



كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2019

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
في تخصص مالية المؤسسة، بعنوان:

دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة حالة: المديرية العامة للضرائب - تبسة -

إشراف الأستاذة

د. سارة عزازية

إعداد الطالبتان

- أم الخير بن صدة

- سارة عطية

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من الأساتذة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر (ب)	د.سليم جابو
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	د.سارة عزازية
مناقشا	أستاذ محاضر (أ)	د.عبد الكريم زرفاوي

السنة الجامعية: 2019/2018



كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2019

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
في تخصص مالية المؤسسة، بعنوان:

دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة حالة: المديرية العامة للضرائب - تبسة -

إشراف الأستاذة

د. سارة عزازية

إعداد الطالبتان

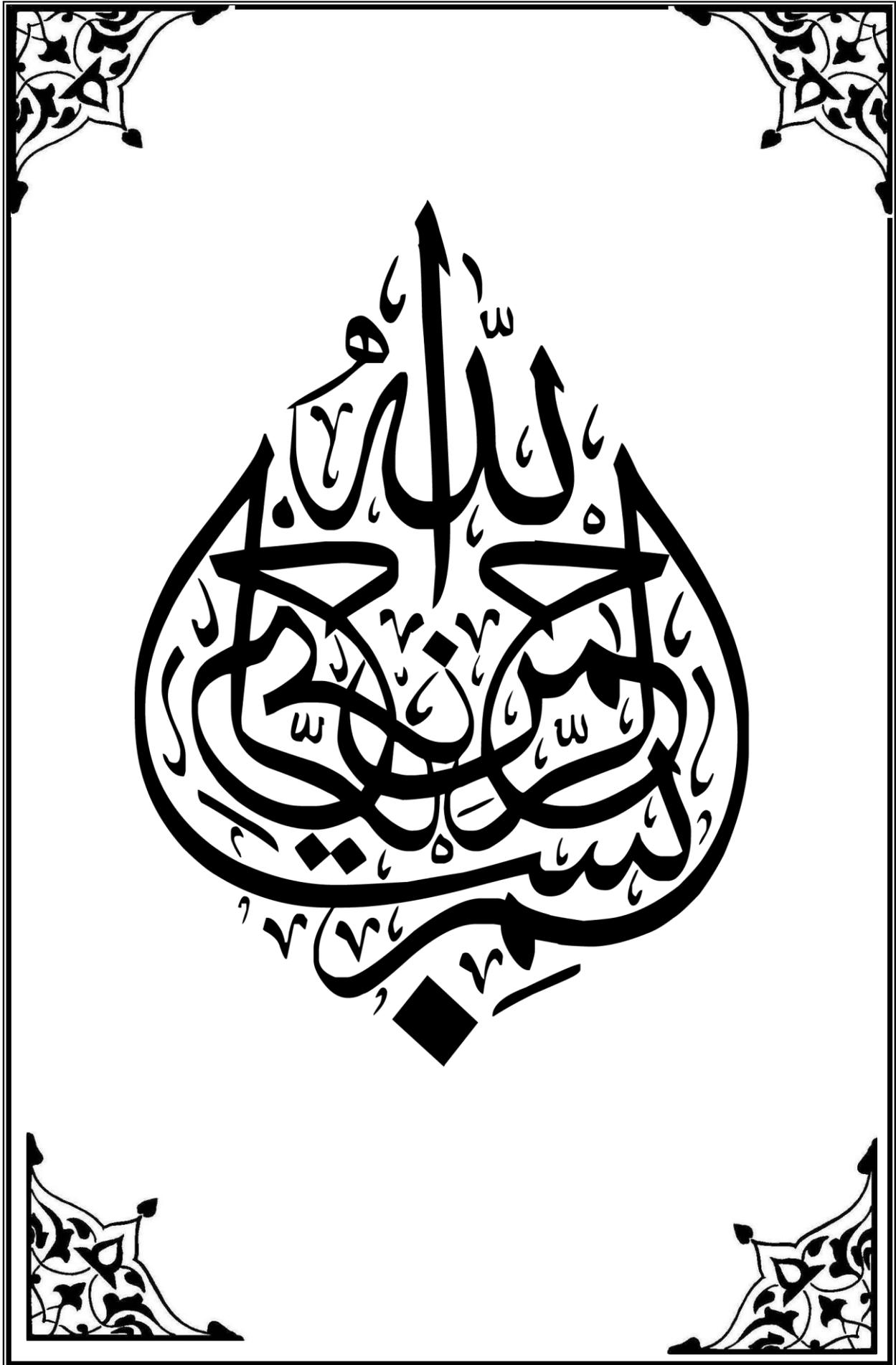
- أم الخير بن صدة

- سارة عطية

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من الأساتذة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ محاضر (ب)	د.سليم جابو
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	د.سارة عزازية
مناقشا	أستاذ محاضر (أ)	د.عبد الكريم زرفاوي

السنة الجامعية: 2019/2018



الملخص

يقصد بالمحاسبة الإبداعية التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الوضع المالي الحقيقي للمؤسسات، وتتم هذه الممارسات دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإنما باستغلال عنصرى المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ. فممارسة هذه الأساليب لها أثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات ومستخدميها، لذا كان لابد من البحث عن آليات وتقنيات تساهم في الحد من هذه الممارسات، ولعل أبرزها تدقيق الحسابات.

استهدفت هذه الدراسة الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بتدقيق الحسابات، أنواعه، أهميته وأهدافه، وتبسيط الضوء على المحاسبة الإبداعية واستعراض أهم التعاريف للمفهوم من وجهات نظر مختلفة، كذلك التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، مع توضيح أشكالها المتعددة، بالإضافة إلى تبيان دوافعها والآثار المترتبة عن ذلك، وإبراز دور تدقيق الحسابات كأداة ذات كفاءة وفعالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعريح إلى أهم الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية من هذه الممارسات، وبغية الوصول إلى الأهداف السابقة واختبار صحة الفرضيات، وللإجابة على إشكالية الدراسة تم استخدام الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليلي الإحصائي في الجانب التطبيقي، واحتوت على دراسة ميدانية أقيمت على مستوى المديرية العامة للضرائب - تبسة، وتم تصميم استبيان موجه لمدققي ومحاسبي وأعوان المديرية. وبعد إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة لصدق وثبات الدراسة، تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة ومن ثم تحليل النتائج ومناقشتها الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS. وكانت أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، أن الواقع يشير إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأن هذه الأخيرة تمارس من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية، وتبين أن هناك دوافع لهذه الممارسات أهمها الرغبة في الحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها والتأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق، كما اتفقت فئات العينة على تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية من طرف المكلفين، وأن تدقيق الحسابات يستخدم جملة من الإجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، واتضح من خلال الدراسة أن تدقيق الحسابات آلية كفاءة وفعالة للحد من تلك الممارسات، كما أظهرت الدراسة جملة من العراقيل والصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من ممارساتها.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الحسابات، المحاسبة الإبداعية.

Abstract

Creative accounting means manipulating the accounts practice to hide the true financial situation of institutions, and these practices without exceeding the standards and generally accepted accounting principles, but by exploiting racist flexibility and choice in those standards and principles. Practice these methods very important effect in shaking the information contained in the financial statements published by the institutions and their users, so I had to search mechanisms and techniques contribute to reduce such practices, perhaps most notably auditing.

This study aimed at familiarization with all concepts related to auditing, types, its importance and its objectives, highlighting the creative accounting and review the most important definitions of the concept of different perspectives, as well as to identify the most important methods used in creative accounting, clarifying their forms , In addition to describe their motivations and implications, highlighting the role of auditing an efficient and effective tool to limit the creative accounting practices, and step into the main difficulties facing the auditing mechanism of these practices.

In order to reach the above objectives and test the validity of hypotheses and answer the problematic study descriptive method was used in theory and statistical analysis applied side, it contains an empirical study on the level of the Directorate-General of taxes-tebessa, a questionnaire was designed For Auditors and accountants and agents of the Directorate. After the necessary statistical tests of genuineness and steady study, questionnaire was distributed on the study sample and then analyzed the results and discussion rely on statistical package for the social sciences programme SPSS.

The main findings of the study results, that fact suggests a creative accounting practices, the latter wielded by professional accountants are taking advantage of their knowledge of the accounting rules and principles, showing that there are motives for these practices mainly wanting to get funding For continued operations and impact on the reputation of the institution in a positive market, sample groups also agreed on creative accounting methods applied by the taxpayers, auditing uses Joomla procedures for detecting creative accounting practices, through studying the auditing mechanism Efficient and effective way to curb such practices, the study also showed, inter alia, obstacles and difficulties of auditing as a mechanism for detecting creative accounting methods and reduce practices.

Keywords: audit, creative accounting.

شكر و عرفان

الحمد لله العلي العظيم الذي منا علينا بنعمة
فألهمنا روح الصبر والمثابرة لنتم هذا العمل
وما كان ليتم إلا بفضلته وتوفيقه
لا يسعنا ونحن بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع
أن نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير والعرفان إلى الأستاذة المشرفة
" د. سارة عزايزية " على قبولها الإشراف على هذه المذكرة
وعلى توجيهاتها وحرصها المستمرين
إلى غاية إنهاء المذكرة

إهداء

إلى مذهلي الأول، قدوتي الدائمة في الحياة
والذي العزيز رحمه الله
إلى نبراس العطاء والتي تملك جواز سفري للجنة
أمي الغالية بارك الله في عمرها

إلى أشقائي وشقيقاتي حفظهم الرحمن
إلى توأم روعي سارة
إلى الصديقة والأخت الحبيبة أمينة
أهدي ثمرة الجهد المتواضعة

أم الخير

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى والدي قديوتي، إرادتي، طموحي
أمي.. حياتي ونور عيني
إلى إخوتي الأعزاء وأختي الغالية
إلى رفيقة الدرب وصديقة العمر خولة
إلى الصديقة العزيزة يامنة
إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي

سارة



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	شكر وعرافان
-	إهداء
I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	قائمة المختصرات
X	فهرس الملاحق
أ- و	مقدمة عامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات
03	المطلب الأول: الإطار النظري لتدقيق الحسابات
17	المطلب الثاني: الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات
24	المطلب الثالث: خطوات وإجراءات عملية تدقيق الحسابات
35	المبحث الثاني: علاقة تدقيق الحسابات بالمحاسبة الإبداعية
35	المطلب الأول: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية
48	المطلب الثاني: تقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية ونماذج الكشف عنها
57	المطلب الثالث: مساهمة تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
66	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
66	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
71	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
74	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
76	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	
78	تمهيد
79	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

فهرس المحتويات

79	المطلب الأول: طريقة الدراسة الميدانية
83	المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية
92	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
92	المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية
107	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة
112	خلاصة الفصل
114	الخاتمة العامة
120	قائمة المراجع
127	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجدول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي لتدقيق الحسابات.	06
02	أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي.	15
03	إجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.	60
04	إجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية.	61
05	محاور الاستبيان وعدد عبارات كل محور	81
06	توزيع الاستثمارات الموزعة على مجتمع الدراسة	81
07	مقياس ليكارت الخماسي	82
08	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	82
09	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال.	85
10	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال.	86
11	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال.	87
12	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمجال.	89
13	يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمجال.	90
14	اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	91
15	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للفئة العمرية	92
16	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمستوى العلمي	94
17	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الخبرة المهنية	95
18	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الخبرة المهنية	96
19	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع ودوافع ممارسات	98

فهرس الجدول

	المحاسبة الإبداعية	
99	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بمحور أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	20
101	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية	21
103	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو محور كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	22
105	استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو محور الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	23
106	اختبار معنوية محاور الاستبيان: ذلك من خلال اختبار t-test	24

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
و	هيكل الدراسة	أ
09	طبيعة عملية تدقيق الحسابات	01
16	تصنيفات تدقيق الحسابات حسب جهات النظر المختلف	02
20	معايير التدقيق المتعارف عليها	03
32	أنواع تقارير تدقيق الحسابات	04
34	الإطار المتكامل لتدقيق الحسابات	05
40	صور المحاسبة الإبداعية	06
41	عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية	07
80	متغيرات الدراسة	08
93	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير العمر	09
95	توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المستوى التعليمي	10
96	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	11
97	توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي	12

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	اللغة الأنجليزية	اللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFAC	International Fédération of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAESB	International Accounting Education Standards	مجلس معايير التعليم المحاسبي
IESBA	International Ethics Standards Board For Accountants	المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين
IASB	International Accounting Standards Boards	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Commette	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
SPSS	Sciences Statictical Package for the Social	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
127	قائمة المحكمين	01
128	استمارة الإستبيان	02
135	نتائج spss	03

مقدمة عامة

أدى التطور الاقتصادي وتزايد حاجات المجتمع بصفة عامة إلى ظهور مؤسسات أموال كبيرة، حيث انتقلت من كونها صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات معاملات كبيرة الحجم، صاحبها انفصال ملكية هذه الأخيرة عن إدارتها كنتيجة حتمية لتعارض مصالح كل من الملاك والمديرين، كذلك توسع الفجوة بين الإدارة نفسها ومستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا ما أظهر حاجة أصحاب هذه المؤسسات إلى التعرف على مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة. وفي ظل هذه التغيرات استوجبت الضرورة الاهتمام بجملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية أو التلاعبات.

ولكي تتحكم تلك المؤسسات في تسيير نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعد على ذلك، وفي مقدمة هذه الوسائل نجد تدقيق الحسابات، باعتباره المرآة العاكسة للوضع المالي للمؤسسات وأداة فعالة في فحص البيانات المالية والمحاسبية المعقدة من قبل إدارة المؤسسة، إذ يهدف إلى التحقق من صحة الأعمال المالية والمحاسبية من الغش والأخطاء وكذلك التأكد من دقة تعبير القوائم المالية بغية طمأننة مستخدميها، وتشجيع الوثوق بها من خلال إبداء رأي فني محايد مدعم بأدلة إثبات وقرائن.

ونظرا للتخبطات والتغيرات التي عرفتتها المؤسسات من حيث حجم نشاطها، تعدد وظائفها وأهدافها، وفي ظل هذه التحولات العالمية واتساع الحدود الجغرافية أدى ذلك إلى بروز إشكال يتمثل في ضعف ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق من بلد لآخر، وكذا كفاءة القائمين عليها مما يجعل الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق تسعى وراء تذليل الفروق بين ممارسة التدقيق المحاسبي من بلد إلى آخر، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنها.

وكان أبرز ما أفرزته التغيرات الاقتصادية، انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى مثل وورد كوم (World Com) الأمريكية للاتصالات عام 2002، أيضا آرثر اندرمون (Arthe Anderson) وهو أكبر مكاتب التدقيق في العالم، حيث يشرف هذا المكتب على مهمة تدقيق حسابات شركة آنرون (Enron) للطاقة، والتي كانت تستعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001، إذ تسبب في إفلاسها عندما قام بتزوير بعض الحقائق المالية بحكم ملكية مالك

مكتب آرثر لأسهم في شركة أنرون وذلك لزيادة حجم تداول أوراقها في البورصة، كل هذا نجم عن خسارة المساهمين وزعزعة الثقة في أسواق المال، من خلال تزايد الشكوك حول مصداقية القوائم المالية المنشورة.

فأثارت هذه الانهيارات والفضائح المالية جدلا واسعا حول دور تدقيق الحسابات وأثره في حدوث تلك الأزمات، والتي تبعتها طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من البيانات المالية حول أسباب إخفاق المدققين في اكتشاف حالات الغش والتحريف، فضلا عن تحميلهم مسؤولية توفير الثقة والأمان في المعلومات الصادرة عنهم.

وفي ظل هذا الواقع تبلورت الأفكار الأولى لبروز " المحاسبة الإبداعية "، فأصبحت محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير في السنوات الأخيرة، إذ شهدت تلك الفترة نمو غير مبرر للأرباح بشكل ملفت للنظر، مما دفع الكثير من المختصين في مجال التدقيق والمحاسبة للبحث عن الأسباب الحقيقية الكامنة وراء ذلك النمو غير المعقول للأرباح، فتبين أنها نتيجة لبراعة اليد المحاسبية التي تتلاعب في الحسابات والأرقام، وذلك باستغلال الثغرات وتعدد البدائل المتواجدة في السياسات المحاسبية المختلفة، وهذا بغرض خلق واقع اقتصادي مغاير للحقيقة الفعلية.

1- إشكالية الدراسة

بغية الإلمام بهذه الدراسة والخوض فيها بتفصيل أكثر، واستنادا بما تم طرحه سابقا يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل هناك دور لتدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب - تبسة؟

2- الأسئلة الفرعية

من خلال التساؤل الرئيسي يمكن طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية المتعلقة بالدراسة على النحو الآتي:

- ما هو واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب - تبسة؟

- ماهي الأساليب التي يتم من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب - تبسة؟

- ما هي إجراءات تدقيق الحسابات التي يتم من خلالها الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب -تبسة؟
- إلى أي مدى يمكن الحكم على كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب - تبسة؟
- ما هي الصعوبات أو العراقيل التي تواجه تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب - تبسة؟

3- فرضيات الدراسة

- للإجابة على التساؤلات الفرعية وانسجاما مع المشكلة الرئيسية، سيتم اختبار الفرضيات التالية:
- يشير الواقع إلى وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب، ويرجع ذلك أساسا إلى الرغبة في التهرب الضريبي؛
 - هناك جملة من الأساليب التي يتم اعتمادها في ممارسات المحاسبة الإبداعية، تهدف أساسا للتلاعب ببنود الإيرادات والنفقات من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب؛
 - يستخدم تدقيق الحسابات جملة من الإجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب؛
 - يعتبر تدقيق الحسابات آلية كفاءة وفعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجه نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب؛
 - تواجه عملية تدقيق الحسابات جملة من العراقيل والصعوبات في سعيها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.

4- أسباب اختيار الدراسة

- ترجع أسباب اختيار هذه الدراسة إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية، نذكر منها:
- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه الدراسة والإلمام بها؛
 - ملائمة هذا الموضوع مع تخصص الدراسة " مالية المؤسسة "؛
 - الأهمية التي يحظى بها كل من موضوع تدقيق الحسابات والمحاسبة الإبداعية؛
 - الرغبة في معرفة مدى توافق الدراسة النظرية للموضوع والتجسيد الفعلي لها مكان التريص؛
 - إثراء رصيد المكتبة الجامعية بهذا الموضوع نظرا لقلته تناوله من قبل الطلبة.

5- أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق نتائج تكون حلا لمشكلة الموضوع من خلال الأهداف الموالية:
- الإلمام بكافة المفاهيم المرتبطة بتدقيق الحسابات، أنواعه، أهميته وأهدافه... إلخ؛
 - التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية، الأساليب المستخدمة لتلك الممارسات، دوافع تبنيها والآثار المترتبة عن ذلك؛
 - إبراز دور تدقيق الحسابات كأداة ذات كفاءة وفعالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - تسليط الضوء على أهم الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كألية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - التوصل إلى نتائج وتوصيات علمية منية على دراسة ميدانية تحليلية تبرز أهمية الدراسة وتدعمها.

6- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية باعتبارها من المواضيع المهمة والحديثة التي برزت في الآونة الأخيرة في الأدبيات والبحوث المحاسبية، لما لها من تأثير واضح على الوضع المالي للمؤسسات التي تتبناها لتجميل دخلها وإعطاء صورة غير حقيقية عن وضعها المالي الحقيقي وعلى صدق وعدالة قوائمها المالية، فتناولت هذه الدراسة إبراز دور تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتباره المرآة العاكسة لحقيقة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية الواردة في مختلف القوائم المالية، واعتماده كأداة فعالة للكشف عن مختلف تلك التجاوزات.

7- حدود الدراسة

اقتصرت الدراسة على الحدود التالية:

- 7-1- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت هذه الدراسة على تسليط الضوء على دور تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- 7-2- **الحدود المكانية:** سيتم إجراء الدراسة الميدانية على إحدى المؤسسات الحكومية الجزائرية المتمثلة في " المديرية الولائية للضرائب لولاية - تبسة -"، من خلال سبر آراء مدققيها ومحاسبها.
- 7-3- **الحدود الزمنية:** طبقت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 21 مارس 2019 إلى 21 أبريل 2019.

8- منهج وأدوات الدراسة

بغية الوصول على أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية والأسئلة المطروحة، وقصد اختبار صحة الفرضيات المقترحة أو نفيها، سيتم استخدام مناهج حتمتها طبيعة الدراسة من حيث كونها نظرية وتطبيقية في نفس الوقت، حيث يتم اعتماد المنهج الوصفي في سرد مختلف المفاهيم المرتبطة بتدقيق الحسابات والمحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى دراسة التداخل بين العنصرين السابقين من خلال وصف العلاقة بينهما، علاوة على ذلك استخدام المنهج التحليلي كمنهج مساعد لتغطية الجانب التطبيقي وتحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على دور تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى مديرية الضرائب لولاية - تبسة-.

ولتدعيم مختلف جوانب الدراسة سيتم الاعتماد على بعض الأدوات المتمثلة في المسح المكتبي الأطروحات والرسائل الأكاديمية، المجالات والملتقيات وهذا بهدف إثراء الموضوع وإضفاء مصداقية أكبر مع احترام الأمانة العلمية، فضلا عن استخدام بعض الأدوات الإحصائية الخاصة بجانب الدراسة الميدانية.

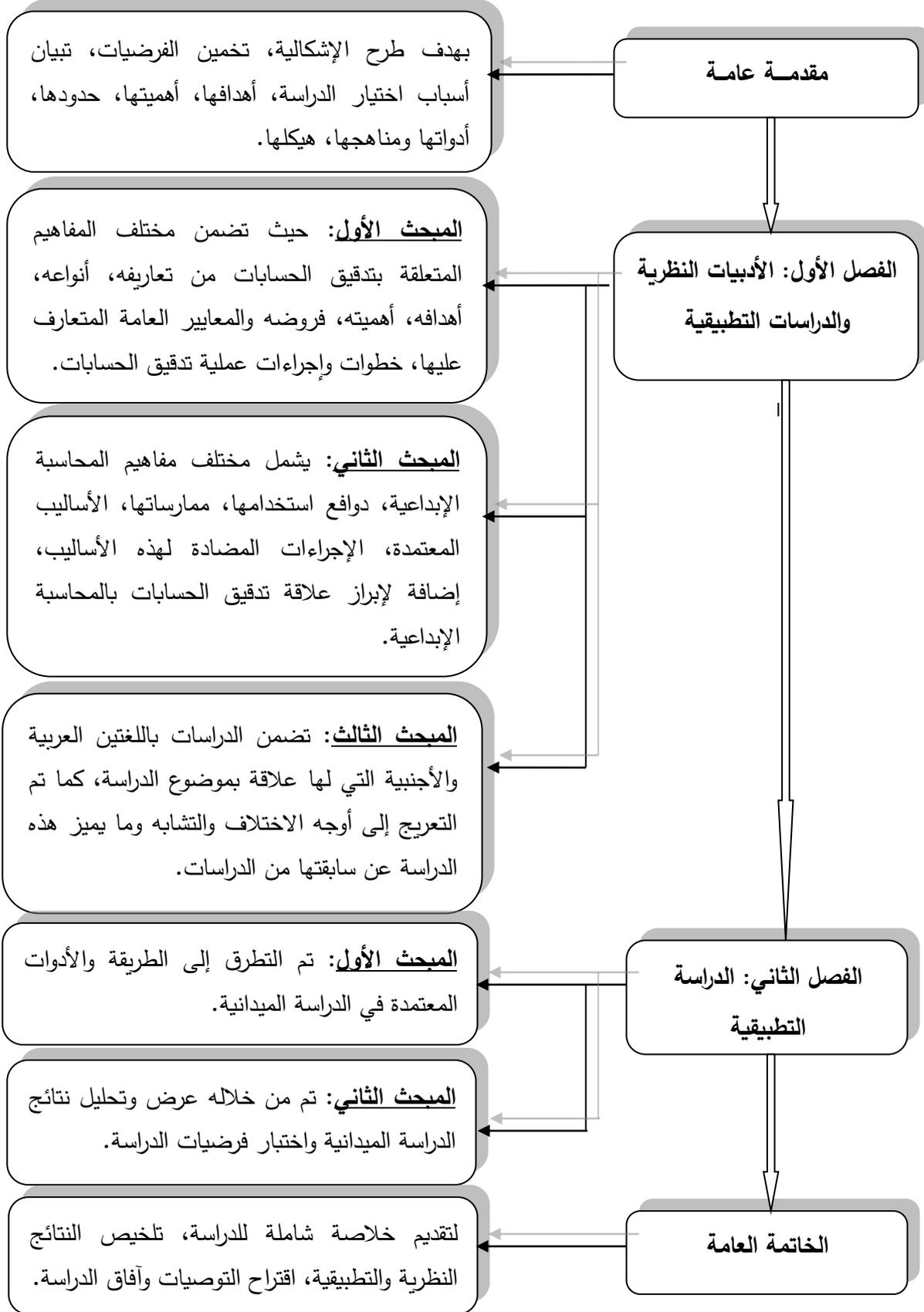
9- مرجعية الدراسة

هناك عدة دراسات سابقة اللغتين العربية والأجنبية التي تناولت دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وسيتم التطرق إليها من خلال المبحث الثالث ضمن الفصل الأول من الدراسة.

10- هيكل الدراسة

للإمام بمختلف تطلعات هذه الدراسة تم هيكلتها وتنظيمها من خلال فصلين، تسبقهما مقدمة وتليهما خاتمة، والشكل الموالي يوضح ذلك مع تبيان الهدف من كل عنصر من عناصر هيكل الدراسة.

الشكل (أ): يمثل هيكل الدراسة



المصدر: إعداد الطالبتان.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد

استوجب انتشار مؤسسات المساهمة الكبرى وتعدد بناءها التنظيمي وانفصال الملكية عن الإدارة، توكيل طرف ثالث مستقل عن المؤسسة يراقب تصرفاتها ويهدف إلى كشف الأخطاء والتلاعبات في مختلف الحسابات وحماية حقوقهم وتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية وتقارير مالية موثوقة، وظل هذه المعطيات برز دور تدقيق الحسابات وذلك من خلال جمع الأدلة والقرائن الكافية ضمن خطة ممنهجة وتقييمها بطريقة علمية وموضوعية في ضوء المعايير المحددة، وإبداء الرأي الفني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية، إضافة إلى توصيل نتائج العملية للأطراف ذات العلاقة.

فكثرة المعاملات المالية والتجارية المعقدة ترتب عنها إصدار معايير محاسبية تحتوي على كثير من التفاصيل والتغييرات، مما أدى ذلك إلى وجود ثغرات في هذه الأخيرة وفي القواعد المحاسبية نتيجة توفر بدائل مقبولة قبولا عاما أتاحت للإدارة فرصة التلاعب بالأرقام والحسابات وهذا بغية إعطاء صورة غير حقيقية عن المؤسسة ووضعها المالي، وفي هذا السياق أطلق على هذه التجاوزات والممارسات " المحاسبة الإبداعية "، ونظرا للأثر البالغ الذي خلفته تلك الممارسات في البيئة الإقتصادية وزعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية، استدعت الضرورة البحث عن أساليب ووسائل لمحاربتها والحد منها، وعلى رأس هذه الأساليب تدقيق الحسابات لما يكتسبه من سياسات ومعايير تخوله القيام بذلك.

وسيتم التعرض لهذا الفصل من خلال المباحث الموالية:

- المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات.
- المبحث الثاني: علاقة تدقيق الحسابات بالمحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لتدقيق الحسابات

يلعب التدقيق دورا هاما في الحياة الإقتصادية، فهو من المواضيع التي طرحت في جميع أنحاء العالم لما يكتسبه من أهمية بالغة في دنيا الأعمال، فزيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف التدقيق عامل رئيسي لتطوره وقيامه كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه. فالغرض من القيام بهذه العملية إعداد تقرير يتضمن رأي مهني وفني محايد في القوائم المالية كوحدة واحدة، ووضعها تحت تصرف المستفيدين منها، وعليه يتم التطرق في هذا المبحث إلى الطالب الموالية:

➤ الإطار النظري لتدقيق الحسابات؛

➤ الأسس العلمية والعملية للتدقيق المحاسبي؛

➤ خطوات وإجراءات عملية تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: الإطار النظري لتدقيق الحسابات

التدقيق ليس فكرة وليدة اليوم أو الأمس القريب فقد عرفها الإنسان بشكل بدائي، منذ بدأ الفرد مزاوله نشاطه لإشباع حاجاته وحاجة غيره وصولا لما عليه الآن.

أولا: - التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

يستمد التدقيق نشأته من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي تعتمد عليها في إتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع".

