

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق  
من إعداد الطالبتين:  
هيشور شريفة - سدراتي فوزية  
بعنوان:

## التدقيق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2022

نوقشت علنا يوم: 12 جوان 2022

أمام لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ تعليم عالي	* غوالي محمد البشير
مناقشا	أستاذ محاضر "أ"	* شربي محمد الأمين
مشرفا مقرر	أستاذ محاضر "أ"	* صديقي فؤاد

2022/2021



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
في ميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة وتدقيق  
من إعداد الطالبتين:  
هيشور شريفة - سدراتي فوزية  
بعنوان:

## التدقيق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2022

نوقشت علنا يوم: 2022/06/12

أمام لجنة المناقشة

رئيسا  
مناقشا  
مشرفا مقرررا

أستاذ تعليم عالي  
أستاذ محاضر "أ"  
أستاذ محاضر "أ"

\* غوالي محمد البشير  
\* شربي محمد الأمين  
\* صديقي فؤاد

2022/2021

# إهداء

قال عز وجل: " قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون "  
وحدیث حبیبنا المصطفی "من خرج فی طلب العلم كان فی سبیل الله حتی یرجع"  
بعد الحمد والشکر لله الذی وفقنا لإتمام هذا العمل

أهدی عملي المتواضع الی:

الی نبع الحنان " أمی " الحبیبة یا من کنتی سندي فی کل آیامی، یا من تحملین جواز سفري الی الجنة حفظک الله  
وأطال فی عمرک. وروح " أبی " رحمہ الله.  
الی من غرس فی حب العلم والمعرفة وطعم الحیاة، الی من علمنی حب الخیر والكرامة الی من کلله الله بالهبة  
والوقار،

الی من شارکونی حزن أمی الی من هم أعلى من روحي

الی من بهم سعدت دنیای: أخواني وأخواتي الكرام والی البراعم الصغار (هبة، آدم روان، فراس، أكرم، بشری،  
محمد، أحمد، أشرف، أبرار، شهد، محمد، عبد الرؤوف)

إلی کل أخواني وأخواتي الأعماء الذی ناضلوا وكافحوا طوال حیاتهم من أجل أن أكون فی هذه اللحظة وكل عائلة "  
سدراتی "

إلی کل زملائی وأصدقائی فی العمل

الی من شارکونی لحظات حیاتی حبیبات قلبي ورفیقات دربی، من رسموا البسمة علی وجهی من جمعتنی بهم

الجامعة وعشنا أروع اللحظات، إلی کل أصدقائی المقربین فی الحیاة: فاطمة، یمينة، رزيقة

إلی کل أساتذتی الأفاضل الذین رافقونی طوال مشواری الدراسي من الابتدائی إلی الجامعة

إلی کل زملائی فی الماستر: محاسبة وتدقیق، قسم العلوم المالیه والمحاسبة جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الی کل من أحبه قلبي، ونسیه قلبي سهوا.

مسك الختام تحية الاسلام فالسلام علیکم ورحمة الله وبرکاته.

فوزیة

# الإهداء

## والدي - رحمه الله

إلى من كلله الله بالهبة والوقار... من علمني العطاء بدون انتظار...  
من تشقت يدها في سبيل رعايتي... من أحمل اسمه بكل افتخار...  
أرجو من الله يرحمك ويتقبلك من الأبرار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

## والدتي

ربما لا تتاح الفرصة دائما لي لأقول لك شكرا... ربما لا أملك دائما جرأة التعبير عن الامتنان والعرفان ولكن  
يكفي أن تعرفي يا نور العين ومهجة الفؤاد... أن لك ابنة تنتظر فرصة واحدة تقدم لك الروح والقلب والعيون  
هدية رخيصة لكل ما قدمته... حماك الله وأدامك... عصفورا مغردا يملأ حياتنا بأعذب الألحان

## إختي

إلى المحبة التي لا تنضب... والخير بلا حدود... إلى من شاركتهم كل حياتي... أنما جوهرتي الثمينة وكنزي  
الغالي "ابتسام، صبرين"... حماكما الله

## زوجي

إلى أروع من جسد الحب بكل معانيه... فكان السند والعطاء... قدم لي الكثير في صور من صبر... وأمل  
... ومحبة لن أقول شكرا... بل سأعيش الشكر معك دائما

## بناتي

إلى العينين التي أستمد منهما القوة والاستمرار... أعذب ما في عمري ...

نور سين

إلى القادمة الجديدة التي صبرت معي على المشقة والتعب ... آلاء

الرحمان

## أحبتي

عائلة زوجي الأهل والأصدقاء الذين رافقوني... وشجعوا خطواتي... زملائي في العمل...  
من حفظهم القلب ونسيهم قلبي

# شكر وعرقان

أول من يشكر ويحمد أناء الليل وأطراف النهار وهو العلي القهار، الأول والآخر والظاهر والباطن، الذي أغرقنا بنعمه التي لا تحصى، وأثار دروبنا، فله جزيل الحمد والثناء العظيم الحمد لله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا لإتمام هذا العمل المتواضع

وصل وسلم على خير الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وخالص الدعاء الى كل من له الفضل بعد الله تعالى في اتمام هذا البحث

ونخص بالذكر الأستاذ **صديقي فؤاد** على تفضله بالإشراف على البحث

كما نرفع كلمة الشكر للدكتور **كسك مسعود** الذي لم يبخل بعلمه ووقته وخبرته وتوجيهاته السديدة

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لجميع الأساتذة كل باسمه ومكانته الرفيعة الذين لم يبخلوا علينا بنصائحهم السديدة ومساهماتهم بالرأي لإنجاز واطمام هذا البحث ونخص بالذكر الدكتور

**"طعبة عمر" والأخت "بعون عفاف"** على دعمها الدائم وتوجيهاتها القيمة أسأل الله أن يعلي مرتبتها في الجنة

كل تقديرنا وعرقاننا كذلك لإدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبة.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد والرشاد والعفاف والغنى.

## شريفة/ فوزية

## الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وبيان أهم الدوافع والأسباب التي أدت بالمؤسسات الجزائرية لممارستها، وإبراز مهام المدقق الخارجي في المساهمة في الحد من هذه الممارسات وتعزيز موثوقية القوائم المالية. وهذا ما تم طرحه من خلال التوجه نحو استقصاء عينة مكونة من 42 مبحوث من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي في الجنوب الشرقي الجزائري، وقد تم تحليل الفرضيات بالاعتماد على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS.25).

وقد خلصت إلى وجود شيوع لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية وهذا حسب رأي عموم المبحوثين بنسبة تقدر بـ **42.05%**، كما حاولنا تبيان تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية ثم في المحور الأخير من الاستبيان استعرضنا مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية.

**الكلمات المفتاحية:** تدقيق خارجي، محاسبة إبداعية، ممارسات، تلاعب، أساليب المحاسبة الإبداعية.

## Summary:

This study aimed to identify creative accounting, and to indicate the most important motives and reasons that led the Algerian institutions to practice it, and to highlight the functions of the external auditor in contributing to the reduction of these practices and enhancing the reliability of the financial statements, and this is what has been put through orientation to a sample of 42 respondents from practicing the profession of external audit in the southeast of Algeria, and the hypotheses were analyzed based on the statistical program for the social sciences (SPSS.25).

It concluded that there is a common practice of creative accounting in Algerian institutions, and this is according to the opinion of the general respondents, with an estimated rate of 42.05%. We also tried to show the impact of creative accounting on the reliability of the financial statements. Then, in the last axis of the questionnaire, we reviewed the contribution of external audit to limiting creative accounting practices in Algerian institutions The Algerian.

**Keywords:** External audit, Creative accounting, Practices, Manipulation, Creative accounting methods.

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
II	الإهداء.....
III	الشكر.....
IV	ملخص.....
V	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال.....
VIII	قائمة الملاحق.....
IX	قائمة الإختصارات.....
أ	مقدمة.....
<b>36- 02</b>	<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية</b>
02	تمهيد:.....
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية
03	المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.....
14	المطلب الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.....
22	المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية.....
28	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
28	المطلب الأول: الدراسات السابقة (عربية وأجنبية).....
33	المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.....
35	المطلب الثالث: مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة.....
36	خلاصة الفصل.....
<b>56- 38</b>	<b>الفصل الثاني: دراسة حالة لعينة من المدققين الخارجيين في الجنوب الشرقي الجزائري سنة 2022</b>
38	تمهيد.....
39	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
39	المطلب الأول: طريقة الدراسة.....
42	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.....
44	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.....
44	المطلب الأول: وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.....
46	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.....
56	خلاصة الفصل.....
58	خاتمة
62	قائمة المراجع.....
/	الملاحق.....



## قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01.01	الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي	05
02.01	أهم التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية	16
03.01	دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية	18
04.01	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	20
05.01	أشكال التلاعبات وتدقيقها	26
06.01	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية حسب بيئة الأعمال الجزائرية	33
07.01	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية الدراسات حسب بيئة الأعمال أنجلوساكسوني	34
08.01	المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية حسب بيئة الأعمال فرنكفو ألمانية (القارية)	35
01.02	يوضح توزيع عينة الدراسة	42
02.02	مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الأولى)	42
03.02	مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الثانية)	43
04.02	مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الثالثة)	43
05.02	توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى	44
06.02	توزيع المبحوثين حسب متغير المهنة	45
07.02	توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية	46
08.02	نتائج إجابات المبحوثين بالنسبة للمحور الأول	47
09.02	المتوسط الهندسي لبنود المحور الأول	48
10.02	نتائج إجابات المبحوثين المتعلقة بالمحور الثاني	49
11.02	اختبار Khi-carré حسن المطابقة لبنود المحور الثاني	51
12.02	المتوسط الهندسي لبنود المحور الثاني	52
13.02	نتائج إجابات المبحوثين المتعلقة بالمحور الثالث	53
14.02	اختبار Khi-carré حسن المطابقة لبنود المحور الثالث	54
15.02	المتوسط الهندسي لبنود المحور الثالث	55

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
39	متغيرات الدراسة	01 - 02
44	توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى	02-02
45	توزيع المبحوثين حسب متغير المهنة	03-02

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
/	استمارة الاستبيان	01
/	قائمة الأساتذة المحكمين	02
/	مخرجات SPSS الخاصة بالخصائص الديموغرافية للمبحوثين	03
/	مخرجات SPSS الخاصة بالمحور الأول	04
/	مخرجات SPSS الخاصة بالمحور الثاني	05
/	مخرجات SPSS الخاصة بالمحور الثالث	06

## قائمة الاختصارات والرموز

اسم المختصر	المختصر	الرقم
Statistical Package for the Social Science الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS	01

# مقدمة



## توطئة:

صاحب زيادة الأعمال التجارية الدولية والانفتاح في الأسواق العالمية التي خلقت منافسة شرسة بين المؤسسات، فضلا على الضغط الشديد لإنتاج الأرباح، وبروز صعوبات تحتاج إلى حلول غير تقليدية ينبغي على المحاسب أو الإداري إيجادها، خاصة بعد الانهيارات والفضائح التي طالت أكبر الشركات العالمية مثل Enron و WorldCom و Energy، التي عززت مفهوم المحاسبة الإبداعية والتي أصبحت تمثل تحديا كبيرا لممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق.

ويقصد بالمحاسبة الإبداعية أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات بغرض تحقيق أهداف أطراف معينة سواء كانت المؤسسة أو بعض العاملين فيها. وتوصف هذه الأساليب بأنها محاسبة إبداعية، حيث تتم ممارستها باستغلال عنصر المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولهذه الممارسات أثر بالغ في زعزعة الثقة في القوائم المالية المصرح بها.

فنتيجة تفاقم مشكلة الاحتيايل المحاسبي وأمام زيادة مخاوف المستثمرين بشأن دقة وموثوقية القوائم المالية، ظهرت الحاجة للتدقيق الخارجي لتلبية حاجات المؤسسات والأسواق المالية المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة الأداء لدى المؤسسات.

## أولاً: الإشكالية

في الجزائر وبعد تبني إصلاحات محاسبية تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية من النمو في السوق العالمية وهذا ما جعل الرقابة على مثل هذه الممارسات ضرورة ملحة من خلال الدور الذي يلعبه مدققي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، من أجل ضمان شفافية سليمة في مخرجات هذه القوائم المالية. ولإلمام بحيثيات الموضوع تم طرح الإشكالية:

" ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة المدققين الخارجيين في الجنوب الشرقي الجزائري؟

وتتدرج تحت السؤال الرئيسي جملة من الأسئلة الفرعية هي:

- 1) ما مدى ممارسة الشركات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية؟
- 2) إلى أي مدى تأثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؟
- 3) إلى أي مدى تساهم مهام المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟

## ثانيا: الفرضيات

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي وبناء على الأسئلة الفرعية للدراسة، تم صياغة فرضياتها على النحو التالي:

- 1) تمارس إدارات الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية.
- 2) هناك تأثير للممارسات المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.
- 3) يساهم التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## ثالثا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في ابراز أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية، من خلال الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها.

## رابعا: أهداف الدراسة

بالإضافة إلى هدف الإجابة عن التساؤلات الواردة في الإشكالية واختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة يمكن تحديد معالم وأهداف الدراسة بشيء من التفصيل من خلال النقاط التالية:

- ✓ التعرف على التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية من خلال المراجع والمصادر في هذا المجال؛
- ✓ يعمل هذا الموضوع على إبراز المهام والوظائف الملقاة على عاتق المدقق الخارجي،
- ✓ محاولة معرفة كيف يساهم التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.

## خامسا: مبررات اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع لمجموعة من الاعتبارات الموضوعية والذاتية نذكر منها:

- توافق موضوع الدراسة والتخصص المدروس؛
- الميول الشخصي في اثناء الرصيد المعرفي في مجال التدقيق، والتعرف على المحاسبة الإبداعية؛
- ابراز مهام المدقق الخارجي واجراءات الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر.

## سادسا: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

من أجل الاجابة على اشكالية الدراسة وتساؤلاتها ونفي أو اثبات الفرضيات المطروحة، فإننا اعتمدنا المنهج الوصفي من خلال دراسة تقييميه لواقع مهنة المدقق الخارجي ودوره في العمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، كما تم الاعتماد على دراسة استقصائية من خلال تصميم استمارة استبيان تحتوي على جملة من الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استغلال البيانات الميدانية ومحاولة التأكيد من صحة الفرضيات وتحليل البيانات باستخدام المنهج الإحصائي.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

- **نوعية ومصادر البيانات:** لمعالجة الجانب النظري من موضوع الدراسة تم الاطلاع على مجموعة من المراجع والمصادر لتغطية جوانبه النظرية والميدانية. وذلك بالاعتماد على الكتب والمراجع العربية والأجنبية التي لها علاقة بهذا الموضوع؛ المجالات العلمية والمذكرات بالإضافة إلى البيانات التي تم جمعها باستخدام الاستبيان.
- **الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات:** تم الاعتماد في التحليل على البرنامج الإحصائي برنامج الحزمة الإحصائية Spss.25، وبرنامج المجدول **Excel 2013**.

