



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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في الجزائر

(دراسة عينة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة)

من إعداد الطالب: عليوش عادل

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/27.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ(ة): مهاوة أمالأستاذة مساعدة - جامعة ورقلة.....رئيسا.

الأستاذ: موساوي عمرأستاذ مساعد - جامعة ورقلة.....مشرفا.

الأستاذ(ة): قموا آسيا.....أستاذة مساعدة - جامعة ورقلة.....مناقشا.

السنة الجامعية: 2015 / 2014

الاهداء:

إلى من كان رضاها منيرا لدربي ومصدر سعادتي,,,,,

أمي الحبيبة

إلى أول من صنع مني رجلا,,,,,

والدي الغالي

إلى مصدر عزتي وقرّة عيني,,,,,

إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الأول والأخير، إلى الهادي إلى الصراط المستقيم، إلى الذي له العزة والجبروت، وبيده الملك والملكوت، وله الأسماء الحسنى والنعوت، إلى الله عز وجل. كما أتوجه بجزيل شكري الحامل لكل معاني الامتنان والعرف إلى الأستاذ المشرف **موساوي عمر** لقبوله الإشراف على هذا العمل وحسن التوجيه والمتابعة. كما لا أنسى الأستاذين **فروم محمد الصالح** و **مقيطع حمزة** بجامعة سكيكدة، اللذان لم يبخلا عليا بالمعلومات والارشادات القيمة، و لا أنسى الدكتور **عبد الحق لكحل** على صبره و تعاونه معي ولا يفوتني أن أشكر كل من:

السيد بن صالحية سفيان مدير تدقيق الحسابات ونظم المعلومات بمطاحن الحروش بسكيكدة على كل التسهيلات والمساعدات المقدمة لإتمام هذه الدراسة. وإلى جميع موظفي المؤسسات المستند إليهم في هذه الدراسة كما أتوجه بخالص تقديري وامتناني للزملاء والزميلات على تشجيعهم وتعاونهم، ولكل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز وإتمام ذا العمل.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز دور وفعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة، حيث إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة قمت بإعداد وتوزيع (60) إستمارة إستبيان على مجتمع الدراسة الذي تكون من (07) شركات مساهمة لولاية سكيكدة الذي شمل مدراء المالية والمحاسبة، المحاسبين، والمدققين الداخليين، وبعد إسترجاع الإستمارات وفرزها تحصلت على (43) إستمارة صالحة، والباقي منها المفقودة ومنها الملغاة لعدم إكمال الاجابات، وقد اعتمدت في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية (EXCEL2010).

حيث توصلت إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية، يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وذلك من خلال إلتزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة، والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء مهامه، وإعتماده على منهج مبني على مجموعة من معايير الأداء المهني، وأنه مسؤول عن إكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها الإدارة.

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، محاسبة إبداعية، مسؤولية المدقق الداخلي، أخلاقيات المهنة، كفاءة المهنية.

Abstract:

This study aimed to figure out and highlight the rôle and effectiveness of the internal audit in the limitation of the créative accounting practices in joint stock companies, the study dépended on descriptive analytical méthod, To achieve the study objectives we have set up and distributed (60) questionnaires on the study population which consisted of (07) companies in Skikda city, which included financial and accounting managers, accountants, internal auditors. After receiving questionnaires (43 valid ones) we have analyzed them by using SPSS program and Excel 2010.

The study concluded that internal audit contributes to the provision of high quality financial statements, can be depended on to make decisions, and through the commitment of Internal Auditor To professional ethics, and Professional compétence when performing his duties, and respective professional performance standards, and he is also the responsible for detecting of manipulations and fraudulent practices by management.

Key words: Internal audit, créative accounting, internal auditor responsibilities, professional ethics, professional compétence.

قائمة المحتويات:

الصفحة	الموضوع
.III	الاهداء.....
.IV	الشكر.....
.V	الملخص.....
.VI	قائمة المحتويات.....
.VII	قائمة الجداول.....
.VIII	قائمة الاشكال.....
.IX	قائمة الملاحق.....
أ	المقدمة.....
01	الفصل الاول: الادبيات النظرية والتطبيقية.....
03	المبحث الاول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية.....
21	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
26	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.....
28	المبحث الاول: الطريقة والاجراءات المتبعة.....
35	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة النتائج.....
46	الخاتمة.....
48	قائمة المراجع.....
51	الملاحق.....
69	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
06	الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.....	(1-1)
29	توزيع الاستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة.....	(1-2)
30	مقاييس ليكارات الخماسي.....	(2-2)
31	طول الفئات.....	(3-2)
35	العلاقة بين فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.....	(4-2)
37	علاقة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.....	(5-2)
43	ملخص اجابات المحورين.....	(6-2)
43	معامل الارتباط.....	(7-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
30	متغيرات الدراسة.....	(1-2)
32	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.....	(2-2)
32	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس.....	(3-2)
33	التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.....	(4-2)
33	التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي.....	(5-2)
34	التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي.....	(6-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
53	قائمة شركات المساهمة محل الدراسة.....	01
54	قائمة الأساتذة المحكمين لإستمارة الإستبيان.....	02
54	قياس ثبات أداة الدراسة(ألفا كرومباخ).....	03
55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة.....	04
56	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الاول.....	05
58	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني.....	06
60	التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث.....	07
64	معامل الارتباط.....	08
65	استمارة الاستبيان.....	09

المقدمة

الفصل الأول: الأدبيات

النظرية والتطبيقية للتدقيق

الداخلي والمحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني: الدراسة

الميدانية

المراجع

الملاحق

الفهرس

الخاتمة

توطئة:

لقد أبرزت الفضائح المالية ودعاوي الإحتيال التي حدثت في السنوات الماضية، والإختيارات المالية لدى كبريات شركات المساهمة الأمريكية والتي بلغت مليارات الدولارات منها شركة (INRON, WORLD COM, EXROX) ضعف الرقابة الداخلية، حيث حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الأسباب الحقيقية لهذه الإختيارات، وقد توصلت إلى أن العامل الأساسي والمسبب لإختيار هذه الشركات هو إنتهاج بعض الشركات لممارسات محاسبية إحتيالية يطلق عليها ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذه الممارسات في بعض الأحيان يتم إكتشفها وفي البعض الآخر لا يتم إكتشفها إلا عند إختيار الشركة، الأمر الذي أدى الى الإهتمام المتزايد من قبل الشركات بوظيفة التدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الإهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد الاهتمام بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة، حيث ان فصل الإدارة عن الملكية وكبر حجم المشروعات وظهور الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية والتي تمتاز بتعدد جنسية مالكيها وتعقد عملياتها زاد من المسؤوليات الإدارية المختلفة، فقد كان لزمًا على الإدارة أن تضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل، والإلتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا.

وهذا ما يبرز أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في الكشف عن هذه التلاعبات، ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تساهم فعالية التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- إلى أي مدى تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة:

بغرض الإلمام ببحوثيات الموضوع و محاولة الإجابة عن الإشكالية الرئيسية قمنا بالاستعانة بفرضيات مبدئية حاولنا إثبات صحتها من خطئها وهي كالتالي:

- إن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة تساهم الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إن العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي تساهم الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

مبررات اختيار الموضوع:

- لكونه موضوع جديد، ويخدم مجال التخصص؛
- لأن الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة، خاصة في ظل الاستخدام السيء للمبادئ والأسس المحاسبية للوصول إلى إعطاء صورة عن المؤسسة، غير تلك التي هي عليها حقيقة.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي، في زيادة الثقة في القوائم المالية؛
- التعرف على مفهوم واساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة، ودوافع الادارة من استخدامها؛
- بيان دور وأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والتلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الابداعية؛
- تحقيق هدف علمي وهو إضافة مرجع جديد في هذا المجال.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى المساهمة والدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقاً لأهداف وغايات مستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتمكينهم من إتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية في مجموعة من شركات المساهمة المتواجدة بولاية سكيكدة.
- الحدود الزمانية: تمت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 15-03-2015 إلى 15-04-2015.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، إستخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال إستخلاصه من الدراسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، وذلك بالاعتماد على البرنامج (EXEL2010) والبرنامج الاحصائي (SPSS).

صعوبات البحث:

- ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بالإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر؛
- رفض معظم المؤسسات استقبالي وملئ استمارة الاستبيان، والسبب يبقى مجهول ربما لظروف معينة وكثرة انشغالاتهم.

هيكل البحث:

تم تقسيم موضوع الدراسة كالتالي:

الفصل الأول: الادبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية، بحيث تضمن هذا الفصل مختلف المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي من تعريف وأهداف، أهمية، مراحل سير مهمته، ومعايره العامة المتعارف عليها، بالإضافة إلى المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية، من تعريف، ودوافع الادارة من استخدامها، والاساليب المعتمدة فيها، كما تم التطرق الى دور المدقق الداخلي في كشف التلاعبات وممارسات المحاسبة الابداعية والاجراءات المضادة لهذه الممارسات، كل هذا جاء في **المبحث الأول**، أما **المبحث الثاني:** فقد تطرقت إلى الدراسات التطبيقية التي لها علاقة مباشرة بموضوع دراستي، كما تم التعرّيج عن أوجه الاختلاف والتشابه بدراستي والدراسات وما ميز دراستي عن الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني: متعلق بالدراسة الميدانية ويتضمن مبحثين، **المبحث الأول** تناولت فيه الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، أما **المبحث الثاني** فقد تم عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

تمهيد:

إن الإدارة تقدم قوائم مالية تحتوي على معلومات تفيد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم اتجاه المؤسسة، حيث ان هذه المعلومات من شأنها ان تزيد من درجة الموثوقية كما يمكن ان تضعفها، حيث يلجأ في بعض الاحيان معدوا هذه القوائم الى انتهاج بعض السياسات والممارسات على هذه القوائم لتظهر المؤسسة بأحسن صورة، مما قد يؤثر على تقديرات و قرارات مستخدميها الامر الذي يؤدي بهم الى خسائر وافلاس نتيجة التعامل مع هذه المؤسسة.

حيث أن لوظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في فحص هذه القوائم و ابداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها، فالمدقق الداخلي باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها سيؤدي إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأهداف باقي شرائح المجتمع ومختلف الأطراف المتأثرة بمستوى متانة المركز المالي للمؤسسة ونجاحها في أداء مهامها.

وعيله من خلال هذا الفصل حاولت تسليط الضوء على بعض العموميات المتعارف عليها للتدقيق الداخلي، بتناول جوانبه المختلفة من تعاريف، واهدافه، اهميته، ومراحل سير مهمته، ومعايره المتعارف عليها، بالإضافة إلى العموميات المتعارف عليها للمحاسبة الابداعية من تعاريف، ودوافع الادارة من استخدامها، وكذا الاساليب المتبعة في المحاسبة الابداعية وبيان دور المدقق الداخلي في الكشف عن هذه الممارسات الاحتيالية التي تقع عليه، وهذا ضمن المبحث الأول، أما المبحث الثاني فسأحاول من خلاله عرض أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتعليق عليها، كما حاولت ان ابين خصوصيات ومميزات دراسي عن هذه الدراسات فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية.

لقد حظي التدقيق الداخلي باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونه وسيلة لاكتشاف التلاعبات، ومراقبة اعمال المسيرين وتقييم اعمالهم وابداء رايه حول مصداقية هذه القوائم، وعليه سوف احاول في هذا المبحث التطرق الى بعض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي في المطلب الاول، وبعض المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الابداعية في المطلب الثاني، اما المطلب الثالث حاولت ان ابين دور المدقق الداخلي في كشف التلاعبات وممارسات المحاسبة الابداعية، والاجراءات التي يقوم بها ضد هذه الممارسات.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي بهدف اكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعبات، حيث إقتصرت مفهوم التدقيق الداخلي في البداية على المراجعة المالية والمحاسبية الهادفة إلى تصيد الأخطاء، حيث إزدادت فعالية هذه الوظيفة نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بصفة عامة ومجالات المحاسبة و التدقيق بصفة خاصة لتشمل هذه الوظيفة جميع مجالات عمل الشركة.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي.