ثم اتسع نطاق التدقيق المحاسبي فشمّل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو تحت عنوان: " **Summa Arithmetica, Geometria, Proprtion et proportionalita** " عام 1494. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، وذلك الإنتشار ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم

المنشآت وظهر مؤسسات الأموال وما تضمنه ذلك من فصل ملكية المشروع عن الإدارة، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي حسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية للتدقيق المحاسبي في فينيسا بايطاليا عام 1581 م حيث تأسست كلية " Roscanati " وكانت تتطلب ستة سنوات تدريبية بجانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وقد أصبحت هذه الكلية في عام 1669 م شرط من شروط مزولة مهنة التدقيق ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة وقد كانت لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما انشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854 م.

وقد جاء قانون الشركات عام 1862 م ينص على وجوب التدقيق ويعتمد حماية المستثمرين من تلاعب المؤسسات بأموالهم وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث تساعد على اهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت من جرائها، أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881 م، الولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 م، ألمانيا عام 1896 م، كندا عام 1902 م، استراليا عام 1904 م وفرنندا عام 1911 م وهكذا حتى أصبح لا يخلو بلد منها بلد في عالمنا الحاضر.¹ وفي مايلي ملخص لأهم المحطات التاريخية لتطور تدقيق الحسابات:²

➤ **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:** ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان الهدف من خلالها الوصول إلى الدقة ومنع حدوث أي تلاعب وغش في الدفاتر المحاسبية، وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالإستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناءً على تجربته.

➤ **الفترة من 1500 إلى 1850 م:** لم يتغير التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ تقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية عن الإدارة، وهو ما زاد الحاجة على تدقيق الحسابات ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفضيلية.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، عمان، طبعة الخامسة، 2010، ص ص: 17، 18.

² - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص ص: 3، 4

➤ **الفترة 1850 إلى 1905 م:** شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة مما زاد حاجة المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز ذلك صدور قانون المؤسسات البريطانية الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

➤ **الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا:** أهم ما ميز هذه الفترة ظهور المؤسسات الكبرى وكذلك الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ، فاكتشاف مثل هذه التجاوزات من مسؤولية الإدارة، بل إن الغرض الرئيسي للتدقيق الحسابات هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي للمؤسسة.

ويوضح الجدول الموالي مختلف المراحل التاريخية لتدقيق الحسابات وارتباطها بالأهداف المرجوة من العملية حسب كل فترة.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

أهداف التدقيق	المدقق	الأمر بالتدقيق	المدة
معاينة السارق لاختلاسه الأموال، حماية الأموال	رجل الدين، كاتب	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي
منع الغش، معاينة فاعليه، حماية الأصول	المحاسب	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	من 1700 إلى 1850 ميلادي
تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	الحكومة والمساهمين	من 1850 إلى 1900 ميلادي
الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الحكومة، البنوك والمساهمين	من 1940 إلى 1970 ميلادي
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	من 1970 إلى 1990 ميلادي
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	ابتداء من 1990 ميلادي

Source: Lionnel collins et Gerard vallin, **Audit et contrôle interne, aspects, financiers, opérationnels et stratégiques**, 4^{eme} edition, Dllaze, Paris, 1992, p: 17.

ثانياً: - مفهوم تدقيق الحسابات

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعرف تدقيق الحسابات وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس المعنى والهدف، وأهم هذه التعاريف مايلي:

➤ يعرف تدقيق الحسابات على أنه: " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت على النظم التي أنتجت تلك المعلومات".¹

➤ كما عرف أيضا: " بأنه فصح انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، يقوم به فرد مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة ".²

➤ جاء في تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق " AAA ": " التدقيق عملية منظمة ومنهجية تقوم بجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة الإقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بتلك النتائج ".³

➤ " التدقيق عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة اعتمادا على قوة متانة نظام الرقابة الداخلية ".⁴

➤ وفي تعريف آخر: " التدقيق مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التدقيق، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".⁵

¹- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008، ص: 11.

² Micheline Friédérich et autres, Comptabilité et audit (Manuel et applications), edition Foucher, 2007, p : 441.

³- وليام توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989، ص: 26.

⁴- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2000، ص: 07.

⁵-Lionnel collins et Gerard vallin, Audit et contrôle interne, aspects, financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} edition, Dllaze, Paris, 1992, p : 11

من خلال ما تم ذكره سابقا يلاحظ أن التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها عملية تدقيق الحسابات وهي كالآتي: ¹

1. الفحص: يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2. التحقيق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

ويمكن الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان من خلالهما يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني فيما يخص إذا كانت عملية قياس الأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيح وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

3. التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

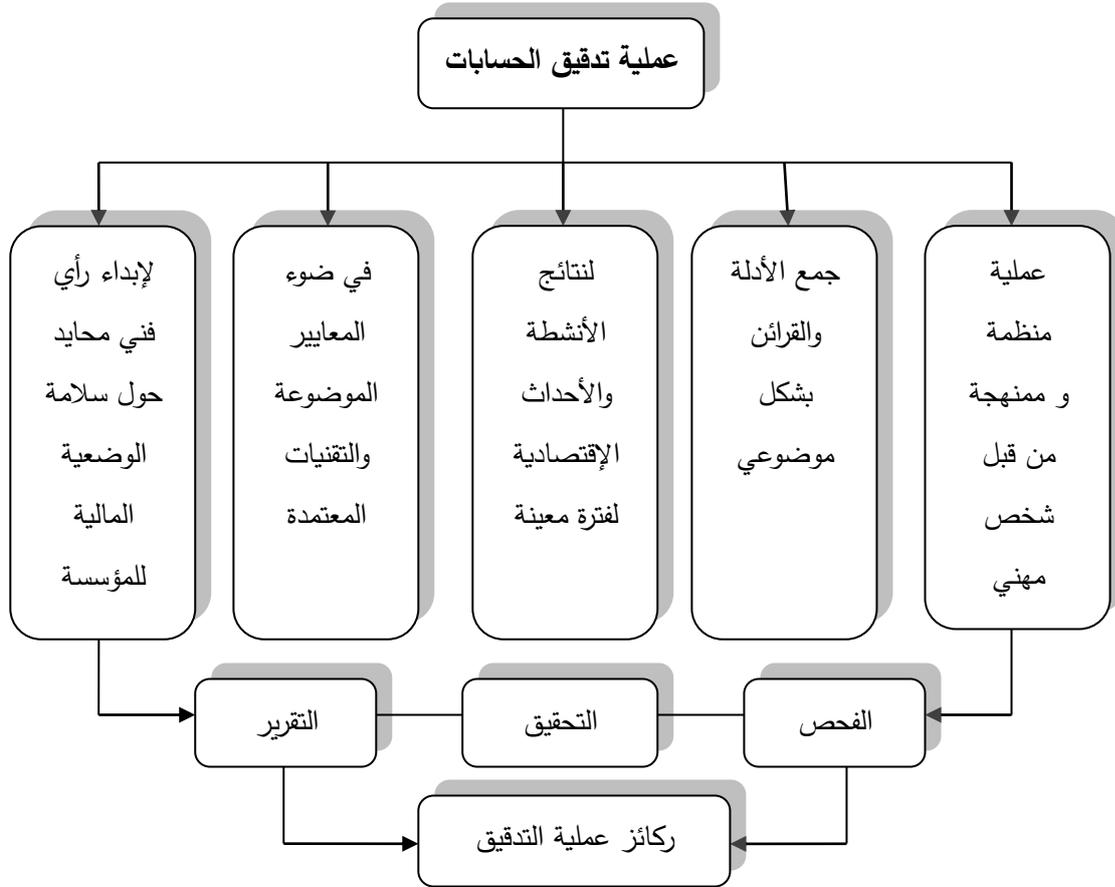
وعلى أساس ما تم ذكره سابقا يستخلص جملة من الخصائص لتدقيق الحسابات نوردتها في النقاط

التالية:

- عملية فحص منظمة وممنهجة بشكل موضوعي؛
 - تجميع والحصول على الأدلة والقرائن من السجلات والدفاتر المحاسبية؛
 - تأكيد صحة العمليات الواردة في القوائم المالية؛
 - إبداء رأي فني محايد حول صحة وسلامة القوائم المالية كوحدة واحدة؛
 - بلورة نتائج الفحص والتقييم في شكل تقرير وتبليغ النتائج إلى الأطراف المعنية.
- والشكل الموضح أدناه يفسر طبيعة عملية تدقيق الحسابات

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص: 11، 12.

الشكل رقم (01): يمثل طبيعة عملية تدقيق الحسابات



المصدر: إعداد الطالبتان بناءً على المعلومات سالفة الذكر

ثالثاً:- أهداف وأهمية تدقيق الحسابات

إن التطور التاريخي لتدقيق الحسابات صاحبه تطور الأهداف المرجوة منه من فترة إلى أخرى، إذ كان مجرد وسيلة تقتصر على كشف الأخطاء والغش المتواجد بالسجلات والدفاتر المحاسبية، لكن تغيرت هذه النظرة عندما قرر القضاء الإنجليزي أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدف من أهداف التدقيق المحاسبي وقد كانت لعبارة القاضي لوباس سنة 1987 م الأثر الكبير في ذلك، وهي العبارة المشهورة "إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتناء أثر المجرمين". وتعود أهمية تدقيق الحسابات في كونه وسيلة لا غاية والهدف من هذه الوسيلة خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها.

➤ أهداف تدقيق الحسابات

يمكن تقسيم هذه الأهداف إلى تقليدية، حديثة، متطورة، أخرى عملية وميدانية.

1. الأهداف التقليدية: وتنقسم بدورها إلى رئيسية وفرعية.

1-1- أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2- أهداف فرعية (ثانوية)

- اكتشاف ما قد يوجد الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا؛
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم؛
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2. الأهداف الحديثة: يمكن حصرها في النقاط الموالية¹

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الإنحرافات، أسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع؛

3. الأهداف العملية والميدانية: تمثلت هذه الأهداف فيما يلي²

- 1-3- الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
- 2-3- الملكية والمديونية: تعمل عملية تدقيق الحسابات في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك المؤسسة والخصوم التزام عليها.

¹- المرجع نفسه، ص: 62.

²- لبيب عوض ومحمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية- مصر، 1998، ص: 88.

3-3- الشمول والكمال: بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

3-4- التقييم والتخصص: تهدف عملية تدقيق الحسابات من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث الاقتصادية وفقا للطرق المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً.

3-5- العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وتجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

3-5- إبداء رأي فني: يسعى المدقق من خلال عملية تدقيق الحسابات إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

➤ أهمية تدقيق الحسابات

هناك عدة فئات تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لإتخاذ قرارات معينة ويمكن ذكرهم على

النحو الآتي:¹

1. الملاك والمساهمون: إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية تدقيق الحسابات فكان لابد من طرف يضمن السير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب المستثمرين الجدد.

2. الإدارة: تعتمد الإدارة على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك في تحديد الإنحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

3. بالنسبة للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزامات المختلفة.

4. البنوك ومؤسسات الإقراض المختلفة: تلعب هذه دوراً مهماً في تمويل المشروعات المقابلة لاحتياجاتها وتوسعاتها، لهذا تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي.

¹ - رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص ص: 26، 28.

5. المؤسسات الحكومية: تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط، المتابعة، الإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية.

6. بالنسبة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعدة وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية.

7. نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

8. مصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب تقرير عملية تدقيق الحسابات لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

رابعاً: أنواع تدقيق الحسابات

يوجد أنواع متعددة لتدقيق الحسابات كل منها يختلف حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، والتنوع المتعدد لهذه الأخيرة هو في الحقيقة تنوع وصفي لا يؤثر في أي من مفهوم أو جوهر تدقيق الحسابات ذاتها، وبشكل عام يمكن تصنيف تدقيق الحسابات حسب ما هو متفق عليه بين أغلبية الكتاب

➤ التقسيم من زاوية مجال أو نطاق التدقيق

نجد خلال هذا التقسيم، تدقيق كامل وتدقيق جزئي.¹

1. التدقيق الكامل: في هذا النوع يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل دون قيود أو شروط محددة له إذ يقوم بفحص البيانات، السجلات والقيود المثبتة للتأكد على صحة نظام المعلومات المحاسبية ككل.

2. التدقيق الجزئي: يقصد به التدقيق الذي يقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين، يتحدد حدوده ومجاله بدقة.

➤ من حيث مدى الفحص أو حجم الإختبارات

نميز من خلال هذه الزاوية: تدقيق شامل وتدقيق اختباري.²

¹- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص ص: 28، 29.

²- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2009، ص: 50.

1. **التدقيق الشامل (التفصيلي):** وهو الذي يتناول جميع مفردات أو العناصر التي يلتزم الرجوع إليها لإبداء رأي في القوائم المالية والتأكد من عدالتها، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال، إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين.

2. **التدقيق الاختباري:** وهو التدقيق الذي يقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص على مجتمع الدراسة، واختيار حجم العينة يتوقف على متانة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة.

➤ من حيث توقيت التدقيق

حسب هذا التصنيف نجد مايلي:¹

1. **التدقيق المستمر:** حيث يتم فيها تتبع الحسابات أول بأول خلال السنة عن طريق فقرات دورية حيث يتردد المدقق على المؤسسة من وقت لآخر، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يكون في المؤسسات كبيرة الحجم.

2. **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، وذلك بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي.

➤ أنواع التدقيق من حيث درجة الإلزام²

1. **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي يلزم به القانون وتعرض الشركات والمؤسسات المخالفة للعقوبة إذا لم تقم بذلك.

2. **التدقيق الاختياري:** والذي يتم دون التزام معين بقانون أو بلائحة معين، أي يكون بناءً على طلب الإدارة بهدف معين.

➤ أنواع التدقيق من حيث درجة الشمولية ومدى مسؤولية المدقق

حيث يكون التقسيم حسب هذه الزاوية كما يلي:³

¹ - محمد سمير الصبان وعضو لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 1997، ص: 18، 19.

² - خالد راغب الخطيب و خليل محمد الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 26، 27.

³ - إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص: 25.

1. **التدقيق العادي:** الهدف منه التأكد من صحة القوائم المالية ومدى دلالة نتيجة الأعمال والمركز المالي مع إبداء رأي فني محايد، ووفق هذا التدقيق يعتبر المدقق المسؤول عن أي تقصير أو إهمال عن ممارسة عمله المهني.

2. **التدقيق لغرض معين:** الهدف منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص ويكون هذا الفحص قد فص أو تدقيق عادي، مثال على ذلك فحص الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم.

➤ تصنيف من حيث هدف التدقيق¹

1. **التدقيق المالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات والدفاتر الخاصة بالمنشآت بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص، التقرير والتحقيق.

2. **التدقيق الإداري:** القصد منه تدقيق النواحي الإدارية والتأكد أن الإدارة تدير بالمؤسسة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3. **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفاً قد تحققت فعلاً والهدف من هذا التدقيق تحسين الأداء.

4. **التدقيق القانوني:** يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك تعيد المؤسسة أو المؤسسة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

5. **التدقيق الاجتماعي:** بعد أن أصبح من أهداف تدقيق الحسابات الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المنشآت ظهر هذا النوع للتأكد من قيام المشروع بهذا الواجب.

➤ التدقيق من حيث الجهة التي تقوم بالتدقيق

يشمل هذا التصنيف: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارج

1. **التدقيق الداخلي:** وهو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية في المؤسسة من أجل حماية أموالها وتحقيق أهداف الإدارة من خلال تحقيق إنتاجية أكبر والالتزام بسياسة الإدارة.²

2. **التدقيق الخارجي:** تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المؤسسة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة.¹

¹- سعيد كايد، **تدقيق الحسابات**، دار زهران للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص: 17.

²- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، دار الجامعية، مصر، 2002، ص: 42

والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي:

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي	البيان
خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفاء، يقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.	_ خدمة الملاك عن طريق إبداء رأي في سلامة وصدق القوائم المالية التي تعدها الإدارة. _ اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف
موظف داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة.	شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك.	نوعية من يقوم بالتدقيق
استقلال جزئي.	استقلال كامل عن الإدارة في عمليات الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	درجة الإستقلالية
مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم التقرير عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك، حيث يقدم التقرير عن نتائج الفحص والرأي الفني عن القوائم المالية إلى الملاك.	المسؤولية
الإدارة هي التي تحدد نطاق عملية التدقيق الخارجي.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل	نطاق العمل
يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.	يتم الفحص في الغالب مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	توقيت الأداء

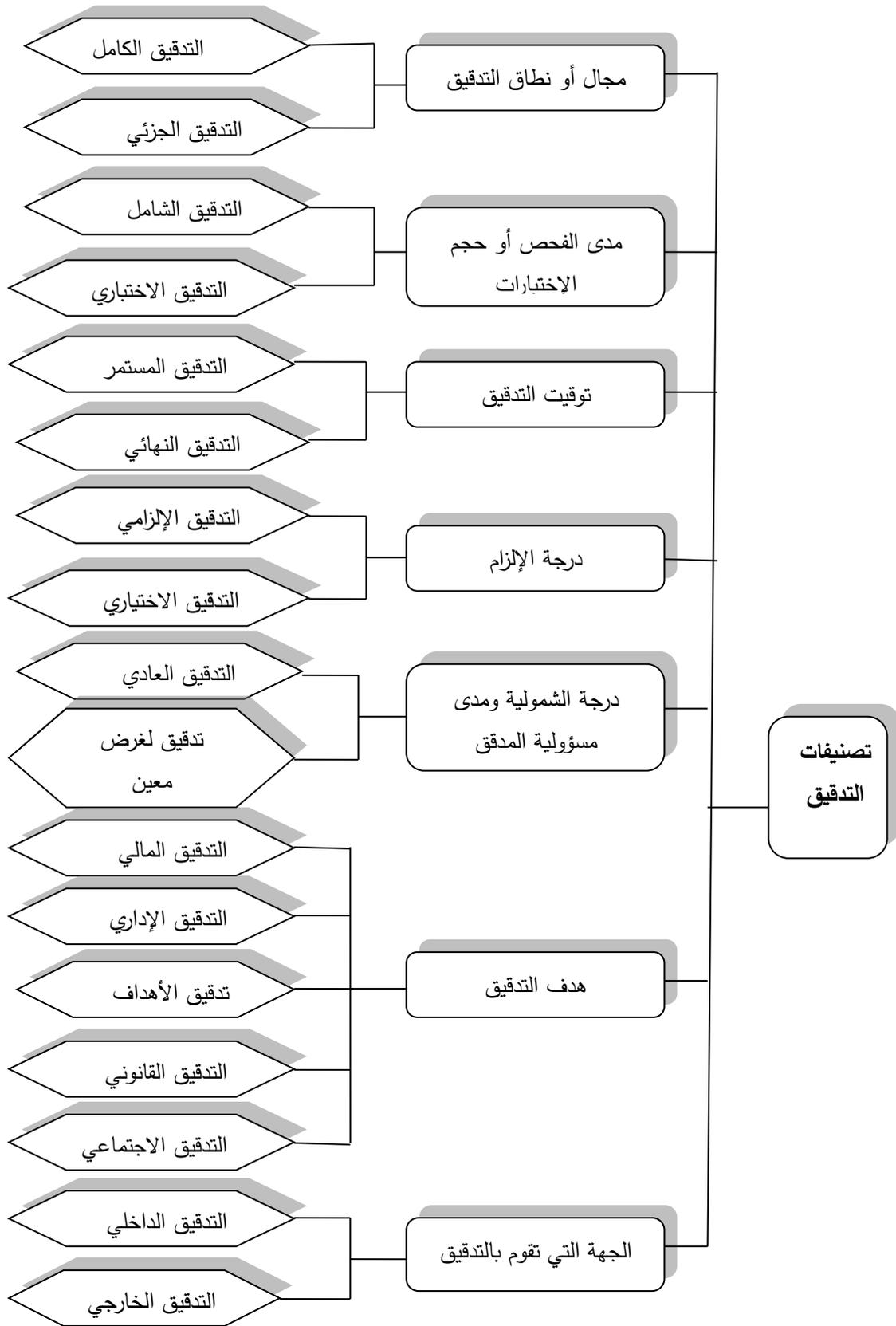
المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري

والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 34، 35.

والشكل الموضح أدناه يحتوي تصنيفات أنواع تدقيق الحسابات:

¹ - محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص: 41.

الشكل رقم (02): يمثل تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: إعداد الطالبتان بناءً على المعلومات المذكورة سابقاً.

المطلب الثاني: الأسس العلمية والعملية لتدقيق الحسابات

إن تدقيق الحسابات ميدان واسع عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعدد النشاطات وتنوعها مع كبر حجم المؤسسات بالإضافة إلى كثرة العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، لذلك كان لابد من وضع أسس علمية وعملية لتسيير عملية تدقيق الحسابات.

أولاً: - فروض تدقيق الحسابات

يمكن أن تُعرّف الفروض بأنها متطلبات ومعتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في إطار عملية التحليل حتى تكون ممنهجة ومبسطة، وفي إطار حل مشكلة تدقيق الحسابات يجب أن تتوفر مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شامية لها و هي كالاتي:¹

➤ **قابلية البيانات للفحص:** يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية تدقيق الحسابات قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على حرية مطلقة في الإطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والمتمثلة في:

1. **الملائمة:** يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

2. **القابلية للفحص:** معنى أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

3. **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

4. **القابلية للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

➤ **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة:** يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمناً وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية تدقيق الحسابات بسرعة وسهولة.

➤ **خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير العادية:** في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزع الشك المهني لعله يكشف التلاعبات من خلال اختبارات أخرى واسعة.

¹ - غسان فلاح مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار زمزم، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص ص: 25، 26.

➤ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء: يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة المعلومات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

➤ التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها: أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو تصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

➤ العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل: هذا الفرض مستمد من احد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة ونظام الرقابة الداخلية سليم، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعبات وملاحظة المدقق لضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية، وجب الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

➤ التزام المدقق بالقوانين المهنية: يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الإلتزام بها تجاه عملائه، والتي يفرضها مركز مراقبة الحسابات.

ثانياً: - مبادئ تدقيق الحسابات

تجد الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد أركانها ويمكن تقسيمها إلى المجموعتين هما:¹

➤ المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1. مبدأ تكامل الإدارة الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

¹ - فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص: 53، 54.

2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ على ضرورة التقليل إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه، خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال والمشاركة.

➤ المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4. مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

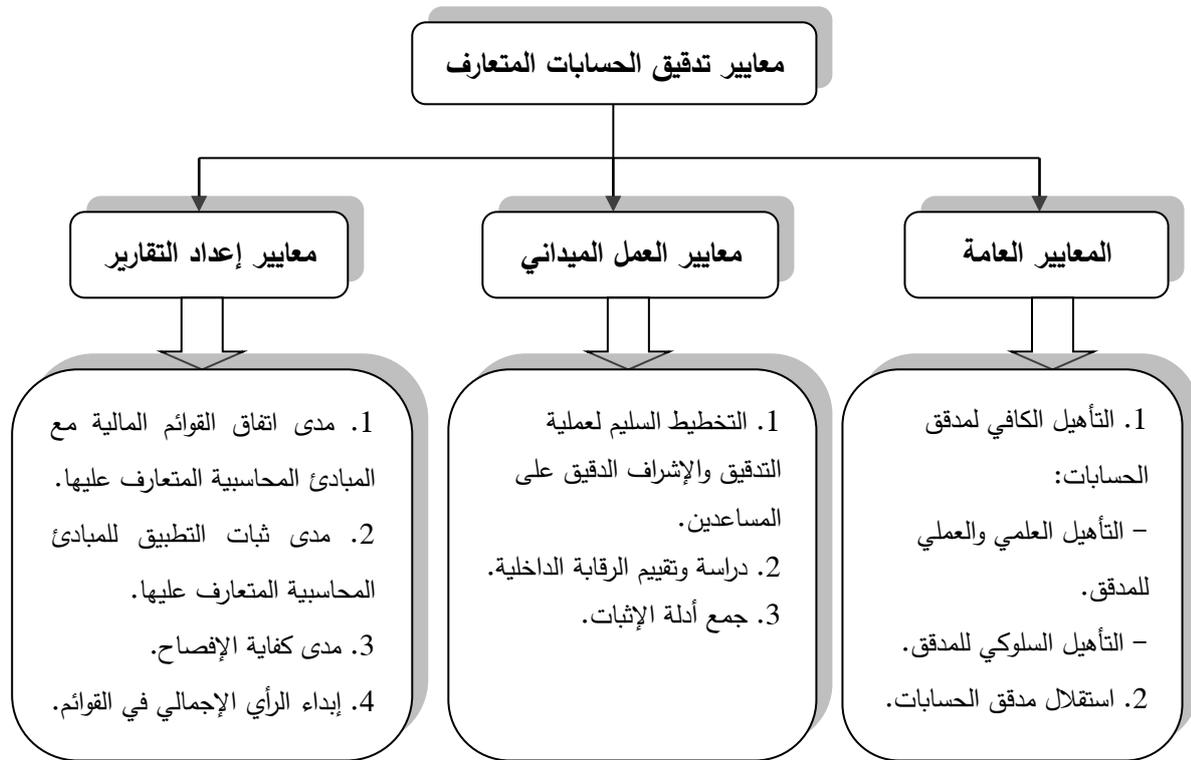
والجدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال، وأن تكون مشتقة من هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي.

ثالثاً:- معايير تدقيق الحسابات

يمكن لمعايير تدقيق الحسابات أن تفيد في إعلام الغير، وفي تعليمه أيضاً، مما يضيف مزيداً من الثقة في المهنة بحد ذاتها، وفي أداء من يمارسها، علاوة على ذلك فإن معايير تدقيق الحسابات تعد دليلاً يرشد المدققين في ممارستهم عملهم، بالإضافة إلى أن هذه المعايير تمثل أدوات لقياس مدى قيام المدققين بأداء مهامهم، خاصة عند تعرضهم للمساءلة القانونية.

وفي مايلي شكل يوضح معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها:

الشكل رقم (03): يمثل معايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها



المصدر: إعداد الطالبان.

➤ **المعايير العامة (الشخصية):** تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية، العملية استقلاله، حياده، وبذل العناية المهنية، بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية تدقيق الحسابات، وتتكون من ثلاثة معايير متمثلة في:¹

1. التأهيل العلمي والعملية لمدقق الحسابات: يتطلب هذا المعيار أن يكون المدقق حاصلًا على مؤهل علمي مناسب بجانب حصوله على قدر كافٍ من التدريبات في ممارسة المهنة، حتى يستطيع إنجاز

¹- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 37.

العمل الموكل إليه بكفاءة، والوفاء بأي التزامات أخرى قد تطلب منه، وفي هذه الحالة تتطلب المهنة من المدقق أن يكون ملما ببعض العلوم الأخرى المرتبطة بعمله مثل علوم الإدارة والإحصاء وغيرها التي يعتمد علميا في القدرة على التحليل والاستنتاج عند إبداء رأيه فيما يعرض عليه من بيانات وقوائم مالية وتمثل متطلبات هذا المعيار شرطا أساسيا للحصول على الترخيص اللازم لمباشرة هذه المهنة، وتحدد كل دولة الشروط والمتطلبات الأساسية لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة.

2. استقلال المدقق: يجب على المدقق أن يكون مستقلا تماما في جميع مراحل التدقيق، بمعنى أن يكون محايدا وأمينا في عمله وموضوعيا غير متحيز خلال تنفيذ عملية تدقيق الحسابات، حيث يكون استقلاله في:

- الاستقلال في إعداد برنامج تدقيق الحسابات دون تدخل الإدارة في أي تعديل على هذا البرنامج؛
- الاستقلال في مجال الفحص دون تعرضه لأي ضغوط، أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والمفردات التي تخضع لعملية الفحص؛
- الاستقلال في مجال إعداد التقارير دون تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص، أو التأثير على الرأي النهائي للقوائم المالية محل التدقيق.

3. بذل العناية المهنية المعقولة: يجب على المدقق بذل العناية المهنية في جميع مراحل التدقيق حتى يبعد نفسه عن مساءلة قد يتعرض لها إذا ما قصر في بذل هذه العناية، وفي هذه الحالة يتعين عليه:

- بذل قصارى جهده خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق حتى يتمكن من إعداد خطة تدقيق ملائمة؛
- بذل العناية المهنية المعقولة خلال مرحلة الفحص في التدقيق، ملتزما في ذلك بمعايير التدقيق الدولية واتخاذ الحذر المهني عند اختيار العينة وجمع الأدلة وتقييمها؛
- بذل العناية المهنية خلال مرحلة التقرير، حيث لا يقوم المدقق بإبداء رأيه إلا بعد تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل واضح.

➤ **معايير العمل الميداني:** تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ التدقيق، وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة وهي تقدم إرشادات للمدقق بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص الأرصدة، ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميع من أدلة على درجة اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.

وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير هي:¹

1. التخطيط الملائم لعملية تدقيق الحسابات: يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية

التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذها عمليا، ويجب أن يوضح هذا البرنامج مايلي:

- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة؛

- تخصيص العمالة (المساعدين والمشرفين) بكاتب التدقيق على أعمال التدقيق المختلفة؛

- الإشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على عملية تدقيق الحسابات.

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة

الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المؤسسة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه كما هو مخطط بهدف تحديد

نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجد أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ

أو الاحتيال، مما يساعد في تحديد حجم الإختبارات الأساسية للعمليات، وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات

التدقيق. وقد أشار معيار التدقيق (315) إلى أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها المؤسسة

وبيئتها يساعد المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ

وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، بما يوفر أساسا

لتصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقيدها، وهذا من شأنه أن يساعد في

تخفيض هذه المخاطر.

3. الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة: يتطلب هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على أدلة

إثبات كافية وملائمة حيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة، كما تدعم الثقة في عدالة

هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة والقرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة

حصول المدقق على أدلة من داخل المؤسسة مثل: دفاتر الحسابات، مستندات القيد وغيرها...، أو أدلة

من خارج المؤسسة مثل: المصادقات والاستفسارات. مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة المتحصل عليها

من خارج المؤسسة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة، وحتى يمكن

اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبند محل التدقيق.

➤ **معايير إعداد التقارير:** يمثل التقرير في عملية تدقيق الحسابات أداة اتصال حيث يحمل

الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير، ويعتبرها هذا الأخير المرحلة النهائية لعملية التدقيق، وعليه

¹ - عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص: 48، 49.

تتخذ القرارات ولذلك خصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربعة معايير وهي:¹

1. مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يجب أن يشير أن المدقق في تقريره إلى أن القوائم المالية للعميل تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية عمليا، والمقبولة قبولا عاما، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية. ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها علميا والمقبولة قبولا عاما، أن يتم إتباع تطبيق قواعد وأصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في عمله، والتي صادق عليها المختصون في مجال المهنة ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم، وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات معتمدة أو غير متعمدة.

2. مدى ثبات التطبيق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم المالية قيد التدقيق، لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ، وجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره. ويعني ذلك ثبات المؤسسة في إتباع المبادئ المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة عبر السنوات أو بينهما وبين المؤسسات الأخرى المماثلة والتي تتبع نفس المبادئ المحاسبية، ولعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

3. مدى كفاية ومناسبة الإفصاح: يجب أن تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبرا كافيا ومناسبا عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح. ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم ونوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يغير من تقريره إلى ذلك.

4. إبداء الرأي في القوائم المالية أو الامتناع عن الرأي مع ذكر الأسباب: يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب وفي فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي، ويكون رأيه

¹ - محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص: 87، 88.

معبرا عن تلك القوائم المالية كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية وبصفة عامة يمكن تقييم الآراء التي يبديها المدقق إلى:¹

- الرأي النظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه دون أي تعديلات أو تحفظات؛
- الرأي غير النظيف، وفيه يبدي المدقق رأيه متضمنا بعض التحفظات؛
- الرأي المعاكس، وفيه يكون رأي المدقق عكسيا فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كليا؛
- الرأي السلبي (الامتناع عن إبداء الرأي)، وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويعتبر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.

المطلب الثالث: خطوات وإجراءات عملية تدقيق الحسابات

تسير وفق عملية تدقيق الحسابات وفق خطوات تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها. وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه العملية.

أولا: قبول المهمة وتخطيط العملية

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفق مجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته قبل وقت كاف، كما يتيح أيضا للمدقق فرصة لتقادي التعامل مع أشخاص تتقصم الأمانة والإستقامة، وحتى يتقادي هذا لابد من أن بفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

➤ **الخطوات التمهيديّة:** هناك عدد من الخطوات التمهيديّة التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل

الشروع في تنفيذ إجراءات تدقيق الحسابات والمتمثلة فيما يلي:²

- التحقق من صحة تعيينه والذي يتم وفقا للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق إذ يتعرف بذلك على مستوى ومسيري مختلف المصالح كما يقوم بزيارات ميدانية للتعرف على أماكن المؤسسة ونشاطاتها ووحداتها؛

¹ - خالد الخطيب وخالد الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الطبعة الأولى، 2009، ص: 41.

² - محمد سمير الصبان والوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص: 96.

- فحص وتقييم النظام المحاسبي حيث يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة؛

- الإطلاع على القوائم المالية لسنوات سابقة مع التعرف على تقرير المدقق السابق؛

- فحص التنظيم الإداري حيث يتعرف على موظفي المؤسسة وتوزيع السلطات والمسؤوليات بينهم؛

- لإطلاع على الناحية الضريبية للمؤسسة محل التدقيق، وكذا معاينة التقارير الضريبية للسنوات السابقة، وعليه أيضا أن يتأكد من سداد الضرائب المستحقة، وإذا لم تسدها تم تكوين مخصص كافي يعادل هذا الإلتزام الضريبي.

➤ **مخطط التدقيق:** عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيديّة، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه مايلي:¹

- الأهداف الواجب تحقيقها؛

- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛

- تحديد الوقت التقديري اللازم للإنتهاء من كل خطوة وإجراء؛

- تحديد الوقت المستنفذ فعلا في كل خطوة وإجراء؛

- ملاحظات الشخص المسؤول عن كل خطوة وإجراء تُنفذ؛

- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

البرنامج ليس سردا لخطوات، بل هو خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف محددة وفق مبادئ لمستويات مهنية متعارف عليها، والبرنامج يخدم عدة أغراض، فهو ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من تعليمات فنية وتصيلية لمساعديه لتنفيذها، فالبرامج أداة رقابة وتخطيط تساعد على تتبع عملية التدقيق وعدد الساعات المستنفذة في كل عملية.

➤ **الإشراف على مهمة التدقيق:** معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق

وتقسيمه المهام بين أعضاء فريقه كل حسب خبرته، كفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم

¹- خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص: 143.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها بإعتباره المسؤول والمعني الأول بالعملية تدقيق الحسابات، ويمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف كالآتي:¹

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛

- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛

- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛

- ترتيب المهام حسب الأولويات؛

- فحص العمل المنتهي، وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛

- حرصه على توظيف العدد الملائم من المساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛

- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر لمساعديه لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛

- طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

➤ **أوراق العمل:** أوراق العمل في التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق، من الإجراءات المتبعة، المعلومات التي تم الحصول عليها، الإلتزام بالسياسات، ونتيجة عملية التدقيق. والهدف الأساسي لأوراق العمل مساعدة المدقق وتوفير الأدلة والإثباتات الداعمة لرأيه.²

ثانياً: - تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو جزء لا يتجزأ من أي نظام تستخدمه المؤسسات لتنظيم وتوجيه عملياتها وهي نظام لضبط الأداء وضمان صدق البيانات والمعلومات المحاسبية.

➤ مفهوم وعوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

1. **تعريف نظام الرقابة الداخلية:** تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها، سنورد منها بعض التعاريف:

¹ - خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق، عمان، الأردن، 2006، ص: 87.

² - زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الولاية للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 79.

عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلية أنه: " كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المنظمة وكفاءة العمل".¹

وحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو " الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة وصدق البيانات المرسومة".²

بصفة عامة يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو: خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل الحماية والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وهذا لتحقيق الرقابة الوقائية والسرعة في اكتشاف الإنحرافات عند حدوثها، وكذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة.

2. عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية: زاد الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك، متمثلة في:³

- حجم المشروع؛
- تطور إجراءات التدقيق؛
- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية؛
- توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات.

➤ وسائل ومقومات نظام الرقابة الداخلية

1. وسائل نظام الرقابة الداخلية: تعتمد إدارة المنظمة في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل هي:⁴ الخطة التنظيمية، الطرق والإجراءات، المقاييس المختلفة.

2. مقومات نظام الرقابة الداخلية: يتوقف نجاح وفعالية الرقابة كنظام في أي وحدة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المشروع، وفيما يلي أهم المقومات للرقابة الداخلية:⁵

- هيكل تنظيمي كفاء؛
- إجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات؛
- نظام محاسبي سليم؛
- رقابة الأداء في إرادات المشروع؛

¹- أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة، عمان، 2006، ص: 51.

²- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص: 207.

³- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 93، 94.

⁴- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 207.

⁵- خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص: 178، 179.

- استخدام كافة الوسائل المالية.

➤ أساليب ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

1. أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية: هناك عدة طرق يستعملها المدققون لفحص نظام الرقابة الداخلية، ومن بين هذه الطرق:

1-1- الإستبيان: تعتبر هذه الطريقة قديمة، وتتخلص في إعداد قائمة من الأسئلة النموذجية، تشمل الأنشطة المختلفة في المؤسسة، وعند الحصول على الإجابة يفصح عن مدى قوة أو ضعف نظام الضبط الداخلي، ويجب أن تكون الأسئلة واضحة الإجابة ومختصرة كما يجب اختبار صحة الإجابات من قبل المدقق بإجراء عدة عمليات فحص واختبار¹ للتأكد من تطبيق النظام المشار إليه في الإجابة.

1-2- المذكرة المكتوبة: تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريق قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لاعتقاد البعض أن طريقة الاستبيان تعاني من بعض العيوب، ومن بين هذه العيوب أن الأسئلة الواردة بقائمة الاستبيان أسئلة عامة وغير مرنة، كما أن طول قائمة الاستبيان يجعل مهمة الإجابة على الأسئلة مملة وروتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية في الإجابة من قبل الشخص وتبعاً لطريقة المذكرة المكتوبة يقوم المدقق بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة، الاستفسار وكذلك عن طريق المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة.²

1-3- خرائط التدفق: هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنه يوضح كل العمليات التحركات، التدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية. وتتميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبهذا يمكن أن يستفيد المدقق من عمل زملائه ويفهمه بسهولة.³

¹ - محمد التوهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 89.

² - عبد الوهاب سوسي، نظرية التنظيم وتصميم المنظمات، دار النجاح للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص: 88.

³ - مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية والمالية، دار الهداية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 161.

2. مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية: بالرغم من تعدد طرق التقييم يتبين أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي:

2-1- جمع الحقائق والمعلومات عن النظام: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها لنواحي الأنشطة المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية الخرائط التنظيمية، دليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة.¹

2-2- فحص النظام: تعني هذه الخطوة اختبار للتنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقاً لما هو محدد مسبقاً، وتهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مساهمته للحقائق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام.²

2-3- تقييم النظام: تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام، وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله سيصبح المدقق في موقف يسمح له بالحكم على مدى فعالية وكفاءة النظام، ومن ثم تحديد درجة الإعتماد عليه، والتي بدورها تؤثر على إجراءات التدقيق الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص، وتشمل هذه الخطوة إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة.³

ثالثاً:- جمع أدلة الإثبات

من أهم واجبات المدقق أن يتأكد من صحة البيانات الواردة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية ومدى دلالتها عن حقيقة نتائج الأعمال والمركز المالي. ومن أجل ذلك يجب على المدقق أن يجمع الأدلة والبراهين التي تمكنه من تحقيق هذا الهدف وتجعله يطمئن من تقاريره التي يصدرها، وبالتالي يكون مهنة التدقيق هي مهنة البحث عن الأدلة والقرائن التي تعزز رأي مدقق الحسابات المحايد

➤ تعريف أدلة الإثبات: هي كل ما يحصل عليه المدقق من أجل أن يكون على بينة قاطعة تستخدم في التأكيد المطلق للعملية المالية، فكل دليل قاطع يثبت صحة البيانات الواردة في السجلات يسمى دليل إثبات.⁴

¹ - عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة، عمان، 2009، ص: 209.

² - فتحي رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، ص: 123.

³ - المرجع نفسه، ص: 124.

⁴ - سعود كايد، مرجع سابق، ص: 131.

➤ وسائل أدلة الإثبات: ارتبطت الوسائل والأساليب الفنية التي تهدف على الحصول على أدلة وقرائن الإثبات في تدقيق الحسابات، بتطور مهنة تدقيق الحسابات وأهدافها، ويمكن حصر أهم هذه الوسائل في:¹

1. الفحص الفعلي: ويقصد به القيام بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل: المخزون، الآلات والنقديات... الخ، فوجود مثل هذه الأصول داخل المؤسسة لا يعني ملكيتها، ولكن يجب على المدقق التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول وتقييم حالتها أو وجودها الفعلي.

2. الملاحظة: تبدأ الملاحظة من خلال ما يشاهده المدقق أثناء زيارته الميدانية لمؤسسة العميل، ويطلع خلالها على عمليات التشغيل، أو أي إجراءات تتم بواسطة موظفي العميل أو آخرين، فعلى سبيل المثال: ملاحظة أداة أنشطة الرقابة يوفر أدلة للتدقيق، لكنها تكون محددة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها الملاحظة.

3. المستندات: وهي المستندات المحاسبية التي تعتبر أساس القيد المحاسبي، وهذه المستندات من أجل أن تكون دليلاً رسمياً يجب أن تتوفر فيها شروط شكلية وضمنية، فمن الناحية الشكلية يجب أن تكون المستندات مطبوعة ومرسومة، وتحمل أرقاماً متسلسلة، أما من الناحية الضمنية فيجب أن تكون موجهة بشكل صحيح، وأن تكون واضحة وصحيحة من ناحية المعلومات الواردة فيها وأن لا يكون فيها أخطاء محاسبية.

وهناك وسائل أخرى لأدلة الإثبات تتمثل في:²

4. المصادقات: وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي (500) فإن المصادقات هي إجراءات كتابية أو شفوية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة موجودة لدى أطراف خارج المؤسسة، وتعتبر المصادقات أكثر مصداقية من غيرها من أدلة التدقيق نظراً لأنه يتم إعدادها وإصدارها من خارج المؤسسة، حيث يقوم العميل بكتابة هذه المصادقة على أوراقه الخاصة بناء على طلب المدقق المرسل تحت إشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب إلى المدقق.

¹ - حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر ولتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص: 164.

² - سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص: 118، 119.

5. المقارنات: وهي عملية إجراء المقابلة بين شيئين أو أكثر قصد تحقيق هدف معين، كمقارنة حساب أو معلومة لسنة معينة بنفس المعلومات أو الحسابات لسنوات أخرى مثل: مقارنة عناصر قوائم النتائج الأعمال لهذه السنة مع سنوات سابقة من أجل التحقق من صحة العناصر التي تتضمنها هذه القوائم من أجل الكشف عن أية انحرافات أو أخطاء وقعت لمعرفة الأسباب أو التغييرات التي أدت إلى وقوعها.

6. الاستفسارات: تتضمن البحث عن المعلومات من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، وتتفاوت طريقة الاستفسارات من تقديم استفسارات رسمية مكتوبة إلى طرف ثالث خارج المؤسسة، أو استفسارات شفوية عادية موجهة إلى أشخاص داخل المؤسسة، وقد توفر الإجابة عن الاستفسارات معلومات للمدقق خاصة بتجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، وفي بعض الحالات قد تساعد المدقق على تعديل أو إجراءات تدقيق إضافية.

➤ أهمية أدلة الإثبات: تكمن أهمية أدلة الإثبات في أنها هي الأساس الذي يبني عليه المدقق عملية تدقيق الحسابات، وبالتالي دقة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على المؤسسة محل التدقيق من خلال مايلي:¹

- وجود أدلة إثبات صحيحة ودقيقة يدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية في القوائم المالية من شأنه زيادة الإعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين للمؤسسة وبالتالي زيادة الثقة فيها؛

- تقرير المدقق هو محصلة النهائية من جمع أدلة الإثبات التي تساعده في الوصول إلى الحقيقة، كما يساعد تقرير المدقق المستفيدين منه في إتخاذ قرارات صحيحة ومبنية على أساس سليم.

وما تمكن ملاحظته هو أن العملية مرتبطة ببعضها البعض، فالذي يتوصل إليه المدقق من حقائق يعكس حقيقة أدلة الإثبات، وبالتالي على ضوء رأي المدقق الفني يمكن للمستفيدين والمستثمرين وغيرهم إتخاذ قرارات سليمة تساعد في بناء إقتصاد قوي يمكن الإعتماد عليه، وهنا تبرز أهمية أدلة الإثبات.

رابعاً:- إعداد التقارير

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته، بالإضافة إلى ذلك فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من

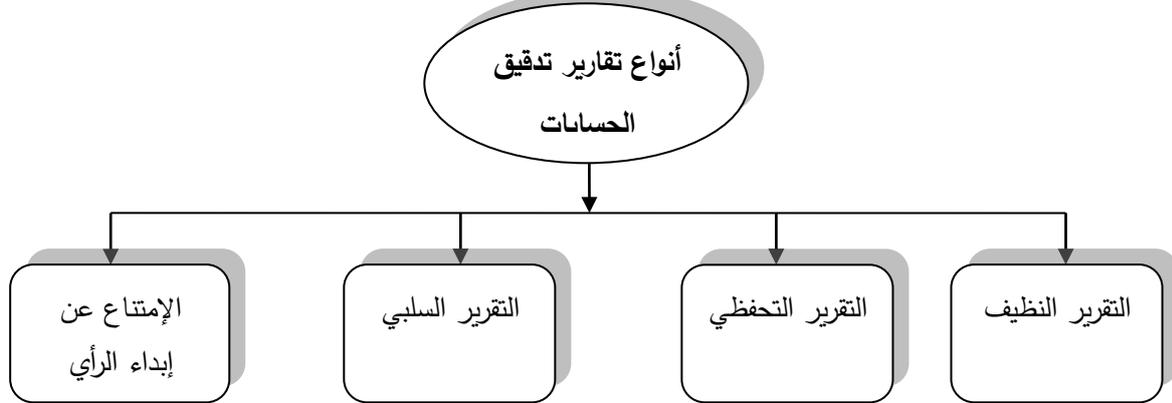
¹- حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سابق، ص: 171.

العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الإعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، والإلتزام والثبات في تطبيقها، فضلا عن تأكيده على إحتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمها.¹

➤ أنواع تقارير المدقق

ويمكن لتقرير المدقق أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): يمثل أنواع تقارير تدقيق الحسابات



المصدر: إعداد الطالبتان

1. التقرير النظيف: يصدر المدقق رأيه دون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:²

- أن تكون القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي؛
- صدق وعدالة القوائم المالية، ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال ومركزه المالي،
- حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2. التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية تدقيق الحسابات أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة

¹ - محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، 2010، ص: 47.

² - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص: 260.

مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضه أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية التحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.¹

3. التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأساليب المثوية لإصدار مثل هذا الرأي وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمر نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم المؤسسات بتنفيذ هذه التوصيات.²

4. الإمتناع عن إبداء الرأي: يعني الإمتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء أي رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:³

- وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة المؤسسة، وذلك لعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع المؤسسة؛

- وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها؛

- في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

- عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه فإنه يمتنع عن ذلك.

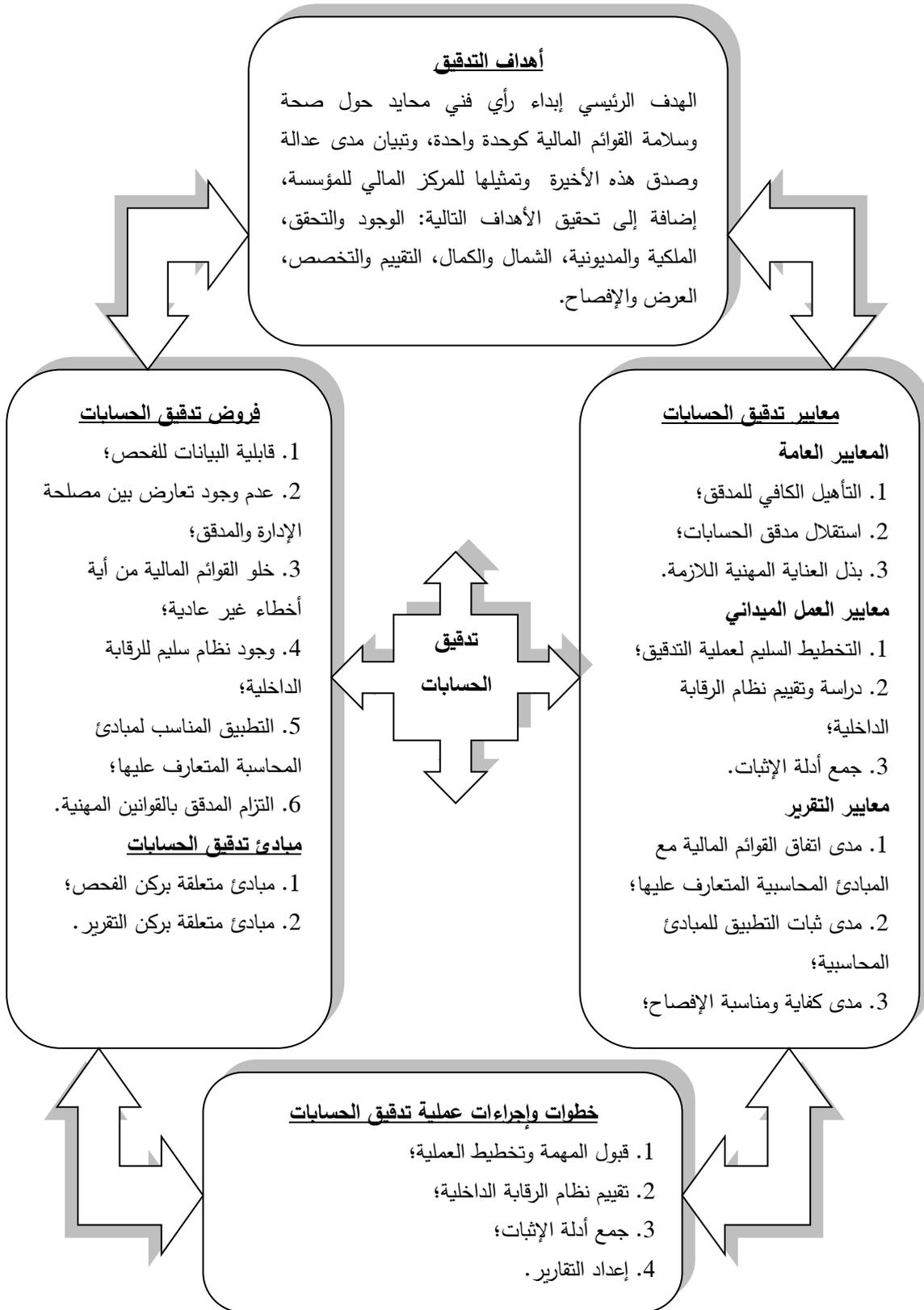
ويُلخص الشكل الموالي الإطار المتكامل لتدقيق الحسابات:

¹ - خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، مرجع سابق، ص: 106.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 138.

³ - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص: 264.

الشكل رقم (05): يمثل الإطار المتكامل لتدقيق الحسابات



المصدر: إعداد الطالبتان.

على ضوء ما تقدم في هذا المبحث تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور تدقيق الحسابات كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي والتغييرات التي مست المؤسسات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ليصبح بذلك تدقيق الحسابات علم يرتكز على مجموعة من المبادئ، الفروض المعايير والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم للبيانات والمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية بهدف إبداء رأي فني محايد في شكل تقرير، وهذا بعد أن كان هدفه الرئيسي ينحصر في اكتشاف الغش ومنع الأخطاء.

المبحث الثاني: علاقة تدقيق الحسابات بالمحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة وتعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية، حيث يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية. ومن هنا ازدادت حدة الصراع بين أطراف الوكالة بتعارض المصالح بين إدارة المؤسسة وملاكها، ولما انهارت الثقة بالبيانات المالية المنشورة، صار لابد من التفكير في حلول للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن وعليه يتم التطرق في هذا المبحث إلى المطالب الموالية:

- الإطار العام للمحاسبة الإبداعية؛
- تقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية ونماذج الكشف عنها؛
- مساهمة تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: الإطار العام للمحاسبة الإبداعية

يكتسي موضوع الإبداع المحاسبي أهمية بالغة في الوقت الراهن على الرغم من عدم أخلاقياته فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه بعض المؤسسات والتي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو روتينية ينبغي على المسير إيجادها، ومن هنا أصبح من الضروري مواكب هذه المستجدات وإيجاد حلول لمواجهة هذه المشاكل.

أولاً: - ماهية المحاسبة الإبداعية

➤ نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في الثمانينات القرن الماضي، إذ واجهت المؤسسات صعوبات صاحبت فترة الركود التي حدثت في تلك الفترة وقابله ضغوط من أصحاب المصلحة لإظهار أرباح أكثر وأفضل في القوائم المالية، وهو ما أدى بالمؤسسات للبحث عن وسائل وآليات لإنتاج أرباح أفضل من

خلال تمهيد الدخل بغرض تجميل الصورة المالية للشركة. ولم تكن تلك الأرباح حقيقية بل نتجت عن تلاعب في تطبيق البدائل المتاحة مما حقق أرباحاً صورية للمؤسسات وأكسبها الوقت حتى لا تصل إلى مرحلة الإفلاس في الوقت الحقيقي، لمكنها وصلت له رغم الأرباح الظاهرة في القوائم المالية، وقد وصف **Kenzi (1996)** هذه الحالة بقوله: "عندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله؟ فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك على الأقل تستطيع أن تبدها".

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام المحاسبين والمدققين بشكل كبير لاسيما بعد الانهيارات لعدد من المؤسسات في دول شرق آسيا عام 1997 م، وانهارت شركة **Enron** لتسويق الكهرباء والغاز عام 2001 م في الولايات المتحدة الأمريكية للاتصالات وغيرها من المؤسسات العالمية وتتبعها تصفية شركة التدقيق **Arthur Anderson** لتحميلها المسؤولية القانونية والمالية والمحاسبية كونها المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة **Enron** إذ اتهمت بالتواطؤ لإظهار القوائم المالية لمعلومات غير دقيقة وغير صحيحة مستغلة بدائل لمعالجات المحاسبية المتاحة.¹

➤ مفهوم المحاسبة الإبداعية

1. تعريف المحاسبة الإبداعية: حاول العديد من الباحثين والمتخصصين وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهاتهم وآرائهم أصبح للمحاسبة الإبداعية العديد من التعريفات يذكر منها مايلي:

عرفها **Lan Griffith** بأنها: "مجملة الإجراءات التي تمارسها المنشآت الأعمال هدف تقليل من أرباحها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم واعتبارها عملية خداع كبرى".²

كما عرف **Amat** سنة 1999 بأنها: "العملية التي يستغل من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".³

¹ - محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، العراق، المجلد 11، العدد 03، سبتمبر 2016، ص: 148.

² - الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، العدد 01، يونيو 2017، ص: 71.

³ - Oriol Amat et autres, **The Ethics of creative accounting**, 1999, working paper Available : [http:// ideas.Repec.Org/p/upf/upfgen/349](http://ideas.Repec.Org/p/upf/upfgen/349), p :09.

وعرفها صيام سنة 2007 بأنها: "مصطلح يستخدم في تجميل (تحسين) صورة المشروع تحسينا سوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لتحقيق أهداف محددة".¹

2. خصائص المحاسبة الإبداعية: تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص والتي تمثل بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب وهي:²

- القدرة على التحليل والتجميع؛

- القدرة العالية على التخيل والحدس؛

- الإعتماد بشكل أساسي على المعلومات المرتكزة على الحقائق؛

- الإبداع من خلال تطوير الذات عن طريق الخبرة والتقويم الذاتي؛

- التمتع بالشجاعة والثقة بالنفس.

3. صور المحاسبة الإبداعية: تتعدد أشكال وصور المحاسبة الإبداعية وتتباين تصنيفاتها تبعا لرؤية دارسي هذه الظاهرة، ويمكن توضيح هذه الصور من خلال مايلي:

3-1- إدارة الأرباح: يعتقد الكثير من الباحثين بأن السياسة المحاسبية تعد المحور الأساسي الذي تدور في فلكه ممارسات إدارة الأرباح، وعليه كان من غير المقبول وضع تعريف الإدارة الأرباح بمعزل عن السياسات المحاسبية التي تمثل أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها الإدارة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بأدوات التطبيق العملي " تلك القواعد والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب في مجال عمله، أي أن القاعدة العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية، هي أن تأتي بأدوات التطبيق العملي الملائم لظروف وطبيعة نشاط المؤسسة".³

ومن هذا المنطلق تعني إدارة الأرباح بأنها التدخل المقصود من قبل الإدارة بعملية اختيار البدائل والسياسات المحاسبية للتأثير على الأداء الاقتصادي للشركة من أجل تحقيق أهداف محددة. لما كان ارتفاع صافي الربح مؤثرا هاما للمستثمر يعطي انطباع عن أداء المؤسسة وسلامة المركز المالي، ويقلل من تخوفه من مستوى المخاطرة المتعلق بها، اهتمت الإدارة بتجميل هذا العنصر المحاسبي " صافي

¹ - ياخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير (منشورة)، قسم علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2103، ص: 18.

² - أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعية، جامعة باجي مختار، عناية، المجلد 01، العدد 16، فيفري 2016، ص: 251.

³ - مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة (منشورة)، قسم علوم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2014، ص: 49.

الربح" واتخذت الأساليب المحاسبية للتحكم بهذه الأرباح، وتوزيعها كما تراه مناسباً ضمن الإمكانيات والاختيارات المحاسبية المتاحة لها، وهو ما يدعى بإدارة الأرباح، وتعرف أيضاً بأنها: "ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة".

وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة وتُعرف أيضاً بأنها: "تدخل متعمد في عملية إعداد التقارير المالية بهدف الحصول على منافع خاصة وتضليل أصحاب المصالح بخصوص وضع المؤسسة الإقتصادي ومن ثم تشويه الأداء المالي الحقيقي بهدف التوصل إلى نتائج مرغوب بها".¹

وفي هذا الإطار يشير "Parafet" إلى نوعين من ممارسات إدارة الأرباح هما:²

أ- إدارة الأرباح السيئة: هي أداة الأرباح التي تهدف إلى إخفاء الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة عن طريق إيجاد بعض العمليات الوهمية والقيود المحاسبية المصطنعة مثل تشكيل احتياطات سرية والاعتراف الخاطئ بالنواتج، أو استخدام تقديرات مفرطة وغير منطقية عند ممارسة الأحكام المحاسبية مثل تخفيض مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، ويمكن اعتبار ممارسات إدارة الأرباح السيئة غير منتجة ولا تحقق أي قيمة حقيقية للمؤسسة فهي تمثل عمليات احتيالية، كما تعتبر القيود المحاسبية المصطنعة غدارة غير مشروعة وغير قانونية للأرباح.

ب- إدارة الأرباح الجيدة: هي كل عملية تسيير تقوم بها إدارة المؤسسة، بهدف تحسين أدائها وتحقيق أهدافها لتتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المتاحة، إذ تعترف بجميع الالتزامات المترتبة عليها في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، فيمكن تعريف إدارة الأرباح الجيدة على أنها إدارة الأرباح التشغيلية التي تحدث عندما تتخذ الإدارة قرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مقبول ومستقر للمؤسسة، فمثلاً قد تلجأ الإدارة إلى تقديم خصومات تجارية للعمليات وتعد هذه الممارسة مقبولة من الناحية القانونية.

3-2- تمهيد الدخل: يعتبر تقليل تقلبات الدخل واستقرار نموه أحد أهم أهداف المدير التنفيذي، وذلك استناداً على الاعتقاد السائد بأن تذبذب معدل نمو الدخل يزيد من حجم المخاطرة، وأن المؤسسات ذات

¹ - عبد العزيز سفيان ومنصوري هوري، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، الجزائر، العدد 08، ديسمبر 2017، ص: 381.

² - مريم مصطفى عبد الحليم، مرجع سابق، ص ص: 50، 51.

معدل النمو الثابت أو المتقارب على المدى الطويل هي الأقل خطرا، لذلك تحاول بعض المؤسسات قدر المستطاع أن تخفض من هذه المخاطرة بأساليب محاسبة مقبولة تسمى تمهيد الدخل.

يعرف تمهيد الدخل بأنه: " أحد أشكال إدارة الأرباح، مصمم لإزالة انحرافات سلسلة الأرباح الطبيعية بما في ذلك خطوات تقليل حفظ المكاسب خلال السنوات الجيدة لاستخدامها في غيرها من السنوات. ويحصل الدخل الممهّد بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة، أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة، بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل".¹

وتوجد العديد من الطرق والإجراءات المحاسبية التي يمكن للإدارة استخدامها من أجل القيام بعملية تمهيد الدخل المعلن للشركة، ويمكن تقسيمها إلى ثلاث أبعاد كالتالي:

أ- **التمهيد الحقيقي:** يتم من خلال اتخاذ القرارات التشغيلية المتضمنة تنفيذ الصفقة الحقيقية التي تؤثر في الدخل المعلن للشركة، بمعنى أن التمهيد الحقيقي ناتج عن معاملات وصفقات فعلية تتم مع الغير إذ يترتب بموجبها تغييرا في الأرقام المحاسبية، ومن ثم على دخل المؤسسة.

ب- **التمهيد الوهمي:** هذا النوع من التمهيد ينتج عندما تقوم الإدارة باتخاذ الإجراءات المحاسبية التي يتم بموجبها نقل بعض بنود النواتج، أو الأعباء بين الفترات المختلفة، وعليه فإنه لا يؤثر مباشرة على الأرقام المحاسبية أو التدفقات النقدية، وإنما هو عملية نقل بنود وعناصر القوائم المالية أو تغيير الطرائق المحاسبية المتبعة بالشكل الذي يساهم في تمهيد الدخل أو استقراره.²

ج- **التمهيد التصنيفي:** يعتمد هذا النوع من التمهيد على فقرات كشف الدخل بشكل أساسي، إذ يمكن للإدارة أن تستفيد من بعض بنود كشف الدخل من أجل تقليل التذبذب الحاصل فيه، والعمل لضمان استقراره، حيث تقوم الإدارة بتصنيف الفقرات الاعتيادية إلى فقرات غير اعتيادية والعكس صحيح، وهذا وفق ما يتماشى مع سياساتها والخطط الموضوعية من قبلها.³

ومن صور المحاسبة الإبداعية أيضا:

¹- المرجع نفسه، ص: 383.

²- خالد جمال الجعرات ودينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب (اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية)، المجلة الجزائرية للمحاسبة والمالية، الجزائر، العدد 01، 2015، ص: 21.

³- عمورة جمال، مداخلة بعنوان: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، الجزائر، 18-19 ماي 2011، ص: 08.

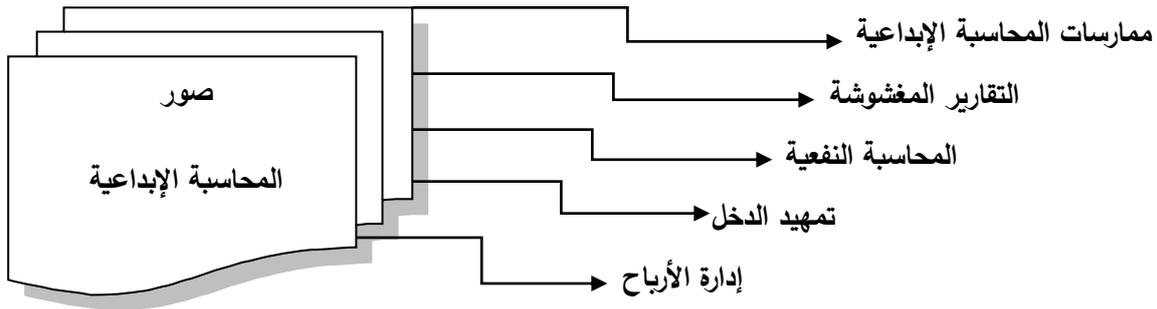
3-3- المحاسبة النفعية: هي الاختيار المتعمد بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية قصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا.

3-4- التقارير المغشوشة: يمكن وصفها أيضاً بالتقارير الاحتمالية لأنها تشمل أخطاء مقصودة بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إيضاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية.

3-5- ممارسات المحاسبة الإبداعية: إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم الأعباء والنواتج.

وتوضح هذه الصور من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): يمثل صور المحاسبة الإبداعية



المصدر: إعداد الطالبان.

4. عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية: هناك عدة عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منها¹

4-1- حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات للوحدة الاقتصادية أحياناً أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعادة قوائمها المالية، حيث تسمح للعدي من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب على الوحدة الاقتصادية اختيار الطرق التي تتلائم مع أهدافها وتحقق أفضل صورة لإدارة المؤسسة مثلاً في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار مابين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها مدى الحياة.

¹- ياخجة عبد الله، مرجع سابق، ص: 21، 22.

4-2- حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقديري لبند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، ويتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبير من التقديرات والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقا.

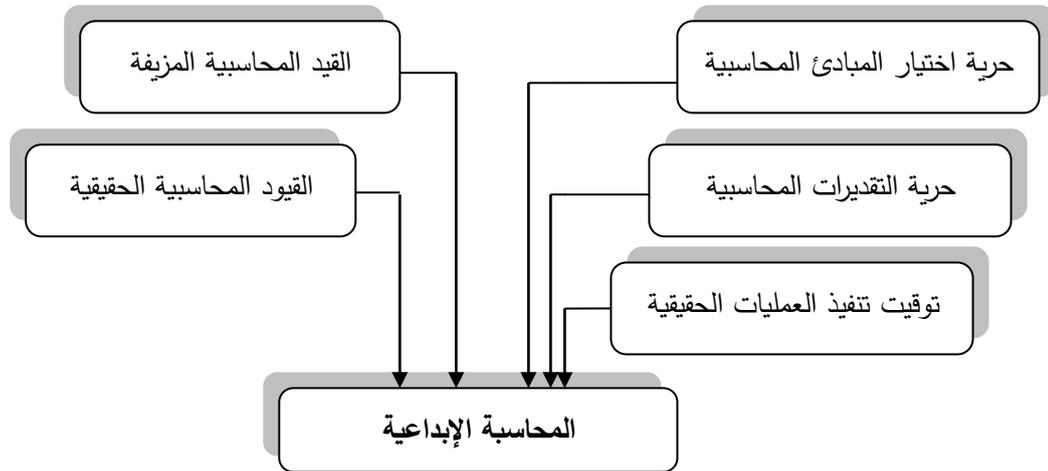
4-3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق انطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

4-4- القيود المحاسبية المزيفة: يمكن أن يستخدم التلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل: بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اهتلاكها.

4-5- القيود المحاسبية الحقيقية: يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات.

والشكل التالي يوضح عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية:

الشكل رقم (07): يمثل عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية



المصدر: إعداد الطالبتان.

ثانياً: - دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتخصر دوافع الإدارة في استخدام المحاسبة الإبداعية في مايلي:

➤ **التأثير على سمعة المؤسسة ايجابيا في السوق:** تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح لها ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من الإدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابيا على سمعة المؤسسة.¹

➤ **الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية، فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة جدا يجب توفرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده، يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو أن تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها الوضع المالي السابق لهذه المؤسسات طالبة التمويل، وهنا تلجأ منشآت الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.²

➤ **غايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والنواتج وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.³

➤ **تجنب الأعباء السياسية:** تتمثل الأعباء السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الإقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومات مثل قوانين زيادة المعدلات

¹ - عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير (منشورة)، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص: 83.

² - المرجع نفسه، ص: 51.

³ - علا فريد بطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة أعدت لنيل درجة دكتوراه (منشورة)، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006، ص: 17.

الضريبية أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك تلجأ الإدارة على استخدام أساليب المناسبة للإبداعية من أجل تخفيض الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.¹ ومن الدوافع أيضا يوجد:²

➤ **غايات التصنيف المهني:** تتقاضى العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجربه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية للحصول عن تلك المؤسسات لهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

➤ **تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحيانا تسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه حالة يقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.

➤ **الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء:** حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح خاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدم للإدارة سنويا كنسبة مئوية من الأرباح المحققة وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخط امتلاك الأسهم.

رابعا: - ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك عدة ممارسات للمحاسبة الإبداعية أهمها:³

➤ **إعادة هيكلية النفقات:** تتطلب عملية المنافسة بين الوحدات الاقتصادية تقييم كفاءة عملها، لذلك ينتج من إعادة هيكلية الوحدة الاقتصادية العديد من المشاكل التي قد تنشأ بسبب وجود نفقات كبيرة ترتبط بعملية إعادة هيكلية هذه الوحدات، وهذه النفقات تساعد على إعادة ترتيب الميزانية العمومية، وقد أشار

¹ - قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 04، العدد 10، 2014، ص: 21.

² - عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص: 84.

³ - الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص: 75، 76.

البعض أن هيكله النفقات هي عملية المبالغة في الأعباء لمرة واحدة وهي عملية إعادة هيكلة تهدف إلى خفض الأصول.

➤ **المحاسبة الخلاقة للإستحواذ:** تعرف المحاسبة الخلاقة على أنها وسيلة احتيالية ثانية يتم من خلالها تخفيض نفقة أكبر من السعر المدفوع لوحدة اقتصادية أخرى أثناء عملية الإستحواذ، وذلك بهدف تخفيض الأرباح أثناء سنة الإقتناء وزيادة الأرباح في المستقبل.

➤ **المخصصات المؤقتة (احتياطي السنوات المستقبلية):** تستخدم بعض الوحدات الإقتصادية في السنة المالية سياسات متحفظة وذلك باستخدام عدة طرق وممارسات عديدة بغرض الإعتراف بالإيراد أو عملية تأجيل الإعتراف به بغرض زيادة الأعباء وهنا تخفض النواتج مما يعني تقليل عملية الربح وهذه العملية أطلق عليها (احتياطي المخزون)، وتستفيد تلك الوحدات من الأرباح ويتم توفير تلك الأموال عندما يكون هناك خطر على عملية الربح التي تقل عن توقعات السوق.

➤ **الإعتراف غير الصحيح بالإيراد:** تعتبر عملية تسجيل الإيراد قبل حصول عليه ظاهرة واسعة الانتشار لذلك يرى بعض الباحثين أن الوحدات الإقتصادية تحاول زيادة أرباحها من خلال التلاعب بالدخل وهذا يؤدي إلى الاعتراف بالنواتج بشكل غير صحيح، فيجب الاعتراف به في الوقت المحدد فلا يجوز الاعتراف بأي ناتج إلا عند إكمال عملية البيع أو قبل تسليم البضاعة للزبون.

رابعا:- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

تلجأ المؤسسات إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك، لأن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب بالنواتج والأعباء وكذلك التلاعب في قائمة الميزانية من خلال التلاعب في بنود الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، ونبين أدناه أساليب التلاعب في القوائم المالية:

➤ **أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل (جدول حسابات النتيجة)**

يتم التلاعب في جدول حسابات النتيجة من خلال النواتج والأعباء كما يلي:¹

1. التلاعب في النواتج: عندما يتم تسجيل الإيراد بشكل سريع فإن عملية البيع لا تزال موضوع الشك وعملية تسجيل الدخل تتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الحالة تكتمل العملية في السجلات المحاسبية ودفترها بالدخل المترتب عن عملية البيع، كما هو الحال في عقود الإنشاءات طويلة الأجل حيث تسجل فيها الدفعات المستلمة مقدما كإيراد، كذلك يمكن للشركة من زيادة إيراداتها وأرباحها في

¹ - قاسم محمد عبد الله البعاج، مرجع سابق، ص ص: 21-22.

الوقت الذي يكون أداؤها سيئا، وعادة ما يكون هذا النوع ناتج من عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية كذلك تقوم المؤسسة بتسجيل إيرادات وهمية وذلك لغرض تضخيم النواتج.

2. التلاعب في الأعباء: يأخذ التلاعب في الأعباء أشكالا عدة، منها التلاعب في مصروفات الاندثار على الموجودات الثابتة، حيث تقوم بعض المؤسسات بالتلاعب في تكوين واستخدام المخصصات لغرض التحكم في مستوى الأرباح المحققة في كل فترة محاسبية، وذلك عن طريق المغالاة في تقدير قيمة المخصصات في الفترات المحاسبية التي تحقق أرباحا، وبالتالي تخفيض الأرباح عن الفترة الحالية. كذلك يمكن تأجيل الأعباء الخاصة بالفترة الحالية إلى الفترة القادمة عندما تواجه المؤسسات ظروفًا صعبة، لذلك يلجأ بعض المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية. وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي (02) الخاص بالمخزون إلى انه يجب تحميل أي تخفيض في قيمة المخزون ناتج عن انخفاض في صافي القيمة البيعية للمخزون عن القيمة الدفترية، وكذلك كافة الخسائر في المخزون كمصروف في نفس الفترة التي تحققت فيها هذه الخسائر. وهناك معالجة خاطئة للمصروفات الرأسمالية حيث يتم إدراجها ضمن بنود الأعباء العادية مما يؤدي إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية أو معالجة مصاريف الصيانة على أنها مصاريف غير عادية لغرض تضخيم الأرباح.

➤ أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية فالمنافع التي تحققها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين. ويمكن عرض فرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية كما يلي:¹

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

¹ - منال حسين الفتة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العراق، العدد (08)، 2017، ص ص: 589، 590.

2. **الأصول غير الجارية:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
3. **الأصول الجارية:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
4. **النقدية:** يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
5. **الذمم المدينة:** يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أساس أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
6. **الإستثمارات طويلة الأجل:** من خلال تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
7. **الموجودات الطارئة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات النواتج المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.
8. **الخصوم المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
9. **الخصوم طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
10. **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد، بنود بضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في تسعير المخزون (تقييم المخزون).
11. **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجة ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب اعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

➤ أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية واحدة من أكثر القوائم المالية موثوقية، والتلاعب في بياناتها يحتاج الكثير من الجهد، وباعتبار هذه القائمة لها أهمية كبيرة لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم مثل المحللين، لجأت المؤسسة للبحث عن فرص للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية في محاولة لتعزيز صورتها والتنبؤ بمستقبل واعد لها. فالمعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر ملائمة لأغراض التنبؤ بمستقبل المؤسسة مما توفره قائمة المركز المالي وقائمة الدخل¹

وهناك مرونة في قائمة التدفقات النقدية يمكن أ تستغل من قبل المديرين عند القياس والإبلاغ عن التدفقات النقدية وتظهر هذه المرونة كما يلي:²

1. التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية: يمكن التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية ما بين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويكمن هذا التلاعب في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة لاختلافها في بعض الدول عن البعض الآخر، إذ أن هناك اتفاق في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية، لكن هناك اختلاف في العناصر التي تحت كل نشاط مع أن تلك الممارسة لن تؤثر في إجمالي التدفقات النقدية للمؤسسة، لكنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياس للقدرة الكسبية للمؤسسة.

2. التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستثمرة: تعامل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المبكرة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المستثمرة، ويعتبر التدفق النقدي التشغيلي هو النجم الذي يعكس الجزء المستمر والثابت من رصيد النقدية. حيث تقوم المؤسسة بتصنيف التدفقات الداخلة على أنها تدفقات تشغيلية مستمرة، ومن أمثلة هذه الأنشطة الدفعات المدفوعة مقدما لتملك الأسهم، والدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين، وكذا التدفقات المالية من الدعاوي القضائية.

3. الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة: الخيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لا يؤثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثرا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة، حيث يعارض المسؤولون في المنشآت الاقتصادية استخدام الطريقة المباشرة ويحثون على استخدام الطريقة غير المباشرة في حالة كانت

¹ - جمانة حنظل التميمي وعدي صفاء الدين البطاط، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الإقتصادي الخليجي، العدد (14)، 2007، ص: 142.

² - ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد (47)، 2016، ص: 380.

الأعباء التي تتحملها المؤسسات تزيد منفعة المعلومات التي توفرها الطريقة المباشرة، في حين أن مديري الائتمان في البنوك والمؤسسات يحبذون استخدام الطريقة المباشرة لما توفره من معلومات من الممكن أن تكون مفيدة في تقرير التدفقات النقدية المستقبلية، كذلك الإفصاح عن المبالغ النقدية المحصلة والمدفوعة لكل عنصر من عناصر الأنشطة التشغيلية.

➤ أساليب تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة)

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حاقة الربط بين قائمة الدخل والمركز المالي، وهي تحدد خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.¹

واشترط المعيار المحاسبي الدولي على المؤسسة أن تقوم بعرض قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة وذلك من أجل إظهار التغير في حقوق الملكية الذي يتمثل في الأرباح والخسائر الناجمة عن أنشطة المؤسسة من خلال قائمة الدخل، وأن بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع أو تخفيضه.² كذلك يمكن التلاعب في بنود حقوق الملكية من خلال تخفيضها قصد زيادة أرباح الفترة الحالية، وذلك عن طريق معالجة خسائر أسعار الصرف المرتبطة بالعملات الأجنبية في حقوق الملكية، في الوقت الذي يمكن أن تعالجها من خلال قائمة الدخل.³

المطلب الثاني: تقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية ونماذج الكشف عنها

أصبحت المحاسبة الإبداعية سمة من سمات المؤسسات والشركات التي تسير في طريق الإخفاق حيث اعتبرت وسيلة لحجب الرؤية عن النتائج الفعلية لأعمالها وذلك حفاظا على مركزها المالي وتضليل المستثمرين، وفي ظل تنامي هذه الظاهرة كان لا بد من أن يكون هناك آليات ووسائل للكشف عنها، وهذا ما يتم التطرق إليه من خلال هذا المطلب، فضلا عن ذلك تسليط الضوء حول إيجابيات وسلبيات المحاسبة الإبداعية.

¹ - منال حسين الفتة، مرجع سابق، ص: 592

² - طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد (08)، ديسمبر 2010، ص: 09.

³ - ليلي عبد الصاحب، مرجع سابق، ص: 383.

أولاً:- نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

سعى أغلب الباحثين لإيجاد حلول وتطوير نماذج ومؤشرات إحصائية لتحليل القوائم للوقوف على مدى تدخل الإدارة في اختيار البدائل المحاسبية لخدمة أهدافها مما يؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية وعدالتها، إذ تتم هذه العملية بصعوبة بسبب اعتبارها تحدياً للكشف عن سلوكيات الإدارة وميولها نحو تأدية الأعمال التي توجه لخدمتها، وقد تناولت معظم الأبحاث موضوع المحاسبة الإبداعية، حيث ركزت على استخدام الإدارة لجزء من إجمالي المستحقات للتأثير على الدخل المعلن عنه، ويتم تقييم إجمالي المستحقات إلى:¹

✓ **المستحقات (المطلوبات) غير الاختيارية:** وهي المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتمثل ذلك الجزء من المستحقات الذي لا تمتلك الإدارة القدرة على التأثير فيه.

✓ **المستحقات الاختيارية:** وهي المستحقات التي تخضع للتقييم والحكم الشخصي من طرف الإدارة في إطار السلطة الممنوحة لها، والمرونة التي تنطوي عليها المعايير المحاسبية، وهذا الجزء من المطلوبات المحاسبية يعبر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويمكن تقييم نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كآلاتي:²

➤ نموذج أثر المستحقات على مستوى الصناعة

يفترض هذا النموذج المطلوب من طرف " Dechow and Sloan " عام 1991 أن جميع المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع الصناعة تتمتع بالتغير للعوامل المحددة للمستحقات غير الاختيارية نفسها، ويعتبر نموذج الصناعة على استخدام تحليل الانحدار للمستحقات غير الاختيارية كدالة عن متوسطة إجمالي المستحقات لقطاع الصناعة الذي تنتمي إليه المؤسسة، ومن خلال هذا النموذج لا يمكن التمييز بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية.

ويمكن التعبير عن نموذج الصناعة للمستحقات غير الاختيارية كما يلي:

$$NDACijt/ At-1 = B1+B2 mediamj (TAC/AT-1)$$

حيث أن:

¹ - آلاء مهدي هادي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (مبيلر) في قياس إدارة الأرباح، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم علوم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص: 28.

² - المرجع نفسه، ص: 29

✓ NDACijt: المستحقات غير الاختيارية للشركة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
✓ B1, B2: معالم نموذج خاصة بالمؤسسة يتم تقديرها عن طريق تحليل معادلة الانحدار لملاحظات فترة التقدير.

✓ mediamj (TACt/ Ait-1): القيمة الوسطية للمستحقات الإجمالية خلال الفترة (t) منسوبة إلى إجمالي الموجودات.

✓ في نهاية الفترة (t-1) و ذلك لجميع المؤسسات الناشطة في قطاع الصناعة نفسه (j).

➤ نماذج أثر المستحقات الإجمالية

تهدف نماذج أثر المستحقات الكلية إلى فصل المستحقات الإجمالية إلى مستحقات اختيارية ومستحقات غير اختيارية، ثم يتم فحص أثر المطلوبات الاختيارية بهدف التحقق من وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية. ويمكن ذكر بعض النماذج على النحو الآتي:¹

❖ نموذج «Healy» لعام 1985: يقوم نموذج " Healy " على تقييم المستحقات الإجمالية إلى مستحقات اختيارية، ومستحقات غير اختيارية وقيمة المستحقات الاختيارية هي المقدرة خلال فترة معينة بتقسيم المستحقات الإجمالية للفترة الحالية على إجمالي الموجودات في بداية الفترة ومقارنتها من سنة إلى أخرى، ويتوقع هذا النموذج حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال جميع فترات النشاط، كما أنها تفترض ثبات أثر المستحقات غير الاختيارية من فترة إلى أخرى، وتوضح المعادلة التالية هذا النموذج:

EDACit= TACit/ Ait-1

حيث أن:

✓ EDACit: المستحقات الاختيارية التقديرية للشركة (i) خلال الفترة (t).

✓ TACit: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

✓ Ait-1: إجمالي الموجودات للشركة (i) في نهاية الفترة (T-1).

❖ نموذج «De Angelo» لعام 1986: يعتبر هذا النموذج تعديل للذي سبقه، إذ يقيس ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق حساب الاختلاف بين المستحقات الإجمالية بين فترتين وقسمتها على إجمالي الموجودات في نهاية الفترة الأخيرة، إذ يفترض هذا النموذج عدم وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين المستحقات الإجمالية في الفترة الحالية والفترة السابقة صفر. كما يفترض أن المستحقات غير الاختيارية تتبع سلوكا عشوائيا، والمعادلة التالية تعبر عن هذا النموذج:

- آلاء مهدي، مرجع سابق، ص ص: 30، 33.¹

EDACit= TACit -TACit-1/ Ait-1

إذ أن:

✓ EDACit: المستحقات الاختيارية التقديرية للشركة (i) خلال الفترة (t).

✓ TACit: المستحقات الكلية للشركة (i) خلال الفترة (t).

✓ TACit-1: المستحقات الاختيارية للشركة (i) في نهاية الفترة (t-1).

✓ Ait-1: إجمالي الموجودات للشركة (i) في نهاية الفترة (T-1).

❖ نموذج «Miller» لعام 2007: استحدث ميلر عام 2007 نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل) بوصفه عنصرا غير معرضا للتلاعب، إذ أطلقت على هذه النسبة " نسبة Miller Ration (" فإذا لم تكن المؤسسة ممارسة لتلاعبات المحاسبة الإبداعية، فستتصف تلك العلاقة بالثبات ويمكن استخدام هذه النسبة للكشف عن التلاعب في الأرباح، إذ تكون قيمتها صفرا في حالة عدم وجود تلاعب. أما إذا لم تساو قيمتها الصفر فإن ذلك يكون مؤشرا على وجود تلاعب مما يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء سلبا أم إيجابا) كان ذلك مؤشرا على وجود تلاعب في الأرباح المعدة، وتحسب وفقا للمعادلة التالية:

$$EM = (< WC/ CF0) t-0 - (< WC/ CF0) t-1$$

حيث أن:

✓ EM: إدارة الأرباح.

✓ WC <: التغير في صافي رأس المال العامل.

✓ CF0: صافي التدفق النقدي التشغيلي.

✓ t-0: السنة الحالية.

✓ t-1: السنة السابقة.

ثانياً: - جهود الهيئات الدولية في الحد من تلاعبات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن ما عرفه مجتمع الأعمال من مآسي مالية أضرت بالكثير من أصحاب الأموال من مستثمرين ومساهمين، جعل الهيئات المهتمة بمهنة المحاسبة تسعى جاهدة للحد من التلاعب بالأرقام أو الخداع المالي أو المحاسبي، ومن هذه الهيئات:¹

¹ - نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد (18)، جانفي 2018، ص ص: 220-222.

➤ مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)

(Financial Accounting Standars Board)

يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة المالية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية ، وجاء قانون سارينز أوكسلي لعام 2002 المعروف أيضاً باسم " المؤسسة العامة للمحاسبة وإصلاح قانون حماية المستثمر" (في مجلس الشيوخ الأمريكي) وباسم " مساءلة مؤسسات المحاسبة والمراجعة وقانون المسؤولية" (في البيت الأبيض)، ويسمى عادة سارينز أوكسلي (Sarlox Sox)، وهو القانون الاتحادي للولايات المتحدة صدر في 30 جويلية 2002، والذي وضع معايير جديدة أو محسنة لحماية المستثمرين من أعمال الخداع المحاسبي، والزيادة في الإفصاح المالي.

