



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة وبسكرة
أفريل 2018

من إعداد الطالب: وليد مناع

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2018/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(جامعة ورقلة) رئيسا

أستاذ مساعد ب

الأستاذة: خيرة الداوي

(جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر أ

الأستاذ: بدر الزمان خمقاني

(جامعة ورقلة) مناقشا

أستاذ محاضر أ

الأستاذ: يوسف خروبي



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة وبسكرة
أفريل 2018

من إعداد الطالب: وليد مناع

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2018/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

(جامعة ورقلة) رئيسا

أستاذ مساعد ب

الأستاذة: خيرة الداوي

(جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

أستاذ محاضر أ

الأستاذ: بدر الزمان خمقاني

(جامعة ورقلة) مناقشا

أستاذ محاضر أ

الأستاذ: يوسف خروبي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى

إلى الحبيب المصطفى صلى الله عليه وعلى آله وصحبه وسلم...
إلى الذين وجوههم لغير الله ما توجهت... وأقدامهم لغير الله ما سارت...
إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله... إلى من تعيش بنا ولنا ومن أجلنا... أمي الحنون...
إلى مصدر قوتي ورمز سعادتي ومثلي الأعلى... إلى القلب الكبير... أبي العزيز...
إلى إخوتي وأسرتي...
إلى الذين سيسعدهم أن أصل إلى ما وصلت إليه...
إليهم جميعاً أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع... سائلاً المولى عز وجل التوفيق والسداد...

وليد مناع

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين...

هي كلمة أبت إلا الحضور، هي كلمة شكر وتقدير لله - عز وجل - الذي وفقني على إتمام هذا العمل في أحسن الأحوال وأتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه. لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وجزيل إمتناني للأستاذ "بدر الزمان خمقاني" الذي أشرف وساهم في إظهار هذا البحث الى حيز الوجود. كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر لجميع الأساتذة الذين قدموا لي يد العون والمساعدة وكل أساتذة وإداريين كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة. وأخيرا شكرنا الى كل من ساهم ولو بجزء بسيط في عملنا المتواضع هذا والذي نسأل الله أن يكون إسهاما ونقطة صغيرة في بحر العلم والمعرفة.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية محافظ الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، من خلال تقييم مدى التزام محافظي الحسابات لمسئوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى قدرتهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإستبعادها من محتوى القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات من خلال تصميم إستمارة إستبيان، حيث بلغت 24 إستمارة قابلة للتحليل وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

إن محافظ الحسابات مسؤول على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، والحد من آثارها.

الكلمات المفتاحية: محافظ حسابات، محاسبة إبداعية، مسؤولية مهنية، قوائم مالية.

Abstract:

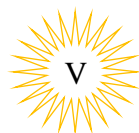
This study aimed at determining the responsibility of the governor of accounts towards the creative accounting practices in the Algerian environment, from assessing the governor of accounts' compliance with their professional responsibility, the availability of scientific and practical competence and professional experience, and their ability to discover creative accounting practices and to exclude them from the content of the financial statements.

To achieve this objective, we conducted a field study of a sample of the accountants through the design of a questionnaire form, which reached 24 forms that can be analyzed.

The study reached a number of results, the most important of which are:

The governor of accounts is responsible for discovering creative accounting practices in the financial statements, and reducing their effects.

Key words: creative accounting, governor of accounts, professional responsibility, financial statements.



قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
III	الإهداء.....
IV	الشكر والتقدير.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
IX	قائمة الملاحق.....
ب	المقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية	
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية.....
21	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.....
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
28	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....
30	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.....
41	الخاتمة.....
44	المراجع.....
46	الملاحق.....
54	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	أوجه الإتفاق والإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	1-1
29	مقياس ليكارت الثلاثي	1-2
29	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	2-2
30	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-2
31	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	4-2
32	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	5-2
33	بيان الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	6-2
33	وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول	7-2
34	وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني	8-2
35	وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث	9-2
36	اختبار SMIRNOV لتوزيع البيانات طبيعيا	10-2
36	اختبار ANOVA للفرضية الأولى	11-2
37	اختبار ANOVA للفرضية الثانية	12-2
38	اختبار ANOVA للفرضية الثالثة	13-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
30	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	1-2
31	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	2-2
32	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	3-2

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
47	إستمارة الإستبيان	1
50	قائمة الأساتذة المحكمين	2
50	النسب والتكرارات للعينة حسب المؤهل العلمي والخبرة المهنية والوظيفة	3
51	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة المحاور الثلاثة	4
52	إختبار سمر نوف للتوزيع الطبيعي للبيانات	5
52	إختبار انوفا للفرضيات	6

المقدمة

توطئة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية، أدت الى ظهور الحاجة الى خدمات المحاسب المتخصص في تقديم المعلومات، التي تساعد على معرفة نتائج نشاط المؤسسة خلال فترة معينة، وتوضح مركزها المالي في تاريخ معين، وتساعد الإدارة في ترشيد اتخاذ القرارات.

وبما أن المحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية، والتقدير الشخصي فيستطيع هذا المحاسب وبخبرته وبناء لرغبة الإدارة او الملاك، أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات وممارسة أساليب مبتدعة تسمى المحاسبة الإبداعية، وهذه الممارسات في بعض الأحيان يتم إكتشافها وفي بعض الآخر لا يتم إكتشافها، إلا عند إختيار المؤسسة كالذي حصل لشركتي وورلد كوم وانرون الامريكيتين، وما تبع ذلك من إختيارات لحقت الكثير من الشركات العالمية، وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز وإهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين والباحثين، خاصة في الفترة الأخيرة وازداد البحث في أساليبها وأسباب انتشارها ودوافع الشركات إليها وآثارها السلبية وكيفية الحد منها.

وتبعاً لذلك زاد اهتمام الشركات والمنظمات ورجال الأعمال بمهنة مراجعة الحسابات، لما لها من دور كبير في إبراز النتائج الصحيحة للمؤسسة، وإعطاء صورة حقيقية عن مركزها المالي للأطراف المعنية وابداء الرأي حول صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية.

وعليه تجدر الإشارة إلى أن الجزائر أبدت اهتمامها بمهنة مراجعة الحسابات، ولم تتخلف عن باقي الدول حيث عملت على تنظيم المهنة تحت مسمى محافظة الحسابات والسهر عليها لإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق لها.

وبذلك أصبح محافظ الحسابات يلعب دوراً هاماً في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية، وذلك من خلال مراجعة الحسابات بحرفية ومهنية عالية وتعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. ومن خلال ما سبق يمكن بلورة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

الإشكالية الرئيسية:

- ما مدى مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وبناء على هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يدرك محافظ الحسابات بخطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يبذل محافظ الحسابات العناية المهنية في تأدية مهامه؟
- هل لمحافظ الحسابات تأثير في إجراءات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

إستناداً الى مشكلة الدراسة وأسئلتها تمت صياغة الفرضيات الرئيسية التالية:



- هناك إدراك لمخاطر الحسابات لخطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يلتزم محافظ الحسابات بكل الإجراءات المهنية الكفيلة بإنجاح مهمته؛
- هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لإجراءات محافظ الحسابات على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مبررات إختيار الموضوع:

- تتمثل أسباب اختيار الموضوع في مبررات ذاتية وأخرى موضوعية نذكر منها:
- الرغبة في دراسة الموضوع بحكم أنه موضوع مهم وجديد نسبياً؛
- تعلق الموضوع المدروس بمجال التخصص؛
- إثراء المكتبة بموضوع المحاسبة الإبداعية فهو موضوع حديث وقليل التداول من طرف الباحثين؛
- فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.

اهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة الى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل فيما يلي:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية واسسها؛
- بيان دوافع المحاسبة الإبداعية واسبابها؛
- الوقوف على الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من أنها تبحث ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية، ومسؤولية محافظي الحسابات عن التحريف والتلاعب الذي يقع من جراء هذه الممارسات، وللوفاء بهذه المسؤولية فإنه على محافظ الحسابات أن يبحث بجديّة عن كل الأخطاء والمخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق القوائم والتقارير المالية.

حدود الدراسة:

- تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:
- **الحدود المكانية:** تم إجراء الجانب التطبيقي من خلال إستمارة إستبيان موجهة إلى عينة الدراسة المكونة من محافظي الحسابات في ولاية ورقلة وولاية بسكرة؛
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في شهر مارس وأفريل لسنة 2018.

منهج الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة وأهدافها وأهميتها فان منهج هذه الدراسة يقوم على جزأين:



- المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات الأولية والثانوية التي يتم الحصول من مصادرها سواء كانت كتب، ملتقيات، مجلات، بالإضافة الى إستخدام شبكة الانترنت؛
- المنهج التحليلي: تصميم إستمارة إستبيان للتعرف على دور محافظ الحسابات في الحد من الآثار السلبية لإستخدام المحاسبة الإبداعية وتوزيعها على فئة الدراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع الخاصة بموضوع الدراسة؛
- قلة الدراسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية؛
- رفض بعض عينات الدراسة التعاون وملاً استمارة الاستبيان، أو التحفظ في الإجابة؛
- عدم التجاوب المحسوس من قبل بعض مكاتب محافظي الحسابات بسبب انشغالهم بإعداد التقارير وتسويات نهاية السنة وذلك تزامناً مع فترة التبرص.

هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات قمنا بتقسيم الدراسة الى مقدمة، فصلين وخاتمة كما يلي:

المقدمة: تتضمن المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث، سواء فيما يتعلق بالإشكالية والفرضيات، أهمية وأهداف الدراسة، أسباب اختيار الموضوع، المنهج المتبع... الخ.

الفصل الأول: تضمن الأدبيات النظرية والتطبيقية فيما يخص محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية وتم تقسيمه الى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: ويتعلق بالدراسة الميدانية وينقسم الى مبحثين متمثلين في:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

الخاتمة: تتضمن الخاتمة خلاصة الدراسة ونتائج اختبار الفرضيات وأهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

تمهيد

تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية من الممارسات المحاسبية المضللة للقوائم المالية، والتي تنتج عن المرونة المتاحة في السياسات المحاسبية، وعليه أصبح من الضرورة على محافظ الحسابات إيجاد السبل الكفيلة للحد من هذه الممارسات في التقارير المالية، وعلى ضوء ذلك سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارستها، كما نتناول مجموعة من الدراسات السابقة التي تمكننا من الحصول عليها وذلك كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات والمحاسبة الإبداعية
المبحث الثاني: الدراسات السابقة لموضوع الدراسة

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية

يتناول هذا المبحث مفهوم محافظ الحسابات وشروط تعيينه وما يتعلق به من مهام ومسؤوليات، ومفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها، وأساليب ممارستها في بنود القوائم المالية، وشرح الدوافع التي أدت إلى استخدامها، وسيتم كذلك التطرق إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات في الحد من آثار تلك الممارسات في القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة

أولاً: مفهوم محافظ الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات من أنواع المراجعة الخارجية التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، أي أن محافظة الحسابات ينصب عملها على الجانب المحاسبي والمالي.¹

وقد تعددت المفاهيم التي تناولت تعريف محافظ الحسابات نبين منها:

1- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك يتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".²

2- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".³

3- يعرف محافظ الحسابات بأنه ذلك الشخص المؤهل علمياً وعملياً لمراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو من قبل الدولة ..) ويقوم عادة بمراجعة نظم الرقابة الداخلية

¹ عمر شريقي، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012، ص 93.

² نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة المالية، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 10.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42، المادة 22، ص 7.

والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية.¹

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

ثانياً: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:²

- أن يكون جزائري الجنسية؛

- 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 حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها؛

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛

- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جريمة أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛

- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأعماله، ويكون اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعمل عملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

الفرع الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

أولاً: تعيين محافظ الحسابات

إن الإستعانة بمحافظ حسابات يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المؤسسة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص، أما الشركات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجتهد نفسها مجبرة بضرورة الإستعانة بخدمات محافظ الحسابات كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك، أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للإقتراض منها، ويتم تعيين محافظ الحسابات في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع أما في شركات

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص32.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، المادة 8، ص5

الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة بتعيين المحافظ، ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيق الحدود وذلك حفاظا على استقلالية وحياد محافظ الحسابات لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.¹

إجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:²

1-التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عند تأسيس الشركة وذلك حسب المادة (610) من الأمر 59/75 والمتعلق بالقانون التجاري، كما جاء في المادة (600) من المرسوم التشريعي رقم 08/93 25 أبريل 1993: "تعيّن الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، وذلك عند تحرير الحصص العينية كلّها وتحرير على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) وهو ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية، وفي محضرها الأوّل يتم تعيين المديرين الأولين وتعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

2-التعيين عن طريق المساهمين:

يعيّن محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة (715 مكرر 4) من القانون التجاري المعدل.

3-التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة (715 مكرر 4)، وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين.

والمادة (715 مكرر 8) تنص على ما يلي: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإذخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناءً على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعيّن العدالة مندوبًا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعيّنته الجمعية العامة".

4-مدة العهدة:

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على ما يلي:

¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 135

² حكيمة مناعي، مرجع سابق، ص ص 41-42

- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحد؛
- لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات؛
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهدة محافظ الحسابات¹.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أوجبت وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمنان مصداقية عملهم، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم إمكان تعيين مراجع للحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية²:

- الأقرباء والأصهار حتى الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمون بالإدارة، وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه الشركات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات أجرا أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المديرين، في أجل خمسة (5) سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛

لنفس الأهداف، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي³:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من إنتهاء عهده.

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.

أولا: مهام محافظ الحسابات

إن مهنة محافظة الحسابات بصفتها مهنة حرة منظمة وقانونية فإنها لها طابع المصلحة العامة في مراقبة الحسابات

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص7

² نسرين حشيشي، مرجع سابق، ص14.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سابق، ص11

الإجتماعية للمنظمات، فتمارس هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والكبيرة وحتى في القطاع غير الإقتصادي وترتبط هذه المهنة بالمساهمة في جودة وشفافية المعلومات المالية التي تنشرها هذه المؤسسات، والتي تستعمل من طرف العديد من الأطراف الداخلية والخارجية في إتخاذ القرارات ونذكر منها الإدارة، المساهمين، الموظفين، المستثمرين، العملاء، الموردين البنوك والسلطات العمومية وغيرها، وتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:¹

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات أو الهيئات؛

2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين.

4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسكرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

5. يعلم المسكرين والجمعية العامة أو الهيئة المدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير؛

6. عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

7. يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة، عند الإقتضاء؛
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تحديد محتمل على استمرار الإستغلال.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء

¹ نفس المرجع السابق، المواد 23-24-25، ص7

يختارهم هو ، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات محافظ الحسابات إلى الأنواع الآتية:¹

-مسؤولية فنية؛

-مسؤولية أخلاقية؛

-مسؤولية مدنية؛

-مسؤولية جنائية.

أ- مسؤولية فنية:

بموجب المادة 59 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج" وهي التي تدخل في صميم عمله كمرجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في مجالين رئيسيين هما:

1.مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً؛

2.مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد تم مراعاتها وتطبيقها تطبيقاً سليماً.