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ومن بينها:

- التدقيق الداخلي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المنشأة تعبر عن نشاط داخلي مستقل هدفه اقامة رقابة ادارية ومحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الادارة او العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الانتاجية القصوى⁽¹⁾.
- حسب معهد المدققين الداخليين في امريكا فالتدقيق الداخلي نشاط مستقل موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط المنظمة على تحقيق اهدافها من خلال انتهاز مدخل موضوعي و منظم لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر، الرقابة، و عمليات التحكم⁽²⁾.
- التدقيق الداخلي نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف الى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن ادارة المنشأة لضمان واطمئنان الادارة عن مدى كفاية الاجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الاداء وتقييم فاعلية اجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها⁽³⁾.

¹ فروم محمد الصالح، بوجعادة الياس، امال كيجلة، دور التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و12 اكتوبر 2010، ص4؛

² احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان، 2009، ص29؛

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009، ص 218 .

ومن خلال التعاريف السابقة تبين ان التدقيق الداخلي عملية يقوم بها طرف داخلي من المؤسسة تعيينه الادارة لفحص جميع القوائم المالية و التحقق منها و ابداء رايه حول مصداقية هذه القوائم، و تقديم اقتراحات وحلول لاتخاذ القرار المناسب.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

أولاً: الأهمية.

تعود أهمية التدقيق الداخلي لكونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة فئات تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمد عليها في اتخاذ القرارات، ومن بين هذه الفئات المديرين، المستثمرين الحاليين و المستقبليين، البنوك، الهيئات الحكومية، ونقابات العمال، وغيرها، وسنبين اهميته لهذه الفئات كالتالي⁽¹⁾:

- فإدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة، وتقييم التنفيذ والاداء لذلك تحرص على ان تكون هذه البيانات مدققة بطريقة سليمة تساعد في اتخاذ قراراتها؛

- كما ان المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ اي قرار في توجيه المدخرات و الاستثمار بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية ممكنة؛

- اما البنوك التجارية و الصناعية تعتمد على القوائم المالية المدققة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية و الاعتماد على هذه القوائم في تقدير الدخل القومي، وفي التخطيط الاقتصادي؛

- اما الهيئات الحكومية واجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في اغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الاسعار، تقرير الاعانات لبعض الصناعات؛

- و بخصوص نقابات العمال فإنها تعتمد على القوائم المدققة وذلك في مفاوضاتها مع الادارة بشأن الاجور و المشاركة في الارباح. فوظيفة المحاسبة لها دور كبير في خدمة هذه الفئات من المجتمع لكن لا ننسى الخدمة الحقيقية التي تقدمها وظيفه التدقيق الداخلي بفحص البيانات فحصا انتقاديا منظما و دقيقا، و ابداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة تلك البيانات و درجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات.

¹ خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص 23-24.

ثانيا: الأهداف.

يهدف التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها وذلك من خلال⁽¹⁾:

- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة: تقوم الإدارة بالتخطيط، التنظيم، والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها؛
 - قابلية المعلومات للاعتماد عليها: يجب ان تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة، مفيدة، وان تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة؛
 - حماية الاصول: حيث ان المدقق الداخلي يؤكد على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة، الحريق، والتصرفات الغير قانونية في ممتلكات المؤسسة؛
 - الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية: يتحقق المدقق الداخلي من ان منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط، الاجراءات، والتعليمات، وفي حالة عدم الالتزام بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك؛
 - الوصول الى الأهداف والغايات: يتم وضع الاهداف، الغايات، واجراءات الرقابة من قبل الادارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما كانت متوافقة مع اهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع الاهداف على عاتق الادارة العليا، وعلى المدقق الداخلي التأكد من أن البرامج و العمليات قد نفذت كما خطط لها؛
 - اكتشاف و منع الغش والاحتيال: تقع مسؤولية منع الغش و الاحتيال على ادارة المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءة و فعالية الاجراءات المطبقة من قبل الادارة للحيلولة دون وقوع الغش و يجب ان تكون للمدقق الداخلي المعرفة الكافية بطرق واحتمالات الغش، ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال.
- ومن بين اهداف التدقيق الداخلي أيضا أنه يسهل اعمال الفحص التي يقوم بها المدقق الخارجي، حيث ان وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص، وبالتالي توفير وقت وجهد للمدقق الخارجي، كما ان وجود نظام التدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي، وهذا يؤكد صفة التكامل بينهما⁽²⁾.
- وعلى الرغم من التشابه، التعاون، والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي الا ان هناك اختلافات بينهما يمكن ايجازها كالتالي:

¹ محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو 9001، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و12 اكتوبر 2010، ص7.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 48.

الجدول رقم (1-1): الاختلافات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

الرقم	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	تقوم الانشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة... إلخ	عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين.
2	العلاقة بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة (تابع).	شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل).
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الادارة نطاق عمل المدقق، كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانيات تساعده على تدقيق جميع عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي، والعرف السائد ومعايير التدقيق، كما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
4	التوقيت المناسب للأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية؛ - اختيارية وفقا لحجم المؤسسة.	- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) او خلال فترة دورية او غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة)؛ - قد يكون كامل او جزئي؛ - الزامي وفقا للقانون السائد.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 47.

الفرع الثالث: مراحل سير عملية التدقيق الداخلي.

تمر عملية التدقيق الداخلي بمراحل و هي ⁽¹⁾:

أولاً: مرحلة التكاليف بالمهمة.

هي عبارة عن قرار متضمن تكليف مدقق بمهمة معينة، وهذا التكليف يمكن أن يكون من طرف الادارة العامة للمؤسسة، أو باقتراح من طرف مصلحة التدقيق الداخلي أو يطلب من مسؤولي الحالة أو الوظائف.

ثانياً: مرحلة الاطلاع و التحضير.

في هذه المرحلة يعتمد المدقق الداخلي على الاطلاع على مختلف نشاطات المؤسسة و الهيكل التنظيمي، المنتجات الجديدة، رقم الأعمال، حيث أنها تساعده و تمكنه من القيام بمهمته على أحسن وجه.

¹ مقيم صبري، بوعنان سفيان، دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و 12 اكتوبر 2010، ص 21 - 23.

ثالثا: مرحلة الدراسات.

تعتبر أهم مرحلة كونها تمر بعدة مراحل على التوالي:

1. المخطط التقريبي: هو مخطط ينظم عمل المدقق الى غاية انتهاء مرحلة الدراسة، وذلك بتوجيه المدقق لمعرفة حقيقة الوضع بطرح تساؤلات تمكنه من تحديد اهداف مرحلة الدراسة و تفادي الوقوع في الاخطاء؛
2. جدول نقاط القوة والضعف: يهدف هذا الجدول الى تحديد نقاط القوة و الضعف الحقيقية او المحتملة في وحدة التدقيق؛
3. التقرير التوجيهي: الهدف منه وضع و تحديد محاور توجيه المهمة و حدودها؛
4. برنامج المراجعة: ويتمثل في وثيقة داخلية موضوعة لتحديد و تخطيط و مراجعة اعمال المدققين؛
5. ميزانية التخطيط والمتابعة: تهتم بتنظيم المهمة منذ نهاية مرحلة الدراسة الى غاية وضع التقرير، وهذا من ناحية الوقت (التاريخ و المدة)، و المكان(مواقع التدخل).

رابعا: مرحلة العمل الميداني.

تتطلب هذه المرحلة استعمال عدة وثائق منها:

1. ورقة الحافظة: تحتوي هذه الوثيقة على وصف و تبرير طريقة العمل المتبعة؛
2. ورقة العمل: وتعتبر هذه الوثيقة بالنسبة للمدقق مسودة مساعدة على تحليل المعلومات من بداية الدراسة وتبقى اثبات لنتائجه بعد دفع التقرير النهائي؛
3. ورقة تحليل المشاكل: وهي عبارة عن وثيقة عمل تحتوي على عدة اجزاء يبين من خلالها المدقق كل سوء تسيير(المشاكل، الاسباب، الاحداث، النتائج، والتعليمات)، حيث تساعد هذه الوثيقة على تلخيص عمله و التحضير الاولي للتقرير، وتقديم البراهين، و التبريرات اللازمة لإقناع المعنيين.

خامسا: مرحلة الاستنتاج.

تعتبر آخر مرحلة، حيث يقوم من خلالها المدقق بعرض النتائج النهائية التي توصل إليها و تحتوي على:

1. الهيكل التقريري: قبل تقديم التقرير النهائي يسعى المدقق الداخلي الى اعداد هيكل التقرير، وذلك بتنظيم افكاره و مناقشتها معتمدا في ذلك على المشاكل الموجودة في (FRAP)، و النتائج التي توصل إليها؛
2. البيان النهائي للحالة: عند نهاية العمل الميداني يقوم رئيس المهمة بعرض شفهي للمسؤولين الرئيسيين وذلك بتحليل اعماله نقطة تلوى الاخرى؛
3. تقرير المدقق الداخلي: هنا يقوم المدقق بتقديم التقرير النهائي للمهمة التي قام بها للمسؤولين، المعنيين، والادارة العامة مع الاشارة للمشاكل والنقائص الموجودة في النظام، وهذا لتمكين الادارة العامة من معالجة هذه المشاكل و النقائص.

الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي.

قد نص الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (IASB) على معايير التدقيق المتعارف عليها في (03) مجموعات وهي⁽¹⁾:

أولاً: المعايير الشخصية العامة.

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق؛

- يجب على المدقق أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.

ثانياً: معايير العمل الميداني.

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين؛

- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات.

ثالثاً: معايير إعداد التقارير.

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

- يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم السابقة؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص وطبيعة الخدمة التي قام بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

¹ صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد، 01، جامعة ورقلة، 2002، ص61.

المطلب الثاني : ماهية المحاسبة الإبداعية.

تهدف المحاسبة عموماً لتقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استشارية رشيدة لتحقيق الاهداف التي تسعى اليها المؤسسة، حيث ان للمحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الاداء، ولتحسين المركز المالي للمؤسسة وادارة ارباحها بما يعظم منافع الشركة او منافع المديرين انفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى اساليب المحاسبة الابداعية التي كان ظهورها في الثمانينات الميلادية، وكان السبب وراء ظهورها الركود الاقتصادي الناتج في هذه الفترة و الضغوطات التي واجهت الشركات لتحسين ارباحها لتظهر في الاسواق المالية بأحسن صورة.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية.

تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الابداعية ومن بينها:

- المحاسبة الابداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية الى صورة اخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة⁽¹⁾.
- المحاسبة الابداعية عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الابلاغ المالي واية خطوات متخذة اتجاه ادارة المكاسب او تلطيف صورة الدخل⁽²⁾.
- المحاسبة الابداعية هي بعض او كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الارقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي واي خطوات اخرى متخذة في سبيل ادارة الارباح او تمهيد الدخل⁽³⁾.
- المحاسبة الابداعية هي ممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة⁽⁴⁾.

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

² بالرقى التيجاني، المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص33.

³ ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع و اساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، سنة2010، ص8.

⁴ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010، ص96.

ومن خلال التعاريف السابقة تبين ان المحاسبة الابداعية هي ممارسات يقوم بها معدوا القوائم المالية وهذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ولو على حساب فئات أخرى.

الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

تعددت العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الابداعية، وأحد أهم الاسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل افضل مما هو عليه⁽¹⁾.

كما أن تعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي، التقدير، والافصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية ساهمت في إنتشار ظاهرة المحاسبة الابداعية، فالحاجة للتقدير والحكم الشخصي وإختلاف تصنيف القوائم المالية جميعها عوامل دفعت المديرين الى ابتداع الاساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية واظهار الوضع المالي للمؤسسة المرغوب فيه⁽²⁾.

ولعل اهم دوافع استخدام اساليب وممارسات المحاسبة الابداعية تنحصر في النقاط التالية⁽³⁾:

- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء شركات الأعمال؛
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛
- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة؛
- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها شركات الأعمال، لذلك تلجأ هذه الشركات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

¹ ميسون بنت محمد بنت علي الفري، مرجع سبق ذكره، ص28.