➤ الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

(International Federation of Accountings)

جاء الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم مائة وخمسة وسبعون (175) عضواً ومشاركاً من مائة وثلاثين (130) دولة يمثلون ما يقارب 284 مليون محاسب، وكل أعضاء الإتحاد يعتبرون أعضاء في مجلس المحاسبة الدولية، ومن أهداف الإتحاد الدولي للمحاسبين ما يلي:

- إصدار قواعد أخلاقيات المهنة؛
- إصدار المعايير المتعلقة بالقطاع العام؛
- التكفل بإصدار قواعد التعليم المستمر؛
- إصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة لعمليات التدقيق، ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.

فالأهداف الأساسية للإتحاد الدولي للمحاسبين، التكفل بإصدار قواعد التعليم المستمر، من خلال تأسيس

مجلس معايير التعليم المحاسبي (Inretnational Accounting Education Standars

Board « IAESB ») الذي يخدم المصلحة العامة عن طريق وضع معايير في مجال التعليم المحاسبي المهني التي تنص على الكفاءة المهنية، المهارات التقنية والقيم الأخلاقية، كما يعزز التعليم بتطوير وتنفيذ المعايير الدولية للتعليم، مما يدعم تكوين الكشوف المالية بشكل مستمر ويزيد من ثقة الجمهور.

وقد جاء الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بقواعد أخلاقيات المهنة، وتم تجسيدها بإنشاء

المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين (Inretnational Ethics Standars Board For

Accountants « IESBA ») . وذلك بإصدار العديد من القواعد الأخلاقية التي على معد الكشوف

المالية الالتزام بها عند تأدية عمله، وإلا أصبح مخلا بقواعد العمل المحاسبي، أيضا إصدار معايير المراجعة والرقابة والتأكد، وهذا السعي يؤكد مدى الاهتمام بتوفير معلومات محاسبية ذات جودة ومعبرة بصدق عن كل العمليات المالية التي تمت بالمؤسسة، ومراقبتها من قبل مدقق الحسابات.

➤ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المنشق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

(International Accounting Standards Board)

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards)

Comittee « IASB » في 29 جوان 1973 بانجلترا، بموجب اتفاق بين هيئات وطنية لعشر دول: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وفي عام 1974 أصدرت اللجنة أول مسودة مشروع المعيار رقم (01) تحت موضوع " الإفصاح عن مجلس معايير المحاسبة الدولية "، ومع بداية 2001 تم إعادة هيكلة اللجنة وتحولت إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، واستمرت اللجنة في إصدار المعايير منسوبة إلى المجلس وباسم معايير التقارير المالية أو المعايير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards « IFRS »). كما تسعى هذه الهيئة إلى تقليص البدائل المحاسبية المسموح بها من خلال تحسين المعايير بشكل دوري مع زيادة الإفصاح، وإضافة تفسيرات لكل ما يمكن أن ينسب في غموض، أو ينتهز فرصة أو ثغرة للتلاعب والتحايل على مستخدمي الكشوف المالية ويهدف هذا التفسير إلى:¹

✓ التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)؛

✓ تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي، بإصدار معايير محاسبية جديدة لمساعدتها في توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية؛

✓ الأخذ بعين الاعتبار التطورات والتغيرات الكبيرة التي تحدث، لا سيما قيام معظم دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند على معايير المحاسبة الدولية بشكل أساسي؛

✓ حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير من قبل بعض المحاسبين التي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

¹ - عبد الحميد مانع الصبح، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، كلية التجارة، قسم علوم المحاسبة، العدد (115)، 2018، ص: 211.

وفي ضوء تلك الأهداف قام المجلس بإجراء بعض التعديلات في المعايير السابقة وإصدار معايير جديدة للحد من لجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية، وأهم تلك التعديلات:¹

- العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبة واحدة من أجل توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين العديد من البدائل حتى لا تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات عن نشاط المؤسسة؛
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعد هذا الأمر من أهم التغييرات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، إذ كانت هناك صعوبات متعددة في التطبيق السليم لتلك الفقرات حتى من قبل المتخصصين، الأمر الذي قد يستغله بعضهم بقيامهم عملية تلاعب أو تحريف في بنود التقارير المالية وهذا بحجة عدم الفهم السليم أو وضوح المعيار؛
- العمل على إلغاء التعارض والتناقضات الموجودة بين بعض التقارير فضلا عن إزالة أي غموض قد يحيط بتلك المعايير؛
- دمج التفسيرات الملحقة بالمعايير مع المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

ثالثا:- إيجابيات وسلبيات ممارسة المحاسبة الإبداعية

➤ الجوانب الإيجابية لممارسات المحاسبة الإبداعية

يرى بعض الباحثون والكتاب أن لفظ المحاسبة الإبداعية لا ينبغي أن ينصرف إلى الجانب السلبي فقط، بل إلى الجانب الإيجابي أيضا، فإذا كان المحتال مبدعا فإن من يكشفه مبدع أيضا، أما من يعد المعايير التي تحول دون وول المحتال إلى حيلته فهو أكثر إبداعا، فالإبداع هو القدرة على تكوين أو إنشاء شيء جديد، أو دمج الآراء القديمة والجديدة في صورة جديدة.

كما أن التغيير في الأرقام لا يعني دائما التلاعب بها لمعالجة إدارة المؤسسة أو مجلس إدارتها، فهناك إدارات كثيرة صادقة وناجحة تستخدم هذه الممارسات لخدمة الصالح العام للشركة، مثل نقل بعض النواتج الخاصة بالفترة الحالية للفترة اللاحقة، ونقل الأعباء الخاصة بالفترة اللاحقة للفترة الحالية، بهدف تحسين الأرباح في الفترات اللاحقة إذا كانت تتوقع أن الوضع في الفترة التالية سيكون غير مناسب والعكس عندما تتوقع الإدارة أن يكون الوضع في الفترة اللاحقة ممتاز لكن غير مناسب في هذه الفترة.

فالإبداع المحاسبي له جانب إيجابي وليس فقط سلبي، والواقع أن المحاسبة الإبداعية قد أنتجت في هذا الجانب الكير لعل أهمها التطورات الحاصلة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والدور الذي

¹ - المرجع نفسه، ص: 212

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

اهتمت به في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، فضلا عن دورها الإبداعي المتمثل في سهولة مقارنة لقيام المالية للمؤسسات في نفس القطاع وأثره على تنقل الاستثمارات بين البلدان، وهذا يوضح الجانب الإيجابي للمحاسبة الإبداعية وإن كانت الجوانب السلبية تغطي على الجوانب الإيجابية.¹ و من خلال الطرح السابق يستنتج أن:

✓ إذا كان كل محاسب محتال مبدع، فمن يكشفه أكثر إبداعا منه وذلك من خلال إعداده للمعايير اللازمة لسد الثغرات أمام كل من يرد انتهاز الفرص للتلاعب في الكشوفات المالية؛
✓ للمحاسبة الإبداعية جانب إيجابي يتمثل في الاستفادة من البدائل الموجودة في السياسات المحاسبية بما يتحقق مع مصلحة المؤسسة وأصحاب المصلحة فيهان مثل المحافظة على توزيعات الأرباح بنسب متقاربة خلال فترة زمنية؛

✓ ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية كان له أثر إيجابي وكبير في تطوير المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، والذي نتج عن تطبيقها القدرة على مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المتماثلة من أقطار مختلفة، والذي انعكس دوره على الاستثمار الدولي وسهولة تنقل الاستثمارات بين البلدان المختلفة.

➤ سلبيات ممارسة المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها تؤدي إلى مشاكل خطيرة في الأجل الطويل، ومن أهم السلبيات أو المشاكل ما يلي:²

1. **التأثير السلبي على قيمة المؤسسة:** في حالة اتخاذ الإدارة القرارات التي من شأنها التأثير على الأرباح على الأمد القصير، مثل تعجيل النواتج أو التسجيل المبكر لها، قد تؤدي إلى سلبيات في الفترة القادمة وخاصة القيمة الاقتصادية للشركة. إذ يؤدي ذلك إلى أن تسعى المؤسسة إلى بيع المنتجات التي تم تسجيلها كإيرادات مستلمة في الفترة الأخيرة من السنة الحالية بامتيازات كان من الممكن أن تكون أفضل إذا تم بيع المنتج ذاته في بداية العام المقبل.

2. **التأثير السلبي على المركز المالي للشركة:** إن قرارات الإدارة بالإعلان عن أرباح وهمية في الفترة الحالية قد يجبر المؤسسة أو الإدارة على القيام بتوزيعات نقدية على المساهمين، وهذا يؤدي إلى تآكل

- عبد الحميد مانع الصبح، مرجع سابق، ص ص: 210، 211.¹

² - آلاء مهدي هادي، مرجع سابق، ص ص: 27، 28.

رأس مال المؤسسة في الفترات المستقبلية من خلال التلاعب بالمستحقات المحاسبية، مما يؤدي إلى انهيار المركز المالي للشركة.

3. التأثير السلبي على الأداء المالي للإدارة: في بعض الحالات لا يتم إطلاع الإدارة على المشاكل التشغيلية التي تحدث، إذ يتم تغطيتها بالمستويات الإدارية الدنيا، ويحمل هذا الأمر مخاطر في الفترات المستقبلية فتبقى هذه المشاكل دون معالجة حقيقية لفترة زمنية طويلة، وهذا ينعكس على أداء الإدارة والمؤسسة ككل.

4. التأثير السلبي على أسعار الأسهم: تؤثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على أسعار الأسهم بصورة مباشرة، إذ يمكن أن تظهر هذه الأسهم بأسعار غير حقيقية، وبهذا لا تنقل الصورة الحقيقية للأداء المالي للشركة. وفي حالة اكتشاف ذلك من قبل المستثمرين قد يؤدي إلى ردود أفعال سلبية من قبلهم مما يؤدي إلى انخفاض أسعار الأسهم.

5. التأثير الأخلاقي: على الرغم من أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تخرج عن نطاق المبادئ المحاسبية، إلا أنها تظل ممارسات غير مقبولة ومشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، لأن إخفاء البيانات الحقيقية والتلاعب بها يؤدي إلى تضليل المستثمرين ويدفعهم إلى اتخاذ قرارات غير صائبة في المستقبل.

6. التأثير السلبي من الناحية الاجتماعية: إحدى دوافع الإدارة للتخلص من أرباحها هو التخلص من التكلفة الاجتماعية التي تفرضها الدول على المؤسسات ذات الحجم الكبير، مثل تكاليف حماية البيئة فضلا عن تجنبها الضرائب المستحقة مما يمنع حق الدولة والمجتمع في هذه الأرباح، بالإضافة إلى أن المؤسسة قد تضطر إلى دفع مبالغ طائلة للجهات المسؤولة عند اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، وهذا يكلف المؤسسة مبالغ طائلة وبهذا يؤدي إلى انعدام الثقة بينهما وبين المتعاملين معها، كذلك الإساءة إلى سمعة المؤسسة. بالإضافة إلى إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية والعقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية.¹

7. إخفاء لمشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية

¹ - سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخراجية على عمليات إدارة الأرباح مع الدراسة التطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (45)، العدد (02)، جويلية 2008، ص ص: 19، 20.

بهدف الحصول على المكافآت والفوز بالترقيات، فمن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتنقى الأخطاء دون تصحيح والمشاكل دون حلول لفترة زمنية معينة.

8. العقوبات الاقتصادية وإعادة القوائم المالية: في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبيرة في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه إن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية أخرى، فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفاً للشركة.

المطلب الثالث: مساهمة تدقيق الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

يعتبر تدقيق الحسابات المرآة العاكسة لحقيقة البيانات والمعلومات المحاسبية، حيث يتوقف نجاح ذلك على قيام المدقق بعمله على أكمل وجه وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، وكشف مختلف الأخطاء والتجاوزات، وهذا لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية وسلامة القوائم المالية.

أولاً:- دور تدقيق الحسابات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية على عاتق المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بهدف الرفع من جودة عملية تدقيق الحسابات ودفع المدقق لبذل مجهود أكبر تجاه اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية، سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المظلمة، لذلك يمكن القول أن تدقيق الحسابات نشأ تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي وحتى يتم تقديم هذا الأخير يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص، حيث قد تشتمل تلك الأدلة مع المعايير المقدره، على أساس تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.¹

فإذا حاول أي مدقق اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة ويجب أن يركز جهده في مجالات بمخاطر كبيرة لحدوث تلاعبات. فدقة المعلومات بالقوائم المالية سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل، فتدقيق الحسابات يقدم منافع اقتصادية عديدة، ففي أمريكا يوجد 15000 شركة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام يجب مراجعتها سنوياً، ودون تقديم

¹ - علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص: 17.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

القوائم المالية لا يمكن لتلك المؤسسات أن تحصل على تمويل بمعدلات منخفضة إذا كان لديها قوائم مالية يتم تدقيقها سنويا.

وعادة يساعد المدققون المؤسسات لتحسين أساليب الرقابة الداخلية، وينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل أفراد المؤسسة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة. فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها، واتسام عمليات التبادل بالصعوبة والتوسع فضلا عن صعوبة توصل متخذ القرار بشكل مباشر للمعلومات واحتمال وجود تحريفات بها أو تحيز أو تأثير متعمد لمعديها على أحد جوانبها، ظهرت حتمية التدقيق ودوره المحوري في تخفيض مخاطر المعلومات وتعكس تلك المخاطر إمكانية دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاصة بالمؤسسة أو المؤسسة.¹ فعملية تدقيق الحسابات تهدف إل توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب تفعيل دور تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ما يلي:²

✓ تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة قوائم المؤسسات المالية؛

✓ التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي والداخلي؛

✓ تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة؛

✓ تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسؤولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، إلا أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المدققين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة المؤسسة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة؛

¹ - بن عبد العزيز سفيان ومنصوري هواري، مرجع سابق، ص ص: 504، 505.

² - أمينة فدوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر **SBF 250**، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، 2013، 2014، ص ص: 193، 194.

✓ تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنويا، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية من كل من الإدارة والمراجع المستقل، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح؛

✓ ترتيب لقاءات مع الإدارة والمدققين في سبيل أن تتمكن لجنة المراجعة في تفعيل وظيفة الملاحظة؛
✓ اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية، حيث أن المدقق الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول من التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة؛

✓ مراجعة المشاكل المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة إدارة المؤسسة، حيث يجب على لجنة المراجعة وبشكل دوري متابعة المشاكل التي تعترض المدققين خلال عملهم كل المشاكل المتعلقة بالقيود المفروضة على عملية المراجعة، أو القيود المفروضة على الوصول إلى معلومات معينة، وجميع الخلافات بينهم وبين الإدارة.

ثانياً: - إجراءات واختبارات تدقيق الحسابات للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

فيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في المؤسسة، وذلك في قائمتي الدخل والمركز المالي.

➤ بالنسبة لقائمة الدخل (جدول حسابات النتيجة)

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تطبقها في قائمة الدخل التي عناصرها (النواتج والأعباء) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية -غير حقيقية- وهذا من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض الأعباء أو كلاهما معاً لأجل تحسين النسب المالية التي تتضمن أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل مع احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفي الجدول الآتي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل.¹

¹ - ليندا حسن نمر حليبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم العلوم المحاسبية، الأردن، 2009.

الجدول رقم (03): إجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

إجراءات المدقق المضادة	الهدف	البند
<p>- التحقق من فواتير البيع خصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالمؤسسات التابعة والزميلة؛</p> <p>- التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.</p>	<p>تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.</p>	رقم المبيعات
<p>- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية و ليست صورية؛</p> <p>- الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية؛</p> <p>- التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار؛</p> <p>- المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.</p>	<p>تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح</p>	تكلفة البضاعة المباعة
<p>- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛</p> <p>- التحقق من استخدام معدلات الاهتلاك المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل ضمنها المؤسسة.</p>	<p>تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح</p>	مصاريف التشغيل
<p>- تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذة بعين الاعتبار</p>	<p>المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها</p>	نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستثمرة

<p>-استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي؛ إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل</p>	<p>تحسين ربحية المؤسسة في عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية</p>	<p>البنود الاستثنائية والبنود غير العادية</p>
---	--	---

المصدر: ليندا حسن نمر حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم علوم المحاسبة، الأردن، 2009، ص ص: 64، 66.

➤ بالنسبة لقائمة المركز المالي (الميزانية)

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين هذا الأخير، وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيمة المطلوبات (الخصوم) أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو نسب الربحية وغيرها.¹ والجدول الآتي يتضمن عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي، الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي على المدقق تطبيقها:

الجدول رقم (04): إجراءات تدقيق الحسابات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

إجراءات المدقق المضادة	الهدف	البند
<p>- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛ - التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.</p>	<p>تحسين نسب السيولة.</p>	<p>النقديات</p>
<p>- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛ - التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية؛</p>	<p>الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة</p>	<p>الاستثمارات المتداولة</p>

¹ - ليندا حسن نمر حلبي، مرجع سابق، ص: 66.

<p>- فحص كشف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون؛ - التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية؛</p>	<p>زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة</p>	<p>المخزون السلعي</p>
<p>- التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قيمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.</p>	<p>تحسين أرباح المؤسسة بتضمن فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصاريف الإهلاك</p>	<p>الأصول الثابتة</p>
<p>- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛ - التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.</p>	<p>زيادة قيمة أصول المؤسسة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة على تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصاريف إهلاك هذه الأصول</p>	<p>الأصول غير الملموسة</p>
<p>- التحقق من تسديد الالتزامات المدفوعة فعليا؛ - التحقق من تسديد القروض قصيرة الأجل وذلك من خلال دراسة أثرها على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات.</p>	<p>تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة</p>	<p>المطلوبات (الخصوم) المتداولة</p>
<p>- التحقق من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قروض قصيرة الأجل.</p>	<p>تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة</p>	<p>الخصوم طويلة الأجل</p>
<p>- تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب توزيعات الأرباح.</p>	<p>تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل أرباح محققة من السنوات السابقة</p>	<p>حقوق المساهمين</p>

المصدر: ليندا حسن نمر حلبي، مرجع سابق، ص ص: 67،72.

ثالثاً: - الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

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

➤ لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت في قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات؛

➤ خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة فإنها ألغت معايير المعالجة البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها؛

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

✓ سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو المؤسسات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغائها "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؛

✓ تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بها استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات لمالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت وهذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم التغيير إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات؛

➤ يقضه وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذلك للكفاءة والمصداقية العالية، حيث

¹ - طارق حماد المبييضين وأسامة عبد المنعم، مرجع سابق، ص ص: 90،92.

أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة؛

➤ تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص؛

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

➤ تعزيز أداء المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توفر الشروط التالية:¹

• توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة؛

• إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، حيث يتمتع هؤلاء بالوعي المهني والثقافي والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، بالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال؛

• إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة المؤسسات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد مقتصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما استدعت الضرورة منع وانتهاج أساليب عملية ومتطورة تماشياً مع التطور الحاصل في بيئة الأعمال.

من خلال ما تم عرضه سابقاً، تبين أن من يقوم بتجاوزات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين هو على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار، وذلك باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة والتلاعب بها بهدف تحقيق أهدافها، لذا من

¹ - ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، جانفي 2014، ص ص: 28، 29.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

الضروري أن يقابلهم في الطرف الآخر مدققين من نفس المستوى إذا لم يكونوا أعلى منهم، وهنا يظهر جليا دور تدقيق الحسابات في كشف تلك الممارسات والحد منها وذلك بطرق وإجراءات علمية ضمن معايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا بغية الوصول غلى تأكيدات معقولة نحو القوائم المالية من أي انحرافات.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة في الفكر المحاسبي موضوع المحاسبة الإبداعية من حيث مفهومها، مجالاتها، أسباب وجودها وأساليب ممارستها، ومن جهة أخرى نجد جملة من الدراسات تناولت موضوع تدقيق الحسابات من عدة جوانب، وفي جانب آخر نجد العديد من الباحثين والدارسين اهتموا بموضوع التدقيق المحاسبي والمحاسبة الإبداعية على مدى السنوات الفارطة وحاولوا الربط بين المتغيرين، وعلى هذا الأساس يتم تسليط الضوء على أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومنه يتم التطرق ضمن هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: الدراسات العربية

من خلال التطلع على بعض الدراسات العربية التي شملت موضوع هذه الدراسة سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

➤ دراسة (الخشاوي والدوسري، 2008)¹

استهدفت الدراسة تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية واستعراض أهم التعاريف للمفهوم من عدة جهات نظر، كذلك التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، مع توضيح أشكال متعددة ومعقدة لتلك الممارسات التي لا يمكن اكتشافها إلا من ذوي الاختصاص، واشتملت الدراسة على أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أخطار قد تؤثر في المهنة، وهذا من خلال إبراز دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي لمحاسبين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أيضا التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، وتبيان دور المدقق المحوري وإطار مسؤولياته وكذلك التعرف على كيفية تعزيز أداء المدقق للحد من هذه الممارسات، حيث عرض الباحث الدراسة في إطار نظري. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق، أيضا تعتبر يقظة وكفاءة المدققين الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، كذلك يعتبر ظهور المحاسبة الإبداعية أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، وتبين من خلال البحث أن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

¹ - علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، مرجع سابق.

هو أساس لا يمكن تجاهله، حيث يتضح أن هناك أخلاقيات تحكم المهنة، وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في الحد من تلك الممارسات. كما حثت الدراسة على بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بفرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة، أيضا تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب الالتزام بها، كذلك تفعيل دور لجان المراجعة وحوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

➤ دراسة (ليندا حلبي، 2009)¹

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات، والتعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية، والتعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وإظهار دوافع الإدارة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة وكذلك مدى ما تمارسه مجالس إدارات الشركات المساهمة الأردنية من إجراءات المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية المنشورة والصادرة عن تلك المؤسسات والوقوف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك المؤسسات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية. واشتملت على دراسة ميدانية لشركات المساهمة العامة الأردنية، وتم أخذ عينة من موظفي تلك المؤسسات، المدققين الخارجيين والمحاسبين الماليين وتمثلت أداة الدراسة في استمارة استبيان تم توزيعها على عينة الدراسة. وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج أن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو الأكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، أيضا تتفق كافة فئات العينة أن إدارات الشركات المساهمة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بصورة معينة، كما أظهرت مقاييس اختبار الفرضيات وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة تجاه مدى تطبيق مدققي الحسابات الخارجيين للشركات المساهمة العامة الأردنية خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك المؤسسات والإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الإبداعية على تلك البيانات. وحثت الدراسة على ضرورة تولي المدققين الخارجيين عن تنفيذ عملية تدقيق حسابات المؤسسة المساهمة العامة جميع عناصر ومكونات القوائم

¹ - ليندا حسن نمر حلبي، مرجع سابق.

المالية الاهتمام الكافي للتعرف على كافة الممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها أيضا تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوطات المؤسسات، كذلك إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

➤ دراسة (محمد فريح، 2016)¹

استهدفت الدراسة التعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها وأهدافهم، فضلا عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ أغلبها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها إما في مركزها المالي أو في نتائج أعمالها، مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب وإعطاء صورة غير واقعية على حقيقة وضعها، وذلك من خلال استغلال المرونة المتواجدة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية عند اتباعها في مجالات وأساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يؤثر على الأرقام التي تظهر في تلك القوائم وعلى مصداقيتها في عكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية ونتيجة نشاطها، أيضا التعريف بمسؤولية المدقق الخارجي في كشف تلك الممارسات عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق والمبادئ المقبولة قبولا عاما. واشتملت الدراسة على الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي، وأعدت لهذا الغرض إستمارة استبيان تتناسب طبيعة البحث وأهدافه، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل في استغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي، وفي ذات الوقت هناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية شرط أن يقترن ذلك بإفصاح كاف. وحثت الدراسة على أهمية وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية للحصول على كوادر متمكنة، والاهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة أن تكون شفافة وواضحة ومطابقة للمعايير المهنية من أجل الحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية، أيضا ضرورة قيام النقابات والجمعيات المحاسبية والتدقيقية بنشر المعايير والمبادئ وخصوصا تلك التي تتضمن أبعاد أخلاقية لترسيخ مبدأ الحياد والاستقلال والذي يعتبر أساس للمبادئ الأخرى.

¹ - محمد فريح حسان، مرجع سابق.

➤ دراسة (بن عبد العزيز سفيان ومنصوري هوري، 2017)¹

استهدفت الدراسة التطرق لدور المدقق في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للتدقيق في إطار مسؤولياته، والذي يعمل على الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير الدولية، فالتطور الحاصل في المحاسبة في العقود الأخيرة نتيجة للتطورات التكنولوجية والعلومة والوعي على نطاق واسع بين الممارسين مما أدى إلى ظهور المحاسبة الإبداعية، والتي تعتبر ملجأ لبعض المؤسسات لاستغلال الثغرات في الطرق والبدائل المتاحة من أجل تحسين صورة المؤسسات أمام المستفيدين حتى لو كانت على حساب الواقع. حيث قدم الباحثان الدراسة قفي إطار نظري واشتملت على ثلاث محاور للإجابة على الإشكالية المطروحة للدراسة، حيث تبني المحور الأول مفهوم المحاسبة الإبداعية لمجموعة من الباحثين والدارسين في هذا المجال وأساليبها، والثاني إدارة الأرباح والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية، والمحور الأخير شمل المنظور الأخلاقي ودور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، إضافة على ذلك تسليط الضوء على احتواء معيار التدقيق الدولي رقم (240) للاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية. وتوصلت الدراسة لجملة من النتائج كان أبرزها التأكيد على أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدمها إدارة الأرباح لتجميل صورة الدخل، أيضا تعزيز دور المدقق في التحقق والكشف عن ممارسات نتائج المحاسبة الإبداعية وفق المعايير الدولية للمحاسبة أيضا التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر خاصة أن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذوي مواصفات خاصة، حيث يتمتعون بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار.

¹ - بن عبد العزيز سفيان ومنصوري هوري، مرجع سابق.

➤ دراسة (رشا حمادة، 2010)¹

استهدفت هذه الدراسة التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة والتي تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكذا التعرف على ما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. اشتملت الدراسة على دراسة ميدانية، حيث تم أخذ عينة من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، وتمت أداة الدراسة في استمارة استبيان تم توزيعها على العينة المختارة، حيث تضمنت النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات. وتوصلت الدراسة إلى أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية، وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، وأن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، وأن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في المؤسسة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات. وحثت الدراسة على تعميم فكرة لجان المراجعة على المؤسسات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك المؤسسات، وعلى مجالس إدارة الشركات المساهمة في سورية أن تأخذ بالحسبان عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العلمية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة. وكذا فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل: وزارة الاقتصاد، سوق الأوراق المالية، غرف الصناعة والتجارة... إلخ على المؤسسات التي تتورط في ممارسات إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات لخاصة بها.

¹ - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، المجلد 26، العدد 02، 2010.

➤ دراسة (رنا جمال طينة، 2012)¹

استهدفت هذه الدراسة التعرف على دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في المصارف الفلسطينية العاملة في فلسطين، وكذا إلقاء الضوء على ماهية وظيفة المحاسبة الخلاقة وطرق استخدامها المشروعة وغير المشروعة وآثارها على القوائم المالية. واشتملت الدراسة على دراسة ميدانية حيث اتبعت المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات ووزعت على أعضاء لجان التدقيق في المصارف الفلسطينية ومدققي الحسابات القانونيين في المؤسسات التي تقوم بمهام التدقيق، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات والوصول إلى نتائج الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق وتؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية، منها الإشراف على التقارير المالية وفحصها، دعم وظيفة التدقيق الداخلي، دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، وأن هناك علاقة طردية بين النشاطات التي يمارسها مدققو الحسابات القانونيون وبين الحد من ممارسات الحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية. وحثت الدراسة على ضرورة تأهيل وتدريب أعضاء لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الشؤون المالية والمحاسبية، وفرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة (كمصلحة النقد الفلسطينية) على المصارف التي تتورط في ممارسات المحاسبة الخلاقة والتي ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها. وكذا ضرورة إلزام المدقق الخارجي بتقديم تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بجانب تقرير التدقيق.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

من خلال التطلع على بعض الدراسات الأجنبية التي شملت موضوع هذه الدراسة سيتم عرض البعض منها فيما يلي:

¹ - رنا جمال طينة، دور لجان التدقيق و مدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة(دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العامة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2012.