ب- مسؤولية أخلاقية:

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة حيث جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:

-الإذار؛

-التوبيخ؛

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛

-شطب إسمه من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ومن الأسباب التي يتحمل فيها محافظ الحسابات المسؤولية الأخلاقية هي:

-إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة؛

- تقديم بيانات مظللة وغير حقيقية؛

¹ إبراهيم منانة، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكره ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2014-2015، ص45.

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله؛
- إذا أبدى رأياً معيناً منافياً للحقيقة لمنافقة أحد المسؤولين؛
- إذا لم يتضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.

ج- مسؤولية مدنية:

حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات المسؤولية المدنية وذلك بتشريع المادة 61 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 والتي تنص على "يعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأديته لمهامه".

ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب اجتماع جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة".

وتتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها:

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة؛
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته؛
- عدم قيامه نهائياً بأدائه لعمله.

ولذلك قد يتعرض محافظ الحسابات نتيجة هذا الإهمال للمسؤولية المدنية حيث يسأل عن أي أخطاء يسيرة أو كبيرة وقد يكون عرضةً للتحذير أو لفت النظر مما قد يضطره للرحيل أمام المسؤولين في الشركة.

د- مسؤولية جنائية:

جاء في نص المادة 62 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المنظمة للمهن الثلاث في الجزائر

"يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجنائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

وتنحصر هذه المسؤولية في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن بين هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي:

- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة؛

- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين؛

-إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم إظهار تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة؛
-الكذب في كتابة تقريره أو في الإدلاء بشهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين؛
-إرتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المراجع شخصياً؛
-عدم إحترام السر المهني للعميل أو للشركة العميلة.
ولا شك أن مثل هذه التصرفات تعرض محافظ الحسابات للمساءلة الجنائية وإتخاذ الإجراءات القانونية عند إكتشاف هذه التصرفات والتأكد من أنها أرتكبت عن عمد من قبله أو عن إهمال جسيم.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

الفرع الاول: مفهوم المحاسبة الابداعية

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، حتى وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون، إلا في حالات قليلة يرفض فيها بعض الكتاب الأكاديميين إدخال التلاعب ضمن تعريف المحاسبة الإبداعية؛ إلا إنها تشير إلى إستخدام أو إستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الأصول، الخصوم ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا سميت إبداعية¹.

وقد تعددت هذه التعاريف والتي نتناول منها ما يلي:

المحاسبة الإبداعية: هي أفعال تعبر عن سلوك لا أخلاقي تقوم بها الإدارة للتأثير على نتيجة نشاط المؤسسة وقائمة مركزها المالي من خلال إستخدام تقنيات محاسبية محكمة بهدف خداع أصحاب المصالح عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية مظلمة لا تعكس واقع حال المؤسسة من أجل تحقيق أغراض خاصة².

وتعرف أيضاً بأنها الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة³.

وتعرف أيضاً بأنها شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة وتعمل على تغيير القيم المحاسبية الموضوعية الى

¹ بالرقى التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص31.

² نعيم الزبادي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، العراق، ص.196.

³ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص96.

قيم غير موضوعية وغالبا ما يمتلك ممارسي المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الإستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة¹. وتعرف كذلك بأنها نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر².

ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- * المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة وعادة ما تكون غير أخلاقية؛
- * ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
- * ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- * أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

ثانياً: خصائص المحاسب المبدع

يتميز المحاسب المبدع بعدة خصائص هي:³

- قدرة المحاسب من خلال خبرته على التحليل والتجميع؛
- القدرة العالية للمحاسب على التخيل والحدس؛
- يعتمد المحاسب بشكل أساسي على التعليمات المرتكزة على الحقائق؛
- المحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من خلال الخبرة والتفكير الذاتي.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

إن جميع المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير عن مدى استقرارها الاقتصادي، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة المؤسسة التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق، ومقدار المخاطرة التي يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية للمؤسسة، ووفقاً لذلك فقد تلجأ إدارة المؤسسة الاقتصادية تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الإختيار من بين القواعد المحاسبية، الإختيار الذي يؤدي إلى الرقم الذي

¹ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم والاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32، 2015، ص243.

² أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة باجي مختار، عناية، العدد 16، المجلد الأول، فبراير، 2014، ص251.

³ الهادي ادم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 1، يونيو، 2017، العراق، ص65.

تراه مناسباً عن أرباح المؤسسة الاقتصادية وحسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام الإختيار المحاسبي المناسب وتقديم معلومات مضللة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة.

ومن أهم الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول حسابات النتائج:

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة جدول حسابات النتائج في إطار المحاسبة الإبداعية هي:¹

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

2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل 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، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداءها 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: 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 إهلاكها 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 للإلتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل إرتباط الإلتزامات بشؤون قضائية، أو الإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات؛

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة من 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؛

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص ص، 244-245

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة وإلتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها إن اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالكلف 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 المالي¹:

- 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 تغيرات 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 الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة؛
- 3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض 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 المؤسسة؛
- 6- الإستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛
- 7- الأصول المحتملة: حيث يتم إثبات الأصول المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقعة تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛

¹ باحثة عبد الله محمد طالب، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص 66.

8- الخصوم المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛

9- الخصوم طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

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؛

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.

ج- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها وإستخداماتها 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.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية¹:

1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛

2- تستطيع المؤسسة 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- وتتوفر 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 إنها 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.

د- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين جدول حسابات النتائج وبين الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الإعتماد في عرضها على

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص ص، 246-247

أساس الإستحقاق، وتكون جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

ثانيا: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

تتعدد العوامل والدوافع وراء إستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه يدفع بعض المديرين إلى الإعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتنحصر الدوافع لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:²

1- للتأثير في سمعة الشركة إيجابيا في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الإستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة، إذ غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشكلات في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الإستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من إستلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ الشركات إلى إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الإئتماني لدى المؤسسات المالية ولقد كانت شركة Enron تحتفظ ببعض العقود الآجلة في بعض البنوك لحماية أسهمها من تقلبات الأسعار؛

2- التلاعب الضريبي: يستغل معدو البيانات المالية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع "مضلل" عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل ويعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع محافظ الحسابات، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم إحتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء؛

¹ نفسه، ص 247

² بالرقم التيجاني، مرجع سابق، ص 36-37-38

3- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة؛

4- لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرون من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة؛

5- للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين: حيث تقوم الادارة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لزيادة الأرباح ولاسيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح؛

6- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة؛

7- لتخفيض احتمال انتهاك عقد الدين: إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

الفرع الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولا: الإتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

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

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، يناير، 2014، ص 18.

أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 أُلزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة؛

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة؛

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

* سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها؛

* تفعيل فرضية " الثبات "، وهو الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية بمختلف أطيافهم، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل وسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات المحاسبية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة؛

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد؛

- يقظة وكفاءة المراجعين في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويتم هذا عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.¹

ثانياً: الإجراءات والإختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

على الرغم من إهتمام محافظ الحسابات باكتشاف الأخطاء والغش التي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختباري أم شامل وكذلك إهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على محافظ الحسابات، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:²

¹ صبايجي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، جامعة زيان عاشور، الحلقة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد 22، ماي، 2015، ص 19.

² محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، بحث مستل من رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، يوليو، 2009، ص 15.

