجة المتوسط هنا هي 2.79، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن محافظ الحسابات يقدم رأيه الفني والمحايد بشأن صحة المعلومات المالية. الانحراف المعياري المرتفع (0.412) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

03 - تقرير محافظ الحسابات يقدم رأياً مستقلاً عن الإدارة، متوسط الإجابات هنا هو 2.72، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن تقرير محافظ الحسابات يقدم رأياً مستقلاً عن الإدارة. الانحراف المعياري المرتفع (0.454) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

04 - تقرير محافظ الحسابات يقدم إلى جميع مستخدمي القوائم المالية، نتيجة المتوسط هنا هي 2.88، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن تقرير محافظ الحسابات يجب أن يقدم إلى جميع مستخدمي القوائم المالية. الانحراف المعياري المنخفض (0.391) يشير إلى وجود توافق عالي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

05 - ينبغي أن يبني تقرير محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عمومًا، متوسط الإجابات هنا هو 2.84، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على ضرورة أن يبني تقرير محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عمومًا. الانحراف المعياري المرتفع (0.433) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

06 - تمسك محافظ الحسابات بمعايير الأداء المهني في إعداد تقريره يساهم في قدرته على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، متوسط الإجابات هنا هو 2.88، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن تمسك محافظ الحسابات بمعايير الأداء المهني يساهم في قدرته على كشف الممارسات الإبداعية في المحاسبة. الانحراف المعياري المنخفض (0.391) يشير إلى وجود توافق عالي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

07-شتمول تقرير محافظ الحسبات للشك المهني الممارس يقلل من الممارسات الإبداعية في المحاسبة، متوسط الإجابات هنا هو 2.84، مما يشير إلى وجود موافقة من قبل العينة على أن شمول تقرير محافظ الحسبات للشك المهني الممارس يقلل من الممارسات الإبداعية في المحاسبة. الانحراف المعياري المرتفع (0.433) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

بشكل عام، يتضح من التحليل أن أفراد العينة يرون أن محافظ الحسبات يمتلك تأثيراً مرتفعاً في الحد من الممارسات الإبداعية ، وأن وجود محافظ الحسبات ذو الخبرة والكفاءة والقدرة على تقديم رأيه المستقل وتطبيق المعايير المهنية يساهم في تحقيق ذلك. ومع ذلك، هناك بعض التباين في آراء أفراد العينة بشأن بعض العبارات، مما يشير إلى وجود اختلافات في النظرة العامة لهذه النقاط

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

اشتملت دراستنا على فرضية رئيسية وثلاثة فرضيات فرعية وتمثلت فيما يلي:

جدول رقم (12) يبين إجابيات العينة الإجمالية حول محاور الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات	الرقم
0.295	2.87	مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات	01
0.516	2.6791	دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية	02
0.230	2.84	تأثير محافظ الحسبات في الحد من الممارسات الإبداعية	03

المصدر: من إعداد الطالبة وفقاً لبرنامج (SPSS26)

بناءً على البيانات المقدمة، يمكن تلخيص إجابات العينة بشكل عام حول محاور الدراسة على النحو التالي:

01. مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات: متوسط الإجابات هو 2.87، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن مؤهلات وخصائص محافظ الحسبات لها تأثير مهم في أداء ووظيفة المحافظ، مع وجود انحراف معياري منخفض (0.295) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

02. دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية: متوسط الإجابات هو 2.6791، وهو يشير إلى أن العينة تعترف بوجود دوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع وجود انحراف معياري مرتفع (0.516) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة.

03. تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية: متوسط الإجابات هو 2.84، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن محافظ الحسابات له تأثير في الحد من الممارسات الإبداعية في المحاسبة، مع انحراف معياري منخفض (0.230) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

بشكل عام، يمكن استنتاج أن العينة ترى أن مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات لها أهمية في أداء مهامهم، وتدرك أيضاً وجود دوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يشير تقييمهم لتأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية إلى وعيهم بدورهم في تحقيق التزام بالمعايير المهنية وضمان صحة المعلومات المالية

الفرضية الأولى: يتمتع محافظ الحسابات بالمؤهلات تأهله لمزاولة المهنة؛

(H₀) = يتمتع محافظ الحسابات بالمؤهلات تأهله لمزاولة المهنة.