## سابعا: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية والمفاهيم، وسوف نتكلم عن هذه الحدود في النقاط التالية:

- ✓ **الحدود الموضوعية:** ارتكزت هذه الدراسة على موضوع التدقيق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ **الحدود المكانية:** استهدفت هذه الدراسة الجنوب الشرقي الجزائري؛
- ✓ **الحدود الزمنية:** من بداية العمل على الموضوع بجزأيه النظري والتطبيقي وقد تم توزيع الاستبيان على عينة من المدققين الخارجيين في الفترة الممتدة بين شهري مارس وماي.
- ✓ **الحدود البشرية:** قد تمت هذه الدراسة على عينة قدرها (92 مبحوث) من المدققين الخارجيين.

## ثامنا: صعوبات الدراسة

بشكل عام تمثلت صعوبات هذه الدراسة فيما يلي:

- قصر المدة الزمنية حيث استغرقنا وقت في البحث عن المراجع والمصادر المتعلقة بالجانب النظري؛
- وجهتنا صعوبة في استخدام البرامج الأساليب الحسابية والإحصائية كبرنامج **spss**؛
- كما واجهتنا بعض الصعوبات المنهجية المتعلقة أساسا بمنهج دراسة حالة.

## تاسعا: هيكل الدراسة

بغية معالجة الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة قمنا بتقسيمها على النحو التالي:

❖ **الفصل الأول:** سنتناول فيه الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية من حيث مفاهيمها الأساسية من أنواع وأهداف علاقة كل منهما في بيئة المحاسبة الجزائرية من خلال عرضها في مبحثين أساسيين هما:

\* **المبحث الأول:** يتضمن عرض الأدبيات النظرية لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية؛

\* **المبحث الثاني:** يتم عرض الدراسات السابقة التي سلطت الضوء على التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

❖ **أما عن الفصل الثاني** سنتطرق إلى الدراسة الميدانية حول علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية من خلال عرض وقراءة في نتائج الدراسة من خلال عرض مبحثين أساسيين هما:

\* **المبحث الأول:** يتضمن منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة،

\* **المبحث الثاني:** يتم فيه عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها.

❖ **الخاتمة:** بعد التعرض إلى ما سبق سوف نقوم بعرض خاتمة تتضمن حوصلة حول الموضوع.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية

للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية





### تمهيد:

يعد التدقيق الخارجي آلية خارجية هامة في اكتشاف التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تلجأ المؤسسة إليها من أجل تحسين صورتها المالية بهدف خدمة مصالحها الخاصة، حيث يتضح دور المدقق الخارجي في تعزيز موثوقية القوائم المالية المصرح عنها من طرف المؤسسة وذلك من خلال فحص حسابات المؤسسة ومدى خلوها من الغش والأخطاء.

في هذا الفصل سنتطرق إلى مبحثين اساسيين بالشكل الآتي:

**المبحث الأول:** يحتوي على المفاهيم النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية ودورها في البيئة المحاسبية الجزائرية، المقسمة على شكل فروع.

**المبحث الثاني:** سنتناول فيه عرض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة **التدقيق الخارجي كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة المحاسبة الجزائرية.**

### المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات مما يستدعي عرض مختصر لبعض المفاهيم المفسرة لذلك فيما يلي:

#### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي وطبيعته:

أولاً: تعريف التدقيق الخارجي:

هو علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف إبداء رأي فني ومحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة<sup>1</sup>.

يعرف التدقيق بأنه: " عملية فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على المعلومات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات<sup>2</sup> ".

ويشمل التدقيق الخارجي وفقاً للتعريف أعلاه ما يلي:

**الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات المالية وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

**التحقق:** ويشير إلى إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة زمنية معينة.

**التقرير:** وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة.

<sup>1</sup> دكتور إياد رشيد الفريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار الكتب والوثائق، بغداد، 2011، ص 4-5

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المرتجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2000، ص 2-6.

### ثانيا: طبيعة التدقيق الخارجي:

إن التدقيق خاصية مهنية من خلال اعتماد معايير التدقيق المتعارف عليها، ويشير البعض إلى خاصية أخرى هي الخاصية الأخلاقية في جوهره يهتم بالمبادئ الأخلاقية كالعدالة والحق والإنصاف.

ومن ناحية أخرى فإن النظرة الحديثة لطبيعة التدقيق ترى كونه نشاطا بحثيا استدلاليا عقليا أو يمكن القول بأن التدقيق بحث ينصب على إثبات أو نفي الفرضيات المتعلقة بالتوكيدات التي تنطوي عليها القوائم المالية. وتستخدم خلاله أساليب وطرق ومناهج البحث العلمي وأن الوظيفة التدقيقية لم تعد مجرد تأشير الصحة أو الدقة أو المطابقة وإنما البحث والتحليل والتحري والاستقصاء في إطار شمولي ومن تم الاستنتاج وعمل التوصيات الضرورية<sup>1</sup>.

### ثالثا: أنواع التدقيق الخارجي

تنقسم المراجعة الخارجية إلى ثلاثة أنواع<sup>2</sup>:

- 1) التدقيق القانوني:** والتي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
  - 2) التدقيق التعاقدى (الاختياري):** والتي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية والخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
  - 3) الخبرة القضائية:** يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.
- ويمكن التفرقة بين هذه الأنواع في الجدول التالي:

<sup>1</sup> إياد رشيد القرشي، المرجع السابق، ص 5-6.

<sup>2</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 21-24

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (01-01): يوضح الفرق بين أنواع التدقيق الخارجي.

المميزات	المراجعة قانونية	المراجعة التعاقدية	خبرة القضاة
طبيعة المهمة	مؤسسات ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات المجلس	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، وتقييم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي مبدئياً
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماماً	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة والجمعية العامة	المديرية العامة ومجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئياً في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	م.غ
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئياً
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية		
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانوني رسمي	محدد في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين، المرجع السابق، ص 17-18.

### رابعاً: خصائص التدقيق الخارجي

خصائص التدقيق الخارجي والمتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1- أنه عملية هادفة: تهدف إلى إبداء الرأي في القوائم المالية والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، قائمة المركز المالي وقائمة التغيرات في المركز المالي... إلخ، فهي تعتبر مسؤولية الإدارة حيث يتم إعدادها بواسطة محاسبي الوحدة الاقتصادية تحت إشراف إدارتها، فالمراجع الخارجي عند إبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية يعتمد على التحقق من التزام الإدارة بصفة عامة ومدى الالتزام بالتقارير بالمعايير التي تحكم سلوكهم بصفة خاصة.
- 2- أنه عملية منظمة: تبدأ عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة من المؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ويتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم، يقوم المراجع أيضاً بتقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد مظاهر القوة والضعف فيه.
- 3- يمارسها مراجع مستقل: على المراجع الخارجي أن تتوفر فيه اشتراطات التأهيل العلمي والمهني، لأنه عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص وإبداء الرأي يجب أن يكون مستقلاً عن المؤسسة، حيث تعتبر استقلالية المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، فمستخدمي القوائم المالية لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق وسلامة هذه القوائم.
- 4- أنها عملية اتصال متكامل: تتطوي هذه العملية على طرفين أحدهما المرسل والطرف الآخر المستقبل، وتتطوي أيضاً على رسالة والتي تتمثل في الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره، وقناة اتصال الممثلة في التقرير.

<sup>1</sup> دكتور إياد رشيد القرشي، المرجع السابق، ص ص13-14

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الخارجي ومعاييرها:

أولاً: أهداف التدقيق الخارجي:

ويمكن تحديد الأهداف إلى مجموعتين<sup>1</sup>:

المجموعة الأولى: الأهداف التقليدية: وتشمل نوعان رئيسيان هما:

أ. الأهداف الرئيسية: وتشمل:

- التحقق من صحة ودق المعلومات المحاسبية المثبتة في السجلات ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء الرأي الفني المحايد الذي يستند على أدلة كافية ومناسبة عن مدى عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتائج النشاط لفترة زمنية محددة.

ب. الأهداف الفرعية: وتشمل:

- اكتشاف ما قد يوجد بالسجلات المالية من أخطاء والتلاعبات.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والتلاعبات بوضع الضوابط والإجراءات اللازمة والتي تحول دون ذلك.
- اطمئنان مستخدمي القوائم المالية على سلامة إدارة المؤسسة الاقتصادية وسلامة أموالهم المستثمرة وإمكانية اتخاذهم القرارات الاقتصادية المناسبة.
- معاونة السلطات الحكومية بما فيها السلطة المالية وتقديم المعلومات والتقارير.

المجموعة الثانية: الأهداف الحديثة: وتشمل النواحي التالية:

- مراقبة خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف الموضوعية.
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع التبذير والإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

<sup>1</sup> إياد رشيد القريشي، المرجع السابق، ص 13.

### ثانيا: معايير التدقيق الخارجي:

على المراجع احترام نصوص العقد الذي يربطه بالمؤسسة التي يراجعها وأن يبذل في إنجاز المهمة المسطرة وترتيب الأخطاء بحسب الأهمية وتقاديا لأي تقصير يتوجب عليه التزام بالمعايير المتعلقة بالمهنية، وهي نوعان<sup>1</sup>:

#### 1- المعايير المتعلقة بشخص المراجع:

يشترط على محافظ الحسابات شركة ما أن:

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.
- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر أو علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها، ما عدى أتعابه بصفته كمحافظ حسابات، المحددة قانونا.
- لا يمكنه أن يكون محافظ حسابات ومستشارا ضريبيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس الشركة، ولو بصفة مؤقتة.

#### 2- معايير متعلقة بالعمل الميداني:

من أجل تقييم العمل الذي قام به المراجع وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما قام بما يجب ومع صعوبة وضع معايير تطبق في جميع المؤسسات ومن هذه المعايير نذكر على المراجع:

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه.
- جمع أدلة وقرائن إثبات تبرر الرأي الفني المحايد وعليه تكوين ملفين، ملف الدائم والملف الجاري.
- تقييم نظام المراقبة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المرجع السابق، ص ص 21-24.

### 3- معايير إعداد التقرير:

تتطلب هذه المعايير أن يقوم المدقق الخارجي بإعداد تقرير عن القوائم المالية كوحدة واحدة، وتتطلب معايير التدقيق أن يذكر المدقق في تقريره مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسب المعتمدة وأيضا الحالات التي لا يتم فيها تطبيق هذه المبادئ بثبات واتساق في الفترة الحالي بالمقارنة مع الفترة السابقة عليها.

ولقد حددت أربع معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق الخارجي وهي<sup>1</sup>:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المعتمدة.
- يجب أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المعتمدة بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها.
- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية تعبر بشكل كافيا، بمعنى أن القوائم المالية تعبر بشكل كاف ومناسب عما تتضمنه من معلومات ما لم يشر التقرير إلى خلاف ذلك.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وعندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي في القوائم المالية.
- يجب أن يذكر في التقرير الأسباب وراء ذلك، وعندما يقترن اسم المدقق الخارجي بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع الإشارة إلى طبيعة عمل المدقق وإلى درجة مسؤوليته.

### الفرع الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية:

مهنة المراجعة الخارجية تتخذ مجموعة من الإجراءات والوسائل والسياسات لتنفيذ عملية المراجعة لذا على المدقق الخارجي الذي يقوم بعمله أن يسير وفق منهجية علمية منظمة.

<sup>1</sup> إياد رشيد القرشي، المرجع السابق، ص 36.



### أولاً: خطوات تنفيذ المراجعة الخارجية:

تفرض على المراجع الخارجي ثلاث خطوات رئيسية والتي يجب عليه إتباعها أثناء تنفيذه للمهمة وهي كالتالي:<sup>1</sup>

**1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:** وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حول المؤسسة بحيث تتضمن هذه الخطوة خطوات فرعية تتمثل فيما يلي:

أ. **الأشغال الأولية:** يقوم المراجع من خلالها بالاطلاع على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحياناً، ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ب. **الاتصالات الأولى مع المؤسسة:** في هذه الخطوة يتعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حواراً معهم ومع من سيشغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها.

ت. **انطلاق الأشغال:** يلقي المراجع نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبياً في الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه.

### 2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وهي كالتالي:

أ) **جمع الإجراءات (التوثيق):** من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملاحظات (المكتوبة وغير المكتوبة) لها، كما يستخدم المراجع خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.

ب) **اختبارات التطابق (الفهم):** على المراجع أن يتأكد من أن النظام قد فهم وطبق وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي أن يتأكد أنه قد فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها.

ت) **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماد المراجع على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية وذلك باستخراجه لنقاط القوة ونقاط الضعف.

<sup>1</sup> قبال زينب، ديفني حياة، دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، السنة الدراسية 2015/2016، ص ص 15-18، منشورة.

ث) اختبارات الاستمرارية: هذا النوع من الاختبارات له أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.

ج) التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.

3- فحص الحسابات والقوائم المالية: يقوم المراجع بالإجراءات المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية كالتالي :

أ. تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن التقييم النهائي للنظام يؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة.

ب. اختبارات السريانية والتطابق: يسمح هذا النوع من الاختبارات التحقق من تجانس وتطابق المعلومات المحاسبية والمعلومات حول العمليات في الميدان، وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية كذلك الاطلاع على المعلومات خارج المحاسبية، وكذلك القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية، أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة فتتم بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها ما يلي:

✎ الرجوع إلى الوثائق الداخلية: الفواتير، سندات الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لتقييم الاستغلال... الخ.

✎ إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم.

✎ المشاهدة الميدانية: بحضور عملية العد وتقييم المخزونات، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها، مراقبة الصندوق.

4- إنهاء عملية المراجعة: بعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة وقيل إدلائه بهذا الرأي النهائي

فإنه عليه القيام بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

\* التأكد من مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

\* فحص الأحداث ما بعد الميزانية أحداث مباشرة أو غير مباشرة لها علاقة بعمليات ومحتوى القوائم المالية التي خضعت للمراقبة.

\* فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

\* مراجعة أوراق العمل.

\* التأكد من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب.

\* إصدار الرأي.

### الفرع الرابع: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية:

لكي يتمكن المراجع من الإدلاء برأيه حول صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية، فلا بد له من إتباع خطوات منظمة وفي سبيل تحقيق ذلك لابد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة له بالإدلاء بذلك الرأي وهي كالتالي<sup>1</sup>:

#### 1) وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

✓ وصف الإجراءات المعمول بها: يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة عن طريق إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة أي حوصلة.

