



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي نظام (ل م د)

دفعة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور المدقق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية

دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية تبسة، خنثلة
أم البواقي

إشراف الأستاذ:

رفيق يوسف

إعداد الطالبين:

ناصر طارق

- قادر رنا

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
العيفة محمد	أستاذ مساعد -أ-	رئيس
رفيق يوسف	أستاذ محاضر -ب-	مشرفا ومقررا
قتال عبد العزيز	أستاذ محاضر -ب-	عضوا مناقشا





بعد رحلة بحث و جهد واجتهاد
تكللت بإنجاز هذه المنكرة، نحمد الله عز
وجل على نعمه التي من بيا علينا فهو العلي
القدير، كما لا يسعنا إلا أن نخص بأسمى
عبارات الشكر و التقدير الدكتور "رفيق
يوسفي" لما قدمه لنا من جهد و نصح و
معرفة طيلة انجاز عملنا.
كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل من أسهم في
تقديم يد العون لإنجاز هذا العمل و نخص
بالتذكر أساتذتنا الكرام الذين أشرفوا على
تكوين دفتنا.
إلى الذين كانوا عوننا لنا في بحثنا هذا ونورا
بضيء الظلمة التي كانت تقف أحيانا في
طريقنا.

"كن عالما .. فإن لم تستطع فكن
متعلما ، فإن لم تستطع فأحب
العلماء ، فإن لم تستطع فلا
تبغضهم"

إِهْدَاء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
(قُلْ أَعْمَلُوا فِيسِرَى اللَّهِ عَمَلَكُمْ وَرَسُولِهِ وَالْمُؤْمِنُونَ)
صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمِ

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك

"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين
"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار ..
أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهدى بها اليوم
وفي الغد وإلى الأبد..

والذي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الخان والتفاني .. إلى بسمه الحياة وسر الوجود
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أغلى الحبيب
أمي الحبيبة

إلى الإخوة والأخوات ، إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينبوع الصنق الصافي إلى من معهم
سعدت ، وبرفتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة سرت إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من
عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

أخوتي وأصدقائي

الملخص :

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على على دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة عينة من مدققي الحسابات الخارجيين.

وخلصت الدراسة الى أن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية تؤثر في مصداقية القوائم المالية كما أن مدقق الحسابات له دور هام في الحد منها من خلال الاختبارات التي يقوم بها.

Résumé :

L'objectif de cette étude est d'identifier le rôle du vérificateur externe pour réduire les effets de la comptabilité créative à travers un échantillon d'étude des vérificateurs externes.

L'étude a conclu que les méthodes et les procédures de comptabilité créative affectent la crédibilité des états financiers et l'auditeur a un rôle important dans les réduire à travers les tests effectués.

Abstract :

The purpose of this study is to identify the role of the external auditor in reducing the effects of creative accounting by studying a sample of external auditors.

The study concluded that the methods and procedures of creative accounting affect the credibility of the financial statements and the auditor has an important role in reducing them through tests.

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
6	الأطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي	1
35	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	2
36	توزيع أفراد العينة حسب العمر	3
37	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	4
38	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	5
39	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	6

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	التطور التاريخي لعملية تدقيق الحسابات	3
2	الفرق بين تقسيمات التدقيق الخارج	10
3	الأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية	21
4	أهم الأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	27
5	مقياس ليكارت الخماسي	34
6	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	34
7	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	35
8	توزيع أفراد العينة حسب العمر	36
9	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	37
10	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	38
11	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	39
12	الخماسي ليكارت سلم لدرجات وفقا للحسابية المتوسطات	40
13	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)	40
14	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)	41
15	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3)	41
16	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4)	42
17	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5)	42
18	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6)	43
19	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7)	43
20	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8)	44
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9)	44
22	تحليل عبارات المحور الأول مدي تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية	45
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11)	46
24	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12)	46
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13)	47
26	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14)	47
27	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15)	48
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16)	48
30	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17)	49
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (18)	49
32	تحليل عبارات المحور الثاني الأساليب والإجراءات المضادة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.	50

فهرس المحتويات

فهرس

الموضوع	الصفحة
بسملة	
شائسر وتقدير	
إهداء	
ملخص	
قائمة الأشكال والجداول	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
فهرس المحتويات	
مقدمة.....	أ - ج
أولا- مشكلة الدراسة وأسئلتها.....	أ -
ثانيا- فرضيات الدراسة.....	ب -
ثالثا- مبررات اختيار الموضوع.....	ب -
رابعا- أهمية الدراسة.....	ب -
خامسا- أهداف الدراسة.....	ب -
سادسا- حدود الدراسة.....	ب -
سابعا- منهجية الدراسة.....	ب -
ثامنا- الدراسات السابقة.....	ب -
تاسعا- خطة وهيكل الدراسة.....	ج -

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي.....1-18

- تمهيد.....-1
- المبحث الأول: عموميات حول التدقيق.....-2
- المطلب الأول: مفهوم التدقيق.....-2
- المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق.....-5
- المطلب الثالث: أنواع التدقيق.....-7
- المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي.....-8
- المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وأبرز تقسيماته.....-8
- المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي.....-11
- المطلب الثالث: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي.....-13
- المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي.....-15
- المطلب الأول: التحقق من صحة تعيين المدقق ونطاق عملية التدقيق المطلوب منه.....-15
- المطلب الثاني: الحصول على معلومات عن العميل.....-16
- المطلب الثالث: كتابة تقرير التدقيق.....-17
- خلاصة الفصل.....-18

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية.....19-30

- تمهيد.....-19
- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية.....-20
- المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية و أبرز خصائصها.....-20
- المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية.....-20
- المطلب الثالث: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية.....-21
- المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية.....-22
- المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.....-23
- المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.....-23

- المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة.....-25-
- المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.....-26-
- المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية.....-26-
- المطلب الثاني: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.....-26-
- المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.....-27-
- خلاصة الفصل.....-30-
- الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين.....51-32**
- تمهيد.....-32-
- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....-33-
- المطلب الأول: المنهج المستخدم.....-33-
- المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة.....-33-
- المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها.....-34-
- المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة.....-35-
- المطلب الأول: اختبار الاستبيان.....-35-
- المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية.....-35-
- المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيانات.....-40-
- المطلب الرابع: تفسير نتائج الاستبيان.....-41-
- خلاصة الفصل.....-51-

خاتمة عامة

قائمة المراجع

قائمة الملاحق

مقدمه

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، ومع ظهور الثورة الصناعية وتأثيرها الكبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات وهذا الطرف الثالث يسمى بالمدقق الخارجي.

إن انتشار الفضائح والانهيارات لعديد من الشركات العملاقة في العالم وفي مقدمتها الشركات الأمريكية، ومن بينها ما حصل لشركة (ENRON) للطاقة وتحميل شركة (آرثر أندرسون) كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة جزءاً من المسؤولية عن انهيارها، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة، وبعد تلك الحادثة وضعت التقارير الخاصة بتدقيق البيانات المالية موضع شك.

وقد دفعت تلك الانهيارات لكشف بالدور الذي يلعبه المدقق الخارجي من خلال تزويد المستثمرين بمعلومات تتمتع بالمصداقية والشفافية، من أجل شعورهم بالأمان على رأس مالهم المستثمر ويبقى سوق رأس المال بعيد على هذه الانهيارات لأن هذا الأخير يعتبر عجلة التنمية الاقتصادية لأي اقتصاد.

إن ظهور المدقق الخارجي الذي يعتبر شخصا محايدا ومستقلا من خلال قيامه بعملية التدقيق وذلك بإعطاء رأي فني ومحايد عن عدالة القوائم المالية يطمئن المستثمرين عن أموالهم المستثمرة ويعطي تلك المعلومات نوعا من المصداقية وبالتالي تحقيق أهداف التدقيق.

نظراً للظروف التي كانت سائدة في عهد الثورة الصناعية وفي عالم الأعمال لجأت الكثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة فيها سعياً منها لتجميل صورتها أمام مستخدمي القوائم المالية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية، وبظهور هذه الأخيرة زادت مسؤوليات المدقق الخارجي في الكشف عن تلك التلاعبات والغش لأن هذا هو الغرض الأساسي لوجود المدقق.

أولاً- مشكلة الدراسة وأسئلتها:

هل يقوم المدقق الخارجي بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
ومن هذه الإشكالية تتفرع الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تأثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في مصداقية القوائم المالية؟
- 2- هل يطبق المدقق الخارجي لأساليب وإجراءات اللازمة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة على هذه التساؤلات نطرح الفرضيات التالية:

ثانيا- فرضيات الدراسة:

- (1)- لا تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في مصداقية القوائم المالية
- (2)- لا يطبق المدقق الخارجي لأساليب وإجراءات اللازمة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية

ثالثا- مبررات اختيار الموضوع: ترجع مبررات اختيار الموضوع إلى ما يلي:

- بحكم مجال التخصص في مالية المؤسسة.
- الرغبة في دراسة الموضوع بحكم أن الموضوع جديد ومفيد.

رابعا- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التعرف على دور المدقق في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وكذا الأساليب المستخدمة للحد منها من طرف المدقق الخارجي.

خامسا- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1 - التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في مصداقية البيانات المالية.
- 2 - الوقوف على الدور الذي يقوم مدققوا الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية

سادسا- حدود الدراسة:

- (1)- الإطار المكاني: دراسة حالة لعينة من مدقق الحسابات لولاية تبسة ، خنشلة ، أم البواقي.
- (2)- الإطار الزمني: 2016-2017.

سابعا- منهجية الدراسة:

✓ **المنهج الوصفي:** عرض مختلف المفاهيم من خلال جمع المعلومات من مصادر أولية من مجلات وكتب ومذكرات وملتقيات.

✓ **المنهج التحليلي:** تحليل نتائج الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية.

ثامنا- الدراسات السابقة:

(1)- الخشاوي والدوسري (2008) بعنوان " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وقد توصل الباحثان إلى أن أهم أساليب صورة الدخل بغرض تقديم انطباع مضلل عن الأرباح والعديد من الممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل والهدف من القيام بها. كما توصل الباحثان إلى أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

2)- دراسة مطر والحلبي (2009) بعنوان " : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة.

تاسعا- خطة وهيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول ، الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي، الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في الحد من آثارها، الفصل الثالث: دراسة الميدانية.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي

تمهيد

تتمثل مهنة التدقيق في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب، إذ يبدأ عمل المدقق عند انتهاء عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تتمثل في مجموعة من الخطوات التي يحددها المدقق مسبقا في صورة برنامج تدقيق، وتخضع مهنة التدقيق إلى الالتزام بتطبيق معايير دولية مقبولة عموما ومتعارف عليها على المستوى المحلي والدولي وهذه المعايير تصدرها هيئات ومنظمات مختصة ومعترف بها دوليا لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية التدقيق والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية التدقيق ومن أجل معرفة أكثر على مهنة التدقيق وعن شخص المدقق سنقوم بدراسة موضوع التدقيق الخارجي من خلال ثلاثة مباحث سنتكلم في المبحث الأول عن عموما على التدقيق ثم المبحث الثاني عن أساسيات عن التدقيق الخارجي تم المبحث الثالث على منهجية التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

يعتبر التدقيق ميدان واسع وعرف عدة تطورات مختلفة ومتواصلة , وذلك مما جعل المؤسسات الضخمة والكبيرة تجد عدة عقد منها مادية ومالية ويصعب فيها يوم بعد يوم التسيير فتكثر العمليات المنجزة والأخطاء والانحرافات وقد نسميها أيضا بالتلاعبات.

