

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

2020

/ الرقم التسلسلي:.....

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعة: 2020

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة -

إشراف الأستاذة

د. مليكة مدفوني

إعداد الطالبتين:

- ليلى حاشي

- مرابط شيماء

لجنة المناقشة

| الاسم واللقب | الرتبة العلمية | الصفة |
|--------------|-----------------|--------------|
| حجيلة خلدون | أستاذ محاضر - ب | رئيسا |
| مليكة مدفوني | أستاذ محاضر - ب | مشرفا ومقررا |
| مراد بولجديد | أستاذ مساعد - أ | عضوا مناقشا |

السنة الجامعية 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يعتبر التدقيق الداخلي ضرورة لا غنى عنه، ومن هنا يمكن القول بأن هذه الدراسة هدفت الى التعرف على مفهوم كلا من التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية ومحاولة تسليط الضوء على علاقة التدقيق الداخلي بالمحاسبة الإبداعية من خلال ابراز دوره في الحد من ممارساتها، عن طريق اتباع اجراءات التدقيق الداخلي والالتزام بقواعد وأخلاقيات المهنة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار شركة مناجم الفوسفات -تبسة- لاجراء الدراسة الميدانية وذلك بتوزي ع استبيان على عينة تتكون من المدققين الداخليين والمختصين في قسم المالية والمحاسبة بالشركة، حيث بلغ عددهم 21 فردا وبعد معالجة البيانات المجمعة باستخدام برنامج SPSS(V:20) خلصت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها ان للتدقيق الداخلي دور فعال في محاربة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الاجراءات المتبعة من قبل المدقق الداخلي انطلاقا من علاقة الارتباط السلبية التي ربطت بين المتغيرين.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي، المحاسبة الإبداعية، ممارسات المحاسبة الإبداعية.

Abstract

Internal auditing is an indispensable necessity, hence it can be said that this study aimed to identify the concept of both internal auditing and creative accounting and try to shed light on the relationship of internal auditing with creative accounting by highlighting its role in limiting its practices, by following internal audit procedures And commitment to the rules and ethics of the profession, and to achieve the goals of the study, the Phosphate Mines Company - Tebessa - was chosen to conduct the field study by distributing a questionnaire to a sample consisting of internal auditors and specialists in the financial and accounting department of the company, as they reached 21 individuals and after processing the collected data using the SPSS (V: 20),The study concluded many results, the most important of which is that internal auditing plays an effective role in combating and limiting creative accounting practices through procedures followed by the internal auditor based on the negative correlation between the two variables.

Key words: *internal audit, internal audit standards, creative accounting, creative accounting practices.*

شكر وعرافان

الحمد لله حمدا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه ، والشكر لله اولا على ما انعم به علينا من نعم

كانت خير عون لنا في انجاز هذا العمل.....

لا يسعنا إلا ان نتقدم بجزيل الشكر الى الاستاذة الدكتورة المشرفة مدفوني مليكة التي مدت لنا يد العون بصبرها وإرشاداتها وتوجيهاتها ودعمها منذ ان كان البحث فكرة الى ان رأى النور وجزاها الله عنا كل خير .

كما لا يفوتنا ان نتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذه المذكرة وتقييمها وتقويمها واثمينها جزاهم الله عنا خير جزاء .

الشكر والعرافان الى كل من أشعل شمعة في دروب العلم الى كل اساتذة كلية العلوم الاقتصادية تسيير وعلوم تجارية

لا يفوتنا فالأخير ان نتقدم بالشكر الى الاطار عبد النور شنيخر الذي ساعدني في مقر التبرص والى كل من ساهم من بعيد او قريب في انجاز هذا العمل ولو بكلمة وفقهم الله وسدد خطاهم .

إهداء

نهدي ثمرة عملنا الى قدوتنا العليا ابائنا وأمهاتنا

بارك الله في صحتهم وحفظهم من كل شر

إلى من كانت كلماتهم دافعا لنا لنصل

إلى ما نحن فيه، الى إخواننا الأعزاء

إلى من بدأنا معهم الطريق خطوة بخطوة

وأكملناها خطوة بخطوة

إلى جميع اصدقائنا

وإلى كل من يسعى في سبيل تحصيل العلم

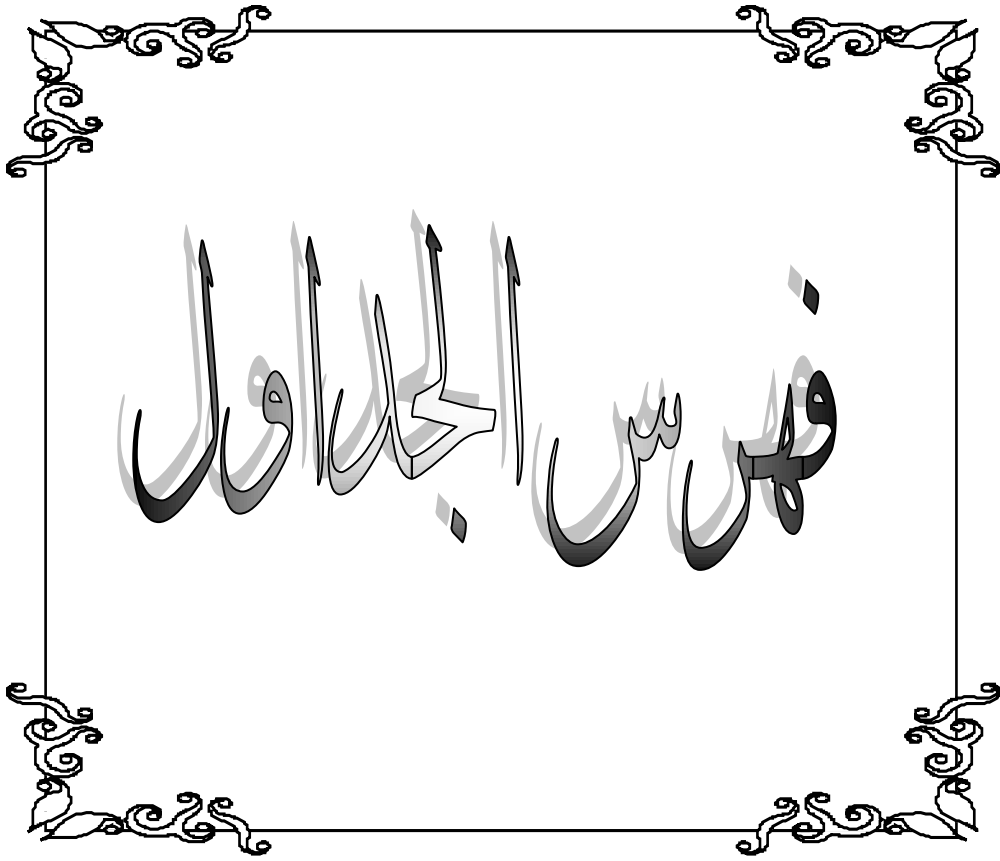
ليلي شيما



فهرس المحتويات

| | |
|--|--|
| | ملخص |
| | شكر وعرهان |
| | الإهداء |
| I-VII | فهرس المحتويات |
| VI | فهرس الجداول |
| VII | قائمة المختصرات |
| أ-ز | مقدمة عامة |
| الفصل الأول: مفاهيم أساسية عن التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية | |
| 02 | تمهيد |
| 03 | المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي |
| 03 | المطلب الأول: نشأة وتعريف وأنواع التدقيق الداخلي |
| 06 | المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي |
| 08 | المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاق المهنة |
| 17 | المبحث الثاني: أساسيات عن المحاسبة الإبداعية |
| 17 | المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية |
| 20 | المطلب الثاني: مداخل المحاسبة الإبداعية |
| 23 | المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية |
| 27 | المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي |
| 27 | المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 28 | المطلب الثاني: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية |
| 35 | المطلب الثالث: تعزيز أداء عمل المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية |
| 37 | خلاصة الفصل الأول |
| الفصل الثاني: دراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة- | |
| 39 | تمهيد |
| 40 | المبحث الأول: تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة - |

| | |
|----|--|
| 40 | المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات(SOMIPHOS) |
| 42 | المطلب الثاني: نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات(SOMIPHOS) |
| 44 | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات |
| 47 | المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية |
| 47 | المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة |
| 48 | المطلب الثاني: أداة جمع البيانات |
| 49 | المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية |
| 50 | المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات |
| 51 | المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي |
| 51 | المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة |
| 59 | المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة |
| 62 | خلاصة الفصل الثاني |
| 64 | الخاتمة العامة |
| 67 | قائمة المراجع |
| 73 | الملاحق |



فهرس الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|---------------|
| 09 | المعايير الدولية للتدقيق الداخلي | 01 |
| 29 | إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية) | 02 |
| 32 | إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراء المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) | 03 |
| 34 | إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية | 04 |
| 48 | مقياس الاستبيان | 05 |
| 49 | مجالات القياس | 06 |
| 49 | قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ | 07 |
| 51 | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي | 08 |
| 52 | نتائج تحليل بيانات البعد الأول (إجراءات التدقيق الداخلي) | 09 |
| 54 | نتائج تحليل بيانات البعد الثاني (مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي) | 10 |
| 56 | نتائج تحليل بيانات محور التدقيق الداخلي | 11 |
| 57 | نتائج تحليل بيانات محور المحاسبة الإبداعية | 12 |
| 59 | نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى | 13 |
| 60 | نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية | 14 |
| 60 | نتائج اختبار الفرضية الرئيسية | 15 |



قائمة المختصرات

| المختصر | معنى المختصر باللغة الاجنبية | معنى المختصر باللغة العربية |
|----------------|--|---|
| BPL | Bone of phosphate of lime = 2,1852 x P ₂ O ₅ | عظم الفوسفات من الجير |
| C.E.R.A. D | Centre d'études et des recherches appliquées au développement | مركز الدراسات والبحوث التطبيقية للتطوير |
| Ferbat | Société de réalisation immobilière | شركة الانجاز العقاري |
| Groupe Ferphos | Group de fer et de phosphate | مجمع الحديد والفوسفات |
| I.P. A | Installation portuaires d'Annaba | المنشآت المائية لعنابة |
| IIA | The institute of internal auditors | معهد المدققين الداخليين |
| MANAL | Manadjim el Djazair | مناجم الجزائر (مجمع منال) |
| S.D. O | Société de djbel-onk | شركة جبل العنق |
| S.F. O | Société de Fondre | شركة الصهر |
| S.P.C | Société de phosphate de Constantin | شركة الفوسفات قسنطينة |
| S.P.M.C | Société de Pouzzolane et des matériaux de construction | شركة البوزولان ومواد البناء |
| Somifer | Société des mines de fer d'Alger | شركة مناجم الحديد الجزائري |
| somiphos | Société des mines de phosphate | مؤسسة مناجم الفوسفات |
| Sonarem | Société nationale de recherches et de l'exploitation miniers | الشركة الوطنية للبحوث واستغلال المناجم |
| SONATRACH | La Société nationale pour la recherche, la production, le transport, la transformation et la commercialisation des hydrocarbures | الشركة الوطنية للبحث وإنتاج ونقل وتحويل وتسويق الهيدروكربونات |
| SOTRAMINE | Société des transports routières des minerais | شركة النقل البري المنجمي |
| U.T. R | Unité de transports routiers | وحدة النقل البري |



مقدمة عامة

مع تفاقم الفضائح المالية التي هزت عددا من كبريات الشركات في العالم وفي الولايات المتحدة الأمريكية في السنوات الأخيرة الماضية، زادت الحاجة إلى التدقيق الداخلي واكتسب أهميته كأحدى آليات الحوكمة من دوره الايجابي كنشاط مضيف للقيمة بتوفير إشارات تحذيرية عن وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يعمل على تقديم تأكيدات وخدمات استشارية من خلال فحص وتقييم الأنشطة المالية والتشغيلية، كما يعد التلاعب بالبيانات المالية في إطار المحاسبة الإبداعية على الرغم من عدم أخلاقياته فن من فنون التضليل وقد يصعب على جهات التدقيق سواء الداخليين أو الخارجيين اكتشافه خاصة في ظل وجود محاسب متمرس ملم بهذا الفن، وفي ظل تزايد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي ضد المدققين الداخليين خاصة بعد الانهيارات المتتالية للشركات في عالم الأعمال أصبح من الضروري إيجاد آليات مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويعتبر التدقيق الداخلي من بين أهم هذه الآليات التي تمكن من كشف الانحرافات والتحديد الدقيق لمواطن الخلل في أنشطة ووظائف المؤسسة والتي من ضمنها وظيفة المحاسبة المسؤولة عن عملية اعداد القوائم المالية.

1 إشكالية الدراسة

انطلاقا من أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، جاءت الدراسة الحالية للبحث في هذه الإشكالية على مستوى إحدى المؤسسات الجزائرية، والمطروحة بالشكل الموالي:

- ما مدى ارتباط عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي على مستوى شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة - ؟

والتي ينحدر عنها التساؤلين المواليين:

- هل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- مرتبط بإجراءات التدقيق الداخلي المضادة لها؟
- هل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- مرتبط بمبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي؟

2 فرضيات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة تم صياغة الفرضيات الموالية:

- الفرضية الرئيسية : "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-".
- والتي تم تفرعها بدورها إلى فرضيتين فرعيتين بالشكل الموالي:
- الفرضية الفرعية الأولى (ف 1) : "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-".
- الفرضية الفرعية الثانية (ف 2) : "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-".

3 أسباب اختيار الموضوع (الدوافع)

لقد وقع اختيارنا على هذا الموضوع لعدة أسباب يمكن إيجازها فيما يلي:

- الرغبة الشخصية والاهتمام بهذا الموضوع والتوسع فيه.
- علاقة الموضوع بمجال تخصصنا العلمي والأهمية التي يحظى بها كل من التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية فيه.
- حاجة المؤسسات لمعرفة وكشف أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية وكيفية الحد منها.

4 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ودورها السلبي الذي تسبب في انهيار العديد من الشركات في العالم بما دفع الى البحث في كيفية الحد منها، ومن هنا ازدادت أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات لمحاربتها لمثل هذه التلاعبات والكشف عنها حفاظا على مصالح الأطراف التي لا تتاسبها مثل هذه الممارسات.

5 أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق جملة من الأهداف تمثلت في:

- التعرف على التدقيق الداخلي من خلال عرض أبرز المفاهيم النظرية والمهنية المتعلقة به؛
 - التعرف على ضوابط مهنة التدقيق الداخلي من معايير دولية وميثاق مبادئ وأخلاقيات؛
 - إثراء الرصيد المعرفي حول المحاسبة الإبداعية وبالأخص مختلف ممارساتها على القوائم المالية؛

- الكشف عن العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي بالمحاسبة الإبداعية.
 - التعرف على الإجراءات التي من خلالها يمكن للتدقيق الداخلي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية.
 - الكشف عن واقع مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-.

6 حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تم اجراء الدراسة الميدانية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة - الكائن مقرها ببلدية تبسة، الجزائر.
 - الحدود الزمنية: تم انجاز الدراسة على فترات متقطعة، اولها كان عبارة عن زيارات ميدانية لمقر الشركة خلال شهر مارس 2020، ثم توقفت نظرا لظروف الحجر الصحي الذي فرض على البلاد بسبب جائحة كورونا ل يتم خلال الاسبوع الاخير من شهر ماي اعادة الاتصال بالشركة لتوزيع الاستبيان واستجابه.

7 الدراسات السابقة

تناول العديد من الباحثين والدارسين في دراساتهم التي تم الاطلاع عليها متغيرات الدراسة الحالية ولكن بربطها بمتغيرات أخرى، وعن التي قامت بربط التدقيق الداخلي بالمحاسبة الإبداعية فقد تم رصد البعض منها:

أ- دراسة زياني عبد الحق ومجدوب خيرة بعنوان "دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية"¹، والتي هدفت إلى التعرف على الإجراءات المضادة التي يلتزم بها المدقق الداخلي على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية في الحد من

¹ - زياني عبد الحق - مجدوب خيرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 1 مكرر(الجزء الثاني)، جانفي 2020، ص ص: 404-423.

ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات حيث قاما بتوزيع 60 استبياناً على أفراد المجتمع المتكون من 114 مفردة تمثلت في بعض المؤسسات الاقتصادية المتواجدة على مستوى ولاية تيارت وبعض الخبراء والأكاديميين، تم استرجاع 45 منها واستخدام 34 فقط (صالحة للاستخدام)، عولجت البيانات المجمعّة باستخدام برنامج SPSS، وتم التوصل إلى:

- إن التدقيق الداخلي مسؤول عن تقييم كافة وظائف المؤسسة بما فيها المحاسبة، وبالتالي فهو مسؤول عن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات؛
- إن المحاسبة الإبداعية تعني استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتظليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة؛
- تتفق كافة فئات عينة الدراسة على أنه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة حيث ثبت أنه:
- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة،
- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة،
- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة،

ب- دراسة **Kidaoune et Hadj kouider Gourine Essedik Abou bakr** بعنوان " **The role of the internal audit function in reducing the practices of creative accounting :case study in some companies in the provinces of ain Defla and Chlef**"¹، هدفت الدراسة إلى شرح الإطار المفاهيمي لوظيفة التدقيق الداخلي وممارسة المحاسبة الإبداعية وإلى إيجاد مدى الترابط بين وظيفة التدقيق الداخلي وممارسة المحاسبة الإبداعية كما هدفت من الناحية التطبيقية إلى معرفة مدى تأثير وظيفة التدقيق الداخلي على ممارسات المحاسبة الإبداعية ببعض المؤسسات المتواجدة بكل من ولايتي

¹-- Abu bakrEssedikidaoune – hadjkouidergourine, **the role of the internal audit function in reducing the practices of creative accounting :case study in some companies in the provinces of Ain defla and chlef**, Revue Académique des etudes Humains et Sociales- A/ Sienceconomiques et droit, N°20, juin 2018, PP :87-94.

الشلف وعين الدفلى، استخدام الباحثان أداة الاستبيان لجمع البيانات من أفراد العينة التي بلغ حجمها 15 مفردة، عولجت البيانات باستخدام برنامج (SPSS v:20) والتوصل الى:

– يعد التدقيق الداخلي وظيفة مهمة للغاية في الشركة، لأنه يمكن أن يخلق القيمة المضافة من خلال التقارير المقدمة من المدقق الداخلي؛

– تتكون المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من سلسلتين (سلسلة معايير الخصائص ص 2000 وسلسلة معايير الأداء 1000)؛

– تتكون مدونة الأخلاق من أربعة عناصر (النزاهة والموضوعية والسرية والكفاءة)؛

– لا توجد علاقة ارتباط بين وظيفة التدقيق الداخلي (معبرا عنها بمعاييرها الدولية) وممارسات المحاسبة الإبداعية؛

– لا توجد علاقة ارتباط بين ميثاق قواعد وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية.

ت- دراسة قحموش سمية وخواري سميرة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية-بسكرة ¹، هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف العلاقة بين التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، ومعرفة إذا ما كان للتدقيق الداخلي دور في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية، باعتبار هذه الأخيرة تقوم بإرباحها، وكذا محاولة الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة التدقيق الداخلي في حل مشكلة التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح، تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات و توزيع حوالي 60 استمارة على المؤهلين للقيام بإعمال التدقيق الداخلي والمحاسبة بالإضافة إلى رؤساء الأقسام ببعض المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، تم استرجاع 46 منها صالحة للمعالجة باستخدام برنامج SPSS ، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

– إن آراء أفراد عينة الدراسة حول ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتجه نحو الموافقة على وجود هذه الممارسات، لأنهم يرون أن سلوك الإدارة يقوم فعلا على إدارة الأرباح من خلال التلاعب في الإيرادات والمصاريف واستغلال التغيرات المحاسبية الاختيارية؛

¹- قحموش سمية - خواري سميرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلد 02، العدد 02، 2018، ص ص: 310-329.