✓ تقييم الإجراءات المعمول بها: يعني هنا القيام باختبارات الاستمرارية، وللقيام بذلك يستعمل المراجع وسيلتين، استمارة المراقبة الداخلية التي تخص جملة أنواع الرقابة الواجب القيام بها قصد التأكد من نجاعة الإجراءات، ودليل التقييم الذي بواسطته يتم التأكد من تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف ما وراء كل مراقبة.

#### 2) وسائل فحص الحسابات: يقوم المراجع بفحص الحسابات والإدلاء بالرأي عن طريق هذه الوسائل كالتالي:

- المشاهدة العينية: تعتبر أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة؛
- فحص الدفاتر والوثائق: وذلك بتأكد من بعض العناصر موجودة فعلا في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- المصادقات المباشرة: تعد من أقوى الأدلة في المراجعة عند حصول المراجع عليها من طرف المتعاملين مع المؤسسة؛
- المراجعة القياسية والفحص التحليلي: بدراسة مقارنة لمؤشرات، تغيراتها وتطوراتها ومدى تناسقها من دورة إلى أخرى، ومقارنتها مع المعلومات العامة الحاصل عليها من المؤسسة؛

<sup>1</sup> محمد بوتين، المرجع السابق، ص ص 55-67.

- **تصريحات المسيرين:** يستفسر المراجع أثناء قيامه بأداء عمله حول العديد من الأمور من قبل المسيرين المسؤولين وتكون شفوية في الغالب ثم يقوم بتدوينها في أوراق عمله يرجع إليها وقت الحاجة إليها.

(3) **تقنيات السبر:** وتتمثل في المجتمع الإحصائي والعينة الممثلة للمجتمع كما لأن هذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها، فالمجتمع الإحصائي قد يكون الفواتير والقيود المحاسبية، أما العينة فهي اختيار مجموعة فواتير، ومجموعة قيود، بحيث تخضع كل مفردة إلى مراقبة معينة وذلك حسب هدف المراجع، فالفاتورة عند مراجعتها قد تخضع إلى مراجعة حسابية أي التأكد من صحة العمليات المحاسبية الظاهرة عليها (سعر الوحدة، الكمية، الضريبة، التخفيضات... إلخ)، وقد تراجع من حيث تسجيلها في الدفاتر، أو تراجع بمقارنتها بوثائق أخرى... إلخ؛

(4) **المراجعة والمعلومات:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المنظمات والمؤسسات وتضاعف أحجامها أدى إلى تضاعف المعلومات المتدفقة، والمعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً الشيء الذي أدى إلى ظهور المراجعة الداخلية.

(5) **ترتيب الملفات:** ينبغي على المراجع ترتيب وتنظيم المعلومات بطريقة تسمح في الاطلاع عليها، وترتيبها في ملف دائم وجاري وتستعمل رموز ومؤشرات داخل كل ملف تسمح بالعثور على المعلومات المرغوب فيها بسرعة.

### المطلب الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

بعد أن تطرقنا في المطلب الأول لماهية التدقيق الخارجي أهم خصائصه وتطوره، مراحل التدقيق الخارجي، نتناول في هذا المطلب الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

#### الفرع الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

#### أولاً: مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية

##### 1. مفهوم المحاسبة:

هي مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي في هذه الفترة.<sup>1</sup>

##### 2. مفهوم الإبداع:

مجموعة من مزيج من القدرات والاستعدادات والخصائص الشخصية التي إذا توفرت في بيئة مناسبة، يمكن أن ترقى بالعمليات العقلية لتؤدي إلى نتائج أصيلة ومفيدة للفرد أو الشركة أو المجتمع.<sup>2</sup>

##### 3. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تشير إلى كيفية تلاعب إدارة الشركة بالأرباح من خلال إعداد الحسابات وتجهيزها بطريقة تحقق تحسين قيمة أرباحها، ورفع قيمة المنشأة في سوق المال، ويلاحظ أن هذا التلاعب يكون مسموحاً به ولا يجد اعتراض عليه، لأنه يتم في نطاق المبادئ والقواعد المحاسبية التي تتمتع بالحرية النسبية في الاختيار من بينها لذلك يعتبر هذا شرعاً.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم جابر السيد، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص28.

<sup>2</sup> مسلم عبد الله حسن، الإبداع والابتكار الإداري في التنظيم والتنسيق، ط1، دار المعترف، عمان، 2015، ص19.

<sup>3</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 148

هي مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة.<sup>1</sup>

وعرفها كل من **Mulford and Comiskey** بأنها: جميع الخطوات المستخدمة في لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك اختيار المحاسبة غير المتحفظة وإعداد الكشوفات المالية المزورة وأي خطوات باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.<sup>2</sup>

ويعرفها "كمال ناصر" بأنها: تحويل لمعلومات المحاسبة المالية مما هي عليه بالفعل، إلى ما تريد تمثيله مع الاستفادة من القواعد الحالية أو تجاهل البعض منها.<sup>3</sup>

وعرفت بأنها: الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة<sup>4</sup>

بالإضافة إلى التعاريف السابقة، توجد مجموعة من التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية، يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

<sup>1</sup> حسن عمر محمد، الساكني سعد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2016، ص 111.

<sup>2</sup> عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح-عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 32.

<sup>3</sup> Ciocan Claudia Cătălina, Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2, 2017, p526.

<sup>4</sup> Samira Khaouari, Smain.Djouamaa, Using external audit to reduce the impact of creative accounting when adopting corporate governance, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship, University of Adrar, Algeria, Vol. 4, No. 2, (2021), p154.

الجدول (01-02): أهم التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية

موضوع التعريف	الشرح
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً منافياً للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاك الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

المصدر: مزيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان 2020، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص 250.

#### 4. خصائص المحاسبة الإبداعية

ومن خلال التعاريف السابقة، تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي هي بدورها الخصائص التي

يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:<sup>1</sup>

1. العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.

2. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.

3. قدرة المحاسب على التحليل والحدس.

4. أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.

5. اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المبنية من المراكز الإدارية.

6. الجرأة في إبداء الرأي والمقترحات.

<sup>1</sup> المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 145

### ثانيا: نشأة المحاسبة الإبداعية:

اكتشفت المؤسسات في بداية الثمانينات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، ومن هنا تولد فكر جديد قائم على أنك عندما لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبدها لذلك عمل المحاسبون على استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام الواردة المحاسبية ضمن سجلات منشآت الأعمال والتلاعب بها بالالتفاف حول القواعد والقوانين المحاسبية قصد تجميل البيانات المالية لتحقيق أهداف محددة.<sup>1</sup>

يعتقد بعض الباحثين أن بداية ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية يعود إلى الثمانينات من القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت آنذاك والتي اكتشفت فيه الشركات أنها مقيدة بالتكاليف التي تجيز لها تحقيق مالا تستطيع تحقيقه وأنها معرضة لضغوطات متمثلة بإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي يصعب فيه تحقيق أرباح من أي نوع، لذلك لجأت الشركات إلى ابتداء الأرباح بسبب عدم قدرتها على تحقيقها فعلا.<sup>2</sup>

تم تقديم مصطلح "المحاسبة إبداعية" لأول مرة في البيئة الأنجلوساكسونية، وكان يستخدمه أولئك الذين أشرفوا على أنشطة الصحفيين والمحللين الماليين في أسواق رأس المال وعلقوا عليها، بعد ذلك تم استخدامها في مفردات البلدان الأخرى، حيث يرى الباحث "Ionaşcu Ion" سنة 2003 أن المناقشات حول هذا الموضوع قد اشتدت في ظل الفضائح التي هزت عالم الأعمال وسوف تستمر مستقبلا.

ينظر العديد من الباحثين إلى أن "الإبداع خط أحمر في تطور المحاسبة" أو ما يطلق عليه بالإنجليزية (red line in the evolution of accounting) ويمكن رؤية ذلك من زاويتين مختلفتين: الزاوية الأولى (إيجابية) وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية، بينما الزاوية الثانية (سلبية) وتتمثل في إتباع وحل أساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **حوكمة الشركات**، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، مصر، 2020، ص 139.

<sup>2</sup> سعدي فارس، **تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاءة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة البليدة، 2021، ص22، منشورة.

<sup>3</sup> شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد، **أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المركز الجامعي ميلة، الجزائر، مجلد 5، العدد الثامن، ديسمبر 2018، ص 193.



الفرع الثاني: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

أولاً: دوافع المحاسبة الإبداعية

تتعدد أسباب ودوافع المؤسسة وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار وضعها المالي بشكل أفضل مما هو عليه، لاستقطاب الموردين والعملاء والمساهمين للتعامل مع المؤسسة، وهذا يؤدي إلى سعي المؤسسة إلى تعديل الأرباح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أهم هذه الدوافع والأسباب:<sup>1</sup>

- \* التأثير الإيجابي على سمعة منشأة الأعمال.
- \* التأثير على سعر السهم للمنشأة في الأسواق المالية.
- \* زيادة الاقتراض من البنوك.
- \* التلاعب الضريبي.
- \* تحسين الأداء المالي.
- \* لغايات التصنيف المهني.

وقد لخصت الدوافع وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الجدول الآتي:

الجدول رقم(01-03): دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

الدوافع	البيانات
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ التقرير عن الأرباح-تقادي الخسائر-؛</li> <li>✓ تحسين الأداء الحالي، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل؛</li> <li>✓ تحقيق توقعات المحللين الماليين، خاصة ما يتعلق بتقديرات الأرباح.</li> </ul>	تحقيق مستوى معين من الأرباح
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ إضفاء الشفافية على تعاملات الشركة؛</li> <li>✓ تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية؛</li> <li>✓ تحسين سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيمة المالية</li> </ul>	التأثير على سمعة الشركة في الأسواق المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ الاقتراض من المؤسسات التمويلية؛</li> <li>✓ تكييف الشركة حسب اتفاقيات ومواثيق تعاقدية مختلفة تهدف إلى ضمان تسديد الديون.</li> </ul>	تحسين سياسة المديونية
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تشجيع الجهاز الإداري.</li> </ul>	مكافآت الجهاز الإداري
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تحقق أعباء اجتماعية مرتفعة بسبب القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة</li> </ul>	تفادي التكاليف السياسية والاجتماعية

<sup>1</sup> شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل، مرجع سبق ذكره، ص 147

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

✓ الحصول على تصنيف مهني متقدم؛ ✓ الحصول على شهادة ISO.	التأهيل المهني
✓ تضارب المصالح بين الموظفين، المساهمين، المتعاملين.	تضارب المصالح
✓ تقليص فجوة توقعات ما بين الأداء الفعلي للشركة وبين توقعات المحللين في السوق المالي.	تقليص فجوة التوقعات

المصدر: عبد القادر عوادي، استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2020، ص 71.

### ثانياً: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تقوم المؤسسات في ظروف معينة بممارسات محاسبية من شأنها التغيير في الأرقام الظاهرة في القوائم المالية المصرح بها، ولكن دون المساس بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهنا نقول أن المؤسسة قد مارست المحاسبة الإبداعية وعموماً أجمع جل الباحثين على مجموعة من التلاعبات التي تتم على مستوى: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

### جدول رقم (01-04): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات المالية
1	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات تمويلية أو العكس
2	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية للتشغيل.
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل
8	إضافة مكاسب مختلفة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجاري	
9	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: عبد القادر عوادي، استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2020، ص 90، منشورة.

### ثالثاً: أساليب الكشف عن المحاسبة الإبداعية

تتعدد طرق ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل مسيري الشركات والمؤسسات ما أدى للبحث عن أساليب تساعد في الكشف عن هذه الممارسات، وهذا انطلاقاً من وجود قرائن تدل عليها ويمكن اختصارها في:<sup>1</sup>

❖ التغير في أرصدة المخصصات من سنة إلى أخرى؛

❖ تغيير أرصدة الاحتياطات من سنة إلى أخرى؛

❖ تغيير إدارة المؤسسات من سنة إلى أخرى؛

❖ التلاعب في البيانات المالية من خلال تغيير السياسات المحاسبية دون أسباب مقنعة.

❑ **الكشف عن المحاسبة الإبداعية من خلال التحليل المحاسبي:** ويكون من خلال الخطوات التالية:

1. التعرف على السياسات المحاسبية المطبقة؛
2. تقييم المرونة المحاسبية للمؤسسة من خلال السياسات المتاحة للشركة؛
3. متابعة ودراسة الاستراتيجيات المسطرة؛
4. تقييم الإفصاح في المؤسسة؛
5. تقييم تحليل مفصل لأداء المؤسسة في السنوات السابقة؛
6. تحديد نقاط أو مؤشرات يمكن من خلالها التنبؤ بالتلاعبات، كإبرام صفقات تساهم في تعزيز الربح المحاسبي، تنازل أو تخفيضات كبيرة في قيم الأصول وغيرها سنتطرق إليها في المحور الموالي؛
7. إبطال التحريفات والأخطاء المحاسبية وذلك بقلب تأثيرات الخيارات المحاسبية المشكوك فيها.

❑ **الكشف عن المحاسبة الإبداعية عن طريق المستحقات:** يعتمد هذا الأسلوب على تصنيف المستحقات إلى اختيارية ومستحقات إجمالية.

<sup>1</sup> كسكس مسعود، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة غرداية، الجزائر، 2021/2020، ص 41.

\* **المستحقات الاختيارية:** لا تعتمد على الرأي الشخصي في الحكم عليها وتعتمد على القياس الحقيقي من خلال الحدث المالي أو المحاسب، وتعتبر من أهم أساليب التلاعب بالأرباح من قبل مسيري الشركات.

\* **المستحقات الكلية:** بعد تحديد المستحقات الكلية ويعتمد قياسها على:

(1) **طريقة الميزانية العامة:** وتحدد المستحقات الكلية وفق المعادلة:

$$TA(i, t) = [\Delta CA(i, t) - \Delta CL(i, t) - \Delta Cash(i, t) + \Delta STD(i, t) - Dep(i, t)] / A(i, t-1)$$

**TA :** المستحقات الإجمالية للشركة.

**$\Delta CA$  :** التغير في الأصول المتداولة للشركة.

**$\Delta CL$  :** التغير في النقدييات وما يعادلها.

**$\Delta Cash$  :** التغير في الالتزامات المتداولة.

**$\Delta STD$  :** التغير في الديون المستحقة والمدرجة في الالتزامات المتداولة للشركة.

**Dep:** إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات.

(2) **طريقة التدفقات النقدية:** وتتمثل في مجموع المستحقات من قائمة التدفقات النقدية وذلك من خلال المعادلة التالية:

$$TACC_{it} = EXB_{it} - CFO_{it}$$

**$TACC_{it}$  :** المستحقات الكلية للشركة  $i$  خلال الفترة  $t$

**$EXB_{it}$  :** صافي الربح للشركة  $i$  خلال الفترة  $t$

**$CFO_{it}$  :** التدفق النقدي للأنشطة التشغيلية للشركة  $i$  خلال الفترة  $t$ .

### المطلب الثالث: دور التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية

تسمح بعض القواعد المحاسبية للشركة باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة للشركة، ولكن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، من هنا تبرز أهمية المدقق الخارجي بالسعي للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة عند اكتشاف التحريفات الجوهرية وللتحقق من وجود هذه التحريفات لأبد من إتباع إجراءات معينة للحد من آثارها.