✓ المطلب الأول: مفهوم التدقيق

سننطلق في هذا المطلب إلى تطور التاريخي للتدقيق ومفهومه.

• الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات و رسم السياسات. وبالاعتماد على الوثائق التاريخية يتبين لنا أن المصريين القدماء كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها. وفي ذلك الحين كان المدقق وقتها يستمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Auditing مشتقة من كلمة لاتينية Audire ومعناها يستمع.

ومع اتساع و تطور النشاط الاقتصادي في العالم ، أصبحت مهنة التدقيق تأخذ منحاً
آخر. ومع اتساع و تطور النشاط الاقتصادي في العالم ، أصبحت مهنة التدقيق تأخذ منحاً
آخر.

وفي عام 1581 ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا. و مع زيادة الحاجة لهذه المهنة، ما لبث و أن قامت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. و كان لبريطانيا فضل السبق في تنظيم هذه المهنة. و عندها أنشئت جمعية المحاسبين القانونيون عام 1854 و من ثم في فرنسا عام 1881 والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 و ألمانيا عام 1896.

بعدها تطورت الأمور وتوسعت و أصبح العالم يقر بدور المدقق و بإلزامية حماية الحقوق و الملكيات، فتوالى ظهور و إنشاء المنظمات المهنية في اغلب الدول منها الجزائر. كما ساهمت الأبحاث العلمية والدراسات الأكاديمية في المعاهد والجامعات في تطوير علم التدقيق و المحاسبة.¹

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن الطبعة الثالثة، 2006 ص17

الجدول رقم (1): التطور التاريخي لعملية تدقيق الحسابات.

الفترة	الأمْر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
قبل 2000	الملك، الإمبراطور	رجال الدين أو اللكاتب	معاقبه المختلسين وحماية الذمة المالية.
من 1700 إلى 1880	المحاكم التجارية و المساهمين	المجلس	قمع الغش ومعاقبه المحتلين والغشاشين وحماية الأموال
من 1900 إلى 1940	المساهمين	شخص محترف في المحاسبة و القانون	اكتشاف الغش والأخطاء واثبات الضعف في الميزانية
من 1940 إلى 1970	البنوك، المساهمين	شخص خبير في التدقيق و المحاسبة	إثبات هدف انتظام الحالات المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	المساهمين و هيئات أخرى	شخص خبير في التدقيق و المحاسبة	تأكيد نوعيه التدقيق ومراجعه معايير التدقيق
من 1990 إلى غاية اليوم	المساهمين و هيئات أخرى	خبراء التدقيق و المرشدين	تأكيد الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية ممرات المعايير الحماية أو الوقاية ضد الغش

المصدر **khelassi Reda, l'audit, interne audit opérationnel.2^{eme} Edition**
Hounna, Alger 2017,p22

• الفرع الثاني: مفهوم التدقيق (الخارجي).
للتدقيق عدة تعاريف نذكر منها:

- **التعريف الأول** : فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق.¹
- **التعريف الثاني** : عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه: عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية²
- و من خلال ما تقدم من التعاريف خاصة ما ذهبت اليه الجمعية الامريكية، يمكن إبراز مميزات وصفات التدقيق كما يلي:
- التدقيق عملية منتظمة ومنهجية وهذا يعني اعتماد المدقق على التخطيط المسبق ووضع برنامج لعملية التدقيق.
- يعتمد التدقيق على جمع وتقديم الأدلة والقرائن.
- التقويم بشكل موضوعي يدل على اعتماد بشكل أساسي على الحكم الشخصي للمدقق.
- المدقق شخص مهني مؤهل ومستقل.

¹ www.fr.wikipedia.org/wiki

² حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 13

✓ **المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق.**

• **الفرع الأول: أهمية التدقيق.**

تكمن أهميته في كونه وسيلة لا غاية، تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدمتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة ومن هذه الأطراف نذكر ما يلي:

- **البنك** : تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية.

- **الدولة**: تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة.

- **مسيرو المؤسسة** : يعتمدون اعتمادا كلياً على المعلومات المحاسبة لوضع الخطط ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة محايدة.

- **العمال** : حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الإرباح المحققة.

- **الدائنون و الموردون** : إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة و متعاملليها و دائنيها حيث يمكن أن يستغنوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي هي تعتبر كأسس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.¹

• **الفرع الثاني: أهداف التدقيق:**

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا في أهدافها و غاياتها و الإجراءات و الوسائل و تقنيات التحقق و الفحص و كذلك ازدادت الحاجة إلى الاعتماد على الرقابة الداخلية، خاصة القبلية منها لما لها من دور وقائي فعال في منع حدوث الأخطاء و تريح المحقق و تخفض تكاليف التدخل، و تطور التدقيق مر بمراحل أثرت على التدقيق مما وجب التطور.

- قبل عام 1900: كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب و الاختلاس.

- من 1905 حتى 1940: في هذه المرحلة كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب و الأخطاء

- من 1940 حتى 1960: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي.

- من 1960 : تعددت أهداف التدقيق لتشمل:

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و التعرف على ما حققته من أهداف.

- تقسم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

¹ عزوز ميلود ، دور ألمراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية ، قسم علوم التسيير جامعة 20 اوت 1955 ،سكيكدة، الجزائر 2006-2007 ، ص 8

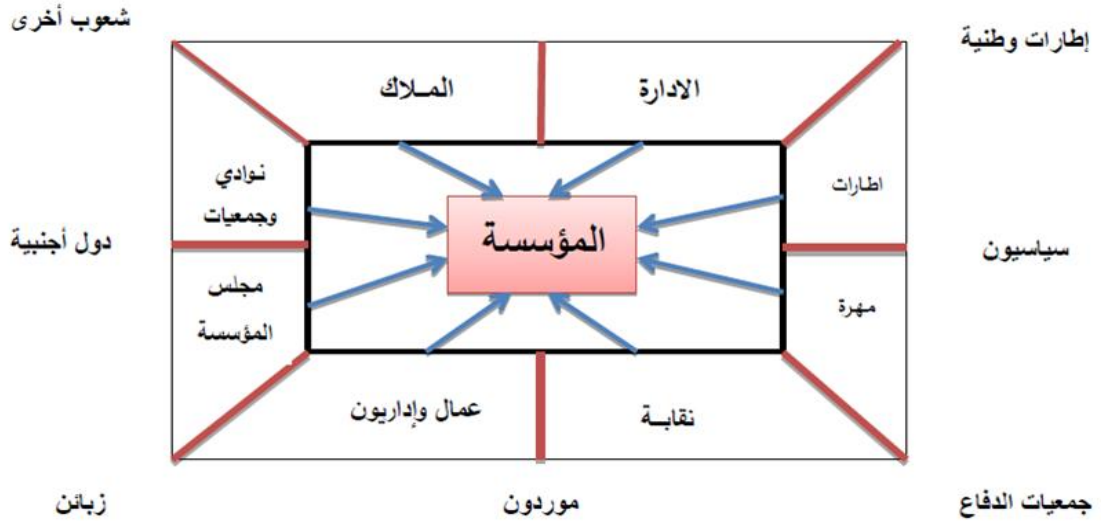
-تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.¹

عام 1896 و التي وصف فيها المدقق بأنه: " كلب حراسة و ليس كلب ذا حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين ". و الملاحظ أن هذه العبارة رغم دناءتها إلا أنها تشير إلى أن التدقيق تقيس أساسين فالأول يهدف إلى منع وقوع الأخطاء من خلال الرقابة القبلية و الذاتية و أما الشق الثاني فمهمته ليس اكتشاف النقص و الملاحظة فحسب و إنما إظهار أسباب هذه الأخطاء و الغش عن قيام المدقق بمهمته و إعطاء توجيه استشاري لتحسين النظام حتى لا تتكرر تلك الأخطاء مستقبلا.

وعموما يمكن القول بان التدقيق المحاسبي يهدف إلى التحقق من بعض الأمور نوجز أهمها فيما يأتي:

- ❖ أن النظام المحاسبي سليم والضبط الداخلي كفاء والسجلات ملائمة لأعمال المنشأة وما يتطلبه القانون.
- ❖ أن الميزانية وجدول حسابات النتائج أو أية بيانات ختامية أخرى تتفق مع السجلات ومطابقة لها.
- ❖ أن المنشأة تملك كافة أصولها التي تظهر في الميزانية وأن القيمة التي تظهر فيها هي القيمة الصحيحة.
- ❖ أن الخصوم الظاهرة في الميزانية تظهر بقيمتها الحقيقية.
- ❖ أن المنشأة قد التزمت بالمتطلبات القانونية كافة (مثلا وجوب قيام المنشأة بعملية الجرد مرة في السنة على الأقل).²

الشكل رقم 01 :الاطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي



المصدر: محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية الى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر الطبعة 1 ص 10

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفا للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن 2000، ص،ص8،9
² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص،ص 10،9

✓ **المطلب الثالث: أنواع التدقيق:**

يمكن عرض وتصنيف وتبويب التدقيق من زوايا متعددة على النحو التالي:

- (1) **تبويب التدقيق من حيث حدوده:** يمكن أن نميز بين نوعين:
- ❖ **التدقيق الكامل:** يكون للمدقق عمل غير محدد (فحص البيانات و السجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة).
 - ❖ **التدقيق الجزئي:** في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها.
- (2) **تبويب التدقيق من حيث مدى التوقيت:** وفقا لهذا المعيار يمكن أن نميز:

- ❖ **التدقيق النهائي :** يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات ليقوم بعدها بإجراء الاختبارات و الفحوص الضرورية.
 - ❖ **التدقيق المستمر :** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص و إجراء اختبارات ضروري على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة.¹
- (3) **تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص:**

أما من هذه الزاوية فتميزت بما يلي:

- ❖ **التدقيق التحصيلي:** يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر، السجلات و المستندات لبحث جميع العمليات.
- ❖ **التدقيق الاختباري :** و هو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل يطلب من مجلس الإدارة و المساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة و أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسب و عن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية و عدالة حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء، لاسيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

(4) **تبويب التدقيق من حيث الالتزام:** يقسم إلى:

- ❖ **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به أي انه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد و من ثم تترتب عقوبات من خالفها.
- ❖ **التدقيق الاختياري:** و هو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل يطلب من مجلس الإدارة و المساهمين قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة و أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسب و عن نتائج الأعمال و المركز المالي ذات مصداقية و عدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لاسيما في حالة انفصال أو انضمام لشريك جديد.²

(5) **تبويب التدقيق من حيث الاستقلال:** تقسم إلى ما يلي:

- ❖ **التدقيق الداخلي:** هو نشاط تأكيد استشاري مستقل و موضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم و حازم و تحسين كفاءة عمليات إزاء المخاطر. الرقابة والتوحيد.