- إن أفراد عينة الدراسة يرون إن للتدقيق الداخلي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كونه يمثل نشاط رقابي مستقل داخل المؤسسة يساهم في تسيير المؤسسة بأحسن كيفية، ويجب أن تتوفر له الإمكانيات المادية اللازمة والتي تمكنه من تحقيق الأهداف بالإضافة إلى مجموعة من الخصائص التي يجب إن يتحلى بها المدقق الداخلي؛

- وجود دور مهم للتدقيق الداخلي في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح مما يعزز الثقة في القوائم المالية ويساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

- ممارسات إدارة الأرباح غالباً ما تتم في مرحلة إعداد وعرض القوائم المالية، لذلك كلما كان التدقيق الداخلي يمارس أنشطته في هذه المرحلة كلما كان له دور اكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها.

ث- دراسة العمراوي سمية بعنوان دور " التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"¹، هدفت هذه الدراسة إلى الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية، وإبراز الكيفية التي يتم من خلالها الكشف عن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية، ثم الوقوف عند مدى قدرة التدقيق الداخلي على مواجهة مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى بعض إدارات المؤسسات، تم استخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات حيث قامت الباحثة بتوزيع 40 استمارة على أفراد العينة المتمثلين في أكاديميين (أساتذة من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والمراجعة) ومهنيين (محافظي حسابات ومحاسبين وخبراء محاسبين)، تم استرداد 34 منها صالحة للاستخدام، عولجت البيانات باستخدام برنامج SPSS(v.20) وتم التوصل إلى إن:

- التدقيق الداخلي يساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية؛
- التدقيق الداخلي يساهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية،
- من دوافع استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك؛

- تلعب أخلاقيات المهنة دوراً هاماً أثناء قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه فالنزاهة، الموضوعية، والسرية سلوكيات يجب على المدقق التحلي بها لتحقيق تدقيق داخلي ذو جودة عالية.

¹ - العمراوي سمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016/2017.

8 منهج الدراسة

بغية الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على المنهج الوصفي كونه يلائم الجانب النظري منها للتعرف على كل من التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية مع توظيف للمنهج التاريخي في الجوانب التي تناولت تطورها، كما تم اعتماد ذات المنهجين في الدراسة الميدانية حيث وظف التاريخي في المبحث الأول الذي كشف عن نشأة وتطور الشركة في حين استخدم المنهج الوصفي في باقي عناصر الدراسة الميدانية بشركة مناجم الفوسفات -تبسة-.

8- خطة البحث

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الأول نظري والثاني تطبيقي، بالنسبة للفصل النظري سيتناول أهم المفاهيم المتعلقة بكل من التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية، ثم علاقة التدقيق الداخلي بالمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال ثلاثة مباحث، وفيما يخص الفصل التطبيقي فقد جاء كدراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات **SOMIPHOS** - تبسة- أين تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث أيضا توافقا والفصل النظري، قدمت المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول ثم تم الانتقال إلى الإطار المنهجي للدراسة، وختم الفصل بتحليل البيانات واختبار الفرضيات المصاغة.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية عن التدقيق

الداخلي والمحاسبة الإبداعية

تمهيد

يعتبر التدقيق الداخلي وظيفية أساسية من وظائف الرقابة الداخلية للمؤسسة بالإضافة إلى أن له دور بالغ الأهمية في تزويد متخذي القرار في المستويات المختلفة بالمعلومات الملائمة ، فهو الذي يساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات رشيدة تضمن استخدام مواردها بشكل أمثل لتحقيق أكبر عائد ممكن للمؤسسة ، ومنه تفعيل القرارات الصحيحة والسليمة واكتشاف غش التقارير المالية والتلاعبات حيث نالت القضايا المرتبطة بغش التقارير المالية اهتمام الكثير من الباحثين والمتمثلة في قضية المحاسبة الإبداعية والتي يقصد بها أساليب التلاعب لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات بغرض تحقيق نتائج نافعة للمؤسسة، حيث وجب البحث عن أساليب لمحاربة المحاسبة الإبداعية والإجراءات المتخذة للحد منها، وقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- الإطار النظري للتدقيق الداخلي؛
- أساسيات عن المحاسبة الإبداعية؛
- علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

يعتبر التدقيق الداخلي إحدى الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة الرقابية داخل المؤسسة، حيث تعمل على توظيف أشخاص يتمتعون بتأهيل علمي وعملي واستقلالية تامة لأرائهم، وإعداد التقارير المختلفة لحلها وإيصالها بشكل مباشر للأطراف المعنية بها بهدف التأكيد من مدى دقة وفعالية الأنظمة والإجراءات المطبقة في المؤسسة، وسيتم التعرض في هذا المبحث إلى المطالب الموائية:

- المطلب الأول: نشأة وتعريف وأنواع التدقيق الداخلي؛
- المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي؛
- المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاق المهنة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف وأنواع التدقيق الداخلي

لقد أصبح التدقيق الداخلي من الضرورات التي تشغل الهيئة العلمية في الوقت الحالي حيث أوصت التقارير العلمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بهومن خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تعريف ونشأة وأنواع التدقيق الداخلي.

الفرع الأول: نشأة التدقيق الداخلي

ظهر التدقيق الداخلي بعد أزمة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي الفترة التي كانت تحمل فيها المؤسسات أعباء مالية ضخمة نتيجة للوقت المستغرق للمصادقة على الحسابات من طرف المدقق الخارجي والذي كان يقوم بمراجعة تفصيلية ، ومن أجل تخفيض الوقت المستغرق للمصادقة على الحسابات وإعانة المدقق الخارجي قامت المؤسسات بتوظيف مدققين داخليين ليقوموا بالتدقيق، وبهذا ينخفض العمل على المدقق الخارجي إلى تدقيق سريع حيث يتمكن من المصادقة على القوائم المالية في أجال مقبولة وبأتعاب معقولة¹.

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفه حديثة نسبيا ويعود إنشائها وظهورها إلى الأزمة الاقتصادية من عام 1929 في الولايات المتحدة، ويهدف إلى تقليل حجم النفقات ومحاربة المخاطر في الشركات².

¹ - عبد الرحمن بانبات - ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الأغواط، 2008، ص: 40.

² - RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Saint-Germain, 2010, PP: 35-36.

بعد نشأة المراجعة الداخلية تم التوسع في دوري المراجعين الداخليين تدريجياً بحيث ضمت السياسات والإجراءات التشغيلية الشاملة، فقد كانت الشركات في صناعة الدفاع من بين الشركات التي تطلب تلك الخدمات حيث اعترفت تلك الشركات بالحاجة إلى وجود تقارير تشغيلية يمكن الاعتماد عليها ما إذا كانت تستخدم على نحو المكثف، عن طريق الإدارة بهدف مساعدتها في اتخاذ القرارات وقد تم تعزيز دور المراجعين الداخليين في تحديد ما إذا كانت وحدات التشغيل في المنظمات تلتزم بالسياسات المحاسبية والمالية وكافة السياسات التشغيلية أم لا، وما إذا كانت السياسات المقررة سليمة وفعالة على كافة العمليات الدورية، إن المراجعة الداخلية داخل تلك الأنشطة التشغيلية قد تطلبت من المراجعين الداخليين أن يكونوا ذو معرفة متخصصة في دوائر و نظم أخرى¹.

ومن العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي ما يلي:²

- الحاجة إلى وسائل اكتشاف الأخطاء والغش؛

- ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً؛

- الحاجة إلى كشوف دورية دقيقة حسابياً وموضوعياً.

وقد أدى الاعتراف بالتدقيق الداخلي كمهنة في إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات

المتحدة عام 1941 وقام هذا المعهد بوضع المعايير اللازمة للالتزام بها عند ممارسة هذه المهنة.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الداخلي

يشير التعريف القديم لمعهد المدققين الداخليين إلى إن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تنشئ

داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة للمنظمة بهدف مساعدة أفراد المنظمة على تدقيق

مسئولياتهم بفعالية، من خلال تزويد الأفراد بالمنظمة بالتحليلات والتقسيمات والتوصيات والمشروعات

والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة، كما وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المدققين الداخليين تعريفاً

للتدقيق حيث أشارت فيه إلى أنه نشاط مستقل وتأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة

وتحسين عملياتها ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين

فعالية إدارة المخاطر و الرقابة وعمليات التحكم³.

¹- أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية 2011 صص: 68-69.

²- محمد علي محمد الجابري، تقييم دوري المدققين الداخليين في تخزين نظام الرقابة لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة صنعاء، الأردن، 2014، ص: 12.

³- احمد حملي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 46.

ويعرف أيضا على أنه يمثل أداة مستقلة تعمل من داخل المنشأة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وان نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة¹. وهناك من يعرفه بلونه تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنشأة بواسطة بعض مستخدميها وتتم بطريقة مستمرة، وهو مجموعة من أوجه النشاط المستقل داخل التنظيم الإداري للمنشآت لمقابلة احتياجات الإدارة².

ويعرف التدقيق الداخلي كذلك على أنه وظيفة تقييم مستقلة يقوم بها المشروع لفحص وتقييم أنشطته التي تقدم داخل المشروع³.

كما يعرف التدقيق الداخلي بلونه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة⁴. ويتضح مما سبق أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي واستشاري ينشأ داخل المؤسسة ويساعدها على التحكم في عملياتها وتقييم جميع أنشطتها، كما يساهم في خلق قيمة للمؤسسة وتحقيق أهدافها من خلال تفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتحقيق الحوكمة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يشمل التدقيق الداخلي قسمين رئيسيين هما⁵:

- التدقيق المالي؛
- التدقيق الإداري.
- التدقيق المالي: يتناول التدقيق المالي التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الاختلاسات والإهمال والحيولة دونهما، ويتناول فحص النظام المحاسبي وفعالته، كما يقوم فيه المدقق الداخلي بكافة عمليات التدقيق والفحص باستقلال تام من دائرة أو قسم المحاسبة بالمشروع.

¹ - رزق الله أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2013، ص: 45.

² - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص: 22.

³ - حسناء علي القباني، مراجعة نظم التشغيل البنائية الإلكترونية، دار النشر لثقافة الجامعة، الإسكندرية، 2008، ص: 22.

⁴ - معهد المدققين الداخليين على الرابط: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> ، بتاريخ 2020/03/05 (23:17)

⁵ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2010، ص ص: 183-184.

- التدقيق الإداري: يتجاوز دور المدقق الداخلي هنا الناحية المحاسبية إلى جميع أقسام الشركاء لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخططها، وهذا لممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعده عن مجاله الرئيسي فعلياً، مثلاً عدم التعرض للنواحي التقنية التي تكون في الواقع أبعد من حدود معرفته.

بالإضافة إلى النوعين السابقين هناك من يضيف نوعين آخرين:

- التدقيق الاستراتيجي: يجب على المدقق تحديد المخاطر المرتبطة بالأهداف والاتجاهات الإستراتيجية الرئيسية التي حددتها المنظمة، وتقييم التوافق العام أو التماسك بين ما كان وما يجب أن يكون من أجل تقييم أداء الإنجازات¹.

- تدقيق المهام الخاصة: هذا النوع من التدقيق متعلق بالمهام التي يقوم بها المدقق الداخلي لما يستجد من الإدارة العليا، ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ، ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجأة وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي².

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

من خلال التعريف السابقة للتدقيق الداخلي تبين أن له أهمية بالغة في المؤسسات من خلال مساهمته الفعالة في التقليل من العقبات التي يواجهها التسيير ، كما له مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها لتحسين أداء المؤسسة، ومن خلال هذا المطلب سيتم إبراز أهمية التدقيق الداخلي بالإضافة إلى أهدافه.

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في تقديم خدمات بحكم كونها وظيفة داخلية من الوظائف الرئيسية في المنشأة والتابعة للإدارة العليا فيها ومن أهم هذه الخدمات ما يلي³:

¹ -Elisabeth Bertin, **Audit interne: enjeux et pratiques à l'international**, édition d'organisation, Groupe Eyrolles, Germain, 2007, P : 22.

² - يوسف سعيد يوسف المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل ، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، 2008، ص: 56.

³ - السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد دار الكتاب الحديث للنشر، القاهرة، 2008، ص: 143.

- خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المدقق الداخلي في المنشأة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر، وحماية السياسات المختلفة في الشركة (الإدارية، الإنتاجية، المالية....) من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.
- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المدقق الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المدقق الخارجي بالتعاون مع ذلك من أجل تسيير مهمة كل منهما.
- خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المدقق الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعة داخل الشركة، سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.
- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المدقق الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها، أو التوصيات التي يتضمنها تقريره والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

يحاول المدققون الداخليون تقديم مساعدتهم إلى جميع أعضاء التنظيم لكي يتمكنوا من تحمل المسؤولية بكفاءة وفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات وهي ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي يتم مراجعتها، ومع أن الهدف الرئيسي لوحدة التدقيق الداخلي في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المدققون الداخليون يسعون إلى تحقيق الأهداف التالية عن طريق:¹

- تدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات المشروع وإجراءاته؛
- حماية أصول المشروع؛
- منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت؛
- تحديد مدة الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
- القيام بتدقيق منتظم ودوري للأنشطة المختلفة ورفع التقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

¹ - احمد صالح الغمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، الطبعة الأولى، دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 1990، ص ص: 41-42.

- مدى التزام المشروع بالمتطلبات الحكومية والشعبية؛
 - تقييمها أداء الأفراد بشكل عام؛
 - التعاون مع مدقق الحسابات (مراجع خارجي) لتحديد مجالات التدقيق الخارجي؛
 - المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.
- وهناك من يرى أن الأهداف يمكن تصنيفها إلى صنفين، أهداف من أجل الحماية وأهداف أخرى من أجل البناء:¹

- **أهداف الحماية:** ويعني اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصائح للإدارة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية إلى:
 - تحقيق مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية؛
 - التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول؛
 - اقتراح تطوير وتحسين الأداء في التطبيق؛
- **أهداف البناء :** حيث يتم القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين التطبيق الفعلي والأطر والمعايير الموضوعية مسبقاً لكل من:

- سياسة المؤسسة؛
- الإجراءات المحاسبية؛
- نظام الرقابة الداخلية؛
- سجلات المؤسسة؛
- أنشطة التشغيل.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الداخلي ومبادئ أخلاقيات المهنة

سيتم التعرض في هذا المطلب إلى فرعين يتمثل الفرع الأول في معايير التدقيق الداخلي أما الفرع الثاني فيتمثل في مبادئ وأخلاقيات المهنة.

¹ - عبد الرحمان بابنات-ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص: 42-43.

الفرع الأول: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يتكون الإطار العام لمعايير التدقيق الداخلي التي وضعها معهد المدققين الداخليين بأمريكا عام 1978 والتي عدلت عام 1993 من 15 معيارا عاما تم تبويبها في مجموعات وتتضمن 25 معيارا فرعيا، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة من مجموعتين:¹

- المجموعة الأولى: معايير الخصائص (1000): وتتناول خصائص المنظمات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.

- المجموعة الثانية: معايير الأداء (2000): تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة، وتطبق كل من معايير الخصائص ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، وسيتم عرض هذه المعايير في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

| معايير الأداء (2000) | | معايير الخصائص (1000) | |
|---|-------------|---|-------------|
| التفسير | رقم المعيار | التفسير | رقم المعيار |
| التخطيط: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يتماشى مع أهداف المؤسسة. | 2010 | الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي: يجب الإقرار بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة | 1010 |

¹ - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص: 50.

| | | | |
|--|------|--|------|
| <p>التبليغ والموافقة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد التي تتطلبها الإدارة العليا ومجلس الإدارة لمواجهتها والموافقة عليها كما يجب عليه أن يبلغ عن تأثير محدودية الموارد.</p> | 2020 | <p>الاستقلالية والموضوعية: يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلاً، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية الاستقلالية: هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي أو الرئيس التنفيذي للتدقيق على تنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي على نحو غير متحيز.</p> | 1100 |
| <p>إدارة الموارد: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي مناسبة وكافية ويتم توظيفها توظيفاً فعالاً لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة.</p> | 2030 | <p>الموضوعية: هي موقف ذهني غير متحيز يمكن المدققين الداخليين من أداء مهمات التدقيق الداخلي على نحو يجعلهم يؤمنون بسلامة نتائج أعماله</p> | |
| <p>السياسات والإجراءات: يجب أن يضع الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي السياسات والإجراءات الكفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.</p> | 2040 | <p>الاستقلالية التنظيمية: يجب أن يكون منصب الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تابعاً لمستوى تنظيمي في المؤسسة يكفل أداء نشاط التدقيق الداخلي لمسؤولياته على أكمل وجه.</p> | 1110 |
| <p>التنسيق والاعتماد: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يشارك المعلومات مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأثير والاستشارة.</p> | 2050 | <p>التفاعل المباشر مع المجلس: يجب أن يتواصل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ويتفاعل بصورة مباشرة مع مجلس الإدارة</p> | 1111 |
| <p>إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعية له.</p> | 2060 | <p>دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي: عندما يكون للرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أي أدوار أو مسؤوليات تقع خارج إطار</p> | 1112 |

| | | | |
|--|------|---|------|
| | | التدقيق الداخلي يجب أخذ الاحتياطات اللازمة للحد من حجم تأثيرها السلبي على الاستقلالية والموضوعية. | |
| مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية عن التدقيق الداخلي: يتم إثبات هذه المسؤولية من خلال برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يقيم التنفيذ بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. | 2070 | الموضوعية الفردية: يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالنزاهة وعدم التحيز، وأن يجتنبوا أي تضارب في المصالح. | 1120 |
| - طبيعة العمل : يجب أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة والإسهام في تحسينها وذلك من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم وقائم على المخاطر. | 2100 | معوقات الاستقلالية أو الموضوعية: عندما يكون هناك ما يعيق الاستقلالية أو الموضوعية، سواء في الواقع أو الظاهر، فيجب الإفصاح عن تفاصيل ذلك إلى الأطراف المناسبة. | 1130 |
| الحوكمة: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقترح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة. | 2110 | المهارة والعناية المهنية اللازمة : يجب إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة. | 1200 |
| إدارة المخاطر: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها. | 2120 | المهارة: يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المعارف والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الفردية المنوطة بكل منهم. | 1210 |
| الرقابة: يجب أن يساعده نشاط التدقيق الداخلي في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة والدفع لتحسينها المستمر. | 2130 | العناية المهنية اللازمة: يجب على المدققين الداخليين بذل مستوى العناية والمهارة المتوقع أن يكون عليه أي مدقق داخلي يتحلى بمستوى معقول من التبصر والاعتدال. | 1220 |
| تخطيط مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل | 2200 | التطوير المهني المستمر: يجب على المدققين الداخليين تعزيز | 1230 |