- كبر حجم مؤسسات الأعمال وإتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- إختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد إرتباط مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم محافظ الحسابات؛
- إن المعايير والتشريعات المهنية إقتصرت مسؤولية محافظ الحسابات عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وفيما يلي أهم الإجراءات التي ينفذها محافظ الحسابات للحد من آثار إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبية الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة:

أ- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في جدول حسابات النتائج

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر جدول حسابات النتائج (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، والعرض الآتي يتضمن أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بجدول حسابات النتائج والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها:¹

رقم المبيعات

الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في جدول حسابات النتائج عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة. الإجراءات المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصا الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

تكلفة البضاعة المباعة

الهدف: تهدف الإدارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في جدول حسابات النتائج لزيادة الأرباح. الإجراءات المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

مصروفات التشغيل

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم صافي زيادة صافي الأرباح. الإجراءات المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص 15-16

نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

الهدف: تهدف الإدارة الى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.
الإجراءات المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

البنود الإستثنائية والبنود غير العادية

الهدف: تهدف الإدارة الى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.
الإجراءات المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ب- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها محافظ الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القائمة قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على قائمة المركز المالي لشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الخصوم أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها:¹

النقدية:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين على نسبة السيولة.
الإجراءات المضادة: إستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

الإستثمارات المتداولة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.
الإجراءات المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة.
الإجراءات المضادة: طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

المخزون السلعي:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في النسب السيولة.
الإجراءات المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون.

الإستثمارات طويلة الأجل:

الهدف: تهدف الإدارة الى التأثير في حساب الإستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح

¹ نفس المرجع السابق، ص 16-17-18

فقط دون الخسائر.

الإجراءات المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير محافظ الحسابات والآثار المترتبة في جدول حسابات النتائج وقائمة المركز المالي.

الأصول طويلة الأجل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الإستهلاك. الإجراءات المضادة: التحقق من نسب الإستهلاك وتعديل مصروف الإستهلاك.

الأصول المعنوية:

الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروفات إطفاء هذه الأصول.

الإجراءات المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

الخصوم المتداولة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة الخصوم المتداولة لتحسين نسب السيولة.

الإجراءات المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الخصوم المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

الخصوم طويلة الاجل:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل إستحقاقها.

الإجراءات المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة وإستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بمعلات أجنبية.

الإجراءات المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

الأصول والإلتزامات الطارئة أو المشروطة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير على نسب المالية من خلال زيادة الأصول وتخفيض الخصوم.

الإجراءات المضادة: دراسة أثر اثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على نسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

ج- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية:

إن نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية مقيد ولكنه ليس مستحيلا كون تطبيق المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية قليلة، إذ أن هناك من الإبداع المحاسبي ما يتم كشفه بسهولة من خلال النظر إلى القوائم المالية ككل وخصوصا قائمة التدفقات النقدية والتي نادرا ما يتم النظر إليها وتحليلها.

وفيما يلي أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على محافظ الحسابات تطبيقها:¹

- 1- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية؛
- 2- التحقق حول تغيير إحتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة؛
- 3- التحقق حول تغيير طريقة إحتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة؛
- 4- إعادة احتساب مصروف الإهتلاك والإطفاء وفقا لمعدلات الاهتلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها مؤسسة الأعمال؛
- 5- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- 6- إستبعاد النقدية المقيدة من إحتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي؛
- 7- التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على جدول حسابات النتائج وقائمة المركز المالي؛
- 8- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرف التقييم والتسعير.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية للموضوع، قمنا بمسح الدراسات السابقة، حيث تم الإستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها وفيما يلي إستعراض لبعض هذه الدراسات:

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، 2008.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب وركزت على دور المدقق في التحقق وإكتشاف ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، حيث إستعرض الباحثان أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما تناولوا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو

¹ ميساء محمد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني، 2012-2013، ص ص 68-69

أي أخطار قد تؤثر على المهنة، من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وناقشا الباحثان الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضحت العديد من الاتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وبيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات. حيث أوصت الدراسة بضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق مع ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية بإيجاد آليات كفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي.

2-دراسة بسمة قيس شهاب الكيلاني، "تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها"، 2008.

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بالمحاسبة الإبداعية وتشخيص ممارساتها وإجراءاتها وتحديد منافعها واسبابها ودوافعها والآثار المترتبة من تلك الممارسات على صدق وعدالة القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى أن للمحاسبة الابداعية جوانب ايجابية فضلا عن الجوانب السلبية المعروفة.

3-دراسة بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، "واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية"، 2012-2013

هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لإستبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع التطبيق على عينة من الشركات البترولية، ولقد تم تحديد المتغير التابع بممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات الإختيارية لعينة الدراسة، وثلاثة متغيرات مستقلة تتمثل في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي لكل من الميزانية المالية، التدفقات النقدية، والأرصدة الوسيطة للتسيير وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات الخارجي في إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج الدراسة.

4-دراسة أسامة عمر جعارة، "أثر كفاءة المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية"، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، شمل مجتمع الدراسة مدققي الحسابات العاملين في (82) مكتب تدقيق مرخص وعددهم (605) أما العينة تم اختيارها بالطريقة العشوائية البسيطة وتكونت من (261) مدققا يعملون في مكاتب التدقيق في الأردن.

وتوصلت الدراسة إلى انه يوجد أثر لكفاءة المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني المتمثلة ب (التخطيط والاشراف الدقيق، الفهم الكافي لبيئة عمل الشركة، إجراءات التدقيق والرأي الموضوعي

وتأهيل المدقق وتدريبه المهني) على مصداقية المعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية، من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الإستجابة للمعايير الدولية، وذلك لتأثيرها الواضح على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر عينة الدراسة.

5- إبراهيم منانة، "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماجستير، 2014-2015.

وهدفت الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، واعتمد الباحث أيضا في دراسته على القوائم والتقارير المالية لمحافظ الحسابات وبعض المقابلات الشخصية لمحافظي الحسابات، حيث تم تحليل خمسة عشر تقريرا للمؤسسة محل الدراسة، بغية تحليل هذه التقارير المالية للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة، كما مكنت المقابلات الشخصية من أداء آراء بعض المهنيين من محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.

وخلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها وبذلك يبرز هذا الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: علاقة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

الجدول التالي يوضح أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

الجدول رقم (1-1) أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسات	المتغيرات	الفترة	العينة المستهدفة	النتيجة
علي محمود الخشاوي محسن ناصر الدوسري	المحاسبة الإبداعية مدقق الحسابات	2008	مدققو الحسابات والمحاسبين	توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الإلتجاهات والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضح العديد من الإلتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وبيان مهنة المدقق في الكشف عنها.
بسمة الكيلاني	المحاسبة الإبداعية القوائم المالية	2008	مراقب الحسابات	خلصت الدراسة إلى ان للمحاسبة الإبداعية جوانب إيجابية فضلا عن الجوانب السلبية المعروفة.
بدر الزمان خمقاني مسعود صديقي	المحاسبة الإبداعية التقارير المالية	2013	مراجع الحسابات الخارجي	توصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات الخارجي في إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني المتمثلة في (التخطيط والاشراف الدقيق، الفهم الكافي لبيئة عمل الشركة، إجراءات التدقيق والرأي الموضوعي، وتأهيل المدقق وتدريبه المهني) على مصداقية المعلومات المحاسبية.	مدققو الحسابات	2014	كفاءة المدقق الخارجي المحاسبة الإبداعية	أسامة عمر جعارة
خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له الدور الفعال في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وذلك من خلال المصادقة على هذه الحسابات أو عدم المصادقة عليها.	محافظ الحسابات	2015	محافظ الحسابات موثوقية القوائم المالية	إبراهيم منانة
تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من خلال ضبط وتحديد مفهوم ممارسات المحاسبة الإبداعية ومسؤولية محافظ الحسابات اتجاه تلك الممارسات المضللة للقوائم المالية.	محافظو الحسابات	2018	محافظ الحسابات المحاسبة الإبداعية	الدراسة الحالية

خلاصة الفصل

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا في المبحث الأول الى مفهوم محافظ الحسابات وطرق تعيينه والمسؤوليات الملقاة على عاتقه، وتناولنا كذلك مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها وأهم أساليبها ودور محافظ الحسابات في الحد من ممارستها ويمكن تلخيص أهم النقاط والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا المبحث فيما يلي:

- نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة ويشترط في محافظ الحسابات أن يكون مستقلاً ومحايداً عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.
- إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها المؤسسات لتحسين المركز المالي والتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالية، وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة، لأنها لا تعكس الصورة الصحيحة والعادلة عن المركز المالي للمؤسسة.