وهذا ما نسعى إليه من خلال هذا المطلب والذي فيه ربط دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### الفرع الأول: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسات

بالرغم من علم المديرين أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى مشاكل خطيرة وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير، ومن أهم هذه المشاكل ما يلي<sup>1</sup>:

➤ **تخفيض قيمة المؤسسة:** قد تتخذ المؤسسة قرارات تشغيلية للتأثير على الربح في الأجل القصير، قد تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية، مثلاً: بيع المؤسسة لمنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع المنتج لذات العميل في 02 فيفري.

➤ **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية.

➤ **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة التشغيلية، فيتم التلاعب بالبيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت والترقيات، ويكمن خطر هذه الممارسة إخفاء المشاكل التشغيل عن الإدارة العليا فتبقى الأخطاء دون تصحيح والمشاكل بدون حل لفترة طويلة.

➤ **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** تتعرض المؤسسات خاصة المدرجة في البورصة لعقوبات صارمة نتيجة ممارستها للمحاسبة الإبداعية، وحتى وإن لم تتعرض لعقوبات وغرامات فإن إعادة القوائم المالية والتصريح بها مكلف بحد ذاته.

<sup>1</sup> خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص ص 50-51، منشورة.

### الفرع الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية.

سنحاول في هذه النقطة إبراز الواجبات التي تترتب على المدقق الخارجي إتباعها عند اكتشافه الأخطاء والمخالفات التي يمكن أن تكون دوافع لممارسة أو سلوك محاسبة إبداعية.

### أولاً: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

يقع على مسؤولية المدقق الخارجي عند اكتشافه لمخالفات أو تلاعبات رفع تقرير، مراعاة ما يلي:<sup>1</sup>

#### (1) تقرير الأخطاء والمخالفات:

✚ أن يتم إعداد التقارير والقوائم المالية عندما يشك المدقق في وجود تلاعب حتى وإن لم يكن له تأثير جوهري. من خلال هذا التقرير الذي يرفعه المدقق الخارجي يجب عليه مراعاة ما يلي في تقريره وهذا ما تتطلبه مهنة التدقيق:

✚ أن يتم إعداد التقرير إلى جهات أعلى من الجهات التي قامت بإعداد التقارير والقوائم المالية، وعادة ما يوجه مباشرة للمدير المالي أو المالك الأعلى.

✚ يجب ألا يتعد التقرير عن توضيح العمليات والتلاعبات المحاسبية والأخطاء الجوهرية.

✚ يجب أن يشير إلى عدم نية المؤسسة في مثل هذا السلوك.

✚ في حالة وجود نية المؤسسة في ممارسة المحاسبة الإبداعية يجب عليه البحث مع الهيئات القانونية للبحث في الإجراءات المناسبة لاتخاذ القرار المناسب.

✚ أن يطلب من أعلى هرم في المؤسسة أو حتى الجهات القانونية أخذ الإجراءات اللازمة اتجاه هذه الأخطاء التي اكتشفها.

<sup>1</sup> كسكس مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

### (2) مراجعة التقرير:

بعد التأكد من وجود أخطاء ومخالفات جوهرية، والتي حسب أخلاقيات مهنته تحتم عليه التعرض لها في تقريره، يجب على المدقق الخارجي أن يطلب من المؤسسة تصحيح وتصويب الأخطاء، وخلال هذه الفترة يبقى رد المؤسسة حول نوعية هذه الأخطاء وردة فعل هذه الأخيرة هي من تجعل المدقق الخارجي يصدر قراره النهائي حول هذا السلوك والذي يكون:

❖ **تصويب وتصحيح الإدارة للأخطاء:** بعد رفع المدقق الخارجي للتقرير وعند استجابة المؤسسة لطلب المدقق الخارجي من خلال تصويب وتصحيح هذه المخالفات والتحريفات المعلن عنها، وهنا نقول أنه لا وجود لنية المؤسسة لهذا السلوك وعليه لا وجود لرفع هذه التحفظات ومنه يصبح المدقق الخارجي أمام حتمية رفع قرار بدون تحفظ.

❖ **عدم تصويب المؤسسة للأخطاء:** عدم استجابة المؤسسة لطلب المدقق الخارجي في تصويب الأخطاء والمخالفات بشأنه يضع المؤسسة في موقف نيتها حول سلوك ممارسة المحاسبة الإبداعية وعليه المساس بجوهرية القوائم المالية وهو الذي يسعى المدقق الخارجي إلى إبداء رأيهم حولها بكل حيادية هنا فإن المدقق الخارجي مجبر أمام حتمية رفضه للقوائم المالية وهو عدم المصادقة وعليه إصدار تقرير بتحفظ وذلك حسب حكمه المهني وما تتطلبه مهنة التدقيق ومنه الحكم على المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية.

### ثانياً: الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من المحاسبة الإبداعية

فيما يلي عرض لأهم طرق التلاعب وممارسات المحاسب المبدع والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:



الجدول رقم (01-05): أشكال التلاعبات وتدقيقها

المراجع الخارجي	أمثلة	المحاسب المبدع	طرق التلاعب
تحديد الأسباب الحقيقية لتغيير الطرائق والسياسات وتوقيتها وتطبيقاتها	1. طرق تقييم المخزون السلعي. 2. معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية 3. "نقل ملكية الأصل العقاري عن طريق التنازل تنفيذا للوعد بالبيع من جانب واحد ( المؤجر): بشرط أن يعلن المستأجر عن إرادته في التملك"	استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة	تلاعب محاسبي
تطبيق المبادئ عند المحاسبة عن التقديرات، الاستحقاقات والاحتياطيات	تقدير العمر الإنتاجي للأصل بهدف الإهلاك	استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية	تلاعب محاسبي
متابعة المعالجات البديلة للمعلومات المالية الداخلة في نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي تم مناقشتها من خلال الإدارة التنفيذية ومحاسبي الشركة	بيع أصل وإعادة استجاره	تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات	تلاعب غير محاسبي
متابعة المعالجات البديلة للمعلومات المالية وأثر محاسبي الشركة عليها		تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تغيير تحميل سنة معينة للأرباح أو الخسائر لتحقيق	تلاعب غير محاسبي

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

		هدف مقصود.	التلاعب في قائمة الدخل ( جدول حسابات النتائج)
التحقق من أن المبيعات حقيقية وليست صورية	تسجيل إيرادات لم تتم بعد	تسجيل إيرادات المبيعات قبل شحنها أو حدوثها ( قبل دفع الزبون الثمن)	
التحقق من فواتير البيع وخاصة تلك المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة مثل الشركات التابعة والزميلة.		زيادة الدخل من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية	
التحقق من أن المصاريف حقيقية وتابعة للفترة المدرجة.	رسمة التكاليف التشغيلية العادية تغيير السياسات المحاسبية - تسجيل الأصول التالفة	نقل مصاريف حالية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة	
متابعة طرق تحميل الإيرادات والغرض منها.		نقل الإيرادات الحالية إلى فترة محاسبية لاحقة	
صحة وغرض التقدير الشخصي من نقل المصاريف وتحميلها عبر الدورات		نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي إلى الفترة المحاسبية الحالية	
تقييم أغراض تلطيف	نقل وتخفيض أرباح الدخل المرتفع لسنوات ما إلى سنوات فيها الدخل منخفض	<b>تلطيف وتمهيد الدخل ( : income smoothing )</b> أي إدارة الأرباح وإزالة عن قصد التذبذب في اتجاه الدخل الطبيعي ومساره.	
تدقيق سياسات توزيع الأرباح وإصدار الأسهم وكذا أنشطة الاستثمار والتمويل	التلاعب بالنتائج انطلاقاً من عدم مراعاة صحة استعمال المبادئ	<b>المحاسبة النفعية ( : accounting aggressive )</b> الاختيار المقصود المتعمد بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية للوصول إلى نتائج	

		محددة مسبقاً، التي تكون في شكل أرباح مرتفعة دون مراعاة إتباع المبادئ المحاسبية بشكل صحيح أم لا	
مراقبة الغرض من الإعلانات والإشاعات قبل وبعد توزيع الأرباح ومن الأطراف المستفيدة منها	إشاعات حول الأرباح تسبق الإعلان عن الأرباح الفصلية أو السنوات لأغراض توجيه السوق والأطراف ذات العلاقة	<b>إدارة الأرباح: (Earning management)</b> التلاعب في الأرباح بغية تحقيق أهداف مسبقة من الإدارة توقعات تنجز من قبل المحللين أو تتماشى مع تحسين صورة الدخل وتوجيه تحقيق مكاسب ثابتة	

المصدر: Samira Khaouari, Smain.Djouamaa, مرجع سبق ذكره، ص ص، 157-158

من خلال الجدول حاولنا أن نركز على أهم مجالات وتلاعبات المحاسبة الإبداعية وأكثرها شيوعاً وكيفية تدقيقها من قبل المراجع الخارجي، لكن من المستحيل حصرها لتجدد الإبداع في أساليب التلاعب المحاسبي من قبل المحاسبين، وخاصة مع سرعة تغير البيئة المحاسبية من زيادة تنوع الممارسات المالية والاقتصادية في الشركات الحديثة.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المبحث سنحاول عرض بعض الدراسات السابقة التي تطرقت إلى التدقيق الخارجي ودوره في الحد من المحاسبة الإبداعية، وتأثيره على موثوقية القوائم المالية، وفي المطلب الثاني تحديد أبرز أوجه الشبه والاختلاف بين دراستنا الحالية والدراسات السابقة.

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

##### 1. دراسة (كسكس مسعود)، 2020<sup>1</sup>.

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة لمعالجة دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، ومن أجل الإجابة على ذلك استخدم نموذج جونس المعدل 1995 على 20 مؤسسة من المؤسسات الناشطة في البيئة الجزائرية في قطاعين مختلفين (المحروقات، إنتاج الاسمنت)، وتم الاعتماد على دراسة ميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من مدققي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم سعي المؤسسات الجزائرية نحو ممارسة إدارة الأرباح أثناء فترة الدراسة مع وجود بعض الممارسات الشاذة سنة 2016، حيث شاهدة نسبة 41% من المؤسسات الممارسة لإدارة الأرباح، بالنسبة لنتائج الاستبيان فتبين سعي مدققي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية.

##### 2. دراسة (هيري آسيا، ولد باحمو سمير)، 2020<sup>2</sup>.

حيث هدفت الدراسة إلى استطلاع مدى إدراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة، وخلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يلتزم بالأخلاقية المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة، إضافة إلى أن اهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء كما يؤدي التدقيق الخارجي الفعال إلى زيادة الثقة في تقرير المدقق لأهمية فعالية جودة التدقيق.

<sup>1</sup> كسكس مسعود، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> هيري آسيا، ولد باحمو سمير، التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي مجلة البشائر الاقتصادية، مجلد 6، عدد 2، ص 750-

### 3. دراسة (خليل محمد زين وبسام أحمد حجازي)، 2020<sup>1</sup>

وهدف هذه الدراسة للإجابة على كفاءة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولي. أين استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، تكون مجتمع الدراسة من خبراء المحاسبة المجازين في لبنان المنتسبين لنقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان والبالغ عددهم حوالي 1600 خبيراً. أما عينة الدراسة فتكونت من 165 خبيراً محاسبياً مجازاً، وقد اعتمد الباحث في الإطار التطبيقي للدراسة على الاستبانة كونها مصدراً مهماً للحصول على البيانات. حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

☒ تعتبر المحاسبة الإبداعية من فنون التلاعب والغش.

☒ تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية وكفاءته في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

☒ إن التطوير في المعايير الدولية يساهم في عرض المعلومات المحاسبية بعدالة.

☒ تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لاكتشاف طرق وأساليب للحد من هذه الظاهرة.

☒ إن استخدام معايير المحاسبة الدولية يحقق للبيانات المعدة والمدققة مجموعة من العناصر الإيجابية أهمها المصادقية والقبول العام بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة.

### 4. دراسة (عوادي عبد القادر)، 2020<sup>2</sup>.

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة استخدام آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، بحيث تم استعمال نموذج كوشاري 2005، لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجمع صيدال من خلال المستحقات الاختيارية خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019، كما تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS v25 وذلك لإظهار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى أنه توجد مؤشرات على ممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية في مجمع صيدال ويعود السبب لعدم فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في السنوات الأولى من جهة والتغيير في النظام الحاسبي من جهة أخرى، وتوصلت الدراسة أيضاً على فعالية استخدام آليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية داخل مجمع صيدال.

<sup>1</sup> خليل محمد زين، بسام أحمد حجازي، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة، العدد 30، تشرين الأول، الأردن، 2020.

<sup>2</sup> عبد القادر عوادي، استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2020، منشورة.

5. دراسة (سلطان علي)، 2018<sup>1</sup>.

حيث هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين عوامل استقلالية المدقق الخارجي وتقييم مخاطر الاحتيال في التقارير المالية، ثم استخدام منهج القياس الكمي لقياس تقييم مخاطر الاحتيال في التقارير والعوامل المتعلقة بالاستقلالية.

6. دراسة (Ismail Zeyad Ramadan)، 2017<sup>2</sup>

اهتم هذا الباحث بدراسة محددات المحاسبة الإبداعية وكذلك تأثير الهيئات التنظيمية والحوكمة المؤسسية والمستثمرين المؤسسيين على ممارسة محاسبة إبداعية من قبل شركات التصنيع الأردنية. من أهم نتائج البحث أن المحاسبة الإبداعية إلى حد كبير راسخة في شركات التصنيع الأردنية، ولا يؤثر المستثمرون المؤسسون أو المنظمون على قدرة شركات التصنيع الأردنية واستعدادها لممارسة المحاسبة الإبداعية. كذلك تبين أن المديرون أو الإدارة والموظفين هم المحددون فيما يتعلق بحزمة تعويضات كبار الموظفين التنفيذيين والمرتبطة بالأداء، وبالتالي تمارس بعض التأثير على استعداد شركات التصنيع لممارسة المحاسبة الإبداعية.