(H₁) = لا يتمتع محافظ الحسابات بالمؤهلات تأهله لمزاولة المهنة.

من خلال المحور الأول ن الدراسة نجد أن العينة تتوفر فيهم المؤهلات التي تجعلهم يمارسون مهنة محافظي الحسابات وهذا وفقاً لمتوسط الإجابات هو 2.87، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات لها تأثير مهم في أداء ووظيفة المحافظ، مع وجود انحراف معياري منخفض (0.295) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

النتيجة: محافظي الحسابات يمتلكون مؤهلات لمزاولة مهنة محافظ الحسابات.

الفرضية الثانية: هناك دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية .

(H₀) = هناك دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية

(H₁) = لا توجد دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية .

في المحور الثاني من الدراسة والتي تبرز أهم الدوافع التي من خلالها تمارس المحاسبة الإبداعية والتي جاءت بمتوسط الإجابات هو 2.6791، وهو يشير إلى أن العينة تعترف بوجود دوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع وجود انحراف معياري مرتفع (0.516) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة،

الفرضية الثالثة: قرارات محافظ الحسابات لها تأثير على الممارسات الإبداعية

(H_0) = قرارات محافظ الحسابات لها تأثير على الممارسات الإبداعية .

(H_1) = قرارات محافظ الحسابات ليس لها تأثير على الممارسات الإبداعية .

من خلال نتائج المحور الثالث نجد أن قرارات محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية لها تأثير على الممارسة للمحاسبة الإبداعية وهذا من خلال متوسط الإجابات هو 2.84، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن محافظ الحسابات له تأثير في الحد من الممارسات الإبداعية في المحاسبة، مع انحراف معياري منخفض (0.230) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة.

النتيجة: قرارات محافظ الحسابات له دور في الحد من الممارسات للمحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل الثاني:

و عليه تناولنا من خلال هذا الفصل دراسة ميدانية من خلال اعداد استبيان و توزيعه على عينة من محافظي الحسابات و خبراء محاسبين بإقليم ولاية ورقلة و هذا على اختلاف خبراتهم حيث قسم الاستبيان الى ثلاث محاور اساسية و تم توزيع اسئلة المحاور على من لديهم المؤهلات . و بعد عملية التوزيع تمت عملية المعالجة الاحصائية للبيانات التي تمثل اجابات اراء العينة و تمت دراسة و تحليل نتائج الاحصائية في اطار برنامج الحزمة الاحصائية و تم اختبار الفرضيات .

كما حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة ما دور محافظي الحسابات في الحد من الممارسات للمحاسبة الابداعية وبناءً على النتائج المتحصل عليها يمكن تلخيص النتائج على النحو التالي:

- يتمتع محافظ الحسابات بالخبرة والكفاءة العلمية اللازمة لتأكيد صحة رأيهم الفني والمحايد.:
- الإدارة تلجأ إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية لتحسين صورتها المالية وتأثيرها الإيجابي على السوق.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- الحسابات الإبداعية يمكن أن تؤدي إلى التضليل المستثمرين والجهات الأخرى ذات الصلة.
- محافظ الحسابات يقدمون رأياً مستقلاً عن الإدارة في مدى صحة المعلومات المالية.
- تقارير محافظ الحسابات توجه الانتباه إلى الممارسات الإبداعية وتساهم في الكشف عنها.
- تشمل مهام محافظ الحسابات الحد من الممارسات الإبداعية وضمان الالتزام بالمعايير المهني



الخاتمة:

ازداد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين و المراجعين أكاديمين كانوا ام مهنيين خلال السنوات الأخيرة و مرد ذلك حالا الفشل لبعض الشركات في بداية الالفنية و قد بلغت ذروتها عندما انهارت شركة ENRON الأمريكية و غيرها من الشركات الكبرى في أكثر من مجال و تبعها انهيار شركة المحاسبة الكبيرة ARTHUR ANDERSON لتحميلها جزء من مسؤولية التلاعب في ارقام شركة ENRON كونها كانت تدقق حساباتها . كما انه يبدو انا الكثير من الباحثين يركزون على الجوانب السلبية للمحاسبة الابداعية و يهملون الجوانب الايجابية وعليه يتضح ان محافظي الحسابات يلعبون دورًا حاسمًا في الحفاظ على معايير المحاسبة التقليدية والتأكد من صحة المعلومات المالية. تظهر المؤهلات والخصائص المرتبطة بمحافظ الحسابات تمتلكهم الخبرة والكفاءة اللازمة للقيام بدورهم بشكل فعال. يقدمون تقارير مستقلة ومحيدة عن الإدارة ويساهمون في كشف الممارسات الإبداعية .

و في الأخير بعد أن تطرقنا في هذه الدراسة لذكر الجانب النظري لمحافظي الحسابات و المحاسبة الإبداعية كما تناولنا جانب من الدراسات السابقة و هذا كان في الفصل الأول أما الفصل الثاني أثبتنا فيه بعض من فرضيات الدراسة و اكتملت دراستنا بالإجابة على تساؤلاتنا و الإشكالية المحددة بـ "ما دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟"

من خلال ماسبق يمكن استخلاص النتائج التالية :

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة نجد أن محافظ الحسابات في الجزائر تتوفر فيهم المؤهلات التي تجعلهم يمارسون مهنة محافظي الحسابات وهذا وفقاً لمتوسط الإجابات هو 2.87، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات لها تأثير مهم في أداء ووظيفة المحافظ، مع وجود انحراف معياري منخفض (0.295) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة. "محافظي الحسابات يمتلكون مؤهلات لمزاولة مهنة محافظ الحسابات" و منه قد نكون اجبنا على التساؤل الأول أي نقبل الفرضية الأولى.

في المحور الثاني من الدراسة والتي تبرز أهم الدوافع التي من خلالها تمارس المحاسبة الإبداعية والتي جاءت بمتوسط الإجابات هو 2.6791، وهو يشير إلى أن العينة تعترف بوجود دوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية ، مع وجود انحراف معياري مرتفع (0.516) يشير إلى وجود تباين في آراء أفراد العينة بشأن هذه النقطة، مما يعني أن هذه العبارة تمتلك مستوى مرتفع منه نقول انه هناك دوافع للممارسة المحاسبة الإبداعية . و عليه نكون قد اجبنا على الفرضية الثانية .

من خلال نتائج المحور الثالث نجد أن قرارات محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية لها تأثير على الممارسة للمحاسبة الإبداعية وهذا من خلال متوسط الإجابات هو 2.84، مما يشير إلى أن العينة تروج للرأي بأن محافظ الحسابات له تأثير في الحد من الممارسات الإبداعية في المحاسبة، مع انحراف معياري منخفض (0.230) يدل على وجود توافق نسبي في آراء أفراد العينة حول هذه النقطة. قرارات محافظ الحسابات له دور في الحد من الممارسات للمحاسبة الإبداعية و عليه نكون اجبنا على الفرضية الثالثة

النتائج النظرية:

- 1-محافظ الحسابات هو المسؤول بشكل كامل عن بجوء المؤسسة للممارسات المحاسبة الإبداعية
- 2- يساهم محافظ الحسابات في مصداقية و موثوقية القوائم المالية التي تأثر في اتخاذ القرارات.
- 3- الإجراءات الممكن تطبيقها تنطوي على مهنة المدقق.
- 4- وجود صعوبات في تحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية التي بدورها تأثر في تقرير محافظ الحسابات .
- 5- يقدم محافظ الحسابات تقريره حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد و عرض القوائم المالية .

-التوصيات:

من خلال دراستنا للجوانب المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر أمكن لنا الخروج بالافتراضات التالية :

✓ ضرورة اهتمام المراجع الخارجي بتطوير قدراته العلمية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على اداء مهامه بكفاءة عالية.

