

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي - الطور الثاني -
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية و محاسبية
التخصص: دراسات محاسبية و جباية معقمة

من إعداد الطالبة: أسماء بن بيتور
بعنوان

مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري "ورقلة، غرداية والوادي "

لسنة 2018

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2018/05/21 الموافق ل 08 رمضان 1439

أمام اللجنة المكونة من السادة

(أستاذ مساعد أ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

(أستاذ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

(أستاذ مساعد_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الأستاذ/ كويسي محمد

الأستاذ/ محمد زرقون

الأستاذ/ كسكس مسعود

السنة الجامعية 2018/2017

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي - الطور الثاني -
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم مالية و محاسبية
التخصص: دراسات محاسبية و جباية معقمة

من إعداد الطالبة: أسماء بن بيتور
بعنوان

مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في الجنوب الشرقي الجزائري "ورقلة، غرداية والوادي "

لسنة 2018

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2018/05/21 الموافق ل 08 رمضان 1439

أمام اللجنة المكونة من السادة

(أستاذ مساعد أ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

(أستاذ_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا

(أستاذ مساعد_ جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الأستاذ/ كويسي محمد

الأستاذ/ محمد زرقون

الأستاذ/ كسكس مسعود

السنة الجامعية 2018/2017

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك "

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين.

"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

من قطف الحب الدانية و دنيا الاحلام الزاهية، أستل الثناء لأهدي هذه

المذكرة إلى التي شكلت ملامح روحي للتي ضحت بعمرها لتصنع سعادي ، ذات القلب المرمرى، كون الطيبة و السلام ، للكيان المرهف الذي يفيض رقة وحنانا... أمي الغالية، ومع الإهداء ارسل لها قبلة على كبرياء جبينها، وأدعو الله أن يقيها جنتي و أن يديم عليها تنمة الصحة و العافية وأن يقيها ملاذي الآمن من غدر الدنيا و الأيام.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار .. والدي العزيز.

إلى من رافقتاني منذ أن حملنا حقائب صغيرة ومعكما سرت الدرب خطوة بخطوة ...أختاي :
إيمان وامينة.

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء.... أخوتي و اخواتي.

إلى من معهم سعدت، وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير احبائي "عبد المالك , مريم , الشيخة"

أسماء

شكر و تقدير

« كن عالماً.. فإن لم تستطع فكن متعلماً، فإن لم تستطع فأحب

العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم »

بعد رحلة بحث و جهد و اجتهاد تكلفت بإنجاز هذه المذكرة ، نحمد الله

عز وجل على نعمه التي منَ بها علينا فهو العلي القدير ، كما لا يسعنا

إلا أن نخص بأسمى عبارات الشكر و التقدير الأستاذ الدكتور محمد زرقون

لما قدمه لنا من جهد ونصح ومعرفة طيلة انجاز هذه المذكرة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في تقديم يد العون لإنجاز هذه

المذكرة وجعلها الله في ميزان حسناتهم ونخص بالذكر أساتذتنا الكرام

الذين أشرفوا على تكوين دفعة المحاسبة والجبابة والأساتذة القائمين

على عمادة وإدارة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة ورقلة "قاصدي مرباح".

أسماء

مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "دراسة ميدانية لعينة من المهنيين الجنوب الشرقي الجزائري"

★ الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى تبيان مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه في الحد من هذه الاخيرة 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 إستقصاء مجموعة من المهنيين و الاكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري لمعرفة رأيهم حول دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها و أهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية، وهذا من الثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، و أهم قواعد إعداد القوائم ومدى إتفاقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

★ الكلمات الدالة:

محافظ حسابات، محاسبة إبداعية، قوائم مالية، إدارة الأرباح.

Abstrac:

This study aims to identify the role of the governors of accounts in reducing creative accounting practices, and through the role played by the Governor of the accounts in the latter limit by giving it a more credible and more clear picture, and this is what has been put forward by measuring earnings management practices for a sample of companies in the south-east, then head towards a group of Almhennen investigate and Alcaddaman in the south-eastern Algeria to know their opinion about the role of the Governor of the accounts in reducing creative accounting practices in the Algerian accounting environment.

The study concluded that the Governor of the accounts has an important role through the most important reports it provides and the importance of his opinion on creative accounting practices through its address in their own reports carried out on the financial statements, and this trust established by the owners entities in order to ensure the credibility of the the latter, and control over the conduct of the institution, and the most important preparation of lists rules and their compatibility with the financial accounting system standards, by expressing his opinion with objectivity and impartiality.

Keywords

Governor of accounts, Creative Accounting, financial statements, earning management.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
I	الاهداء
II	الشكر
I	الملخص
I	قائمة المحتويات
I	قائمة الجداول
I	قائمة الاشكال البيانية
I	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
06	الفصل الأول : الادبيات النظرية و الدراسات السابقة
07	المبحث الأول: الادبيات النظرية... ..
21	المبحث الثاني:الدراسات السابقة
29	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
29	المبحث الأول: الطريقة و الادوات
36	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
46	الخاتمة
49	المراجع
52	الملاحق
69	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
16	إجراءات المحافظ المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	(1.1)
18	إجراءات المحافظ المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	(2.1)
30	تصنيف أنواع المؤسسات من حيث القطاع	(1.2)
30	قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح	(2.2)
33	يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة	(3.2)
34	مقياس ليكرت الثلاثي	(4.2)
34	الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي	(5.2)
35	يوضح معامل ألفا كرونباخ	(6.2)
36	توزيع الأفراد حسب متغير السن	(7.2)
37	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(8.2)
37	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(9.2)
38	التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة	(10.2)
39	تحليل مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية	(11.2)
40	قياس مدى تأثير الممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية	(12.2)
41	قياس مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد الممارسات المحاسبة الإبداعية	(13.2)
42	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	(14.2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	توزيع الأفراد حسب متغير السن	(1.2)
37	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(2.2)
38	توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية	(3.2)
38	التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة	(4.2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الجدول
52	الجدول المستعملة في قياس نموذج jones	(01)
63	استمارة الاستبيان	(02)
66	مخرجات spss	(03)

المقدمة العامة

1. توطئة

إن التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ومحاولة التضليل لأجل تحقيق المكاسب الذاتية والتلاعب بمصادقية القوائم المالية، وذلك لأجل كسب ثقة الأطراف المستفيدة من حقيقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وساعد في ذلك نقص الرقابة على ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، أصبح يشكل عائق كبير في نظر العديد من المهتمين بمجال الإستثمار والمحاسبة مما سبب فقدان الثقة في القوائم المالية.

وهذا ما جعل الرقابة على مثل هذه الممارسات ضرورة ملحة من خلال الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، من أجل ضمان شفافية سليمة في مخرجات هذه القوائم وبالتحديد الأرباح، خصوصا بعد تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية والدخول في السوق العالمية وهذا ما يساعد الجزائر في جلب المستثمر الأجنبي خصوصا في ظل الازمة الخانقة التي تضرب العالم عامة والجزائر خاصة لأجل تفعيل وانتعاش النشاط الاستثماري مما يعود بتحقيق تنمية اقتصادية وطنية.

في ظل توجه المسيرين والمحاسبين نحو المحاسبة الإبداعية من خلال الممارسات المحاسبية التي تنتهج قصد التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية والتي تسبب عائق في جودة هذه الاخيرة، هنا يتجلى لنا دور محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية عبر الحد من الممارسات المحاسبية وتوجيه ادارة الارباح وبالتالي نطرح الإشكالية الرئيسية:

ما مدى مساهمة محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

وبغية دراسة الموضوع والتفصيل فيه أكثر اتجهنا نحو طرح إشكاليات فرعية مساعدة في تحليل الموضوع أكثر وهي على

النحو التالي:

- ◀ ما مدى ممارسة الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية؟؛
- ◀ ما تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم؟؛
- ◀ ما مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟.

2. فرضيات البحث

من خلال الإشكالية الرئيسية ومن التساؤلات الفرعية للموضوع يمكن لنا التوصل إلى للفرضيات التي نذكر

أهمها:

- ✓ تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح؛
- ✓ تأثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية القوائم المالية؛
- ✓ مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

3. دوافع اختيار الموضوع:

تتمثل الأسباب الموضوعية والشخصية في اختيار الموضوع في:

الدوافع الذاتية:

- ❖ الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع؛
- ❖ ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس محاسبة وجباية.

الدوافع العلمية و المهنية:

- ❖ كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حالياً، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل؛
- ❖ لأن الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة، خاصة في ظل الاستخدام السيء للمبادئ والأسس المحاسبية للوصول إلى إعطاء صورة عن المؤسسة، غير تلك التي هي عليها حقيقة؛
- ❖ أهمية محافظ الحسابات في زيادة الموثوقية للقوائم المالية.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة التي تكتسي عنوان " دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، الى تحديد الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية و ذلك في الحد من إدارة الأرباح والممارسات المحاسبية المتبعة من طرف المسيرين و المحاسبين من اجل التلاعب بالأرباح وإعطاء صور مضخمة تعكس جودة هذه القوائم، وذلك لأجل جلب المستثمرين وتظليل مستعملي هذه القوائم مثل البنوك التجارية التي لها علاقة بالمؤسسة، من ناحية الدعم أو المحيط الخارجي للمؤسسة من موردين وعملاء، الذين لهم حقوق وعليهم واجبات مالية اتجاه المؤسسة.

5. أهمية الدراسة.

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات، في زيادة الثقة في القوائم المالية؛
- التعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، ودوافع الادارة من استخدامها؛
- بيان دور وأهمية وظيفة محافظ الحسابات في اكتشاف الغش والتلاعب بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

6. حدود الدراسة.

تمثلت الدراسة في التعرف على محافظ الحسابات و المحاسبة الابداعية في الجانب النظري، والاعتماد على دراسة حالة من خلال القوائم المالية التي اعتمدنا تحليلها فيما يخص قياس إدارة الارباح ثم توجهنا الى عينة من المهنيين لمعرفة رأيهم حول دور محافظ الحسابات في الحد من هذه الاخيرة، حيث كانت حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية :** كانت الدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، الوادي، غرداية)؛
- **الحدود الزمانية :** امتدت فترة الدراسة من 2018/03/01 الى 2018/04/30.

7. المنهج المتبع وأدوات الدراسة.

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فإننا إتبعنا في هذا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في أغلب أجزاء القسم النظري، إضافة إلى المنهج دراسة الحالة في القسم التطبيقي لدراسة الموضوع، أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

- **نوعية ومصادر البيانات:** على مستوى الجانب النظري تم الإعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات والأطروحات على مستوى المكتبات الوطنية والدولية، أما على المستوى التطبيقي فلقد تم فضلا عن الإعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق إطار موجه للأسئلة وذلك عن طريق أسلوب المسح باستخدام العينات والذي يعتمد على الإستبيان للحصول على المعلومات، موجه لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي وبالتحديد ورقلة، الوادي، غرداية.
- **الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:** من أجل تحليل الإستبيان وإختبار فرضيات الدراسة إستعنا بالبرنامج التحليل الإحصائي SPSS.22 و MS EXCEL وذلك من أجل تحليل ومعالجة معطيات الاستبيان.

8. صعوبات الدراسة:

- صعوبة إفصاح محافظ الحسابات على القوائم المالية للمؤسسات في دراسة الحالة؛
- صعوبة جمع المعلومات في الدراسة الميدانية فيما يخص الاستبيان.

9. هيكل وأجزاء البحث.

إنطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به وحسب طريقة إيمراد، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة، منها الفصل النظري يتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

❖ الفصل الأول

الادبيات النظرية والتطبيقية لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بمحافظ الحسابات من تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة، مسؤولياته ومهامه، بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، والاساليب المعتمدة فيها، كما تم التطرق إلى الإجراءات التي يطبقها المحافظ للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، في كشف التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية والاجراءات المضادة لهذه الممارسات، كل هذا جاء في المبحث الأول، أما المبحث الثاني: فقد تطرقت إلى الدراسات التطبيقية التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، كما تم التعرّيج عن أوجه الاختلاف والتشابه بدراستي والدراسات السابقة.