7. دراسة (عاطف أحمد نفاع)، 2015<sup>3</sup>

وتمحورت إشكالية الدراسة في تساؤل رئيسي تمثل في: هل هناك أثر لالتزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

استخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لوصف خصائص العينة واختبار الفرضيات، وتم الاعتماد على الاستبانة لجمع البيانات. حيث تمثل مجتمع الدراسة في المدققين القانونيين المزاولين للمهنة في المملكة الأردنية الهاشمية، وقدرت عينة الدراسة بـ 192 مدققاً مزاولاً للمهنة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت فيما يلي: أن المدققين الخارجيين يعتبرون التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بدرجة عالية عند الالتزام في تطبيقها على قائمة المركز المالي، ثم تليها عند الالتزام في تطبيقها على قائمة الدخل، وكذلك عند الالتزام في تطبيقها على قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية.

<sup>1</sup> Sultan Ali, **The Relationship between Auditor's Independence and Financial Reporting Fraud Risk Assessment in the Yemeni Context**, Journal of Social studies, university of science and technology Al Sorihi, Vol. 24, No. 1, (2018), p137-175.

<sup>2</sup> Ismail Zeyad Ramadan, **Creative Accounting: theoretical framework for dealing with its determinants and institutional in-vestors' involvement**, A thesis submitted to Cardiff Metropolitan Uni-versity in partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy (PhD), London, JUNE 2017.

<sup>3</sup> عاطف أحمد نفاع، أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، قسم المحاسبة، الأردن، 2015، منشورة.

8. دراسة (M. Mageed AbdZaid Hamad)، 2014<sup>1</sup>

في هذه الدراسة تم التطرق إلى دور التدقيق في تقليل آثار المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية للشركات العراقية، تم استخدام أسلوب التحليل الوصفي من خلال الجانب النظري بالاعتماد على المراجع والكتب والدراسات السابقة والمقالات المنشورة على الإنترنت، بينما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على استبيان مجموعة المراجعين في ديوان الرقابة المالية وكذلك بعض المراجعين الذين هم مرخص لهم بالعمل في العراق.

ومن خلال ذلك تم التوصل إلى بعض النتائج أبرزها بث الوعي الكافي لمعرفة وشرح المحاسبة الإبداعية وضرورة تدريب المراجعين وتحسينهم بشكل مستمر ضمن تنمية ثقافة المحاسبة الإبداعية لدى المستثمرين ومستخدمي المعلومات المحاسبية.

9. دراسة (مرضي حمد العازمي)، 2013<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الممارسات الحسابية الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية. استخدم الباحث في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم التوصل إليها. أما أدوات جمع البيانات فتمثلت في استبانة. وتكون مجتمع الدراسة من 29 شركة صناعية كويتية. أما عينة الدراسة فقد تم اختيار 7 شركات منها بطريقة عشوائية. حيث اشتملت وحدة المعاينة على 120 فردا تم توزيع الاستبانة عليهم. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- \* توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للإجراء التنظيمي لأداء مدقق خارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- \* توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الخصائص الديموغرافية (الجنس، العمر، والمؤهل العلمي، والخبرة، والمستوى الوظيفي، والتخصص العلمي) لمدقق الحسابات.

<sup>1</sup> Mageed AbdZaid Hamad, **The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies**, Al Kut Jornal of Economic and Administrative Sciences, University of Al-Qadissiya, No.16, 2014.

<sup>2</sup> مرضي حمد العازمي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2013، منشورة.

### 10. دراسة (بوسنة حمزة)، 2012<sup>1</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى فحص سلوك إدارة الأرباح المحاسبية داخل المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (SBF 250) واتجاه هذا السلوك خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م. وتأثير التزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولي على السوك إدارة الأرباح، وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الفرنسية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل سالب بهدف تخفيض النتيجة المحاسبية، وأن هناك علاقة عكسية بين مستوى أداء عملية التدقيق واتجاه المؤسسات الفرنسية نحو تبني سلوك إدارة الأرباح.

ما على الصعيد الوطني، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك إدارة الأرباح خلال نفس الفترة الدراسة واتجاه هذه الممارسة، حيث توصلت إلى أن المؤسسات الجزائرية تستخدم المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم النتيجة المحاسبية.

### 11. دراسة (Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak)، 2002<sup>2</sup>.

الهدف من هذا البحث هو اختبار فرضيات النظرية الإيجابية على اختيار أربع تقنيات محاسبية إبداعية، اثنان منها لها تأثير على النتيجة-طريقة تقييم المخزون وطريقة محاسبة المصروفات-المالية، اتخاذ إجراءات بشأن إعادة تقييم الميزانية العمومية والخصم التجاري. أجريت الاختبارات لكل تقنية تم أخذها على حدة وعلى حافظات من التقنيات باستخدام الانحدار اللوجستي ذو الحدين.

وتلخصت النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة هذه الأساليب الأربعة تتوافق فيما يتعلق بطبيعة المساهمين مختلطة مع البنود التقييدية لعقود القرض. ويتعارض مع التوقعات فيما يتعلق بافتراضات الأرباح. أولاً، الميل لإخفاء الحسابات أقوى بين الشركات التي تسيطر عليها المؤسسات منها بين الشركات التي يسيطر عليها الأفراد.

- مخطط إدارة أرباح الشركات يتغير عندما تزداد درجة مشاركة المؤسسات المالية في رأس المال ومستوى المديونية.

- الخيار المهم نسبياً لتقنيات المحاسبة الإبداعية التي لها تأثير سلبي على عرض الحسابات مبرراً في اهتمام هذه الشركات بتسهيل نتائجها.

<sup>1</sup> بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، سطيف، الجزائر، 2012/2011، منشورة.

<sup>2</sup> Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak, **Les Déterminants de la comptabilité créative : Étude empirique dans le contexte des entreprises TUNISIENNES**, Association Francophone de Comptabilité | « Comptabilité Contrôle Audit »/Tome 8 -Volume | -ma 2002, (p.5 à 24)

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2002-1-page-5.htm>



المطلب الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

بعد استعراضنا للدراسات السابقة التي تم تناولها نجد أنه هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف في عدة جوانب يمكن عرضها فيما يلي:

الجدول رقم (01-06): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية حسب بيئة الأعمال الجزائرية

اسم الباحث	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
كسكس مسعود 2020، الجزائر	كلتا الدراستين تطرقت إلى الأدبيات النظرية للمحاسبة الإبداعية واعتمدتا على المنهج الوصفي والمنهج الاستقصائي في الجانب التطبيقي باستخدام الاستبيان. وتوصلتا إلى وجود ممارسة للمحاسبة الإبداعية.	تناولت هذه الدراسة التدقيق المحاسبي (الداخلي والخارجي) للحد من المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة القوائم المالية، بينما في الدراسة الحالية تناولنا التدقيق الخارجي للحد من المحاسبة الإبداعية
عوادي عبد القادر 2020، الجزائر	تشابهت الدراستين في عرضهما لمفاهيم المحاسبة الإبداعية ومنهج الدراسة المتبع من منهج وصفي واستخدام المنهج الإحصائي في اختبار الفرضيات.	اهتم الباحث في هذه الدراسة على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وإبراز أهمية حوكمة الشركات كآلية للحد من هذه الممارسات واستخدام نموذج كوثاري لقياسها، بينما الدراسة الحالية تناولت المدقق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية والاعتماد على دراسة حالة
د. هيري آسيا، د. ولد باحمو سمير 2020 الجزائر	تشابهت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية التي تناولت مختلف الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي هدفت الدراسة إلى استطلاع مدى إدراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة	تناولت هذه الدراسة المدقق الخارجي ومدى التزامه بأخلاقيات المهنة في حين درستنا تعدت إلى ربط دوره بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

الجدول رقم (01-07): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية الدراسات حسب بيئة الأعمال أنجلوساكسوني

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	اسم الباحث
اهتمت هذه الدراسة بإبراز دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وخص بالدراسة الشركات الصناعية المدرجة في البورصة	تناولتا دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما سعت إليه دراستنا	مرضی حمد العازمي 2013، عمان
تناولت مدى إلمام المدققين ومالكي المؤسسات والإداريين بثقافة المحاسبة الإبداعية وكيفية التقليل من آثارها، بينما تناولت دراستنا دور المدقق الخارجي في الحد من هذه التلاعبات	تتشابه الدراستين من خلال عرضهما لمفاهيم التدقيق والمحاسبة الإبداعية واستخدام الاستبيان كأداة للدراسة.	M. Mageed AbdZaid Hamad 2014، العراق
دراسة ل 192 مدقق للنظر في مدى التزامهم بالإجراءات وسبل الحد من المحاسبة الإبداعية	كلتا الدراستين بحثت في دور المدقق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية	عاطف أحمد نفاع 2015، الأردن
تأثير الهيئات التنظيمية والحوكمة المؤسسية والمستثمرين المؤسسيين على ممارسة محاسبة إبداعية من قبل شركات التصنيع الأردنية، بينما الدراسة الحالية تناولت دور المدقق الخارجي في كشف التلاعبات والحد منها	تتشابه الدراستين من خلال عرض الجانب النظري للمحاسبة الإبداعية.	Ismail Zeyad Ramadan 2017، الأردن

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

الجدول رقم (01-08): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية حسب بيئة الأعمال فرنكفو ألمانية (القارية)

اسم الباحث	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
Ridha Shabou, Neila Boulila Taktak 2002، تونس	تتفق الدراستين على وجود ممارسة للمحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالي التي من أساليبها	تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية من حيث الإطار المكاني، واعتمدت هذه الدراسة على المنهج التجريبي من خلال اختبار أربع محددات لممارسة المحاسبة الإبداعية والتي لها تأثير على نتيجة المؤسسات التونسية، بينما الدراسة الحالية أهمية التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية
بوسنة حمزة 2012، الجزائر	تشابهت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية التي تناولت مختلف الأدبيات النظرية التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية ودور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة على الأرباح.	تناولت هذه الدراسة مقارنة عن مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية والفرنسية للمحاسبة الإبداعية، في حين كانت دراستنا حول المؤسسات الجزائرية
خليل محمد زين وبسام أحمد حجازي 2020، لبنان	تشابهت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية حيث ضمت عينة الدراسة خبراء محاسبين، واستخدمت للدراسة أساليب وأدوات احصائية باستخدام البرنامج الاحصائي spss	تناولت هذه الدراسة آلية الحد من المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية في البيئة اللبنانية، في حين دراستنا كانت في البيئة الجزائرية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الدراسات السابقة

### المطلب الثالث: مجال الاستفادة من الدراسات السابقة:

تمت الاستفادة من الدراسات السابقة في عدة جوانب منها:

- ❖ ساعدت في إعطاء صورة أولية وتحديد إطار عام وكامل لموضوع الدراسة؛
- ❖ تحديد تعريفات لبعض المصطلحات المستخدمة في الأوساط الأكاديمية؛
- ❖ تعتبر الدراسات السابقة نقطة قوة كقاعدة أساسية في البحث لبلورة المشكلة وتحديد أبعادها؛
- ❖ ساهمت في الإثراء الفكري والإداري للجانب النظري للدراسة وصياغة وإعداد الجانب التطبيقي؛
- ❖ ساهمت بشكل كبير في تصميم الاستبيان لمتغيري الدراسة وأيضاً تحديد المنهجية المتبعة؛
- ❖ المساعدة في الاطلاع على الأساليب كالأداة الإحصائية المستخدمة في الدراسة السابقة مما ساعدنا على تحديد الأداة المناسبة لاختبار صحة فرضيات؛
- ❖ الاستفادة من المراجع الهامة للبحث.

### خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل أهم المفاهيم النظرية المتعلقة بالتدقيق الخارجي من خلال استعراض أهم تعريفات التدقيق الخارجي والتطور التاريخي له مروراً إلى خصائصه، معايير التدقيق الخارجي وخطوات عمل المدقق الخارجي، لننتقل بعد ذلك إلى المحاسبة الإبداعية مفهومها نشأتها ومنها انتقالاً إلى دوافع وأهم أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية وأهم آليات الكشف عنها، ثم انتقلنا إلى تبيان دور المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها.

وفي الأخير تم إنهاء الفصل بمجموعة من الدراسات السابقة في موضوع التدقيق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية، والتي توصلت إلى مجموعة من النتائج تعكس في مجملها أهمية ودور المدقق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية.

من خلال ما سبق سنحاول في الفصل الموالي إبراز دور التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

## الفصل الثاني: دراسة حالة



### تمهيد

بغية الإلمام بموضوع الدراسة وتكملة للجانب النظري الذي تم التطرق إليه في الفصل الأول وللإجابة على الإشكالية الرئيسية وتدعيما لما تم عرضه في الفصل السابق، سنقوم من خلال هذا الفصل التطبيقي بالتعرف أكثر على الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي على مستوى المؤسسات للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، عن طريق توزيع استمارة استبيان بطريقة مباشرة أو إلكترونيا.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين أساسيين:

❖ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

❖ المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى آراء ممارسي مهنتي المحاسبة التدقيق في الجزائر حول مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية وتأثيرها على جودة القوائم المالية ومدى قدرتهم في الكشف والحد من هذه الممارسات من خلال عرض استبيان لمجتمع وعينة الدراسة، باستعمال مجموعة من الأدوات والطرق الإحصائية المناسبة بغرض عرض، معالجة وتحليل المعطيات وسوف نتطرق لذلك فيما يلي:

### المطلب الأول: طريقة الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى مراحل إعداد الاستبيان، ومجتمع وعينة الدراسة.

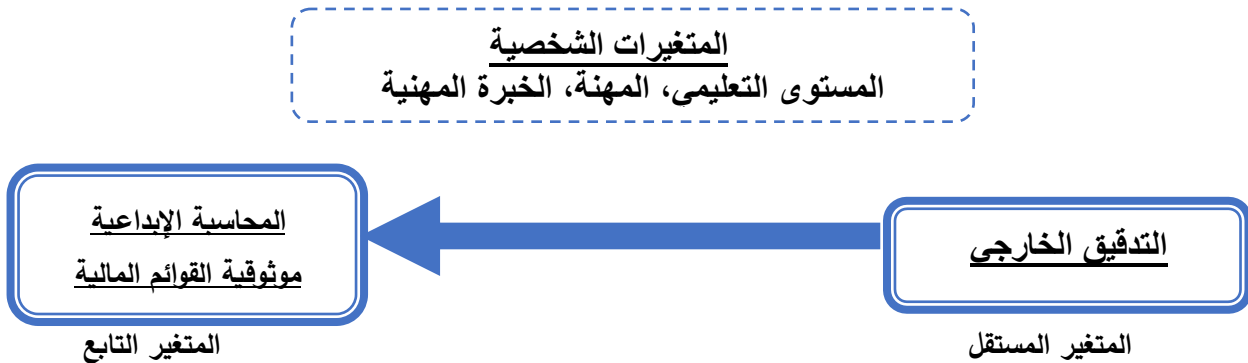
### الفرع الأول: منهجية الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على مجموعة من المناهج من منهج دراسة حالة والذي يعتبر نوع من أنواع المنهج الوصفي، من خلال دراسة تقييميه لواقع مهنة المدقق الخارجي ودوره في العمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، كما تم على دراسة استقصائية من خلال تصميم استمارة استبيان تحتوي على جملة من الأسئلة المتعلقة بموضوع البحث عن طريق استغلال البيانات الميدانية ومحاولة التأكيد من صحة الفرضيات وتحليل البيانات باستخدام المنهج الإحصائي.