¹ احمد حلبي جمعة، مرجع سابق، ص، ص، 12، 13

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص، ص، 17، 15

❖ **التدقيق الخارجي:** هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا المشروع، و في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة والمؤهل علمياً لتدقيق حسابات المؤسسات من غير الموظفين أو المساهمة فيها. و ينقسم في الجزائر إلى ما يلي والتي سيأتي شرحها سنين من التفصيل في المبحث الموالي وهي التدقيق القانوني و التعاقدية و الخبرة القضائية. و يتضح من التفرقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي، أن هناك أوجه تشابه بينهما:

كل منهما يمثل نظام محلي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية يمكن اعتبارها حلولاً.

كل منهما يتطلب وجود نظام مقال للرقابة الداخلية لمنع أو يقلل حدوث و التلاعب والغش. وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني إقلال المدقق الخارجي ككمية الاختبارات التي يقوم بها عند النص و بالتالي توفير وقت و جهد المدقق.¹

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم وسائل الرقابة التي تلجأ إليها المؤسسة وذلك عن طريق عمل المدقق الخارجي وهو شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وقد ألزم القانون بعض الشركات على تعيين مراقب حسابات يتولى مراجعة حساباتها وفيما يلي سنعرض أهم جوانب التدقيق الخارجي التي اقترحتها معظم الباحثين الاقتصاديون المهتمين بمهنة التدقيق.

✓ **المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي:**

• **الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي**
من بين أهم التعاريف التي تخص التدقيق الخارجي ما يلي:

-**التعريف الأول:** هو ما ذكره عبد الله هلال و محمد سمير الصبان بأن التدقيق الخارجي هو يقوم طرف شخص من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك، و ذلك لإبداء الرأي الفني المحايد عن سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة².

-**التعريف الثاني:** تعريف عبد الفتح ال ص حن" و "أحمد نور" يتمثل في أن) التطبيق الخارجي هو فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصاً دقيقاً ومن ثم إعداد تقرير عن نتيجة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة³.

من خلال هذه التعاريف نستنتج أن التدقيق الخارجي يتمثل أساساً في فحص المستندات والحسابات المتحصل عليها من إدارة المؤسسة، فهو يشتمل على إبداء رأي وإصدار حكم حول الوضع المالي لمؤسسة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار، الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 185

² عبد الفتاح المحن، محمد سمير لصبان، وآخرون، أسس المراجعة الإيس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص،

³ عبد الفتاح المحن، احمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر. بدون سنة ص (12).

ومن ابرز الخصائص للتدقيق الخارجي نجد:

- ضرورة جمع أدلة الإثبات اللازمة بشكل موضوعي.
- ضرورة أن تتطابق كل من العمليات، الأحداث الاقتصادية محل الدراسة، وتقييم المدقق الخارجي مع المعايير الموضوعية، و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء رأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها.
- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.
- عملية منتظمة تتم من خلال مراحل متتابعة بشكل منطقي، وبالتالي فهي تحتاج للتخطيط المسبق.
- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية¹.
- الفرع الثاني: تقسيمات التدقيق الخارجي.
 - 1- التدقيق القانوني (Audit légal) .
 - 2- التدقيق التعاقدوي (Audit contractuel) .
 - 3- الخبرة القضائية (Expertise justicier) .

¹ عبد الفتاح المحن، احمد نور ، نفس المرجع السابق ص 15.

الجدول رقم (2) الفرق بين تقسيمات التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدى	الخبرة القضائية
طبيعة المهنة	ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المؤسسة
الهدف	المصادقة على الشرعية	المصادقة على الشرعية و صدق الحسابات	إعلام العدالة و إرسالها حول أوضاع مالية ومحاسبة
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة الاتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامها تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	المجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية وغير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير معني
الإلزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل، حسب النتائج و حسب نوع المهنة	بحسب النتائج مبدئيا

المصدر : محمود بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق، بن عكنون، ط1، ص28

✓ **المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي**

• **الفرع الأول: فروض التدقيق الخارجي:**

(1)- **فرض عدم التأكد:** ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات

لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

(2)- **فرض استقلال المدقق:** وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد

على رأيه فيما كلف به من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين

من المقومات هما:

- **مقومات الذاتية:** التي تتعلق بشخص المدقق و تكوينيه العلمي والخلقي و خبرته.

- **مقومات الموضوعية:** وهي التي تتضمن التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من

أحكام.

(3)- **فرض توافر تأهيل خاص للمدقق:** وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند

ممارسة وظيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق فإن المدقق

يتعرض عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية كل هذا يتطلب قدر علمي

وعلمي كاف لأداء مهمته.

(4)- **فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:** تشير هذه الرقابة الداخلية إلى نظام

يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية و محاسبية وضعتها الإدارة ضماناً

لحسن سير العمل في المنشأة و تشمل الرقابة الداخلية ما يلي:- رقابة إدارية. - رقابة

محاسبية. - ضبط داخلي.

(5)- **فرض الصدق في محتويات التقرير:** و فسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس

عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي كما أن عند الإثبات يقع على المدقق.

• **الفرع الثاني: مبادئ التدقيق الخارجي:**

❖ **أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص:**

1- **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** و يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها

الفعالية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى¹.

¹ خالد تيسيرمسلم ، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، فسالمحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2011، ص 38

2 - مبدأ الموضوعية في الفحص : و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.

3-مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: و يعين هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية، و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و التقارير.

4-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: و يشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة و هذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام القيادة والسلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1 -مبدأ كفاية الانتقال: و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المنتسبين لها بصورة حقيقية ينعت الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2 -مبدأ الإفصاح: و يشير إلى مراعاة أن يفحص المدقق كل ما هي لشأنه توضح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية أو التغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف أن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

3- مبدأ الإنصاف: و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات التقرير المدقق و كذلك التقارير المالية مدققة لجميع المرتبطين و المهنيين بالمنشأة سواء كانت داخلية أو خارجية.

4-مبدأ السببية: و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق و أن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية.¹

¹ خالد تيسير مسلم ، نفس المرجع السابق، ص40

✓ **المطلب الثالث: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي**
 سنطرق في هذا المطلب لإجراءات ومعايير التدقيق الخارجي

(1)-إجراءات التدقيق الخارجي

الأدلة التي يقوم بجمعها المحاسب القانوني هي لأجل أن يتمكن من إبداء رأي حول البيانات المالية ويتم تقسيمها إلى الأنواع التالية:

- **أدلة فعلية (مشاهدة وجرد):** وتتمثل في العد والفحص والملاحظة وتعطي حقائق مباشرة إلى المحاسب القانوني، وتؤدي إلى التأكيد من وجود إقرارات الإدارة (الأرصدة) كما بتاريخ التعين، متابعتها إلى السجلات وإلى كشوفات البنك للتأكد من تسجيلها وإيداعها في البنك، وملاحظة جرد المخزون.

- **التأييدات:** وهو حصول على أدلة أطراف أخرى، ومن العميل التي تؤيد ملكية هذه الفقرات للشركة، ومن التأييدات الهامة هي تأييدات الذمم المدينة التي يستلمها المحاسب القانوني مباشرة من هذه الذمم المدينة.

- **المستندات:** وتشمل جميع السجلات المحاسبية والأمثلة (القرائن) التي تؤيد العمليات المسجلة في الدفاتر مثل فواتير البيع وكشوفات الرواتب أو كشوفات إستلام أو شحن البضائع أو كشوفات جرد بضاعة آخر المدة.

- **الاحتساب وإعادة الاحتساب:** وعلى سبيل المثال بالنسبة إلى مبالغ بضاعة آخر المدة، بتأكيد المحاسب القانوني من الاحتساب وذلك (الكمية في السعر، وكما يجب التنويه هذا من المبادئ التدقيق المتعارف عليها تتطلب من المحاسب القانوني أن يقيم معقولية تخمينات الإدارة مثل الاستهلاكات والمخصصات الأخرى.

- **الإجراءات التحليلية:** وهي إجراءات لفحص المعلومات في البيانات المالية، وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو مع أرقام السنة السابقة، ودراسات الاختلافات، والاستفسار عن أسباب الاختلافات، هذه التحليلات تستعمل في المرحلة الأولى وهي مرحلة التخطيط، وربما تستعمل في مرحلة التدقيق التفصيلي، ولكن يجب عملها في المرحلة النهائية من العمل التدقيقي.¹

(2)-معايير التدقيق الخارجي

معايير التدقيق هي عبارة عن قوانين وقواعد وانظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس العمل المنجز من قبل المدقق و سنعرض هذه المعايير فيما يلي:

¹ هادي التميمي، نفس مرجع سابق، ص، 106

تنقسم معايير التدقيق الخارجي الى ثلاثة فئات أو ثلاثة مجموعات وهي:

(1)- المعايير العامة وهي معايير تخص شخص المدقق ومتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وهي:

- التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص أو أشخاص لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات. هذا المعيار يعترف بأن الشخص مهما كان مؤهلاً وكفواً في المجالات الأخرى مثل المجالات المالية والأعمال لا يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في حقل التدقيق، وان هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من اصدار الحكم الموضوعي.

- بالنسبة لجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق، فعلى المدقق أن يحافظ على استقلاليته الذهنية الظاهرية والفعلية، رأي مدقق الحسابات حول عدالة البيانات الحسابية يصبح غير ذي قيمة اذا لم يكن مستقلاً فعلياً وظاهرياً.

- على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء اجراء التدقيق وعند تحضير التقرير. ويقصد بالعناية المهنية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز (النتائج) من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي.

(2)- المعايير الميدانية: وهي المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي عليه انجازها وتشمل:

- يجب التخطيط الكافي لعملية التدقيق كما يجب الإشراف على المساعدين، إن وجدوا.
- يجب ان يكون هنالك فهم ودراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية ليكون أساساً لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.

- الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص، الملاحظة، الاستفسار، التأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.

(3) - معايير التقرير:

- يجب أن يشير التقرير من أن البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف بها.

- التقرير يجب أن يشير الى الظروف التي لم يتم فيها اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في السنة الحالية كما كانت في السنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات).

- تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلافاً لذلك من طرف المدقق.