➤ دراسة¹ (Kidaouen, Hadj Kouider Gourine, 2018)

استهدفت هذه الدراسة توضيح دور وظيفة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. واشتملت الدراسة على دراسة حالة بعض المؤسسات في ولايتي عين الدفلى والشلف، حيث استخدم فيها المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، والمنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي. وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الداخلي هو وظيفة مهمة جدا في المؤسسة لأنه يمكن أن يخلق القيمة المضافة من خلال التقارير المقدمة من المدقق الداخلي، وأن المعايير الدولية للمراجعة تتكون من سلسلتين (سلسلة معايير السمة وسلسلة معايير الأداء). كذلك يتكون ميثاق الأخلاق من أربعة عناصر (النزاهة الموضوعية، السرية والكفاءة). توصلت أيضا إلى أن المحاسبة الإبداعية تسبب العديد من المشاكل لأنها تغير الصورة الحقيقية للشركة، من خلال استغلال الثغرات في القوانين المحلية للمحاسبة أو الثغرات في المعايير الدولية للمحاسبة، وأنه لا يوجد ارتباط بين المراجعة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية. وحثت الدراسة على وضع القوانين التي تنظم التدقيق الداخلي، وإنشاء معاهد في مجال التدقيق الداخلي كما هو الحال في فرنسا مثلا (I.F.A.C.I). كذلك إرسال المدققين الداخليين إلى معاهد مشهورة في الخارج من أجل التربص ورفع المستوى، وإنشاء لجان المراجعة في المؤسسات لمساعدة المراجعين لداخليين في مهامهم.

➤ دراسة² (Muhamed Syaiqu et autres, 2015)

استهدفت هذه الدراسة تحديد العلاقة بين الأحكام الأخلاقية لمدققي الحسابات والجودة المالية في كل من ماليزيا وجنوب إفريقيا. وتحديد موقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية في كل من البلدين. اشتملت الدراسة على دراسة مقارنة بين مدققي ماليزيا وجنوب إفريقيا من حيث الآراء وطريقة الإدراك والعمل...إلخ. وشارك في هذه الدراسة 178 مدققا من مختلف ولايات البلدين. توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك علاقات مهمة بين أخلاقيات المدققين، الأحكام وجودة التقارير المالية، وموقف مراجعي الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية، وأن هناك إساءة كبيرة في طريقة استخدام واختيار السياسات المحاسبية. وحثت الدراسة على وجوب تقوية مهنة المحاسبة لقانونها الأخلاقي وبذلك يكون المحاسب أقل استعدادا للتواطؤ.

¹ -Abou Baker Essedik Kidaouen, Hadj Kouider Gourine, The role of the internal audit function in reducing the practices of creative accounting cuse study in some companies in the provinces of Ain Defla and Chlef, Revu des Etudes Humaines et Sociales- A/Sciences économiques et droit N°20, juin 2018.

² -Muhamed Syaiqu et autres, Relationship between auditors ethical judgments, quality of financial reporting and auditors attitude tomwords creative acctontting: Malaysia Empirical Evidence, International Journal of Business, Humanities and Technology, Vol 05, N°03, June 2015.

➤ دراسة (Mageed, 2014)¹

استهدفت الدراسة مدى تأثير أنشطة المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية ومحاولة تسليط الضوء على دور المراجع الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في المؤسسات العراقية، والتعرف على الاتجاهات والأخلاق التي تستخدم لاكتشاف تلك الممارسات، ومساهمتها في محاكاة التلاعب بالبيانات المالية وعرض دوافع الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، وكذلك إدراك المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية إظهار دور المدقق في معرفة النتائج والأنشطة من المحاسبة الإبداعية من أجل استخدامها لاكتشاف الوضع المالي.

وبغية الوصول إلى الأهداف السابقة تم استخدام أسلوب التحليل الوصفي في الجانب النظري للدراسة، كما اشتملت أيضا على دراسة ميدانية، حيث أعدت استمارة استبيان للحصول على آراء عينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة من مراجعي الحسابات، مكتب الإشراف المالي وكذلك بعض المدققين المرخص لهم بالعمل في العراق. وتمثلت أبرز النتائج المتوصل إليها في أن المؤسسات العراقية تمارس إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية، في حين أن تأثير هذه الأساليب ضعيفة على مصداقية البيانات المالية، ومن بين هذه الأساليب المعتمدة اختيار البيانات المحاسبية التي تحقق أهداف المسؤولين أو استخدام الثغرات القانونية ووضع صفقات خيالية، إما بالتلاعب في أموال الخزينة أو نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية أو تحديد وقت معين للصفقات الحقيقية من أجل إعطاء انطباع جيد عن الحسابات. أيضا تعتبر مواجهة تلك التجاوزات من الأشياء المعقدة والصعبة وبالتالي يجب على المهتمين في هذا المجال السعي من أجل كشف تلك الممارسات من خلال تعزيز دور المدقق باعتباره أقوى وسيلة لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية. في حين حثت الدراسة على العمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر لأن مهنة تدقيق الحسابات تتطلب أشخاصا لهم ميزات خاصة، ولديهم الوعي المهني والثقافي بالإضافة إلى الإدراك الكافي لمختلف الأنشطة والتطورات الاقتصادية. أيضا تنمية ثقافة المحاسبة بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية لشرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض المؤسسات كذلك أهم التطورات في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات.

¹ - Mageed, The role of auditing in reductions the ceative accounting effects on the Financial data of the Irapi Companes,

مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة واسط، العدد 16، 2014.

➤ دراسة (Lalit, Vidhi, 2017)¹

استهدفت هذه الدراسة إبراز دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقديم بعض الحلول ذات المغزى لاحتواء تلك الممارسات. وقبل التطرق إلى تلك الحلول، اشتملت الدراسة بعض الجوانب الواجب توفرها في مدقق الحسابات والمتمثلة في الموضوعية، النزاهة، السرية الاجتهاد والشكوك الضرورية، وما توصلت إليه الدراسة هو جملة من الحلول لتعزيز وتبسيط عملية تدقيق الحسابات وتمثلت في منح مدققي الحسابات استقلالية وحرية كاملة للتحقق من الحسابات وذلك لتقليل درجة التحيز وكسب ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح، والحل الثاني تحدث عن المدققين المتخصصين في صناعة معينة كمدقق اسمنت، مدقق حديد وصلب، مدقق صيدلي...إلخ. فهذا التخصص يعزز الجوانب الفنية لعملية التدقيق ويزيد من جودتها، أيضا تعزيز دور لجان المراجعة وتقويتها من خلال انتظام الاجتماعات، التخصص، الاستقلال المالي والخبرة، إضافة إلى إبداء المدققين رأيهم حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات لتحديد حالات التلاعب في المحاسبة. وحثت الدراسة على ضرورة تبني شركات ومؤسسات التدقيق على منهجيات خاصة بها من خلال المديرين المتخصصين في الصناعة وكتب إرشادية لأعمال التدقيق بغية الحصول على مدققين أكبر من خبرة وتدريب، علاوة على ذلك ينبغي على سلطات التدقيق المتخصصين مراجعة التدقيق للتأكد من عدم قياس المؤسسات بتلاعب الحسابات واعتماد إجراءات تدقيق مرنة ومفاجئة على مدار السنة، إضافة إلى استخدام الأدوات المدعومة بالكومبيوتر لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تدرس البيانات بشكل أسرع وأكثر دقة وتولد تقارير على بنود استثنائية أو غير عادية عن البيانات المالية من خلال بعض التطبيقات مثل كاشف الاحتيال.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

أولاً: - أوجه التشابه

ركزت معظم الدراسات السابقة على إبراز مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها، وتحديد الدوافع التي تؤدي إلى ممارستها من قبل إدارة المؤسسة، وبهذا قاربت الدراسة الحالية تلك الدراسات، إذ ركزت هذه الدراسة على ممارسة تطبيقات المحاسبة الإبداعية التي يبتدعها المحاسب من خلال مهارته وخبرته في استخدامه للطرق والإجراءات المحاسبية وفق ما يريده المديررون، فضلا عن أنها تناولت

¹- Lalit Gupta, Vidhi Dhargava, **Redefining the role of audition in curbing creative accounting practices**, International Journal of Managment and social research (IJMSSR), Vol 06, N° 03, March 2017.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

دور المنظمات المهنية في مواجهة تلك الممارسات خاصة دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أما الناحية التطبيقية فقد انحصرت على إبراز دور التدقيق كأداة لكشف مختلف التجاوزات واستخدمت أغلب الدراسات إعداد الاستبيان وتحليل النتائج لإثبات الفرضيات المقترحة للدراسة.

ثانياً:- أوجه الاختلاف

على الرغم من تطابق مجال الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة إلا أن الاختلاف يظهر في:

- إختلاف البيئة الاقتصادية للدراسة، فالبعض منها دراسات عربية وأخرى أجنبية، بينما هذه الدراسة أعدت في بيئة جزائرية؛
- اختلاف مجتمع الدراسة، فأغلب الدراسات السابقة وجهت لشركات المساهمة العامة، على عكس هذه الدراسة وجهت لمؤسسة حكومية متمثلة في المديرية الولائية للضرائب بتبسة؛
- هدفت بعض الدراسات إلى إبراز دور لجان تدقيق الحسابات، والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على مهنة المحاسبة، كذلك دور المدقق الداخلي والخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث خاضت في هذا الجانب بدقة وتفصيل أكثر، على عكس هذه الدراسة التي تناولت تدقيق الحسابات بالدرجة الأولى كأداة رادعة للحد من هذه الممارسات.

ثالثاً:- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها جمعت بين هذه الدراسات لتحديد دور تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إظهار أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية والإجراءات المطبقة للحد منها، وعرض دوافع الإدارة لاستخدام هذه الأساليب، كذلك إبراز كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات كوسيلة لمواجهة هذه الممارسات مع تسليط الضوء على الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات، وبغية الوصول لهدف الدراسة تم تصميم استبيان موجه للمديرية الولائية للضرائب لولاية تبسة لإثبات فرضيات الدراسة.

خلاصة الفصل

يعتبر تدقيق الحسابات عملية منظمة وموضوعية من خلال الحصول على الأدلة والقرائن على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، باتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للحصول على رأي فني محايد حول صحة وسلامة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، ومدى تعبيرها على المركز المالي الحقيقي لها، حيث تشمل هذه العملية ثلاث ركائز رئيسية متمثلة في: الفحص، التحقيق والتقرير. إذ يوضع هذا الأخير تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها. ولتحديد الإجراءات والخطوات التنفيذية لعملية تدقيق الحسابات، لابد من الالتزام بتطبيق مبادئ فروض ومعايير دولية مقبولة عموماً، ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي، والتي تصدرها هيئات ومنظمات مهنية مختصة ومعترف بها، وهذا لضمان تحقيق أهداف وغايات تدقيق الحسابات وتنفيذه بكفاءة وفعالية.

وكننتيجة حتمية لإفلاس العديد من المؤسسات العالمية، برز مصطلح المحاسبة الإبداعية وتضاعف تركيز المهتمين في مجال المحاسبة وتدقيق الحسابات بهذه الممارسات، وذلك بالنظر إلى أسبابها والدافع إليها، والبحث في آثارها، فضلاً عن كشف الأساليب التي تتبعها المؤسسات، وذلك باستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل والطرق والثغرات المحاسبية، حيث تصبح القوائم المالية والمؤشرات المستمدة منها غير قادرة على إعطاء الصورة الحقيقية أو التامة عن أداء المؤسسات ومركزها المالي، ومن هنا ازدادت حدة الصراع وتعارض المصالح بين إدارة المؤسسة وملاكها ونشبت عنها زعزعة ثقة مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وعلى هذا الأساس صار لابد من التفكير في حلول للحد من هذه الممارسات إلى أدنى مستوى ممكن. وأمام ذلك نجد تدقيق الحسابات كآلية فعالة يساهم بدوره كخط دفاعي اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية لإعادة الثقة في البيانات المالية..

الفصل الثاني الدراسة التطبيقية

تمهيد

تعتبر إدارة الضرائب أحد أهم الأجهزة التي تتميز بتعدد وتنوع مواردها واتساع مجال تطبيقها، ناهيك عن جملة الأدوار التي يمكن أن تلعبها خاصة في المجالات الاقتصادية، المالية والاجتماعية. وبما أن النظام الضريبي الجزائري الرأهن نظام تصريحي يمنح الحرية النسبية للمكلفين بتقديم تصريحاتهم الضريبية المكتتبه بشكل يوافق نشاطاتهم ومداخلهم الحقيقية من تلقاء أنفسهم، وعلى هذا الأساس يقوم البعض منهم باستغلال معرفتهم للقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حساباتهم أو التلاعب بها قصد تحقيق غايات محددة أهمها التهرب الضريبي، ومقابل ذلك تقوم الإدارة الضريبية بالتأكد من تلك التصريحات لكونها في الكثير من الأحيان قد تكون غير صحيحة وصادقة، ولا تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للمكلف.

فبعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم تدقيق الحسابات وكذا المحاسبة الإبداعية إضافة إلى توضيح العلاقة بينهما، والتعرف على مختلف الدراسات السابقة الخاصة بهذه الدراسة، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من المدققين والمحاسبين على مستوى مديرية الضرائب، وهذا بغية إعطاء وجهات نظرهم حول مدى مساهمة تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وسيتم التعرض لهذا الفصل من خلال المباحث الموالية:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
- المبحث الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذا يتم توضيح نقطتين أساسيتين ضمن هذا المبحث، الأولى تتمثل في تبيان مجتمع الدراسة والعينة المستهدفة، ووصف الأداة المستخدمة في جمع البيانات، والثانية شرح الأساليب الإحصائية المستعملة في التحليل فضلا عن القيام باختبارات الكافية للتأكد من صدق وثبات الدراسة، وعلى هذا الأساس يتم التطرق للمطالب الموالية:

➤ طريقة الدراسة الميدانية؛

➤ أدوات الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: طريقة الدراسة الميدانية

تناولت الدراسة من خلال هذا المطلب الطريقة والإجراءات المتبعة في تنفيذها، حيث شملت وصفا للمجتمع وعينة الدراسة، وطريقة إعداد أدواتها والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها.

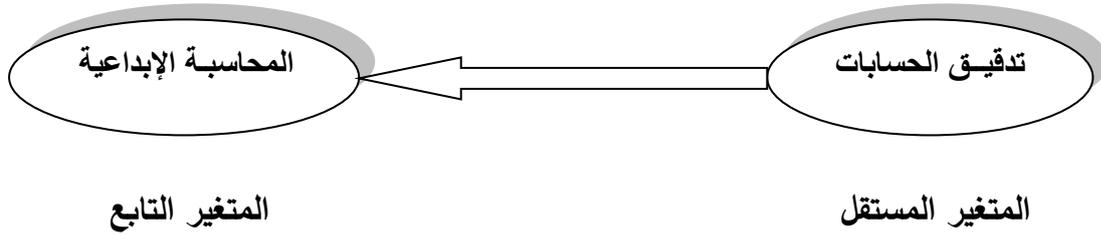
أولاً: - مجتمع وعينة الدراسة

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من أشخاص يملكون مؤهلات ومقدرة في التحكم في مختلف العبارات الواردة في الاستبيان، سواء الخاصة بتدقيق الحسابات أو المحاسبة الإبداعية، حيث تمثل مجتمع الدراسة في الأفراد الموظفين بمديرية الضرائب لولاية تبسة، والذين تمثلوا في: محاسبين ومدققين، محقق جبائي، موظف بمصلحة الرقابة الجبائية، رئيس مكتب المراجعات الجبائية، محقق في محاسبة الشركات بالمديرية، رئيس فرقة التحقيقات المحاسبية، مفتش بمصلحة جباية الأشخاص الطبيعيين، مفتش مركزي للضرائب، رئيس مصلحة جباية المؤسسات وقد تم استهداف عينة الدراسة ضمن هذا المجتمع فشملت مجموعة من المحاسبين ومدققي الحسابات كونهم الفئة الأكثر قدرة على فهم وإبداء الرأي على موضوع الاستبيان كونه ضمن التخصص، وقد بلغ عدد أفراد العينة (30) فرداً.

ثانياً: - طريقة إعداد أداة الدراسة وتوزيع عبارات الاستبيان وربطها بمتغيرات الدراسة

تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع ومتغيرات الدراسة، والتي من خلالها تم بناء عبارات الاستبيان، والتي يمكن توضيحها في الشكل أدناه:

الشكل رقم (08): يمثل متغيرات الدراسة



المصدر: إعداد الطالبان

وعلى هذا الأساس تم تصميم استمارة استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات الضرورية لتحقيق أهداف البحث، وحتى يكون الاستبيان دقيقاً ومنظماً في شكله العلمي مر بخطوتين أساسيتين:

1. تصميم الاستبيان

تمثل الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، حيث تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري للدراسة وذلك بعد استطلاع الدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة حول تدقيق الحسابات والمحاسبة الإبداعية، وبعدها تم صياغة مجموعة من العبارات آخذين بعين الاعتبار إشكالية الدراسة وفرضياتها، وقد تم مراعاة صياغة عبارات الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة بالإضافة إلى ترتيبها وربطها بأهداف الدراسة.

2. محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع والتعريف بالهدف الأكاديمي للدراسة، كما تم الإشارة إلى أن جميع المعلومات التي يتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولا يمكن استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي، حيث احتوى الاستبيان على قسمين هما:

2-1- القسم الأول: خاص بالبيانات الشخصية والمتمثلة في: العمر، المستوى التعليمي، الخبرة

المهنية والمسمى الوظيفي.

2-2- القسم الثاني: تضمن هذا القسم (38) عبارة قسمت إلى خمسة (05) محاور، كما هو موضح

في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): محاور الاستبيان وعدد عبارات كل محور

ترتيب المحور	المحور	عدد العبارات
الأول	واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية	(07) عبارات مرقمة من (01 إلى 07)
الثاني	أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	(08) عبارات مرقمة من (01 إلى 08)
الثالث	إجراءات تدقيق الحسابات المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	(07) عبارات مرقمة من (01 إلى 07)
الرابع	فعالية تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	(08) عبارات مرقمة من (01 إلى 08)
الخامس	صعوبات تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	(08) عبارات مرقمة من (01 إلى 08)

المصدر: إعداد الطالبتان.

ثالثاً: - الاستبيانات الموزعة والمحصلة

تم توزيع (35) استبياناً على العينة المستهدفة عن طريق التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة، وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تقرر الإبقاء على (30) استبياناً من مجموع الاستبيانات الكلية الموزعة، وذلك بعد استبعاد (02) استمارات لنقص الإجابة، وفقدان (03) استمارات.

الجدول رقم (06): توزيع الاستمارات الموزعة على مجتمع الدراسة

النسبة	التكرار	البيان
100 %	35	عدد الاستبيانات الموزعة
91.42 %	32	عدد الاستبيانات المستلمة
8.57 %	03	عدد الاستبيانات المفقودة
5.71 %	02	عدد الاستبيانات الملغاة
85.71 %	30	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: إعداد الطالبتان.

رابعا: - مقياس تحليل أداة الدراسة ليكارت الخماسي

لتحويل الإجابات الوصفية إلى الصيغة الكمية، قمنا باستخدام مقياس ليكارت الخماسي (likert)، لكونه أكثر تعبيراً و تنوعاً لإبراز آراء أفراد العينة في مختلف عبارات الاستبيان وتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك من خلال ترميز الإجابات كما هو موضح في الجدول الموالي الذي يحتوي الدرجات الخمس للموافقة من عدمها:

الجدول رقم (07): مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على سلم ليكارت الخماسي.

ولتحديد طول خلايا ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا)، تم حساب المدى (4 = 5-1) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.80 = 5/4) وبعد ذلك إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في هذا المقياس وهي الواحد الصحيح، والجدول الموالي يوضح طول الخلايا:

الجدول رقم (08): طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1 إلى 1.79]	[1.80 إلى 2.59]	[2.60 إلى 3.39]	[3.40 إلى 4.19]	[4.20 إلى 5]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013، ص:24.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الميدانية

يتطلب أي بحث علمي الاستعانة بمجموعة من الأدوات والوسائل للحصول على بيانات علمية وذات قيمة، وفي هذا الخصوص سيتم توضيح الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحقيق أهداف الدراسة بالإضافة لعرض نتائج الاختبارات الخاصة بصلاحية أداة الدراسة وإمكانية اعتمادها في التحليل.

أولاً:- الإختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليل أداة الدراسة

من حيث الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات فقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss, version 20)، لتفريغ بيانات الاستبيانات المجمعدة ومعالجتها إحصائياً، وذلك من خلال أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لمعالجة البيانات والوصول إلى نتائج مدعمة بمؤشرات إحصائية.

1. أساليب الإحصاء الوصفي

1-1- التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة تكرار فئات متغير ما وتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة، وتستخدم لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وتحسب بالقانون الموالي:

$$\frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي التكرارات}} = \text{النسبة المئوية}$$

1-2- مقياس النزعة المركزية " المتوسط الحسابي": تم حسابه لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو المحاور وعبارات الاستبيان، ومعرفة تمركز الإجابات أو اتجاهاتها.

1-3- مقياس التشتت "الانحراف المعياري": يقيس مدى التشتت في الإجابات وتباعدها عن بعضها البعض، ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum(Xi - \bar{X})^2}}{N}$$

2. أساليب الإحصاء الاستدلالي

1-2- معامل ألفا كرونباخ "Cronbach s alpha": لاختبار ثبات وصدق الاستبيان، بقياس درجة ثبات وصدق عباراته وعد تناقضها مع نفسها وقدرتها على إعطاء إجابات متوافقة، ويعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum vi}{vt} \right)$$

حيث:

A: يمثل ألفا كرونباخ.

N: يمثل عدد الأسئلة.

Vt: يمثل التباين في مجموع محاور الاستمارة.

Vi: يمثل التباين لأسئلة المحاور.

2-2- إختبار T- Test: لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة $\text{Sig}(\alpha) \leq 0.05$ ، الذي يدل على أن

احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95%.

ثانياً: - الاختبارات الخاصة بصدق أداة الدراسة

يقصد بالاختبارات الخاصة بأداة الدراسة، الاختبارات التي مر بها الاستبيان لقياس دقة وسلامة

عبارته، وعلى أن تقيس أسئلته ما وضعت لقياسه، ولهذا الغرض تم إتباع طريقتين يتم ذكرهما فيما يلي:

1. صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق أداة الدراسة تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد، أي أن الإجابات

التي تحصل عليها الاستبيان تعطينا المعلومات التي وضعت لأجلها العبارات، وتم التأكد من صدق

الدراسة من خلال ما يلي:

1-1- الصدق الظاهري لأداة الدراسة: وتم التحقق من ذلك عن طريق عرض الاستبيان على مجموعة

من الأساتذة المحكمين¹ تألفت من (05) أساتذة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق بكلية العلوم

الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، وهذا بغية التأكد من صحة بناء الاستبيان وسلامة اللغة

ووضوح معانيها ومصطلحاتها العلمية، والحصول على ضمان كاف لصحة العبارات ودقة صياغتها، وهذا

لتفادي الأخطاء التي تؤدي إلى عدم الوصول إلى الأهداف المرجوة.

وبعد إجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات وتوصيات الأساتذة المشرفة والأساتذة المحكمين تم

إعداد الاستبيان في شكله النهائي.²

¹ - انظر الملحق رقم (01)

² - انظر الملحق رقم (02)

1-2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان: يقصد به معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية عند مستوى دالة معنوية (0.05) وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

1-2-1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05) .

الجدول رقم (09): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تُمارس المحاسبة الإبداعية عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.	0.612	.000
02	يستغل ممارسوا المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.	0.499	.005
03	تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية.	0.515	.000
04	تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق.	0.605	.000
05	تلجأ بعض المؤسسات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعية مالية جيدة.	0.688	.000
06	يسعى ممارسوا المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم.	0.651	.000
07	تقوم بعض المؤسسات بتخفيض إيراداتها وزيادة نفقاتها بهدف التهرب الضريبي.	0.512	.004

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .¹

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

1-2-2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (10): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم الاعتراف بالإيراد رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية السنة.	0.703	0.000
02	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في المعاملات النقدية المنفذة بالعملة الأجنبية	0.604	0.000
03	إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها؛ كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	0.635	0.000
04	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.	0.610	0.000
05	التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقادمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.	0.779	0.000
06	إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات	0.779	0.000

¹ - أنظر الملحق رقم (03).

0.000	0.730	تسجيل إيرادات وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة.	07
0.000	0.780	عدم الاعتراف بالإيراد رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.	08

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج SPSS .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي

للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

1-2-3- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين

أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (11): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التحقق من طريقة حساب الاهتلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.	0.763	0.000
02	يتأكد مدقق الحسابات من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	0.816	0.000
03	المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	0.755	0.000
04	يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب	0.672	0.000

		المتحایل.	
0.000	0.730	فحص كشوف الجرد الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي.	05
0.000	0.814	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح.	06
0.000	0.614	يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	07

المصدر: من أعداد الطالبتين بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي

للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

1-2-4- الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين

أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (12): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة اتجاه مساهميها ومستثمريها.	0.561	0.001
02	تشمل عملية تدقيق الحسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.652	0.000
03	يتبع تدقيق الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.812	0.000
04	يوفر تدقيق الحسابات تقريراً مفصلاً يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	0.622	0.000
05	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	0.603	0.000
06	يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	0.625	0.001
07	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات.	0.462	0.010
08	يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	0.542	0.002

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج SPSS .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

1-2-5- الصدق الداخلي لقرات المحور الخامس: كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم أخذ معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات هذا المحور والمعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة (0.05).

الجدول رقم (13): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمجال.

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات.	0.407	0.026
02	الارتفاع الهائل لممارسي المحاسبة الإبداعية، مقارنة بالعدد القليل للمدققين.	0.692	0.000
03	صعوبة اكتشاف الممارسات الإبداعية، لاحترافية بعض المحاسبين وابتداعهم لطرق وأساليب محاسبية دقيقة.	0.540	0.000
04	صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية.	0.604	0.000
05	التغيرات المستمرة في التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، يصعب من عملية تدقيق الحسابات.	0.682	0.000
06	عدم التقارب بين المحاسب المعد للكشوف المالية ومدقق الحسابات.	0.534	0.002
07	النقص في التدريب المهني للمدققين وعدم اطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بمعايير التدقيق والمحاسبة.	0.780	0.010
08	يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.	0.680	0.002

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن لكل فقرات المحور ارتباط إيجابي وقوي مع المعامل الكلي للمحور ولها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05).

2. ثبات أداة الدراسة: يقصد بثبات أداة الدراسة أنه إذا تم توزيع هذا الاستبيان على عينة أخرى من نفس المجتمع وبنفس الحجم، فإن النتائج ستكون مقاربة للنتائج التي تحصلنا عليها من العينة الأولى، وتكون نتائج العينتين متساوية.

وتم التحقق من ثبات وصدق الاستبيان من خلال ما يلي:

• استعمال معامل ألفا كرونباخ: يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد (0-1)، فإن لم يكن هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تكون الصفر، أما إذا كان تام فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أما المقبولة للحكم على ثبات الاستبيان فهي 60 %، وكلما زادت عنها زادت درجة ثبات عبارات الاستبيان. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (14): اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

المحور	الترتيب	معامل الثبات
المحور الأول	1	0.633
المحور الثاني	2	0.854
المحور الثالث	3	0.648
المحور الرابع	4	0.608
المحور الخامس	5	0.628
الاستبيان الكلي		0.762

المصدر: إعداد الطالبان اعتمادا على نتائج SPSS

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن معامل الصدق والثبات للاستبيان مرتفع جدا، هذا بالنسبة للمعامل الكلي، وأيضا مختلف معاملات المحاور، حيث تشير مختلف المعاملات إلى نسبة جيدة وهي أكبر من مستوى الدلالة (60%).

المبحث الثاني: تحليل النتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

بعد التأكد من صلاحية أداة الدراسة سيتم عرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة عن مختلف تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضيات الدراسة المطروحة، وذلك من خلال استخدام مختلف الأساليب الإحصائية الملائمة سابقة الشرح، كما تعتمد نتائج الدراسة وضع الاستبيان النهائي، وقد تم التأكد من صدقه، وبعد توزيعه واسترجاع الإجابات الصالحة سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في نسخته 20.

وسيتم عرض هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

➤ نتائج الدراسة الميدانية؛

➤ إختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

يشتمل على تحليل وعرض لمختلف النتائج المتعلقة بالاستبيان بشقيه.

أولاً: - وصف خصائص عينة الدراسة

سيتم في هذا الجزء عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالقسم الأول من الاستبيان، لتوضيح الخصائص الديمغرافية المتمثلة في: العمر، المستوى العلمي، سنوات الخبرة المهنية، المسمى الوظيفي في المديرية الولائية للضرائب- تبسة.