² ميساء محمد سعد ابو تمام، مرجع سبق ذكره، ص23.

³ عماد الأغا، المحاسبة الابداعية، مجلة مال واعمال، العدد02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الازهر، غزة، 2012، ص 19- 20.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية.

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية :

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل.

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية

بالأساليب الآتية⁽¹⁾:

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

2- تسجيل إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زياداتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل؛

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالبراءة بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات؛

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 10-11.

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية. ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها؛

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

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

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

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

1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛

2- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛

3- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛

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

- 4- النقدية : ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- 5- الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة؛
- 6- الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛
- 7- الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه؛
- 8- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- 9 - المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛
- 10- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA؛
- 11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

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

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

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

المطلب الثالث: دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في ان يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.

تعد الالتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توفرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي ومنها مهنة التدقيق الداخلي، ويكون المدقق تابع للمؤسسة فإنه يواجه ضغوطات

¹ ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على متوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 46-48.

من طرف المديرين وهذا لستر بعض التلاعبات الممارسة من طرف الادارة، ولكن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة تجبره على كشف كل التلاعبات الممارسة للوصول الى اعلى مستويات الاداء⁽¹⁾.

وقد وضع معهد المدققين الداخليين اربعة مبادئ اخلاقية، حيث قسم الميثاق الاخلاقي الى عنصرين اساسين هما⁽²⁾:

1. المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛
 2. قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، ويساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي و المعدة للسلوك الاخلاقي للمدققين الداخليين.
- وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي⁽³⁾:

أولاً: مبدأ النزاهة.

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر، ومسؤولية؛
2. يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف اية افعال بواسطة القانون او المهنة؛
3. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون فيها؛
4. يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا و يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

ثانياً: مبدأ الموضوعية.

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين ان لا يشاركون في اية أنشطة او علاقات ربما تضعف او من المفترض ان تضعف تقييم غير متحيز؛
2. يجب على المدققين الداخليين الا يقبلوا اية شيء ربما يضعف او من المفترض ان يضعف حكمهم المهني؛
3. يجب على المدققين الداخليين الافصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها اثناء قيامهم بواجباتهم والتي ان لم يفصحوا عنها ربما تؤدي الى تشويه (Distort) تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 76.

² احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكد، مرجع سبق ذكره، ص 53.

³ احمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكد، مرجع سبق ذكره، ص 54- 55.

ثالثا: مبدأ السرية.

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين ان يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة اثناء القيام بواجباتهم؛
2. يجب على المدققين الداخليين ان لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي او بأي اسلوب لا يتفق مع القانون او يضر بالأهداف الشرعية والاخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

رابعا: مبدأ الكفاءة المهنية.

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين ان يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛
2. يجب على المدققين الداخليين ان يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
3. يجب على المدققين الداخليين ان يحسنوا باستمرار كفاءتهم، فعالية، وجودة خدماتهم.

الفرع الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي في إكتشاف الغش.

لم تحدد معايير التدقيق أي فروق بين مسؤوليات المدقق عند البحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئا من تقارير مالية مضللة أم ناتجا من اختلاس الأصول، بالنسبة لكل من الأخطاء والغش يتعين على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، وتعترف المعايير أيضا بأنه غالبا ما يكون من الصعوبة أن يتم اكتشاف الغش مقارنة بالأخطاء، إذ أن الإدارة أو العاملين فيها الذين يرتكبون الغش يحاولون إخفاء ذلك الغش، إن الصعوبة في اكتشاف الغش لن يغير من مسؤولية المدقق عن تخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم، وإن احد أهم أجزاء التخطيط لكل عملية تدقيق تتمثل في تقييم مخاطر حدوث الأخطاء والغش، وعند إجراء تقييم الغش لعل من المفيد الوضع في الاعتبار أن الغش يتضمن عادة خاصيتين هما⁽¹⁾:

1- الضغط والحافز على ارتكاب الغش: عندما يكون ذلك الضغط مرغوبا لأغراض الكسب المالي المباشر في حالة اختلاس الأصول أو كسب مالي غير مباشر في حالة التقرير المالي المضلل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم الشركة التي تحتفظ فيها الإدارة.

2- الفرص المدركة لارتكاب الغش: على الرغم من ان هناك حافزا لارتكاب الغش، إلا انه من غير المحتمل أن يحدث الغش إلا إذا كان الشخص أو الأشخاص ذو الصلة يعتقدون بأنهم يمكنهم ارتكابه بدون أن يتم اكتشافه.

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 54 و 55.

وهناك اختلاف رئيسي فيما بين التقرير المالي الاحتياطي واختلاس الأصول، إذ أن التقرير المالي الاحتياطي يضر المستخدمين عن طريق توفير معلومات غير صحيحة تتضمنها البيانات المالية التي يتخذون قراراتهم بناء عليها، أما عندما يتم اختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين والآخرين قد يصابون بأضرار بسبب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق وموجودات الشركة، وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش من المحتمل أن يؤدي إلى الضرر بالمستخدمين، وعادة ما يتم إعداد التقرير المالي الغشّي عن طريق الإدارة، وأحيانا بدون معرفة العاملين بالمؤسسة، حيث أن الإدارة في وضع يمكنها من اتخاذ قرارات مرتبطة بالمحاسبة وإعداد التقارير بدون علم العاملين فيها، وعادة وليس دائما ما يتم ارتكاب سرقة الأصول عن طريق العاملين وليس عن طريق الإدارة، وغالبا ما تكون قيمتها غير جوهرية، وإن احد الأمور الهامة لاختلاس الأصول تتمثل في التمييز بين سرقة الأصول والتحريفات الناشئة من سرقة الأصول.

الفرع الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية، واهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها⁽¹⁾:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، و الخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق؛

- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرّت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

فيما يلي الإجراءات التي ينفذها المدقق الداخلي للحد من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة⁽²⁾:

أولاً: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل.

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وسنعرض أهم

¹ ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 56 و 57.

² محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص ص 15 - 17.

إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:

1. رقم المبيعات

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: اجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم الغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية؛
- الهدف: تهدف الادارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

2. تكلفة البضاعة المباعة

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: قيام المؤسسة بتسجيل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)؛
- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

3. مصروفات التشغيل

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة مصروفات ايرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

4. نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الافصاح عن الاثر المترتب على قرار اغلاق خط انتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة اعمال المؤسسة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها؛
- إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار.

5. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين ربح التشغيل ارباح عن بنود استثنائية او غير عادية دون الافصاح عن طبيعة تلك البنود؛
- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية ؛
- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ثانياً: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الاساليب الممارسة على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وسنبين أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها⁽¹⁾:

1. النقدية:

- اجراءات المحاسبة الابداعية: عدم الافصاح عن بنود النقدية المقيدة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى تحسين في نسب السيولة؛
- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2. الاستثمارات المتداولة:

- اجراءات المحاسبة الابداعية: تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3. الذمم المدينة:

- اجراءات المحاسبة الابداعية: عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة؛
- إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

4. المخزون السلعي:

- اجراءات المحاسبة الابداعية: تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة او متقادمة او تالفة؛
- الهدف: تهدف الادارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة؛
- إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

5. الاستثمارات طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

6. الأصول طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

7. الأصول غير الملموسة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأساس الصحيحة؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأساس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأساس الصحيحة.

8. المطلوبات المتداولة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

9. المطلوبات طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: الحصول قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

10. حقوق المساهمين:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة؛

- الهدف: تهدف الإدارة الى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية؛
- إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

11. الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:

- اجراءات المحاسبة الابداعية: إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل: إثبات ايراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه؛
- الهدف: تهدف الإدارة الى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات؛
- إجراءات المدقق المضادة: دراسة أثر اثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

لقد ازداد الاهتمام بموضوع التدقيق والمحاسبة الابداعية من طرف العديد من الباحثين والدارسين على مدى العقدين الماضيين والحديثين، ويعود ذلك إلى أن التدقيق والمحاسبة عمليتين مرنتين تتغيران مع التغييرات الاقتصادية، وعليه سأحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

أولاً: دراسة ميساء محمد سعد ابو تمام، 2013/2012⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية، حيث تم توزيع استبانة على عينة الدراسة التي تكونت من (261) مستجيباً من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية.

أشارت نتائج الدراسة الى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، و أشارت النتائج الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية .

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

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

ثانيا: دراسة علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، 2008⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب وركزت على دور المدقق في التحقق واكتشاف ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، حيث استعرضا الباحثان أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما تناولوا دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أي أخطار قد تؤثر على المهنة، من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وناقشا الباحثان الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أنه هناك العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وأوضحت العديد من الاتجاهات والأساليب لكشف هذه الممارسات، وبيان مهمة المدقق في الكشف عن هذه الممارسات.

حيث أوصت الدراسة بضرورة قيام جمعيات المدققين والمحاسبين بتوضيح التأثيرات السلبية لأساليب واجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق مع ضرورة تركيز الجهات المحاسبية المعنية بإيجاد آليات كفيلة بتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي.

ثالثا: دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، 2009⁽²⁾:

هدفت هذه الدراسة الى بيان أهمية خاصية موثوقية البيانات المالية والتعرف على اشكال التحيز في القياس المحاسبي، والتعرف على اساليب المحاسبة الإبداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية، وبيان دوافع الادارة من استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على أهمية والدور الفعال الذي يقوم به مدققو الحسابات في الحد من اجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها ادارات شركات المساهمة الاردنية في القوائم المالية، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة طبقية ممثلة لمجتمع الدراسة، وهم المدققين الخارجيين والمحللين الماليين وموظفي الشركات.

حيث توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ان للمحاسبة الإبداعية تأثير مرتفع في مصداقية القوائم المالية حسب راي موظفي الشركات التجارية ومدققي الحسابات، بينما يرى المحللين الماليين ان تأثيرها متوسط.

¹ علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.

² ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009.

وقدمت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات منها اصدار قوانين صارمة تتضمن عقوبات لحالات الغش والاحتيال عند تقديم البيانات المالية، وحماية المحاسبين من الضغوطات والتدخلات من قبل الادارة التي تفرض عليهم في بعض الاحيان تجاوز المتطلبات القانونية المحاسبية.

رابعاً: دراسة رشا حمادة، 2010⁽¹⁾:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث وزعت استبانة على عدد من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وقد تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات .

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية المساهمة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة على الشركات التجارية التي تتورط في ممارسات محاسبة إبداعية.

خامساً: دراسة مريم مصطفى عبد الحليم، 2014⁽²⁾:

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

حيث توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها ان الشركات المساهمة السورية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية، وان إدارة هذه الشركات تهتم بدوافع المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما ان هناك اجراءات يطبقها المدقق الخارجي للكشف عن اساليب المحاسبة الابداعية الممارسة في الشركات المساهمة السورية.

¹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2010.

² مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، اطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2014.

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة.

أولاً: إن اختلاف دراستي مع دراسة ميساء محمد سعد ابو تمام تمثل في أنها ركزت في دراستها على نطاق المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية، حيث شملت عينتها على المحاسبين، المدققين والمحللين الماليين، أما في دراستي فقد ركزت على دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، كما ان عينة دراستي شملت المحاسبين والمدققين الداخليين بالإضافة الى مدراء المالية والمحاسبة.

ثانياً: إن دراستي ودراسة علي محمد الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري متشابهتان نوعاً ما حيث أنهما ركزا على دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الابداعية ونتائجها، إلا أنهما تناولتا دور المنظمات المهنية في مواجهة المشاكل وبينتا دور مجلس ادارة اصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية اما انا فركزت أكثر على دور المدقق الداخلي في كشف والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

ثالثاً: إن اختلاف دراستي عن دراسة ليندا حسن نمر الحلبي، حيث ان دراستها ركزت على دور المدقق الخارجي في الحد من المحاسبة الابداعية عكسي انا الذي ركزت على المدقق الداخلي، كما أنها تناولت في عينتها المدققين الخارجيين بالإضافة للمحللين الماليين، اما انا فركزت على آراء المدققين الداخليين والمحاسبين بالإضافة لمدراء المالية والمحاسبة لكن كان مجتمع الدراسة نفسه ألا وهو شركات المساهمة.