✓ ضرورة تنظيم الندوات والملتقيات لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر للارتقاء بمهنة محافظ الحسابات.

✓ إلزام محافظ الحسابات دورات تدريبية، تهيئتهم للانتقال إلى اكتساب خبرات في المجال المحاسبي والمالي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وتفعيل مشاركتهم في الملتقيات التي تخص المهنة التي تنظمها الجامعات، للخروج لنخبة محافظ الحسابات تتناسب ومتطلبات الدولية.

✓ زيادة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر للاستفادة من مخرجاتها أكثر.

أفاق البحث:

رغبة منا في إثراء موضوع الدراسة يمكن اقتراح البحث في المواضيع التالية :

- ✓ قياس مدى إدراك المساهمين لمخاطر المحاسبة الإبداعية .
- ✓ المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي .
- ✓ دور معايير التدقيق الدولية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية
- ✓ مدى مسؤولية كراجعي الحسابات عن ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات .

المراجع

المراجع باللغة العربية

- 1- سفاحلو رشيد، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة اقتصاد الجديد، ع 16، مج 01، الجزائر، 2017.
- 2- الأزهر عزه، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، ع 05 جامعة الوادي 2012.
- 3- عوامر عائشة، واقع مهنة محافظ الحسابات في الجزائر بين الحقوق والواجبات من خلال تطبيقات القانون 10-01، جامعة أدرار، 2015.
- 4- أيوب بوقرورة، محمد عباد العالي، مدى تأثير أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر، الملتقى حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، يومي (0)2 و 21 نوفمبر 2013.
- 5- مرازقة صالح، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، يومي 12 و 13 ماي 2010 .
- 6- عز الدين القنعي، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، مج 01، ع 02، جامعة باتنة، 2019.
- 7- عادل نقوش، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية، والحد منها في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، والتسيير والعلوم التجارية، مج 12، ع 12، الجزائر، 2019.
- 8- إيمان لبيسيس، مساهمة أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019.
- 9- قرني ياسمين، "دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي جامعة الوادي، 2022
- 10- برحومة نزيهان، دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة المسيلة 2021
- 11- أسماء بن بيتور، مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، (2018)
- 12- السيد محمد أحمد السريتي، منهج البحث العلمي، مكتب المروة للخدمات العلمية، كلية العلوم الاقتصادية والمالية الإسلامية - جامعة أم القرى، 2009، ص 21.

- 13- عيسى يونسى، العينة وأسس المعاينة في البحوث الاجتماعية، مجلة الرواق للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 07، العدد 02، 2021، ص 530.
- 14- منال حسين لفتة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة دنانير، ع 08.
- 15-(عبد الرزاق بن داود، 2018)²³، بعنوان: " دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية".
- المراجع باللغة الأجنبية
- 16- Nacer-eddine Sadi et Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Editions société Nationale de Comptabilité, Alger, 1986.
- 17- AKKOUCHE Mohamed Amine, Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies Volume09 Number 02–algeria- December 2022.
- 18 Hisham Noori Hussein, A Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention, International Journal of Science and Research University Kuala Lumpur, Value (2013).
- 19-N-E Saadi et A.Mazouz, la pratique de commissariat aux comptes en Algérie, édition SNC,
- 20- Nacer-eddine Sadi et Ali Mazouz, La pratique du commissariat aux comptes en Algérie, Editions société Nationale de Comptabilité, Alger, 1986.
- 20-Rabin, 'déterminants of audits attitudes towards créatue aconition'(2004).
- 21-Joe sammut, 'Are public compny auditors complicit in financial statement fraud'(2012).
- 22-Brijesh yadav, 'creative accounting:A Literature Review'(05/12/2013).

²³ عبد الرزاق بن داود، " دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2018.