وسيتم عرض التكرارات والنسب المئوية للعينة المستهدفة في الدراسة كما يلي:

1. متغير الفئة العمرية: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى أربعة فئات عمرية كما هو موضح في

الجدول التالي:

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقاً للفئة العمرية

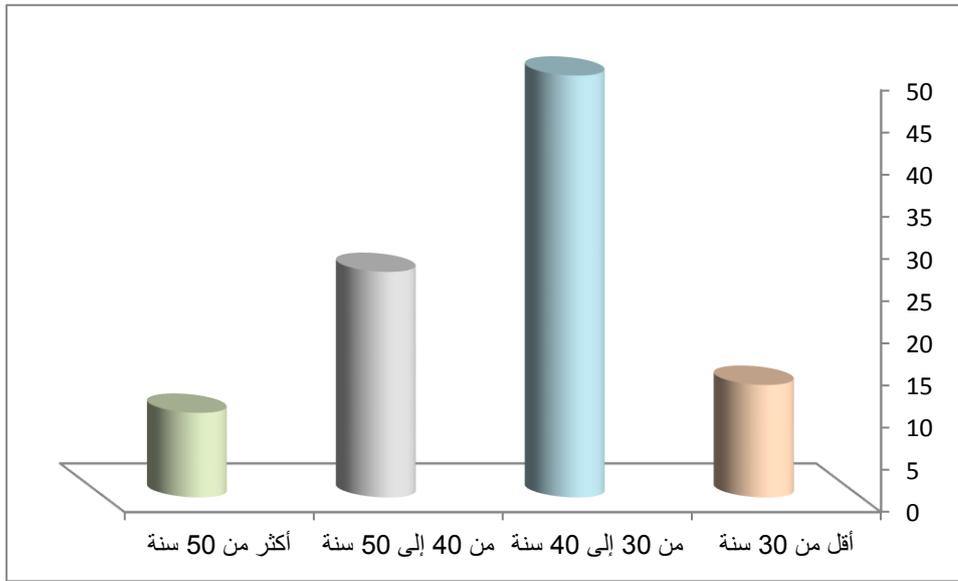
النسبة %	التكرار	البيان
13.3	4	أقل من 30 سنة
50.0	15	من 30 إلى 40 سنة
26.7	8	من 40 إلى 50 سنة
10.0	3	أكثر من 50 سنة
% 100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss .

يوضح الجدول أعلاه أن معظم أفراد مجتمع الدراسة كان أغلبهم من الفئة (من 30 إلى 40 سنة) بعدد قدر بـ: 15 فردا بنسبة 50%، وجاءت الفئة (من 40 إلى 50 سنة في المرتبة الثانية بنسبة مئوية قدرت بـ: 26.7% ما يعادل 08 أفراد من عينة الدراسة و، وباقي الفئات جاءت مرتبة كما هو موضح في الجدول أعلاه.

والشكل التالي يوضح توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير العمر:

الشكل رقم (09): يمثل توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير العمر



المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

2. متغير المستوى العلمي: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ثلاثة مستويات علمية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا للمستوى العلمي

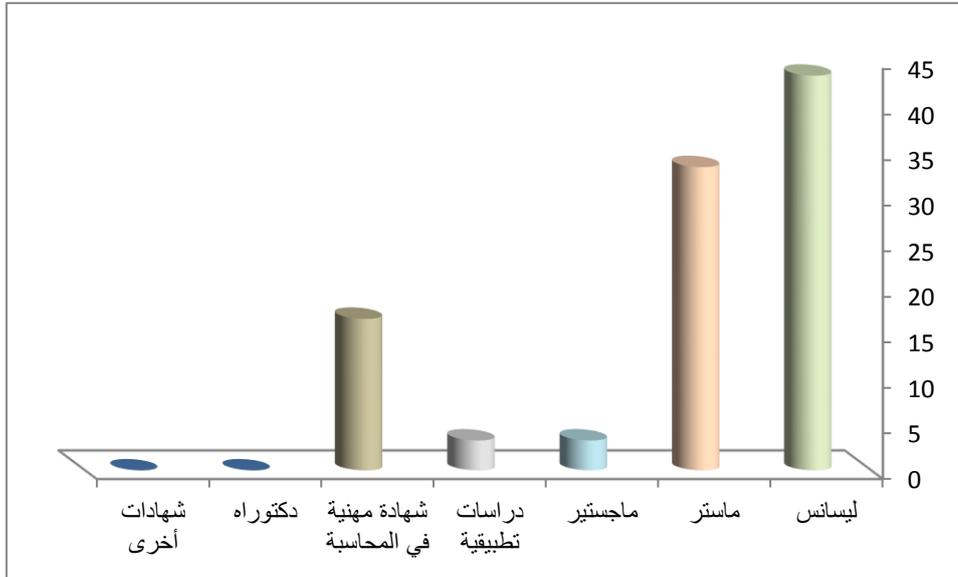
النسبة%	التكرار	البيان
43.3	13	ليسانس
33.3	10	ماستر
3.3	1	ماجستير
3.3	1	دراسات تطبيقية
16.7	5	شهادة مهنية في المحاسبة
0	0	دكتوراه
0	0	شهادات أخرى
% 100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss .

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي كانت من مستوى الليسانس حيث بلغ عدد أفراد العينة في هذه الفئة 13 فردا بنسبة 43.3% ، وجاءت فئة الماستر في المرتبة الثانية، بنسبة قدرت بـ 33.3%، ما يدل هنا أن المديرية تعتمد على الفئات المثقفة، وجاءت باقي المستويات كما هو موضح في الجدول أعلاه، في حين نلاحظ غياب كل من حاملي شهادات الدكتوراه والشهادات الأخرى.

والشكل الموالي يبين توزيع أفراد مجتمع الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي.

الشكل رقم (10): توزيع العينة المستهدفة للدراسة وفق متغير المستوى التعليمي



المصدر : إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

3. متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ثلاثة فئات تدرس سنوات الخبرة كما هو موضح في الجدول التالي:

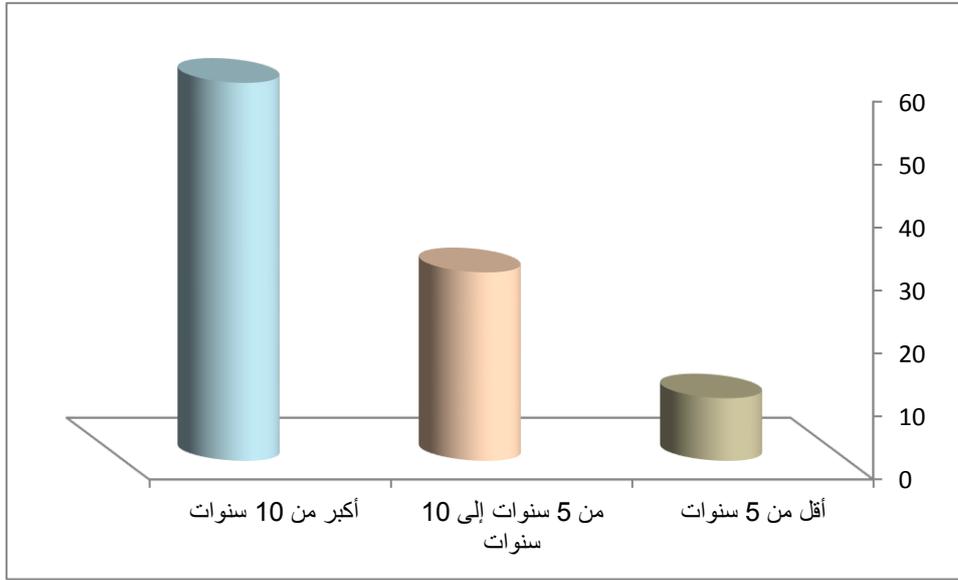
الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	البيان
10.0	3	أقل من 5 سنوات
30.0	9	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
60	18	أكبر من 10 سنوات
% 100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

فيما يخص الخبرة في المديرية، يتضح من الجدول أعلاه أن النسب الأعلى كانت من فئة (أكبر 10سنوات)، بعدد قدر بـ: 18 فردا بنسبة مئوية بلغت 60 %، وهو ما يدل على أن المؤسسة تعتمد على الفئة من أصحاب الخبرة، وجاء ترتيب الفئتين المتبقيتين كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الشكل رقم (11): يمثل توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

4. متغير المسمى الوظيفي: تم تقسيم العينة المستهدفة للدراسة إلى ثلاثة فئات المسمى الوظيفي إلى

ثلاث فئات كما هو موضح في الجدول التالي:

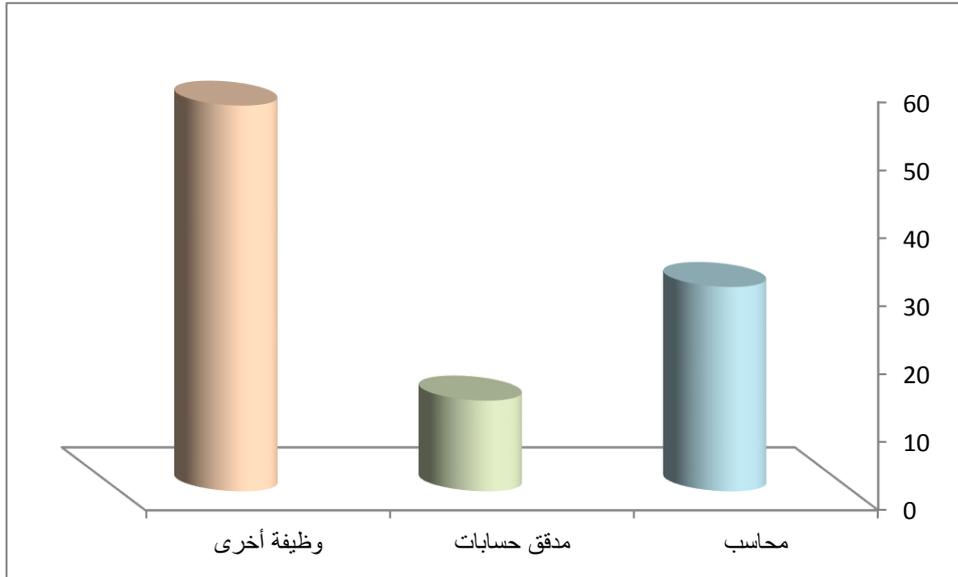
الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفق الخبرة المهنية

النسبة%	التكرار	البيان
30.0	9	محاسب
13.3	4	مدقق حسابات
56.7	17	وظيفة أخرى
% 100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

فيما يخص متغير المسمى الوظيفي في المديرية، يتضح من الجدول أعلاه أن النسبة الأعلى كانت من فئة (وظيفة أخرى) بعدد قدر بـ: 17 فردا بنسبة مئوية بلغت 56.7 %، وجاءت في المرتبة الثانية فئة (محاسب)، بنسبة مئوية قدرت بـ: 30%، واحتلت الفئة (مدقق حسابات)، المرتبة الأخيرة بنسبة ضعيفة قدرت بـ 13.3%، كما هو موضح في الجدول أعلاه.

الشكل رقم (12): يمثل توزيع أفراد العينة المستهدفة للدراسة وفقا لمتغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج تحليل spss

ثانياً: نتائج تحليل متغيرات الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل إجابات العينة المستهدفة للدراسة نحو

متغيرات الدراسة المتمثلة في الاستمارة، وقد تم الاستعانة بذلك ببرنامج الحزم الإحصائية spss.

1. استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بالمحور الأول حول واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (1-7) من حيث المتوسط الحسابي

والانحراف المعياري.

الجدول رقم (19): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير واقع ودوافع ممارسات

المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
1	تُمارس المحاسبة الإبداعية عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.	4.53	0.571	2	موافق بشدة	مرتفع جدا
2	يستغل ممارسوا المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.	3.50	1.075	7	موافق	مرتفع
3	تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية.	4.57	0.568	1	موافق بشدة	مرتفع جدا
4	تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق.	4.07	0.691	4	موافق	مرتفع
5	تلجأ بعض المؤسسات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعياً مالية جيدة.	4.33	0.802	3	موافق بشدة	مرتفع جدا
6	يسعى ممارسوا المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم.	3.97	0.850	5	موافق	مرتفع
7	تقوم بعض المؤسسات بتخفيض إيراداتها وزيادة نفقاتها بهدف التهرب الضريبي.	3.87	1.196	6	موافق	مرتفع
	إجمالي درجة المحور	4.11	.3800	/	موافق	مرتفع

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وبنسب مرتفعة على كل عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال (4.11) الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.380، مما يعني أن عينة الدراسة يوافقون على مختلف العبارات التي تخص هذا المحور، وقد كان اتجاه الأفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو العبارات (1، 3، 5) اتجاه (موافق بشدة) وبمستوى مرتفع جداً، هذا ما يدل على أن عينة الدراسة توافق وتؤكد بنسب كبيرة على أن المحاسبة الإبداعية تُمارس عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية وأن المحاسبة الإبداعية تسعى إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية، وتؤكد كذلك عينة الدراسة على أن بعض المؤسسات تلجأ إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعية مالية جيدة.

2. استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بالمحور الثاني أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (15-08) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (20): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير يتعلق بمحور أساليب

ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
08	يتلاعب المحاسب بنسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للاهتلاك.	3.70	.952	7	موافق	مرتفع
09	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في المعاملات النقدية المنفذة بالعملة الأجنبية	3.57	.971	8	موافق	مرتفع
10	إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها، كإثبات إيراد متوقع	4.00	.788	3	موافق	مرتفع

					تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.
مرتفع	موافق	1	.791	4.17	11 إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات
مرتفع	موافق	4	.910	4.00	12 الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
مرتفع	موافق	5	1.015	3.93	13 التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقدمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.
مرتفع	موافق	6	1.095	3.80	14 تسجيل نواتج وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة.
مرتفع	موافق	2	.986	4.17	15 عدم الاعتراف بالنتائج رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.
مرتفع	موافق	/	0.663	3.91	إجمالي درجة المحور

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج spss.

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وينسب مرتفعة على كل عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال (3.91) الدرجة الكلية، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.663 مما يعني أن عينة الدراسة يوافقون على مختلف العبارات التي تخص هذا المحور.

3. استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بمحور إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (16-22) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (21): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو متغير إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
16	يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.40	.498	3	موافق بشدة	مرتفع جدا
17	يتأكد مدقق الحسابات من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	4.03	.928	6	موافق	مرتفع
18	المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	4.50	.630	2	موافق بشدة	مرتفع جدا
19	يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحایل.	4.23	.728	4	موافق بشدة	مرتفع جدا
20	فحص كشوف الجرد الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي.	3.97	1.066	7	موافق	مرتفع

21	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح.	4.23	.728	5	موافق بشدة	مرتفع جدا
22	التحقق من طريقة حساب الاهتلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.	4.53	.571	1	موافق بشدة	مرتفع جدا
إجمالي درجة المحور		4.27	.429	/	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول السابق أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة بشدة وبنسب مرتفعة جدا على كل عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال (4.27الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.429 مما يعني أن عينة الدراسة يوافقون على مختلف العبارات التي تخص هذا المحور. ويرون أن إجراءات تدقيق الحسابات محققة في مديرية الضرائب -تبسة.

4. استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بمحور كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (23- 30) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (22): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو محور كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
23	يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة إتجاه مساهمها ومستثمريها.	4.13	.937	1	موافق	مرتفع
24	تشمل عملية تدقيق الحسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	4.10	.662	2	موافق	مرتفع
25	يتبع تدقيق الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.73	.868	5	موافق	مرتفع
26	يوفر تدقيق الحسابات تقريراً مفصلاً يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	4.10	.662	3	موافق	مرتفع
27	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.37	1.129	6	محايد	متوسط
28	يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب	4.00	1.203	4	موافق	مرتفع

					الضريبي.
متوسط	محايد	7	1.497	3.37	29 الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات.
متوسط	محايد	8	1.660	3.07	30 يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.
مرتفع	موافق	/	0.389	3.73	إجمالي درجة المحور

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الموافقة وينسب جيدة على كل عبارات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 3.73 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.389 مما يعني أن العينة المستهدفة لديهم إجماع على مختلف العبارات التي تخص هذا المحور، وقد اتجهت عينة الدراسة نحو الحياد وبنسب متوسطة فيما يخص العبارات (27، 29، 30)، وهو ما يعني أن عينة الدراسة لا تتجه لا بالسلب ولا بالإيجاب فيما يخص أنه تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في مديرية الضرائب لولاية تبسة وأيضا لم توافق عينة الدراسة على ان هناك كشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات وأنه يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.

5. استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة فيما يتعلق بمحور الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (31-38) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الجدول رقم (23): استجابة أفراد العينة المستهدفة للدراسة نحو محور الصعوبات التي تواجه تدقيق

الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدرجة	الاتجاه	المستوى
31	لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهائية في تحصيل الحقوق والغرامات.	3.73	.868	1	موافق	مرتفع
32	الارتفاع الهائل لممارسي المحاسبة الإبداعية، مقارنة بالعدد القليل للمدققين.	2.90	1.185	8	محايد	متوسط
33	صعوبة اكتشاف الممارسات الإبداعية، لاحترافية بعض المحاسبين وابتداعهم لطرق وأساليب محاسبية دقيقة.	3.00	1.414	7	محايد	متوسط
34	صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية.	3.47	1.008	3	موافق	مرتفع
35	التغيرات المستمرة في التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، يصعب من عملية تدقيق الحسابات.	3.33	.994	4	محايد	متوسط
36	عدم التقارب بين المحاسب المعد للكشوف المالية ومدقق الحسابات	3.30	1.317	5	محايد	متوسط
37	النقص في التدريب المهني للمدققين وعدم اطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بمعايير التدقيق والمحاسبة.	3.27	1.363	6	محايد	متوسط
38	يتم وضع مدقق الحسابات محل	3.73	1.172	2	موافق	مرتفع

					اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.
متوسط	محايد	/	0.621	3.34	إجمالي درجة المحور

المصدر: إعداد الطالبان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن استجابات أفراد العينة المستهدفة للدراسة تتجه نحو الحياد وبنسب متوسطة على أغلب عبارات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 3.34 (الدرجة الكلية)، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.621 مما يعني أن العينة المستهدفة لديهم إجماع على عدم الاتجاه لا بالسلب ولا بالإيجاب على مختلف العبارات التي تخص هذا المحور، وقد اتجهت عينة الدراسة نحو الموافقة وبنسب جيدة على العبارات (31، 34، 38)، وهو ما يعني أن عينة الدراسة تؤكد على أن هناك لجوء لبعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات وأن صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية، وتؤكد أيضا عينة الدراسة على أنه يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.

6. اختبار معنوية محاور الاستبيان: ذلك من خلال اختبار t-test

الجدول رقم (24): اختبار معنوية محاور الاستبيان ذلك من خلال اختبار t-test

المتغير	درجة المعنوية	مستوى الحرية	الدالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية	59.230	29	0,000	4.11
أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	32.340	29	0,000	3.91
إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية	54.413	29	0,000	4.27
كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	52.509	29	0,000	3.73

3.34	0,000	29	29.471	الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
------	-------	----	--------	---

المصدر: إعداد الطالبتان بالاعتماد على تحليل نتائج spss .

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن جميع محاور الدراسة لها دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (Sig>0.05)، ما يدل على أن هناك تجانس في اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة نحو جميع المحاور

المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

بعد أن تم عرض نتائج spss وتم تحليلها، سيتم مناقشة النتائج المتحصل عليها فيما يلي:

أولاً: - عرض نتائج المحاور المدروسة

سيتم عرض نتائج المحاور بعد أن تم تحليل نتائجها، وسيتم ذكر هذه النتائج فيما يلي:

1. عرض نتائج للمحور الأول: والذي نص على "واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية"، والتي

حاول إثباتها من خلال عبارات المحور الأول من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- المحاسبة الإبداعية تُمارس عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.

- يستغل ممارسوا المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.

- المحاسبة الإبداعية تسعى إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية.

- تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة المؤسسة إيجابياً في السوق.

- يلجأ المكلفون إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعية مالية جيدة.

- يسعى ممارسوا المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم.

- تقوم الشركات بتخفيض وعاءها الضريبي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وبالتالي نستنتج أنه يوجد هناك واقع ودوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية في مديرية الضرائب -

تبسة.

2. عرض نتائج المحور الثاني: والذي نص على " أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي حاول

إثباتها من خلال عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

- يتلاعب المحاسب بنسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للاهتلاك.

- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في المعاملات النقدية المنفذة بالعملة الأجنبية.

- إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها، كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.

- إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات.

- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

- التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقدمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.

- تسجيل نواتج وهمية في نهاية السنة ثم إلغائها في بداية السنة اللاحقة.

- عدم الاعتراف بالنواتج رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.

3. عرض نتائج المحور الثالث: والذي نص على " إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة

الإبداعية، والتي حاول إثباتها من خلال عبارات المحور الثالث من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن

ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات وكذلك

المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من

التضليل المالي والمحاسبي ، ويتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو

طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل، وترى عينة الدراسة أن هناك فحص كشوف الجرد

الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي، وكذا هناك فحص

قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة

لتضخيم الأرباح، ويتم في مديرية الضرائب -تبسة- التحقق من طريقة حساب الاهتلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.

وبالتالي يتأكد أن هناك وجود كل إجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية في مديرية الضرائب -تبسة-

4. عرض نتائج المحور الرابع: والذي نص على " كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، والتي حاول إثباتها من خلال عبارات المحور الرابع من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل للنتائج التالية:

يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة اتجاه مساهمها ومستثمريها، فيشمل جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، ويحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يتبع معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية، ويوفر تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وبهذا يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.

5. عرض نتائج المحور الخامس: والذي نص على " الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، والتي حاول إثباتها من خلال عبارات المحور الخامس من الاستبيان، وفي الأخير تم التوصل إلى أن هناك صعوبات فقط في ما يتعلق ب:

لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية، لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات. وأن هناك صعوبة تواجه المدقق فيما يخص صلاحياته المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية، وأنه يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.

وبالتالي هناك نستنتج أنه توجد بعض الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مديرية الضرائب لولاية- تبسة.

ثانيا: مناقشة فرضيات الدراسة

مما سبق عرضه بالدراسة النظرية والتطبيقية، سيتم إجراء مناقشة لفرضيات الدراسة كما يلي:

1. الفرضية الأولى: والتي نصت على أنه: " يشير الواقع إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب -تبسة" ، عند مستوى دلالة معنوية 5 % يظهر أن الفرضية صحيحة ، حيث أن المحاسبة الإبداعية تُمارس من قبل محاسبين محترفين يستغلون

معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية في معالجة نشاطات المؤسسة، وذلك باستغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية، وتستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق، الحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، كذلك تقوم بعض المؤسسات بتخفيض إيراداتها وزيادة نفقاتها بهدف التهرب الضريبي.

2. الفرضية الثانية: والتي نصت على أن: " هناك جملة من الأساليب التي يتم اعتمادها في ممارسات المحاسبة الإبداعية تهدف أساسا للتلاعب ببنود الإيرادات والنفقات من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب "- عند مستوى دلالة معنوية 5%، يظهر أن الفرضية صحيحة ، ومنه فانه يوجد تطبيق لأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المكلفين، منها تلاعب المحاسب بنسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للاهتلاك، كذلك إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات، أيضا التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقادمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.

3. الفرضية الثالثة: والتي نصت على أن: " يستخدم تدقيق الحسابات جملة من الإجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب"، عند مستوى دلالة معنوية 5%، يظهر أن الفرضية صحيحة، ومنه فانه يوجد تطبيق لإجراءات تدقيق الحسابات لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية بمديرية الضرائب -تبسة، حيث يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات، كذلك فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح

4. الفرضية الرابعة: والتي نصت على أن: " يعتبر تدقيق الحسابات آلية كفاءة وفعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مديرية الضرائب -تبسة"، عند مستوى دلالة معنوية 5%، يظهر أن الفرضية صحيحة، ومنه يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة اتجاه مساهميها ومستثمريها، فيشمل جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، ويحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يتبع معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية

ويوفر تقريراً مفصلاً يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وبهذا يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.

5. الفرضية الخامسة: والتي نصت على أن: " تواجه عملية تدقيق الحسابات جملة من العراقيل والصعوبات في سعيها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي ومحاسبين بمديرية الضرائب -تبسة"، عند مستوى دلالة معنوية 5%، يظهر أن الفرضية صحيحة، ومنه هناك صعوبات تواجه تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أبرزها لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهائية في تحصيل الحقوق والغرامات، وكذا صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية إضافة إلى وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي أقيمت على مستوى المديرية العامة للضرائب لولاية تبسة، وفي محاولة لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان موجه لمدقي ومحاسبي وأعوان المديرية العامة للضرائب بتبسة، حيث بلغ حجم العينة (30) فرداً، وتضمن خمس محاور رئيسية اشتملت إضافة لخصائص عينة الدراسة الميدانية في محورها الأول البحث في واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدقي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب، وفي محورها الثاني أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي المحور الثالث إجراءات تدقيق الحسابات المطبقة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية، وقاس المحور الرابع مدى كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما المحور الخامس فقد اشتمل على أهم الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من وجهة نظر محاسبي ومدقي المديرية العامة للضرائب.

ولأغراض التأكد من صلاحية الاستبيان كأداة ملائمة لاختبار فرضيات الدراسة، فقد تم البحث في صدقه وذلك من خلال عرضه على التحكيم وإجراء التعديلات اللازمة بناء على ملاحظات وتوصيات الأساتذة المحكمين، والتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وتم التحقق من ثبات أداة الدراسة باستعمال معامل ألفا كرونباخ، ثم إجراء الاختبارات الإحصائية الملائمة لذلك.

وتم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة، إضافة إلى تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتهجها بعض المكلفين لإظهار حساباتهم بصورة غير تلك التي عليها، ومن ثم التوصل إلى نتائج أبرزها أن تدقيق الحسابات الكفاء والفعال يساهم في كشف التلاعبات والاحتيالات الممارسة من طرف المكلفين، ومن ثم التقليل من هذه الأخيرة إلى أدنى حد ممكن. وقد تم التوصل إلى اختبار فرضيات الدراسة، والتي أظهرت صحة الفرضية الأولى حول إشارة الواقع إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدقي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب -تبسة، وصحة الفرضية الثانية حول الأساليب التي يتم اعتمادها في ممارسات المحاسبة الإبداعية وصحة الفرضية الثالثة حول استخدام تدقيق الحسابات لجملة من الإجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وصحة الفرضية الرابعة حول كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وصحة الفرضية الخامسة حول الصعوبات والعراقيل التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من وجهة نظر مدقي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب -تبسة.

الخلاصة

إن تطور تدقيق الحسابات كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست المؤسسات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، حيث اخذ التدقيق المحاسبي حيزا كبيرا من الاهتمام في الوقت الماضي والحاضر نظرا لما له من أدوار على عدة مستويات من الإدارة، فبعد أن كان هدفه ينحصر على اكتشاف الغش ومنع الأخطاء، انتقل إلى إبداء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية، ومدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل تلك القوائم الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة.

ويمر هذا الرأي بمراحل أساسية ضمن عملية منظمة ومخطط لها للحصول على أدلة إثبات وقرائن مرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض دعم الرأي النهائي للعملية ومن ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية، وعلى هذا الأساس كان لابد من إطار يحكم هذه العملية، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير المتعارف عليها لضمان السير الحسن لهذه الأخيرة واختصار الوقت والجهد وتحقيق فعالية وكفاءة أفضل. وتمثل المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب الاحتمالية والمتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها المؤسسات لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس الصورة الصحيحة والعادلة للمؤسسة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية سواء لأطراف ذوي المصلحة بالمؤسسة كالمستثمرين أو الدولة.

ومما لا شك فيه أن مكافحة تلك الممارسات تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي وباستمرار لمعرفة التطورات الخاصة المحاسبة الإبداعية، إذ كان للهيئات الدولية المختصة في هذا المجال دور فعال في تعزيز دور تدقيق الحسابات كأداة رادعة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم محاولة الحد منها وهذا من خلال سن وإصدار مختلف القوانين والتشريعات اللازمة لذلك.

1. نتائج الدراسة

على ضوء ما سبق عرضه يمكن استخلاص النتائج التالية:

➤ النتائج النظرية

- تهتم عملية تدقيق الحسابات بفحص الدفاتر والسجلات لغرض التأكد من صحة القوائم المالية ومدى تطابقها مع نتائج عمليات المؤسسة وفق مبادئ، فروض ومعايير متعارف عليها.