رابعاً: إن اختلاف دراستي عن دراسة رشا حمادة هي ان دراستها ركزت على التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة التي تؤدي الى الحد من المحاسبة الابداعية، كما أنها تناولت في عينتها المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة، أما انا فركزت أكثر على آراء المدققين الداخليين والمحاسبين بالإضافة لمدراء المالية والمحاسبة وكان مجتمع الدراسة نفسه ألا وهو شركات المساهمة.

خامساً: إن الاختلاف بين دراستي ودراسة مريم مصطفى عبد الحلیم هو أنها ركزت في دراستها على دور المدقق الخارجي في كشف أساليب المحاسبة الابداعية، حيث أنها ركزت في عينتها على المحاسبين والمدققين الخارجيين، أما انا فركزت على آراء المحاسبين العاملين لدى الشركات والمدققين الداخليين، بالإضافة لمدراء المالية والمحاسبة، لكن مجتمع الدراسة كان نفسه ألا وهو شركات المساهمة.

وفي الأخير تظهر خصوصيات دراستي عن باقي الدراسات فيما يلي:

حيث أن جميع الدراسات السابقة تناولت المحاسبة الابداعية من عدة جوانب مختلفة فلكل باحث أسلوبه في البحث فقد ركزت أغلب الدراسات السابقة على دور المدقق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية أما دراستي الحالية فحاولت من خلالها أن أبرز أهمية ودور وظيفة التدقيق الداخلي بالنسبة للمؤسسة وباقي شرائح المجتمع التي تربطها علاقة بالمؤسسة، فإن المدقق الداخلي تابع في عمله للمؤسسة لكن باستقلاليته وبإلتزامه بأخلاقيات المهنة، وبإحترامه لمبادئ التدقيق المتعارف عليها تلزمه بكشف التلاعبات والممارسات الاحتيالية الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

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

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم التدقيق الداخلي، وكذا المحاسبة الابداعية، وابرز الدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في الحد من ممارسات هذه الاخيرة، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المدققين الداخليين والمحاسبين لبعض الشركات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وعليه سأحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتمادا على أسلوب التحري المباشر لاختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة مني لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: الطرق والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه، مجتمع، وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مراحل تصميم ومحتوى الاستبيان.

أولاً: مراحل تصميم الاستبيان.

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي في آراء وجهات نظر المدققين الداخليين، ومحاسبين المؤسسات حول مشكلة الدراسة. و حتى تكون الاستمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة الوضوح ومضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة مراحل وهي:

1 /مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة، وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أحدین بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، كما راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

- وبعد ذلك تم عرض هذا الاستبيان على مجموعة من الأساتذة(أنظر للملحق رقم 02) ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق، وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة من حيث دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية، كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

2 /مرحلة إعادة التصميم: وهي الخطوة الثانية، حيث قمت بعرض الاستبيان على مجموعة من الفئة المستهدفة للدراسة (المحاسبين ، المدققين الداخليين) بغية التأكد من وضوح وفهم الأسئلة من قبلهم، وذلك بعد الأخذ بملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة.

3 /مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة، حيث يتم إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة، تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم تم توزيعه من خلال:

- التسليم المباشر لأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات، أما فيما يخص عملية استرجاع الاستبيان فقد استرجعته بنفسني.

ثانيا: محتوى الاستبيان.

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا للأغراض البحث العلمي، وتم تعريف المحاسبة الابداعية كونها مصطلح غير واضح لبعض العمال، ويتكون هذا الاستبيان من ثلاث محاور على النحو التالي:

- المحور الاول: وتضمن (05) أسئلة ديمغرافية عن العينة
- المحور الثاني: وتضمن (06) أسئلة عن فعالية وظيفه التدقيق الداخلي داخل المؤسسة
- المحور الثالث: وتضمن (17) سؤال عن كفاءة وفعالية المدقق الداخلي

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من شركات المساهمة لولاية سكيكدة، وقد شمل (07) شركات وهي كالتالي: (المؤسسة المينائية، المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى، المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة، مؤسسة سيجيكو للمشروبات، مؤسسة تغذية الانعام، مؤسسة مطاحن الحروش، مؤسسة مطاحن ليطورال). وقد تم استهداف:

- عينة من المحاسبين في المؤسسات (وذلك باعتبارهم الاطراف المعدة للقوائم المالية)؛
- عينة من المدققين الداخليين (باعتبارهم الاطراف المسؤولة عن خدمة التدقيق بجودة عالية).

حيث لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي (60) استمارة على افراد العينة، وبعد جمع الاستبيانات الموزعة قمنا بعملية فرزها وتبويبها فتحصلنا على (43) صالحة وهي كالتالي: جدول رقم (2-1): توزيع الاستمارات الموزعة على مجتمع الدراسة.

استمارة الاستبيان				المؤسسة
الصالحة	الملغاة	المهملة والمفقودة	الموزعة	
09	02	03	14	المؤسسة المينائية
07	01	-	08	المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى
05	01	-	06	المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة
05	-	01	06	مؤسسة سيجيكو للمشروبات
06	-	-	06	مؤسسة تغذية الانعام
06	01	03	10	مؤسسة مطاحن الحروش
05	01	04	10	مؤسسة مطاحن ليطورال
43	06	11	60	المجموع

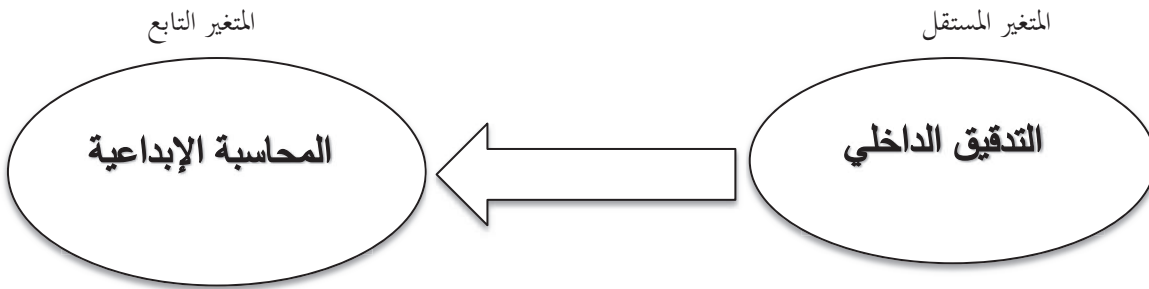
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان.

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

المتغير المستقل: التدقيق الداخلي.

المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية.

الشكل رقم (2-1): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب.

الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة.

سنحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الاحصائية والبرامج المستخدمة في المعالجة بيانات المجموعة من الاستبيان.

أولا : الأدوات الإحصائية.

- اختبار ثبات الاستبيان بطريقة ألفا كرومباخ: لاختبار صدق وثبات الاستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ. بحيث يأخذ قيمة تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1)، ولكل منها دلالة.
- نتائج اختبار الثبات: عندما قمنا بتطبيق ألفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من (43) فراد تحصلنا على القيمة ألفا (0,76) وهذا يدل على أن الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائيا(انظر للملحق رقم 03).
- تم استخدام مقياس ليكارت ذو النقاط الخمس في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحورين ، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

جدول رقم(2-2): مقاييس ليكارت الخماسي

الاجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة: مدخل لبناء المهارات البحثية، تعريب إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض،

2006، ص284.

ثم نحدد الاتجاه حسب رقم المتوسط الحسابي بحيث يكون ذلك بعد حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-3): طول الفئات

المتوسط المرجح	الرأي
من 1 إلى 1.80	غير موافق بشدة
من 1.81 إلى 2.60	غير موافق
من 2.61 إلى 3.40	محايد
من 3.41 إلى 4.20	موافق
من 4.21 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان.

ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان.

بعد الحصر النهائي لعدد الاستمارات الصالحة للدراسة قمنا بعرضها على برامج الجداول الالكترونية (EXCEL) لسنة 2010، لغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول الى رسومات بيانية وذلك من اجل تسهيل وتبسيط عملية التحليل، وكذلك استخدمنا اسلوب البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبناء على الاساليب السابقة اعتمدنا التحليل الاحصائي الوصفي، ولتحقيق اهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الاساليب الاحصائية وهي كالتالي:

1. حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحور؛
2. قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
3. استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة؛
4. حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
5. الاحصاء الاستدلالي

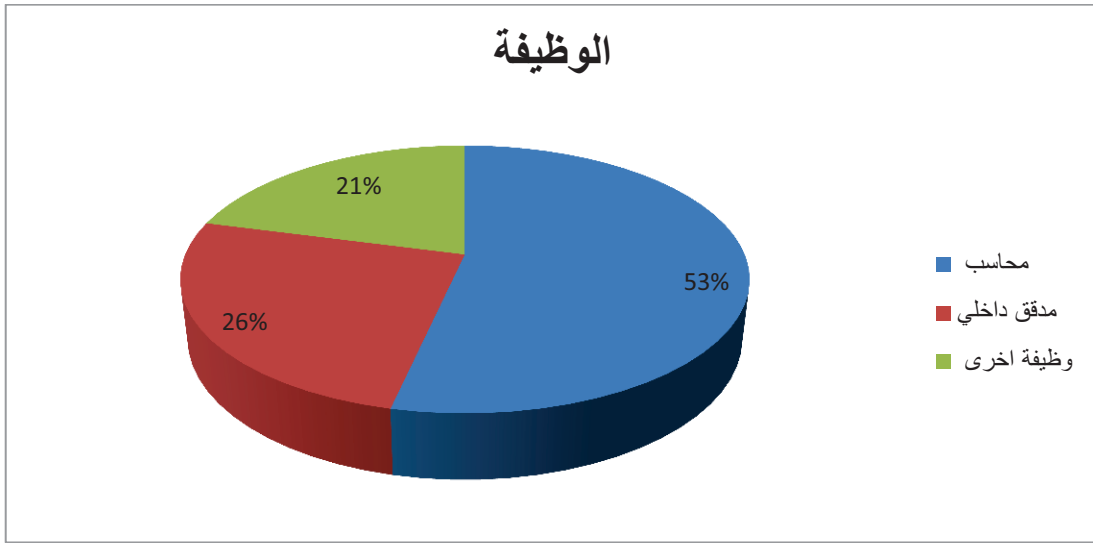
المطلب الثاني: التحليل الاحصائي.

نحاول في هذا المطلب ان نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

1. الوظيفة الممارسة.
2. الجنس.
3. عدد سنوات الخبرة.
4. المؤهل الاكاديمي.
5. التخصص العلمي.

الفرع الاول: توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.

الشكل رقم (2-2): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.

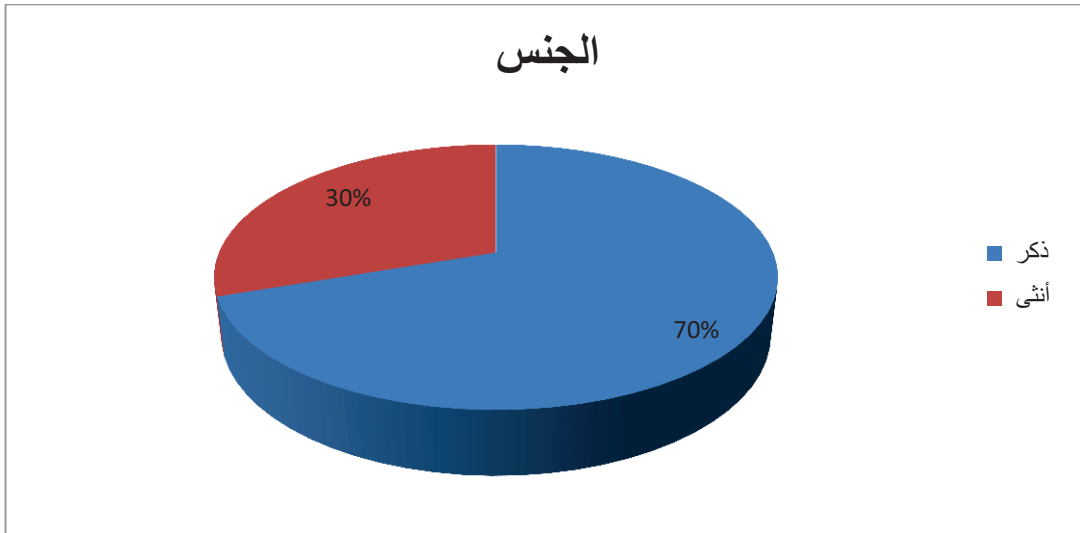


المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (EXCEL2010).