- يجب أن يحتوي التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المادية) أو إعطاء رأي متحفظ، رأي مخالف (سالب) أو عدم إعطاء الرأي.¹

¹ هادي التميمي، نفس المرجع سابق ص، ص 30، 31

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي:

عند القيام بأي عمل يجب علينا إتباع طريقة أو أسلوب لتنفيذه باعتبار مهنة التدقيق الخارجي مهنة تؤدي من طرف شخص خارجي , فانه عليه إتباع منهجية لتأدية أعمال التدقيق الموكلة له.

✓ **المطلب الأول: التحقق من صحة تعيين المدقق و نطاق منه عملية التدقيق المطلوب منه :**
لكي يتمكن المدقق من القيام بعمله يجب ان يتأكد من شروط تعيينه ومن نطاق عملية التدقيق عن طريق ما يلي:

1- التحقق من صحة تعيينه:

لقيام المدقق بعمله على أكمل وجه يجب عليه قبل قبول مهمة التدقيق التأكد من صحة تعيينه وذلك عن طريق:

- عدم وجود مانع قانوني يمنعه من ممارسة عمله
- إمكانية أداء المهمة بكل حرية، أي التأكد من عدم وجود أي مضايقات تعرقل عمله
- إمكانية القيام بالمهمة وذلك من ناحية توفر الوسائل البشرية والتقنية لمكتبه
- معرفة أسباب رفض إعادة الوكالة من قبل المدقق السابق
- في حالة قبول محافظ الحسابات للمهمة التي أسندت إليه وقبل البدء يجب التأكد من ما يلي:
- يتأكد من صحة تعيينه حسب الحالة، سواء عن طريق الجمعية العامة أو الجمعية التأسيسية فإذا عين في الحالة الأول فيجب عليه أن يمضي على المحضر مع بيان قبول الوكالة، أما إذا عين في الحالة الثانية فيجب عليه أن يمضي على القوانين الأساسية.
- وبعد خمسة عشر يوما من تعيينه يقوم المدقق الخارجي بإعلام المنظمة التابع لها عن تعيينه وذلك برسالة موصى عليها،
- تقوم المؤسسة بإشهار تعيين المدقق الخارجي أو تجديد الوكالة في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية،
- وقبل البدء في تنفيذ المهمة المسندة إليه، يقوم بإرسال إلى المؤسسة محل الفحص بيان كيفية استعمال الوكالة وتتضمن أتعاب المدقق الخارجي، مسؤولياته، الأطراف المتدخلة، قواعد العمل المستعملة فترات التدخل والمهلة القانونية ، الفترات القانونية لإيداع التقارير الواجب احترامها.¹

2- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه

بعدم تأكد المدقق من صحة تعيينه قانونيا، فيجب عليه التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منها من خلال العقد المبرم بينه وبين المؤسسة محل التدقيق كأن يتعهد المدقق بالقيام بالتدقيق الجزئى او التدقيق الكلي ، وفي حالة عدم وجود عقد بوضوح نطاق عملية التدقيق يرسل المدقق خطاب يوضح فيها العمليات التي سيقوم بها

¹ مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهمة المحاسبة ، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، وزارة المالية ، الجزائر، ديسمبر،

✓ **المطلب الثاني: الحصول على معلومات عن العميل** في هذه المرحلة يقوم المدقق بمجموعة من الخطوات الفرعية المتمثلة في:

(1)- أعمال و اتصالات أولية مع المؤسسة: يقوم بما يلي:

- دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليله.
- الاطلاع و دراسة الكشوف المالية لعدد كاف من السنوات السابقة.
- دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين.
- دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة.
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للإستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

(2)- انطلاق الأعمال:

بعد الانتهاء من الخطوات الفرعية للمرحلة السابقة تبدأ مرحلة بداية أعمال التدقيق وذلك بتصميم برنامج التدقيق ويعرف برنامج التدقيق بأنه: خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها المدقق بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية ولذلك يتكون برنامج التدقيق من الخطوات التي تتبع في أعمال التدقيق والوقت المقدر للانتهاء من كل خطوة، وبيان الوقت الفعلي الذي استنفد في إتمامها. ولذلك يشير أحد الكتاب إلى أن برنامج التدقيق يجب أن يتطور محتواه لكي يصبح أداة إدارية فعالة، ووسيلة لإرشاد فريق التدقيق وهو يقوم بدور حلقة الربط بين العمل المنجز كما هو موثق بأوراق العمل، وبين الاستثناءات التي يتم ملاحظتها.¹

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتاكد ، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان ، الأردن ، صص،282،284

✓ **المطلب الثالث: كتابة تقرير التدقيق:**

يعد تقرير المدقق هو بلورة لنتائج الفحص والتقرير وفي هذا المطلب سنتطرق الى

(1)- تعريف التقرير وأنواعه

- **تعريف التقرير التدقيق:** هي وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف إبداء رأي فني محايد.¹

-أنواع تقارير التدقيق:

من حيث نشرها أو عدم نشرها تقسم إلى:

- تقارير غير منشورة أو خاصة .

- من حيث محتوياتها من المعلومات:

- تقارير مطلقة .

- تقارير مقيدة .

(2)إجراءات إعداد التقرير للمدقق الخارجي

لمجرد استكمال إجراءات إعداد التقرير للمدقق الخارجي لفحص أوراق التدقيق. يقوم المدقق المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير و يتم ذلك عند ابتداء الفحص، فيتأكد الفاحص من الكشوفات المالية الضرورية لإعداد تقارير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده و هو يحتاج في ذلك أيضا إلى مناقشة أو تغيير شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة أو أي أمور أخرى. تتطلب اهتماما خاصا فانه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المدقق المسؤول و الإشهاد منها قبل إعداد التقرير.

(3)- العناصر الأساسية لتقرير التدقيق الخارجي:

- العنوان: مثل (تقرير المدقق)

- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين.

- نطاق و مجال التدقيق: يشمل البيانات المالية التي تم تدقيقها.

- مدى الفحص الذي قام به المدقق.

- رأي المدقق: يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المدقق في عرض البيانات المالية.²

¹ أحمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص، 452

² خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن الطبعة الأولى ، 2000، ص2

ملخص الفصل الأول :

من خلال الفصل الأول تم التطرق إلى التدقيق الخارجي وتبين أن لنا أنه يلعب دور رئيسي في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات صحيحة ومساعدة عدة أطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناء على معلومات مؤكدة وصحيحة، خاصة وأن التدقيق تم تبنيه منذ القديم لذلك يعتبر كآلية توفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية يمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر. واتضح لنا المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص حسابات القوائم المالية ، بإتباع منهجية تدقيق منتظمة وباستخدام معايير مهنية متعارف عليها عموماً، والهدف من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني حول القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية ، سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

نستطيع القول إذن مهنة التدقيق منذ أن ظهرت إلى يومنا الحالي تهدف إلى التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها، ونستنتج أنه بتطور الأوضاع الاقتصادية والمالية في بيئة المؤسسة مقابله تطوراً موازياً في التدقيق من خلال الإصدار المستمر للمعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية والمرتبطة بمع الجة بعض الشؤون التي تظهر نتيجة هذا التطور.

الفصل الثاني

المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تمهيد :

نظرًا للظروف التي كانت سائدة في عهد الثورة الصناعية وفي عالم الأعمال لجأت الكثير من إدارات منشآت الأعمال إلى تجميل البيانات المالية الخاصة فيها سعيًا منها لتجميل صورتها أمام مستخدميها إما من حيث المركز المالي أو الربحية لتحقيق أهداف ذاتية خفية، مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية ، مما يؤثر سلبيًا على مصداقية تلك القوائم وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية

و يطلق مصطلح المحاسبة الإبداعية على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعيًا وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في أساليب التدقيق بشكل عام أو الاستفادة من تعدد البدائل المتوافرة في السياسات والطرق المحاسبية التي تتيح المعايير المحاسبية للمنشأة إتباعها في أساليب القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية مما يؤثر في نوعية البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي؛ ومن ثم في موثوقية البيانات المالية، ويعد انهيار شركة إنرون نهاية عام 2001 من أبرز الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل رئيسي بواسطة الممارسين والصحفيين الماليين للتعلق على نشاط السوق، وجاء هذا الاهتمام من خلال تحليل المعلومات الواردة إلى سوق الأوراق المالية وتفهم دوافع المنشأة لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم من خلال قيام الإدارة بعرض ما تريد أن يراها به المستثمر أو المقرض، وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح الزائد أو المستقر نسبياً، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات عديدة مثل التلاعب والخداع والتحرير كما سماها البعض الخداع من خلال المحاسبة أو العبث بالدفاتر أو التقارير التجميلية وفي الإطار سنقوم بدراسة المحاسبة الإبداعية لتعرف عليها أكثر من خلال هذا المبحث.

✓ **المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية :**

للمحاسبة الإبداعية عدة مفاهيم نذكر منها:

التعريف الأول: تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية للتأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى.¹

التعريف الثاني: تعرف بأنها تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلاً إلى صورة مرغوبة حسب معدوها.²

من خلال التعريفين السابقين يمكن إعطاء تعريف عام للمحاسبة الإبداعية

يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها إتباع واستخدام كل الأساليب المستخدمة في التلاعب في أرقام القوائم المالية بما ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف الدخل. بما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للشركات حسب ما ترغبه الإدارة والذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق مصالح فئة معينة على حساب مصالح الفئات الأخرى المرتبطة بالمنشأة.

✓ **المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية**

تعود بدايات استخدام عمليات التلاعب بالقيم المالية للمنشأة في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف فيها إلى بدايات عهود الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف، وذلك لأن مجال التصنيع وتطور أساليبه أوجد الحاجة إلى وجود موظفين متخصصين التي تراها ملائمة لاحتياجاتها، ولكن درجة استقلالية العمل المحاسبي كانت ضعيفة وبالتالي درجة تأثير المحاسبة في إعداد التقارير المالية كانت ضعيفة أيضاً حيث انحصر سلوك المحاسب المهني في الاستجابة لأهداف ورغبات المديرين الذين كانوا أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل.

¹ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها-أساليبها-أثارها النشر الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2011، ص11
² عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد علوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة 2011 ص

وفي القرن الثامن عشر أخذت العديد من المؤسسات تندمج مع بعضها البعض لتكوين مؤسسات كبيرة وضخمة، الأمر الذي قاد إلى ضرورة وجود استخدام نظام محاسبي أكثر تطوراً لتفادي الأخطاء المحاسبية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقرير الموجودات الثابتة واستهلاكها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين، وانتقلت عملية إصدار التقارير والبيانات المحاسبية من نهاية المشروع إلى نهاية الفترة المالية، فكان تنوع وتعارض أساليب تقييم الموجودات التي كانت مستخدمة في ذلك الوقت من أهم صفات المحاسبة في تلك الحقبة، وقد رافق عملية تطور هذه الإجراءات المحاسبية المستخدمة أساليب وطرق خفية للتلاعب بالبيانات المحاسبية في إطار القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية.¹

✓ المطلب الثالث : أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها (1)- أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة أشكال ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3) : الأشكال المختلفة للمحاسبة الإبداعية

الشكل	التعريف
المحاسبة المتعسفة	اختيار وتطبيق نشاط ومتعمد لمبادئ محاسبية معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة عادة ما تكون مكاسب جارية أعلى سوء أكانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
إدارة الأرباح	مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقاً قد يكون موضوعاً من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين أرقام متفق عليها مع تدفق أكثر سلامة واستدامة للمكاسب.
تخفيف تقلبات الدخل	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات أو الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذلك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تلبية الدخل في خلال السنوات منخفضة الأداء.
التقارير المالية الاحتمالية	وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية ، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية.
ممارسات محاسبية إبداعية	وتشمل أي وكل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتمالية ، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل.