- إن مهمة تدقيق الحسابات ليست سهلة، خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وتشعب وتشابك أنشطتها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج، التسويق والتمويل، لذا يجب على القائم بمهمة التدقيق أن يقيم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات والمعلومات المقدمة من قبل إدارة المؤسسة التي يتم التدقيق عليها، منعا لأي تلاعبات أو تحريفات أو غش.
- هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية إلا أن جميعها تتفق على أنها عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في الحسابات، أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة.
- هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل في استغلال المرونة المتوفرة في القواعد المحاسبية، حيث يستغل ذلك بشكل غير أخلاقي بهدف تحسين صورة المؤسسة.
- تعد مسألة تضارب المصالح وتعارضها بين مختلف الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة السبب الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية ومن ثم الانتشار الواسع لهذه الممارسات.
- هناك عدة مبررات للجوء المؤسسات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، أهمها زيادة الدخل، المحافظة على سعر السهم أو زيادته، التلاعب الضريبي، التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة، الحصول على التمويل وإخفاء بعض الالتزامات وغيرها...، وهذا ما يجعل القوائم المالية عرضة للتحريف بكل بنودها بما يتلاءم والغرض المنشود.
- بناء على طلب الإدارة قد يستغل بعض المحاسبين مهاراتهم الفكرية الإبداعية ومعرفتهم بالقوانين والقواعد والأعراف المحاسبية في معالجة الأحداث الاقتصادية، لغرض الوصول إلى أهداف معينة قد لا تحقق العدالة والمصداقية التي تسعى عليها المحاسبة.
- أكثر المؤسسات استخداما لأساليب المحاسبة الإبداعية هي المؤسسات المتعثرة، وتلجأ لتلك الممارسات لتغطية تعثرها وتأخير إفلاسها.
- التأكيد على أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح، وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف.
- الأكد أن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية لتصبح معايير التقارير الدولية.
- لتدقيق الحسابات دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

- يعرض تدقيق الحسابات الحقائق المتوصل إليها حول تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات من خلال تقرير يتمتع بالاستقلال والحياد، حيث يمثل هذا التقرير الأساس الذي تعتمد عليه الأطراف المستفيدة لتعزيز ثقتهم في البيانات المالية.
- يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وخفة يد المحاسبين في الغش والتدليس.

➤ النتائج التطبيقية

- يشير الواقع إلى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن هذه التلاعبات تُمارس عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويستغل هؤلاء مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بما يتلاءم والأغراض المنشودة، من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.
- هناك دوافع تجعل المؤسسات تُمارس أساليب المحاسبة الإبداعية من بينها: الرغبة في الحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، كذلك بهدف التأثير على سمعتها إيجابيا في السوق، وهذا من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.
- يوجد تطبيق لأساليب المحاسبة الإبداعية من طرف المكلفين، ومن هذه الأساليب: تلاعب المحاسب بنسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للاهتلاك، كذلك إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها، كإثبات إيرادات متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم، وهذا من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.
- يستخدم تدقيق الحسابات جملة من الإجراءات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كأن يقوم المدقق بالمطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية، كذلك التأكد من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات، وهذا من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.
- يعتبر تدقيق الحسابات آلية كفأة وفعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كونه يشمل جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، كما يتبع معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية ويوفر تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وهذا من وجهة نظر مدققي ومحاسبي المديرية العامة للضرائب.

- تواجه عمليات تدقيق الحسابات جملة من العراقيل والصعوبات في سعيها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أهمها: أن صلاحيات المدقق محدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية، كذلك وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.
- ذهنية المكلفين الذين يسعون إلى تحقيق أكبر ربح ممكن بعيدا عن الاقتطاعات الضريبية، إضافة إلى إحساسهم بعدم الرضى والمساواة يزيد من توجههم للممارسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.
- إن انتشار الأفكار السلبية حول إدارة الضرائب واعتبارها انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات، يجعل بعض المكلفين يتبعون أساليب ملتوية من شأنها تعطيل عملية تدقيق الحسابات.
- تؤثر الخبرة المهنية المحاسبية والتدقيقية للمحاسب والمدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. توصيات الدراسة

- انطلاقا من النتائج المتوصل إليها، يمكن عرض توصيات الدراسة فيما يلي:
- ضرورة التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والكشف عنها باستخدام أحدث التقنيات والأساليب التي تحد أو تقلل من الآثار السلبية التي تحدثها على القوائم المالية للمؤسسات، وصولا إلى معلومات مالية تتصف بدرجة معقولة من الموثوقية والملائمة والشفافية.
 - يجب أن يكون اختيار الأعوان المدققين مبني على معايير موضوعية تبرز كفاءاتهم وقدراتهم العلمية والعملية في مجال الضرائب والمحاسبة، لكون مهمة تدقيق الحسابات تتطلب مستوى معين بهدف القدرة على استرجاع حقوق الخزينة من جهة، ومكافحة التلاعبات من جهة أخرى.
 - ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عملية تدقيق الحسابات، ليتم تنفيذها باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن أية تأثيرات وضغوطات.
 - إصدار قوانين حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية بما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية في أساليب المحاسبة الإبداعية.
 - بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها، وبالتالي محاربتها بالوسائل الصحيحة.
 - تفعيل لجان التدقيق لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تكوين ورسكلة الأعوان المدققين في كل التعديلات والمستجدات المتعلقة بالضرائب والمحاسبة على حد سواء، الأمر الذي يساعدهم كثيرا في تدقيق ملفات المكلفين واكتشافهم للممارسات الإبداعية.
- إلزام المؤسسات التي يتم التدقيق عليها بإجراء التعديلات التي يذكرها مدقق الحسابات في تقريره.
- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية.
- تفعيل الجانب الخلفي لدى المحاسب ومحاولة إبعاده عن ممارسة التلاعبات والحيل المحاسبية الكفيلة بخلق ثراء ظاهري غير حقيقي.
- ضرورة استخدام مصطلح جديد بديلا عن مصطلح المحاسبة الإبداعية، لأن مفهوم الإبداع أرفع من أن تكون ممارسته تهدف إلى عدم تحقيق العدالة.

3. آفاق الدراسة

- المراجعة الداخلية ودورها في كشف التلاعبات المحاسبية.
- العلاقة بين جودة الإفصاح وممارسات المحاسبة الخلاقة.

قائمة المراجع

➤ المراجع باللغة العربية

1. الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2000.
- 2- أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جهينة، عمان، 2006.
- 3- إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 4- بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013.
- 5- حامد طلبة محمد أبو هيبة، أصول المراجعة، دار زمزم للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 6- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العلمية)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2009.
- 7- خالد الخطيب وخالد الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، دار المستقبل، الطبعة الأولى، 2009.
- 8- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 9- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر، عمان، طبعة الخامسة، 2010.
- 10- خالد راغب الخطيب و خليل محمد الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
- 11- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي، دار الوراق، عمان، الأردن، 2006.
- 12- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 13- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 14- زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 15- سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 16- سعيد كايد، تدقيق الحسابات، دار زهران للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2012.
- 17- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2004.

- 18- عبد الوهاب سوسي، نظرية التنظيم وتصميم المنظمات، دار النجاح للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
- 19- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق رأس المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 20- عطاء الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجية، عمان، 2009.
- 21- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 22- غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار زمزم، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 23 -فتحى رزق السوافري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر.
- 24- لبيب عوض ومحمد الفيومي، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 1998.
- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 25- محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية (المعايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
- 26- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية على التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، سنة 2008.
- 27- محمد سمير الصبان والوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 28- محمد سمير الصبان وعبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2002.
- 29- محمد سمير الصبان وعوض لبيب فتح الله، الأصول العلمية والمهنية للمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 1997.
- 30- محمد فضل مسعد وخالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز المعرفية، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 31- محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، 2010.

- 32- مصطفى صالح سلامة، الرقابة الداخلية والمالية، دار الهداية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 33- وليام توماس وأمسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989.
- 34- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الورق، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
2. المذكرات والرسائل الجامعية
- 1- آلاء مهدي هادي، العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و حجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس إدارة الأرباح، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم علوم المحاسبة، جامعة القادسية، العراق، 2017.
- 2- أمينة فدوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار - عنابة، 2013، 2014.
- 3- رنا جمال طينة، دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقية (دراسة ميدانية تحليلية على المصارف الفلسطينية العامة في فلسطين)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل (منشورة)، الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2012.
- 4- علا فريد بطو، أثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة أعدت لنيل درجة دكتوراه (منشورة)، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006.
- 5- عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير (منشورة)، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
- 6- فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011.
- 7- ليندا حسن نمر حلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير (منشورة)، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، قسم العلوم المحاسبية، الأردن، 2009.

- 8- محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.
- 9- مريم مصطفى عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة (منشورة)، قسم علوم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2014.
- 10- ياخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل درجة ماجستير (منشورة)، قسم علوم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2103.
3. المجالات
- 1- أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجامعة، جامعة باجي مختار، عنابة، المجلد 01، العدد 16، فيفري 2016.
- 2- جمانة حنظل التميمي وعدي صفاء الدين البطاط، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الإقتصاد الخليجي، العدد (14)، 2007.
- 3- خالد جمال الجعارات ودينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب (اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للمحاسبة والمالية، الجزائر، العدد 01، 2015.
- 4- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، المجلد 26، العدد 02، 2010.
- 5- سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخراجية على عمليات إدارة الأرباح مع الدراسة التطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (45)، العدد (02)، جويلية 2008.
- 6- طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد (08)، ديسمبر 2010.
- 7- عبد الحميد مانع الصيحي، إشكالية المحاسبة الإبداعية وأثر المعايير الدولية للتقارير المالية عليها، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، كلية التجارة، قسم علوم المحاسبة، العدد (115)، 2018.

- 8- عبد العزيز سفيان ومنصوري هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، الجزائر، العدد 08، ديسمبر 2017.
- 9- علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع القطاعات، ديوان المحاسبة، الكويت، 2008.
- 10- قاسم محمد عبد الله البعاج، المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 04، العدد 10، 2014.
- 11- ليلي عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد (47)، 2016.
- 12- محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، العراق، المجلد 11، العدد 03، سبتمبر 2016.
- 13- منال حسين الفتة صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و تأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العراق، العدد (08)، 2017.
- 14- ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، جانفي 2014.
- 15- نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد (18)، جانفي 2018.
- 16- الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، السودان، العدد 01، يونيو 2017.
4. الملتقيات والمؤتمرات
- 1- عمورة جمال، مداخلة بعنوان: دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، الجزائر، 18-19 ماي 2011.

➤ المراجع باللغة الفرنسية

1. Les livres

- 1- Micheline Friédérich et autres, Comptabilité et audit(Manuel et applications), edition Foucher, 2007

2- Lionnel collins et Gerard vallin, **Audit et contrôle interne, aspects, financiers, opérationnels et stratégiques**, 4^{ème} édition, Dllaze, Paris, 1992.

2. Les magazines

1- Abou Baker Essedik Kidaouen, Hadj Kouider Gourine, **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**, Revu des Etudes Humaines et Sociales- A/Sciences économiques et droit N°20, juin 2018.

3- Muhamed Syaiqu et autres, **Relationship between auditors ethical judgments, quality of financial reporting and auditors attitude tomwords creative acctontting: Malaysia Empirical Evidence**, International Journal of Business, Humanities and Technology, Vol 05, N°03, June 2015.

4- Mageed, **The role of auditing in reductions the ceative accounting effects on the Financial data of the Irapi Companes**, مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارة، كلية الإدارة والإجتهد، جامعة واسط، العدد 16، 2014.

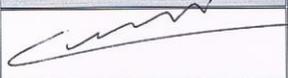
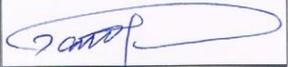
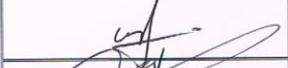
5- Lalit Gupta, Vidhi Dhargava, **Redefining the role of audition in curbing creative accounting practices**, International Journal of Managment and social researtch (IJMSSR), Vol 06, N° 03, March 2017

6- Oriol Amat et autres, **The Ethics of créative accounting**, 1999, working paper Available : [http:// ideas. Repec. Org /p / upf/ upfgen/ 349](http://ideas.Repec.Org/p/upf/upfgen/349).

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الإمضاء	الأساتذة
	د. يوسف رفيق
	د. قتال عبد العزيز
	د. زرفاوي عبد الكريم
	د. عبايدية يوسف
	د. حليمي سارة

الملحق رقم (02): استمارة الإمتحان

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

استمارة امتحان:

دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دراسة حالة: المديرية الولائية للضرائب - تبسة -

ذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص: مالية المؤسسة

- إشراف الأستاذة:

* د. عزيزية سارة

- إعداد الطالبان:

* بن صدة أم الخير

* عطية سارة

سيدي، سيدتي المحترم(ة):

في إطار إعداد مذكرة التخرج ماستر أكاديمي والموسومة بعنوان " دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية تبسة، وإيماننا منا بأنكم مصدر لتحقيق صدق الدراسة، نضع بين أيديكم إستبانة لاستطلاع آرائكم حول درجة الموافقة على بعض الأفكار المعبر عنها ضمن هذا الإمتحان.

راجين منكم التعاون المطلق من خلال إبداء رأيكم بكل دقة وموضوعية، مع العلم أن البيانات والمعلومات المقدمة من طرفكم يتم التعامل معها بسرية تامة ولن يتم استخدامها إلا لغايات البحث العلمي.

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

أولاً: البيانات الشخصية للعينة

يرجى وضع علامة (x) في الحالة المناسبة

1- العمر:

- أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة
 من 40 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

2- المستوى العلمي:

- ليسانس ماجستير دكتوراه
 دراسات تطبيقية شهادات مهنية في المحاسبة شهادات أخرى

3- الخبرة المهنية:

- أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

4- المسمى الوظيفي:

- محاسب مدقق حسابات وظيفة أخرى

يرجى ذكرها.....

ثانياً: فقرات الإستبيان

تعكس هذه الفقرات قياس الدراسة، وتشمل إبداء الرأي على خمس احتمالات وفقاً لمدرج ليكارت الخماسي، لذا يرجى وضع علامة (X) على الإجابة التي تراها مناسبة.

المحور الأول: واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تُمارس المحاسبة الإبداعية عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.					
02	يستغل ممارسو المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.					
03	تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية.					
04	تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق.					
05	تلجأ بعض المؤسسات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعية مالية جيدة.					
06	يسعى ممارسو المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم.					
07	تقوم بعض المؤسسات بتخفيض إيراداتها وزيادة نفقاتها بهدف التهرب الضريبي.					

المحور الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتلاعب المحاسب بنسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للإهلاك.					
02	التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في المعاملات النقدية المنفذة بالعملة الأجنبية					
03	إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها؛ كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.					
04	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.					
05	التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقدمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.					
06	إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات					
07	تسجيل نواتج وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة.					
08	عدم الاعتراف بالنواتج رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.					

الملاحق

المحور الثالث: إجراءات تدقيق الحسابات المطبقة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
02	يتأكد مدقق الحسابات من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.					
03	المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.					
04	يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل.					
05	فحص كشوف الجرد الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي.					
06	فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح.					
07	التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.					

الملاحق

المحور الرابع: كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة إتجاه مساهميها ومستثمريها.					
02	تشمل عملية تدقيق الحسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
03	يتبع تدقيق الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
04	يوفر تدقيق الحسابات تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.					
05	تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
06	يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.					
07	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات.					
08	يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.					

الملاحق

المحور الخامس: الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات.					
02	الارتفاع الهائل لممارسي المحاسبة الإبداعية، مقارنة بالعدد القليل للمدققين.					
03	صعوبة اكتشاف الممارسات الإبداعية، لاحترافية بعض المحاسبين وابتداعهم لطرق وأساليب محاسبية دقيقة.					
04	صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية.					
05	التغيرات المستمرة في التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، يصعب من عملية تدقيق الحسابات.					
06	عدم التقارب بين المحاسب المعد للكشوف المالية ومدقق الحسابات.					
07	النقص في التدريب المهني للمدققين وعدم اطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بمعايير التدقيق والمحاسبة.					
08	يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.					

البيانات الشخصية

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 30 سنة	4	13.3	13.3	13.3
من 30 إلى 40 سنة	15	50.0	50.0	63.3
Valide من 40 إلى 50 سنة	8	26.7	26.7	90.0
أكثر من 50 سنة	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	13	43.3	43.3	43.3
ماستر	10	33.3	33.3	76.7
ماجستير	1	3.3	3.3	80.0
Valide دراسات تطبيقية	1	3.3	3.3	83.3
شهادة مهنية في المحاسبة	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	3	10.0	10.0	10.0
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	9	30.0	30.0	40.0
Valide أكثر من 10 سنوات	17	56.7	56.7	96.7
7	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	9	30.0	30.0	30.0
مدقق حسابات	4	13.3	13.3	43.3
وظيفة أخرى	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

آلفا كرونباخ الاجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	30	100.0
Observations Exclus ^a	0	.0
Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.762	38

آلفا كرونباخ لمحور واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	30	33.3
Observations Exclus ^a	0	66.7
Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
336.	7

آلفا كرونباخ لمحور أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	33.3
	Exclus ^a	0	66.7
	Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.854	8

آلفا كرونباخ لمحور إجراءات تدقيق الحسابات المطبقة لكشف أساليب المحاسبة

الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	30	33.3
	Exclus ^a	00	66.7
	Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.648	7

آلفا كرونباخ لمحور كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
	Valide	30	100.0
Observations	Exclus ^a	0	.0
	Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.608	8

آلفا كرونباخ لمحور الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
	Valide	30	100.0
Observations	Exclus ^a	0	.0
	Total	30	100.0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.628	8

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال.

Corrélations		
	واقع ودوافع المحاسبة _الإبداعية	
	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	30
واقع ودوافع المحاسبة الإبداعية	Corrélation de Pearson	.038
	Sig. (bilatérale)	.843
	N	30
تُمارس المحاسبة الإبداعية عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.	Corrélation de Pearson	.499
	Sig. (bilatérale)	.005
	N	30
يستغل ممارسو المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.	Corrélation de Pearson	.315
	Sig. (bilatérale)	.090
	N	30
تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	.305
	Sig. (bilatérale)	.101
	N	30
تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق.	Corrélation de Pearson	.688
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
تلتجأ الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعية مالية جيدة.	Corrélation de Pearson	.651
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يسعى ممارسو المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم.	Corrélation de Pearson	.512
	Sig. (bilatérale)	.004
	N	30
تقوم الشركات بتخفيض وعاؤها الضريبي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson	
	Sig. (bilatérale)	
	N	30

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال.

	أساليب_ ممارسات_ المحاسبية_ الإبداعية
أساليب_ ممارسات_ المحاسبية_ الإبداعية	1
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	
N	30
يتلاعب المحاسب بنسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الإقتراضي للإهلاك.	.703
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنوك النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.	.604
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها؛ كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	.635
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.	.610
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الرائدة والمتقدمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.	.779
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات	.779
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
تسجيل إيرادات وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة.	.730
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30
عدم الاعتراف بالإيراد رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.	.780
Corrélation de Pearson	
Sig. (bilatérale)	.000
N	30

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال.

		إجراءات_تدقيق_الحسابات
إجراءات_تدقيق_الحسابات	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	30
يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélation de Pearson	.763
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يتأكد مدقق الحسابات من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	Corrélation de Pearson	.816
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	Corrélation de Pearson	.755
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحاييل.	Corrélation de Pearson	.672
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
فحص كشف الجرد الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي.	Corrélation de Pearson	.730
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح.	Corrélation de Pearson	.814
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.	Corrélation de Pearson	.614
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمجال.

		كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات
كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات	Corrélacion de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	30
يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة إتجاه مساهمها ومستثمريها.	Corrélacion de Pearson	.561
	Sig. (bilatérale)	.001
	N	30
تشمل عملية تدقيق الحسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélacion de Pearson	.652
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يتبع تدقيق الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélacion de Pearson	.812
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يوفر تدقيق الحسابات تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	Corrélacion de Pearson	0.622
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	Corrélacion de Pearson	.603
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	Corrélacion de Pearson	.625
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات.	Corrélacion de Pearson	.462
	Sig. (bilatérale)	.010
	N	30
يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	Corrélacion de Pearson	.542
	Sig. (bilatérale)	.002
	N	30

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والدرجة الكلية للمجال.

		الصعوبات_التي_تواجه_تدقيق_الحسابات
الصعوبات_التي_تواجه_تدقيق_الحسابات	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	30
لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهائية في تحصيل الحقوق والغرامات.	Corrélation de Pearson	.407
	Sig. (bilatérale)	.026
	N	30
الارتفاع الهائل لممارسي المحاسبة الإبداعية، مقارنة بالعدد القليل للمدققين.	Corrélation de Pearson	.692
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
صعوبة اكتشاف الممارسات الإبداعية، لاختراقية بعض المحاسبين وابتداعهم لطرق وأساليب محاسبية دقيقة.	Corrélation de Pearson	.540
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	.604
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
التغيرات المستمرة في التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، يصعب من عملية تدقيق الحسابات.	Corrélation de Pearson	.682
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
عدم التقارب بين المحاسب المعد للكشوف المالية ومدقق الحسابات.	Corrélation de Pearson	.534
	Sig. (bilatérale)	.002
	N	30
النقص في التدريب المهني للمدققين وعدم اطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بمعايير التدقيق والمحاسبة.	Corrélation de Pearson	.780
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30
يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.	Corrélation de Pearson	.680
	Sig. (bilatérale)	.000
	N	30

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارة الاستبيان

لمحور واقع ودوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تُمارس المحاسبة الإبداعية عادة من قبل محاسبين محترفين يستغلون معرفتهم للقواعد والمبادئ المحاسبية.	30	4.53	.571
يستغل ممارسوا المحاسبة الإبداعية مهاراتهم الفكرية في معالجة نشاطات المؤسسة بناءً على طلب الإدارة.	30	3.50	1.075
تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية لتحسين صورة القوائم المالية. تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق.	30	4.07	.691
تلجأ الشركات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، للحصول على التمويل اللازم لاستمرار عملياتها، ويستدعي ذلك وضعياً مالية جيدة.	30	4.33	.802
يسعى ممارسوا المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف مهني متقدم. تقوم الشركات بتخفيض وعافوا الضريبي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3.97	.850
الضريبي من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3.87	1.196
N valide (listwise)	30		

لمحور أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية

Statistiques descriptives					
	N	Moyenne	Ecart type		
يتلاعب المحاسب بنسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها، والمبالغة في تقدير العمر الافتراضي للإهلاك.	30	3.70	.952	7	
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنوك النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.	30	3.57	.971	8	
إثبات موجودات محتملة قبل التأكد من تحققها؛ كإثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم.	30	4.00	.788	3	4.00
الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.	30	4.17	.791	1	4.00
التلاعب بكشوفات الجرد الخاصة بالبضائع الراكدة والمتقادمة، وتغيير طريقة تسعير المخزونات دون مبرر.	30	4.00	.910	4	3.93
إضافة أرباح محققة من السنوات السابقة إلى صافي ربح السنة الجارية بدلا من معالجته ضمن التحويلات	30	3.93	1.015	5	3.80
تسجيل إيرادات وهمية في نهاية السنة ثم إلغاؤها في بداية السنة اللاحقة.	30	3.80	1.095	6	3.70
عدم الاعتراف بالإيراد رغم تقديم خدمة كعدم تسجيله في نهاية.	30	4.17	.986	2	3.57
N valide (listwise)	30				

لمحور إجراءات تدقيق الحسابات المطبقة لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
يقوم مدققوا الحسابات بالتأكد من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لغايات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	4.40	.498	3 4.53
يتأكد مدقق الحسابات من عدم إدراج أرباح السنوات السابقة ضمن التحويلات.	30	4.03	.928	6 4.50
المطالبة بالوثائق اللازمة كدليل مادي لإثبات أن جميع المعاملات حقيقية وليست وهمية للحد من التضليل المالي والمحاسبي.	30	4.50	.630	2 4.40
يتحقق مدقق الحسابات من مبررات تصنيف الاستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل لسد الثغرات على المحاسب المتحايل.	30	4.23	.728	4 4.23
فحص كشوف الجرد الفعلية للمخزون، واستبعاد البضاعة التالفة لإحباط عمليات الغش والتحايل المحاسبي.	30	3.97	1.066	7 4.23
فحص قوائم الشراء للتأكد من تواريخها، وعدم تسجيل المشتريات الرأسمالية على أنها مشتريات إيرادية كحيلة لتضخيم الأرباح.	30	4.23	.728	5 4.03
التحقق من طريقة حساب الإهلاكات وفق النسب المقررة، والتأكد من ثبات الطريقة المستخدمة لمنع التلاعب في البيانات المالية.	30	4.53	.571	1 3.97
N valide (listwise)	30			

لمحور كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Statistiques descriptives					
	N	Moyenne	Ecart type		
يعتبر تدقيق الحسابات آلية فعالة في إعطاء الصورة الصحيحة عن وضعية المؤسسة إتجاه مساهميهيا ومستثمريها.	30	4.13	.937	1	
تشمل عملية تدقيق الحسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية، وتحصر كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	4.10	.662	2	
يتبع تدقيق الحسابات معايير مهنية واضحة وسليمة مع معايير التدقيق الدولية فيما يخص الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3.73	.868	5	
يوفر تدقيق الحسابات تقريرا مفصلا يشمل معلومات كافية وموثوقة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	30	4.10	.662	3	
تتوفر آليات ومداخل أخرى مساندة لتدقيق الحسابات للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.	30	3.37	1.129	6	3.73
يساهم تدقيق الحسابات بشكل كبير في الحد من ممارسات الغش والتدليس لأغراض التهرب الضريبي.	30	4.00	1.203	4	3.37
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهم أولويات مدققي الحسابات.	30	3.37	1.497	7	3.37
يتوفر تدقيق الحسابات على كافة الوسائل لتحديد المؤشرات التي تدل على الغش والتدليس.	30	3.07	1.660	8	3.07
N valide (listwise)	30				

4.13
4.10
4.10
4.00
3.73
3.37
3.37

لمحور الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات كآلية للحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	
لجوء بعض المكلفين لأساليب المحاسبة الإبداعية لاعتبارهم أن الإدارة الجبائية انتهازية في تحصيل الحقوق والغرامات.	30	3.73	.868	1
الارتفاع الهائل لممارسي المحاسبة الإبداعية، مقارنة بالعدد القليل للمدققين.	30	2.90	1.185	8
صعوبة اكتشاف الممارسات الإبداعية، لاحترافية بعض المحاسبين وابتداعهم لطرق وأساليب محاسبية دقيقة.	30	3.00	1.414	7
صلاحيات المدقق المحدودة لإحباط الجهات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية في تشويه القوائم المالية.	30	3.47	1.008	3
التغيرات المستمرة في التشريعات الجبائية وعدم استقرارها، يصعب من عملية تدقيق الحسابات.	30	3.33	.994	4
عدم التقارب بين المحاسب المعد للكشوف المالية ومدقق الحسابات.	30	3.30	1.317	5
النقص في التدريب المهني للمدققين وعدم اطلاعهم على آخر المستجدات فيما يتعلق بمعايير التدقيق والمحاسبة.	30	3.27	1.363	6
يتم وضع مدقق الحسابات محل اتهام في موضوع اكتشاف ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يُشكك في نزاهته.	30	3.73	1.172	2
N valide (listwise)	30			

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاسبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الإجمالي	30	3.8596	.31740
N valide (listwise)	30		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحاور

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
واقع ودوافع المحاسبة الإبداعية	30	4.1190	.38090
أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	30	3.9167	.66334
إجراءات تدقيق الحسابات	30	4.2714	.42996
كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات	30	3.7333	.38943
الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات	30	3.3417	.62105
N valide (listwise)	30		

التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	الإجمالي	واقع ودوافع المحاسبة الإبداعية	أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية	إجراءات تدقيق الحسابات	كفاءة وفعالية تدقيق الحسابات	الصعوبات التي تواجه تدقيق الحسابات	
N	30	30	30	30	30	30	
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3.8596	4.1190	3.9167	4.2714	3.7333	3.3417
	Ecart-type	.31740	.38090	.66334	.42996	.38943	.62105
Différences les plus extrêmes	Absolue	.110	.158	.134	.182	.242	.109
	Positive	.087	.108	.117	.151	.180	.109
	Négative	-.110-	-.158-	-.134-	-.182-	-.242-	-.105-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.603	.867	.735	.999	1.325	.596
Signification asymptotique (bilatérale)		.861	.440	.653	.271	.060	.869

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
واقع ودوافع المحاسبة_الإبداعية	59.230	29	.000	4.11905	3.9768	4.2613
أساليب ممارسات_المحاسبة_الإبداعية	32.340	29	.000	3.91667	3.6690	4.1644
إجراءات_تدقيق_الحسابات	54.413	29	.000	4.27143	4.1109	4.4320
كفاءة_وفعالية_تدقيق_الحسابات	52.509	29	.000	3.73333	3.5879	3.8787
الصعوبات_التي_تواجه_تدقيق_الحسابات	29.471	29	.000	3.34167	3.1098	3.5736