أما في المبحث الثاني فتناولنا أهم الدراسات السابقة التي تصب في إطار واحد مع دراستنا، حيث تناولنا أهم الجوانب والمتمثلة في الهدف والعينة وأهم النتائج، وإبراز أوجه الاتفاق والاختلاف مع الدراسة الحالية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لعينة من محافظي

الحسابات

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري إلى مفهوم محافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية، والقاء الضوء على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفي إطار تدعيم الجانب النظري تم التطرق الى الجانب التطبيقي الذي سيتم فيه الإعتماد على الإستبيان وذلك لمحاولة إسقاط ما سبق على عينة من محافظي الحسابات. حيث نسعى من خلال هذا الفصل الى تحليل واقع الممارسات من وجهة نظر محافظ الحسابات في ظل قواعد ونصوص النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل مدى مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محل الدراسة بالاعتماد على الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على محافظي الحسابات.

المطلب الأول: المنهج المستخدم

إعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي الذي يعرف على أنه: "مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتماداً على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة".¹

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

1- أدوات جمع المعلومات:

اعتمدنا في جمع المعلومات على إستمارة الإستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية. وتضمن الاستبيان 23 سؤالاً مقسمة إلى جزئين، حيث يحتوي الجزء الأول على المعلومات الديموغرافية والتي تتمثل في 3 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 20 سؤالاً موزعة على ثلاث محاور رئيسية هي:

المحور الأول: إلتزام محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية؛

المحور الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

المحور الثالث: دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

2- الوسائل الإحصائية المستخدمة:

ولتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم إستخدام الوسائل الإحصائية التالية:²

- النسب المئوية: تم إستخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الافراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الإستمارة؛
- التوزيعات التكرارية: وتهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة؛
- المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الإستمارة؛
- الانحراف المعياري: وتم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، وتوضيح التشتت في إجابات أفراد العينة؛

¹ بشير صالح الرشيد، مناهج البحث التربوي-رؤية تطبيقية مبسطة-، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص 59.

² نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص 3

• إختبار انوفا (Anova) لقياس الفروق.

وقد تم اعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي الذي يحتمل ثلاث إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان ولتسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (2-1) مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة الميدانية:

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من عينة من محافظي الحسابات المعينون مباشرة بموضوع الدراسة والإجابة على مختلف العبارات الواردة في الإستبيان.

2-عينة الدراسة:

تم توزيع حوالي 28 إستمارة إستبيان واعتمدنا طريقة التسليم والإستلام المباشر لمفردات العينة، وأسترجع 24 إستبياناً تمثل عينة الدراسة النهائية، والجدول التالي يبين الإحصائية الخاصة بإستمارات الإستبيان:

جدول رقم (2-2) الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة المئوية	العدد	البيانات
100 %	28	الاستمارات الموزعة
85.7 %	24	الاستمارات المسترجعة
14.3 %	4	الاستمارات الملغاة
85.7 %	24	الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان

المطلب الرابع: تحكيم أداة الدراسة

قبل عرض الإستبيان تم طرحه على مجموعة من الأساتذة من جامعة قاصدي مرياح بورقلة، متخصصين في المحاسبة والتدقيق من أجل التأكد من منهجية وشكل الإستبيان وكذلك صحة العبارات وطريقة صياغتها، وبعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف النصائح والتوصيات قمنا بإعداد الشكل النهائي للإستبيان.¹

¹ أنظر الملحق رقم 2.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

في هذا المبحث نتعرض الى النتائج التي توصلت اليها الدراسة واجراء تحليل وتفسير لها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة
تتمثل المعلومات الديموغرافية في المؤهل العلمي، الخبرة المهنية، الوظيفة.

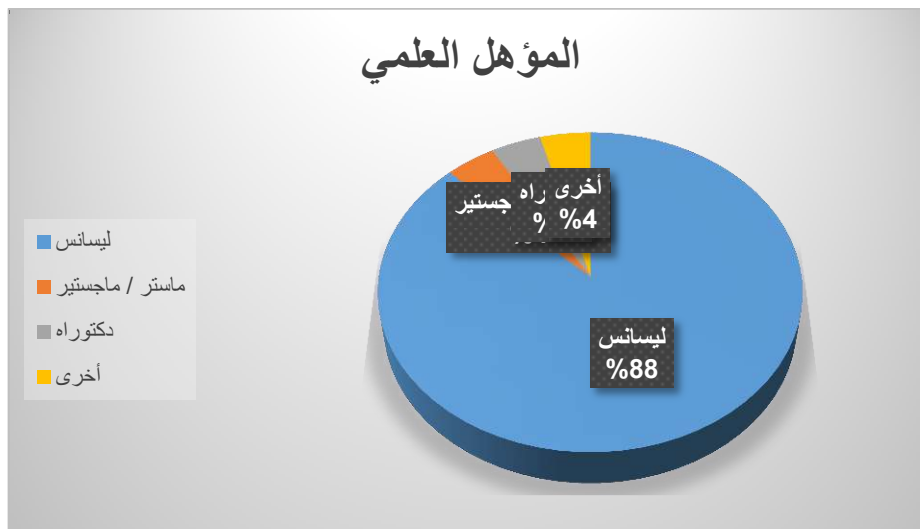
الفرع الأول: المؤهل العلمي

الجدول رقم (2-3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
87.5	21	ليسانس
4.2	1	ماجستير/ماستر
4.2	1	دكتوراه
4.2	1	أخرى
% 100	24	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

الشكل رقم (2-1) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

يبين الجدول رقم (2-3) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث نلاحظ ان عدد المستجوبين الذين يحملون شهادة ليسانس قد بلغ 21 مستجوب بمتوسط حسابي قدره 87.5 %، أما المستجوبين الذين لديهم شهادة ماستر/ ماجستير فقد بلغ 1 مستجوب بمتوسط حسابي قدره 4.2 %، ونفس النسبة لكل من الدكتوراه والشهادات الأخرى.

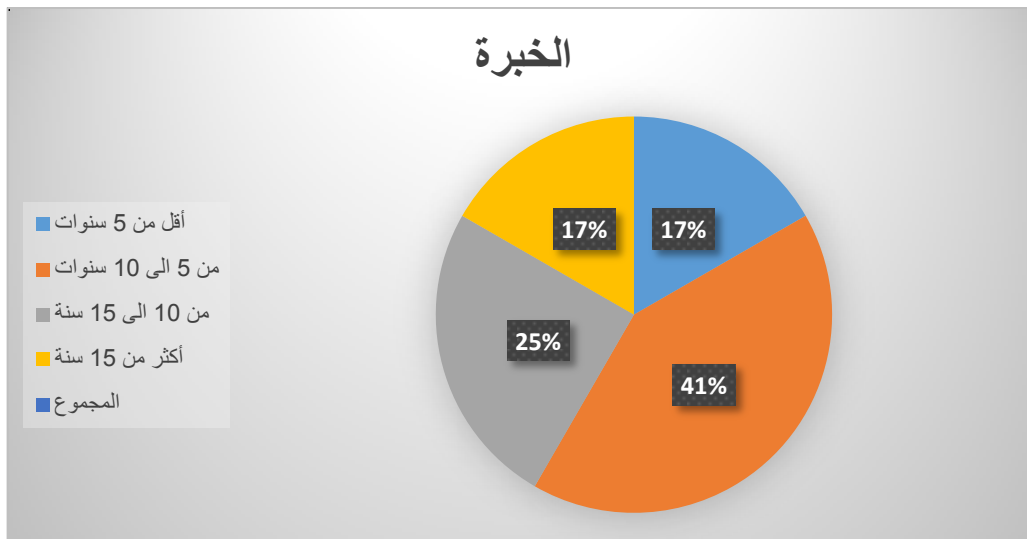
الفرع الثاني: الخبرة المهنية

الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
16.7	4	أقل من 5 سنوات
41.7	10	من 5 الى 10 سنوات
25	6	من 10 الى 15 سنة
16.7	4	أكثر من 15 سنة
% 100	24	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

الشكل رقم (2-2) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

يبين الجدول رقم (2-4) توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية، حيث نلاحظ ان أغلب العينة بنسبة 41.7% ذات خبرة من 5 الى 10 سنوات، ثم تليها الفئة التي لهم خبرة من 10 الى 15 بنسبة 25%، وتأتي بعدها كل من الفئتين من أقل من 5 سنوات، والفئة أكثر من 15 سنة بنسبة 16.7%.