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ص 46

¹ عماد سليم الأغا مرجع سابق، ص 77

(2)- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة بالمبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم فإكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل: المحاسبة؛ بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.¹

لذلك يمكن القول بأن الالتزامات الأخلاقية تبنى على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع إضافة إلى ذلك هناك كثير من الالتزامات الأخلاقية لها أيضاً أساس خلقي عام ومن أجل تحقيق تلك الأهداف يجب تحقق أربع متطلبات أساسية وتشمل:

- **المصداقية** : حيث أن هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.

- **المهنية** : حيث هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.

- **جودة الخدمات** : حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء .

- **الثقة** : يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل .

وبالتالي يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية من السلوكيات اللاأخلاقية لما لها من مخلفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم، ذلك لأنها تخدم أصحاب المصلحة لفئة معينة عن باقي الفئات الأخرى لذلك وجب على المحاسبين والمدققين و الأطراف ذات العلاقة بالعمل المحاسبي تحمل مسؤولياتهم اتجاه هذه التصرفات والإلزام بأخلاقيات المهنة من أجل الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.²

المبحث الثاني : استخدامات المحاسبة الإبداعية

تتعدد العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه مما يدفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية ، وفي هذا المبحث سنتعرض إلى استخدامات المحاسبة الإبداعية من خلال دوافع الإدارة للإستخدامها ، والكشف عن أساليبها ونتائجها .

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى ، 2012 ص ص 76- 77

² عماد سليم الأغا ، مرجع سابق ، ص 108

✓ **المطلب الأول : دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية¹**
تتخصر دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية :

1 - تعظيم حوافز الإدارة ودعم مركزها الوظيفية: وفقا لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية ولو على حساب مصالح الأجرين ، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال الشركة من واقع معاشيتها اليومية ، فإنها تملك في يديها مفاتيح المعلومات واختيار السياسات والطرق المحاسبية، ووضع التقديرات المحاسبية. ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراها ملائما لمصلحتها، وعادة تعمل الإدارة على تطبيق واختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التي ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية.

2- الاستجابة لضغوط حملة الأسهم: حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إعطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارات أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) وبذلك يكون من مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيمة السهم من خلال القوائم المالية التي تعلمها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة للملاك.

3- تحقيق وقورات ضريبية: حيث تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل من خلال انتهاز إستراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف.

4- تخفيض تقلبات الدخل: تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل، فهناك علاقة طردية بين المخاطرة وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارات الشركات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذن وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل بحيث تقلل هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوى الربح عن المستوى العادي. وهو ما يعرف باسم تمهيد الدخل أو تسوية الدخل

✓ **المطلب الثاني : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية**
للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها " عبارة عن الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال بعض منها أو جميعها "، وهناك العيد من الأساليب للمحاسبة الإبداعية ألا أننا أثرنا استعراض أهم تلك الأساليب في الجدول التالي:

¹ طارق عبد العال حماد مرجع سابق ، ص ص 39- 40

الجدول رقم (4) : أهم الأساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

ت	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات إستثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للإستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئياً من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الى فترة مالية سابقة أو لاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لازالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للإلتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديوان المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الإلتزامات قصيرة الأجل	
8		إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
9		الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر : طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ،مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية ،العدد 8

، ديسمبر 2010 ، ص 90

✓ **المطلب الثالث : نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة**

يؤدي استخدام المحاسبة الإبداعية إلى تحقيق بعض المنافع الذاتية للإدارة أو للملاك على المدى القصير ولكن يسبب العديد من التداعيات السلبية على أداء الشركة في المدى الطويل، ومن أهمها مايلي :¹

- (1)- **فجوة الثقة والمصداقية في التقرير المالي:** تتضمن المعلومات المحاسبية التي تتعرض لتحريف زيادة (أو نقصان) صورية في الإيرادات والأرباح وبالتالي تتأثر قيمة ربحية السهم العادي مما يفقد المعلومات المحاسبية أهم مقوماتها مثل التمثيل الصادق والموضوعية والمصداقية.
- (2)- **سوء توزيع الموارد:** تعتمد القرارات الاستثمارية على العائد المتوقع تحقيقه جراء الاستثمار، والذي يعتمد بدوره على توقعات النمو المستقبلية لشركة والطلب على منتجاتها .
- (3)- **الأثر على أسعار الأسهم:** بأسعار أعلى للسهم يدفعه المستثمرون نظير القدرة الكسبية للمنشأة وتخفيض التقلب في سعر السهم.
- (4)- **الأثر على تكلفة الإقراض:** المكاسب الكبيرة المفصح عنها بالتقارير المالية وحجم الأصول الأكبر والخصوم الأقل وقيم حقوق المساهمين الأعلى المصاحبة لمكاسب الكبيرة يمكن أن يبعث انطباعاً بتحسين نوعية الائتمان ويعطي مرتبة أعلى لمدينون ويقدم رسالة ترويج جيدة لمقرضين أو المستثمرين في السندات، أي أنه يؤدي بوجه عام إلى تحسين نوعية الائتمان والحصول على ترتيب ائتماني أعلى وتكلفة إقراض أقل واتفاقيات مالية أقل تقييداً.
- (5)- **الأثر على التكلفة السياسية:** تسعى المنشآت كبيرة الحجم لمحاولة تخفيف آثار المكاسب الكبيرة التي تحصل عملها بإتخاذ خطوات وممارسات من شأنها تأجيل الإيرادات أو التعجيل بالمصروفات بغرض تخفيض الدخل المعلن لكي تتلافى قيام سلطات الدولة بالجوء إلى تقسيمها بغرض زيادة المنافسة أو تطبيق عليها قوانين مكافحة الإحتكار، ومن ثم خفض تكاليف التنظيم الحكومي وتجنب معدلات أعلى للضرائب .

¹ كمال أحمد يوسف ، كفاح صلاح إبراهيم ، أثر محاسبة القيمة العادلة عمى المحاسبة الإبداعية مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، كلية التجارة السودان المجلد 5 العدد 20 ، 2016 ص 15

المبحث الثالث : مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سبق وأن عرفنا التدقيق بأنه عملية فحص الدفاتر والسجلات والمستندات من قبل شخص فني محايد للخروج برأي حول عدالة القوائم المالية وفي هذا المبحث سنتطرق إلى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ثلاثة مطالب

✓ المطلب الأول : مسؤولية المدقق اتجاه المحاسبة الإبداعية

نهدف عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق حيث إنه يعتبر رسالة المدقق لمستخدمي القوائم المالية ، ويرافق تقرير مدقق الحسابات القوائم المالية المدققة مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقة في محتويات هذه التقارير، وذلك فعلى المدقق أن يعرف ماهية مسؤولياته اتجاه تلك التلاعبات فيمكن أن نلخص مسؤوليات المدقق فيما يلي¹:

- 1 - اكتشاف الغش.
 - 2 - اكتشاف الأخطاء المحاسبية.
 - 3 - اكتشاف الأعمال الغير قانونية.
- في الغش المحاسبي يجب التمييز بين نوعين منه وهما إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية خاطئة أي معلوماتها مغلوطة ، والتي تؤثر على المستثمرين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية بشكل سلبي حيث يحصلون على قراراتهم بناء على هذه المعلومات .

أما الأخطاء المحاسبية فتكون أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة ، حذف حساب معين ، أخطاء في التسجيل و هذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيح الأخطاء ، وإذا لم يفعلوا ذلك فعليه أن يذكر ذلك في تقريره .

أما بالنسبة للإعمال غير القانونية فعلى المدقق أن يذكرها مثل رفع دعاوى قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب التي تؤثر تأثير مباشر على القوائم(قائمة الدخل والميزانية والتدفقات النقدية والإرباح المحتجزة). ولذلك فإن مسؤولية المدقق تكون كبيرة في اكتشاف الغش والأخطاء والممارسات الاحتياطية كما يجب عليه إن يؤدي عمله بكل مهارة وعناية وفقا للأصول المهنية وعند وجود أي إهمال من طرفه تتم مسألتة كونه مسؤولا عن عملية التدقيق.

✓ المطلب الثاني : الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

يمكن تلخيص أهم الاتجاهات والأساليب لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها فيما يلي:

(1)- **الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة:** إن وجود معايير مراجعة عالية الجودة سوف يسهم في زيادة قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، كما ينبغي على المراجع أن يكون على دراية بالأساليب المختلفة لتطبيق مبادئ المحاسبة، وأن لا يخضع لأي ابتزاز من جانب الإدارة لتمرير ممارسات محاسبية خاطئة أو عدم تقديم إفصاحات عنها.

(2)- **تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية:** لاشك أن تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية مثل جهات وضع المعايير والالتزام بها والهيئة العامة لسوق المال وإدارة البورصة ومصحة الشركات

¹ رأفت محمود سلامة وزملائه ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الإردن، الطبعة الاولى 2011، صص 126-127

والبنك المركزي ومصلحة الضرائب وغيرها من الجهات المسؤولة سوف يساهم في تخفيض المحاسبة الخاطئة.

(3)- إلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات للحوكمة: ويقصد بحوكمة الشركات "الطريقة التي تدار بها الشركات وتراقب" وتهدف الحوكمة إلى جمع الممارسات المحاسبية الخاطئة والإفصاح الاختياري واكتشاف الأخطاء والغش.

(4)- العمل على رفع مستوى الشفافية في المجتمع بصفة عامة وتطوير متطلبات الإفصاح للشركات المقيدة في البورصة بصفة خاصة: يتاح للشركات بدائل عديدة للسياسات المحاسبية التي يكون لكل منها أثر مختلف على نتائج الأعمال والمركز المالي، والاختيار بين هذه السياسات لا تعتبر مخالفة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لضمان أن تصل السياسات المحاسبية إلى مستخدمي القوائم المالية لتفسير أرقام هذه القوائم بما تم تطبيقه من سياسات وبدائل، فإن معايير المحاسبة الدولية أو المصرية تتطلب دائما تقديم إفصاحات للسياسات المحاسبية المتبعة والتي أدت إلى أرقام الواردة في القوائم المالية.¹

✓ **المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**

إن مهمة المدقق هو إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية للقيام بعمله يستخدم مجموعة من الإجراءات والاختبارات يمكن ذكرها فيما يلي:

(1)- هناك العديد من الإجراءات التي يمكن للمدقق الخارجي تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على الميزانية نذكر منها :

1-1 النقدية:

يقوم المدقق بالإفصاح عن النقدية المقيدة في حالة عدم الإفصاح عليها من طرف المؤسسة ويقوم باستبعادها عند احتساب السيولة.