❖ الفصل الثاني

حيث خصص هذا الفصل لإستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لعينية من المهنيين في مجال المراجعة من خيرا محاسبين و محافظي حسابات وكذا أستاذة جامعيين في الجنوب الشرقي و بالتحديد ورقلة، الوادي، غرداية، لمعرفة رأيهم حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية. بالإضافة الى دراسة حالة لثلاثة أنواع من المؤسسات (تجارية، صناعية، خدماتية) لمعرفة هل هي ممارسة أو غير ممارسة للمحاسبة الإبداعية.

❖ الخاتمة

قدمنا ملخصا عاما عن الموضوع وأهم النتائج المتوصل إليها، فضلا عن مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي نأمل من خلالها أن تكون هناك دراسات في المستقبل.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

مدخل

يعد التلاعب في البيانات المالية - على الرغم من عدم أخلاقياته - فن من فنون التضليل وقد يصعب أحيانا على جهات التدقيق سواء الداخليين والخارجيين أو حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل، وخصوصا في ظل وجود محاسب متمرس ولم يلم بهذا الفن للأخلاقي.

يعود ظهور التلاعب بالبيانات المالية المحاسبية للشركات إلى بداية الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عمليات التلاعب أثناء إجراء حساب التكاليف، والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك، ولاسيما في ظل ضعف استقلالية المحاسب، والحرية المتاحة في استخدام المبادئ المحاسبية.

ولقد أصطلح مهنيا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الدخل، المحاسبة التجميعية، المحاسبة الإبداعية، والمحاسبة الخلاقة وأيضا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، وخصوصا في حال الإفصاح عن البيانات المالية.

حيث تتناول الدراسة في هذا الفصل الإطار النظري لمحافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة الى قراءة في بعض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع من قريب أو بعيد.

وهذا ما يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة للموضوع

المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات و المحاسبة الإبداعية.

لقد حظيت مهمة محافظ الحسابات باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها وسيلة لاكتشاف التلاعبات، ومراقبة أعمال المسيرين وتقييم أعمالهم وابداء رايه حول مصداقية هذه القوائم، وعليه سوف يتم التطرق هذا المبحث الى بعض المفاهيم المتعلقة بحفاظ الحسابات في المطلب الاول، وبعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية في المطلب الثاني، اما المطلب الثالث حاولت ان ابين الإجراءات التي يطبقها محافظ الحسابات في كشف التلاعبات والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى تعريف محافظ الحسابات وأهم خصائصه وشروط ممارسة المهنة ومسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولاً: تعريف محافظ الحسابات

تعددت التعاريف التي تناولت محافظ الحسابات و جلها كان من الجانب القانوني و التي كانت على النحو التالي :

- 1) حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه:

"هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".¹
- 2) عرفه مختار بلعبيود " رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق البيانات المالية والمستندات السنوية للمؤسسة، الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الإستغلال)."²
- 3) ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام، كما يمكنه من مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.³
- 4) المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.⁴

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو، 1010 ص7

² Moukhtar Belaiboud, " **Guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres**", Alger, 1982, p04

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص28

⁴ زاهرة توفيق عاطف سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص191

5) عرفه كل من إيهاب نظمي وهاني العزب بأنه " ذلك الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة للقيام بدور محافظ الحسابات أو الخبرة ويطلق عليه الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهنة التدقيق ثم يوقع على التقرير، وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهمة معينة من عملية التدقيق".¹

6) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه: " الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

من خلال هذه التعاريف المختلفة لمحافظ الحسابات نستنتج أن محافظ الحسابات هو شخص يقوم تحت مسؤوليته وباسمه الخاص بفحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، والتأكد منصحتها ودقتها طبقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعاً بأن القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية دورتها المالية.

ثانياً: خصائص محافظ الحسابات

من خلال التعاريف السابقة لمحافظ الحسابات ووفق ما نص عليه القانون التجاري والمادة 22 من قانون 10-01 نستنتج عدة خصائص نذكر منها:³

- الاستقلالية والموضوعية؛
- الكفاءة المهنية؛
- سر المهنة؛
- العلاقة مع زملاء المهنة.

ثالثاً: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:⁴

1. أن يكون جزائري الجنسية،
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار النشر، عمان، الاردن 2012، الطبعة الأولى، ص32

² الجمهورية الجزائرية لدمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيري، 2007 الجزائر ص 188

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 مرجع سبق ذكره ص 7

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم، 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 العدد 42 المادة 8 ص 5

4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
5. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية:
- "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة أو سلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: مسؤوليات ومهام محافظ الحسابات

أولا : مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:

1) المسؤولية المدنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".¹

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.²

2) المسؤولية الجزائية

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.³

ويعاقب القانون كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما مماثلا للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيرة في المحاسبة أو أية صفة ترمي الى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.⁴

3) المسؤولية الانضباطية

وفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة" أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".⁵

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص1

² شريقي عمر، "محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12 ، جامعة سطيف 2012، ص96

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص10

⁴ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص97

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص10

ومن بين هذه المخالفات ما يلي:

- التقصير المهني الخطير أو التهاون؛
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24 ، 23 من القانون 10-01 كما يلي:¹

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمون أو الشركاء أو حاملو الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدججة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. وحسب المادة 25 من القانون 10-01: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد²:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصور الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة محتمل على استمرار الاستغلال.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 ، مرجع سبق ذكره، ص7

² نفس المرجع السابق، ص8.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية ومن بينها:

- المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية الى صورة اخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة؛¹
 - المحاسبة الإبداعية عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الابلاغ المالي واية خطوات متخذة اتجاه ادارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل؛²
 - المحاسبة الإبداعية هي بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الارقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي واي خطوات اخرى متخذة في سبيل ادارة الأرباح أو تمهيد الدخل؛³
 - المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة؛⁴
 - المحاسبة الإبداعية من منظور أخلاقي: تعرف أخلاقيات المهنة بأنها المبادئ الأخلاقية و قواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها واصبحت معتمدة أديبا وقانونيا.
- ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.⁵
- وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها قيود على الأعمال والأنشطة تجد الشركات نفسها مضطرة الى وضع موثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمدبرين والموظفين، وبالرغم من أن الإهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة العمل ألا أن قادة الأعمال اليوم بدؤوا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة.

¹ ميساء محمد سعد ابو تمام، "مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل"، جامعة الشرق الاوسط 2013/2012 ص20

² بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية "المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير"، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص 33

³ ميسون بنت محمد بنت علي الفري، "دوافع و اساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، سنة 2010، ص8

⁴ رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010، ص 96

⁵ عماد سليم الأغا "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية مذكرة"، ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الازهر غزة، سنة 2011 ص 106

ومن هنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام و البيانات المالية قاصداً بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي ينتمي إليها؟. لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الاختيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيس في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي و التشريعي فقد إهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية، وأصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إلى إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

حيث أن لعلم المحاسبة جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ وهي:

1. **العدالة:** وتعني أن يكون هناك معايير أسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف؛

2. **الصدق:** وتعني المطابقة للحقيقة؛

3. **عدم التحيز:** و تعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب فئة أخرى. أشار إلى أن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم في الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة، فتلجأ الإدارة إلى تغيير القواعد المحاسبية المطبقة بهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو وإستقرار للوحدة الإقتصادية، وبذلك يعتبر سلوك كفيء، وقد تهدف الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكاً إنتهازياً لا أخلاقياً وتشير الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكاً غير أخلاقياً لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المنشأة، لدى يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.¹

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم اساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل.

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:²

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛

¹ عماد سليم الآغا، مرجع سابق، ص107

² محمد مطر، ليندا حسن الخليلي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة

الأردنية"، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص30_37

- 2- تسجيل إيرادات مزيف تمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- 3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛
- 4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل؛
- 5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛
- 6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بتحويل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها؛
- 7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها ان اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:¹

- 1- **الأصول غير الملموسة** : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛
- 2- **الأصول الثابتة** : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية 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** : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛
- 4- **النقدية** : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- 5- **الذمم المدينة** : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛
- 6- **الاستثمارات طويلة الأجل** : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثل؛
- 7- **الموجودات الطارئة** : حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛
- 8- **المطلوبات المتداولة** : مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- 9- **المطلوبات طويلة الأجل** : مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

¹ حسن فليح مفلح القطيس، "فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الاسراء، 2011، ص 367-368

10- المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد

بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA؛

11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنوداً من بنود سنوات سابقة.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:¹

1. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
2. وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
3. تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق ص 46-49.

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المحافظ للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة :

الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المحافظ للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية(غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معًا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:¹

الجدول رقم(01_ 01): إجراءات المحافظ المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

رقم المبيعات	
الهدف :تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية ، ليتم إغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية.	التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.
إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة.	التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات.	التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.
تكلفة البضاعة المباعة	
الهدف :تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
قيام المنشأة بتسبيل مخزونها السلع الذي سبق تقييمه بطريقة LIFO	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.
التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون.	الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية
تضمنين كشوف الجرد أصنافاً راكدة.	التحقق من تكوين مخصص هبوط الأسعار

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق ص63

المراجعة المستندية لفواتير المشتريات	تأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة ب الفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية.
مصروفات التشغيل	
الهدف :تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
رسملة مصروفات إيراديه لا تنطبق عليه شروط الرسملة مثل مصروفات الصيانة.	التحقق من مدى تور شروط الرسملة في ذلك المصروف.
التغيير غير المبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة.	الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية.
استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه في الصناعة التي تعمل ضمنها المنشأة.	التحقق من ذلك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	
الهدف :المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المنشأة.	تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار.
البند الاستثنائية والبند غير العادية	
الهدف :تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تضمن ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بند استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود.	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي
دمج نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك.	إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل

المصدر محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، من ص 64-66

الفرع الثاني : الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المحافظ للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل :نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها¹

الجدول رقم (01_02) : إجراءات المحافظ المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

النقدية	
الهدف :تحسين على نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.
الاستثمارات المتداولة	
الهدف :زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليه في المعايير المحاسبة الدولية
الذمم المدينة	
الهدف :المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة
تضمين رقم المدينين بذمم مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة.	فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل
إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة.	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم من الذمم المتداولة المدينة الأجل
المخزون السلعي	
الهدف :زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي	التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.