| | | | |
|---|------|--|------|
| مهمة من مهام التدقيق. | | معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر. | |
| اعتبارات التخطيط: عند وضع خطة مهمة التدقيق، يجب أن يأخذ المدققون الداخليون في الاعتبار ما يلي: - استراتيجيات وأهداف النشاط الخاضع للتدقيق؛ - المخاطر الهامة التي يحتمل أن يتعرض لها النشاط. | 2201 | برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي. | 1300 |
| أهداف مهمة التدقيق: يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي. | 2210 | متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب أن يحتوي برنامج تأكيد وتحسين الجودة على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية على السواء. | 1310 |
| نطاق مهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة. | 2220 | التقييمات الداخلية: يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي: - المراقبة المستمرة لأداء نشاط التدقيق الداخلي. - المراجعات الدورية. | 1311 |
| تخصيص الموارد لمهمة التدقيق الداخلي: يجب أن يحدد المدققون الداخليون الموارد المناسبة والكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق. | 2230 | التقييمات الخارجية: يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة | 1312 |
| برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي: يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق. | 2240 | التقارير المتعلقة ببرنامج تأكيد وتحسين الجودة: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة. | 1320 |
| تنفيذ مهمة التدقيق : يجب أن يقوم المدققون | 2300 | استعمال عبارة "م بقد بالمعايير | 1321 |

| | | | |
|--|------|---|------|
| <p>الداخليون بتحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية اللازمة لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.</p> | | <p>الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: إن الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي يتقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تكون مناسبة فقط إذا كانت مدعومة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.</p> | |
| <p>تحديد المعلومات : يجب على المدققين الداخليين تحديد معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.</p> | 2310 | <p>الإفصاح عن حالات عدم التقيد : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يفصح عن عدم التقيد وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.</p> | 1322 |
| <p>التحليل والتقييم: يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.</p> | 2320 | | |
| <p>توثيق المعلومات: يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.</p> | 2330 | | |
| <p>الإشراف على المهمة: يجب الإشراف على مهام التدقيق بالشكل المناسب، بما يكفل تحقيق أهدافها، والتأكد من جودتها، وتطوير فريق العمل.</p> | 2340 | | |
| <p>تبلغ النتائج: يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.</p> | 2400 | | |
| <p>مقاييس التبليغ: يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها.</p> | 2410 | | |
| <p>جودة التبليغات: يجب ان تكون التبليغات صحيحة، وموضوعية، وواضحة، وموجزة، وبناءة، وكاملة، وحسنة التوقيت.</p> | 2420 | | |
| <p>الخطأ والسهو : يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بإبلاغ المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.</p> | 2421 | | |
| <p>استخدام عبارة" :تم إجراؤه وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي":يمكن للمدققين</p> | 2430 | | |

| | | |
|---|------|--|
| الداخليين الإفادة بأن مهماتهم قد تم إجراؤها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد تلك الإفادة. | | |
| الإفصاح عن حالات عدم التقيد في المهمة: يجب أن يفصح التبليغ المتعلق بنتائج مهمة التدقيق تلك عن: - قواعد السلوك ومبادئ أخلاقيات المهنة - أسباب عدم التنفيذ. | 2431 | |
| نشر النتائج: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق الى الأطراف المعنية. | 2440 | |
| الآراء الكلية العامة: يجب أن يكون الرأي الكلي العام مؤيدا بمعلومات كافية، وموثوقة وذات صلة ومفيدة. | 2450 | |
| مراقبة سير العمل: يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها للإدارة. | 2500 | |
| التبليغ عن قبول المخاطر: عندما يخلص الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، فإنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش الأمر مع الإدارة العليا. | 2600 | |

المصدر: معهد المدققين الداخليين (IIA)، ترجمة: ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)،

2017، بتصرف. على الرابط: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>

الفرع الثاني: مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق

تعد مبادئ وأخلاقيات المهنة ضرورية وأساسية لنشاط التدقيق الداخلي باعتبار أن هذه المهنة تقوم أساسا على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والحوكمة، ومن هذا

المنطلق يمتد نطاق المبادئ والأخلاقيات المهنية إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة التدقيق الداخلي وتشمل عنصرين أساسيين هما:¹

- المبادئ الوثيقة الصلة بمهنة التدقيق الداخلي وممارستها.

- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المدققين الداخليين مراعاتها وهي قواعد تعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود بها توجيه السلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

1- المبادئ: من المتوقع من المدققين الداخليين أن يطبقوا المبادئ الآتية ويتمسكوا بها:

- **الاستقامة:** استقامة المدققين الداخليين من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آرائهم وأحكامهم.

- **الموضوعية:** يجب على المدققين الداخليين مراعاة رفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العمل الذي يكون بصدده فحصه، ويجب على المدققين الداخليين مراعاة التقييم المتوازن لكل الظروف ذات الصلة، وكذلك مراعاة ألا يتأثروا في تكوينهم لآرائهم أو أحكامهم بمصالحهم الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين.

- **السرية:** على المدققين الداخليين أن يحترموا قيمة وملكية المعلومات التي يتلقونها أو يتطلعون عليها، وعليهم أن لا يفصحوا عن تلك المعلومات دون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عن تلك المعلومات.

- **الكفاءة:** على المدققين الداخليين أن يستخدموا المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات التدقيق الداخلي.

2- قواعد السلوك: تتمثل في:

- **الاستقامة:** على المدققين الداخليين:

- أن يؤديوا أعمالهم بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية؛

- أن يلتزموا بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة؛

- ألا يعتمدوا وأن يكونوا طرفا في أي نشاط غير مشروع أو يقوموا بأي أفعال أو تصرفات تسيء إلى مهنة التدقيق الداخلي أو إلى المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها؛

¹ -معهد المدققين الداخليين، مبادئ وأخلاقيات المهنة، على الرابط:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Codes%20of%20Ethics.pdf> ، بتاريخ 28-02-2020 (12:30).

- أن يراعوا ويسهموا في تحقيق الأهداف المشروعة والسلمية للمؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
 - **الموضوعية:** على المدققين الداخليين:
 - ألا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تسيء - أو يتوقع أن تسيء - إلى تقييمهم المحايد ، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها؛
 - ألا يقبلوا أي شيء من شأنه أن يسيء - أو يفترض أن يسيء - إلى تقديرهم المهني؛
 - أن يفصحوا عن كافة الحقائق المادية المعلومة منهم والتي قد يكون من شأن عدم الإفصاح عنها تحريف أو تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي تجري مراجعتها.
 - **السرية:** على المدققين الداخليين:
 - التبصر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها في سياق أداء واجباتهم؛
 - عدم استخدام تلك المعلومات لأجل أي منفعة شخصية أو على أي نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية أهداف المؤسسة التي يعملون بها أو لصالحها.
 - **الكفاءة:** على المدققين الداخليين:
 - ألا يؤديوا سوى الخدمات التي تكون لديهم المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها؛
 - أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي؛
 - أن يعملوا باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤديونها.
- مما سبق يتضح بأن وظيفة التدقيق الداخلي هي وظيفة مستجدة في المؤسسة جاءت لإعانة المدقق الخارجي في تخفيض الوقت المستغرق للمصادقة على الحسابات ولتخفيض العمل عليه وتخفيض الأعباء المالية على المؤسسة، ولها أهمية بالغة بالنسبة لهذه الأخيرة حيث تلعب دورا كبيرا في فحص وتقييم جميع الأنشطة ومساعدتها على تحقيق أهدافها وتحسين أدائها، من خلال الحد والتقليل من التلاعبات والتحريفات التي تواجه المؤسسة وفقا لمعايير التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات المهنة، التي تعمل على ضبط ممارسات المحاسب من الغش والتلاعبات في القوائم المالية أو ما يصطلح عليه بالمحاسبة الإبداعية التي ستكون موضوع المبحث الموالي.

المبحث الثاني: أساسيات عن المحاسبة الإبداعية

يكتسي موضوع الإبداع المحاسبي أو كما يسميه البعض بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة أهمية بالغة في الوقت الراهن على الرغم من عدم أخلاقياته، فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه المؤسسات والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المسير أو المحاسب إيجادها، ومن هنا أصبح من الضروري على المحاسب أو مسير المال مواكبة هذه المستجدات وإيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل ومساعدة المؤسسة على اتخاذ القرارات من خلاله، لذا سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى:

- المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية؛
- المطلب الثاني: مداخل المحاسبة الإبداعية؛
- المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المطلب سوف يتم التطرق إلى تعريف ونشأة المحاسبة الإبداعية وكذلك دوافع استخدامها.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية

إن بداية ظهور ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية يعود إلى الثمانينات من القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت آنذاك، و اكتشفت خلالها الشركات أنها مقيدة بالقوانين التي تجيز لها تحقيق ما لم تستطيع تحقيقه وإنها معرضة لضغوطات متمثلة بإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي يصعب فيه تحقيق أرباح من أي نوع، لذلك لجأت تلك الشركات إلى ابتداع الأرباح بسبب عدم قدرتها على تحقيقها فعلا، وتسبب الركود في إجبار الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية وعدم الاستمرار¹.

وأصبحت المحاسبة الإبداعية بشكل كبير محط اهتمام مدققي الحسابات والمحاسبين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار شركة (Enron) للطاقة، وإلقاء جزء من مسؤولية انهيارها على شركة (Arther) منذ إن أصبحت الشركة المسؤولة عن مراجعة حسابات تلك الشركة، بالإضافة إلى اتهامها بمعالجة

¹ - منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، الجامعة العراقية، العدد الثامن، 2016، ص: 584 .

البيانات المحاسبية للشركة باستخدام بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تعرض بيانات المحاسبة دون إن يكون شكلها صحيحا، لأن مديري الشركة بالغوا في ربحها وإخفاء ديونها من أجل الحصول على استثنائية الأرباح، وكل هذا حدث بالتواطؤ مع شركة (Arther)¹.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإبداعية

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة². كما تعرف بأنها بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيق المبادئ المحاسبية والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد للدخل³.

وتعد أيضا بأنها استخدام المحاسب المبدع لأساليب أو طرق أو إجراءات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، أو قصد تجميل البيانات والتلاعب بالأرقام المالية⁴.

كما أنها عبارة عن مجموعة التقنيات والأساليب المستعملة من طرف المختصين في مجال المحاسبة دون تجاوز ظاهري للقوانين والقواعد المحاسبية المعمول بها بإيعاز من المسيرين، قصد التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية بغرض إعطاء انطباع اصطناعي غير حقيقي للأطراف الخارجية المستعملة لهذه القوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن أجل ذلك يتم اللجوء لاستغلال عنصري المرونة وحرية اختيار أساليب القياس والإفصاح المحاسبي المتاحة، فالإبداع في هذه التقنية لا يكمن في الإجراءات والمبادئ المحاسبية بحد ذاتها، وإنما يكمن في كيفية استخدامها وتوظيفها بغرض تحويل القوائم المالية إلى الصورة المرغوبة وذلك حسب الأهداف المخططة واحتياجات الإدارة⁵.

¹، Mageed Abdzaid Hamad ، 'the role of auditing in reduction the creativ accounting effects on the financial data of the Iraqi companie'، مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 1، 2014، ص: 06.

² - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2010، ص: 96.

³ - ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، 2010، ص: 08.

⁴ - شعباني لطفي - زرقواد وسام، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زياني عاشور بالجلفة، العدد 35، ص: 406.

⁵ - أمقران مصطفى - راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، العدد 2، ص: 239-238.

كما تعرف بأنها وقف تحويل المعلومات المحاسبية من ما هو واقع الى ما تريده الشركة أن يكون، باستخدام الثغرات أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد¹.

كما يمكن تعريفها بأنها استغلال الثغرات في القوانين المحلية للمحاسبة، أو ثغرات في المعايير

الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل المحاسبين لتحسين صورة الشركة للمستثمرين أو لتحقيق مبلغ الضرائب المفروضة على الشركة².

يستنتج مما سبق ان المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير مشروعة وغير أخلاقية تقوم باستغلال

الفجوات والثغرات للتلاعب والغش في البيانات المالية، والتي يستخدمها المحاسب المبدع لتفسير أو حل

مشكلة تواجه الإدارة بطرق غير شرعية، بغرض إعطاء انطباع اصطناعي عن المؤسسة وتجميل صورتها للمتعاملين الخارجيين.

الفرع الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

يمكن إرجاع دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية إلى الآتي³:

-**التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين في التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.

-**تحقيق مكاسب شخصية:** تعد من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل.

-**الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، وتحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

¹- BrankaRemenaric and others, **creative auccounting-motives,techniques and possibilities of prevention**,

EkonomskiVjesnik/ Econviews, God.XXXI, BR.1/2018, P :194. available on :

<https://www.researchgate.net/publication/330202220> . 02/11.2020.

²- Abu bakrEssedikidaoune – HadjkouiderGourine, **OP- cit**,P :86.

³- سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة الحالة المصرية-، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد السابع عشر، يناير 2017، ص ص: 136-137.

- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة، عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، وأحيانا لسداد التزاماتها وهنا تلجأ الشركات لإعادة تمويل نقائصها وتسديد التزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء الى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وإظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع.
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق: بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها وتحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارة الشركة لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
- التأثير على سعر سهم الشركة: حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- التصنيف المهني: وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال الأعمال مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

المطلب الثاني: مداخل المحاسبة الإبداعية

يوجد العديد من الثغرات التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية لذا سيتم ذكر البعض منها ضمن الفرعين المواليين.

الفرع الأول: المداخل المتعلقة بالمبادئ المحاسبية

- 08- جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من المبادئ المحاسبية المعروفة في المرسوم التنفيذي 156، حيث أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وتتمثل في:¹
- مبدأ الاستحقاق: وفقا لهذا المبدأ يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية وقت التعاقد أي فور التعهد، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا المبدأ في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 156-08 والتي تنص على: "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي

¹ - قوشيش أمينة - لوليطي الأخضر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 13، العدد 02، 2019، ص ص: 115-117.

ترتبط بها". ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يقضي هذا المبدأ وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، بأن البند يكون ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجموعات على أساس خصائص متجانسة، وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي قد أشار بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن، وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع للتقدير الشخصي من طرف معدي التقارير المالية، وهذا بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

- **مبدأ الحيطة والحذر:** نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على هذا المبدأ، كما أشار إلى نقطة تتمثل في أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها، ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المحاسبية التي تثير جدلا كبيرا وتفتح المجال واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية، نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، ويتجلى ذلك من خلال خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المعتمد للأصول والإيرادات، أو التضخيم المعتمد للخصوم والمصاريف.

الفرع الثاني: المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية

أتاح النظام المحاسبي المالي هامشا من الحرية للمسير بهدف تمكينه من اختيار السياسات والبدائل الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة، ومن الأمثلة على هذه البدائل ما يلي:¹

- **التغير في طرق اهتلاك التثبيات:** يسمح النظام المحاسبي المالي بثلاثة طرق للاهتلاك وهي: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية، طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور بصفة صادقة، كما ينص على ضرورة دراسة طريقة الإهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة

¹ - قورشيش أمينة - لوليطي الأخضر، مرجع سابق، ص ص: 118-119.

المنتظرة من المنافع الاقتصادية عن تلك الأصول، تعد التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغيير تقدير محاسبي ويضبط المبلغ المخصص للإهلاكات المالية والسنوات المستقبلية. ومن هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في الاختيار بين طرق الإهلاك وفي تغيير تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، مما فتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، فقد تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهلاك بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، ومن جهة أخرى لا يتضمن النظام المحاسبي المالي على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول الأمر الذي يتيح للاختيارية طريقة احتساب الإهلاك بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي. ومن جهة أخرى لا يتضمن النظام المحاسبي المالي على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الإنتاجي توفر للمديرين الفرصة الاختيارية في تمديد أو تقصير مدة الإهلاك للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر وبالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طردياً مع عمرها، فزيادة مدة إهلاك الأصل يعني تقليل معدل الإهلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي والعكس صحيح.

- **التغيير في سياسات تقييم مخزون آخر المدة:** يتيح النظام المحاسبي المالي أكثر من طريقة لتقدير مخزون آخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق إحداهما، حيث نجد طريقة الوارد أو الصادر أولاً، وكذلك طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة، وبالتالي يمكن تطبيق إحدى الأساليب السابقة للوصول إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون آخر المدة، وتكلفة البضاعة المباعة، إلا إذا تم افتراض ثبات أسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث، وبالتالي فإن الإدارة تختار الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافها، وهذا ما يفسح المجال للممارسة المحاسبية الإبداعية.

- **السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل:** ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم في الإنجاز، إلا أنه سمح للمؤسسات بتطبيق طريقة الإتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الإنجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة، غير أن الإدارة يمكنها أن تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة على باقي الأطراف.

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية الممكن تطبيقها في الميزانية وكل من جدول حسابات النتائج و التدفقات النقدية.

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

- 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 وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي: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.
 - الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
 - الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
 - النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
 - الذمم المدينة: ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.
 - الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
 - الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها

¹ - حسن فليح مفلح القطيش - فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011، ص: 367.

- **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
- **المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
- **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.
- **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.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية: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 بالمبلغ المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها في الوقت الذي يكون أدائها سيئاً، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلا أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

- 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

¹ - ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية البيانات المالية، دراسة ميدانية لعينة من الشركات العامة العراقية، مجلة العري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 32، 2015، ص ص: 244-245.

منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات التي تحسم مباشرة من الإيرادات وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل في الوقت التي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

-الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء أو بالإفصاح المتحفظ عن المتغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

-نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية.

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

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

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

وإستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، وبهدف 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، ومن الأساليب المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:¹

-يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه

الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيمة النهائية.

-تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية

خارجة وبعدها على التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات

النقدية الداخلة.

¹ - حسن فليح مفلح القطيش - فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص: 368

-التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية¹.

من خلال ما تم التطرق إليه يتضح إن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير مشروعة يقوم بها المحاسب المبدع أو مختصين في المجال المحاسبي، حيث يقوم إما بتحسين صورة المؤسسة للمتعاملين معها أو للتهرب من الضرائب أو لحل مشكلة ما تواجه المؤسسة، من خلال الأساليب التي يستخدمها المحاسب في القوائم المالية، لذا يجب إن تكون هناك قواعد أخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للحصول على بيانات وتقارير سليمة، وهنا جاء دور التدقيق الداخلي لمحاربة هذه الأخيرة واكتشاف الطرق الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ما سيتم التطرق إليه في البحث الموالي.

¹-حسن فليح مفلح القطيش - فارس جميل حسين الصوفي، نفس المرجع، ص: 369.

المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي

يساهم التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والغش والتلاعب في الأرباح والبيانات المالية والتقليل من حالاته، حيث يمنع كل شخص تسول له نفسه القيام بالأعمال غير المشروعة ويعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتوضيحات أكثر بهذا الخصوص تدرج العناصر الموائية:

- المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المطلب الثاني: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؛

- المطلب الثالث: تعزيز أداء عمل المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

قام المهتمون بمجال ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاجتهاد لمعرفة التطورات والاتجاهات والأساليب الحديثة الخاصة بها ومن ثمة محاولة الحد منها، ولعل من أهم ما وجد لهذا الغرض ما يلي:¹

- القيام بخفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن ان تستخدم فيها كل معالجة، ولذا فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد ألغت معايير المعالجة البديلة في تعديلاتها الأخيرة، ووضعت معالجة قياسية لمعاييرها.

- التوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ما نتج عنه بروز ونشأة لجان التدقيق وقد تم ذلك بالتوازي مع الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية وفي كل من بوصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية.

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

- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حق إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية (بند الطوارئ) لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء بند الطوارئ حتى لا يستغل بشكل خاطئ.

¹ - محمد كريم قروف، دور التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، يونيو 2016، ص ص: 56-57.

- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب إن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

- تفعيل خاصية الثبات (يقصد به الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية) ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، والتي ربما لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، ولكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة في تغيير تلك السياسات.

- يقظة وكفاءة المدققين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم في هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة أو المصدقية العالية، حيث أن المدقق الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات تدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقائمة المالية الواحدة.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القائمة المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو من القطاع الخاص.

المطلب الثاني: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية

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

الفرع الأول: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

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

معا بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الموالي يتضمن عرضاً ملخصاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالمركز المالي والهدف من تنفيذها وكذا الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها.

جدول رقم (2): إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

| النقدية | |
|---|--|
| الهدف: تحسين على نسب السيولة. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة. | استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة. |
| التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية. | التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد. |
| الاستثمارات المتداولة | |
| الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق الغير صحيحة. | التحقق من صحة الأسعار المستخدمة. |
| إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية. | التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية. |
| الذمم المدينة | |
| الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة. | طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة. |
| تضمين رقم المدينين بذمم مدينة لأطراف ذات الصلة أو لشركات تابعة أو زميلة. | فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل. |

| | |
|---|---|
| إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة. | التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة الأجل من الذمم المتداولة. |
| المخزون السلعي | |
| الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| تضمين كشوفات الجرد (بضاعة راكدة أو متقدمة أو تالفة). | فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن. |
| التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي. | التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية. |
| التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون. | مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية. |
| الاستثمارات طويلة الأجل | |
| الهدف: التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلاً إلى طريقة حقوق الملكية. | التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات الآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي. |
| عدم إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركات التابعة أو الزميلة. | إعادة تعديل رقم الربح بنصيب الشركة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة. |
| عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة من القوائم الموحدة. | استبعاد تلك العمليات وإظهار آثارها على القوائم المالية. |
| الأصول الثابتة | |
| الهدف: تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين. | التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين. |
| تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها. | التحقق من تلك النسب وتعديل مصروف |

| | |
|---|---|
| الاستهلاك. | |
| التغيير غير المبرر في طرق الاستهلاك. | مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية. |
| التلاعب بتصنيف الأصول للتأثير في مصروف الاستهلاك، مثل تصنيف العقارات المملوكة بين الاستثمارات طويلة الأجل. | التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي. |
| عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها. | التحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة. |
| الأصول غير الملموسة | |
| الهدف: زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول . | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. | التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. |
| الاعتراف بأصول غير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتركة. | التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتركة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي. |
| تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول عن معدلات المتعارف عليها. | إعادة النظر بقيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل. |
| التغيير غير المبرر في طرق الإطفاء لهذه الأصول. | التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة آثاره في القوائم المالية. |
| المطلوبات المتداولة | |
| الهدف: تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة. | |
| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
| عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة. | التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة. |

| | |
|---|--|
| التحقيق من مبررات التغيير وتأثير ذلك على رصيد مكافآت نهاية الخدمة. | التغيير غير المؤلف في الفروض المعتمدة في التحليل الاكتواري لتحديد مكافأة نهاية الخدمة. |
| التحقيق من ذلك ودراسة أثره على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي. | تسديد فروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل. |
| تحديد أثر الدفعات المقدمة على نسب الرفع المالي وتعديلها حسب الأصول. | تأجيل إثبات الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العميل في شركات المقاولات. |
| حقوق المساهمين | |
| الهدف: تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ لأرباح محققة من سنوات سابقة. | |
| إجراءات المدقق المضادة | إجراءات المحاسبة الإبداعية |
| تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح. | إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة. |

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي-محمد مطر، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، أيار 2009، ص ص: 67-72.

الفرع الثاني : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل(جدول حسابات النتائج)

تهدف الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة الدخل لتحسين الأرباح من خلال إظهار الأرباح الزائفة، من خلال المبالغة في عمليات البيع أو تقليل النفقات أو كليهما من أجل تحسين المعدلات المالية التي تأخذ في الاعتبار أرقام البيع وتكلفتها وكذلك صافي الربح كمعدلات ربح وكفاءة النشاط، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية وكذلك الإجراءات المضادة لها من قبل المدقق.

جدول رقم(3): إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراء المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

| |
|---|
| عمليات البيع |
| الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرقام البيع ضمن بيان المدخلات من خلال زيادتها |

| إجراءات المدقق المضادة | إجراءات المحاسبة الإبداعية |
|--|--|
| يتم اعتبارها من عمليات بيع الفواتير خاصة للصفقات ذات الصلة بالشركة كالشركات الفرعية. | عقد صفقات زائفة قبل نهاية الفترة المالية من أجل إلغاء الفترة المقبلة. |
| التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها. | عقد صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة. |
| التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسدي أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء | تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات. |
| تكلفة البضائع المباعة | |
| الهدف: تهدف الإدارة إلى تقليل تكلفة البضاعة المباعة في بيان الدخل من أجل زيادة الأرباح | |
| إجراءات المدقق المضادة | إجراءات المحاسبة الإبداعية |
| التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية | تصفية المنشأة لمخزونها الذي تم تقييمه مسبقا بطريقة LIFO |
| الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية | التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون |
| مصروفات التشغيل | |
| الهدف: تهدف الإدارة إلى تقليل نفقات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ثم الأرباح الصافية | |
| إجراءات المدقق المضادة | إجراءات المحاسبة الإبداعية |
| التحقق من توافر شروط الرسملة في هذه النفقات | رسملة مصروفات الدخل التي لا تطبق فيها شروط رسملة هذه الأرباح مثل مصاريف الصيانة. |
| الرجوع الى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية | التغيير الغير مبرر في طرق حساب اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة |

المصدر: Mageed Abdzaid Hamad 'the role of auditing in reduction the creativ accounting effects on the financial data of the Iraqi companie'، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 1، 2014، ص: 11، يتصرف.

الفرع الثالث : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

تهدف الإدارة إلى السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المتعلقة بها على قائمة التدفقات النقدية، حيث يتضمن الجدول التالي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:

جدول رقم(4): إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

| إجراءات المحاسبة الإبداعية | إجراءات المدقق المضادة |
|---|--|
| تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية. | يقوم المدقق بالتأكد من المصدر الحقيقي للنقد(تشغيلي، استثماري، تمويلي). |
| التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة. | يقوم المدقق بخصم مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره. |
| التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها فعلياً. | يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة قامت فعلاً بتحصيل مستحقاتها من العملاء. |
| التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع. | يتأكد المدقق من ديون المؤسسة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الآجال الحقيقية للسداد. |
| تضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادية. | يقوم المدقق باستبعاد الأرباح الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية. |

المصدر: زياني عبد الحق - مجدوب خيرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية ، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 10، العدد 1، جانفي 2020، ص:410.

المطلب الثالث: تعزيز أداء عمل المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللوصول إلى التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات أو شروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية. ومن أهم تلك الشروط ما يلي:¹

- توفر الموارد البشرية المؤهلة: حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

- إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو في موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة إلى ذلك القدرة على ممارسة مهنة التدقيق في الاتجاه الصحيح.

- يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100%، لذلك على المدقق ان يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما عمله بما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل الشك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

وإضافة إلى ما قيل فقد يواجه المدققون صعوبات في الالتزام بالقوانين والتعليمات في بعض المواقف التي تكون غامضة أو تحتمل جوانب الصواب في كلا الموقفين أو قد تحتمل الخطأ في كل الخيارات أو عندما

¹ - علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية البيانات المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة(الجزائر)، العدد 02، 2019، ص:81.

يكون المدقق أمام خيارات ضيقة في ظل التغيرات التي تسود العالم وضرورة الارتقاء بالعمل المحاسبي في عمل المدققين، فينبغي أن تكون هناك قواعد أخلاقية للحد من المحاسبة الخلاقة حتى يتم الحصول على معلومات وتقارير دقيقة يعتمد عليها أصحاب القرار في الشركة والمؤسسات وغيرها في قطاع الأعمال في اتخاذ القرارات، بما يعود بالمصلحة عليها وتحقيق أداء اقتصادي أفضل يساهم في تحقيق الرفاهية والعدالة¹.

لقد أصبح الالتزام بالقواعد الأخلاقية للمدققين في الحد من المحاسبة الخلاقة أمراً ضرورياً خصوصاً بعد تعرض الكثير من المؤسسات والشركات للانهيارات كنتيجة للفضائح المالية التي ظهرت عليها، مما أدى إلى خسائر كبيرة وزيادة معدلات البطالة، مما دفع بالمهتمين في جوانب الاقتصاد إلى تبني قواعد أخلاقية كضرورة حتمية في مختلف الوظائف الاقتصادية والاجتماعية، حتى لا تفقد الثقة فيها، وقد ركز قانون (Sarbanes-Oxley) الذي صدر عام 2002 على أهمية الحد من السلوكيات غير الأخلاقية للمنظمة للحد من حدوث فضائح مالية، كما أصدرت هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية المحاسبية والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية دستوراً أخلاقياً، في محاولة للرقى بعمل المدققين للحد من المحاسبة الخلاقة، بحيث تكون مراقبته لعمل المحاسبين قائمة على أسس ومعايير وأخلاقيات تساهم في تحسين عمل المشروعات الاقتصادية بما يحقق لها الربحية والتطور في الأداء.

يستخلص مما سبق إن التدقيق الداخلي يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، كونه يعد من بين أهم الوظائف داخل المؤسسة التي تسمح برصد مواطن الخلل وكشف الانحرافات، ويقوم بمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الإجراءات المضادة التي يقوم بها المدقق الداخلي في ظل التزامه بمبادئ وأخلاقيات مهنته.

¹ - محمد فخري محمد، أثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة دراسة ميدانية للشركات في العراق ، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 03، أكتوبر 2017، ص: 289.

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما تم التعرض إليه خلال هذا الفصل، يستخلص أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، حيث يقوم من خلالها المحاسبون باستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وذلك بإعطاء صورة غير حقيقية عن المؤسسة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن جهة أخرى يقوم التدقيق الداخلي بالحد من ممارسات هذا النوع من المحاسبة بالتزام المدقق الداخلي بأخلاقيات المهنة أولاً وبالحرص على تطبيق الإجراءات المضادة المطبقة على مختلف القوائم المالية ثانياً، مما يساهم في تحسين جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية بشأن كثر مناجم الفوسفات

SOMIPHOS - تبسة -

تمهيد

يأتي هذا الفصل كتكملة للدراسة النظرية التي تناولت متغيرا ت البحث، فبعد أن تم التطرق في الفصل النظري إلى دور التدقيق الداخلي في محاربة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الباحثين في الموضوع، وجب تجسيد ذلك على أرض الواقع وكانت شركة مناجم الفوسفات هي من وقع عليها الاختيار لتكون ميدانا لتطبيق الدراسة النظرية من خلال تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة -؛
- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة -

قبل بيان دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة محل الدراسة،
وجب التعريف بها أولاً وذلك من خلال:¹

- المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)؛
- المطلب الثاني: نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)؛
- المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات.

المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على شركة مناجم الفوسفات من خلال نبذة تاريخية تكشف
كيفية نشوئها ثم عرض للوحدات التي تشكلها.

الفرع الأول: نشأة وتطور شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

كانت مؤسسة مناجم الفوسفات Somiphos أحد فروع مجمع Ferphos الذي يعد من أهم المؤسسات
الجزائرية بنشاطها الإستخراجي والتصنيعي والتصديرية لكل من مادة الفوسفات، الحديد والبولزولان، وفيما
يلي عرض خاطف عن تاريخ هذا المجمع ومن ثمة الشركة محل الدراسة شركة مناجم الفوسفات -
Somiphos.

1- تاريخ مجمع Ferphos

ينشط مجمع الحديد والفوسفات - Ferphos - في مجال النشاط المنجمي الذي اكتسب خبرته فيه
لأكثر من قرن من الزمن، من خلال تاريخ بدئه من قبل المعمر الفرنسي سنة 1863 حتى سنة 1966
أين تم تأميم المناجم الجزائرية وتأسيس شركة Sonarem سنة 1967 متولية بذلك تسيير مؤسسات القطاع
المنجمي حتى سنة 1983 حيث تم إعادة هيكلتها بموجب المرسوم رقم 83-441 المؤرخ في 16 جويلية
1983، وتأسست جراء ذلك المؤسسة الوطنية للحديد والفوسفات - Ferphos - بنفس التاريخ لتصبح فيما
بعد شركة أسهم بتاريخ 22 ماي 1990 ثم مجمعا للحديد والفوسفات في 01 جانفي 2005 بنفس الاسم.
فانقسمت الشركة إلى مجموعة من الشركات ممثلة بالمجمع الصناعي Ferphos الكائن مقره
الاجتماعي بولاية عنابة متضمنا شركات الأسهم (الفرع) التالية:

¹ - المعلومات الواردة في هذا المبحث بناء على تصريحات ومعلومات مقدمة من طرف مسئول بالشركة.

- Somiphos: شركة مناجم الفوسفات (المؤسسة محل الدراسة).
- Somifer: شركة مناجم الحديد الجزائري، مقرها الاجتماعي بتبسة تضم المناجم الموائية:
 - منجم عنيني بسطيف.
 - منجم الروينة بعين الدفلة.
 - منجم سيدي معروف بجيجل.
 - منجم شعبة البلوط بسوق أهراس.
- S.P.M.C: شركة البوزولان ومواد البناء مقرها الاجتماعي بعين تيموشنت بمركز منجمي وحيد ببني صاف للبوزولان (صخر بركاني).
- S.F.O: شركة المسبكة أو الصهر، مقرها بالونزة -تبسة- تقوم بصهر الحديد لصنع القوالب الحديدية لمختلف الاستخدامات.
- Ferbat: شركة الانجاز العقاري مقرها بعنابة تقوم بأنشطة البناء وكل ما يتعلق بالعقار والهياكل المعدنية.
- Sotramine: شركة النقل البري للمناجم مقرها بعنابة تتكفل بنقل المواد (المستخرجة والمعالجة) المنجمية، تأسست سنة 2005.

2- تاريخ Somiphos

ظهرت صناعة الفوسفات بالجزائر في بداية القرن 19 باكتشاف عدة مناجم بشرق البلاد، حيث بدأ استغلال المستخرج منه بشكل رئيسي من منجم الكويف -تبسة- سنة 1894 بطاقة إنتاجية بلغت 300.000 طن سنويا ثم ارتفعت إلى 500.000 طن سنة 1920 لترتفع أكثر إلى 584.000 طن سنة 1938، واستمرت عملية الاستغلال حتى بداية الحرب العالمية الثانية أين تم توقف النشاط وتم استئنافه بعدها بإنتاج يفوق 500.000 طن في السنة خلال سنوات الخمسينات لينخفض احتياطي المنجم بعد الاستقلال ويتوقف عن النشاط نهائيا سنة 1978.

وخلال فترة الاستعمار كان استغلال منجم الكويف لصالح شركة الفوسفات قسنطينية -S. P. C- والتي تخلت عن فعل ذلك سنة 1963 لصالح Barem سنة 1964 وهي شركة أسست مؤقتا لتحويل الملكية فيما بعد لشركة Sonarem سنة 1967 (تاريخ تأسيسها).

كان ذلك عن منجم الكويف أما عن المنجم الثاني للفوسفات فهو منجم جبل العنق الواقع في مدينة بئر العاتر التابعة لولاية تبسة، والذي بدأ استغلاله سنوات الستينات من قبل شركة جبل العنق S.D.O التي

تأسست سنة 1961 وأدمجت فيما بعد في شركة Sonarem سنة 1983، وبإعادة هيكلتها انبثقت عنها شركة Ferphos التي في سنة 2004 بادرت إلى اعتماد نظام المجمعات الذي طبق سنة 2005 وينبثق عنه (مجمع Ferphos) الفروع المشار إليها سابقا.

تظهر شركة Somiphos كفرع ضمن المجمع بمساهمة تفوق 70% من رقم أعماله مشكلة بذلك العمود الفقري له، وذلك بفضل المركب المنجمي جبل العنق -بئر العائر-تبسة- الذي يقدر احتياطيه من مادة الفوسفات بـ: 02 مليون طن.

وفيما يتعلق بتحويل الفوسفات إلى أسمدة فقد أوكل إلى شركة Sonatrach عقب تأميم شركة SAPCE الفرنسية سنة 1968 حيث وفي سنة 1973 أعد مشروع حمض الفوسفور من قبل شركة جبل العنق تحت إشراف شركة Sonarem واسند لشركة Sonatrach المكلفة بتطوير صناعة الأسمدة الفوسفاتية لتغطية احتياجات السوق الوطنية وتحسين صادرات الحمض، وبإعادة هيكلتها تولت شركة ASMIDAL الناشئة عنها مهام تطوير صناعة الأسمدة بالجزائر.

وعن الوحدات الناشطة ضمن مؤسسة مناجم الفوسفات - Somiphos - وذلك ابتداء من تاريخ

جانفي 2005 وهو تاريخ نشأتها كفرع ضمن مجمع Ferphos، تتدرج الوحدات الموالية:

- المركب المنجمي جبل العنق بئر العائر -تبسة- .C.M.D.O.
- المنشآت المينائية بعنابة .I.P.A
- مركز الدراسات والبحوث التطبيقية للتطوير بتبسة .C.E.R.A.D
- وحدة النقل البري -U.T. R- وهي شركة SOTRAMINE تم ضمها إلى المؤسسة بتاريخ 01 أكتوبر 2015.

- وحدة المقر أو المديرية العامة للمؤسسة وتقع بولاية تبسة.

وابتداء من تاريخ 04 جويلية 2016 أصبحت مؤسسة Somiphos تابعة مباشرة لمجمع منال GroupMANAL الذي تم إنشائه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 11-85 في 16 فيفري 2011، وبإلغاء مجمع Ferphos في 31 ديسمبر 2015 أصبحت Somiphos تمارس نشاطها تحت وصاية مجمع منال.

المطلب الثاني : نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تمارس الشركة محل الدراسة نشاطها بغية تحقيق أهدافها المسطرة شأنها شأن كافة الشركات الاقتصادية والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي.

الفرع الأول: نشاط شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تقوم شركة مناجم الفوسفات بإنتاج وتصدير مادة الفوسفات، حيث تتشكل أكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر منذ الستينات بمنطقة جبل العنق التي تقع ببلدية العاتر -ولاية تبسة- الواقعة جنوب شرق الجزائر، يقدر احتياطاتها بقيمة 2 مليار طن، تتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب للغسل؛

- معبر جاف لإزالة الغبار.

أما عن تشكيلة المادة المصنعة فهي على أربعة أنواع:

(BPL %77-%73). (BPL %72-%69). (BPL %68 - %66). (BPL %65-%63)) يقدر الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع وهو موجه للتصدير بشكل رئيسي. وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى فوسفات DO20 وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة، ويستخدم DO20 كم خصب ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية كما يستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية. وبخصوص الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات وتماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط استراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود إستراتيجية.