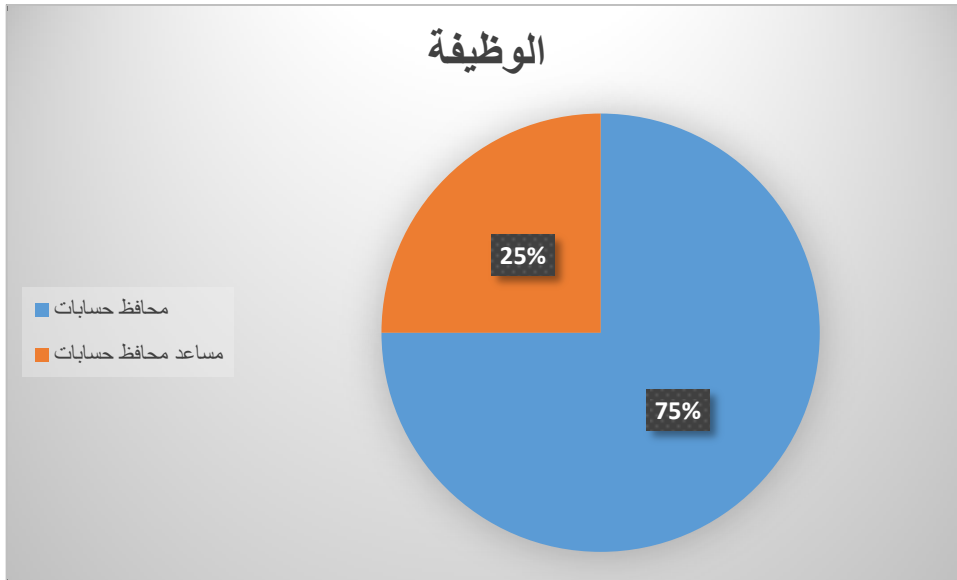
الفرع الثالث: الوظيفة

الجدول رقم (2-5) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة المئوية %	العدد	الوظيفة
75	18	محافظ حسابات
25	6	مساعد محافظ حسابات
100 %	24	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

الشكل رقم (2-3) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

يوضح لنا الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب الوظيفة حيث نلاحظ أن أغلب أفراد العينة من محافظو الحسابات بنسبة 75%، وبنسبة 25% لمساعدو محافظو الحسابات.

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الإستبيان

نحاول من خلال هذا المطلب وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، وهذا بالإعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6) يبين الأوزان لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الاتجاه
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من 1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الأول: وصف إجابات عينة الدراسة حول محاور الإستبيان

أولاً: المحور الأول

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الاول من الإستبيان المتعلقة بإلتزام محافظ الحسابات بالعباية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية:

الجدول رقم (2-7) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يتمتع محافظ الحسابات بدرجة عالية من المهنية والاحتراف.	2.9167	0.28233	موافق
2	يكتسب محافظ الحسابات خبرة مهنية كافية.	2.7500	0.60792	موافق
3	يتصف محافظ الحسابات بالأخلاق الحميدة في تأدية مهامه.	2.8383	0.38069	موافق
4	يتمتع محافظ الحسابات بدرجة من الإستقلالية والموضوعية في أداء مهامه.	2.6250	0.71094	موافق
5	يتفهم محافظ الحسابات إنشغالات وشكاوى العملاء.	2.4583	0.58825	موافق
6	يحرص محافظ الحسابات على الإحتفاظ بالسجلات والاثباتات الخاصة بالمؤسسة.	2.9167	0.40825	موافق
Q1	المحور الأول: إلتزام محافظ الحسابات بالعباية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية.	2.7500	0.23052	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

يبين الجدول رقم (2-7) وصف إجابات عينة الدراسة للمحور الأول حيث نلاحظ ان الفقرة رقم (1) والفقرة رقم (6) قد تحصلا على أعلى نسبة من العينة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.9167 وانحراف معياري قدره 0.28233 أما الفقرة رقم (5) فقد تحصلت على أدنى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.4583 وانحراف معياري قدره 0.58825.

ثانيا: المحور الثاني

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان المتعلقة بمسؤوليات محافظ الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الجدول رقم (2-8) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية.	2.8750	0.33783	موافق
2	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية عن عدم ممارسة الشك المهني مما يؤدي الى حصول عمليات التلاعب والتضليل.	2.2500	0.73721	محايد
3	يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية كبيرة اتجاه التلاعبات في القوائم المالية.	2.2083	0.77903	محايد
4	عند فشل محافظ الحسابات في إكتشاف التضليل فانه تجب مساءلته قانونيا.	1.7500	0.79400	محايد
5	تؤثر المسؤولية المدنية على إلتزام محافظ الحسابات في إكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية.	2.1667	0.81650	محايد
6	تؤثر المسؤولية الفنية على إلتزام محافظ الحسابات في إكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية.	2.1667	0.81650	محايد
Q2	المحور الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية.	2.2361	0.38359	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

بالإطلاع على الجدول رقم (2-8) نلاحظ ان الفقرة رقم (1) تحصلت على أعلى نسبة تأييد من العينة المستجوبة بمتوسط

حسابي قدره (2.8750)، وانحراف معياري قدره (0.33783)، والمتعلقة بعمل محافظ الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية، اما باقي فقرات المحور فاتفقت بالحياد.

ثانياً: المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلقة بدور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية:

الجدول رقم (2-9) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يحرص محافظ الحسابات على التأكد من مختلف الإثباتات للأحداث والمعاملات الاقتصادية.	2.9583	0.20412	موافق
2	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول سيولة الخزينة.	2.6250	0.57578	موافق
3	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول حسابات النتائج.	2.5000	0.58971	موافق
4	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول تغيرات الأموال.	2.4167	0.71728	موافق
5	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للملاحق.	2.5000	0.58977	موافق
6	يسهر محافظ الحسابات على تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المنصوص عليها.	2.8333	0.38069	موافق
7	يحرص محافظ الحسابات على توفر شروط الإعتراف المحاسبي لمنع التلاعب والتضليل.	2.9583	0.20412	موافق
8	يحرص محافظ الحسابات على تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في دمج بنود القوائم المالية لمنع التلاعب والتضليل.	2.6667	0.70196	موافق
Q3	المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.	2.6823	0.25532	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

بالإطلاع على الجدول رقم (2-9) نلاحظ ان الفقرات رقم (1) ورقم (7) قد تحصلتا على أعلى نسبة تأييد من العينة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره (2.9583)، وانحراف معياري قدره (0.20412)، أما الفقرة التي تحصلت على أدنى تأييد فهي رقم (4) بمتوسط حسابي بلغ (2.4167) وانحراف معياري قدره (0.71728).