¹ ليندا حسن الحلي، مرجع سابق ص66

التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا التحول من W.A إلى FIFO	مراجعة رأي الإدارة مبررات حول التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.
الاستثمارات طويلة الأجل	
الهدف: التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية.	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.
عدم إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركات التابعة أو الزميلة.	إعادة تعديل رقم الربح بنصيب الشركة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة.
عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة من القوائم الموحدة.	استبعاد تلك العمليات وإظهار آثارها على القوائم المالية.
الأصول الثابتة	
الهدف: تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين.	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بوساطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة وإدراجه الدخل ضمن حقوق المساهمين
تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها.	التحقق من تلك النسب وتعديل مصروف الاستهلاك.
التغيير غير المبرر في طرق الاستهلاك.	مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المترابطة على البيانات المحاسبية
التلاعب بتصنيف الأصول للتأثير في مصروف الاستهلاك، مثل تصنيف العقارات المملوكة بين الاستثمارات طويلة الأجل	التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي
عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض أو الأصول المؤجرة منها.	التحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك ودراسة أثرها على النسب المالية ذات الأصول العلاقة.
الأصول غير الملموسة	
الهدف: زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة.	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم القيمة وفق الأسس الصحيحة وتعديل.
الاعتراف بأصول غير ملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة	التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.
عن تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول المعدلات المتعارف عليها	إعادة النظر في بقيمة تلك الأصول قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل
التغيير غير المبرر في طرق الإطفاء لهذه الأصول	التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق غير الملموسة إطفاء الأصول

ودراسة آثاره في القوائم المالية.	
المطلوبات المتداولة	
الهدف: تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة.	التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة
تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل.	التحقق من ذلك ودراسة أثره على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي
المطلوبات طويلة الأجل	
الهدف: تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي
استدعاء سندات قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المتحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.	تخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية.
حقوق المساهمين	
الهدف: تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	
الهدف: التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه.	دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب
عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة مثل عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة ضد الشركة.	دراسة أثر ذلك على النسب المالية المرتبطة بذلك وخصوصا نسب الرفع المالي وتعديلها بالشكل المناسب

المصدر: محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، من ص 67-72

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

لقد زاد الاهتمام بموضوع ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف العديد من الباحثين والدراسيين على مدى العقدين الماضيين وحديثين، ويعود ذلك إلى أن المراجعة عملية مرنة تتغير مع تغيرات الاقتصادية، ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث سيتم عرض دراسات متعلقة بمحافظ الحسابات ودراسات متعلقة بالمحاسبة الإبداعية، ثم تطرق إلى مميزات الدراسة الحالية.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

سوف نتطرق في هذا الفرع الى الدراسات السابقة التي أحاطت بالموضوع بصفة عامة أو جزئية والتي هي على النحو التالي :

1. دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، بعنوان "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية" (2009)¹

هدفت هذه الدراسة الى تبيان أهمية وخصائص موثوقية البيانات المالية ودورها في إتخاذ القرار والتعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة الموثوقية، كما اهتمت الدراسة على التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها على موثوقية البيانات المالية وذلك من خلال دوافع الإدارة لاستخدام مثل هذه الأساليب وبالتحديد عينة الدراسة وهي مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية من إجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات. كما تمحور الهدف الرئيسي من هذه الدراسة الى الوقوف على دور مدققي الحسابات في الحد من هذه الممارسات التي تمارسها مجالس إدارات الشركات العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

كما توصل الباحث في نهاية الدراسة الى مجموعة من النتائج كان أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي أسلوب يعتمد على المحاسب لتحقيق مصالح الشركة كذلك صنفى المحاسبة الإبداعية القانوني والغير القانوني، وقد توصلت الدراسة الى أن كافة أفراد مجتمع الدراسة وهي شركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة ضعيفة، كذلك أن كافة أعضاء عينة الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين يقومون بكافة الإجراءات المهنية للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

2. دراسة رشا حمادة، بعنوان "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" (2010)²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث وزعت استبانة على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وقد

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا 2009 .

² رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2010.

تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية المساهمة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية. وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة على الشركات التجارية التي تتورط في ممارسات محاسبة إبداعية.

3. دراسة بوسنة حمزة، بعنوان " التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح " (2012).¹

تمحور الهدف الرئيسي من الدراسة في دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بين البيئة المحاسبية الفرنسية والجزائرية. حيث هدفت الدراسة في جزئها الأول وهي على الصعيد الدولي الى فحص سلوك إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الفرنسية المسجلة في مؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، وتأثير التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية على سلوك إدارة الأرباح و قد توصل الباحث إلى المؤسسات الفرنسية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض النتيجة المحاسبية ووجود علاقة عكسية بين مستوى التدقيق اتجاه المؤسسات الفرنسية نحوى تبني سلوك إدارة الأرباح وعلى الصعيد المحلي الوطني هدفت الدراسة الى معرفة مدى ممارسة سلوك المؤسسات الجزائرية إلى إدارة الأرباح خلال نفس الفترة، حيث توصل الباحث الى ان المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم النتيجة المحاسبية.

4. دراسة ميساء محمد سعد ابو تمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على التدفق النقدي (2013)²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية، حيث تم توزيع استبانة على عينة الدراسة التي تكونت من (261) مستجيبا من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية. أشارت نتائج الدراسة الى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، و أشارت النتائج الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

¹ بوسنة حمزة، "التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح « دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية " مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير علوم تجارة تخصص محاسبة وجباية جامعة فرحات عباس سطيف السنة الجامعية 2011-2012؛

² ميساء محمد سعد ابو تمام، "مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على التدفق النقدي"،

مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، 2012 / 2013

وأوصت الدراسة بضرورة إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالاتها ومهما اختلفت نسبها، والعمل على زيادة الوعي والإدراك الكافي لمعرفة وتوضيح أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لبيان أضرارها والحد من ممارسات ومحاربتها بالوسائل السليمة.

5. دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، بعنوان دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي(2014)¹

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دوافع المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة مع الحرص على تقديم مقياس يقدم رؤية شاملة للمحاسبة الإبداعية بما يخدم أهداف الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (493) محاسباً قانونياً حسب موقع جمعية المحاسبين القانونيين، وبلغ حجم عينة الدراسة (390) محاسباً قانونياً، حيث تم توزيع الاستبانة عليهم، فاسترد منها (275) استبانة، وفرغ (224) استبانة كونها صالحة للتحليل. حيث توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها ان الشركات المساهمة السورية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية، وان إدارة هذه تم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما ان هناك اجراءات يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن اساليب المحاسبة . الشركات الابداعية الممارسة في الشركات المساهمة السورية.

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

6. دراسة Rabin (2004) بعنوان

"déterminants of audits attitudes towards créative aconitin"²

هدفت هذه الدراسة الى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والعوامل التي تؤثر في المحاسبة الإبداعية في بريطانيا، وقد توصلت الدراسة الى ان اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الابداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات، و أشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية والخارجية، تمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، و الرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية و ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الادارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المستخدم ، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسة)

¹ مريم مصطفى عبد الحليم، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي"، اطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2014.

² Rabin, "déterminants of audits attitudes towards créative aconitin" 2004 .

7. دراسة Joe sammut (2012) بعنوان

"Are public compny auditors complicit in financial statement fraud"¹

تناولت هذه الدراسة القوائم المالية بما أنها المصدر الرئيسي للبيانات المالية لذلك فإن القوائم المالية يجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة من عدمها، حيث ركز الباحث على توفير الشروط الثلاثة في معيار التدقيق الدولي (IAS240) مسؤولية الغش عن مراجعة القوائم المالية وبيان التدقيق القياسي (SAS99) المعروف بـ (مثل الاحتيال) الفرصة، الدافعية، المنطقية، وذلك من خلال تأثير مثلث الاحتيال على عملية التدقيق، كما ركز أيضا على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح إقامة علاقة أوثق بكثير بين المراجعين والمستثمرين واكتساب ثقة الجمهور في القوائم المالية واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش.

المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة إستنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه

الإختلاف فيما يلي:

❖ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة لمخاطر الحسابات في الجزائر ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- دراسة محافظ الحسابات من الجانب القانوني؛
- أهمية محافظ الحسابات في إستمرارية المؤسسة؛
- دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

أما الدراسة الحالية والتي اتسمت بعنوان "دور محافضي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" تميزت بدراسة جانب آخر

كما تم الإستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

- 1- تم الإستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة في المذكرة؛
- 2- تم أتباع الطريقة في إختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة للدراسة الحالية؛
- 3- تم الإستفادة منها لتكوين الجانب النظري وإعداد خطة تتناسب و تحديد متغيرات الموضوع؛
- 4- تم الإستفادة منها في إعداد دراسة الحالة من خلال تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- 5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والإنطلاق في الدراسة الحالية.

¹Joe sammut. "Are public compny auditors complicit in financial statement fraud" Mis paper of doctorate finance,smc,university zurich,2012

أوجه الإخلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1- من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد في (ولاية ورقلة) في مكتب محاسبة بالسنة 2018 بالنسبة للقوائم للمؤسسات المعتمدة في قياس إدارة الأرباح ، بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية في دول أخرى متغيرة عربية وأجنبية من سنة 2004 إلى 2017.

2- من حيث عدد العينة:

نجد أن جزء من الدراسات السابقة تناولت عينات مختلفة العدد مقارنة بالدراسة الحالية وبعضها الآخر أقل وذلك حسب إمكانية كل دراسة، بينما اعتمدت هذه الدراسة على قوائم مالية مقدمة من طرف مكتب محاسبة في الجزء الأول وفي الجزء الثاني و لتأكيد أهمية ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لجأ الباحثة إلى استبانته موزعة لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، غرداية و الوادي).

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال وجهة نظر مراجعي الحسابات (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: الملاك، مسيري الشركات، محافظي الحسابات، معدي ومستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل :

تناولنا من خلال هذا الفصل الجانب النظري للدراسة التعريف بمهنة محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية وحاولت أن أبرز الأهمية والدور الذي يقوم به محافظ الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن محافظ الحسابات يعمل على تقييم وفحص مختلف القوائم المالية للشركة وكذا التحقق من سلامتها وصدقها وأنها تعبر فعلا عن الوضعية المالية الحقيقية لها، كما أنه يعمل على تقييم مدى احترامها تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا لتحقيق أهدافها وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها، وباعتباره طرف مستقل فعليه تبليغ الأطراف المهتمة بالقوائم المالية لحظة اكتشاف خطأ ما أو عملية تلاعب في هذه القوائم.

الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

مدخل:

في ظل توجه المسيرين والمحاسبين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح مثالا التي تنتهج قصد التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية والتي تسبب عائق في جودة هذه الأخيرة، هنا يتجلى لنا دور محافظ الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية المنتهجة.

وهذا ما سوف يتم التطرق له في هذا الفصل من خلال قياس ممارسة إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الإقتصادية، ثم التطرق الى إستبانة موجهة لعينة من المهنيين و الأستاذة المختصين في مجال المراجعة من أجل معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم الطرق الى ذلك على النحو التالي :

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال قياس مدى ممارسات عينة من المؤسسات الاقتصادية لإدارة الأرباح وفق معدل Jones المعدل ثم دراسة ميدانية لعينية من المهنيين و الأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري من خلال التطرق الى عرض محتوى الاستبيان، ومجتمع و عينة الدراسة، والأدوات المستخدمة من أجل التعرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: قياس ممارسة إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الاقتصادية

قبل التطرق لرأي المهنيين وكذا عينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال المراجعة قمنا في هذا المطلب بقياس ممارسة إدارة الأرباح والتي تعتبر أحد أساليب المحاسبة الإبداعية لعينة من المؤسسات الناشطة في القطاع الاقتصادي في الجنوب الشرقي، والتي تحصلنا عليها من مكتب محاسبة في ولاية ورقلة وقصد الحفاظ على سرية المعلومات المتحصل عليها قمنا بترميز هذه المؤسسات برموز (A.B.C)، وذلك باستخدام نموذج Jones المعدل، لقياس إدارة الأرباح.

الفرع الأول: تقديم المعدل المستخدم في الدراسة

نموذج Jones المعدل لقياس إدارة الأرباح وذلك في الشركات غير المالية، حيث يهتم بالمستحقات الاختيارية على اعتبارها العنصر الأقل موثوقية، ويعني ذلك أنّ المستحقات الاختيارية أكثر عرضة لتلاعب المديرين وبالتالي هي مقياس صالح لإدارة الأرباح، ولقياس المستحقات الاختيارية باستخدام هذا النموذج:

$$TACC_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} + \Delta STDEBT_{i,t} - DEPTN_{i,t}$$

Total Accruals .t = TACC_{i,t} للشركة الكلية المستحقات i الفترة خلال t.

Change in current assets .t = ΔCA_{i,t} للشركة المتداولة الأصول في التغيير i الفترة خلال t.

Change in current liabilities .t = ΔCL_{i,t} للشركة المتداولة الخصوم في التغيير i الفترة خلال t.

Change in cash and cash.t = ΔCash_{i,t} للشركة النقدية يعادل وما النقدية في التغيير i الفترة خلال t.