الفرع الثاني: أهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تسعى الشركة بصفة عامة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛
- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛
- تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛

- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
- الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديرات والأقسام التالية:¹

- **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

- تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛
- **الأمانة:** يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.

- **المساعد التقني:** يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛
- **مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛
- **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛
- **مساعد الاتصال والتخليص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛

• مدير مركز الدراسات : وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات لصالح الشركة؛

• مديرية الموارد: تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛

- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛

- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛

- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

• مديرية التسويق: تتولى هذه المديرية ما يلي:

- القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛

- البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛

- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛

- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛

- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛

- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

• مديرية المحاسبة والمالية: وتتكفل بما يلي:

- القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛

- إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛

- إعداد الميزانية السنوية؛

- القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛

- إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

• مديرية الموارد البشرية: مهمتها الإشراف على تسيير الموارد التقنية والبشرية، ويقع تحت إدارتها ما يلي:

○ دائرة الموارد البشرية: تقوم هذه الدائرة بمتابعة المسار المهني وتنظيم مختلف احتياجات المؤسسة من

العمال الحاليين للتقاعد، وتنظيم وتقدير الاحتياجات المتعلقة بالتوظيف والتكوين وكذا الترقية وتوزيع

العمال، كما يقوم بوضع أسس الانضباط داخل الشركة، وحساب أجور العمال.

○ دائرة التكوين: القيام بوضع دورات تكوينية مستمرة للعمال، والسهر على تنفيذها وفق ما هو مخطط لها.

○ دائرة الشؤون القانونية: تهتم هذه الدائرة بالفصل في القضايا المتعلقة بالشركة وكذا فض النزاعات بين العمال والإدارة في إطار قانون العمل، وفض النزاعات مع الأطراف الخارجية.

○ دائرة المعلوماتية

- إبراز صورة الشركة في المعارض والصالونات الدولية، جمع المعلومات التقنية التي تخص الشركة؛

- جمع ونقل المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة سواء كانت هذه المعلومات داخلية تتعلق

بالمؤسسة أو خارجية تتعلق بالمحيط الذي تتعامل معه

- تتولى مهمة نقل المعلومات بين مختلف الوحدات داخل المؤسسة؛

- خلق مجالات التواصل بين المؤسسة والمتعاملين معها؛

- السهر على السير الحسن لأجهزة الإعلام الآلي وتطبيقات وبرامج تكنولوجيا المعلومات وصيانتها في

مختلف الأقسام؛

● دائرة الإدارة العامة: تعمل على توفير مختلف الموارد الضرورية لكل أقسام الشركة، وتعتني كذلك

بالتعاملات الخارجية وإبرام العقود مع الزبائن والموردين، وتنظيم المعارض الاقتصادية والندوات، وكل ذلك

يندرج تحت مصلحتين أساسيتين هما:

● مصلحة الوسائل العامة؛

● مصلحة العلاقات الخارجية.

إلى جانب الوحدات الأربع الموالية:

● وحدة المنشأة المينائية بعنابة (I.P.A): وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة

للتصدير والتي تضم:

- قسم الشحن؛

- قسم الصيانة.

● مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية (C.E.R.A.D): يقع ببلدية تبسة مهمته العمل على فهم ومتابعة

الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة ويضم:

- قسم تقديم الخدمات؛

- إدارة البحوث والتطوير.

• وحدة النقل البري (U.T.R): وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير من بئر العاتر الى عنابة وتضم:

- إدارة العمليات؛

- قسم الصيانة.

• وحدة المركب المنجمي جبل العنق (C.M.D.O): يمثل المركب المنجمي جبل العنق العمود الفقري

للشركة ككل باعتباره يشكل 70 بالمئة من رقم أعمال مجموعة FERPHOS ككل، حيث أنه يتربع على ثروة فوسفاتية يقدر احتياطها بـ 2 مليار طن، إضافة إلى أنه يمتلك مصنع للمعالجة بإمكانه إنتاج ثلاث نوعيات من الفوسفات المعالج تسوق جميعها إلى الخارج، يبلغ إنتاجها السنوي مليون ونصف طن سنوي، كما أن عدد العمال به يصل إلى حد 1200 عامل، تمثل نسبة التأطير فيهم حوالي 11% مهيكليين عبر 5 أقسام عملية وهم: قسم الاستغلال، قسم المعالجة، قسم الصيانة المصنع، قسم الصيانة المتحركة وقسم الإدارة والتطوير يشرف عليهم مدير المركب برتبة إطار مسير.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يحاول هذا المبحث توضيح مختلف الأدوات والأساليب المستخدمة لإنجاز الدراسة الميدانية

الحالية، حيث سيقسم إلى ثلاثة مطالب بالشكل الموالي:

- المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة؛

- المطلب الثاني: أداة جمع البيانات؛

- المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

شكل مجتمع الدراسة الحالية الأشخاص العاملين بكل من قسم التدقيق الداخلي وقسم المحاسبة والمالية على مستوى جميع وحدات شركة SOMIPHOS، هؤلاء الأشخاص وعلى الرغم من قلة عددهم بما يسمح بمسح المجتمع وأخذ عينة للدراسة، إلا أن ظروف الحجر الصحي الذي تعرفه البلاد فرض علينا عدم فعل ذلك وترك ذلك لما أمكننا الاتصال به من أفراد حيث بلغ عددهم 21 فردا فقط، لتكون بذلك عينة الدراسة عينة قصدية يقدر حجمها بـ 21 فردا.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

لجمع بيانات الدراسة تم تصميم استبيان حول التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية يخص شركة SOMIPHOS - تبسة¹.

الفرع الأول: محتوى الاستبيان (الأداة)

تضمن الاستبيان 54 عبارة غطت المحاور الخاصة بالدراسة، وهي:

1- المحور الأول (المتغير المستقل): تمثل في التدقيق الداخلي وضم 33 عبارة من (01 إلى 33): وتم تقسيمه إلى بعدين:

- البعد الأول: يمثل الإجراءات المضادة التي يقوم بها المدقق الداخلي وضم 21 عبارة من (01-21).

- البعد الثاني: يعكس مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي ضم 12 عبارة من (22-33).

2- المحور الثاني (المتغير التابع) : تمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن ان تطبق على مختلف القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول التدفقات النقدية)، ضم 21 عبارة مرقمة من (34-54).

كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس البيانات وفق الأوزان الموالية:

جدول رقم (05): مقياس الاستبيان

| الدرجة | الرأي |
|--------|----------------|
| 1 | غير موافق بشدة |
| 2 | غير موافق |
| 3 | محايد |
| 4 | موافق |
| 5 | موافق بشدة |

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية، جدة، السعودية، الطبعة الأولى، ص: 539.

¹ - ملحق رقم 02

كما تم تقسيم السلم إلى خمسة مجالات تسمح بقياس مستوى كل من التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة بالشكل الموالي:

جدول رقم (06): مجالات القياس

| المتوسط المرجح | [1,79-1] | [2,59-1,80] | [3,39-2,60] | [4,19-3,40] | [5-4,20] |
|----------------|----------------|-------------|-------------|-------------|------------|
| اتجاه الإجابة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| المستوى | منخفض جدا | منخفض | متوسط | مرتفع | مرتفع جدا |

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، نفس المرجع، ص: 539. بتصريف.

الفرع الثاني: صدق الأداة (الاستبيان)

- **الصدق الظاهري:** تم عرض الاستبيان المعد على بعض الأساتذة بغرض تحكيمه، حيث تم إحداث تصحيحات عليه ليكون مفهوما وواضحا وصالحا لجمع البيانات اللازمة للدراسة.
- **ثبات الأداة:** للتأكد من مدى ثبات الاستبيان لاستخدامه مرة أخرى في ظل نفس الشروط والحصول على نفس النتائج، تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الموضحة قيمه في الجدول الموالي:

جدول رقم (07): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ

| رقم المحور | المحور | عدد العبارات | رقم العبارة | قيمة ألفا كرونباخ |
|------------|------------------------------------|--------------|-------------|-------------------|
| 01 | المتغير المستقل: التدقيق الداخلي | 33 | 33-01 | 0.713 |
| 02 | المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية | 21 | 54-34 | 0.921 |
| | الاستبيان ككل | 18 | 54-01 | 0.655 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (SPSS(v:20).

من خلال نتائج الجدول أعلاه بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0.655، وجاءت قيم محوري الدراسة مرتفعة حيث بلغت 0.713 بالنسبة للمتغير المستقل و0.921 بالنسبة للمتغير التابع، أي أنها فاقت جميعها النسبة المقبولة إحصائيا والمقدرة بـ 60% (0.6) بمعنى أن الأداة المستخدمة تمتاز بالثبات ويمكن الاستعانة ببياناتها لإجراء الدراسة.

المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية

سيتم معالجة بيانات الدراسة إحصائياً بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS(V:20) وذلك بتوظيف كل من:

- معامل ألفا كرونباخ : وظفت قيم هذا المعامل للتأكد من مدى ثبات الأداة المستخدمة لجمع البيانات (الاستبيان)¹.

- الوسط الحسابي (Mean) و الانحراف المعياري (Déviation Standard): سيتم استخدام الوسط الحسابي لتحليل البيانات المتعلقة بإجابات أفراد العينة بخصوص التدقيق الداخلي من خلال بعديه: إجراءات التدقيق الداخلي المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية ومبادئ وأخلاقيات المهنة، وأيضاً بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة (على اعتبار أن المتوسط الحسابي النظري هو 3)، ومدى انحراف استجاباتهم عن تلك المتوسطات من خلال الانحراف المعياري (اتفاقهم أو عدم اتفاقهم بخصوصها).

- اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة طبيعة التوزيع الذي تتبعه بيانات الدراسة طبيعي أم لا سيتم استخدام اختبار كولمجروف-سميرنوف أو ما يعرف ب (Sample K-S)(Test de Kolmogorov-Smirnov) زمن ثمة تحديد نوع الاختبارات فيما إذا كانت معلمية أو غير معلمية.

- اختبار T العينة واحدة (One Sample t-test): تم استخدامه لمعرفة مدى دلالة الإجابات التي يدلي بها أفراد العينة بخصوص محاور الدراسة.

- معامل سبيرمان للارتباط (Spearman's correlation coefficient): لدراسة مدى وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمستقل ، حجمها ونوعها.

وتجدر الإشارة إلى أن إجراء هذه الاختبارات الإحصائية سيتم عند مستوى دلالة 5% أي بمستوى ثقة 95%.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

سيتم تقسيم المبحث الموالي إلى ثلاث مطالب تحت العناوين الموالية:

¹-ألفا كرونباخ: "هو اختبار لفحص مدى انسجام أسئلة المحور فيما بينها وكذا مدى انسجام محاور الدراسة مجتمعة وعليه فهو يحدد مدى اعتمادية استمارة الاستبيان للدراسة وقدرتها على إعطاء بيانات وقياسات مستقرة نوعاً ما وغير متباينة، فكلما كانت قيمة معامل "ألفا كرونباخ" أعلى تكون أداة القياس (استمارة) أفضل وتتراوح قيمة المعامل بين 0 و 1 ويعتبر الحد الأدنى المقبول لهذا المعامل هو 60% (أنظر محمود مهدي العتيبي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار حامد، الأردن، 2005، ص: 49).

- المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي؛
- المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة؛
- المطلب الثالث : اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولمجروف- سميرنوف أو ما يعرف بـ (Sample K-S) وذلك لمعرفة فيما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ومن ثمة تحديد نوع اختبار t للعينة الواحدة (One Sample T-test) معلمي أم غير معلمي والذي سيوظف في تحليل بيانات الدراسة. إذن، تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار (التوزيع الطبيعي) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 5% (0.05) والعكس في الحالة العكسية. وبالنسبة لنتائجه فقد كانت كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (08): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

| عناصر الاستبيان | قيمة الاختبار Z | مستوى المعنوية |
|------------------------------------|-----------------|----------------|
| المتغير المستقل: التدقيق الداخلي | 1.117 | 0.165 |
| المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية | 0.829 | 0.498 |
| الاستبيان ككل | 1.161 | 0.135 |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (SPSS V:20).

بتصفح مستوى معنوية محوري الدراسة وكذا الاستبيان ككل، يبدو أن جميع القيم فاقت 5% بمعنى أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل بيانات محوري الدراسة، انطلاقاً من المتغير المستقل ببعديه ثم المتغير التابع بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري في ضل نتائج اختبار One Sample T-test (اختبار معلمي كون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي).

الفرع الأول: عرض و تحليل بيانات محور التدقيق الداخلي

1- عرض وتحليل بيانات البعد الأول (إجراءات التدقيق الداخلي)

بعد معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى توفر إجراءات التدقيق الداخلي والممثلة بالعبارات من 1 إلى 21 كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (09): نتائج تحليل بيانات البعد الأول (إجراءات التدقيق الداخلي)

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى معنوية اختبار T | الرتبة | المستوى |
|-------|---|-----------------|-------------------|-----------------------|--------|---------|
| 1 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. | 3,95 | 0,740 | 0,000 | 14 | مرتفع |
| 2 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد. | 4,00 | 0,775 | 0,000 | 9 | مرتفع |
| 3 | يتحقق المدقق الداخلي من مدى الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و صحة عملية تقييم الأصول الثابتة. | 4,00 | 0,775 | 0,000 | 10 | مرتفع |
| 4 | يقوم المدقق الداخلي باستبعاد النقدية المقيدة عن احتساب السيولة. | 4,19 | 0,873 | 0,000 | 2 | مرتفع |
| 5 | يطلب المدقق الداخلي كشف بالذم المدينة ويتحقق من وجود الديون المتعثرة. | 4,19 | 0,873 | 0,000 | 3 | مرتفع |
| 06 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية | 3,76 | 0,889 | 0,001 | 21 | مرتفع |
| 07 | يتحقق المدقق الداخلي من الطرق المحاسبية المتبعة في الاستثمارات الطويلة الأجل والآثار المترتبة عنها. | 4,19 | 0,873 | 0,000 | 4 | مرتفع |
| 08 | يتحقق المدقق الداخلي من إدراج الأقساط المستحقة للعام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | 4,10 | 0,831 | 0,000 | 6 | مرتفع |
| 09 | يتحقق المدقق الداخلي من ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيع الأرباح. | 4,00 | 0,775 | 0,000 | 11 | مرتفع |
| 10 | يتحقق المدقق الداخلي من فواتير البيع | 4,05 | 0,805 | 0,000 | 8 | مرتفع |

| | | | | | |
|-----------|----|--------------|--------------|-------------|---|
| | | | | | خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة. |
| مرتفع | 12 | 0,000 | 0,775 | 4,00 | يتطابق المدقق الداخلي مستندات أسعار البضائع المرسلة من الوكلاء بمستندات الشحن بعد التحقق منها. |
| مرتفع | 18 | 0,001 | 0,964 | 3,86 | يتحقق المدقق الداخلي من الزيادة في الإيرادات. |
| مرتفع | 13 | 0,000 | 0,775 | 4,00 | يرجع المدقق الداخلي إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق الاهتلاك وإطفاء المؤونات وبيان أثره على القوائم المالية |
| مرتفع جدا | 1 | 0,000 | 0,889 | 4,24 | يتأكد المدقق الداخلي من مدى صحة تسجيل أو تخفيض الالتزامات. |
| مرتفع | 7 | 0,000 | 0,831 | 4,10 | يتحقق المدقق الداخلي من استخدام معدلات الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها. |
| مرتفع | 15 | 0,000 | 1,024 | 3,95 | يعيد المدقق الداخلي احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل. |
| مرتفع | 17 | 0,000 | 0,539 | 3,90 | يتأكد المدقق الداخلي من التصنيف الصحيح للنقد اعتمادا على مصدره الحقيقي(شغلي، استثماري، تمويلي) |
| مرتفع | 20 | 0,000 | 0,700 | 3,76 | يخصم المدقق الداخلي مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره. |
| مرتفع | 16 | 0,000 | 0,865 | 3,95 | يتأكد المدقق الداخلي من أن الشركة قامت فعلا بتحصيل مستحقاتها من العملاء. |
| مرتفع | 5 | 0,000 | 0,625 | 4,10 | يتأكد المدقق الداخلي من ديون الشركة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الآجال الحقيقية للسداد. |
| مرتفع | 19 | 0,000 | 0,750 | 3,81 | يستبعد المدقق الداخلي الأرباح الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية. |
| مرتفع | / | 0.000 | 0.673 | 4.00 | إجمالي البعد الاول |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20) spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يبدو أن أفراد العينة يتفقون على أن إجراءات التدقيق الداخلي متوفرة بالشركة بمستوى مرتفع، كون المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات العبارات الـ 21 تقع في المجال [3.40 - 4.19]، وما يؤكد ذلك هو قيم مستوى المعنوية لاختبار one sample T- test التي لم تتجاوز 5%.

وما يلاحظ أيضا أن جميع عبارات البعد تتوفر بشكل مرتفع، ذلك أن متوسطات حسابها تقع في المجال [3.40-4.19]، وهو ما يؤكد أن هناك اتفاق بين جميع المبحوثين على أن محور إجراءات التدقيق الداخلي محقق بشكل جيد ضمن محور التدقيق الداخلي لشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS-تبسة. فالمدقق الداخلي بالشركة يقوم بالإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالتحقق من عناصر كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج وكذا جدول تدفق النقدية بمستوى عال (مرتفع) وبمستوى مرتفع جدا فيما يتعلق بالعبارات رقم 14 التي تؤكد وبشدة أن المدقق الداخلي يتأكد من مدى صحة تسجيل أو تخفيض الالتزامات.

2- عرض و تحليل بيانات البعد الثاني (مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي)

بعد معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى توفر مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي والممثلة بالعبارات من 22 إلى 33، جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (10): نتائج تحليل بيانات البعد الثاني (مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي)

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى معنوية اختبار T | الرتبة | المستوى |
|-------|--|-----------------|-------------------|-----------------------|--------|-----------|
| 22 | يلتزم المدقق بالنزاهة فلا يقوم بتحريف الحقائق | 4,81 | 0,402 | 0,000 | 1 | مرتفع جدا |
| 23 | يلتزم المدقق الداخلي بالقوانين وأصول المهنة المعمول بها. | 4,76 | 0,436 | 0,000 | 2 | مرتفع جدا |
| 24 | يحرص المدقق الداخلي على أن لا يكون طرفا في أي نشاط غير مشروع أو تصرف يسيء إلى مهنته أو إلى الشركة. | 4,62 | 0,498 | 0,000 | 3 | مرتفع جدا |
| 25 | يساهم المدقق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة الموضوعة. | 4,57 | 0,598 | 0,000 | 5 | مرتفع جدا |
| 26 | لا يشارك المدقق الداخلي في أي نشاط أو | 4,48 | 0,602 | 0,000 | 7 | مرتفع جدا |

| | | | | | | |
|-----------|----|--------------|--------------|-------------|--|----|
| | | | | | علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته. | |
| مرتفع جدا | 6 | 0,000 | 0,512 | 4,52 | لا يقبل المدقق الداخلي أي شيء من شأنه أن يسيء إلى تقديره المهني. | 27 |
| مرتفع جدا | 4 | 0,000 | 0,498 | 4,62 | يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة الحقائق المادية. | 28 |
| مرتفع جدا | 8 | 0,000 | 0,921 | 4,38 | يحرص المدقق الداخلي كامل الحرص على حماية المعلومات التي بحوزته. | 29 |
| مرتفع جدا | 9 | 0,000 | 0,973 | 4,38 | لا يستغل المدقق الداخلي أي معلومة بحوزته لأغراض شخصية. | 30 |
| مرتفع جدا | 10 | 0,000 | 0,966 | 4,33 | يؤدي المدقق الداخلي الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها فقط. | 31 |
| مرتفع | 11 | 0,000 | 1,167 | 4,19 | يؤدي المدقق الداخلي مهامه في ظل المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي. | 32 |
| مرتفع | 12 | 0,046 | 1,640 | 3,76 | يقوم المدقق الداخلي بتحسين مهاراته عن طريق التعلم المستمر. | 33 |
| مرتفع | / | 0.000 | 0.544 | 4.45 | إجمالي البعد الثاني | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20) spss.