### الفرع الثاني: متغيرات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتحديد متغيرات الدراسة والتي كانت على النحو التالي:

الشكل رقم (02-01): يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

### الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

بعد التعرف على منهجية الدراسة سوف نتعرف من خلال هذا الفرع على مجتمع وعينة الدراسة:

#### 1. مجتمع الدراسة

ويتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري، وقصد الإلمام بكل جوانب موضوعنا فحرصنا أن تكون عينة الدراسة مزيج من خبراء محاسبين (باعتبارهم مكلفين بالمراجعة الداخلية)، والمحاسبين (باعتبارهم الممارس المباشر للمحاسبة الإبداعية).

#### 2. حدود الدراسة

أ. **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية للدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري؛

ب. **الحدود الزمنية:** استغرقت الدراسة الاستقصائية مدة شهرين من شهر مارس إلى شهر ماي 2022 وذلك بداية من إعداد الاستبيان، وتوزيعه وجمع الردود وتقريرها؛

ج. **الحدود البشرية:** قد تمت هذه الدراسة على عينة قدرها (42 مبحوث) من المدققين الخارجيين والمحاسبين.

#### 3. عينة الدراسة

قمنا بسحب عينة بطريقة منتظمة، بحيث تم توزيع 92 استبانة على عدد من المحاسبين، محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين واعتمدنا في عملية التوزيع طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني.

تم استرجاع (56) أي ما يعادل نسبة 46%، كما بلغ عدد الاستبيانات التي لم تسترجع ب(36) أي بنسبة 39% أغلبها بالنسبة للاستبيانات الموزعة عن طريق البريد الإلكتروني، أما فيما يخص الاستبيانات الغير صالحة للتحليل فكانت (14) أي ما يعادل 15% والجدول أدناه يوضح توزيع عينة الدراسة:



جدول (01-02): يوضح توزيع عينة الدراسة

عدد الاستبيانات	الموزعة	المستخدمة	غير المسترجعة	الملغاة
العدد	92	42	36	14
النسبة المئوية	100%	46%	39%	15%

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لتوزيع الاستبيانات

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

#### الفرع الأول: أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من خلال الاعتماد على بعض الدراسات وقد تم إعداد الاستبانة وفقا لقياس ليكارت الثلاثي (غير موافق، محايد، موافق) وقد قسمت الاستبانة إلى أربعة محاور تتمثل في:

**المحور الأول:** يتضمن هذا المحور المتغيرات الشخصية للمبحوثين (المستوى الدراسي، الخبرة المهنية، عنوان البريد الإلكتروني)

**المحور الثاني:** يحتوي على سبعة أسئلة والمتعلقة بالفرضية الأولى والتي تهدف إلى معرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة على مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.

**المحور الثالث:** تضمن سبعة أسئلة والمتعلقة بالفرضية الثانية والتي تهدف إلى معرفة رأي ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة حول تأثير ممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

**المحور الثالث:** تضمن سبعة أسئلة والمتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تسعى إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الأولى)

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (02-03): مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الثانية)

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (02-04): مقياس ليكارت الثلاثي (الفرضية الثالثة)

الإجابة	موافق	محايد	غير موافق
الوزن	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين.

### الفرع الثاني: صدق أداة الدراسة

يقصد بالصدق أداة الدراسة تقيس ما صممت لقياسه وليس لقياس شيئاً آخر، وفي هذا الإطار حرصنا على تحقيق الصدق لمحتوى استمارة الاستبيان حيث قمنا بعرضها على الأستاذ المشرف للاستفادة من توجيهاته وكذلك عرضها على مجموعة من الأساتذة المتخصصين لتحكيمها، وبعد الأخذ بعين الاعتبار على آراء المحكمين<sup>1</sup> ومختلف النصائح والاقتراحات المقدمة قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبانة<sup>2</sup> القابلة للتوزيع.

### الفرع الثالث: البرامج وأساليب المعالجة الإحصائية

من أجل تسهيل عملية التحليل وإثبات أو نفي صحة فرضيات البحث، قمنا بعد جمع ردود الاستبيانات الموزعة واستخدام ما هو ملائم لدراستنا بتفريغ البيانات في برنامج المجدول (EXCEL)، لغرض معالجتها وترجمة البيانات والمعطيات المتحصل عليها إلى رسومات بيانية تساعد في عملية التحليل، كما اعتمدنا الأسلوب الإحصائي الوصفي باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS.25).

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة استخدمنا مجموعة من الأساليب هي:

- (1) استخراج النسب المئوية لكل عبارة؛
- (2) حساب المتوسط الهندسي لإجابات المبحوثين؛
- (3) الاختبار اللابارامتري كاف مربع  $X^2$  (Test du khi-carré) لحسن المطابقة.

<sup>1</sup> أنظر الملحق رقم 01.

<sup>2</sup> أنظر الملحق رقم 02.

### المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

في هذا المبحث سيتم عرض النتائج من خلال اختبار فرضيات الدراسة وتحليلها من خلال المتوسط الهندسي واختبار حسن التطابق كاف مربع لأبعاد الموضوع.

#### المطلب الأول: وصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض توزيع المبحوثين حسب الخصائص الديموغرافية لهم وفق المؤهل العلمي، المهنة الحالية والخبرة المهنية:

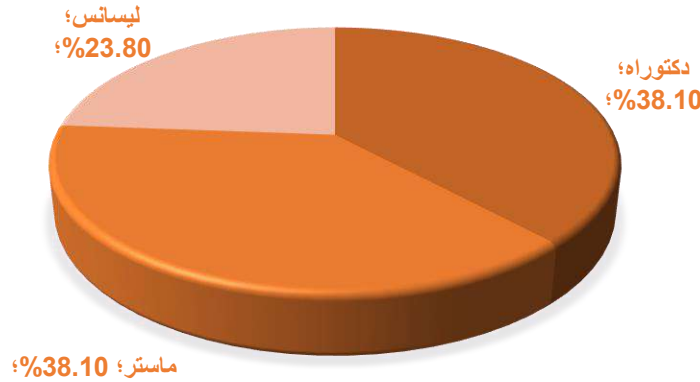
أولاً: توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى

الجدول رقم (02-05): توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى

النسبة	التكرار	المستوى
% 23,8	10	ليسانس
% 38,1	16	ماستر
% 38,1	16	دكتوراه
% 100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين من مخرجات SPSS.25

الشكل رقم ( 02-02): توزيع المبحوثين حسب متغير المستوى



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدولين رقم (02-05) نلاحظ أن مستويات الماستر والدكتوراه هي الأعلى، إذ بلغت نسبة الحاصلين على شهادتي الماستر والدكتوراه 38.1%، وهذا يدعم الإجابة على أسئلة الاستبانة بسبب أنهم يملكون المؤهلات العلمية.

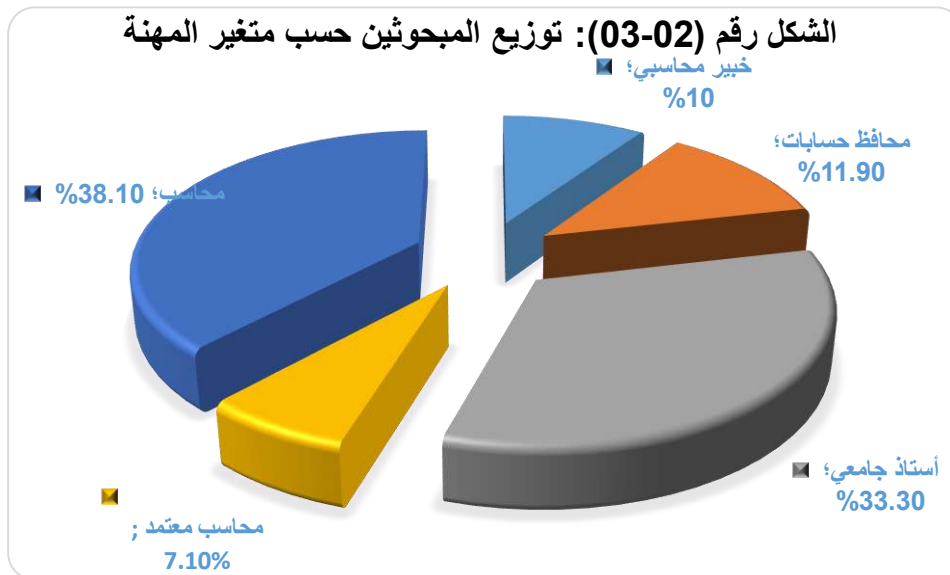
ثانياً: توزيع المبحوثين حسب متغير المهنة

الجدول رقم (02-06): توزيع المبحوثين حسب متغير المهنة

النسبة	التكرار	المهنة
9,5 %	4	خبير محاسبي
11,9 %	5	محافظ حسابات
33,3 %	14	أستاذ جامعي
7,1 %	3	محاسب معتمد
38,1 %	16	محاسب
100,0 %	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين من مخرجات SPSS.25

يبين الجدول رقم (02-06) أن أغلب المبحوثين كانت مهنتهم محاسب بنسبة 38.1%، وهذا ما يعطي مؤشر على أن هذه الفئة كانت لها خلفية علمية كافية لأداء مهامهم على أكمل وجه وأن إجاباتهم تكون واقعية ولها مصداقية عالية فيما يخص موضوع المحاسبة الإبداعية وموثوقية القوائم المالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

ثالثا: توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم (02-07): توزيع المبحوثين حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الخبرة
42.9%	18	أقل من 5 سنوات
28.6%	12	من 5 إلى 10 سنوات
28.6%	12	أكثر من 10 سنوات
100%	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين من مخرجات SPSS.25

نلاحظ أن خبرة المبحوثين جاءت بنسب متقاربة وهذا يعني احتكاك عينة الدراسة بالواقع العملي والمهني، مما ينعكس ايجابيا على صحة إجاباتهم.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض نتائج فرضيات الدراسة التي تم التوصل إليها ثم تحليلها:

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج الفرضية الأولى (المحور الأول): مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية المحاسبة الإبداعية.

#### أولا: عرض نتائج المحور الأول

يمكن صياغة الفرضيتين الإحصائيتين كما يلي:

❖ H0 : لا تمارس إدارة الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية.

❖ H1 : تمارس إدارة الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية.

والجدول التالي يوضح لنا إجابات المبحوثين الخاصة بالمحور الأول كما يلي:

جدول رقم (02-08): نتائج إجابات المبحوثين بالنسبة للمحور الأول: مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية المحاسبة الإبداعية.

الاتجاه العام	موافق		غير موافق		رقم البند	رقم المحور
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
غير موافق	26.2 %	11	69 %	29	1	المحور الأول: تمارس إدارة الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية
موافق	45.2 %	19	35.7 %	15	2	
موافق	57.1 %	24	31 %	13	3	
غير موافق	33.3 %	14	38.1 %	16	4	
غير موافق	40.5 %	17	42.9 %	18	5	
غير موافق	35.7 %	15	47.6 %	20	6	
موافق	71.4 %	30	9.5 %	4	7	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أعلى نسبة مسجلة في البند السابع "تقوم بإجراء عملية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية" حيث بلغت نسبة الإجابة ب "موافق" 71.4%، ثم يليها البندين "تهتك أصولها الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق" بنسبة 42.9% والبند "المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة" 47.6%.

وفي المقابل نلاحظ البند الأولي "إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي واسترجاعها كإيرادات"، بلغت إجابة المبحوثين عليه ب "غير موافق" نسبة 69% ثم تأتي بعدها البندين "إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل"، "يعتمد المحاسب على نسب لمخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الديون" فكانت إجابة المبحوثين ب "موافق" نسبها على التوالي 57.1% و 45.2%.

### ثانيا: تحليل النتائج

بناء على النتائج التي يوضحها الجدول (02-08) يوجد تباين في آراء المبحوثين بين "موافق" و"غير موافق"، لممارسة المؤسسة الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، وهذا راجع إلى عدم مصادفة مثل هذه الممارسات أثناء عمليات التدقيق، أو عدم دراية المبحوثين سواء كان محاسب أو مدقق بمثل هذه الممارسات.

ولعدم ثبات التوجه العام لتصريحات المبحوثين، إذ لاحظنا تباينا هاما من الناحية الكمية في تصريحات المبحوثين بدلالة الأسئلة ( البنود)، مثال عن ذلك السؤال القائل: (تقوم بإجراء عملية مقاصة بين عناصر الأصول

والخصوم في الميزانية) كانت إجابات الموافقين 71.4% في حين كانت إجابات غير الموافقين (تقوم بإجراء عملية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية) 9.5%، أي بفارق كمي قدره 61.6% لصالح الموافقة، في المقابل وجدنا أن نسبة عدم الموافقة فيما يخص السؤال (إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي واسترجاعها كإيرادات) 69%، قابلتها نسبة 26.2% كنسبة موافقة. أي بفارق كمي قيمته 42.8% لصالح عدم الموافقة.

التباين المشار إليه فيما تقدم يجبرنا على عدم الاحتكام في سؤال بعينه دون غيره لقبول الفرضية أو نفيها، وعلى هذا الأساس تم اللجوء إلى توظيف المتوسط الهندسي لأخذ النمط العام لإجابات المبحوثين في المحور كله هذا من جهة، ومن جهة أخرى لأنه تم ترجمة إجابات المبحوثين إلى نسب والتعامل معها كنسب محددة للاتجاه العام.

$$GM = \sqrt[N]{x_1 x_2 x_3 \dots x_n}$$

GM = المتوسط الهندسي

Y = البيانات الوصفية للعينة

N = عدد البيانات.

جدول رقم (02-09): الوسط الهندسي لبنود المحور الأول: تمارس إدارة الشركات الجزائرية المحاسبية الإبداعية

موافق	غير موافق	العبارات
26.2%	69%	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي واسترجاعها كإيرادات
45.2%	35.7%	يعتمد المحاسب على نسب لمخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الديون
57.1%	31%	إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل
33.3%	38.1%	تحصل على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل للتأثير على الرفع المالي
40.5%	42.9%	تهتك أصولها الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق
35.7%	47.6%	المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة
71.4%	9.5%	تقوم بإجراء عملية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية
42.05%	34,35%	المتوسط الهندسي

المصدر: من إعداد الطالبتين.

بناء على قيمتي المتوسط الهندسي لنسب الموافقة ونسب عدم الموافقة بدلالة البنود يمكن القول بأن الاتجاه العام للموافقة (42.05%) أكبر من نسبة عدم الموافقة (34,35%)، يمكن القول بأن ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف إدارة الشركات الجزائرية أكثر شيوعا من عدم ممارستها. أي أن الفرضية البحثية الأولى القائلة " هناك شيوع لممارسة إدارة الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية" مثبتة.

**الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الفرضية الثانية (المحور الثاني): قياس مدى تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية**

**أولا: عرض نتائج المبحوثين حول المحور الثاني**

يمكن ترجمة الفرضية البحثية الثانية إلى الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين كما يلي:

✓  $H_0$  : لا تؤثر أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؛

✓  $H_1$  : تؤثر أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

تم تلخيص إجابات المبحوثين الخاصة بالمحور الثاني حسب الموافقة، عدم الموافقة في الجدول التالي:

**جدول رقم (02-10): نتائج إجابات المبحوثين المتعلقة بالمحور الثاني**

الاتجاه العام	موافق		غير موافق		رقم البند	رقم المحور
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
غير موافق	33.3%	14	45.2%	19	1	المحور الثاني: قياس مدى تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية
غير موافق	28.6%	12	33.3%	14	2	
غير موافق	31%	13	52.4%	22	3	
غير موافق	28.6%	12	54.8%	23	4	
غير موافق	19%	8	59.5%	25	5	
غير موافق	23.8%	10	64.3%	27	6	
موافق	71.4%	30	7.1%	3	7	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS



من خلال الجدول أعلاه نجد أعلى نسبة مسجلة في البند السابع " تتأثر قرارات مستخدمي القوائم المالية سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية " حيث بلغت نسبة الإجابة ب "موافق" 71.4%.

وفي المقابل نلاحظ باقي البنود كانت إجابة المبحوثين عليهم ب "غير موافق" وأعلى نسبة كانت في البند السادس " تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير"، بلغت إجابة المبحوثين نسبة 64.3% ثم يأتي بعدها البند الخامس "تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة" نسبة 59.5%، والبند الرابع " احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة " فكانت إجابة المبحوثين ب " غير موافق" بنسبة 54.8%.

### ثانيا: تحليل نتائج المبحوثين حول المحور الثاني

من أجل معرفة ما إذا كانت تكرارات بند ما متشابهة ومتطابقة لتكرارات المجتمع الذي أخذت منه هذه العينة، وتعتبر فعلا على العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية وموثوقية القوائم المالية، وهل يمكننا من خلالها أن نقول إنها حقيقية ويمكن تعميم إجاباتها على مجتمع البحث نقوم بتوظيف اختبار كاف مربع لحسن المطابقة وفق الفرضيتين التاليتين:

\*  $H_0$  : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نسب الموافقة في العينة ونظيرتها في المجتمع.

\*  $H_1$  : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نسب الموافقة في العينة ونظيرتها في المجتمع.

ولأننا نجهل النسب المتعلقة بالموافقة والنسب المتعلقة بعدم الموافقة في المجتمع، سنوظف الاختبار النموذجي الذي ينص على المساواة بين النسب أي 50% لكل صفة.

1. تحديد مستوى الدلالة: مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$

2. حساب قيمة كاي تربيع: من خلال برنامج SPSS.

جدول رقم (11-02): اختبار Khi-carré حسن المطابقة لبنود المحور الثاني: قياس مدى تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

	عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل Y <sub>1</sub>	عدم الإفصاح على المتاحات المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة Y <sub>2</sub>	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل Y <sub>3</sub>	احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة Y <sub>4</sub>	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة Y <sub>5</sub>	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير Y <sub>6</sub>	تأثر قرارات مستخدمي القوائم المالية سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية Y <sub>7</sub>
Khi-carré	3,571 <sup>a</sup>	,571 <sup>a</sup>	8,143 <sup>a</sup>	9,571 <sup>a</sup>	13,000 <sup>a</sup>	19,000 <sup>a</sup>	28,714 <sup>a</sup>
Ddl	2	2	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	0,168	0,751	0,017	0,008	0,002	0,000	0,000

المصدر: من مخرجات SPSS.25

يتضح من الجدول رقم (11-02) ما يلي:

\* مستوى المعنوية:  $\text{Sig}(y_7) = \text{Sig}(y_6) = 0.000$  ولدينا  $\text{Sig}(y_5)$ ،  $\text{Sig}(y_4)$ ،  $\text{Sig}(y_3)$  أقل من  $(\alpha=0.05)$  وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل بالفرضية البديلة، التي تنص على عدم المساواة بين نسب الموافقة عدم الموافقة والقيمة 50 % لكل صفة.

على هذا الأساس يمكن اعتماد البنود الخمس ( $y_7, y_6, y_5, y_4, y_3$ ) للاستدلال على المجتمع الذي يعكس البيئة المحاسبية في الجزائر.

نقوم بحساب المتوسط الهندسي للبنود الخمس ( $y_7, y_6, y_5, y_4, y_3$ ) من المحور الثاني كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02-12): المتوسط الهندسي لبندود المحور الثاني: قياس مدى تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

موافق	غير موافق	العبارات
31 %	52.4 %	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل
28.6 %	54.8 %	احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة
19 %	59.5 %	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة
23.8 %	64.3 %	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير
71.4 %	7.1 %	تتأثر قرارات مستخدمي القوائم المالية سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية
<b>38%</b>	<b>31%</b>	<b>المتوسط الهندسي</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على Excel

من خلال الجدول أعلاه نجد 38 % من المبحوثين كانت إجاباتهم ب " موافق"، وتبعاً لاختبار كاي مربع نخلص لقبول فرضية أن لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير على موثوقية القوائم المالية.

نقبل الفرضية البحثية الثانية التي تفيد بوجود أثر لممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

**الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج الفرضية الثالثة (المحور الثالث): قياس مدى تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية**

**أولاً: عرض نتائج الفرضية الثالثة (المحور الثالث)**

يمكن ترجمة الفرضية البحثية الثالثة إلى الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين كما يلي:

✓  $H_0$ : لا يوجد تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؛

✓  $H_1$ : يوجد تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

ويمكننا تلخيص إجابات المبحوثين الخاصة بالمحور الثالث حسب الموافقة، عدم الموافقة في الجدول التالي:

جدول رقم (02-13): نتائج إجابات المبحوثين المتعلقة بالمحور الثالث

الاتجاه العام	موافق		غير موافق		رقم البند	رقم المحور
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
موافق	100 %	42	00 %	00	1	المحور الثالث: قياس مدى تأثير مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية
موافق	92.9 %	39	2.4 %	01	2	
موافق	69 %	29	19 %	08	3	
موافق	78.6 %	33	4.8 %	02	4	
موافق	88.1 %	37	7.1 %	03	5	
موافق	85.7 %	36	00 %	00	6	
موافق	71.4 %	30	9.5 %	04	7	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS25

من الجدول أعلاه نلاحظ أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين على بنود المحور الثالث بالموافقة، فكانت أعلى نسبة في البند الأول ب 100 %، وفي البند الثاني القائل: (يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية) كانت إجابات الموافقين 92.9% في حين كانت إجابات غير الموافقين (يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية) 2.4 %، أي بفارق كمي قدره 90.5% لصالح الموافقة، كذلك لباقي بنود المحور الثالث أي يمكن القول بأن للمدقق الخارجي تأثير ودور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أي أن الفرضية البحثية الأولى القائلة "لا يوجد تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية" غير مثبتة.

### ثانياً: تحليل النتائج حول المحور الثالث

لأننا نجهل النسب المتعلقة بالموافقة والنسب المتعلقة بعدم الموافقة في المجتمع، سنوظف الاختبار النموذجي اختبار كاف مربع لحسن المطابقة الذي ينص على المساواة بين النسب أي 50 % لكل صفة. وفق الفرضيتين التاليتين:

\* H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نسب الموافقة في العينة ونظيرتها في المجتمع.

\* H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين نسب الموافقة في العينة ونظيرتها في المجتمع.

تحديد مستوى الدلالة: مستوى الدلالة  $\alpha=0.05$

كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (02-14): اختبار Khi-carré حسن المطابقة لبنود المحور الثالث: قياس مدى تأثير مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية

Tests statistiques						
	يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية Z2	يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية Z3	يفحص المدقق رقم المدينين ليتم صل الذمم والتأكد من قيمة الذمم Z4	يتحقق مدقق الحسابات من كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد منها Z5	على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة Z6	يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل Z7
Khi-carré	67,000 <sup>a</sup>	24,429 <sup>a</sup>	39,571 <sup>a</sup>	56,714 <sup>a</sup>	21,429 <sup>b</sup>	28,000 <sup>a</sup>
ddl	2	2	2	2	1	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000
a. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 14,0.						
b. 0 cellules (,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 21,0.						

المصدر: من مخرجات SPSS.25

بما أن مستوى المعنوية Sig=0.000 أقل من ( $\alpha=0.05$ ) وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل بالفرضية البديلة، التي تنص على عدم المساواة بين نسب الموافقة عدم الموافقة والقيمة 50 % لكل صفة.

على هذا الأساس يمكن اعتماد بنود المحور الثالث للاستدلال على المجتمع الذي يعكس البيئة المحاسبية في الجزائر.

نقوم بحساب المتوسط الهندسي للبنود ( $Z_2, Z_3, Z_4, Z_5, Z_6, Z_7$ ) من المحور الثالث كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02-15): المتوسط الهندسي لبنود المحور الثالث: قياس مدى تأثير مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية

موافق	غير موافق	العبارات
92.9 %	2.4 %	يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.
69 %	19 %	يكشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية
78.6 %	4.8 %	يفحص المدقق رقم المدينين ليطمئن فصل الذمم والتأكد من قيم المدينين
88.1 %	7.1 %	يتحقق مدقق الحسابات من كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد منها
85.7 %	00 %	على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة
71.4 %	9.5 %	يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل
80 %	00	المتوسط الهندسي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على Excel

من خلال الجدول أعلاه نجد 80 % من المبحوثين كانت إجاباتهم ب " موافق"، وتبعاً لاختبار كاي مربع نخلص لقبول فرضية أن للمدقق الخارجي دور في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

نقبل الفرضية البحثية الثانية التي تفيد بوجود تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

### خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل والتمثل في الدراسة الميدانية، الإجابة على إشكالية البحث، وذلك بدراسة ثلاث محاور أجبنا من خلالها على الفرضيات البحث، فقد تم نفي الفرضية الأولى وهذا حسب رأي عموم المبحوثين من محاسبين، محافظي حسابات ومدققين الذين يمارسون المهنة بالجنوب الشرقي الجزائري، أين اجمعوا على وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسة.

في حين المحورين الثاني والثالث فقد أجمع المبحوثين على أن موثوقية القوائم المالية تتأثر بممارسات المحاسبة الإبداعية وأن المدقق الخارجي يلعب دورا هاما في الحد من هذه الممارسات.

# خاتمة





## خاتمة

لقد حظيت ظاهرة المحاسبة الإبداعية باهتمام خاص من طرف الكثير من الباحثين، والذين حاولوا تقديم آليات الحد منها، ومن أهم هذه الآليات التدقيق الخارجي والذي يعتبر أحد الآليات التي من شأنها أن تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث يساهم المدقق الخارجي في تقليل قدرة المؤسسة على إظهار القوائم المالية بصورة مغايرة لما هي عليه في الحقيقة، كما أنه يعزز من موثوقية القوائم المالية، ويقلل من أثر مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المؤسسة والأطراف أصحاب المصلحة.

وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول إشكالية " التدقيق الخارجي كآلية للحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية" والتي سعينا للإجابة عنها وعن التساؤلات المطروحة من خلال هذه الدراسة، حيث تم تقسيم البحث إلى قسمين رئيسيين الأول الجانب النظري الذي تطرقنا فيه للأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، وبعض الدراسات السابقة التي تندرج تحت سياق هذا الموضوع، بينما القسم الثاني خصص للدراسة الميدانية التي أجريت حول عينة من ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائري، تم فيها عرض مجموعة من الأدوات والأساليب الإحصائية المناسبة لغرض معالجة وتحليل وتفسير بيانات الاستبيان التي تم جمعها من خلال تحليل معطيات SPSS.

من خلال الدراسة التي تم القيام بها واختبار الفرضيات تم التوصل إلى مجموعة من النتائج:

### 1. نتائج اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة الميدانية التي ارتكزت على ثلاث محاور تم الإجابة عنها بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

#### ☒ الفرضية الأولى: "لا تمارس ادارة الشركات المحاسبة الإبداعية"

بناء على دراستنا التطبيقية لاحظنا تباينا هاما من الناحية الكمية في تصريحات المبحوثين بدلالة الأسئلة وعدم ثبات توجه العام لتصريحات المبحوثين، تم اللجوء إلى توظيف المتوسط الهندسي لأخذ النمط العام لإجابات توصلنا إلى أن: الفرضية البحثية الأولى القائلة بأن " هناك شيوع لممارسة إدارة الشركات الجزائرية المحاسبة الإبداعية" **مثبتة**. يمكن القول بأن ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف إدارة الشركات الجزائرية أكثر شيوعا من عدم ممارستها.

### ☒ الفرضية الثانية: "مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية"

من خلال دراستنا وجدنا ما نسبته 38% من المبحوثين كانت إجاباتهم تدعم تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية وموثوقيتها، وتبعاً لاختبار كاي مربع نخلص لقبول فرضية أن لممارسات المحاسبة الإبداعية تأثير على موثوقية القوائم المالية.

نقبل الفرضية البحثية الثانية التي تفيد بوجود أثر لممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

### ☒ الفرضية الثالثة: "مدى تأثير مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية"

خلصت الدراسة إلى أن للمدقق الخارجي تأثير ودور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أي أن الفرضية البحثية الأولى القائلة "لا يوجد تأثير لمدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية" غير مثبتة.

## 2. نتائج الدراسة:

بناءً على ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- وجود مدققين مؤهلين إلا أن الشركات تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بطريقة فنية يصعب على المدقق اكتشافها؛
- للمحاسبة الإبداعية جانبين إيجابي وجانب سلبي، إلا أن أغلب المؤسسات تلجأ إلى الجانب السلبي لها، وذلك بهدف تحسين صورة المؤسسة وإخفاء الواقع بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية؛
- أن مسؤولية المدقق تكمن في إبداء الرأي حول البيانات المالية المقدمة؛
- تعتبر حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية عامل أساسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لاكتشاف طرق وأساليب الحد من هذه الظاهرة.

## 3. الاقتراحات

بناءً على نتائج الدراسة نقترح بعض التوصيات نذكر منها:

- تنظيم أيام دراسية وملتقيات من أجل التعمق في مفهوم المحاسبة الإبداعية وطرق الحد منها، خاصة إذا استهدفت تلك الدورات الجامعات لتوعية الطالب الجدد على مهنة المحاسبة والتدقيق، تساعد الطالب على اكتساب خبرة مهنية قبل ممارستهم المهنة على أرض الواقع.