Change in long-term débat payments due and the short-term débat .t = ΔSTDEBT_{i,t} للشركة الأخرى الأجل قصيرة والديون المستحقة الأجل طويلة الديون أقساط في التغيير

Change in long-term débat payments due and the short-term débat .t = DEPTN_{i,t} للفترة خلال t.

Dépréciation .t = DEPTN_{i,t} للشركة الاستهلاك مصروف i الفترة خلال t.

قامت الباحثة بإتباع طريقة التدفق النقدي وذلك لحساب المستحقات الكلية من خلال طرح صافي الدخل من صافي التدفقات النقدية التشغيلية والتي تمّ إستخراجها من التقارير المالية للشركات . قام الباحث بالتأكد من مطابقة نتائج هذه الطريقة مع طريقة قائمة المركز المالي التقليدية من خلال تطبيقها على بعض الشركات.

الفرع الثاني : تقديم قطاعات المؤسسات المدروسة.

الجدول رقم (01-02): تصنيف أنواع المؤسسات من حيث القطاع

الرقم	إسم المؤسسة	السنوات المدروسة	القطاع
01	المؤسسة (A)	2014	خدمي
		2015	
		2015	
02	المؤسسة (A)	2014	تجاري
		2015	
		2016	
03	المؤسسة (C)	2014	صناعي
		2015	
		2016	

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثالث: قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح.

الجدول رقم (02-02): قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح

الرقم	الشركة	السنة	المستحقات غير الإختيارية	المستحقات الإختيارية	متوسط المستحقات الإختيارية	ممارسة - غير ممارسة	التصنيف
			NDACCI,t	DCCI,t	Mean		
01	الشركة A	2014	7641	57021156,34-	188988052,41-	ممارسة	
		2015	6115	395531175,81-	589338915,83-	غير ممارسة	
		2016	5678	18467076,81-	894645514,75-	ممارسة	
02	الشركة B	2014	12726	4615004214,77-	412279378,45-	ممارسة	
		2015	11205	2109923769,2-	117836331,09-	ممارسة	
		2016	9908	232304122,73-	317232610,99-	ممارسة	
03	الشركة C	2014	82795	118210098,68-	34021156,34-	غير ممارسة	
		2015	934155	-198337962,87	16753904,44-	ممارسة	
		2019	934113	196530642,91-	44404640,05	ممارسة	

المصدر: من إعداد الطالبة

التعليق :

من خلال الجدول (02-02) متوسط الاستحقاق الإختياري السالب للعينة المدروسة نلاحظ أن المؤسسات تميل الى تخفيض أرباحها، وذلك من خلال تخفيض الضرائب المدفوعة، أو التحفظ على الاحتياطات من أجل الاستفادة منها في الأرباح المنخفضة، وهذا ما يوضح أن المؤسسات المعنية قد مارست إدارة الأرباح، وسوف نتطرق في الجزء الثاني إلى دور محافظ الحسابات في اكتشاف هذا التلاعب والحد منها من خلال الاستبانة (أنظر الملاحق).

المطلب الثاني: الطريقة المتبعة في الأدوات

قصد الإحاطة بالإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل الى النتائج قمنا بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، لذلك سنتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة الى العينة محل الدراسة والمتكونة من محافظي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية .

أولاً: مراحل تصميم الاستبيان

إعتمدنا على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة من أجل التوصل الى النتائج، وتمثلت فيما يلي :

إستمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة موجهة إلى عينة من المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي (ورقلة، الوادي، غرداية) و الأساتذة المختصين في مجال المراجعة من أجل التأكد من مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية، لإبداء آرائهم وتطلعاتهم حول مشكلة الدراسة، وحتى تكون إستمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة ووضوح المضمون، فقد تم تصميمه على ثلاثة مراحل وهي:

1) **مرحلة التصميم الأولي:** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين بعين الاعتبار الإشكالية الرئيسية للموضوع وفرضيات البحث، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة وقليلة نوعا ما، وإستعمال اللغة السليمة مع شرح بعض المصطلحات للمساعدة على توضيح المفهوم، بالإضافة الى ترتيب الأسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة إعداد التصميم:** وتتمثل في المرحلة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (خبرا محاسبين، محافظي الحسابات، أستاذة جامعين) بغية التأكد من وضوح وبساطة الأسئلة لتسهيل الإجابة عليها.

3) مرحلة التصميم النهائي: وهي المرحلة الأخيرة، فقد تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الإستبيان بشكله النهائي، ثم توزيعه ونشره على ثلاث طرق متعارف عليها:

○ التسليم المباشر لأفراد العينة المتواجدة في محل السكن؛

○ إرسال عن طريق البريد الإلكتروني لبعض عينة الدراسة التي لم نستطع الوصول إليها؛

○ الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

هكذا تمكنا من ضمان عدد مقبول وكافي من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع.

ثانيا: محتوى الاستبيان

من أجل تسهيل عملية فهم ما يتضمنه الاستبيان إعتدنا على مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر والشهادة المتحصل عليها مع إضافة شرح لبعض المصطلحات الواردة في الاستمارة، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث وهو ما متعرف عليه علميا.

تكون الاستبيان ككل من (الملحق رقم 01) من 03 صفحات وتضمن 25 سؤالاً وكالتالي:

❖ **الجزء الأول:** تبعا للطريقة المنهجية المتعارف عليها في بناء الاستبيان فقد تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 07 أسئلة الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الإلكتروني أو الهاتف (اختياري) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

❖ **الجزء الثاني:** عرض في هذا الجزء 03 محاور متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 18 سؤالاً مقسمة بالتساوي كالتالي:

- **المحور الأول:** متعلق بالفرضية الأولى "ممارسة الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية"؛
- **المحور الثاني:** خاص بالفرضية الثانية "تأثير ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المالية"؛
- **المحور الثالث:** خصص للفرضية الثالثة "مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من محافظي الحسابات؛
- خبراء محاسبين؛
- أساتذة جامعيين.

ثانياً: عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 60 إستمارة على ثلاث مناطق (ولايات) مختلفة من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، الوادي، غرداية)، حيث تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسباً لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة أو أي خلل ينقص من قيمتها، وبعد عملية الجمع تم استرجاع 54 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 50 استمارة قابلة للتحليل، ونوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (02-03): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

الاستمارات القابلة للتحليل	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الموزعة	المنطقة
19	20	20	ورقلة
17	19	20	الوادي
14	16	20	غرداية
50	55	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02-03) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 60 استمارة من بينها 6 إستمارات ضائعة و 4 استمارات ملغاة، و 50 استمارة متبقية صالحة للدراسة

المطلب الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة

- مقياس ليكارت الثلاثي: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02-04): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

وبغرض تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى ($2=1-3$) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ($0.66=3/2$)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (02-05): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

الوزن الموافق له	مجال المتوسط الحسابي
قليل	من 1 إلى 1.67
متوسط	من 1.68 إلى 2.38
مرتفع	من 2.38 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة

- ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:

إستخدما لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الإتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول رقم (02-05) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة 82.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (02-06): يوضح معامل ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ	عدد الأسئلة
0.823	15

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السالف نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق و ثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.823) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لقبول هذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

بغية الإجابة على الإشكال المطروح و الأسئلة الفرعية المقترحة للمساعدة و إختبار صحة فرضيات الدراسة اعتمدنا على أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول الى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية :

- توزيع عينة الدراسة (التكرار و النسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ ؛
- اختبار (T-TEST).

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

بعد عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا الى الاستنتاجات.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة).

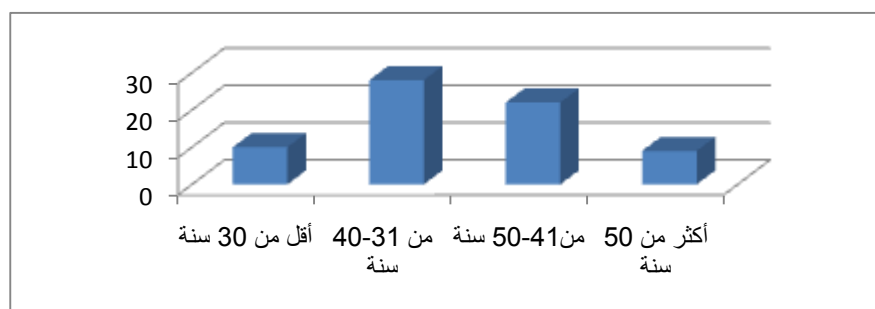
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

الجدول رقم (02-07) توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	05	14	22	09	50
النسبة	%10	%28	%44	%18	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-01 توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول السالف و الشكل البياني السابق و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية للعينة، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 41-50 سنة بنسبة %44، تليها الفئة ما من 31-40 سنة بنسبة %28 ثم الفئة التي تليها الأكبر من 50 سنة بنسبة %18 والفئة الأخيرة (أقل من 30 سنة) هي الأقل نسبة ب %10.

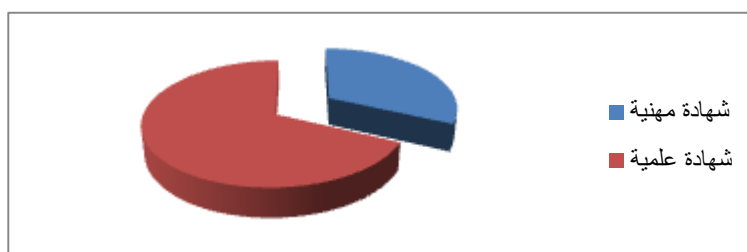
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصلة عليها

الجدول رقم (02-08) توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
68%	34	شهادة علمية
34%	16	شهادة مهنية
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل 02-02 توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل البياني المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 34 بنسبة 68% و بلغ عدد حاملي شهادة مهنية 16 بنسبة 34%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية فهذا ينعكس إيجابيا على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

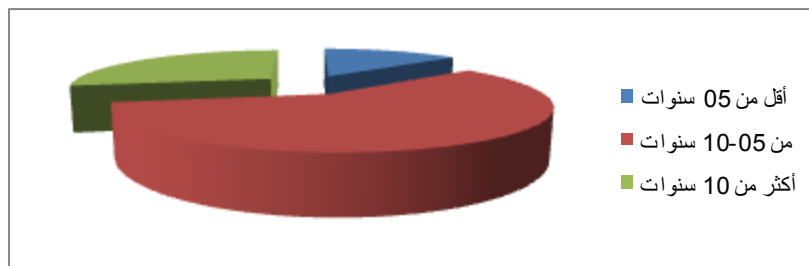
ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (02-09) توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	07	29	14	50
النسبة	14%	58%	28%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-03 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل البياني السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 14% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 58% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات و البالغ عددهم 29 فردا وهي الأكثر تكرارا، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 28%. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية .

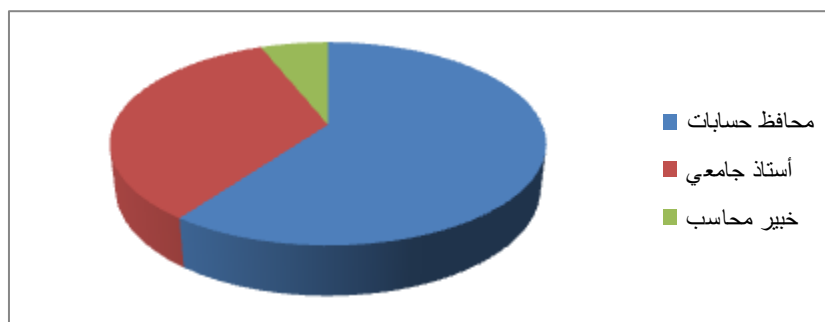
رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الجدول رقم (02-10) التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

النسبة	التكرار	نوع المنصب
48%	30	محافظ حسابات
46%	17	أستاذ جامعي
06%	03	خبير محاسب
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-04 توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل البياني المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند محافظي الحسابات البالغ عددهم 30 أي بنسبة 60 % ، وتليها نسبة 34 % محافظي الحسابات بتكرار 23، والأقل هي الخبير المحاسب البالغ عددهم 03 بنسبة 06%. وبما أن النسبة الأكبر تتباين بين محافظي الحسابات و الأكاديمين هذا يمكننا أن نعرف مدى ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية و دور محافظ الحسابات في الحد منها بشكل علمي وتطبيقي دقيق.