الفرع الثاني: التوزيع الطبيعي للبيانات

يبين الجدول رقم (2-10) نتائج إختبار سمر نوف (Smirnov) لتوزيع البيانات طبيعيا حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لمحاو الاستبيان قد بلغ 0.200 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0.05 وهو ما يفسر توزيع البيانات طبيعيا.

الجدول رقم (2-10) يبين توزيع البيانات طبيعيا

sig	z
0.200	0.96

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على نتائج SPSS 22.0

الفرع الثالث: إختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل نتائج الإستبيان سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل اليها تبعا للفرضيات المنطلق منها.

أولا: إختبار الفرضية الأولى

H₀ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص إلتزام محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية

H₁ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص إلتزام محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية

الجدول رقم (2-11) إختبار أنوفا للفرضية الاولى

q1	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,321	3	,107	2,378	,100
Intragroupes	,901	20	,045		
Total	1,222	23			

المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام برنامج SPSS 22.0

بين الجدول رقم (2-11) اختبار أنوفا للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة المهنية، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية للاختبار بلغ 0.100 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة 0.05 كما ان F المحسوبة بلغت 2.378 وهي أكبر من F الجدولية، وعليه نقبل الفرضية الصفرية أي ان عينة الدراسة تتفق على ان محافظ الحسابات يلتزم بالعناية المهنية في البيئة الجزائرية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

H2₀ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الابداعية
H2₁ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (2-12) اختبار أنوفا للفرضية الثانية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,586	3	,195	1,396	,273
Intragroupes	2,798	20	,140		
Total	3,384	23			

المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام برنامج SPSS 22.0

بين الجدول رقم اختبار (2-12) أنوفا للفرضية الثانية تبعا لمتغير الخبرة المهنية، حيث نلاحظ ان مستوى المعنوية للاختبار بلغ (0,273) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05)، كما ان F المحسوبة بلغت (1,396) وهي أكبر من F الجدولية، وعليه نقبل الفرضية الصفرية.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

H3₀ لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.
H3₁ توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

الجدول رقم (2-13) إختبار أنوفا للفرضية الثالثة

q3

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,435	3	,145	2,720	,072
Intragroupes	1,065	20	,053		
Total	1,499	23			

المصدر: من إعداد الطالب بإستخدام برنامج SPSS 22.0

بين الجدول رقم إختبار (2-13) أنوفا للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة المهنية، حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية للإختبار بلغ (0,072) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0,05)، كما أن F المحسوبة بلغت (2,720) وهي أكبر من F الجدولية، وعليه نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اراء المستجوبين تعزى للخبرة بخصوص مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المتمثلة في مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تناولنا هذا الفصل في مبحثين، تمثل المبحث الأول في منهجية الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فكان تحليل ومناقشة نتائج الدراسة من أجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة لواقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية، والمساهمة في الحد من هذه الممارسات.

الخاتمة

الختامة

1- الخلاصة

تناولت هذه الدراسة إشكالية محافظ الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث إقتضى بنا الأمر الى معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين باتباع طريقة (IMRAD) (Introduction, Methods, Results And Discussion) وإنطلاقا من الفرضيات الثلاثة المقترحة في المقدمة وكخلاصة عامة عن هذه الدراسة، أدركنا مساهمة ومسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- نتائج اختبار الفرضيات

من خلال التحليل الإحصائي توصلنا الى نتائج اختبار الفرضيات التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى والمتعلقة بالتزام محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اختبار التباين الأحادي أنوفا حيث بلغت مستوى المعنوية (0.100) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وعليه يؤدي بنا الى قبول الفرضية الأولى؛
- أما المتعلق بالفرضية الثانية والمتعلقة بمسؤولية محافظ الحسابات اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اختبار التباين الأحادي أنوفا حيث بلغت مستوى المعنوية (0.273) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وعليه يؤدي بنا الى قبول الفرضية الثانية؛
- أما المتعلق بالفرضية الثالثة والمتعلقة بمساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية فقد تحققت هذه الفرضية من خلال اختبار التباين الأحادي أنوفا حيث بلغت مستوى المعنوية (0.072) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وعليه يؤدي بنا الى قبول الفرضية الثالثة.

3- نتائج الدراسة

من خلال ما تم عرضه لهذا الموضوع في الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية لعينة من محافظي الحسابات توصلنا إلى عدة نتائج:

- هنالك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون إستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة؛
- محافظ الحسابات مسؤولية ودور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية؛
- تكمن مهام محافظ الحسابات الرئيسية في فحص ومراجعة الحسابات وإعداد تقرير يتضمن رأيه المهني بكل نزاهة وموضوعية يضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية؛

- نلحظ تأييد عينة الدراسة لإستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؛
- نلحظ تأييد عينة الدراسة لتطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المنصوص عليها.

4- التوصيات

في ضوء النتائج المتوصل اليها يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق إقامة دورات تدريبية أو نشر وتوزيع منشورات تثقيفية، وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة؛
- تدعيم الإستقلال المهني لمحافظ الحسابات لتعزيز الثقة في القوائم المالية؛
- ضرورة تحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية عند تأدية مهامه؛ ومسائلته قانونيا عند فشله في إكتشاف التلاعب والتضليل؛
- على محافظو الحسابات الأخذ بعين الإعتبار المسؤولية المدنية والفنية في إكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية؛
- على محافظو الحسابات مواكبة التطور العلمي ولاسيما في المجال المحاسبي للإلمام بالمواضيع الجديدة ذات العلاقة، وتحسين مستوى الأداء وتطويره.

5- آفاق الدراسة

- من خلال إطلاع الباحث على الأدبيات المختلفة لموضوع الدراسة والموضوعات ذات الصلة بها، فإنه يقترح بعض الدراسات التي يمكن أن تكون دراسات مستقبلية من طرف الباحثين والمهتمين في هذا المجال وهي كما يلي:
- المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛
 - أساليب محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها.

المراجع

المراجع:

أولاً: الكتب

- 1- بشير صالح الرشيد، "مناهج البحث التربوي-رؤية تطبيقية مبسطة"، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.
- 2- نافذ محمد بركات، "التحليل الاحصائي باستخدام SPSS"، قسم الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006.
- 3- زاهرة عاطف، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

ثانياً: المذكرات

- 1- حكيمة مناعي، "تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- 2- محمد مطر، "ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية"، بحث مستل من رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، يوليو، 2009.
- 3- نسرین حشيشي، "دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة المالية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011-2012.
- 4- ميساء محمد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني، 2012-2013.
- 5- إبراهيم منانة، "دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، 2014-2015.


ثالثاً: المجلات العلمية

- 1- رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
- 2- عمر شريقي، "مسؤوليات محافظ الحسابات-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، 2012.

- 3- بالرقمي التيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.
- 4- ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، يناير، 2014.
- 5- أمينة فداوي فريد، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة باجي مختار، عنابة، العدد 16، المجلد الأول، فبراير، 2014.
- 6- نعيم تومان مرهون الزياي، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، العراق.
- 7- ناظم شعلان جبار، "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية"، مجلة الغري للعلوم والاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32، 2015.
- 8- صبايحي نوال، "الابعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي"، جامعة زيان عاشور، الجلفة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد 22، ماي، 2015.
- 9- الهادي ادم وآخرون، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية"، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 1، يونيو، 2017، العراق.

رابعا: القرارات، القوانين، المراسيم

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد 42.