2-1 التثبيتات المتداولة:

يقوم المدقق بالتحقق من تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق الصحيحة.

3-1 الذمم المدينة:

يعد مدقق الحسابات كشفا بأعمار المدينين ويختبر نسبة مخصص الديوان إلى إجمالي المدينين.

4-1 المخزون السلعي:

فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن واستبعاد البضاعة التالفة والمتقادمة.

¹ طارق عبد العال، مرجع سابق، ص،ص 243-246

5-1 الأصول طويلة الأجل:

التحقق من نسب الامتلاك وتعديل مصروف الاستهلاك .

6-1 الاستثمارات طويلة الأجل: المدقق يطالب بالأوراق التي تثبت امتلاك المؤسسة للاستثمارات طويلة الأجل.

7-1 الأصول غير الملموسة:

يتحقق مدقق الحسابات من احتساب إطفاء الأصول غير الملموسة استناداً للمعدلات المتعارف عليها وإجراء التعديلات اللازمة.

8-1 المطلوبات المتداولة:

التحقق من إدراج إقساط قروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة¹.

9-1 المطلوبات طويلة الأجل:

يتحقق المدقق من عدم استخدام قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

2- هناك العديد من الاختبارات التي يمكن للمدقق الخارجي تطبيقها لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جدول حسابات النتائج نذكر منها²:

أولاً : رقم المبيعات

التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

ثانياً : تكلفة البضاعة المباعة

التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.

ثالثاً : مصروفات التشغيل

يتحقق المدقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصاريف التشغيلية

رابعاً : نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

يعيد مدقق الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة النشاط التشغيلي.

¹ خولة تليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2011، ص، ص55-56

² خولة تليب، نفس المرجع السابق، ص54

خامسا : البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

يحتسب مدقق الحسابات الربح التشغيلي بعد استبعاد مكاسب البنود غير العادية.

(3)- من بين الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية نذكر منها مايلي:¹

1-3 التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل ،

2-3 التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة .

3-3 التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة .

4-3 إعادة احتساب مصروف الاهتلاك و الإطفاء وفقا لمعدلات الامتلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة .

5-3 التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .

¹ خولة ثليب، نفس المرجع السابق، ص 55

ملخص الفصل

من خلال هذا الفصل نستخلص ما يلي :

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها الإجمالية هي عبارة على مجموعة من الأساليب الاحتمالية والأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية والذين يستخدمون هذه الأساليب لهم قدرات ومهارات محاسبية عالية يجب أن تتوفر لديهم من أجل إتقانها وتمارسها المؤسسات من أجل تحقيق أهداف معينة، كالربح ، والتهرب الضريبي وغيرها وتمارسها أيضا لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباعات مستخدمي القوائم المالية وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة وغير صحيحة ولا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة ولعل وجه الخطورة في أساليب المحاسبة الإبداعية هو عدم اعتبارها احتيالا محاسبيا تقع مسؤولية اكتشافها ضمن مسؤوليات مدقق الحسابات بل اعتبرت اختيارات محاسبية مقبولة حتى وإن كانت تؤثر على شفافية وصدق القوائم المالية .

ومما لاشك فيه 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 .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

تمهيد

من أجل فهم أكثر لهذه الدراسة لابد من التطرق إلى الجانب التطبيقي لها، ولقد استعملنا لهذا الغرض استمارة استبيان لجمع البيانات الأولية التي تتعلق بموضوع الدراسة ، لأنها أفضل وسيلة يمكن الحصول على معلومات من خلالها في فترة زمنية معقولة وغير مكلفة من جهة أخرى، حيث قمنا بتوجيه الاستبانة إلى مدققي الحسابات الذين يملكون مؤهلات علمية عالية وخبرة ميدانية لباس بها في مجال التدقيق والمحاسبة.

وقد تم تصميم الاستبانة من خلال استعراض الأدبيات التي بحثت في هذا الموضوع من قبل المنظمات والهيئات المهنية المحلية والدولية وكذلك بناء على معلومات التي استعرضناها في الفصلين النظريين وتم صياغة فقرات الاستبانة بما يتناسب وأهداف الدراسة حيث تم وضع 17 فقرة موزعة على محورين إذا تضمن المحور الأول 9 فقرات وتضمن تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية أما المحور الثاني تضمن اختبارات المدقق للحد من أثار المحاسبة الإبداعية وتضمن 8 فقرات

المبحث الأول: منهج الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي تركز على تحليل دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على مدققي الحسابات الخارجيين.

✓ المطلب الأول: منهج المستخدم في الدراسة

تم الإيعاق نقاد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف بأنه " مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتماداً على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا لاستخلاص دلالاتها والوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة.

وهذا المنهج يتناسب مع هذه الدراسة حيث من خلاله يمكن معرفة دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحليل معلومات الواردة في الاستبيان.

✓ المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة

لكل دراسة أدواتها ووسائلها الإحصائية التي يعتمد عليها أي باحث وفي هذا المطلب سنتطرق إلى كل منهما :

• الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات

اعتمدنا في هذه الدراسة على استمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات من خلال المعلومات الواردة فيه، وتعتبر استمارة الاستبيان من الأدوات المهمة حيث يمكن تعريفها كمايلي : هي مجموعة من الأسئلة تتصل باستطلاع الرأي أو بخصائص أي ظاهرة معينة ومن مجموعة الأسئلة نحصل المعطيات الإحصائية التي بصدد جمعها.

تضمن الاستبيان 30 سؤالاً مقسمة إلى جزأين ، يمثل الجزء الأول البيانات الشخصية وتتمثل في 5 أسئلة، ويمثل الجزء الثاني 25 سؤالاً موزعة على محورين:

- المحور الأول: مدي تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية
- المحور الثاني: : الاختبارات المطبقة من المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

• الفرع الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة

اعتمدنا في بحثنا على الوسائل الإحصائية التالية:

- التوزيعات التكرارية: الهدف من ذلك التعرف على تكرارات الإجابات لأفراد العينة.
- المتوسطات الحسابية: معرفة اتجاهات آراء المستجوبين حول كل عبارة من العبارات.
- النسب المئوية: لمعرفة نسبة الأفراد الذين اختاروا كل بديل من بدائل أجوبة الاستبيان
- الانحرافات المعيارية: لقياس درجة التشتت المطلق لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي.

الجدول رقم (5) مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss

✓ المطلوب الثالث : عينة الدراسة وخصائصها
أولاً: مجتمع الدراسة:

للتعرف على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تم تحديد مجتمع الدراسة لفئة من مدقق الحسابات الخارجيين من ولايات تبسه وأم البواقي وخنشلة على أساس خبراتهم الميدانية في هذا المجال.

ثانياً: عينة الدراسة:

بعد اكتمال الاستبيان والتأكد من صدقه وثباته، تم توزيع 30 استمارة على فئة الدراسة تم الإبقاء على 25 استمارة وتم استبعاد 5 منهم لعدم الإجابة عليهم

الجدول رقم(6) الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة المئوية	العدد	
100	30	عدد الاستمارات الموزعة
16.67	5	عدد الاستمارات غير المجاب عليها
83.33	25	عدد الاستمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على نتائج SPSS

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض نتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تفسير وتحليل لها بهدف إختبار صحة فرضيات الدراسة.

✓ المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية

تتمثل البيانات الشخصية في الجنس، العمر، المؤهلات العلمية، المؤهلات المهنية وسنوات الخبرة

- أولاً: الجنس

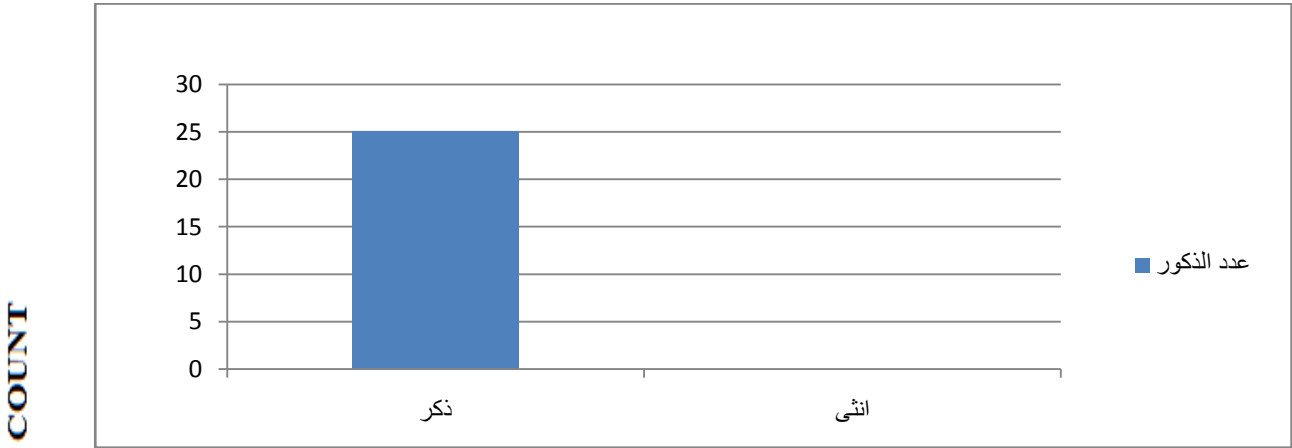
الجدول رقم (7) توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية
ذكر	25	100
أنثى	0	0
المجموع	100	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن توزيع أفراد العينة كلهم من الذكور نظراً لطبيعة عمل مدقق الخارجيين الذين كلهم من الذكور