الفرع الثاني : مقاييس الإحصاء الوصفي

أولاً: المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول

سوف نقوم من خلال الجدول التالي بعرض المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الأول للعبارة الأولى قياس مدى ممارسة إدارات الشركات الجزائرية للممارسات المحاسبية الإبداعية:

الجدول رقم (02-11) تحليل مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبية الإبداعية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	المستوى
01	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي لإسترجاعها كإيرادات	1.72	0.807	متوسط
02	يعتمد المحاسب على نسب لمخصص الديون المشكوك فيها الى إجمالي الديون	2.50	0.753	مرتفع
03	إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل	1.98	0.882	متوسط
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية	2.63	0.610	مرتفع
05	زيادة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية	2.59	0.777	مرتفع
06	المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة	1.98	0.882	متوسط
	المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري العام	2.23	0.785	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1.72 و 2.63، بتركز العبارة الرابعة (تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية) أعلى متوسط حسابي يقدر ب(2.63) و إنحراف ب (0.610)، بينما جاءت العبارة الأولى (إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي إسترجاعها كإيرادات) أقل متوسط يقدر ب(1.72) و إنحراف (0.807). و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب(2.23) و إنحراف (0.785)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك لتحفظ بعض الشركات على الإجابة.

ثانيا: المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

سوف نقوم من خلال الجدول التالي بعرض المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الأول للعبارة الثانية قياس مدى تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية :

الجدول رقم(02-12) قياس مدى تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج الجديدة في قائمة الدخل	2.91	0.285	مرتفع
02	عدم الإفصاح على المتاحات المقيدة و إستبعادها من قائمة الدخل	2.96	0.206	مرتفع
03	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة و الطويلة الأجل	2.96	0.206	مرتفع
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها	2.98	0.209	مرتفع
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	2.65	0.526	مرتفع
06	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	2.42	0.620	مرتفع
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	2.78	0.369	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

وفقا لما تقدم من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.42 و 2.98، بتركز العبارة الرابعة (تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.98) و إنحراف بـ (0.209)، بينما جاءت العبارة الأخيرة (تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير) أقل متوسط يقدر بـ(2.42) و إنحراف (0.620). و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.78) و إنحراف (0.369)، مما يدل على وجود تأكيد في آراء العينة حول مدى تأثير ممارسة المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

ثالثاً: المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

سوف نقوم من خلال الجدول التالي بعرض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث قياس مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد الممارسات المحاسبية الإبداعية :

الجدول رقم (02-13) قياس مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد الممارسات المحاسبية الإبداعية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	يتحقق محافظ الحسابات من صحة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	2.09	0.939	مرتفع
02	يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي	2.98	0.882	مرتفع
03	يفصح محافظ الحسابات عن حسابات النقديات للتأكد من حساب نسب السيولة	2.09	0.694	مرتفع
04	يتحقق محافظ الحسابات من كشفو الجرد و يتحقق من الوجود الفعلي للأنواع المخزون والتأكد منها	1.87	0.885	متوسط
05	على محافظ الحسابات التحقق من أسباب تغيير معدلات و طرق الإهلاك و التعبير عنها	1.98	0.882	مرتفع
06	يتحقق محافظ الحسابات من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	1.87	0.781	متوسط
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	2.18	0.856	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات برنامج SPSS

وفقاً لما تقدم من خلال البيانات الواردة في الجدول (02-13) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1.87 و 2.98، بتركز العبارة الثانية (يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.98) و إنحراف بـ (0.8)، بينما جاءت العبارة الأخيرة (يتحقق محافظ الحسابات من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل) أقل متوسط يقدر بـ(1.87) و إنحراف (0.781). و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.856)، مما يدل على وجود تأكيد في آراء العينة حول مدى تأثير محافظ في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية.

المطلب الثاني: الاختبارات الاحصائية ومناقشتها

الفرع الأول: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST

الجدول رقم (02-14) يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	28.719	46	.000	13.39130	12.4554	14.3248
T02	20.514	46	.000	10.00000	9.0812	10.9785
T03	100.558	46	.000	13.91305	13.64312	14.1918

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات نظام SPSS

اختبار فرضيات الدراسة T-test .

- اختبار الفرضية الأولي:

H_0 : لا تمارس الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.

H_1 : تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبولاً فرضية (تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية).

- إختبار الفرضية الثانية:

H_0 : لا تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

H_1 : تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبولاً فرضية (تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية).

- اختبار الفرضية الثالثة:

H_0 : لا يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H_1 : يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر T تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة p (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (تأثير محافظ الحسابات في الحد آثار المحاسبة الإبداعية).

الفرع الثاني: الوصول إلى الاستنتاجات

من خلال ما تقدم ومن الأسئلة المقدمة للمهنيين و التي حاولنا من خلالها معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وجدنا أن هناك دور مهم وكبير لمحافظ الحسابات للكشف للتلاعب التي تتم من قبل مسيري الكيانات في البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل التظليل في القوائم المالية ونوجز أهم ما توصلت له الدراسة الميدانية :

- ✓ أن الشركات الجزائرية محل الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح؛
- ✓ أن أساليب المحاسبة لها أثر سلبي من خلال التأثير في موثوقية القوائم المالية وتظليل مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ أن لمحافظ الحسابات دور مهم في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أهم التلاعبات التي تتم في إعداد القوائم المالية لأجل تظليل مستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة في ما دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل ضمان الأداء المحاسبي الفعال للمؤسسة الإقتصادية حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكاتب محافظي الحسابات بولاية ورقلة من أجل دراسة عينة عشوائية من المؤسسات الإقتصادية والتي تخص مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، حيث توصلنا الى أهمية محافظ الحسابات في توجيه أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الدور الذي يلعبه في الحد من هذه الأخيرة.

الختامة

خلاصة:

إن المهمة محافظ الحسابات أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة التي من خلاله يتم التلاعب والاحتيايل بغية تحقيق أهداف معينة، وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مما دفع بالمؤسسات للاهتمام بوظيفة محافظ الحسابات لتقييم سلامة وصدق الحسابات من الغش أو الأخطاء محتملة الحصول، وعلى هذا الاساس جاءت دراستنا بقصد التحقق من دور محافظ الحسابات في الحد من آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في الشركات الجزائرية بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال اشكالية الدراسة " ما هو دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟"، من خلال دراسة حالة لثلاثة أنواع من المؤسسات وأيضاً دراسة ميدانية قائمة على ثلاثة محاور :

1. النتائج واختبار الفرضيات

أ. نتائج الدراسة

أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في ما يلي:

- بالنسبة لدراسة الحالة نلاحظ أن المؤسسات تميل الى تخفيض أرباحها، وذلك من خلال تخفيض الضرائب المدفوعة، أو التحفظ على الاحتياطات من أجل الاستفادة منها في الأرباح المنخفضة، وهذا ما يوضح أن المؤسسات المعنية قد مارست فعلا إدارة الأرباح او ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية؛
- اما بالنسبة للدراسة الميدانية نلاحظ ان :
 - ✓ الشركات الجزائرية تمارس المحاسبة الابداعية من خلال مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحتها؛
 - ✓ محافظ الحسابات يساهم و له دور في زيادة الموثوقية للقوائم المالية من خلال الحد واكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
 - ✓ أخلاقيات المهنة تلعب دورا هاما أثناء قيام محافظ الحسابات بأداء مهامه، فالنزاهة، الموضوعية والسرية سلوكيات يجب على المراجع التحلي بها لتحقيق مراجعة ذو جودة عالية؛
 - ✓ من دوافع إستخدام الادارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك؛
 - ✓ توجد صعوبات في ضبط وتحديد ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية .

ب. إختبار الفرضيات:

○ إختبار الفرضية الأولى: ما مدى ممارسة الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية "؛

- الفرضية الصفرية الاولى H_0 : لا تمارس الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- الفرضية البديلة الأولى H_1 : تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.
- إختبار الفرضية الثانية: " ما مدى تأثير ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المالية"؛
 - الفرضية الصفرية الثانية H_0 : لا تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؛
 - الفرضية البديلة الثانية H_1 : تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

○ إختبار الفرضية الثالثة: مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- الفرضية الصفرية الثالثة H_0 : لا يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الفرضية البديلة الثالثة H_1 : يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

حيث في الأخير تم قبول الفرضيات البديلة، وهذا حسب آراء العينة :

- ✓ أن الشركات الجزائرية محل الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح؛
- ✓ أن أساليب المحاسبة لها أثر سلبي من خلال التأثير في موثوقية القوائم المالية وتضليل مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ أن محافظ الحسابات دور مهم في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أهم التلاعبات التي تتم في إعداد القوائم المالية لأجل تضليل مستخدمي القوائم المالية.

2. توصيات الدراسة

- ❖ العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ اصدار قوانين حازمة للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، وفرض عقوبات على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة ودعمها بالإمكانيات الضرورية للحصول على نتائج جيدة؛
- ❖ قيام المؤسسات بدورات تكوينية وترشيديه حول الاستعمال السعي للمبادئ المحاسبية؛
- ❖ على محافظي الحسابات العمل على تطوير مهاراتهم لإكتشاف التلاعبات التي يصعب كشفها في بعض الأحيان؛
- ❖ ضرورة تحلي محافظي الحسابات بأخلاقيات المهنة؛
- ❖ إيجاد مرجعية للمحاسبين ومحافظي الحسابات تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلا عن تأمين استقلاليتهم؛
- ❖ القيام بندوات لبيان التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة و المراجعة فضلا عن بيان دور أساليب المحاسبة الإبداعية في انهيار الشركات؛
- ❖ التنويه بان أثر المحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

3. آفاق الدراسة

- قصد فتح مجال أوسع للباحثين من بعدنا للبحث في مجال المحاسبة الإبداعية وربطها بمهنة المراجعة إرتئينا إلى إقتراح توصيات بحث تمثلت في عناوين يمكن أن تكون محاور دراسة للباحثين بعدنا:
- ❖ دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح؛
 - ❖ المراجعة الداخلية ودورها في إكتشاف التلاعبات المحاسبية؛
 - ❖ دور محافظ الحسابات في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي.

قائمة المراجع

• المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. زاهرة توفيق عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009
2. إيهاب نظمي، هاني العرب تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار رائد النشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.

ثانياً: المجالات العلمية و المداخلات

1. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008.
2. حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الاسراء، 2011.
3. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
4. بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.

ثالثاً: الرسائل و الأطروحات

1. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009؛
2. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010؛
3. ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة للملك عبد العزيز، سنة 2010؛
4. عماد سليم الأغا "دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية مذكرة"، ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الأزهر غزة، سنة 2011؛

5. بوسنة حمزة، "التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح « دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية » مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير علوم تجارية تخصص محاسبة وحباية جامعة فرحات عباس سطيف السنة الجامعية 2011-2012؛
6. ميساء محمد سعد ابو تمام، «مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي» مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط 2013/2012.
7. دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، «دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي» اطروحة دكتوراة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2014.

رابعاً: القوانين و المراسيم

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بريتي، 2007 الجزائر؛
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010؛
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم، 10-01 المؤرخ في جويلية 2010 العدد 42 المادة 08.

• المراجع باللغة الأجنبية

1. Moukhtar Belaiboud, **Guide pratique d'audit financier et comptable**, la maison des livres, Alger, 1982؛
2. Rabin, **déterminants of audits attitudes towards créative aconitine**2004
3. Joe sammut. "**Are public compny auditors complicit in financial statement fraud**" Mis paper of doctorate finance,smc,university zurich , 2012.