الملاحق

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
إستبيان البحث

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي صمم لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة التي نقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة بعنوان "مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛ حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه محافظو الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، نرجو منكم التفضل بالاطلاع على هذه الإستبانة والإجابة على أسئلتها بكل دقة وموضوعية، وذلك من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل ومن ثم خدمتكم، ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم منا جزيل الشكر والتقدير الطالب: وليد مناع

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات احتيالية تقوم بها الإدارة او المحاسبون عن طريق التلاعب والتضليل في المعلومات المحاسبية والمالية للتأثير على نتيجة نشاط المؤسسة وقائمة مركزها المالي بهدف خداع أصحاب المصالح ومستخدمو التقارير المالية.

أولا: المعلومات الديموغرافية

الرجاء وضع علامة (x) أمام الخانة المناسبة:

1-المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير / ماجستير دكتوراه أخرى

2-الخبرة المهنية:

اقل من 5 سنوات من 5 الى 10 سنوات من 10 الى 15

أكثر من 15 سنة

مساعد محافظ حسابات

محافظ حسابات

3-الوظيفة:

ثانيا: أسئلة الدراسة

الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأول: إلتزام محافظ الحسابات بالعناية المهنية اللازمة في البيئة الجزائرية			
الرقم	فقرات الإستبيان	موافق	غير موافق
1	يتمتع محافظ الحسابات بدرجة عالية من المهنية والاحتراف		
2	يكتسب محافظ الحسابات خبرة مهنية كافية		
3	يتصف محافظ الحسابات بالأخلاق الحميدة في تأدية مهامه		
4	يتمتع محافظ الحسابات بدرجة من الإستقلالية والموضوعية في أداء مهامه		
5	يتفهم محافظ الحسابات إنشغالات وشكاوى العملاء		
6	يحرص محافظ الحسابات على الإحتفاظ بالسجلات والإثباتات الخاصة بالمؤسسة		

المحور الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية			
الرقم	فقرات الإستبيان	موافق	غير موافق
1	يعمل محافظ الحسابات على إكتشاف التحريفات الجوهرية المترتبة عن تلاعب الإدارة بالقوائم المالية		
2	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المهنية عن عدم ممارسة الشك المهني مما يؤدي الى حصول عمليات التلاعب والتضليل		
3	يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية كبيرة اتجاه التلاعبات في القوائم المالية		
4	عند فشل محافظ الحسابات في إكتشاف التضليل فإنه تجب مساءلته قانونيا		
5	تؤثر المسؤولية المدنية على إلتزام محافظ الحسابات في إكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية		
6	تؤثر المسؤولية الفنية على إلتزام محافظ الحسابات في إكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية		

المحور الثالث: مساهمة محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية			
الرقم	فقرات الإستبيان	موافق	غير موافق
1	يحرص محافظ الحسابات على التأكد من مختلف الإثباتات للأحداث والمعاملات الاقتصادية		
2	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول سيولة الخزينة		
3	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول حسابات النتائج		
4	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي لجدول تغيرات الأموال		
5	يحرص محافظ الحسابات على إستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحتوى المعلوماتي للملاحق		
6	يسهر محافظ الحسابات على تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المنصوص عليها		
7	يحرص محافظ الحسابات على توفر شروط الإعتراف المحاسبي لمنع التلاعب والتضليل		
8	يحرص محافظ الحسابات على تطبيق مبدأ الأهمية النسبية في دمج بنود القوائم المالية لمنع التلاعب والتضليل		

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم (2)

قائمة الأساتذة المحكمين:

الجامعة	الأستاذ
قاصدي مرباح ورقلة	بكارى بلخير
قاصدي مرباح ورقلة	مقدم خالد
قاصدي مرباح ورقلة	بدوي الياس

الملحق رقم (3)

النسب والتكرارات لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي والخبرة المهنية والوظيفة:

x1

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	21	87,5	87,5	87,5
ماسنتر/ ماجستير	1	4,2	4,2	91,7
دكتوراه	1	4,2	4,2	95,8
أخرى	1	4,2	4,2	100,0
Total	24	100,0	100,0	

x2

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	4	16,7	16,7	16,7
من 5 الى 10 سنوات	10	41,7	41,7	58,3
من 10 الى 15 سنة	6	25,0	25,0	83,3
أكثر من 10 سنوات	4	16,7	16,7	100,0
Total	24	100,0	100,0	

x3

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محافظ حسابات	18	75,0	75,0	75,0
مساعد محافظ حسابات	6	25,0	25,0	100,0
Total	24	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة المحاور الثلاثة:

المحور الأول

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x4	24	2,00	3,00	2,9167	,28233
x5	24	1,00	3,00	2,7500	,60792
x6	24	2,00	3,00	2,8333	,38069
x7	24	1,00	3,00	2,6250	,71094
x8	24	1,00	3,00	2,4583	,58823
x9	24	1,00	3,00	2,9167	,40825
q1	24	2,17	3,00	2,7500	,23052
N valide (liste)	24				

المحور الثاني

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x10	24	2,00	3,00	2,8750	,33783
x11	24	1,00	3,00	2,2500	,73721
x12	24	1,00	3,00	2,2083	,77903
x13	24	1,00	3,00	1,7500	,79400
x14	24	1,00	3,00	2,1667	,81650
x15	24	1,00	3,00	2,1667	,81650
q2	24	1,50	3,00	2,2361	,38359
N valide (liste)	24				

المحور الثالث

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x16	24	2,00	3,00	2,9583	,20412
x17	24	1,00	3,00	2,6250	,57578
x18	24	1,00	3,00	2,5000	,58977
x19	24	1,00	3,00	2,4167	,71728
x20	24	1,00	3,00	2,5000	,58977
x21	24	2,00	3,00	2,8333	,38069
x22	24	2,00	3,00	2,9583	,20412
x23	24	1,00	3,00	2,6667	,70196
q3	24	2,13	3,00	2,6823	,25532
N valide (liste)	24				

الملحق رقم (4)

إختبار سمر نوف للتوزيع الطبيعي للبيانات:

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		q
N		24
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	2,5688
	Ecart type	,16604
Différences les plus extrêmes	Absolue	,096
	Positif	,096
	Négatif	-,071
Statistiques de test		,096
Sig. asymptotique (bilatérale)		,200 ^{c,d}

الملحق رقم (6)

إختبار انوفا للفرضيات:

q1

anova

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,321	3	,107	2,378	,100
Intragroupes	,901	20	,045		
Total	1,222	23			

q2

anova

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,586	3	,195	1,396	,273
Intragroupes	2,798	20	,140		
Total	3,384	23			

q3

anova

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,435	3	,145	2,720	,072
Intragroupes	1,065	20	,053		
Total	1,499	23			

الفهرس

الفهرس

III	الإهداء.....
IV	الشكر والتقدير.....
V	الملخص.....
VI	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
IX	قائمة الملاحق.....
ب	المقدمة.....
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية.....
3	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمهنة محافظة الحسابات.....
3	الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.....
4	الفرع الثاني: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.....
6	الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....
10	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.....
10	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.....
11	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها.....
16	الفرع الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
21	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.....
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
23	المطلب الثاني: علاقة الدراسات السابقة بموضوع الدراسة.....
25	خلاصة الفصل.....
26	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات.....
27	تمهيد.....

28	.....المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
28	.....المطلب الأول: المنهج المستخدم.
28	.....المطلب الثاني: أدوات الدراسة.
29	.....المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة.
29	.....المطلب الرابع: تحكيم أداة الدراسة.
30	.....المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.
30	.....المطلب الأول: تحليل المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة.
30	.....الفرع الأول: المؤهل العلمي.
31	.....الفرع الثاني: الخبرة المهنية.
32	.....الفرع الثالث: الوظيفة.
33	.....المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.
33	.....الفرع الأول: وصف إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.
36	.....الفرع الثاني: التوزيع الطبيعي للبيانات.
36	.....الفرع الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.
39	.....خلاصة الفصل.
41	.....الخاتمة.
44	.....المراجع.
46	.....الملاحق.
54	.....الفهرس.