الشكل رقم (1) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



الجنس

من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

- ثانيا: العمر

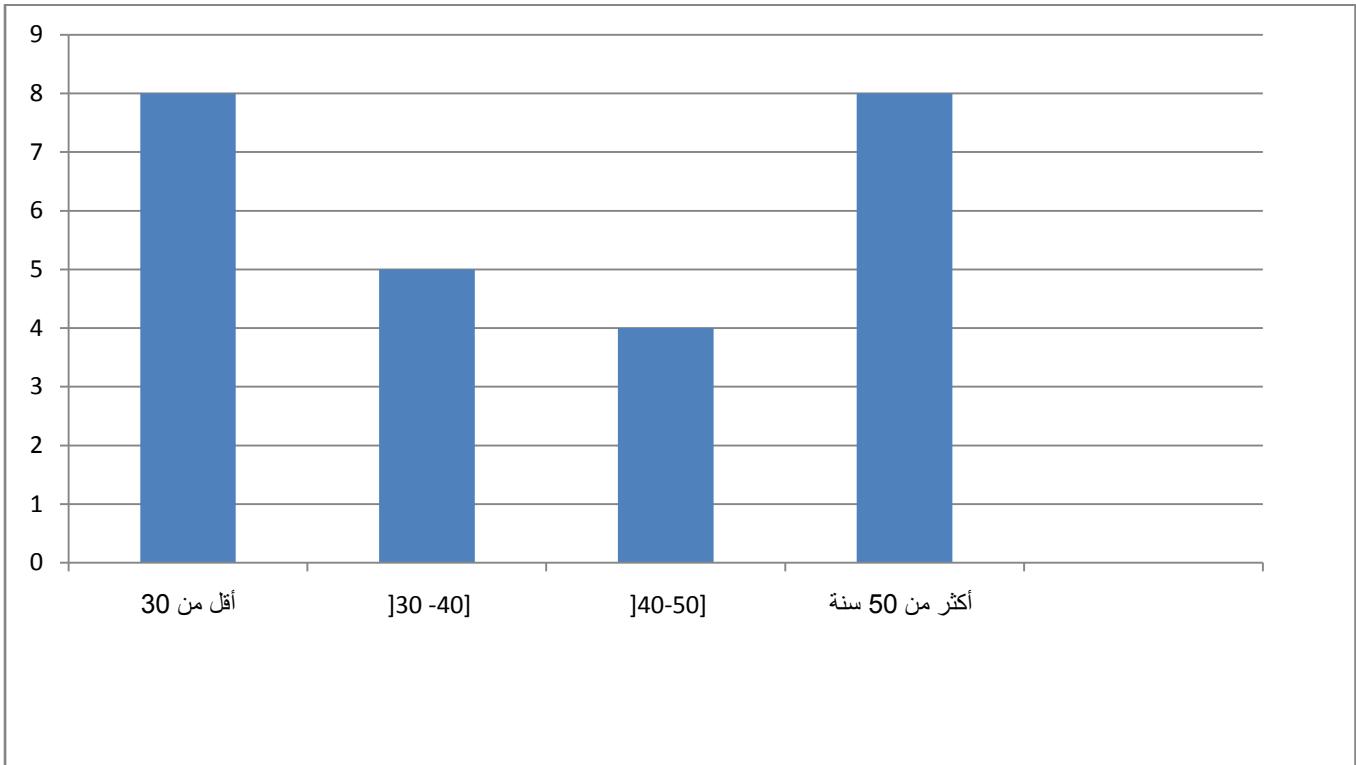
الجدول رقم(08) توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30	8	32
[40- 30]	5	20
[50-40]	4	16
أكثر من 50 سنة	8	32
المجموع	25	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن الفئتين الغالبتين هي فئة أقل من 30 وأكثر من 50 سنة بنسبة 32% ثم تليهم فئة من 30 إلى 40 بنسبة 20% ثم فئة من 40 إلى 50 بنسبة 16%

الشكل رقم (2) توزيع أفراد العينة حسب العمر



العمر

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج SPSS

- ثالثاً: المؤهل العلمي:

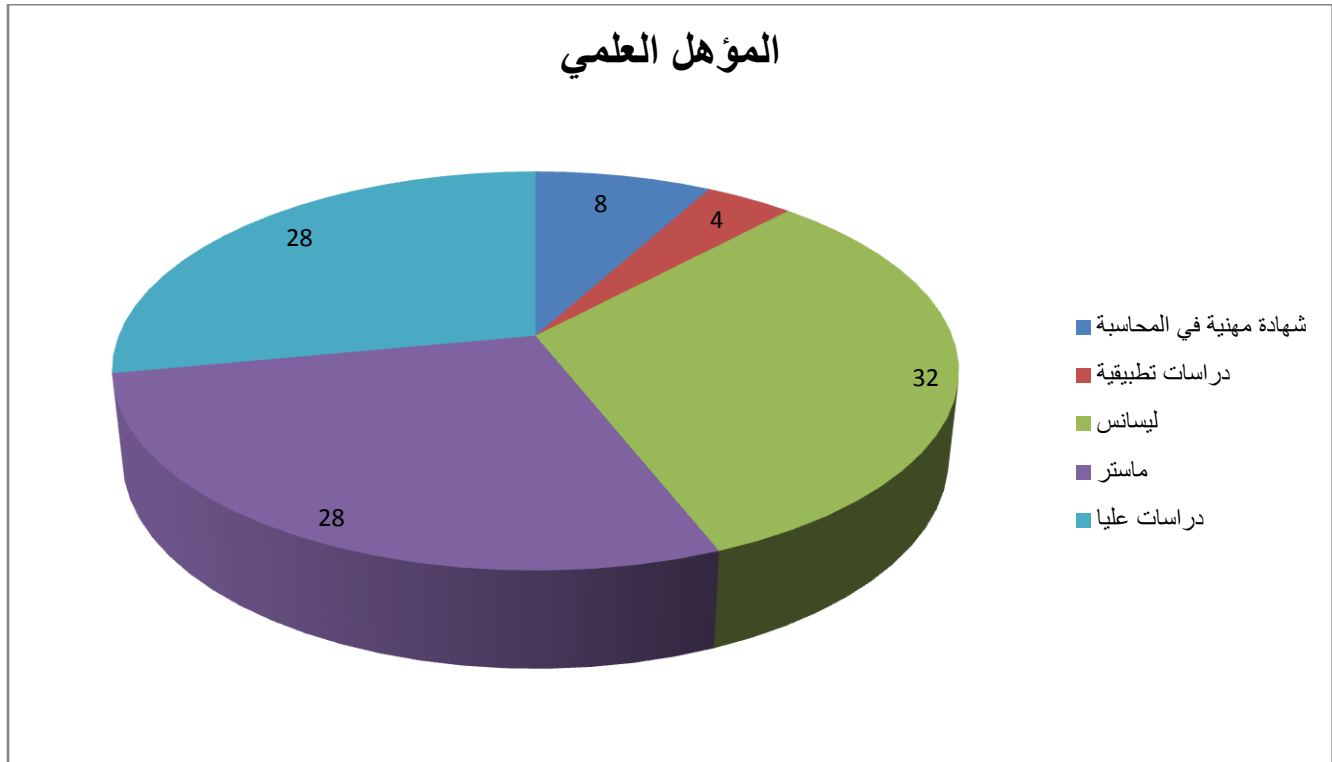
الجدول رقم (9) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
8	2	شهادات مهنية في المحاسبة
4	1	دراسات تطبيقية
32	8	ليسانس
28	7	ماستر
28	7	دراسات عليا
100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة المدققين الذين لهم مستوى ليسانس بنسبة 32 % ثم تليها فئة المدققين الذين لهم مستوى شهادات ما ستر ودراسات عليا بنسبة 28% لكل منهما ثم فئة المدققين الذين لهم مستوى شهادات مهنية في المحاسبة بنسبة 8% ثم فئة دراسات تطبيقية بنسبة 4%.

الشكل رقم(3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج SPSS

- رابعا: المؤهل المهني:

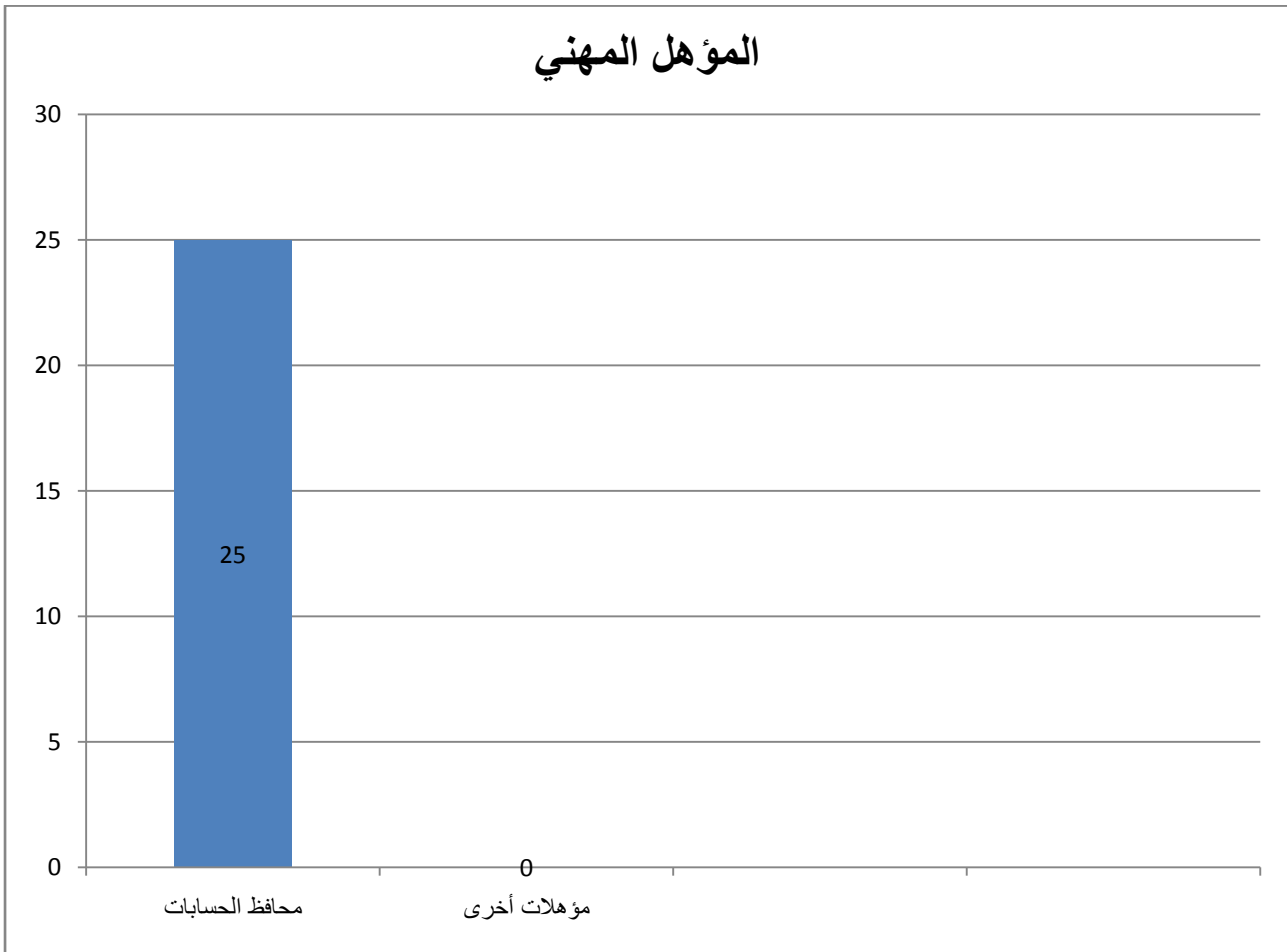
الجدول رقم(10) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
محافظ الحسابات	25	100
مؤهلات أخرى	0	0
المجموع	25	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة كلها من المدققين الحسابات نظرا لطبيعة الدراسة التي تخص هذه الفئة فقط.