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه الدالة إحصائيا أن جميع عبارات البعد تتوفر بشكل مرتفع جدا، ذلك أن متوسطات حسابها تقع في المجال [4.19-5.00] وبانحراف معياري يقل عن الواحد ليؤكد ذلك أن هناك اتفاق بين جميع المبحوثين على أن مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي محققة بشكل جيد جدا ضمن محور التدقيق الداخلي في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS-تبسة-. باستثناء العبارتين (32،33) اللتين كانتا في المرتبتين الأخيرتين بمتوسط حسابي مرتفع وبانحراف معياري كبير مقارنة بباقي قيمه بخصوص باقي العبارات، بما معناه ان هناك اختلاف وعدم اتفاق بين المبحوثين بخصوص مستوى تأدية المدقق الداخلي لمهامه في ظل المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي وتحسين مهاراته عن طريق التعلم المستمر.

إجمالا يمكن القول أن بعد مبادئ وأخلاقيات المهنة محقق بشكل جيد جدا ضمن محور التدقيق الداخلي، حيث أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات العبارات الـ 12 المكونة للبعد تجاوز قيمة 4.19 أي الحد الأدنى للمستوى المرتفع جدا، اذ بلغ 4.45 بانحراف معياري يعادل 0.544 مع الدلالة الإحصائية لهذه النتائج حيث كان مستوى معنوية اختبار one sample T- test ممتازا (قيمة = 0.000 >

(5%) . ليتأكد بذلك أن المدقق الداخلي بالشركة محل الدراسة يلتزم بمبادئ وأخلاقيات مهنته بمستوى عال جدا.

3- عرض و تحليل بيانات محور التدقيق الداخلي ككل

بعد استعراض نتائج تحليل بيانات كل من إجراءات التدقيق الداخلي ومبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي باعتبارهما يعبران عن محور التدقيق الداخلي ، يعيد الجدول الموالي ذلك بشكل ملخص.

جدول رقم (11): نتائج تحليل بيانات محور التدقيق الداخلي

| المستوى | الرتبة | مستوى معنوية اختبار T | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | التدقيق الداخلي |
|-----------|--------|-----------------------------|----------------------|--------------------|--|
| مرتفع | 2 | 0.000 | 0.673 | 4.00 | البعد الاول: إجراءات التدقيق الداخلي |
| مرتفع جدا | 1 | 0.000 | 0.544 | 4.45 | البعد الثاني: مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي |
| مرتفع | / | ,0000 | ,673920 | 4,0045 | محور التدقيق الداخلي ككل |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20).spss.

تبرز نتائج التحليل الموضحة في الجدول أعلاه أن بعدي التدقيق الداخلي على مستوى الشركة محل الدراسة متوفرين بشكل مرتفع، حيث يلتزم المدقق الداخلي في أداء مهامه في المقام الأول بمبادئ وأخلاقيات مهنته ويعكس ذلك المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة الذي كان مرتفعا جدا بقيمة 4.45 وبانحراف معياري صغير يؤكد اتفاقهم بهذا الخصوص، كما يعمل على تطبيق الإجراءات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمستوى يقارب الالتزام بالمبادئ حيث قدر متوسط إجابات أفراد العينة 4.00 بانحراف معياري 0.673 مع معنوية النتائج للبعدين بما يعكس على الدلالة الإحصائية لنتائج محور التدقيق الداخلي ككل، الذي كان مستوى توفره بالشركة مرتفعا حيث بلغ متوسطه الحسابي 4,0045 وبانحراف معياري يقل عن الواحد عادل 0,67392 عكس اتفاق أفراد العينة في إجاباتهم عن توفر هذا المحور بالشركة وبمستوى مرتفع.

الفرع الثاني: عرض وتحليل بيانات محور المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا العنصر سيتم عرض نتائج معالجة البيانات التي تعكس إجابات أفراد العينة حول مدى توفر ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة - الممثلة بالعبارات من 34 إلى 54، وقد كانت النتائج كما هي ملخصة في الجدول الموالي:

جدول رقم (12): نتائج تحليل بيانات محور المحاسبة الإبداعية

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى معنوية اختبار T | الرتبة | المستوى |
|-------|--|-----------------|-------------------|-----------------------|--------|-----------|
| 34 | يبالغ المحاسب في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. | 1,62 | 0,921 | 0,000 | 5 | منخفض جدا |
| 35 | يتلاعب المحاسب في أسعار الصرف. | 1,43 | 0,507 | 0,000 | 14 | منخفض جدا |
| 36 | لا يلتزم المحاسب بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. | 1,48 | 0,512 | 0,000 | 10 | منخفض جدا |
| 37 | لا يفصح المحاسب عن بنود النقدية المقيدة. | 1,57 | 0,507 | 0,000 | 6 | منخفض جدا |
| 38 | يتلاعب المحاسب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | 1,43 | 0,507 | 0,000 | 15 | منخفض جدا |
| 39 | يتلاعب المحاسب في أسعار تقييم المخزون السلعي | 1,57 | 0,507 | 0,000 | 7 | منخفض جدا |
| 40 | يغير المحاسب الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. | 1,62 | 0,498 | 0,000 | 2 | منخفض جدا |
| 41 | لا يدرج المحاسب الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | 1,38 | 0,498 | 0,000 | 17 | منخفض جدا |
| 42 | يضيف المحاسب إيرادات محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة. | 1,48 | 0,512 | 0,000 | 11 | منخفض جدا |
| 43 | يقوم المحاسب بتسجيل صفقات بيع زائفة قبل نهاية الفترة المالية من أجل إلغاء الفترة المقبلة. | 1,33 | 0,483 | 0,000 | 18 | منخفض جدا |
| 44 | يسجل المحاسب إيراد عملية البيع التي لا تزال موضع شك. | 1,43 | 0,507 | 0,000 | 16 | منخفض جدا |
| 45 | يزيد المحاسب الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. | 1,33 | 0,483 | 0,000 | 19 | منخفض جدا |

| | | | | | | |
|-----------|----|-------|-------|------|--|----|
| منخفض جدا | 12 | 0,000 | 0,512 | 1,48 | يغير المحاسب في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة بشكل غير مبرر. | 46 |
| منخفض جدا | 20 | 0,000 | 0,463 | 1,29 | يسجل المحاسب الالتزامات بطريقة خاطئة أو يخفضها بشكل غير ملائم. | 47 |
| منخفض جدا | 21 | 0,000 | 0,436 | 1,24 | يستخدم المحاسب معدلات اهتلاك أقل من المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها الشركة. | 48 |
| منخفض جدا | 3 | 0,000 | 0,669 | 1,62 | يدمج المحاسب نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك. | 49 |
| منخفض جدا | 4 | 0,000 | 0,669 | 1,62 | يصنف المحاسب التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. | 50 |
| منخفض جدا | 8 | 0,000 | 0,680 | 1,52 | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة. | 51 |
| منخفض جدا | 13 | 0,000 | 0,680 | 1,48 | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها. | 52 |
| منخفض جدا | 1 | 0,000 | 0,658 | 1,67 | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع. | 53 |
| منخفض جدا | 9 | 0,000 | 0,680 | 1,52 | يقوم المحاسب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادي. | 54 |
| مرتفع | / | 0.000 | 0.358 | 1.48 | إجمالي المحور | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20) spss.

من خلال نتائج الجدول أعلاه يبدو أن أفراد العينة لا يتفقون تماما على أن المحاسبة الإبداعية غير متوفرة بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS- تبسة-، حيث تبرز جميع عبارات المحور أن مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية منخفض جدا، ذلك أن متوسطات حسابها تقع في المجال [1-1.79] مع تفاوت في انحرافاتها المعيارية التي لم تتجاوز جميعها الواحد بما انعكس على نتائج المحور ككل، حيث

لم يتجاوز المتوسط الحسابي الإجمالي 1.79 أي الحد الأعلى للمستوى المنخفض جدا وبلغ قيمة 1.48 من جهة وكان الانحراف المعياري بقيمة 0.358 من جهة أخرى مع دلالة هذه النتائج إحصائيا والتي تؤكد أنها قيم مستوى المعنوية لاختبار one sample T-test التي لم تتجاوز 5% (0.000) بالنسبة لجميع العبارات وللمحور ككل.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة من خلال اختبار الفرضيات المصاغة، سيتم الاعتماد على نتائج معامل الارتباط لسبيرمان للكشف عن دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات - SOMIPHOS - تبسة.

الفرع الأول: اختبار الفرضية فرعية الأولى (ف1)

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى التي كان نصها "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات - SOMIPHOS - تبسة"، سيتم الاعتماد على نتائج معامل ارتباط Spearman ومستوى دلالاته الإحصائية الموضحة في الجدول الآتي.

جدول رقم (13): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

| القرار | مستوى الدلالة | معامل الارتباط | البعد الأول: إجراءات التدقيق الداخلي |
|--------------|---------------|----------------|--------------------------------------|
| قبول الفرضية | 0.001 | -0,679 | المحور التابع: المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج spss(v:20).

بالاعتماد على دلالة النتائج البارزة في قيم الجدول، والتي كان فيها مستوى المعنوية يقل عن 5% (تساوي 0.001) يمكن القول أن هناك علاقة ارتباط عكسية قوية بين إجراءات التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة مناجم الفوسفات - SOMIPHOS - تبسة، حيث بلغ معامل الارتباط 67.9% بإشارة سالبة دالة على العلاقة العكسية بين المتغيرين، بمستوى معنوية (0.001) يقل

عن 5% يسمح باعتماد النتائج المتوصل إليها، وعليه يمكن القول بان الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة مرتبط بنسبة 67.9% بوجود الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي المضادة لها، وبذلك تثبت وتقبل الفرضية الفرعية الأولى موضع الاختبار التي كان مفادها "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-".

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الثانية (ف2)

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية التي كان نصها: "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-"، سيتم أيضا الاعتماد على نتائج معامل ارتباط Spearman ومستوى دلالاته الموضحة في الجدول الآتي.

الجدول رقم (14): نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

| القرار | مستوى الدلالة | معامل الارتباط | البعد الثاني: مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي |
|-------------|---------------|----------------|--|
| رفض الفرضية | 0.200 | 0.291 | المحور التابع: المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20) spss.

تشير نتائج معامل الارتباط بين مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية ان العلاقة بين المتغيرين ايجابية وضعيفة تقدر بـ 29.1 %، ولكن مع عدم دلالتها الإحصائية كون مستوى المعنوية فاق 5% ببلوغه قيمة 0.200 ترفض النتيجة ولا وجود لأية علاقة ارتباط بينهما سواء كانت ايجابية أو سلبية وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية موضع الاختبار، والتي كان مفادها "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية

استمرارا في اعتماد نفس الطريقة في اختبار الفرضيتين الفرعيتين سيتم استخدام معامل ارتباط Spearman ومستوى دلالاته الموضحة في الجدول الاتي لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية.

الجدول رقم (15):نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

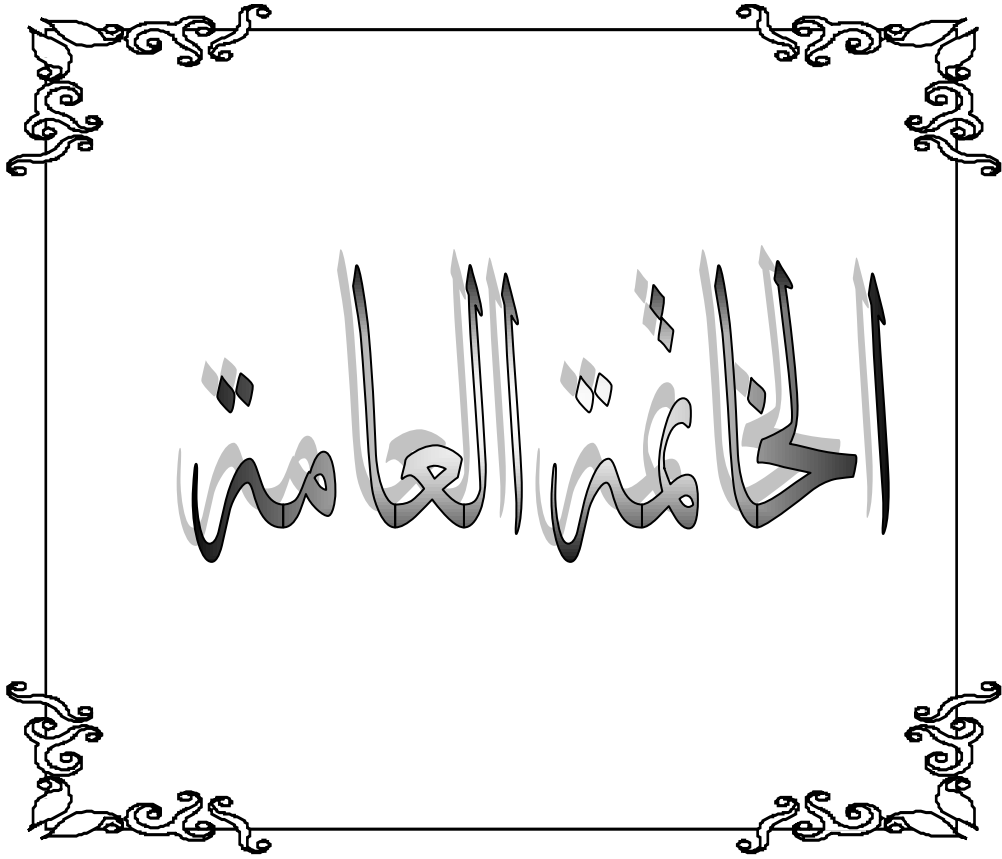
| القرار | مستوى الدلالة | معامل الارتباط | المتغير المستقل: التدقيق الداخلي |
|--------------|---------------|----------------|------------------------------------|
| قبول الفرضية | 0.000 | - 0.668 | المتغير التابع: المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج (v:20).spss.

بالاعتماد على دلالة النتائج البارزة في قيم الجدول أعلاه، والتي كان فيها مستوى المعنوية يقل عن 5% (تساوي 0.000) يمكن القول أن هناك علاقة ارتباط عكسية قوية بين التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ معامل الارتباط نسبة 66.8%- بمستوى دلالة (0.001)، أي ان الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالشركة محل الدراسة مرتبط بوجود التدقيق الداخلي بنسبة 66.8 %، ومنه تثبت وتقبل الفرضية الرئيسية موضع الاختبار التي كان مفادها "توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-".

خلاصة الفصل الثاني

تم التطرق في هذا الفصل إلى التعريف بشركة مناجم الفوسفات - تبسة - الكائن مقرها ببلدية تبسة والتي تم اخذ عينة الدراسة من الأفراد العاملين بها على مستوى كل من قسمي التدقيق الداخلي والمحاسبة والمالية، حيث بلغ عددهم 21 فردا وجه لهم استبيان حول محوري الدراسة والمتمثلين في التدقيق الداخلي (متغير مستقل) المعبر عنه ببعدين هما: إجراءات التدقيق الداخلي المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية ومبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، في حين كان المتغير التابع هو ممارسات المحاسبة الإبداعية، بعد معالجة البيانات المجمعة باستخدام برنامج SPSS(V: 20) تبين أن عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى الشركة محل الدراسة مرتبط بوجود التدقيق الداخلي بنسبة 66.8 % بالإضافة إلى جملة من النتائج التي سيتم إدراجها في الخاتمة.



الخاتمة العامة

يعتبر التدقيق الداخلي ذو أهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية حيث يقوم بفحص وتقييم الأنشطة ومساعدتها في تحقيق أهدافها وتحسين أدائها، من خلال الحد من تقليل التلاعبات وضبط ممارسات المحاسب من الغش في القوائم المالية والتي تعرف بالمحاسبة الإبداعية، حيث أنها تعتبر ممارسات تقوم باستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن أجل التصدي لممارساتها جاء التدقيق الداخلي كأحد الإجراءات اللازمة كونه يمكن من الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة ومدى التزامه بمبادئ وقواعد أخلاقيات مهنته.

ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة الحالية للبحث في الإشكالية التي كان مفادها: **ما مدى ارتباط عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي على مستوى شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة - ؟**

- نتائج الدراسة

لقد سمحت الدراسة الحالية بالوصول إلى العديد من النتائج على الصعيدين النظري والتطبيقي أهمها:

- إن المحاسبة الإبداعية تعني استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة؛
- للتدقيق الداخلي دور بالغ في تضيق الخناق عن التلاعبات التي يقوم بها المحاسبين على القوائم المالية؛
- يجب ان يكون لدى المدقق الداخلي تدريب ومهارات كافية للقيام بالعمليات التي يكلف بها وخاصة تلك المهارات المتعلقة بتطبيق معايير وإجراءات التدقيق الداخلي؛
- إن وجود قواعد ومبادئ أخلاقية إلى جانب تطبيق المعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي يساهم في ضبط الممارسات غير الأخلاقية التي يقوم بها المحاسب على القوائم المالية؛
- توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- تقدر بنسبة 67.9%.

- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS-تبسة؛

- توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS-تبسة يقدر حجمها بـ 66.8%.

- التوصيات

بعد عرض اهم النتائج المتوصل اليها توصي الدراسة بـ:

- إعطاء اهتمام اكبر لوظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- ضرورة إعادة هذه الدراسة لفترات مستقبلية أخرى للوقوف على مدى تأثير التدقيق الداخلي على

ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركة مناجم الفوسفات - تبسة- والبحث في عدم تأثير مبادئ وأخلاقيات المهنة عليها؛

- العمل على بث الوعي الكافي حول موضوع المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء ، الطبعة الأولى، دار الجامعة للنشر، الاسكندرية، 2011.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
3. أحمد صالح الغمرات، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي ، الطبعة الأولى، دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990.
4. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد ، دار الكتاب الحديث للنشر، القاهرة، 2008.
5. حسناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البنيات الالكترونية ، دار النشر لثقافة الجامعة، الإسكندرية، 2008.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2008 .
7. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري ، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، 2011.
8. رزق الله أبو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2013.
9. عبد الرحمان بابنات- ناصر دادي عدون ، التدقيق الإداري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الأغواط، 2008.
10. عز الدين عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية، جدة، السعودية، الطبعة الأولى.
11. محمود مهدي العتبي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار حامد، الأردن، 2005.