نلاحظ من خلال الشكل (2-2) الذي يبين لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة حيث بلغت نسبة المحاسب حوالي 53% أي أن أغلب أفراد العينة محاسبين ويلبها مباشرة وظيفة المدقق الداخلي بنسبة 26%، ثم وظائف اخرى مثل: مدير المالية، رئيس قسم، مكلف بالدراسات، مسؤول الفوترة إلخ... بنسبة 21%.

الفرع الثاني: توزيع افراد العينة حسب الجنس.

الشكل رقم (2-3): يمثل التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس.

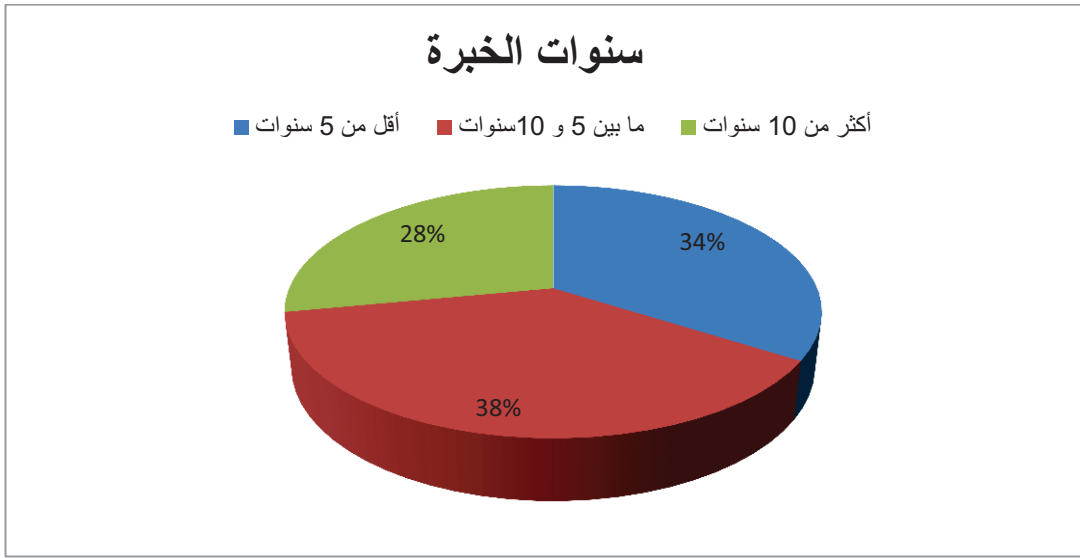


المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (EXCEL2010).

نلاحظ من خلال الشكل رقم (2-3) الذي يبين لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة حيث بلغت نسبة الذكر 70% أي ان معظم افراد العينة ذو جنس ذكر، اما نسبة الاناث فكانت 30%.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

الشكل رقم (2-4): التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

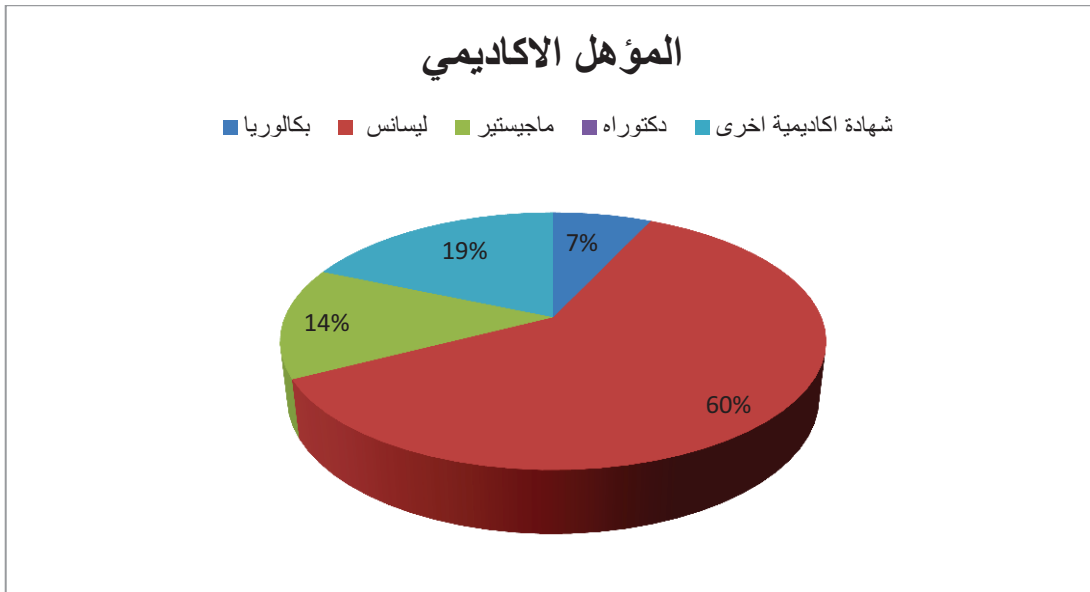


المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (EXCEL2010).

نلاحظ من خلال الشكل رقم (2-4) الذي يوضح لنا التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة، ان نسبة 38 % خبرتهم ما بين 5 و 10 سنوات، وهذه النسبة مهمة جدا كونها تعزز من صدق الإجابات مما تؤذي إلى نوع من الدقة والواقعية للدراسة، وتليها نسبة 34 % الأفراد الذين لديهم خبرة اقل من 05 سنوات، أما الباقي والذين يمثلون خبرتهم أكثر من 10 سنوات مثلت نسبتهم 28 % وهي أقل نسبة في العينة.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل الاكاديمي.

الشكل رقم (2-5): يوضح التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب المؤهل الأكاديمي.

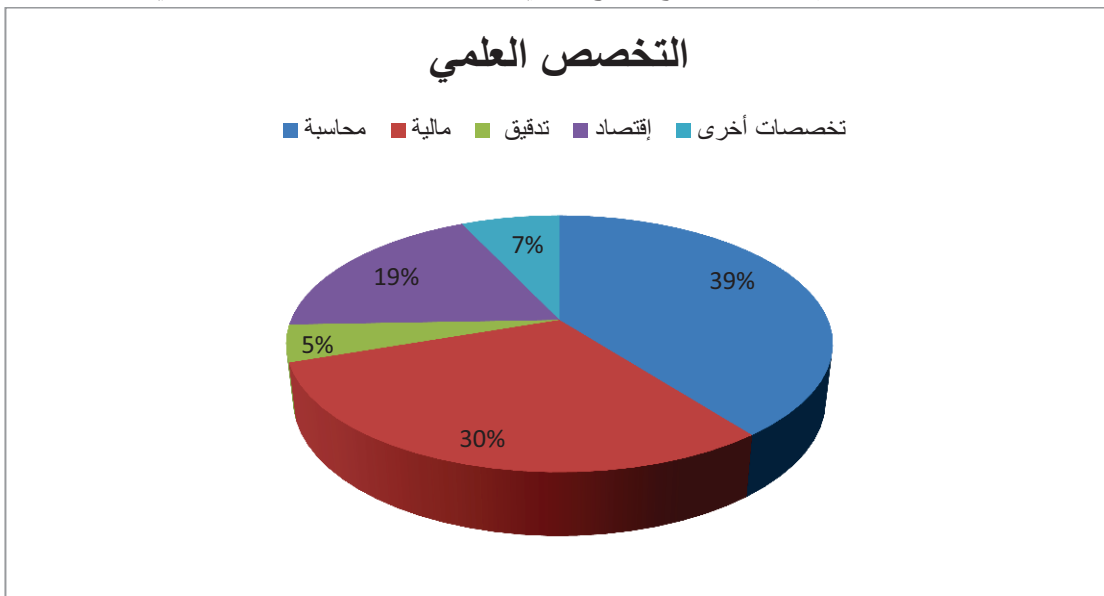


المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (EXCEL2010).

نلاحظ من خلال الشكل رقم (2-5) الذي يوضح لنا التوزيع النسبي حسب المؤهل الأكاديمي لأفراد عينة الدراسة، ان نسبة 60% يحملون شهادة ليسانس وهي النسبة الأعلى في أفراد العينة، ويعود ذلك لأن أغلب المؤسسات توظف أصحاب الشهادات، وبعد ذلك تليها نسبة 19% بالنسبة لحاملي شهادات اكاديمية اخرى مثل: الماستر و شهادة التطبيقات الجامعية (DEUA)، ونسبة 14% بالنسبة للمتحصلين على شهادة ماجستير، اما حاملي شهادة البكالوريا فكانت النسبة 7 % ، وفيما يخص شهادة الدكتوراه فكانت النسبة منعدمة تماما، و يمكن القول أن معظم أفراد العينة يحملون شهادات عليا وهذا يدل على أن العينة مؤهلة.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.

الشكل رقم (2-6): يوضح التوزيع النسبي للأفراد العينة حسب التخصص العلمي.



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (EXCEL2010).

نلاحظ من خلال الشكل (2-6) التوزيع النسبي حسب التخصص العلمي لأفراد العينة الدراسة، حيث نجد أن نسبة 39% من أفراد العينة متخصصين في المحاسبة وهي النسبة الاعلى، وتليها نسبة 30% لتخصص المالية، ونسبة 19% لتخصص الاقتصاد، ثم نسبة 7% تخصصات أخرى والتي بدورها تمثلت في تخصص ادارة اعمال وتسيير، وأخيرا نسبة 5% تخصص تدقيق.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

قسمت هذا المبحث الى مطلبين، فالمطلب الأول تناولت فيه الاحصاء الوصفي للدراسة، أما المطلب الثاني يتعلق بالإحصاء الاستدلالي.

المطلب الاول: الاحصاء الوصفي.

الفرع الاول: علاقة فعالية التدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (2-4): العلاقة بين فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المؤشر الاحصائي			المقياس					العبارة
درجة	الانحراف	الوسط	5	4	3	2	1	
الموافق	المعياري	الحسابي	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	
موافق	0,815	3,95	20,9	62,8	7	9,3	-	1- تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الادارة العليا.
موافق	0,774	4,14	27,9	60,8	2,3	7	-	2- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية والمالية التي تسمح بأداء مهامها على اكمل وجه.
موافق	0,710	4,14	27,9	62,8	4,7	4,7	-	3- يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب.
غير موافق	1,295	2,58	2,3	34,9	9,3	25,6	27,9	4- عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع اقسام وادارات المؤسسة.
موافق	0,935	3,53	11,6	48,8	20,9	18,6	-	5- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الاخلاقية.
موافق بشدة	0,592	4,47	51,2	44,2	4,7	-	-	6- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
موافق	0,853	3,81						متوسط اجمالي الاجابات

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (spss).

بالإطلاع على الجدول رقم (2-4) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ (3,81) نلاحظ أن اتجاه العينة ايجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ (0,853) وعليه سيتم شرح فقرات المحور.

1- تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الادارة العليا: ابدى 62,8% من افراد العينة موافقتهم و20,9% موافقتهم بشدة على ان تدعيم وظيفة التدقيق من الادارة العليا يؤدي الى الحد من التلاعبات والغش الممارس، وابدى 9,3% عدم موافقتهم اما 7% فكانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,95 و0,815 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان تدعيم الادارة العليا للتدقيق الداخلي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

2- تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والمالية التي تسمح بأداء مهامها على اكمل وجه: حيث ابدى 60,8% من العينة موافقتهم و27,9% موافقتهم بشدة بان تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والمالية تسمح بأداء مهامها بشكل جيد، مما يؤدي الى اكتشاف الممارسات الاحتيالية، وابدى 7% من العينة عدم موافقتهم، و2,3% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,14 و0,774 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانيات المادية والمالية يساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.

3- يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب: ابدى 62,8% من عينة الدراسة موافقتهم، و27,9% موافقتهم بشدة على ان مكانة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي تساعده على القيام بمهامه بأحسن وجه مما يؤدي لاكتشاف الغش والاحطاء المحتملة، كما ابدى 4,7% من العينة عدم موافقتهم، و4,7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري 4,14 و0,710 على التوالي وهذا ما يبين ان اتجاه العينة يتفق بأن مكانة التدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي يساهم في اكتشاف التلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الابداعية.

4- عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع اقسام وادارات المؤسسة: ابدى 34,9% من العينة موافقتهم بان عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ المهام في جميع اقسام وادارات المؤسسة، وابدى 27,9% من العينة عدم موافقتهم بشدة و25,6% وعدم موافقتهم، و9,3% كانوا محايدين، و2,3% ابدوا موافقتهم بشدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2,52 و1,295 مما يبين بان اتجاه العينة لا يتفق بان عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ مهامه في جميع الاقسام وادارات المؤسسة وبالتالي على المؤسسة دعم وظيفة التدقيق الداخلي بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة التي تساهم في تسهيل عملياتها مما يؤدي لاكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية الموجودة، حيث انه كلما كان عدد موظفي التدقيق الداخلي اكثر كلما كانت نسبة اكتشاف التلاعبات اكثر.

5- يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الاخلاقية: ابدى 48,8% من العينة موافقتهم بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز الثقافة الاخلاقية، و20% كانوا محايدين، وابدى 18,6% عدم موافقتهم، وابدت نسبة 11,6% من العينة موافقتهم بشدة، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,53 و0,935 مما يبين ان اتجاه العينة

يتفق بأن التدقيق الداخلي يعزز من الثقافة الاحلاقية، بحيث ان تحلي جميع الموظفين بأخلاقيات المهنة سوف يؤدي الى قلة التلاعبات والغش الممارس في الادارة.

6- يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية: ابدى 51,2% موافقتهم بشدة و44,2% موافقتهم بأن التدقيق الداخلي يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، و4,7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,47 و0,592 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بشدة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، الامر الذي يؤدي الى وجود نظام رقابة داخلية فعال داخل المؤسسة مما يساهم في اكتشاف التلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الابداعية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما نقصت نسبة التلاعبات والاحطاء.

الفرع الثاني: علاقة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

جدول رقم(2-5):علاقة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

المؤشر الاحصائي			المقياس					العبارة
درجة الموافق	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	5	4	3	2	1	
			النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	
محايد	1,161	3,28	9,3	51,2	2,3	32,6	4,7	1- يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها.
موافق بشدة	0,638	4,30	39,5	51,2	9,3	-	-	2- يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.
موافق	1,045	3,84	27,9	44,2	14	11,6	2,3	3- المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.
موافق	0,989	3,79	20,9	55,8	4,7	18,6	-	4- يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.
موافق	0,732	4,19	32,6	58,1	4,7	4,7	-	5- يحترم المدقق الداخلي القانون، ويتوقع اكتشاف افعال بواسطة القانون و المهنة.

موافق بشدة	0,709	4,21	20,9	60,5	9,3	9,3	-	6- توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.
موافق	0,828	3,93	34,9	53,5	9,3	2,3	-	7- يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والاشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.
موافق	0,859	4,02	27,9	55,8	7	9,3	-	8- يتبع المدقق الداخلي معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية.
موافق	1,032	3,51	14	48,8	11,6	25,6	-	9- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الانظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات.
موافق بشدة	0,559	4,21	27,9	65,1	7	-	-	10- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
موافق	0,819	3,74	11,6	62,8	14	11,6	-	11- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة.
موافق	0,773	3,70	9,3	60,5	20,9	9,3	-	12- يقيم المدقق الداخلي اجراءات ومخاطر نظم المعلومات المحاسبي بشكل دائم.
موافق	0,947	3,91	25,6	51,2	14	7	2,3	13- يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيته.
موافق	0,877	3,60	11,6	48,8	30,2	7	2,3	14- يقيم المدقق الداخلي السياسات و الاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر.

موافق	0,973	3,65	9,3	67,4	7	11,6	4,7	15- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون اي تأثير خارجي.
موافق	0,993	3,67	18,6	48,8	14	18,6	-	16- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول.
موافق بشدة	0,495	4,40	39,5	60,5	-	-	-	17- يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها.
موافق	0,662	3,87						متوسط اجمالي الاجابات

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان و البرنامج (SPSS).

بالإطلاع على الجدول رقم (2-5) نلاحظ ما يلي:

من خلال المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات المحور والذي يبلغ (3,87) نلاحظ أن اتجاه العينة إيجابي، وهذا ما يوضحه الانحراف المعياري حيث بلغ (0,662) وعليه سيتم شرح فقرات المحور.

1- يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها: ابدى نسبة 51,2% من العينة موافقتهم بأن المدقق الداخلي له الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها، وابدى 32,6% عدم موافقتهم، وابدى نسبة 9,3% موافقتهم بشدة، ونسبة 4,7% عدم موافقتهم بشدة، ونسبة 2,3% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,28 و 1,161 مما يبين ان اتجاه العينة محايدة بخصوص الحرية الممنوحة للمدقق الداخلي في اختيار الميادين والانشطة على انها تتمكن من اكتشاف التلاعبات والغش الممارسة في جميع الانشطة والميادين مما يؤدي الى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

2- يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية: ابدى نسبة 51,2% موافقتهم بأن قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية سيؤدي الى الكشف عن الممارسات الاحتيالية مما يعزز الثقة في القوائم المالية، و 39,5% ابدوا موافقتهم بشدة اما نسبة 9,3% فكانوا محايدين حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,30 و 0,638 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بشدة بأن نزاهة وموضوعية المدقق الداخلي لها مساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية.

3- المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله: ابدى نسبة 44,2% من العينة موافقتهم بأن المام المدقق الداخلي بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية تؤدي به التأكيد بان المؤسسة تطبق فعلا المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هذا ما يساهم في كشف التلاعبات الممارسة، و ابدى نسبة 27,9% موافقتهم بشدة، ونسبة 14% كانوا محايدين، ونسبة 11,6% ابدوا عدم موافقتهم و 2,3% عدم موافقتهم بشدة، حيث بلغ المتوسط

- الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,84 و 1,045 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بان الامام الكافي للمدقق الداخلي بالمبادئ المحاسبية تسهل عليه عملية الفحص و تساعده على كشف الممارسات الاحتمالية.
- 4- يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته: ابدى نسبة 58,1% من عينة الدراسة موافقتهم، وابدى نسبة 32,6% موافقتهم بشدة بان التحصيل العلمي المستمر للمدقق الداخلي يساعده على التعرف على اساليب جدد تساعده في كشف الاخطاء والتلاعبات، وابدى 18,6% عدم موافقتهم، وكانت نسبة 4,7% من العينة محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,79 و 0,989 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بان التحصيل العلمي المستمر تساعد المدقق الداخلي على تطوير مهاراته مما يساعده على اكتشاف التلاعبات وممارسات المحاسبة الابداعية.
- 5- يحترم المدقق الداخلي القانون، ويتوقع اكتشاف افعال بواسطة القانون والمهنة: ابدى نسبة 58,1% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 32,6% موافقتهم بشدة على ان احترام المدقق الداخلي لقانون يؤدي الى اكتشاف افعال واحطاء، وابدى نسبة 4,7% عدم موافقتهم، ونسبة 4,7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,19 و 0,732 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان احترام المدقق الداخلي للقانون يساعده على اكتشاف الاخطاء والتلاعبات.
- 6- توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس: ابدى نسبة 60,5% موافقتهم، و ابدى نسبة 20,9% من العينة موافقتهم بشدة على ان توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية تساعده على تحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس، و ابدى نسبة 9,3% عدم موافقتهم، وكانت نسبة 9,3% محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,21 و 0,709 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بشدة على ان توفر مدقق الداخلي على المعرفة الكافية يساعده على اكتشاف الممارسات الاحتمالية.
- 7- يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والاشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم: ابدى نسبة 53,5% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 34,9% موافقتهم بشدة على ان وضع المدقق الداخلي لخطة محكمة والاشراف الجيد على المساعدين يؤدي الى اكتشاف التلاعبات والاحطاء، ونسبة 9,3% كانوا محايدين، وابدى نسبة 2,3% عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,93 و 0,828 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على وضع المدقق الداخلي لخطة جيدة ومحكمة والاشراف الجيد على مساعديه يساعده على اكتشاف الاخطاء والتلاعبات.
- 8- يتبع المدقق الداخلي معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية: ابدى نسبة 55,1% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 27,9% موافقتهم بشدة على ان اتباع المدقق الداخلي معايير واضحة وسليمة تتوافق مع معايير التدقيق الدولية يؤدي الى اكتشاف اخطاء الموجودة في القوائم المالية، وابدى نسبة 9,3% عدم موافقتهم، ونسبة 7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,02 و 0,859 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان اتباع المدقق الداخلي لمعايير التدقيق يساعده على اكتشاف الاخطاء والتلاعبات الاحتمالية.

9- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الانظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات: ابدى نسبة 48,8% من العينة موافقتهم، وابدى نسبة 14% موافقتهم بشدة، وكما كانت نسبة 11,6% محايدين على ان قيام المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الانظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات يؤدي الى كشف التلاعبات، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,51 و 1,032 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان قيام المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الانظمة يساعده على اكتشاف الاخطاء والتلاعبات الاحتمالية.

10- يقوم المدقق من التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ابدى نسبة 65,1% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 27,9% موافقتهم بشدة على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى اكتشاف اخطاء الموجودة في القوائم المالية، ونسبة 7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 4,21 و 0,559 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بشدة على ان قيام المدقق الداخلي بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف يساعده على اكتشاف الممارسات الاحتمالية.

11- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة: ابدى نسبة 62,8% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 11,6% موافقتهم بشدة على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة، يؤدي الى اكتشاف الاخطاء الموجودة في القوائم المالية، وابدى نسبة 11,6% عدم موافقتهم، ونسبة 20,9% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,74 و 0,819 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة يساعده على اكتشاف الغش والاختفاء.

12- يقيم المدقق الداخلي اجراءات و مخاطر نظم المعلومات الحاسبي بشكل دائم: ابدى نسبة 60,5% من العينة موافقتهم، ونسبة 20,9% كانوا محايدين، وكما ابدى 9,3% موافقتهم بشدة على ان تقييم المدقق الداخلي اجراءات ومخاطر نظم المعلومات الحاسبي يؤدي الى اكتشاف الاخطاء الموجودة في نظام المعلومات الحاسبي، وابدى نسبة 9,3% عدم موافقتهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,70 و 0,0,773 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان تقييم المدقق الداخلي لإجراءات ومخاطر نظم المعلومات الحاسبي بشكل دائم يساعده على اكتشاف الاخطاء المحاسبية.

13- يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيته: ابدى نسبة 51,2% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 25,6% موافقتهم بشدة على ان قيام المدقق الداخلي بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيته، يؤدي الى اكتشاف الزيادات الوهمية والتلاعبات، وابدى نسبة 11,6% عدم موافقتهم، ونسبة 20,9% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 3,74 و 0,819 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة يساعده على اكتشاف الغش والاختفاء.

14- يقيم المدقق الداخلي السياسات والاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر: ابدى نسبة 48,8% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 11,6% موافقتهم بشدة على ان تقييم المدقق الداخلي للسياسات والاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر، يؤدي الى اكتشاف المخاطر والتلاعبات، وابدى نسبة 7% عدم موافقتهم، ونسبة 30,2% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 0,887 و 3,60 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان تقييم المدقق الداخلي للسياسات والاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر يساعده على اكتشاف الغش والاحطاء، ويساعد الادارة على تجنب المخاطر المحتملة.

15- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون اي تأثير خارجي: ابدى نسبة 67,4% من العينة موافقتهم، وكما ابدى 11,6% عدم موافقتهم، وابدى نسبة 9,3% من العينة موافقتهم على ان عرض المدقق الداخلي كامل ما اكتشفه اثناء قيامه بمهامه وعدم التستر على التلاعبات يؤدي الى اكتشاف اخطاء الموجودة في القوائم المالية، ونسبة 7% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 0,973 و 3,65 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان قيام المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اكتشفها اثناء قيامه بمهمته يساعده على عدم انتشار الغش والاحطاء في القوائم المالية مما يزيد من الموثوقية في هذه الاخيرة.

16- يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول: ابدى نسبة 48,8% من العينة موافقتهم، وابدى نسبة 18,6% موافقتهم بشدة على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول تساعد على اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات، وابدى نسبة 11,6% عدم موافقتهم، ونسبة 14% كانوا محايدين، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 0,993 و 3,67 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق على ان قيام المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول يساعد على عدم اختلاس وسرقة الاصول واكتشاف التلاعبات والغش.

17- يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها: ابدى نسبة 60,5% من العينة موافقتهم، وأبدى 39,5% موافقتهم بشدة على أن قيام المدقق الداخلي برفع تقارير فور الانتهاء منها تساعد الادارة على اكتشاف التلاعبات والعمل على معالجتها، حيث بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 0,495 و 4,40 مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بشدة على ان قيام المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها، حيث يساعد على اكتشاف الغش والاحطاء ويعمل المدقق على تنبيه الادارة على المخاطر التي قد تحدث جراء هذه التلاعبات.

يمكن تلخيص ما سبق في الجدول رقم (2-6):

الرقم	المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	علاقة فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	3,80	0,853	موافق
02	علاقة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	3,77	0,662	موافق

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الاستبيان والبرنامج (spss).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-6) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو المحورين وذلك لأن المتوسطات الحسابية على التوالي 3,80 و 3,77 وهذه المتوسطات جاءت ضمن فئة الموافقة لمقياس ليكرات لإجمالي المحورين أما الانحراف المعياري للمحورين فكان على التوالي 0,853 و 0,662.

المطلب الثاني: الاحصاء الاستدلالي.

الفرع الاول: معامل الارتباط.

نحاول ان نختبر فرضيات الدراسة من خلال ما توصلنا اليه من اجابات العينة حول عبارات محاور الاستبيان:

الفرضية الصفرية = H0

الفرضية البديلة = H1

- الفرضية الصفرية الاولى H0: لا تساهم فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- الفرضية البديلة الاولى H1: تساهم فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- الفرضية الصفرية الثانية H0: لا تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- الفرضية البديلة الثانية H1: تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي الى حد ما في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

الجدول رقم (2-7) معامل الارتباط Corrélations

	T2	T1
Corrélacion de Pearson	1	,397**
T2 Sig. (bilatérale) كفاءة وفعالية المدقق الداخلي		,008
N	43	43
Corrélacion de Pearson	,397**	1
T1 Sig. (bilatérale) فعالية وظيفة التدقيق داخل المؤسسة	,008	
N	43	43

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على البرنامج spss.

من خلال الجدول (2-7) يظهر لنا انه يوجد ارتباط طردي تقريبا 0,40 بين فعالية التدقيق الداخلي وكفاءة وفعالية المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ويظهر هذا من خلال اجابات العينة التي كانت اغلبيتها موافقة لعبارات المحورين.

ومنه نقبل الفرضية البديلة الاولى H1، تساهم فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

كما نقبل الفرضية البديلة الثانية H1، تساهم عوامل أداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

الفرع الثاني: مناقشة وتفسير النتائج

من خلال ما تطرقنا اليه توصلنا الى قبول الفرضيات البديلة، وهذا من خلال اراء عينة الدراسة التي كانت تصب أغلبيتها على الموافقة على جميع العبارات، حيث ان فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، تلعب دور هاماً في سير عملية التدقيق بأحسن وجه وإعطاء الرأي المناسب حول صحة وسلامة القوائم المالية من التلاعبات والغش الممارس من قبل معديها لتظهر المؤسسة بأحسن وجه، وهذا من خلال توفير الامكانيات اللازمة لقسم التدقيق الداخلي ودعمه بالكفاءة البشرية التي تمكنه من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة، كما أن لأداء وسلوك المدقق الداخلي دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية مما يعزز الثقة في القوائم المالية والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

وهذا ما يفسر أنه كلما كان تدعيم وظيفة التدقيق الداخلي وتوفير لها الإمكانيات الضرورية لسير مهامها، وكان المدقق الداخلي يتمتع بالكفاءات والمهارات العالية وتحليه بسلوكيات المهنة كلما زادت من مصداقية وجودة التدقيق داخل المؤسسة، حيث يعمل المدقق الداخلي على التأكد من تطبيق الادارة للسياسات والإجراءات الإلزامية لضبط السلوك غير الصحيح وضبط رقابة داخلية جيدة وإلزام الادارة بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت المحاسبين بشركات المساهمة، والمدققين الداخليين، وموظفين آخرين مثل: مدراء المالية والمحاسبة، والمكلفين بالدراسات، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول مدى مساهمة فعالية التدقيق الداخلي وكفاءة المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها بعض شركات المساهمة لتظهر بصورة غير تلك التي عليها، وهذا لتحقيق أهداف تخدمها ولو على حساب فئات أخرى، ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تم الوصول إلى إتفاق شبه كلي على أن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة، وكفاءة وفعالية المدقق الداخلي يساهمان في كشف التلاعبات الاحتيالية الممارسة من قبل الإدارة، وبالتالي يساهمان في زيادة موثوقية القوائم المالية لدى المستفيدين ومساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة لتحقيق أهدافهم أثناء التعامل مع هذه المؤسسات.

إن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة التي من خلاله يتم التلاعب والاحتيايل بغية تحقيق أهداف معينة، وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مما دفع بالمؤسسات للاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي لتقييم سلامة وصدق الحسابات من الغش أو الأخطاء محتملة الحصول، وعلى هذا الاساس جاءت دراستنا حول دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث حاولنا الإجابة عليه من خلال اشكالية الدراسة " ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ حيث قامت دراستي على فرضيتين هما:

الفرضية الأولى متعلقة بفعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقسمت الى:
 الفرضية الصفرية الاولى=H0 لا تساهم فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
 الفرضية البديلة الاولى=H1 تساهم فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
 أما الفرضية الثانية متعلقة بالعوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقسمت الى:
 الفرضية الصفرية الثانية=H0 لا تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية البديلة الثانية=H1 تساهم العوامل المتعلقة بأداء وسلوك المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 حيث في الأخير تم قبول الفرضيتين البديلتين، وهذا حسب آراء العينة حيث ابدو موافقتهم على اغلبية عبارات المحورين مما يبين ان اتجاه العينة يتفق بأن فعالية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة وكفاءة وفعالية المدقق الداخلي يساهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

النتائج:

- من خلال دراستنا للموضوع والدراسة الميدانية التي أجريت على شركات المساهمة توصلنا لعدة نتائج من اهمها:
- يساهم التدقيق الداخلي في زيادة الموثوقية للقوائم المالية؛
 - يقدم التدقيق الداخلي خدمات للمؤسسة وباقي شرائح المجتمع؛
 - توفير الامكانيات المادية والمالية لقسم التدقيق الداخلي يؤدي الى قيام مهامه بطريقة جيدة تساعد المؤسسة على تحقيق اهدافها؛
 - تلعب أخلاقيات المهنة دورا هاما أثناء قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه، فالنزاهة، الموضوعية والسرية سلوكيات يجب على المدقق التحلي بها لتحقيق تدقيق داخلي ذو جودة عالية؛
 - من دوافع استخدام الادارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك؛
 - توجد صعوبات في ضبط و تحديد ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية ؛
 - يساهم التدقيق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

التوصيات:

- العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إصدار قوانين حازمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- زيادة الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي ودعمها بالإمكانيات الضرورية للحصول على نتائج جيدة؛
- قيام المؤسسات بدورات تكوينية وترشيدية حول الاستعمال السيئ للمبادئ المحاسبية؛
- على المدققين الداخليين العمل على تطوير مهاراتهم لإكتشاف التلاعبات التي يصعب كشفها في بعض الأحيان؛
- ضرورة تحلي المدققين الداخليين بأخلاقيات المهنة.

آفاق الدراسة:

- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.
- المراجعة الداخلية ودورها في اكتشاف التلاعبات المحاسبية.
- دور المدقق الداخلي في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي.

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق و التأكيد، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان، 2009؛
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009؛
3. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012؛
4. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية، الاردن، 2009.

ثانياً: المذكرات

1. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009؛
2. حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الاسراء، 2011؛
3. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009؛
4. ميساء محمد سعد ابو تمام، مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على التدفق النقدي، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الاوسط، 2012/2013؛
5. ميسون بنت محمد بنت علي الفري، دوافع و اساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، سنة 2010.

ثالثاً: الملتقيات العلمية:

1. فروم محمد الصالح، بوجعادة الياس، امال كيحلة، دور التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري للشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و 12 اكتوبر 2010؛
2. محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الايزو 9001، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية

المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و12 اكتوبر 2010؛

3. مقيمح صبري، بوحنان سفيان، دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية، المنتدى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والافاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة، يوم 11 و12 اكتوبر 2010.

رابعاً: المجالات العلمية:

1. بالرقى التيجاني، المحاسبة الابداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012؛
2. عماد الأغا، المحاسبة الابداعية، مجلة مال واعمال، العدد 02، كلية العلوم التطبيقية، جامعة الازهر، غزة، 2012؛
3. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، سنة 2010؛
4. صديقي مسعود، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد، 01، جامعة ورقلة، 2002.

الملحق رقم (1): توزيع الاستبيان على شركات المساهمة محل الدراسة.

استمارة الاستبيان				المؤسسة
الصالحة	الملغاة	المهملة والمفقودة	الموزعة	
09	02	03	14	المؤسسة المينائية
07	01	-	08	المؤسسة الوطنية للأشغال البترولية الكبرى
05	01	-	06	المؤسسة الوطنية للمنظفات ومواد الصيانة
05	-	01	06	مؤسسة سيحيكو للمشروبات
06	-	-	06	مؤسسة تغذية الانعام
06	01	03	10	مؤسسة مطاحن الحروش
05	01	04	10	مؤسسة مطاحن ليطورال
43	06	11	60	المجموع

الملحق رقم (2): قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الإستبيان

الأستاذ: مقدم خالد	أستاذ بجامعة ورقلة
الأستاذة: بن زقرارى حياة	أستاذة بجامعة ورقلة
الأستاذ: فروم محمد الصالح	أستاذ بجامعة سكيكدة

الملحق رقم (3): قياس ثبات أداة الدراسة (ألفا كرومباخ)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,761	,804	23

الملحق رقم (4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
1Q1	3,95	,815	43
1Q2	4,14	,774	43
1Q3	4,14	,710	43
1Q4	2,58	1,295	43
1Q5	3,53	,935	43
1Q6	4,47	,592	43
2Q1	3,28	1,161	43
2Q2	4,30	,638	43
2Q3	3,84	1,045	43
2Q4	3,79	,989	43
2Q5	4,19	,732	43
2Q7	4,21	,709	43
2Q6	3,93	,828	43
2Q8	4,02	,859	43
2Q9	3,51	1,032	43
2Q10	4,21	,559	43
2Q11	3,74	,819	43
2Q12	3,70	,773	43
2Q13	3,91	,947	43
2Q14	3,60	,877	43
2Q15	3,65	,973	43
2Q16	3,67	,993	43
2Q17	4,40	,495	43

الملحق رقم (5) التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الاول(الاسئلة الديمغرافية)

POSTE

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	23	53,5	53,5	53,5
Valide 2	11	25,6	25,6	79,1
3	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

SEX

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	30	69,8	69,8	69,8
Valide 2	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

EXPIR

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	15	34,9	34,9	34,9
Valide 2	16	37,2	37,2	72,1
3	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

DIPLÔME

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	3	7,0	7,0	7,0
2	26	60,5	60,5	67,4
Valide 3	6	14,0	14,0	81,4
5	8	18,6	18,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