1. انظر إلى: تاريخ الاطلاع 2023/06/07

[2/Files/com.almanhal.platform//:https](https://com.almanhal.platform/Files/2/)

2. انظر إلى: تاريخ الاطلاع 2023/06/05

[-univ.dspace//:http](http://univ.dspace/)

%82%9D%88%9D%=text:~:#18803/123456789/handle/jspui/dz.ouargla
9D%7A%8D%20%AA%8D%5B%8D%84%9D%AE%8D%20%AF%8D
D%5A%8D%20%9A%8D%3B%8D%7A%8D%1B%8D%AF%8D%84%
%A8%9D%3B%8D%AA%8D%,86%9D%3A%8D%20%89%9D%84%9
%3B%8D%4A%8D%85%9D%84%9D%7A%8D%20%1B%8D%A8%9D
%9D%87%9D%3A%8D%20%88%9D%20%C8%8D%9A%8D%3B%8D
AF%8D%9B%8D%7A%8D%88%9D%82%9D%20%85

03 انظر إلى: تاريخ الاطلاع 2023/06/09

[reader/ar/com.arabia-academia//:https-](https://com.arabia-academia/reader/ar/)

منشورات و مراسيم:

01. قانون 10-01 المؤرخ في يونيو 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب

المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42، المؤرخة في 11 يوليو 2010.

الملاحق

الملحق رقم 01

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-



كلية: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني (LMD) في العلوم المالية

والمحاسبية

تخصص محاسبة وتدقيق، بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

- دراسة ميدانية لممارسي محافظي الحسابات والمحاسبة الإبداعية في الجنوب الشرقي الجزائري-

أخي الكريم أختي الكريمة
تحية طيبة وبعد.....

الموضوع: استبيان دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

في إطار تحضير مذكرة لنيل ماستر أكاديمي تم وضع هذا الاستبيان والذي يشمل مجموعة من الأسئلة بخصوص دراسة تحت عنوان " دور المحافظ الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية" لدى نرجو من سادتكم مساعدتنا في إتمام هذا العمل العلمي من خلال ملئ هذه الاستمارة والإجابة على أسئلة الاستبيان بوضع علامة X عند الإجابة المناسبة. المحور الأول: نظام المعلومات الموارد البشرية.

بريد إلكتروني: Sabrina.attou99@gmail.com

أولاً: معلومات عامة متعلقة بعينة الدراسة

الجنس: ذكر أنثى

المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه

الوظيفة الحالية: محافظ حسابات خبير إبي

الخبرة: من سنة إلى 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنوات

ثانياً: محاور الدراسة

المحور الأول: مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يتبع محافظ الحسابات معايير مهية واضحة تتوافق مع معايير المراجعة الدولية			
02	يخضع محافظ الحسابات لتكوين مستمر حول مهنته			
03	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية كاملة في مهمة المصادقة على حساب المؤسسة			
04	يؤدي محافظ الحسابات مهمته باستقلالية تامة خاصة اتجاه مسؤولي المؤسسة التي سيراقبها			
05	الاهتمام بالمراجعة المستمرة التي تمكن محافظ الحسابات من الاطلاع على الملفين الدائم والسنوي باعتبارهما من معلومات دائم وأدلة اثبات			
06	يتحقق محافظ المحاسبة من الاثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة الأخرى			
07	يحرص محافظ السياسات على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهارته والتحلي بالأخلاقيات والسلوك المهنة			

المحور الثاني: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تلج الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية بقصد تحسين صورتها من حيث قوة مركزها المالي.			
02	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة الاقتصادية إيجابياً في السوق.			
03	تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.			
04	يعتبر التهرب الضريبي من غايات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية			
05	تستغل المحاسبة الإبداعية التي تغير نتائج القوائم المالية خلافاً للواقع، مما يؤدي إلى تضليل المستثمرين والجهات الأخرى ذات الصلة			

المحور الثالث: مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	موافق محايد	غير موافق
01	امتلاك محافظ الحسابات الخبرة والكفاءة العلمية اللازمة تؤكد صحة رأيه الفني والمحايد.		
02	يقوم محافظ الحسابات بتقديم رأيه الفني والمحايد في مدى صحة المعلومات التي تحتويها البيانات المالية.		
03	تقرير محافظ الحسابات يقدم رأي مستقل عن الإدارة.		
04	تقرير محافظ الحسابات يقدم إلى كل مستخدم القوائم المالية.		
05	يجب أن يبني تقرير محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.		
06	تمسك محافظ الحسابات بمعايري الأداء المهني في إعداد تقريره تساهم في قدرته على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية		
07	شمول تقرير محافظ الحسابات على الشك المهني الممارس يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية		
08	امتلاك محافظ الحسابات الخبرة والكفاءة العلمية اللازمة تؤكد صحة رأيه الفني والمحايد.		