2-المذكرات والأطروحات

1. العمرابي سمية، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي، 2016-2017.
 2. ليندا حسن نمر الحلبي- محمد مطر ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، أيار 2009.
 3. محمد علي محمد الجابري، تقييم دوري المدققين الداخليين في تخزين نظام الرقابة لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العامة في اليمن ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة صنعاء، الأردن، 2014.
 4. ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، 2010.
 5. يوسف سعيد المدلل، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري ، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، 2008.
- 3- المجالات العلمية
1. امقران مصطفى - راصدي صبرينة، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة، العدد 2، 2010.
 2. حسن فليح مفلح القطيش - فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
 3. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 26، 2010.
 4. زياني عبد الحق- مجدوب خيرة ، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية ، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة ابن خلدون بتيارت، المجلد 10، العدد 1، جانفي 2020.

5. سامي محمود عبد الحميد مراد، إحياء الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة الحالة المصرية-، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد 17، يناير 2017.
6. شعباني لطفي- زرقواد وسام، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زياني عاشور بالجلفة، العدد 35.
7. علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية البيانات المالية، مجلة ادارة الأعمال والدراسات الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة(الجزائر)، العدد 2، 2019.
8. قحموش سمية - خواري سميرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية بسكرة، مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلد 02، العدد 02، 2018.
9. قوقيش امينة- لقليطي الأخضر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، المجلد 13، العدد 2، 2019.
10. منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، الجامعة العراقية، العدد 8، 2016.
11. محمد كريم قروف، دور التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد 19، العدد الأول، يونيو 2016.
12. محمد فخري محمد، أثر القواعد الأخلاقية للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة دراسة ميدانية للشركات في العراق، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 3، أكتوبر 2017.
13. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية البيانات المالية دراسة ميدانية لعينة من الشركات العامة العراقية، مجلة العري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العدد 32، 2015.

4- مواقع الكترونية

1. معهد المدققين الداخليين على الرابط:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

2. معهد المدققين الداخليين (IIA)، ترجمة: ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)، 2017. على الرابط:

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf>

3. معهد المدققين الداخليين، مبادئ وأخلاقيات المهنة، على الرابط:

<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Codes%20of%20Ethics.pdf>

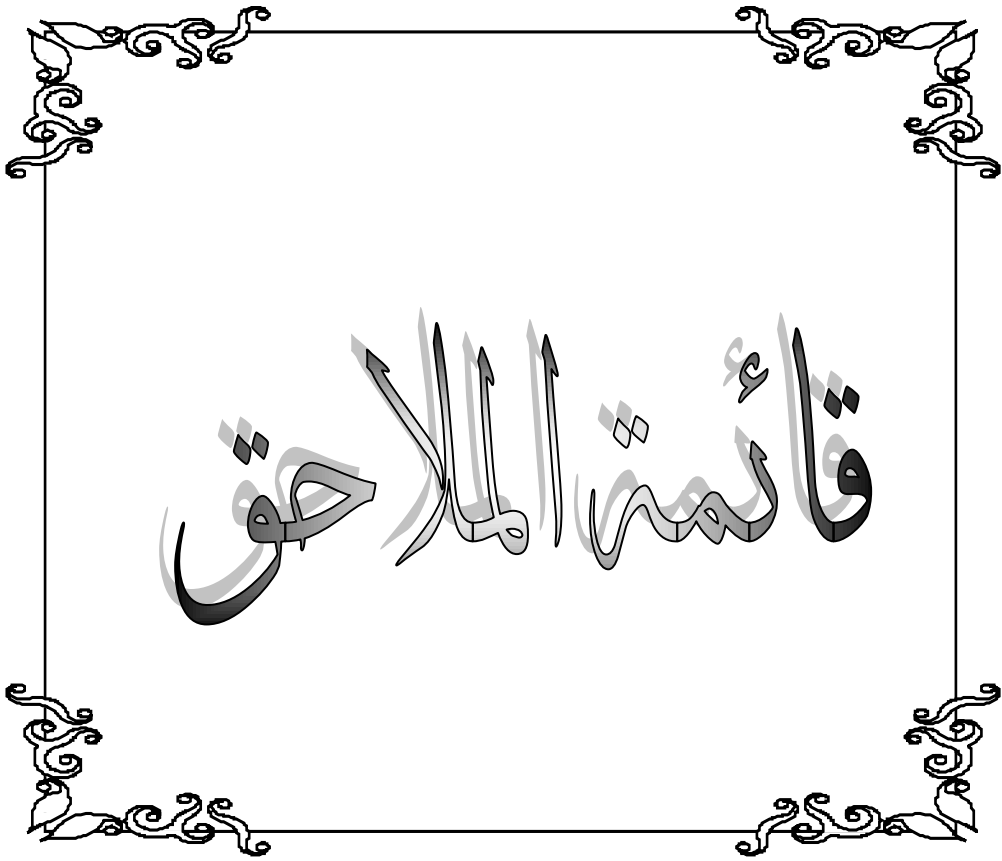
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I- les livres

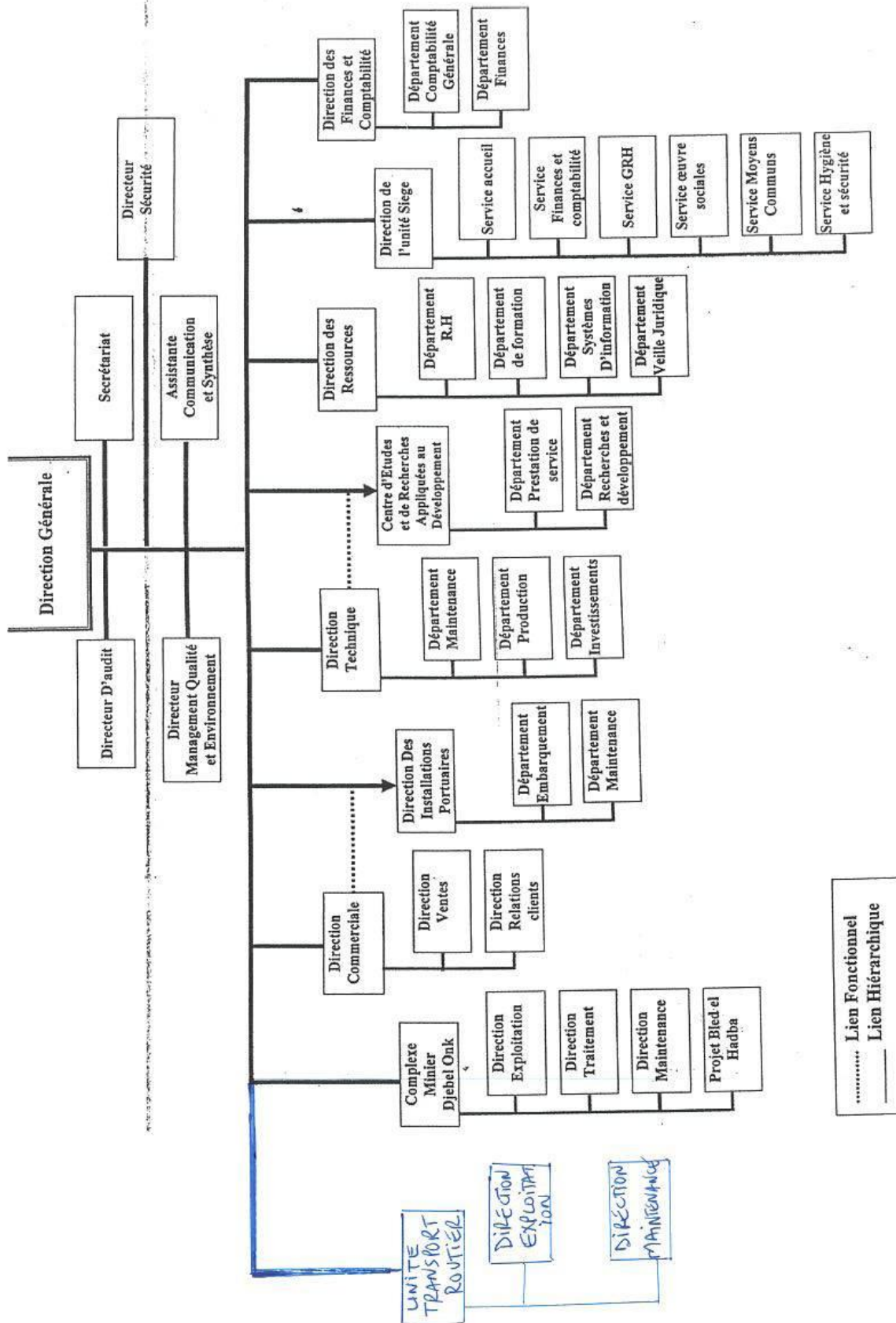
1. RENARD Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Saint-Germain, 2010.
2. Elisabeth Bertin, **Audit interne: enjeux et pratiques à l'international**, édition d'organisation, Groupe Eyrolles, Germain, 2007.

II- les revues

1. Abu bakrEssedikkidaoune – hadjkouidergourine, **the role of the internal audit function in reducing the practices of creative accounting :case study in some companies in the provinces of aindefla and chlef**,Revue acadimique des etudes humains et sociales- A/ Sienceseconomiques et droit, N°20, juin 2018.
2. Branka Remenaric and others, **creative auccounting-motives,techniques and posibilities of prevention**, EkonomskiVjesnikl/ Econviews, God.XXXI, BR.1/2018,available on : <https://www.researchgate.net/publication/330202220> . 02/11.2020.
3. Abu bakrEssedikkidaoune – HadjkouiderGourine, **the role of the internal audit function in reducing the practices of creative accounting :case study in some companies in the provinces of Aindefla and Chlef**, Revue acadimique des etudes humains et sociales- A/ Sienceseconomiques et droit, N°20, juin 2018.
4. Mageed Abdzaid Hamad, **the role of auditig in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies**, مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 16، 2014



الملحق رقم (01): الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات -تبسة-



الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشيخ العربي التبسي -تبسة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

سيدي (سيدتي) الكريم(ة) تحية احترام وتقدير...
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة "تخصص مالية المؤسسة" بعنوان: دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات -SOMIPHOS- تبسة.

ونظراً لأهمية رأيكم في انجاز الدراسة، نرجو التعاون معنا في الإجابة عن الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان، وذلك بوضع إشارة (X) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علماً أن البيانات التي ستدلون بها ستحظى بكامل السرية و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.
وشكراً لتعاونكم

تحت إشراف الأستاذة:

د. مدفوني مليكة

من إعداد الطالبتين:

- حاشي ليلي

- مرابط شيماء

السنة الجامعية: 2020/2019

المحاسبة الإبداعية: تعرف على أنها الممارسات الغير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.
محاور الدراسة

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

| رقم العبارة | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| المحور الأول: التدقيق الداخلي | | | | | | |
| 1- إجراءات التدقيق الداخلي | | | | | | |
| 1-1- إجراءات التدقيق الداخلي على الميزانية | | | | | | |
| 01 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. | | | | | |
| 02 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد. | | | | | |
| 03 | يتحقق المدقق الداخلي من مدى الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و صحة عملية تقييم الأصول الثابتة. | | | | | |
| 04 | يقوم المدقق الداخلي باستبعاد النقدية المقيدة عن احتساب السيولة. | | | | | |
| 05 | يطلب المدقق الداخلي كشف بالذم المدينة ويتحقق من وجود الديون المتعثرة. | | | | | |
| 06 | يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية | | | | | |
| 07 | يتحقق المدقق الداخلي من الطرق المحاسبية المتبعة في الاستثمارات الطويلة الأجل والآثار المترتبة عنها. | | | | | |
| 08 | يتحقق المدقق الداخلي من إدراج الأقساط المستحقة للعام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | | | | | |
| 09 | يتحقق المدقق الداخلي من ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيع الأرباح. | | | | | |
| 1-2- إجراءات التدقيق الداخلي على جدول حسابات النتائج | | | | | | |
| 10 | يتحقق المدقق الداخلي من فواتير البيع خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة. | | | | | |
| 11 | يطابق المدقق الداخلي مستندات أسعار البضائع المرسله من الوكلاء بمستندات الشحن بعد التحقق منها. | | | | | |
| 12 | يتحقق المدقق الداخلي من الزيادة في الإيرادات. | | | | | |
| 13 | يرجع المدقق الداخلي إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق الاهلاك وإطفاء المؤونات وبيان أثره على القوائم المالية (الميزانية وجدول | | | | | |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | حسابات النتائج). |
| | | | | | 14 يتأكد المدقق الداخلي من مدى صحة تسجيل أو تخفيض الالتزامات. |
| | | | | | 15 يتحقق المدقق الداخلي من استخدام معدلات الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها. |
| | | | | | 16 يعيد المدقق الداخلي احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل. |
| 1-3- إجراءات التدقيق الداخلي على التدفقات النقدية | | | | | |
| | | | | | 17 يتأكد المدقق الداخلي من التصنيف الصحيح للنقد اعتمادا على مصدره الحقيقي (تشغيلي، استثماري، تمويلي). |
| | | | | | 18 يخصم المدقق الداخلي مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره. |
| | | | | | 19 يتأكد المدقق الداخلي من أن الشركة قامت فعلا بتحصيل مستحقاتها من العملاء. |
| | | | | | 20 يتأكد المدقق الداخلي من ديون الشركة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الأجال الحقيقية للسداد. |
| | | | | | 21 يستبعد المدقق الداخلي الأرباح الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية. |
| 2- مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي | | | | | |
| | | | | | 22 يلتزم المدقق بالنزاهة فلا يقوم بتحريف الحقائق |
| | | | | | 23 يلتزم المدقق الداخلي بالقوانين وأصول المهنة المعمول بها. |
| | | | | | 24 يحرص المدقق الداخلي على أن لا يكون طرفا في أي نشاط غير مشروع أو تصرف يسيء إلى مهنته أو إلى الشركة. |
| | | | | | 25 يساهم المدقق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة الموضوعة. |
| | | | | | 26 لا يشارك المدقق الداخلي في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته. |
| | | | | | 27 لا يقبل المدقق الداخلي أي شيء من شأنه أن يسيء إلى تقديره المهني. |
| | | | | | 28 يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة الحقائق المادية. |
| | | | | | 29 يحرص المدقق الداخلي كامل الحرص على حماية المعلومات التي بحوزته. |
| | | | | | 30 لا يستغل المدقق الداخلي أي معلومة بحوزته لأغراض شخصية. |
| | | | | | 31 يؤدي المدقق الداخلي الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها فقط. |
| | | | | | 32 يؤدي المدقق الداخلي مهامه في ظل المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي. |
| | | | | | 33 يقوم المدقق الداخلي بتحسين مهاراته عن طريق التعلم المستمر. |

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

1- إجراءات المحاسبة الإبداعية على الميزانية

| | |
|----|--|
| 34 | يبالغ المحاسب في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. |
| 35 | يتلاعب المحاسب في أسعار الصرف. |
| 36 | لا يلتزم المحاسب بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية . |
| 37 | لا يفصح المحاسب عن بنود النقدية المقيدة. |
| 38 | يتلاعب المحاسب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. |
| 39 | يتلاعب المحاسب في أسعار تقييم المخزون السلعي |
| 40 | يغير المحاسب الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. |
| 41 | لا يدرج المحاسب الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. |
| 42 | يضيف المحاسب إيرادات محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة. |

2- إجراءات المحاسبة الإبداعية على جدول حساب النتائج

| | |
|----|---|
| 43 | يقوم المحاسب بتسجيل صفقات بيع زائفة قبل نهاية الفترة المالية من أجل إلغاء الفترة المقبلة. |
| 44 | يسجل المحاسب إيراد عملية البيع التي لا تزال موضع شك. |
| 45 | يزيد المحاسب الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. |
| 46 | يغير المحاسب في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة بشكل غير مبرر. |
| 47 | يسجل المحاسب الالتزامات بطريقة خاطئة أو يخفصها بشكل غير ملائم. |
| 48 | يستخدم المحاسب معدلات اهتلاك أقل من المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها الشركة. |
| 49 | يدمج المحاسب نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك. |

3- إجراءات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|----|
| | | | | | يصنف المحاسب التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. | 50 |
| | | | | | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة. | 51 |
| | | | | | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها. | 52 |
| | | | | | يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع. | 53 |
| | | | | | يقوم المحاسب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادي. | 54 |

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

معامل ألفا كرونباخ الاجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|--------------|---------------------|----|-------|
| Observations | Valide | 21 | 100,0 |
| | Exclus ^a | 0 | ,0 |
| | Total | 21 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,655 | 54 |

معامل ألفا كرونباخ لمحور التدقيق الداخلي

Récapitulatif de traitement des observations

| | | N | % |
|--------------|---------------------|----|-------|
| Observations | Valide | 21 | 100,0 |
| | Exclus ^a | 0 | ,0 |
| | Total | 21 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,713 | 33 |

معامل الفاكرونباخ محور المحاسبة الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

| | N | % |
|----------------------------------|----|-------|
| Valide | 21 | 100,0 |
| Observations Exclus ^a | 0 | ,0 |
| Total | 21 | 100,0 |

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
|-------------------|-------------------|
| ,921 | 21 |