الملاحق

الملحق رقم (01)
القوائم المالية للمؤسسة A الخدمائية

ACTIF	2014		2015		2016	
	BRUT	NET	BRUT	NET	BRUT	NET
ACTIFS NON COURANTS						
نتيجة دacquisition-Goodill positif ou négatif						
immobilisations incorporelles	110,000.00	99,916.67	110,000.00	88,916.67	110,000.00	77,916.67
immobilisations corporelles	20,698,006.75	16,035,663.30	21,475,440.94	13,883,539.65	25,881,335.17	15,274,558.83
terrains						
Batiments						
Autres immobilisations corporelles	20,698,006.75	16,035,663.30	21,475,440.94	13,883,539.65	25,881,335.17	15,274,558.83
immobilisations en cession						
immobilisations en cours						
immobilisations financières					0.00	
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachés		2,503,851.06				
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants						
impôts différés actif						
TOTAL ACTIF NON COURANT	20,808,006.75	16,135,579.97	21,585,440.94	13,972,456.32	25,991,335.17	15,352,475.50
ACTIFS COURANT						
stocks et encours						
créances et emplois assimilés	158,393,280.90	158,393,280.90	340,283,385.16	340,283,385.16	370,676,333.45	370,676,333.45
clients	127,547,060.91	127,547,060.91	236,798,213.90	236,798,213.90	286,490,996.92	286,490,996.92
Autres débiteurs	28,342,368.93	28,342,368.93	98,896,981.83	98,896,981.83	51,581,607.73	51,581,607.73
impôt et assimilés	2,503,851.06	2,503,851.06	4,588,189.43	4,588,189.43	32,603,728.80	32,603,728.80
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés	10,680,654.04	10,680,654.04	113,136,562.71	113,136,562.71	141,874,620.84	141,874,620.84
placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie	10,680,654.04	10,680,654.04	113,136,562.71	113,136,562.71	141,874,620.84	141,874,620.84
TOTAL ACTIF COURANT	169,073,934.94	169,073,934.94	453,419,947.87	453,419,947.87	512,550,954.29	512,550,954.29
TOTAL GENERAL COURANT	189,881,941.69	185,209,514.91	475,005,388.81	467,392,404.19	538,542,289.46	527,903,429.79
PASSIF						
البصائر						
CAPITAUX PROPRES						
Capital émis		30,600,000.00		30,600,000.00		30,600,000.00
Intérêts minoritaires						
Primes et réserves / (Réserves cons)						5,750,827.81
Ecart de réévaluation						
Résultat net / (Résultat net part du gr)		40,542,179.40		213,027,159.13		165,802,062.30
Autres capitaux propres - Report à nc		10,284.44		40,552,464.67		
TOTAL CAPITAUX PROPRES		71,152,463.84		284,179,623.80		202,152,890.11
PASSIF NON-COURANTS						
Emprunts et dettes financières						
Impôts (différés et provisionnés)		3,421,516.52				
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatés dav						
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		3,421,516.52		0.00		0.00
PASSIF COURANTS						
Fournisseurs et comptes rattachés		22,046,755.39		30,749,563.76		138067701.5
Impôts		23,630,885.33		17,231,243.88		89,040,020.26
Autres dettes		45,077,611.00		135,231,972.75		98,642,817.96
Trésorerie passif		19,880,282.00				
TOTAL PASSIFS COURANTS		110,635,533.72		183,212,780.39		325,750,539.68
TOTAL GENERAL PASSIFS		185,209,514.08		467,392,404.19		527,903,429.79

Chiffre d'affaires	469,349,538.16	1,058,715,913.99	1,624,661,866.94
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
1/ PRODUCTION DE L'EXERCICE	469,349,538.16	1,058,715,913.99	1,624,661,866.94
Achats consommés	12,508,989.02	29,336,379.31	116,327,060.53
Services extérieurs et autres consommations	19,540,831.82	33,050,218.09	123,027,330.35
2/ CONSOMMATION DE L'EXERCICE	32,049,820.84	62,386,597.40	239,354,390.88
3/ VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)	437,299,717.32	996,329,316.59	1,385,307,476.06
Charges de personnel	372,199,091.51	757,217,966.72	1,177,550,421.33
Impts, taxes et versements assimilés	8,572,336.26	18,963,801.00	29,456,464.11
4/ EXCEDEMENT BRUT D'EXPLOITATION	56,528,289.55	220,147,548.87	178,300,590.62
Autres produits opérationnels	27,460.00		49,408,532.30
Autres charges opérationnels	687,479.86	4,179,831.90	625,467.04
Dotations aux amortissements et aux provisions	2,510,253.64	2,940,557.84	3,026,815.14
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
5/ RESULTAT OPERATIONNEL	53,358,016.05	213,027,159.13	224,056,840.74
Produits financiers			
Charges financiers	705,834.37		
6/ RESULTAT FINANCIER	-705,834.37	0.00	0.00
7/ RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+V)	52,652,181.68	213,027,159.13	224,056,840.74
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	12,110,001.78		58,254,778.44
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	469,376,998.16	1,058,715,913.99	164,070,399.24
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	428,834,818.26	845,688,754.86	1,508,268,336.94
8/ RESULTAT NET ACTIVITES ORDINAIRES	40,542,179.90	213,027,159.13	-1,344,197,937.70
Eléments extrordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extrordinaires (charges) (à préciser)			
9/ RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
10/ RESULTAT NET DE L'EXERCICE	40,542,179.90	213,027,159.13	165,802,062.30

القوائم المالية للمؤسسة B التجارية

ACTIF	2014		2015		2016	
	BRUT	NET	BRUT	NET	BRUT	NET
ACTIFS NON COURANTS						
Acquisition-Goodwill positif ou négatif						
immobilisations incorporelles						
immobilisations corporelles	491 334 192,00	273 079 119,83	573 292 484,68	308 972 576,12	565 069 785,78	280 272 572,85
terrains	10 650 000,00	10 650 000,00	10 650 000,00	10 650 000,00	10 650 000,00	10 650 000,00
Batiments	5 250 000,00	2 732 136,92	5 250 000,00	2 627 136,92	5 250 000,00	2 522 136,92
Autres immobilisations corporelles	475 434 192,00	259 696 982,91	557 392 484,68	295 695 439,20	549 169 785,78	267 100 435,93
immobilisations en concession						
immobilisations en cours	4 940 727,60	4 940 727,60	4 940 727,60	4 940 727,60	4 940 727,60	4 940 727,60
immobilisations financières	62 374 026,80	62 374 026,80	39 049 704,09	39 049 704,09	38 893 584,09	38 893 584,09
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachés						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non	33 201 885,59	33 201 885,59	39 049 704,09	39 049 704,09	38 893 584,09	38 893 584,09
impôts différés actif	29 172 141,21	29 172 141,21				
TOTAL ACTIF NON COURANT	558 648 946,40	340 393 874,23	617 282 916,37	352 963 007,81	608 904 097,47	324 106 884,54
ACTIFS COURANT						
33201885,59						
stocs et encours	604 575,00	604 575,00	604 575,00	604 575,00	604 575,00	604 575,00
créances et emplois assimilés	1 392 050 875,26	1 392 050 875,26	3 074 018 597,93	3 074 018 597,93	3 198 021 789,82	3 198 021 789,82
clients	1 179 085 926,96	1 179 085 926,96	861 853 315,97	861 853 315,97	821 274 797,45	821 274 797,45
Autres débiteurs	135 515 839,47	135 515 839,47	2 200 127 473,98	2 200 127 473,98	2 346 000 344,34	2 346 000 344,34
impôt et assimilés	77 449 108,83	77 449 108,83	12 037 807,98	12 037 807,98	30 746 648,03	30 746 648,03
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés	340 679 948,01	340 679 948,01	729 320 615,91	729 320 615,91	770 386 127,89	770 386 127,89
placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie	340 679 948,01	340 679 948,01	729 320 615,91	729 320 615,91	770 386 127,89	770 386 127,89
TOTAL ACTIF COURANT	1 733 335 398,27	1 733 335 398,27	3 803 943 788,84	3 803 943 788,84	3 969 012 492,71	3 969 012 492,71
TOTAL GENERAL COURANT	2 291 984 344,67	2 073 729 272,50	4 421 226 705,21	4 156 906 796,65	4 577 916 590,18	4 293 119 377,25
PASSIF						
البيانات						
CAPITAUX PROPRES						
Capital émis		86 200 000,00		764 200 000,00		764 200 000,00
Intérêts minoritaires						
Primes et réserves / (Réserves cons)						
Ecart de réévaluation						
Résultat net / (Résultat net part du		105 340 993,71		78 153 484,70		74 452 104,20
Autres capitaux propres - Report à r		476 539 079,29		2 021 169 582,78		2 099 323 067,48
TOTAL CAPITAUX PROPRES		668 080 073,00		2 863 523 067,48		2 937 975 171,68
PASSIF NON-COURANTS						
Emprunts et dettes financières		46 618 587,57		93 974 759,08		51 816 866,52
Impôts (différés et provisionnés)		9 671 692,28				
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatés d'a						
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		56 290 279,85		93 974 759,08		51 816 866,52
PASSIF COURANTS						
Fournisseurs et comptes rattachés		168 353 122,96		60 502 743,93		90456686,41
Impôts		456 525 767,66		321 362 663,00		306 270 370,97
Autres dettes		144 409 982,77		204 938 813,07		158 218 982,06
Trésorerie passif		580 070 046,26		612 604 750,09		748 381 299,61
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 349 358 919,65		1 199 408 970,09		1 303 327 339,05
TOTAL GENERAL PASSIFS		2 073 729 272,50		4 156 906 796,65		4 293 119 377,25

Libellé	2014	2015	2016
Chiffre d'affaires	1,947,607,670.79	1,832,396,839.39	1,334,946,898.95
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
1/ PRODUCTION DE L'EXERCICE	1,947,607,670.79	1,832,396,839.39	1,334,946,898.95
Achats consommés	155,243,035.72	84,381,604.83	84,915,466.14
Services extérieurs et autres consommations	154,969,782.61	95,802,383.96	76,485,143.71
2/ CONSOMMATION DE L'EXERCICE	310,212,818.33	180,183,988.79	161,400,609.85
3/ VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)	1,637,394,852.46	1,652,212,850.60	1,173,546,289.10
Charges de personnel	1,367,900,944.76	1,424,262,517.32	1,081,376,598.66
Impts, taxes et versements assimilés	34,796,388.10	32,695,273.00	20,513,436.00
4/ EXCEDEMENT BRUT D'EXPLOITATION	234,697,519.60	195,255,060.28	71,656,254.44
Autres produits opérationnels	2,629,480.30	3,981.00	120,568,586.88
Autres charges opérationnels	285,229.42	1,230,461.79	9,016,978.20
Dotations aux amortissements et aux provisions	52,788,657.00	47,933,117.79	32,433,093.72
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
5/ RESULTAT OPERATIONNEL	184,253,113.48	146,095,461.70	150,774,769.40
Produits financiers			
Charges financiers	46,615,655.84	40,482,644.68	50,163,818.23
6/ RESULTAT FINANCIER	-46,615,655.84	-40,482,644.68	-50,163,818.23
7/ RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+V)	137,637,457.64	105,612,817.02	100,610,951.17
Participation des salaires aux résultats de l'entreprise	31,656,615.07		
Impots exigibles sur résultats ordinaires	31,656,615.07		26,158,847.42
Impots différés (Variations) sur résultats ordinaires	639,848.07		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	1,950,237,151.09	1,832,400,820.00	1,455,515,485.83
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1,844,896,157.38	1,754,247,335.69	1,381,063,381.63
8/ RESULTAT NET ACTIVITES ORDINAIRES	105,340,993.71	78,153,484.31	74,452,104.20
Eléments extrdinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extrdinaires (charges) (à préciser)			
9/ RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0.00	0.00
10/ RESULTAT NET DE L'EXRCICE	105,340,994.50	78,153,485.02	74,452,103.75