- تثقيف وتعريف ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة بأخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

#### 4. أفاق الدراسة:

وفي ختام هذه الدراسة وبعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا، فتحت لنا أفاق جديدة للدراسة والتي يمكن معالجتها والبحث فيها مستقبلا:

- لـ أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على موثوقية جدول سيولة الخزينة؛
- لـ أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة جدول التغيرات في رؤوس الأموال؛
- لـ أثر التكامل بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

# المراجع



## المراجع

### أولاً: باللغة العربية

#### 1. الكتب

- ❖ إبراهيم جابر السيد، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، عمان، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014.
- ❖ اياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، بغداد، دار الكتب الوثائق، 2011.
- ❖ حسن عمر محمد، الساكني سعد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، عمان، مركز الكتاب الأكاديمي، 2016.
- ❖ عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح-عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، عمان، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2015.
- ❖ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، حوكمة الشركات، مصر، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، 2020.
- ❖ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- ❖ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2000.

#### 2. المجلات العلمية

- ❖ خليل محمد زين، بسام أحمد حجازي، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة، العدد 30، تشرين الأول، الأردن، 2020.
- ❖ شيخ عبد القادر، زعرور نعيمة، بوقناديل محمد، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية دراسة استطلاعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، المركز الجامعي ميلة، الجزائر، مجلد5، العدد الثامن، ديسمبر 2018.
- ❖ علي بن موقفي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، جامعة الجلفة، 2019.

- ❖ مزيمش أسماء، شريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، جوان 2020.
- 3. **مذكرات الماستر وأطروحات دكتوراه**
- ❖ آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019.
- ❖ زنودة إيمان، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020.
- ❖ خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
- ❖ سعدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة البليدة، الجزائر، 2021.
- ❖ عدي منذر لطفي جرار، تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، 2006.
- ❖ عبد القادر عوادي، استخدام آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2020.
- ❖ فداوي أمينة، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، محاسبة، قسم العلوم المالية، جامعة عنابة، الجزائر، 2014.
- ❖ قبال زينب، ديفني حياة، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة دراية أدرار، الجزائر، 2016/2015.

- ❖ كسكس مسعود، التدقيق المحاسبي كآلية للحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة غرداية، الجزائر، 2021/2020.
- ❖ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Ciocan Claudia Cătălina, Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XVII, Issue 2, 2017.
2. Samira Khaouari, Smain Djouamaa, Using external audit to reduce the impact of creative accounting when adopting corporate governance, Journal of Economic Growth and Entrepreneurship, University of Adrar, Algeria, Vol. 4, No. 2, 2021.

الملاحق







وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية  
شعبة: العلوم المحاسبية والمالية  
تخصص: محاسبة وتدقيق



استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد متطلبات نيل شهادة الماستر

للطالبين: سدراتي فوزية / هيشور شريفة

**بعنوان: "التدقيق الخارجي كآلية للحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية"**

**"دراسة ميدانية لعينية من المهنيين في الجنوب الشرقي"**

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: التدقيق الخارجي كآلية للحد 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 الاستمارة، وهذا سعيًا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان والمتعلق 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 الاهتمام 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، سيدتي، فائق التقدير والاحترام.

## أولاً: معلومات عامة

1. المستوى :  
 ليسانس       ماجستير       ماستر       دكتوراه
2. الشهادة المحصل عليها:       شهادة علمية       شهادة مهنية
3. المهنة:  
 خبير محاسبي       محافظ حسابات       أستاذ جامعي       محاسب معتمداً       محاسب
4. الخبرة:  
 أقل من 5 سنوات       5-10 سنوات       أكثر من 10 سنوات
5. عنوان بريدك الإلكتروني (اختياري): ..... /الهاتف (اختياري): .....

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

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي واسترجاعها كإيرادات			
02	يعتمد المحاسب على نسب لمخصص الديون المشكوك فيها الى إجمالي الديون			
03	إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشوف الدخل			
04	تحصل على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل للتأثير على الرفع المالي			
05	تهتلك أصولها الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق			
06	المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة			
07	تقوم بإجراء عملية مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية			

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

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل			
02	عدم الإفصاح على المتاحات المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة			
03	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل			
04	احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة			
05	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة			
06	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير			
07	تأثر قرارات مستخدمي القوائم المالية سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية			

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

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تؤكد عملية التدقيق الخارجية من فعالية نظام الرقابة الداخلية			
02	يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية.			
03	يكشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية			
04	يفحص المدقق رقم المدينين ليتم فصل الذمم والتأكد من قيم المدينين			
05	يتحقق مدقق الحسابات من كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي للأنواع المخزون والتأكد منها			
06	على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها قد تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة			
07	يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل			

أي إضافة تراها تساعد في الموضوع: .....

.....

.....

.....

شكرا لتعاونكم.

ملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الوجهة في العمل	اسم الأستاذ	الرقم
جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-	كسكس مسعود	01
جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-	دشاش عبد القادر	02
جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-	صديقي فؤاد	03
جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-	طعبة عمر	04

ملحق رقم 03: مخرجات SPSS الخاصة بالخصائص الديموغرافية للمبحوثين

Statistiques					
		الصفة	المستوى	المهنة	الخبرة
N	Valide	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0
Médiane		2,0000	2,0000	3,0000	2,0000

الصفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أكاديمي	16	38,1	38,1	38,1
	مهني	26	61,9	61,9	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المستوى					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	10	23,8	23,8	23,8
	ماستر	16	38,1	38,1	61,9
	دكتوراه	16	38,1	38,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المهنة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	محاسبي خبير	4	9,5	9,5	9,5
	محافظ حسابات	5	11,9	11,9	21,4
	جامعي أستاذ	14	33,3	33,3	54,8
	معتمد محاسب	3	7,1	7,1	61,9
	محاسب	16	38,1	38,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	سنوات 5 من أقل	18	42,9	42,9	42,9
	سنوات 10 إلى 5 من	12	28,6	28,6	71,4
	سنوات 10 من أكثر	12	28,6	28,6	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

## ملحق رقم 04: مخرجات SPSS الخاصة بالمحور الأول

FREQUENCIES VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5 X6 X7  
/STATISTICS=MEAN  
/ORDER=ANALYSIS.

### Fréquences

Remarques		
Sortie obtenue		15-MAY-2022 15:47:35
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\almohtarif\Desktop\الاستبيان تفريغ.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données2
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	42
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=X1 X2 X3 X4 X5 X6 X7 /STATISTICS=MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.03

Statistiques								
		و شراء فواتير إعداد في وهمية لعمليات بيع إلغاءها ويتم العام نهاية و التالي العام في كإيرادات إسترجاعها	على المحاسب يعتمد لمخصص نسب فيها المشكوك الديون الديون إجمالي إلى	إيرادات إثبات السابقة سنوات كشوف ضمن الدخل	قرض على تحصل نهاية قبل الأجل طويل لسداد المالية السنة الأجل قصير قرض المالي الرفع على للتأثير	أصولها تهتك بمعدلات الثابتة تلك عن تختلف السوق في الساندة	تقييم في المبالغة المالية الأصول العادلة بالقيمة	بإجراء تقوم المقاصة عملية عناصر بين الأصول في والخصوم الميزانية
N	Valide	42	42	42	42	42	42	42
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		1,5714	2,0952	2,2619	1,9524	1,9762	1,8810	2,6190

## Table de fréquences

إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغائها في العام التالي وإسترجاعها كإيرادات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide	موافق غير	29	69,0	69,0	69,0
	محايد	2	4,8	4,8	73,8
	موافق	11	26,2	26,2	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

يعتمد المحاسب على نسب لمخصص الديون المشكوك فيها إلى إجمالي الديون					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	15	35,7	35,7	35,7
	محايد	8	19,0	19,0	54,8
	موافق	19	45,2	45,2	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

إثبات إيرادات سنوات السابقة ضمن كشوف الدخل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	13	31,0	31,0	31,0
	محايد	5	11,9	11,9	42,9
	موافق	24	57,1	57,1	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

تحصل على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل للتأثير على الرفع المالي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	16	38,1	38,1	38,1
	محايد	12	28,6	28,6	66,7
	موافق	14	33,3	33,3	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

تهتك أصولها الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	18	42,9	42,9	42,9
	محايد	7	16,7	16,7	59,5
	موافق	17	40,5	40,5	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	20	47,6	47,6	47,6
	محايد	7	16,7	16,7	64,3
	موافق	15	35,7	35,7	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

تقوم بإجراء عملية المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	4	9,5	9,5	9,5
	محايد	8	19,0	19,0	28,6
	موافق	30	71,4	71,4	100,0
	Total	42	100,0	100,0	



## ملحق رقم 05: مخرجات SPSS الخاصة بالمحور الثاني

```

NPAR TESTS
  /CHISQUARE=y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7
  /EXPECTED=EQUAL
  /MISSING ANALYSIS.
    
```

### Tests non-paramétriques

Remarques		
Sortie obtenue		15-MAY-2022 16:09:47
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\almohtarif\Desktop\الاستبيان تفريغ.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données2
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	42
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque test sont basées sur toutes les observations dotées de données valides pour les variables utilisées dans le test.
Syntaxe		NPAR TESTS /CHISQUARE=y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 /EXPECTED=EQUAL /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.03
	Temps écoulé	00:00:00.14
	Nombre d'observations autorisées <sup>a</sup>	314572
a. Basée sur la disponibilité de la mémoire de l'espace de travail.		

## Test du khi-carré

### Fréquences

عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	19	14,0	5,0
محايد	9	14,0	-5,0
موافق	14	14,0	,0
Total	42		

عدم الإفصاح على المتاحات المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	14	14,0	,0
محايد	16	14,0	2,0
موافق	12	14,0	-2,0
Total	42		

التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	22	14,0	8,0
محايد	7	14,0	-7,0
موافق	13	14,0	-1,0
Total	42		

احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	23	14,0	9,0
محايد	7	14,0	-7,0
موافق	12	14,0	-2,0
Total	42		

تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة			
	Effectif observe	N théorique	Résidus
موافق غير	25	14,0	11,0
محايد	9	14,0	-5,0
موافق	8	14,0	-6,0
Total	42		

تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	27	14,0	13,0
محايد	5	14,0	-9,0
موافق	10	14,0	-4,0
Total	42		

تتاثر قرارات مستخدمي القوائم المالية سلبا بممارسات المحاسبة الإبداعية			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	3	14,0	-11,0
محايد	9	14,0	-5,0
موافق	30	14,0	16,0
Total	42		

### Tests statistiques

	عدم الإفصاح على المتاحات المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل	احتساب إطفاء الأصول غير ملموسة بما لا يتوافق مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر المتراكم للتغيير	مستخدمي قرارات تتأثر سلبا المالية القوائم المحاسبية بممارسات الإبداعية	
Khi-carré	3,571 <sup>a</sup>	,571 <sup>a</sup>	8,143 <sup>a</sup>	9,571 <sup>a</sup>	13,000 <sup>a</sup>	19,000 <sup>a</sup>	28,714 <sup>a</sup>
ddl	2	2	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,168	,751	,017	,008	,002	,000	,000

a. 0 cellules (.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 14.0.



## Table de fréquences

تؤكد عملية التدقيق الخارجية من فعالية نظام الرقابة الداخلية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	42	100.0	100.0	100.0

يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء التلاعبات الجوهرية في القوائم المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	19.0	19.0	19.0
	محايد	5	11.9	11.9	31.0
	موافق	29	69.0	69.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

يفحص المدقق رقم المدينين ليتم صل الذمم والتأكد من قيمة الذمم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	7	16.7	16.7	21.4
	موافق	33	78.6	78.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

يتحقق مدقق الحسابات من كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد منها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	2	4.8	4.8	11.9
	موافق	37	88.1	88.1	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	14.3	14.3	14.3
	موافق	36	85.7	85.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
	محايد	8	19.0	19.0	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

NPARTESTS

/CHISQUARE=Z1 Z2 Z3 Z4 Z5 Z6 Z7

/EXPECTED=EQUAL

/MISSING ANALYSIS.

## Tests non-paramétriques

Remarques		
Sortie obtenue		15-MAY-2022 16:20:47
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\almohtarif\Desktop\الاستبيان تفريغ.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données2
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	42
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques pour chaque test sont basées sur toutes les observations dotées de données valides pour les variables utilisées dans le test.
Syntaxe		NPARTESTS /CHISQUARE=Z1 Z2 Z3 Z4 Z5 Z6 Z7 /EXPECTED=EQUAL /MISSING ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.08
	Nombre d'observations autorisées <sup>a</sup>	314572
a. Basée sur la disponibilité de la mémoire de l'espace de travail.		

## Test du khi-carré Fréquences

تؤكد عملية التدقيق الخارجية من فعالية نظام الرقابة الداخلية			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق	42	42,0	,0
Total	42 <sup>a</sup>		

a. Cette variable est une constante. Le test du Khi-carré ne peut pas être effectué.

يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	1	14,0	-13,0
محايد	2	14,0	-12,0
موافق	39	14,0	25,0
Total	42		

يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	8	14,0	-6,0
محايد	5	14,0	-9,0
موافق	29	14,0	15,0
Total	42		

يفحص المدقق رقم المدينين ليتم صل الذمم والتأكد من قيمة الذمم			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	2	14,0	-12,0
محايد	7	14,0	-7,0
موافق	33	14,0	19,0
Total	42		

يتحقق مدقق الحسابات من كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد منها			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	3	14,0	-11,0
محايد	2	14,0	-12,0
موافق	37	14,0	23,0
Total	42		

على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
محايد	6	21,0	-15,0
موافق	36	21,0	15,0
Total	42		

يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل			
	Effectif observé	N théorique	Résidus
موافق غير	4	14,0	-10,0
محايد	8	14,0	-6,0
موافق	30	14,0	16,0
Total	42		

Tests statistiques						
	يتحقق مدقق الحسابات من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية السنة المالية	يكتشف المدقق ويفصح عن الأخطاء والتلاعبات الجوهرية في القوائم المالية	يفحص المدقق رقم المدينين ليتم صل الذمم والتأكد من قيمة الذمم	يتحقق من الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد منها	على مدقق الحسابات التحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول ومن أن تقييمها تم من قبل خبير معتمد وبيان أثرها في النسب المالية ذات العلاقة	يتحقق مدقق الحسابات من عدم استخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل
Khi-carré	67,000 <sup>a</sup>	24,429 <sup>a</sup>	39,571 <sup>a</sup>	56,714 <sup>a</sup>	21,429 <sup>b</sup>	28,000 <sup>a</sup>
Ddl	2	2	2	2	1	2
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000
a. 0 cellules (.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 14.0.						
b. 0 cellules (.0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 21.0.						