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارة الاستبيان

المحور الأول: التدقيق الداخلي
البعد الأول: إجراءات التدقيق الداخلي

| Statistiques sur échantillon unique | | | | |
|---|----|---------|------------|-------------------------|
| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
| يتحقق المدقق الداخلي من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة. | 21 | 3,95 | ,740 | ,161 |
| يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد. | 21 | 4,00 | ,775 | ,169 |
| يتحقق المدقق الداخلي من مدى الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و صحة عملية تقييم الاصول الثابتة. | 21 | 4,00 | ,775 | ,169 |
| يقوم المدقق الداخلي باستبعاد النقدية المقيدة عن احتساب السيولة. | 21 | 4,19 | ,873 | ,190 |
| يطلب المدقق الداخلي كشف بالذمم المدينة ويتحقق من وجود الديون المتعثرة. | 21 | 4,19 | ,873 | ,190 |
| يتحقق المدقق الداخلي من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية | 21 | 3,76 | ,889 | ,194 |
| يتحقق المدقق الداخلي من الطرق المحاسبية المتبعة في الاستثمارات الطويلة الأجل والآثار المترتبة عنها. | 21 | 4,19 | ,873 | ,190 |
| يتحقق المدقق الداخلي من ادراج الأقساط المستحقة للعام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | 21 | 4,10 | ,831 | ,181 |
| يتحقق المدقق الداخلي من ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيع الارباح. | 21 | 4,00 | ,775 | ,169 |
| يتحقق المدقق الداخلي من فواتير البيع خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالمشركات التابعة. | 21 | 4,05 | ,805 | ,176 |
| يطابق المدقق الداخلي مستندات أسعار البضائع المرسله من الوكلاء بمستندات الشحن بعد التحقق منها. | 21 | 4,00 | ,775 | ,169 |
| يتحقق المدقق الداخلي من الزيادة في الإيرادات. | 21 | 3,86 | ,964 | ,210 |

| | | | | |
|---|----|------|-------|------|
| يرجع المدقق الداخلي الى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق الاهتلاك واطفاء المؤونات وبيان أثره على القوائم المالية | 21 | 4,00 | ,775 | ,169 |
| يتأكد المدقق الداخلي من مدى صحة تسجيل أو تخفيض الالتزامات. | 21 | 4,24 | ,889 | ,194 |
| يتحقق المدقق الداخلي من استخدام معدلات الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها. | 21 | 4,10 | ,831 | ,181 |
| يعيد المدقق الداخلي احتساب نتيجة الاعمال بعد استبعاد الأرباح والإفصاح عنها بيند مستقل. | 21 | 3,95 | 1,024 | ,223 |
| يتأكد المدقق الداخلي من التصنيف الصحيح للنقد اعتمادا على مصدره الحقيقي(تشغيلي، استثماري، تمويلي). | 21 | 3,90 | ,539 | ,118 |
| يخصم المدقق الداخلي مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره. | 21 | 3,76 | ,700 | ,153 |
| يتأكد المدقق الداخلي من أن اشركة قامت فعلا بتحصيل مستحقاتها من العملاء. | 21 | 3,95 | ,865 | ,189 |
| يتأكد المدقق الداخلي من ديون الشركة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الأجال الحقيقية للسداد. | 21 | 4,10 | ,625 | ,136 |
| يستبعد المدقق الداخلي الأرباح الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية. | 21 | 3,81 | ,750 | ,164 |

| Test sur échantillon unique | | | | | | |
|---|--------------------|-----|----------------------|-----------------------|---|------------|
| | Valeur du test = 3 | | | | | |
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| صحة من الداخلي المدقق يتحقق الأصول تقييم في المتبعة الأسس وفق القيمة وتعديل الملموسة غير الصحيحة الأسس. | 5,898 | 20 | ,000 | ,952 | ,62 | 1,29 |
| صحة من الداخلي المدقق يتحقق ان الخطأ وتصحيح الصرف أسعار وجد. | 5,916 | 20 | ,000 | 1,000 | ,65 | 1,35 |
| مدى من الداخلي المدقق يتحقق و التاريخية التكلفة بمبدأ الالتزام الثابتة الاصول تقييم عملية صحة. | 5,916 | 20 | ,000 | 1,000 | ,65 | 1,35 |
| باستبعاد الداخلي المدقق يقوم السبولة احتساب عن المقيدة النقدية. | 6,250 | 20 | ,000 | 1,190 | ,79 | 1,59 |
| بالذم كشف الداخلي المدقق يطلب الديون وجود من ويتحقق المدينة المتعثرة. | 6,250 | 20 | ,000 | 1,190 | ,79 | 1,59 |

| | | | | | | |
|---|-------|----|------|-------|-----|------|
| صحة من الداخلي المدقق يتحقق بالأسعار قياسا المخزون أسعار الجارية | 3,927 | 20 | ,001 | ,762 | ,36 | 1,17 |
| الطرق من الداخلي المدقق يتحقق الاستثمارات في المتبعة المحاسبية المترتبة والآثار الاجل الطويلة عنها. | 6,250 | 20 | ,000 | 1,190 | ,79 | 1,59 |
| ادراج من الداخلي المدقق يتحقق من الجاري للعام المستحقة الأقساط ضمن الاجل طويلة القروض الاجل قصيرة الائتمانات | 6,040 | 20 | ,000 | 1,095 | ,72 | 1,47 |
| ربح من الداخلي المدقق يتحقق به المرتبطة والنسب الجاري العام الارباح توزيع ونسبة | 5,916 | 20 | ,000 | 1,000 | ,65 | 1,35 |
| فواتير من الداخلي المدقق يتحقق مع المنفذة للصفقات خصوصا البيع بالشركة العلاقة ذات الاطراف التابعة كالشركات | 5,966 | 20 | ,000 | 1,048 | ,68 | 1,41 |
| مستندات الداخلي المدقق يطابق الوكلاء من المرسله البضائع أسعار منها التحقق بعد الشحن بمستندات | 5,916 | 20 | ,000 | 1,000 | ,65 | 1,35 |
| الزيادة من الداخلي المدقق يتحقق الايرادات في | 4,076 | 20 | ,001 | ,857 | ,42 | 1,30 |
| رأي الى الداخلي المدقق يرجع في التغيير أسباب لمعرفة الإدارة المؤونات واطفاء الاهتلاك طرق المالية القوائم على أثره وبيان | 5,916 | 20 | ,000 | 1,000 | ,65 | 1,35 |
| مدى من الداخلي المدقق يتأكد تخفيض أو تسجيل صحة الائتمانات | 6,381 | 20 | ,000 | 1,238 | ,83 | 1,64 |
| استخدام من الداخلي المدقق يتحقق للمعدلات وفقا الاهتلاك معدلات عليها المتعارف | 6,040 | 20 | ,000 | 1,095 | ,72 | 1,47 |
| نتيجة احتساب الداخلي المدقق يعيد الأرباح استبعاد بعد الاعمال مستقل بيند عنها والإفصاح | 4,264 | 20 | ,000 | ,952 | ,49 | 1,42 |
| التصنيف من الداخلي المدقق يتأكد مصدره على اعتمادا للنقد الصحيح استثماري، تشغيلي، الحقيقي (تمويلي) | 7,693 | 20 | ,000 | ,905 | ,66 | 1,15 |

| | | | | | | |
|---|-------|----|------|-------|-----|------|
| مبلغ الداخلي المدقق يخصم التدفقات مبلغ من الضريبة أثره لإلغاء وذلك التشغيلية. | 4,985 | 20 | ,000 | ,762 | ,44 | 1,08 |
| اشركة أن من الداخلي المدقق يتأكد من مستحقاتها بتحصيل فعلا قامت العملاء. | 5,048 | 20 | ,000 | ,952 | ,56 | 1,35 |
| ديون من الداخلي المدقق يتأكد خلال من مورديها اتجاه الشركة الأجال من والتأكد الثبوتية الوثائق للسداد الحقيقية. | 8,032 | 20 | ,000 | 1,095 | ,81 | 1,38 |
| الأرباح الداخلي المدقق يستبعد الاستثنائية الأنشطة عن الناتجة. | 4,949 | 20 | ,000 | ,810 | ,47 | 1,15 |

البعد الثاني: مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق

| Statistiques sur échantillon unique | | | | |
|--|----|---------|------------|-------------------------|
| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
| يلتزم المدقق بالنزاهة فلا يقوم بتحريف الحقائق | 21 | 4,81 | ,402 | ,088 |
| يلتزم المدقق الداخلي بالقوانين وأصول المهنة المعمول بها. | 21 | 4,76 | ,436 | ,095 |
| يحرص المدقق الداخلي على ان لا يكون طرفا في أي نشاط غير مشروع او تصرف يسيء الى مهنته او الى الشركة. | 21 | 4,62 | ,498 | ,109 |
| يساهم المدقق الداخلي في تحقيق أهداف الشركة الموضوعية. | 21 | 4,57 | ,598 | ,130 |
| لا يشارك المدقق الداخلي في اي نشاط او علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته. | 21 | 4,48 | ,602 | ,131 |
| لا يقبل المدقق الداخلي أي شيء من شأنه أن يسيء الى تقديره المهني. | 21 | 4,52 | ,512 | ,112 |
| يقوم المدقق الداخلي بالإفصاح عن كافة الحقائق المادية. | 21 | 4,62 | ,498 | ,109 |
| يحرص المدقق الداخلي كامل الحرص على حماية المعلومات التي بحوزته. | 21 | 4,38 | ,921 | ,201 |
| لا يستغل المدقق الداخلي أي معلومة بحوزته لأغراض شخصية. | 21 | 4,38 | ,973 | ,212 |
| يؤدي المدقق الداخلي الخدمات التي تكون لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها فقط. | 21 | 4,33 | ,966 | ,211 |
| يؤدي المدقق الداخلي مهامه في ظل المعايير الدولية المهنية للتدقيق الداخلي. | 21 | 4,19 | 1,167 | ,255 |
| يقوم المدقق الداخلي بتحسين مهاراته عن طريق التعلم المستمر. | 21 | 3,76 | 1,640 | ,358 |

| Test sur échantillon unique | | | | | | |
|---|--------------------|-----|----------------------|-----------------------|---|------------|
| | Valeur du test = 3 | | | | | |
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| يقوم فلا بالنزاهة المدقق يلتزم الحقائق بتحريف | 20,608 | 20 | ,000 | 1,810 | 1,63 | 1,99 |
| بالقوانين الداخلي المدقق يلتزم بها المعمول المهنة وأصول | 18,500 | 20 | ,000 | 1,762 | 1,56 | 1,96 |
| لا ان على الداخلي المدقق يحرص غير نشاط أي في طرفا يكون الى يسيء تصرف او مشروع الشركة الى او مهنته | 14,910 | 20 | ,000 | 1,619 | 1,39 | 1,85 |
| تحقيق في الداخلي المدقق يساهم الموضوعه الشركة أهداف | 12,050 | 20 | ,000 | 1,571 | 1,30 | 1,84 |
| اي في الداخلي المدقق يشارك لا حياديته على تؤثر علاقات او نشاط وموضوعيته | 11,245 | 20 | ,000 | 1,476 | 1,20 | 1,75 |
| شيء أي الداخلي المدقق يقبل لا تقديره الى يسيء أن شأنه من المهني | 13,645 | 20 | ,000 | 1,524 | 1,29 | 1,76 |
| عن بالإفصاح الداخلي المدقق يقوم المادية الحقائق كافة | 14,910 | 20 | ,000 | 1,619 | 1,39 | 1,85 |
| كامل الداخلي المدقق يحرص المعلومات حماية على الحرص بحوزته التي | 6,874 | 20 | ,000 | 1,381 | ,96 | 1,80 |
| أي الداخلي المدقق يستغل لا شخصية لأغراض بحوزته معلومة | 6,501 | 20 | ,000 | 1,381 | ,94 | 1,82 |
| الخدمات الداخلي المدقق يؤدي والمهارة المعرفة لديه تكون التي فقط لها اللازمة والخبرة | 6,325 | 20 | ,000 | 1,333 | ,89 | 1,77 |
| في مهامه الداخلي المدقق يؤدي للتدقيق المهنية الدولية المعايير ظل الداخلي | 4,675 | 20 | ,000 | 1,190 | ,66 | 1,72 |
| بتحسين الداخلي المدقق يقوم المستمر التعلم طريق عن مهاراته | 2,129 | 20 | ,046 | ,762 | ,02 | 1,51 |

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

| Statistiques sur échantillon unique | | | | |
|--|----|---------|------------|-------------------------|
| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
| يبالغ المحاسب في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. | 21 | 1,62 | ,921 | ,201 |
| يتلاعب المحاسب في أسعار الصرف. | 21 | 1,43 | ,507 | ,111 |
| لا يلتزم المحاسب بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. | 21 | 1,48 | ,512 | ,112 |
| لا يفصح المحاسب عن بنود النقدية المقيدة. | 21 | 1,57 | ,507 | ,111 |
| يتلاعب المحاسب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعترية. | 21 | 1,43 | ,507 | ,111 |
| يتلاعب المحاسب في أسعار تقييم المخزون السلعي | 21 | 1,57 | ,507 | ,111 |
| يغير المحاسب الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. | 21 | 1,62 | ,498 | ,109 |
| لا يدرج المحاسب الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | 21 | 1,38 | ,498 | ,109 |
| يضيف المحاسب إيرادات محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة. | 21 | 1,48 | ,512 | ,112 |
| يقوم المحاسب بتسجيل صفقات بيع زائفة قبل نهاية الفترة المالية من أجل إلغاء الفترة المقبلة. | 21 | 1,33 | ,483 | ,105 |
| يسجل المحاسب إيراد عملية البيع التي لا تزال موضع شك. | 21 | 1,43 | ,507 | ,111 |
| يزيد المحاسب الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. | 21 | 1,33 | ,483 | ,105 |
| يغير المحاسب في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة بشكل غير مبرر. | 21 | 1,48 | ,512 | ,112 |
| يسجل المحاسب الالتزامات بطريقة خاطئة أو يخفيها بشكل غير ملائم. | 21 | 1,29 | ,463 | ,101 |
| يستخدم المحاسب معدلات اهتلاك أقل من المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها الشركة. | 21 | 1,24 | ,436 | ,095 |
| يتمج المحاسب نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك. | 21 | 1,62 | ,669 | ,146 |
| يصنف المحاسب التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. | 21 | 1,62 | ,669 | ,146 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة. | 21 | 1,52 | ,680 | ,148 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التأجيل بمواعيد استحقاقها. | 21 | 1,48 | ,680 | ,148 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع. | 21 | 1,67 | ,658 | ,144 |
| يقوم المحاسب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادي. | 21 | 1,52 | ,680 | ,148 |

| Test sur échantillon unique | | | | | | |
|--|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
| | Valeur du test = 3 | | | | | |
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| يبالغ المحاسب في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة. | -6,874 | 20 | ,000 | -1,381 | -1,80 | -,96 |
| يتلاعب المحاسب في أسعار الصرف. | -14,201 | 20 | ,000 | -1,571 | -1,80 | -1,34 |
| لا يلتزم المحاسب بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية. | -13,645 | 20 | ,000 | -1,524 | -1,76 | -1,29 |
| لا يفصح المحاسب عن بنود النقدية المقيدة. | -12,910 | 20 | ,000 | -1,429 | -1,66 | -1,20 |
| يتلاعب المحاسب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | -14,201 | 20 | ,000 | -1,571 | -1,80 | -1,34 |
| يتلاعب المحاسب في أسعار تقييم المخزون السلعي | -12,910 | 20 | ,000 | -1,429 | -1,66 | -1,20 |
| يغير المحاسب الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. | -12,717 | 20 | ,000 | -1,381 | -1,61 | -1,15 |
| لا يدرج المحاسب الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. | -14,910 | 20 | ,000 | -1,619 | -1,85 | -1,39 |
| يضيف المحاسب إيرادات محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة. | -13,645 | 20 | ,000 | -1,524 | -1,76 | -1,29 |
| يقوم المحاسب بتسجيل صفقات بيع زائفة قبل نهاية الفترة المالية من أجل إلغاء الفترة المقبلة. | -15,811 | 20 | ,000 | -1,667 | -1,89 | -1,45 |
| يسجل المحاسب إيراد عملية البيع التي لا تزال موضع شك. | -14,201 | 20 | ,000 | -1,571 | -1,80 | -1,34 |
| يزيد المحاسب الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. | -15,811 | 20 | ,000 | -1,667 | -1,89 | -1,45 |
| يغير المحاسب في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة بشكل غير مبرر. | -13,645 | 20 | ,000 | -1,524 | -1,76 | -1,29 |
| يسجل المحاسب الالتزامات بطريقة خاطئة أو يخفصها بشكل غير ملائم. | -16,971 | 20 | ,000 | -1,714 | -1,92 | -1,50 |
| يستخدم المحاسب معدلات اهتلاك أقل من المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها الشركة. | -18,500 | 20 | ,000 | -1,762 | -1,96 | -1,56 |
| يدمج المحاسب نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك. | -9,459 | 20 | ,000 | -1,381 | -1,69 | -1,08 |

| | | | | | | |
|--|---------|----|------|--------|-------|-------|
| يصنف المحاسب التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. | -9,459 | 20 | ,000 | -1,381 | -1,69 | -1,08 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة. | -9,954 | 20 | ,000 | -1,476 | -1,79 | -1,17 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها. | -10,275 | 20 | ,000 | -1,524 | -1,83 | -1,21 |
| يتلاعب المحاسب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع. | -9,282 | 20 | ,000 | -1,333 | -1,63 | -1,03 |
| يقوم المحاسب بتضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادي. | -9,954 | 20 | ,000 | -1,476 | -1,79 | -1,17 |

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية والمحاور

Statistiques sur échantillon unique

| | N | Moyenne | Ecart-type | Erreur standard moyenne |
|---------------------------------|----|---------|------------|-------------------------|
| الإجمالي | 21 | 3,1578 | ,31864 | ,06953 |
| محور_التدقيق_الداخلي | 21 | 4,0045 | ,67392 | ,14706 |
| المحاسبة_الإبداعية | 21 | 1,4807 | ,35885 | ,07831 |
| إجراءات_التدقيق_الداخلي | 21 | 4,0952 | ,83585 | ,18240 |
| مبادئ_وأخلاقيات_التدقيق_الداخلي | 21 | 4,4524 | ,54427 | ,11877 |

Test sur échantillon unique

| | Valeur du test = 3 | | | | | |
|---------------------------------|--------------------|-----|-------------------|--------------------|--|------------|
| | t | ddl | Sig. (bilatérale) | Différence moyenne | Intervalle de confiance 95% de la différence | |
| | | | | | Inférieure | Supérieure |
| الإجمالي | 2,270 | 20 | ,034 | ,15785 | ,0128 | ,3029 |
| الداخلي_التدقيق_محور | 6,831 | 20 | ,000 | 1,00454 | ,6978 | 1,3113 |
| الإبداعية_المحاسبة | -19,401 | 20 | ,000 | -1,51927 | -1,6826 | -1,3559 |
| الداخلي_التدقيق_إجراءات | 6,005 | 20 | ,000 | 1,09524 | ,7148 | 1,4757 |
| الداخلي_التدقيق_وأخلاقيات_مبادئ | 12,229 | 20 | ,000 | 1,45238 | 1,2046 | 1,7001 |

اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

| | | الإجمالي | محور التدقيق الداخلي | محور المحاسبة الإبداءية |
|---|-------------------------|----------|----------------------|-------------------------|
| | | | ي | عية |
| | N | 21 | 21 | 21 |
| Paramètres normaux ^{a,b} | Moyenne | 3,1578 | 4,2251 | 1,4807 |
| | Ecart-type | ,31864 | ,54179 | ,35885 |
| | Absolue | ,253 | ,244 | ,181 |
| Différences les plus extrêmes | Positive | ,159 | ,201 | ,181 |
| | Négative | -,253 | -,244 | -,117 |
| | Z de Kolmogorov-Smirnov | 1,161 | 1,117 | ,829 |
| Signification asymptotique (bilatérale) | | ,135 | ,165 | ,498 |

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نتائج اختبار الفرضيات

معامل سبيرمان للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

Corrélations

| | | الإبداعية_ المحاسبة | _ التدقيق_ محور الداخلي |
|-----------------|---|---------------------|----------------------------|
| Rho de Spearman | Coefficient de corrélation | 1,000 | -,668** |
| | الإبداعية_ المحاسبة Sig. (bilatérale) | . | ,001 |
| | N | 21 | 21 |
| | Coefficient de corrélation | -,668** | 1,000 |
| | الداخلي_ التدقيق_ محور Sig. (bilatérale) | ,001 | . |
| | N | 21 | 21 |

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

معامل سبيرمان لإجراءات التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

Corrélations

| | | الإبداعية_ المحاسبة | _ التدقيق_ إجراءات الداخلي |
|-----------------|--|---------------------|-------------------------------|
| Rho de Spearman | Coefficient de corrélation | 1,000 | -,679** |
| | الإبداعية_ المحاسبة Sig. (bilatérale) | . | ,001 |
| | N | 21 | 21 |
| | Coefficient de corrélation | -,679** | 1,000 |
| | الداخلي_ التدقيق_ إجراءات Sig. (bilatérale) | ,001 | . |
| | N | 21 | 21 |

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

معامل سبيرمان لمبادئ وأخلاقيات للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

Corrélations

| | | الإبداعية_ المحاسبة | أخلاقيات_ مبادئ الداخلي_ التدقيق |
|-----------------|------------------------------------|---------------------|-------------------------------------|
| Rho de Spearman | Coefficient de corrélation | 1,000 | ,291 |
| | الإبداعية_ المحاسبة | | |
| | Sig. (bilatérale) | . | ,200 |
| | N | 21 | 21 |
| | Coefficient de corrélation | ,291 | 1,000 |
| | الداخلي_ التدقيق_ وأخلاقيات_ مبادئ | | |
| | Sig. (bilatérale) | ,200 | . |
| | N | 21 | 21 |