SPICIALITI

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	17	39,5	39,5	39,5
2	13	30,2	30,2	69,8
3	2	4,7	4,7	74,4
4	8	18,6	18,6	93,0
5	3	7,0	7,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق رقم (6): التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني

1Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	4	9,3	9,3	9,3
3	3	7,0	7,0	16,3
Valide 4	27	62,8	62,8	79,1
5	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

1Q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	3	7,0	7,0	7,0
3	1	2,3	2,3	9,3
Valide 4	26	60,5	60,5	69,8
5	13	30,2	30,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

1Q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	2	4,7	4,7	4,7
3	2	4,7	4,7	9,3
Valide 4	27	62,8	62,8	72,1
5	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

1Q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	12	27,9	27,9	27,9
2	11	25,6	25,6	53,5
3	4	9,3	9,3	62,8
Valide 4	15	34,9	34,9	97,7
5	1	2,3	2,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

1Q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	8	18,6	18,6	18,6
3	9	20,9	20,9	39,5
Valide 4	21	48,8	48,8	88,4
5	5	11,6	11,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

1Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	2	4,7	4,7	4,7
Valide 4	19	44,2	44,2	48,8
5	22	51,2	51,2	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق رقم (7): التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث

2Q1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,7	4,7	4,7
2	14	32,6	32,6	37,2
3	1	2,3	2,3	39,5
4	22	51,2	51,2	90,7
5	4	9,3	9,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	4	9,3	9,3	9,3
4	22	51,2	51,2	60,5
5	17	39,5	39,5	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,3	2,3	2,3
2	5	11,6	11,6	14,0
3	6	14,0	14,0	27,9
4	19	44,2	44,2	72,1
5	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	8	18,6	18,6	18,6
3	2	4,7	4,7	23,3
4	24	55,8	55,8	79,1
5	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	2	4,7	4,7	4,7
3	2	4,7	4,7	9,3
Valide 4	25	58,1	58,1	67,4
5	14	32,6	32,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	4	9,3	9,3	9,3
3	4	9,3	9,3	18,6
Valide 4	26	60,5	60,5	79,1
5	9	20,9	20,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	1	2,3	2,3	2,3
3	4	9,3	9,3	11,6
Valide 4	23	53,5	53,5	65,1
5	15	34,9	34,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	4	9,3	9,3	9,3
3	3	7,0	7,0	16,3
Valide 4	24	55,8	55,8	72,1
5	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	11	25,6	25,6	25,6
3	5	11,6	11,6	37,2
Valide 4	21	48,8	48,8	86,0
5	6	14,0	14,0	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	3	7,0	7,0	7,0
Valide 4	28	65,1	65,1	72,1
5	12	27,9	27,9	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	5	11,6	11,6	11,6
3	6	14,0	14,0	25,6
Valide 4	27	62,8	62,8	88,4
5	5	11,6	11,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	4	9,3	9,3	9,3
3	9	20,9	20,9	30,2
Valide 4	26	60,5	60,5	90,7
5	4	9,3	9,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,3	2,3	2,3
2	3	7,0	7,0	9,3
3	6	14,0	14,0	23,3
4	22	51,2	51,2	74,4
5	11	25,6	25,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,3	2,3	2,3
2	3	7,0	7,0	9,3
3	13	30,2	30,2	39,5
4	21	48,8	48,8	88,4
5	5	11,6	11,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q15

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,7	4,7	4,7
2	5	11,6	11,6	16,3
3	3	7,0	7,0	23,3
4	29	67,4	67,4	90,7
5	4	9,3	9,3	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q16

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	8	18,6	18,6	18,6
3	6	14,0	14,0	32,6
4	21	48,8	48,8	81,4
5	8	18,6	18,6	100,0
Total	43	100,0	100,0	

2Q17

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
4	26	60,5	60,5	60,5
Valide 5	17	39,5	39,5	100,0
Total	43	100,0	100,0	

الملحق رقم (8): معامل الارتباط

Corrélations

	T2	T1
Corrélation de Pearson	1	,397**
T2 Sig. (bilatérale)		,008
N	43	43
Corrélation de Pearson	,397**	1
T1 Sig. (bilatérale)	,008	
N	43	43



الملحق رقم (09): الاستبيان

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم

التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة

تحية طيبة وبعد:

يمثل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي سأقوم بها لإعداد مذكري لنيل شهادة الماستر تحت عنوان " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية" حيث تهدف هذه الدراسة الى تحليل آرائكم لمعرفة دور التدقيق الداخلي ومدى مساهمته في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفني ان اطلب من سيادتكم مساعدتي في تحقيق أهداف هذا البحث، وتزويدي بالمعلومات اللازمة لإعداده، فارجوا منكم قراءة العبارات بدقة ثم التعبير عن رأيكم فيها بوضع علامة (X) عند الإجابة المناسبة شاكرا إياكم على تعاونكم معي. وفي الأخير فإن إجاباتكم ستكون محل تقديري، مع التأكيد أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

تعريف المحاسبة الابداعية: هي عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية و التضليل في الابلاغ المالي واية خطوات متخذة اتجاه ادارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.

- أو عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية الى صورة اخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة.

الطالب: عادل عليوش

المحور الاول: الأسئلة الديمغرافية.

1. الوظيفة الممارسة:

محاسب مدقق داخلي وظيفة أخرى

اذكرها.....

2. الجنس:

ذكر أنثى

3. عدد سنوات الخبرة:

اقل من 5 سنوات ما بين 5 و10 سنوات اكثر من 10 سنوات

4. المؤهل الاكاديمي:

بكالوريا ليسانس ماجستير تتورا شهادة اخرى

اذكرها.....

5. التخصص العلمي:

محاسبة مالية تدقيق اقتصاد

في حالة توفر تخصص اخر اذكره.....

المحور الثاني: فعالية وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تحتل وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الإدارة العليا.					
02	تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالإمكانات المادية والمالية التي تسمح بأداء مهامها على أكمل وجه.					
03	يقع التدقيق الداخلي ضمن هيكل تنظيمي يسمح بأداء مهامه بالشكل المناسب.					
04	عدد موظفي التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ عمليات التدقيق في جميع أقسام وإدارات المؤسسة.					
05	يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز الثقافة الأخلاقية.					
06	يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.					

المحور الثالث: كفاءة وفعالية المدقق الداخلي

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها.					
02	يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية.					
03	المدقق الداخلي في المؤسسة لديه إلمام كاف بالمبادئ المحاسبية والتقنيات المالية اللازمة لأداء عمله.					
04	يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته.					
05	يحتزم المدقق الداخلي القانون، ويتوقع اكتشاف افعال بواسطة القانون و المهنة.					
06	توفر المدقق الداخلي على المعرفة الكافية لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.					
07	يقوم المدقق الداخلي بوضع مخطط محكم والاشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم.					
08	يتبع المدقق الداخلي معايير مهنية واضحة وسليمة وتتوافق مع معايير التدقيق الدولية.					
09	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من انسجام الانظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات.					

					يقوم المدقق من التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	10
					يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعة من قبل مجلس الادارة.	11
					يقيم المدقق الداخلي اجراءات و مخاطر نظم المعلومات المحاسبي بشكل دائم.	12
					يقوم المدقق الداخلي بالاطلاع على التقديرات المحاسبية وتقييم مدى واقعيتها.	13
					يقيم المدقق الداخلي السياسات و الاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر.	14
					يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق التي اظهرتها عملية التدقيق بدون اي تأثير خارجي.	15
					يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من فعالية الوسائل المستخدمة في حماية الاصول.	16
					يقوم المدقق الداخلي برفع تقارير عن نتائج التدقيق فور الانتهاء منها.	17

رقم الصفحة	الموضوع
III.	الاهداء.....
IV.	الشكر.....
V.	الملخص.....
VI.	قائمة المحتويات.....
VII.	قائمة الجداول.....
VIII.	قائمة الاشكال.....
IX.	قائمة الملاحق.....
أ.	المقدمة.....
01	الفصل الاول: الادبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية.....
02	تمهيد.....
03	المبحث الاول: الاطار النظري للتدقيق الداخلي والمحاسبة الابداعية.....
03	المطلب الاول: ماهية التدقيق الداخلي.....
03	الفرع الاول: مفهوم التدقيق الداخلي.....
04	الفرع الثاني أهمية واهداف التدقيق الداخلي.....
04	أولا : الأهمية.....
05	ثانيا: الأهداف.....
06	الفرع الثالث: مراحل سير عملية التدقيق الداخلي.....
06	أولا: مرحلة التكليف.....
06	ثانيا: مرحلة الاطلاع والتحضير.....
07	ثالثا: مرحلة الدراسات.....
07	رابعا: مرحلة العمل الميداني.....
07	خامسا: مرحلة الاستنتاج.....
08	الفرع الرابع: معايير التدقيق الداخلي.....
08	اولا المعايير الشخصية العامة.....
08	ثانيا: معايير العمل الميداني.....
08	ثالثا: معايير إعداد التقرير.....
09	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الابداعية.....
09	الفرع الاول: مفهوم المحاسبة الابداعية.....
10	الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الابداعية.....
11	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الابداعية.....

11	أولا: اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل.....
12	ثانيا: اساليب المحاسبة الابداعية في المركز المالي.....
13	ثالثا: اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية.....
14	المطلب الثالث : دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....
14	الفرع الأول : أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي.....
15	أولا : مبدأ النزاهة.....
15	ثانيا : مبدأ الموضوعية.....
16	ثالثا : مبدأ السرية.....
16	رابعا : مبدأ الكفاءة المهنية.....
16	الفرع الثاني : مسؤولية المدقق الداخلي في إكتشاف الغش.....
17	الفرع الثالث : الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.....
17	أولا : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل.....
19	ثانيا : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة المركز المالي.....
21	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة.....
24	المطلب الثاني : أوجه الاختلاف والتشابه بين دراستي والدراسات السابقة.....
25	خلاصة الفصل.....
26	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
27	تمهيد.....
28	المبحث الاول: الطرق والاجراءات المتبعة في الدراسة.....
28	المطلب الاول: عرض الاستبيان.....
28	الفرع الاول: مراحل تصميم ومحتوى الاستبيان.....
28	أولا : مراحل تصميم الإستبيان

29	ثانيا : محتوى الإستبيان
29	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
29	اولا: مجتمع الدراسة
29	ثانيا: العينة المختارة.....
30	الفرع الثالث: الادوات المستخدمة في الدراسة.....
30	اولا: الادوات الاحصائية.....
31	ثانيا: معالجة استمارة الاستبيان.....
31	المطلب الثاني: التحليل الاحصائي.....
32	الفرع الاول: توزيع افراد العينة حسب الوظيفة الممارسة.....
32	الفرع الثاني: توزيع افراد العينة حسب الجنس.....
33	الفرع الثالث: توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة.....
33	الفرع الرابع: توزيع افراد العينة حسب المؤهل الاكاديمي.....
34	الفرع الخامس: توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي.....
35	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة.....
35	المطلب الاول: الاحصاء الوصفي.....
35	الفرع الاول: علاقة فعالية التدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.....
37	الفرع الثاني: علاقة كفاءة وفعالية المدقق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.....
43	المطلب الثاني: الاحصاء الاستدلالي.....
43	الفرع الاول: معامل الارتباط.....
44	الفرع الثاني: مناقشة وتفسير النتائج.....

45	.....خلاصة الفصل
46	.....الخاتمة
49	.....المراجع
52	.....الملاحق
53	.....الملحق الاول: توزيع الاستبيان على شركات المساهمة محل الدراسة
54	.....الملحق الثاني: قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان
54	.....الملحق الثالث: قياس ثبات أداة الدراسة(ألفا كرومباخ)
55	.....الملحق الرابع: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات عينة الدراسة
56	.....الملحق الخامس: التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الاول(الاسئلة الديمغرافية)
58	.....الملحق السادس: التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثاني
60	.....الملحق السابع: التكرارات والنسب المئوية المتعلقة بإجابات عينة الدراسة للمحور الثالث
64	.....الملحق الثامن: معامل الارتباط
65	.....الملحق التاسع: استمارة الاستبيان
70	.....الفهرس