القوائم المالية للشركة C الصناعية

ACTIF	2014		2015		2016	
	BRUT	NET	BRUT	NET	BRUT	NET
ACTIFS NON COURANTS						
Costs d'acquisition-Goodwill positif ou négatif						
immobilisations incorporelles						
immobilisations corporelles	0,00	0,00	1 623 931,62	1 407 407,00	3 153 846,15	2 561 538,46
terrains						
Batiments						
Autres immobilisations corporelles			1 623 931,62	1 407 407,00	3 153 846,15	2 561 538,46
immobilisations en conession						
immobilisations en cours						
immobilisations financières	0,00	0,00	0,00			
Titres mis en équivalence						
Autres participations et créances rattachés						
Autres titres immobilisés						
Prêts et autres actifs financiers non courants					38 893 584,09	38 893 584,09
impôts différés actif						
TOTAL ACTIF NON COURANT	0,00	0,00	1 623 931,62	1 407 407,00	3 153 846,15	2 561 538,46
ACTIFS COURANT						
stocks et encours	23 000 000,00	23 000 000,00	24 711 548,97	24 711 548,97	46 801 363,63	46 801 363,63
créances et emplois assimilés	34 021 156,34	34 021 156,34	17 267 251,90	17 267 251,90	22 773 995,95	22 773 995,95
clients	34 021 156,34	34 021 156,34	17 267 251,90	17 267 251,90	21 711 891,95	21 711 891,95
Autres débiteurs						
impot et assimilés					1 062 104,00	1 062 104,00
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés	190 136 148,07	190 136 148,07	4 376 849,35	4 376 849,35	7 553 248,68	7 553 248,68
placements et autres actifs financiers courants						
Trésorerie	190 136 148,07	190 136 148,07	4 376 849,35	4 376 849,35	7 553 248,68	7 553 248,68
TOTAL ACTIF COURANT	247 157 304,41	247 157 304,41	46 355 650,22	46 355 650,22	77 128 608,26	77 128 608,26
TOTAL GENERAL COURANT	247 157 304,41	247 157 304,41	47 979 581,84	47 763 057,22	80 282 454,41	79 690 146,72
PASSIF						
البیان						
CAPITAUX PROPRES						
Capital émis		100 000,00		100 000,00		100 000,00
Intérêts minoritaires						
Primes et réserves / (Réserves constatées)						
Ecart de réévaluation						
Résultat net / (Résultat net part du groupe)		1 461 736,40		1 516 921,25		1 858 606,74
Autres capitaux propres - Report à nouveau		633 599,80		2 095 336,20		2 095 336,20
TOTAL CAPITAUX PROPRES		2 195 336,20		3 712 257,45		4 053 942,94
PASSIF NON-COURANTS						
Emprunts et dettes financières						2 355 546,90
Impôts (différés et provisionnés)						
Autres dettes non courantes						
Provisions et produits constatés d'après						
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		0,00		0,00		2 355 546,90
PASSIF COURANTS						
Fournisseurs et comptes rattachés		242 226 160,09		39 203 089,34		65 535 777,8
Impôts		2 503 058,12		4 144 110,83		3 749 807,26
Autres dettes		232 750,00		703 600,00		3 995 071,52
Trésorerie passif						
TOTAL PASSIFS COURANTS		244 961 968,21		44 050 800,17		73 280 656,58
TOTAL GENERAL PASSIFS		247 157 304,41		47 763 057,62		79 690 146,42

Libellé	2014	2015	2016
Chiffre d'affaires	518 789 786,68	441 483 081,05	535 816 027,96
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
1/ PRODUCTION DE L'EXERCICE	518 789 786,68	441 483 081,05	535 816 027,96
Achats consommés	505 282 584,14	423 400 500,00	514 000 000,00
Services extérieurs et autres consommations	2 003 652,08	9 724 518,57	12 783 117,17
2/ CONSOMMATION DE L'EXERCICE	507 286 236,22	433 125 018,57	526 783 117,17
3/ VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)	11 503 550,46	8 358 062,48	9 032 910,79
Charges de personnel	2 121 840,00	3 698 100,00	4 942 350,00
Impts, taxes et versements assimilés	7 266 783,98	2 393 544,68	1 203 146,60
4/ EXCEDEMENT BRUT D'EXPLOITATION	2 114 926,48	2 266 417,80	2 887 414,19
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnels			
Dotations aux amortissements et aux provisions		216 524,22	375 783,47
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
5/ RESULTAT OPERATIONNEL	2 114 926,48	2 049 893,58	2 511 630,72
Produits financiers			
Charges financiers	216 567,28		
6/ RESULTAT FINANCIER	-216 567,28	0,00	0,00
7/ RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+V)	1 898 359,20	2 049 893,58	2 511 630,72
Participation des salariés aux résultats de l'entreprise			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	436 622,80		653 023,98
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	518 789 786,68	441 483 081,05	535 816 027,96
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	517 328 050,28	439 966 159,80	533 957 421,22
8/ RESULTAT NET ACTIVITES ORDINAIRES	1 461 736,40	1 516 921,25	1 858 606,74
Eléments extrordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extrordinaires (charges) (à préciser)			
9/ RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
10/ RESULTAT NET DE L'EXERCICE	1 461 736,40	1 516 921,25	1 858 606,74

الجداول الخاصة بمعامل جونس الشركة A

القطاع	الشركة	السنوات	مجموع التثبيتات المادية N	مجموع الإيرادات N	حسابات تحت التحصيل N	مجموع الأصول
خدماتي	A		PPEit	REVit	REC N	AIT N
		2014	16 035 663,30	469 376 998,16	127 547 060,91	185 209 514,91
		2015	13 883 539,65	1 058 715 913,99	236 798 213,90	467 392 404,19
		2016	15 274 558,83	164 070 399,24	286 490 996,92	527 903 429,79

الشركة	السنوات	مجموع الأصول الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N	خزينة الأصول N	خزينة الخصوم N	ديون مستحقة قصير الأجل	مخصصات الاهتلاك والمؤنات
A		CA it	CL it	Cash it	cash it	STDEBT it	DEPTD it
	2014	169 073 934,94	110 635 533,72	10 680 654,04	19 880 282,00	90 755 251,72	2 510 253,64
	2015	453 419 947,87	183 212 780,39	113 136 562,71	-	183 212 780,39	2 940 557,84
	2016	512 550 954,29	325 750 539,68	141 874 620,84	-	325 750 539,68	3 026 815,14

القطاع	الشركة	السنوات	الديون طويلة الأجل	النتيجة قبل الضريبة	صافي النتيجة
خدماتي	A				
		2014	3 421 516,52	52 652 181,68	40 542 179,90
		2015	-	213 027 159,13	213 027 159,13
		2016	-	224 056 840,74	165 802 062,30

معدل جونس A

القطاع	الشركة	السنوات	مجموع الأصول الجارية N	مجموع الأصول الجارية N-1	مجموع الخصوم الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N-1	خزينة الأصول N	خزينة الأصول N-1	خزينة الخصوم N	خزينة الخصوم N-1
خدماتي	A		CA it	CA it-1	CL it	CL it-1	Cash it	Cash it-1	cash it	cash it-1
		2014	169 073 934,94	73 389 257,63	110 635 533,72	51 955 310,23	10 680 654,04	2 673 548,50	19 880 282,00	18 915 510,61
		2015	453 419 947,87	169 073 934,94	183 212 780,39	110 635 533,72	113 136 562,71	10 680 654,04	-	19 880 282,00
	X1	2016	512 550 954,29	453 419 947,87	325 750 539,68	183 212 780,39	141 874 620,84	113 136 562,71	-	-

مخصصات الاهتلاك والمؤنات	التغير في الديون	التغير في التقلبات	التغير في الالتزامات المتداولة	التغير في الأصول المتداولة	المستحقات الكلية	ديون مستحقة قصير الأجل N-1	ديون مستحقة قصير الأجل N
DEPTD it	ΔDCLit	ΔCashit	ΔCLit	ΔCAit	TACC it	STDEBT it-1	STDEBT it
1 951 397,31	57 715 452,10	25 441 590,07-	58 680 223,49	95 684 677,31	118 210 098,68	33 039 799,62	90 755 251,72
1 951 397,31	92 457 528,67	103 936 934,75	72 577 246,67	284 346 012,93	198 337 962,87	90 755 251,72	183 212 780,39
650 465,78	142 537 759,29	255 011 183,55	142 537 759,29	59 131 006,42	- 196 530 642,91	183 212 780,39	325 750 539,68

مجموع الأصول N-1	مجموع الأصول	مجموع التثبيتات المادية N	حسابات تحت التحصيل N	مجموع الإيرادات القابلة للتحصيل N-1	مجموع الإيرادات N	مجموع الإيرادات N-1
Ait-1	AIT N	PPEit	REC N	RECit-1	REVit	REVit-1
88 795 724,33	185 209 514,91	16 035 663,30	127 547 060,91	67 280 750,68	469 376 998,16	280388945,8
185 209 514,91	467 392 404,19	13 883 539,65	236 798 213,90	127 547 060,91	1 058 715 913,99	469 376 998,16
467 392 404,19	527 903 429,79	15 274 558,83	286 490 996,92	236 798 213,90	164 070 399,24	1 058 715 913,99

	التغير في الإيرادات	التغير في الحسابات تحت التحصيل		الحجم الاجمالي للتثبيات إلى اجمالي الاصول	المستحقات الكلية إلى إجمالي أصول الشركة
1/Ait-1	ΔREVit	ΔRECit	ΔREVit-ΔRECit/AIT-1	PPEit/Ait-1	TACCit/Ait
				#DIV/0!	
0,00	188 988 052,41	60 266 310,23	1,45	0,18	1,33
0,00	589 338 915,83	109 251 152,99	2,59	0,07	1,07
0,00	- 894 645 514,75	49 692 783,02	- 2,02	0,03	- 0,42

الجداول الخاصة بمعامل جونس الشركة B

القطاع	الشركة	السنوات	N مجموع التثبيات العادية	N مجموع الإيرادات	حسابات تحت التحصيل N	مجموع الاصول
			PPEit	REVit	REC N	AIT N
تجاري	B	2014	273 079 119,83	1 950 237 151,09	1 179 085 926,96	2 073 729 272,50
		2015	308 972 576,12	1 832 400 820,00	861 853 315,97	4 156 906 796,65
		2016	280 272 572,85	1 455 515 485,83	821 274 797,45	4 293 119 377,25

مخصصات الاهتلاك والمدى	التغير في الديون	التغير في التقيبات	التغير في الالتزامات المتداولة	التغير في الأصول المتداولة	المستحقات الكلية	ديون مستحقة قصير الأجل N-1	ديون مستحقة قصير الأجل N
DEPTD it	ΔDCLit	ΔCashit	ΔCLit	ΔCAit	TACC it	STDEBT it-1	STDEBT it
52 788 657,00	195 645 855,85	693 070 316,43	533 926 428,18	3 530 864 669,01	- 4 615 004 214,77	573 643 017,54	769 288 873,39
47 933 117,79	- 182 484 653,39	155 208 936,26	2 070 608 390,57	35 893 456,29	- 2 109 923 769,20	769 288 873,39	586 804 220,00
32 433 093,72	- 31 858 180,56	2 944 144,58	165 068 703,87	-	- 232 304 122,73	586 804 220,00	554 946 039,44
-	-	-	-	-	-	-	-

القطاع	الشركة	السنوات	الديون طويلة الأجل	النتيجة قبل الضريبة	صافي النتيجة
تجاري		2014	56 290 279,85	137 637 457,64	105 340 994,50
		2015	93 974 759,08	105 612 817,02	78 153 485,02
		2016	51 816 866,52	100 610 951,17	74 452 103,75

معدل جونس الشركة B

القطاع	الشركة	السنوات	مجموع الأصول الجارية N	مجموع الأصول الجارية N-1	مجموع الخصوم الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N-1	خزينة الأصول N	خزينة الأصول N-1	خزينة الخصوم N	خزينة الخصوم N-1
			CA it	CA it-1	CL it	CL it-1	Cash it	Cash it-1	cash it	cash it-1
تجاري	A									
		2014	273 079 119,83	3 803 943 788,84	1 733 335 398,27	1 199 408 970,09	340 679 948,01	1 397 349 295,44	580 070 046,26	464 888 880,76
		2015	308 972 576,12	273 079 119,83	3 803 943 788,84	1 733 335 398,27	729 320 615,91	340 679 948,01	612 604 750,09	612 604 750,09
	X1	2016	280 272 572,85	280 272 572,85	3 969 012 492,71	3 803 943 788,84	770 386 127,89	729 320 615,91	748 381 299,61	748 381 299,61