الملحق رقم 02

معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.885	19

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.875	7

```
RELIABILITY
/VARIABLES=a8 a9 a10 a11 a12
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
------------------	------------

.838	5
------	---

RELIABILITY

/VARIABLES=a13 a14 a15 a16 a17 a18 a19

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.675	7

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس المستوى الوظيفية الخبرة

/ORDER=ANALYSIS

الملحق رقم 03

مقاييس الإحصاء الوصفي

الجنس				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	33	76.7	76.7	76.7
أثى	10	23.3	23.3	100.0
Total	43	100.0	100.0	
الخبرة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
من سنة إلى 5 سنوات	14	32.6	32.6	32.6
من 06 إلى 10 سنوات	16	37.2	37.2	69.8
من 11 إلى 15 سنوات	13	30.2	30.2	100.0
Total	43	100.0	100.0	
الوظيفة				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محافظ حسابات	39	90.7	90.7	90.7
خبير محاسبي	4	9.3	9.3	100.0
Total	43	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	43	2.93	.258

a2	43	2.91	.366
a3	43	2.79	.514
a4	43	2.91	.366
a5	43	2.88	.391
a6	43	2.77	.480
a7	43	2.91	.294
AA	43	2.8704	.29544
Valid N (listwise)	43		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a8	43	2.79	.514
a9	43	2.81	.450
a10	43	2.60	.791
a11	43	2.53	.827
a12	43	2.65	.650
AB	43	2.6791	.51666
Valid N (listwise)	43		

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a13	43	2.95	.213
a14	43	2.79	.412
a15	43	2.72	.454
a16	43	2.88	.391
a17	43	2.84	.433
a18	43	2.88	.391
a19	43	2.84	.433
AC	43	2.8439	.23080
Valid N (listwise)	43		

الفهرس

I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص:
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الاشكال
VII	مقدمة
أ	توطئة:
ب	إشكالية الدراسة:
	الفصل الاول : الادبيات النظرية و التطبيقية لمحافظي الحسابات و المحاسبة الابداعية
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية
3	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ المحاسبة
3	الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات
4	الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات
5	الفرع الثالث: المسؤولية المدنية والجزائية لمحافظ الحسابات
6	المطلب الثاني: مفاهيم عامة المحاسبة الإبداعية
6	الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية
7	الفرع الثاني: دوافع ممارسة المحاسبة ومجالاتها وجود التقارير المالية
9	الفرع الثالث: طرق وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها
12	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
12	المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة
12	الفرع الاول: الدراسات باللغة العربية
15	الفرع الثاني الدراسات باللغة الاجنبية
17	المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

19	..... خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني:دراسة حالة محافظي الحسابات ودورهم للحد من المحاسبة الإبداعية
20	..... تمهيد:
21	..... المبحث الاول: منهج الدراسة الاستطلاعية
22	..... المطلب الثاني : أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة
26	..... المبحث الثاني: مناقشة وتحليل النتائج
26	..... المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
26	..... الفرع الأول: الخصائص الشخصية للعينة
28	..... الفرع الثاني: عرض وتحليل إجابات العينة على مؤهلات وخصائص محافظ الحسابات
30	..... الفرع الثالث: عرض وتحليل إجابات العينة على دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية
32	..... الفرع الرابع: عرض وتحليل إجابات العينة على تأثير محافظ الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية
34	..... المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
37	..... خلاصة الفصل الثاني:
39	..... الخاتمة:
40	..... المراجع
40	..... الملاحق
40	..... الفهرس