الشركة	السنوات	مجموع الأصول الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N	خزينة الأصول N	خزينة الخصوم N	الديون مستحقة قصير الأجل	مخصصات الاهتلاك والديون مستحقة قصير الأجل
		CA it	CL it	Cash it	cash it	STDEBT it	DEPTD it
تجاري	2014	1 733 335 398,27	1 349 729 919,65	340 679 948,01	580 070 046,26	769 288 873,39	52 788 657,00
	2015	3 803 943 788,84	1 188 408 970,09	729 320 615,91	612 604 750,09	586 804 220,00	47 933 117,79
	2016	3 969 012 492,71	1 303 327 339,05	770 386 127,89	748 381 299,61	554 946 039,44	32 433 093,72

N-1 مجموع الإيرادات	N مجموع الإيرادات	N-1 مجموع الإيرادات القابلة للتحويل	N حسابات تحت التحويل	N مجموع التثبيتات المادية	مجموع الأصول	N-1 مجموع الأصول
REVit-1	REVit	RECit-1	REC N	PPEit	AIT N	Ait-1
=						
1 537 957 772,64	1 950 237 151,09	821 020 364,40	1 179 085 926,96	273 079 119,83	2 073 729 272,50	1 614 260 328,00
1 950 237 151,09	1 832 400 820,00	1 179 085 926,96	861 853 315,97	308 972 576,12	4 156 906 796,65	2 073 729 272,50
1 455 515 485,83	1 455 515 485,83	861 853 315,97	821 274 797,45	280 272 572,85	4 293 119 377,25	4 156 906 796,65

	التغير في الإيرادات	التغير في الحسابات تحت التحويل	الحجم الإجمالي للتثبيتات إلى إجمالي الأصول	المستحقات الكلية إلى إجمالي أصول الشركة
1/Ait-1	ΔREVit	ΔRECit	ΔREVit-ΔRECit	TACCit/Ait
			PPEit/Ait-1	#DIV/0!
0,00	412 279 378,45	358 065 562,56	0,03	0,17
0,00	- 117 836 331,09	- 317 232 610,99	0,10	0,15
0,00	-	- 40 578 518,52	0,01	0,07

الجداول الخاصة بمعامل جونس الشركة C

القطاع	الشركة	السنوات	مجموع التثبيتات الماد N	مجموع الايرادات N	حسابات تحت التحصيل N	مجموع الاصول
			PPEit	REVit	REC N	AIT N
صناعي	C	2014	-	518 789 786,68	34 021 156,34	247 157 304,41
		2015	1 407 407,00	441 483 081,05	17 267 251,90	47 763 057,22
		2016	2 561 538,46	535 816 027,96	21 711 891,95	79 690 146,72

الشركة	السنوات	مجموع الاصول الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N	خزينة الاصول N	خزينة الخصوم N	ديون مستحقة قصير الأجل	مخصصات الاهتلاك
		CA it	CL it	Cash it	cash it	STDEBT it	DEPTD it
C	2014	247 157 304,41	244 961 968,21	190 136 148,07	-	244 961 968,21	-
	2015	46 355 650,22	44 050 800,17	4 376 849,35	-	44 050 800,17	216 524,22
	2016	77 128 608,26	73 280 656,31	7 553 248,68	-	73 280 656,58	375 783,47

القطاع	الشركة	السنوات	الديون طويلة الأجل	النتيجة قبل الضريبة	صافي النتيجة
صناعي	C	2014	-	1 898 359,20	1 461 736,40
		2015	-	2 049 893,58	1 516 921,25
		2016	2 355 546,90	2 511 630,72	1 858 606,74

معدل جونس شركة C

القطاع	الشركة	السنوات	مجموع الاصول الجارية N	مجموع الاصول الجارية N-1	مجموع الخصوم الجارية N	مجموع الخصوم الجارية N-1	خزينة الاصول N	خزينة الاصول N-1	خزينة الخصوم N	خزينة الخصوم N-1
صناعي	C		CA it	CA it-1	CL it	CL it-1	Cash it	Cash it-1	cash it	cash it-1
		2014	247 157 304,41	-	244 961 968,21	-	190 136 148,07	-	-	-
		2015	46 355 650,22	247 157 304,41	44 050 800,17	244 961 968,21	4 376 849,35	190 136 148,07	-	-
	X1	2016	77 128 608,26	46 355 650,22	73 280 656,31	44 050 800,17	7 553 248,68	4 376 849,35	-	-

مخصصات الاهتلاك والمؤنات	التغير في الديون	التغير في التفتيات	التغير في الالتزامات المتدالة	التغير في الاصول المتدالة	المستحقات الكلية	ديون مستحقة قصير الأجل N-1	ديون مستحقة قصير الأجل
DEPTD it	ΔCLit	ΔCashit	ΔCLit	ΔCAit	TACC it	STDEBT it-1	STDEBT it
-	244 961 968,21	190 136 148,07	244 961 968,21	247 157 304,41	57 021 156,34		
216 524,22	200 911 168,04	194 512 997,42	200 911 168,04	200 801 654,19	- 395 531 175,83	244 961 968,21	44 050 800,17
375 783,47	29 229 856,41	11 930 098,03	29 229 856,14	30 772 958,04	18 467 076,81	44 050 800,17	73 280 656,58

N-1 مجموع الإيرادات	N مجموع الإيرادات	N-1 مجموع الإيرادات القابلة للتحويل	N حسابات تحت التحويل	N مجموع التثبيتات المادية	مجموع الأصول	N-1 مجموع الأصول
REVit-1	REVit	RECit-1	REC N	PPEit	AIT N	Ait-1
-	518 789 786,68	-	34 021 156,34	-	247 157 304,41	-
518 789 786,68	441 483 081,05	34 021 156,34	17 267 251,90	1 407 407,00	47 763 057,22	247 157 304,41
535 816 027,96	535 816 027,96	17 267 251,90	21 711 891,95	2 561 538,46	79 690 146,72	47 763 057,22

	التغير في الإيرادات	التغير في الحسابات تحت التحويل		الحجم الاجمالي للتثبيتات إلى اجمالي الأصول	المستحقات الكلية إلى إجمالي أصول الشركة
1/Ait-1	ΔREVit	ΔRECit	ΔREVit-ΔRECit	PPEit/Ait-1	TACCit/Ait
				#DIV/0!	
#DIV/0!	518 789 786,68	34 021 156,34	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
0,00	- 77 306 705,63	- 16 753 904,44	- 0,24	0,01	- 1,60
0,00	-	4 444 640,05	- 0,09	0,05	0,39

الملحق رقم -02-

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم التجارية
شعبة: العلوم المحاسبية والمالية
تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد متطلبات نيل شهادة الماستر
للطالبة: أسماء بن بيتور

بعنوان: " دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في البيئة المحاسبية

الجزائرية"

"دراسة ميدانية لعينية من المهنيين في الجنوب الشرقي"

سيدي، سيديتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة محافظة الحسابات.

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة (X) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيديتي، فائق التقدير والإحترام.

أولا: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري):
2. الجنس: ذكر أنثى
3. السن: أقل من 30 30-40 40-50 أكبر من 50
4. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية شهادة مهنية
5. نوع المهنة الحالية التي تشغلها:
خبير محاسبي محافظ حسابات أستاذ جامعي
6. الأقدمية (الخبرة):
أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات
7. عنوان بريدك الإلكتروني (اختياري): /الهاتف (اختياري):

المحور الأول: قياس مدى ممارسة إدارات الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي إسترجاعها كإيرادات			
02	يعتمد المحاسب علة نسب لمخصص الديون المشكوك فيها الى إجمالي الديون			
03	إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل			
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية			
05	زيادة في تقييم القيم العادلة للأصول			
06	المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة			

المحور الثاني: قياس مدى تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل			
02	عدم الإفصاح على المتاحات في المقيدة و إستيعادها من قائمة الدخل			
03	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة و الطويلة الأجل			
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها			
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة			
06	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير			

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

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	يتحقق من محافظ الحسابات من صحة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية السنة المالية.			
02	يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي			
03	يفصح محافظ الحسابات حسابات النقديات للتأكد من حساب نسب السيولة			
04	يتحقق محافظ الحسابات من كشف الجرد و يتحقق من الوجود الفعلي للأنواع المخزون و التأكد منها			
05	على محافظ الحسابات التحقق من أسباب تغيير معدلات و طرق الإهلاك و التعبير عنها			
06	يتحقق محافظ الحسابات من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل			

الملحق رقم -03-

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.823	18

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	28.719	46	.000	13.39130	12.4554	14.3248
T02	20.514	46	.000	10.00000	9.0812	10.9785
T03	100.558	46	.000	13.91305	13.64312	14.1918

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام التالي إسترجاعها كإيرادات	60	1.72	0.807
يعتمد المحاسب علة نسب لمخصص الديون المشكوك فيها الى إجمالي الديون	60	2.50	0.753
إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل	60	1.98	0.882
تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية	60	2.63	0.610
زيادة في تقييم القيم العادلة للأصول	60	2.59	0.777
المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة	60	1.98	0.882

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل	60	2.91	0.285
عدم الإفصاح على المتاحات في المقيدة و إستبعادها من قائمة الدخل	60	2.96	0.206
التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة و الطويلة الأجل	60	2.96	0.206
تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها	60	2.98	0.209
تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	60	2.42	0.209
تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	60	2.42	0.620

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يتحقق من محافظ الحسابات من صحة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	60	2.09	0.939
يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي	60	2.98	0.882
يفصح محافظ الحسابات حسابات التقديرات للتأكد من حساب نسب السيولة	60	2.09	0.694
يتحقق محافظ الحسابات من كشوف الجرد و يتحقق من الوجود الفعلي للأنواع المخزون و التأكد منها	60	1.87	0.885
على محافظ الحسابات التحقق من أسباب تغيير معدلات و طرق الإهلاك و التعبير عنها	60	1.98	0.882
يتحقق محافظ الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	60	1.87	0.781

الفهرس

الصفحة	البيان
VI	الإهداء
VII	الشكر
VIII	الملخص
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
XII	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الملاحق
XVI	المقدمة
أ	
06	الفصل الأول: الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة
07	المبحث الأول: ماهية محافظ الحسابات و المحاسبة الإبداعية
07	المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات
07	الفرع الأول: تعريف و خصائص محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة
09	الفرع الثاني: مسؤوليات و مهام محافظ الحسابات
11	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
11	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
12	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية
16	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المحافظ للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية
16	الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المحافظ للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل
18	الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المحافظ للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
21	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية
23	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
24	المطلب الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة
26	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
29	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
29	المطلب الأول: قياس ممارسة إدارة الأرباح لعينة من المؤسسات الاقتصادية

29	الفرع الأول: تقديم Jones المعدل المستخدم في الدراسة
30	الفرع الثاني: تقديم قطاعات المؤسسات المدروسة.....
30	الفرع الثالث: قياس مدى ممارسة إدارة الأرباح.....
31	المطلب الثاني: الطريقة المتبعة في الأدوات
31	الفرع الأول: مراحل ومحتوى بناء الاستبيان
33	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
34	المطلب الثالث: الأدوات المستعملة في الدراسة.....
34	الفرع الأول: الأدوات المستخدمة.....
35	الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة.....
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها.....
36	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.....
36	الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....
39	الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي.....
42	المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها.....
42	الفرع الأول: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST.....
43	الفرع الثاني: نتائج الدراسة.....
44	خلاصة الفصل.....
46	الخاتمة.....
49	المراجع.....
52	الملاحق.....
52	الملحق رقم 01: الجداول المستعملة في قياس نموذج Jones
63	الملحق رقم 02: إستمارة الإستبيان.....
66	الملحق رقم 03 نتائج الإستبيان:.....
69	الفهرس