الشكل رقم(4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج SPSS

- خامسا: سنوات الخبرة:

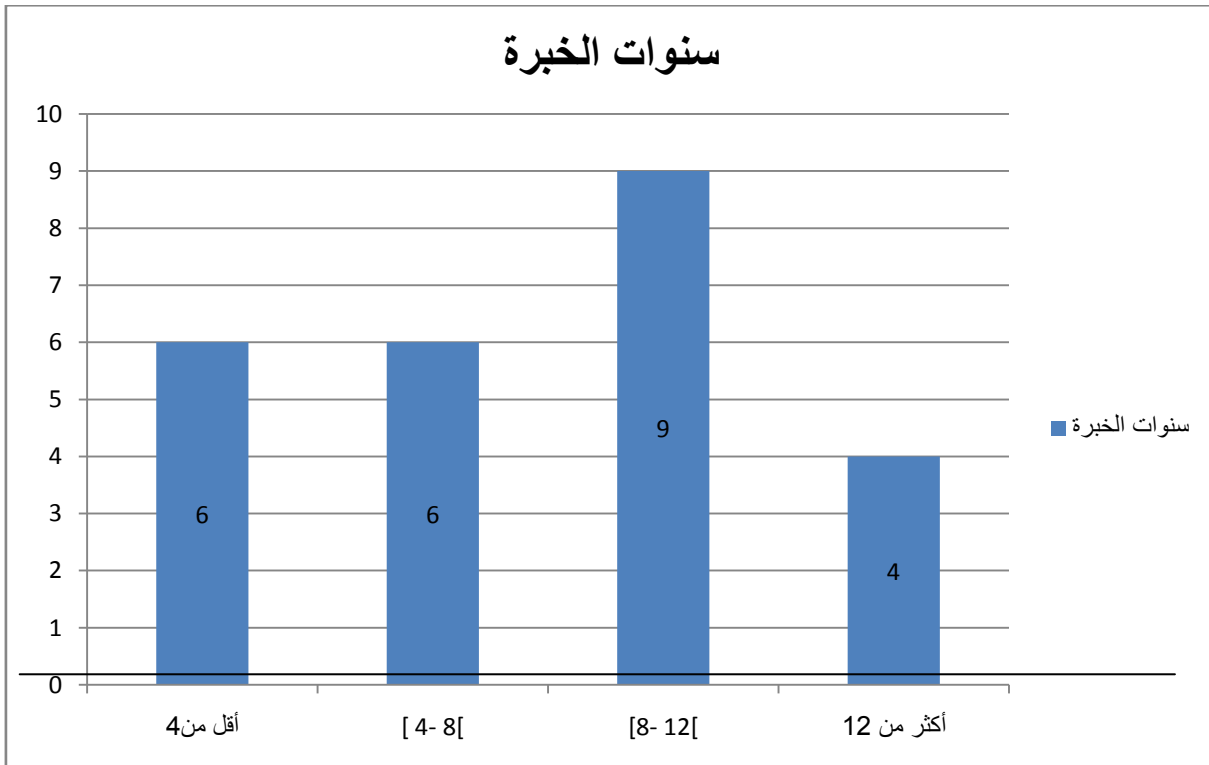
الجدول رقم (11) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 4	6	24
[4 - 8]	6	24
[8 - 12]	9	36
أكثر من 12	4	16
المجموع	25	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة المدققين الذين لديهم سنوات خبرة من 8 إلى 12 بنسبة 36 % ثم تليها فئة المدققين الذين لديهم سنوات الخبرة أقل من 4 سنوات بنسبة 24 % وكذلك فئة من 4 إلى 8 بنفس النسبة ثم الفئة الأخيرة أكثر من 12 بنسبة 16%

الشكل رقم (5) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج SPSS

✓ **المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان:**

سيتم في هذا المطلب معالجة البيانات الواردة في الاستبيان عن طريق تحليلها بالاستعانة بالحرمة الإحصائية الاجتماعية (spss) الذي يساعدنا في تحديد الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لمختلف العبارات والمحاور، ويمكن توضيح المتوسطات الحسابية لدرجات سلم ليكارت الخماسي في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	الدرجة	المجال
غير موافق بشدة	1	1-1.79
غير موافق	2	1.80-2.59
محايد	3	2.60-3.39
موافق	4	3.40-4.19
موافق بشدة	5	4.20-5

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss

❖ تحليل عبارات المحور الأول: مدي تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية.

- العبارة رقم (1) المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول:
الجدول رقم(13) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	4	4,32	1,144	موافق بشدة
غير موافق	2	8			
محايد	1	4			
موافق	5	20			
موافق بشدة	16	64			
المجموع	25	100			

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(11) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (1) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 4.32 بانحراف معياري 1.144 وهي تقع في المجال (4.20-5) حيث 64 % يؤكدون أن هناك مبالغة في تقييم القيمة العادلة للأصول ونسبة 20 % من أفراد العينة كانت موافقة بينما كانت إجابات البعض الأخرى غير موافقون بنسبة 8 % بينما كانت نسبة المحايدون وغير موافقون بشدة 4 %.

- العبارة رقم(2) إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية:
الجدول رقم(14) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,816	4,20	4	1	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			64	16	موافق
			32	8	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (2) هي موافق حيث قدر المتوسط الحسابي 4.20 بانحراف معياري 0,816 وهي تقع في المجال (3.40-4.19) حيث 64 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 32 % وبدرجة أقل غير موافق بشدة بنسبة 4%.

- العبارة رقم (3) احتساب الاهتلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق:
الجدول رقم(15) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	1,841	3,16	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			24	6	محايد
			32	9	موافق
			40	10	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(13) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(3) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 3,16 بانحراف معياري 1,841 وهي تقع في المجال (2.60-3.39) حيث 40 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق على هذه العبارة بنسبة 32 % بينما كانت نسبة المحايدون 24 %.

- العبارة رقم(4) تغيير طريقة الإهتلاكات دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عن الأثر المترام للتغيير:

الجدول رقم(16) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(4)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	1,579	3,92	20	5	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			4	1	محايد
			20	5	موافق
			56	14	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(14) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (4) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 3,92 بانحراف معياري 1,579 وهي تقع في المجال (3.40-4.19) حيث 56% من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق وغير موافق بشدة بنسبة 20 % وبدرجة أقل محايد بنسبة 4%.

العبارة رقم(5) تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة:

الجدول رقم(17) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(5)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,7	4,36	4	1	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			52	13	موافق
			44	11	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(15) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(5) هي موافق حيث قدر المتوسط الحسابي 4.36 بانحراف معياري 0,7 وهي تقع في المجال (4.20-5) حيث 52 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 44 % وبدرجة أقل غير موافق بشدة بنسبة 4%.

- العبارة رقم(6) تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف:

الجدول رقم(18) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(6)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,763	4,6	0	0	غير موافق بشدة
			4	1	غير موافق
			4	1	محايد
			20	5	موافق
			72	18	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(16) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (6) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 4.20 بانحراف معياري 0,763 وهي تقع في المجال (20,4-5) حيث 72 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بنسبة 20 % وبدرجة أقل غير موافق ومحايد بنسبة 4% لكل منهما.

العبارة رقم(7) نقل المصاريف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة:

الجدول رقم(19) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(7)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,763	4,4	0	0	غير موافق بشدة
			4	1	غير موافق
			4	1	محايد
			40	10	موافق
			52	13	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(17) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (7) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 4,4 بانحراف معياري 0,763 وهي تقع في المجال (20,4-5) حيث 52 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بنسبة 40 % وبدرجة أقل غير موافق ومحايد بنسبة 4%.

- العبارة رقم(8) التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة و طويلة الأجل:
الجدول رقم(20) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(8)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,89	4,28	0	0	غير موافق بشدة
			8	2	غير موافق
			4	1	محايد
			40	10	موافق
			48	12	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (2) هي موافق بشدة حيث قدر المتوسط الحسابي 4.28 بانحراف معياري 0,89 وهي تقع في المجال (4,20-5) حيث 48 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بنسبة 40 % وبدرجة أقل غير موافق ومحايد بنسبة 8% و4% على التوالي.

- العبارة رقم(9) اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة و تسوية المعاملات بعملة أجنبية
الجدول رقم(21) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(9)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
محايد	0,95	3,60	0	0	غير موافق بشدة
			8	2	غير موافق
			48	12	محايد
			20	5	موافق
			24	6	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(19) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (9) هي محايد حيث قدر المتوسط الحسابي 3,60 بانحراف معياري 0,95 وهي تقع في المجال (3,40-4,19) حيث 48 % من أفراد العينة يؤكدون حيادهم فيما يخص هذه العبارة بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة وموافق بنسبة 24 % و20% على التوالي وبدرجة أقل غير موافق بنسبة 8%.

- الجدول رقم (22) تحليل عبارات المحور الأول مدي تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية:

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول.	4,32	1,144	موافق بشدة
2	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية.	4,20	0,816	موافق
3	احتساب الإهلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق.	3,16	1,841	موافق بشدة
4	تغيير طريقة الإهلاكات دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير.	3,92	1,579	موافق بشدة
5	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة.	4,36	0,7	موافق
6	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.	4,6	0,763	موافق بشدة
7	نقل المصاريف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة	4,4	0,763	موافق بشدة
8	التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة و طويلة الأجل.	4,28	0,89	موافق بشدة
9	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة و تسوية المعاملات بعملة أجنبية.	3,60	0,95	محايد

يشير الجدول رقم (20) إلى أن:

(1) - إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3,16 للبند رقم (3) احتساب الإهلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق وبين 4,6 للبند رقم (6) تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف وبالتالي هناك تأثير لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية.

(2) - أن إجمالي متوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة من المدققين الخارجيين كانت 4,09 والاتجاه العام لآراء المدققين يشير إلى الموافقة بشدة على معظم عبارات هذا المحور وبالتالي هناك تأثير لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية.

- ثانياً: تحليل عبارات المحور الثاني الأساليب والإجراءات المضادة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية:

العبرة رقم (11) يتحقق المدقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام.

الجدول رقم(23) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(11)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,506	4,56	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			44	11	موافق
			56	14	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (21) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (11) هي موافق بشدة حيث قدرة المتوسط الحسابي 4,56 بانحراف معياري 0,506 وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 56 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على أن المدقق يتحقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام ، بينما كانت إجابات البعض الأخر موافق بنسبة 44 %.

- العبارة رقم(12) يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الاعتراف بالأصول التي ينتجها الكيان بذاته،

الجدول رقم(24) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(12)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,506	4,44	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			56	14	موافق
			44	11	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(22) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (12) هي موافق حيث قدرة المتوسط الحسابي 4,44 بانحراف معياري 0,506 وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 56 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على أن المدقق يتحقق من مدى توفر شروط الاعتراف بالأصول التي ينتجها الكيان بذاته، بينما كانت إجابات البعض الأخر موافق بشدة بنسبة 44 % .

- العبارة رقم(13) يتحقق المدقق من عدم إدراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالتبثبات في جدول حسابات النتائج.

الجدول رقم(25) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(13)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,585	4,48	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			4	1	محايد
			44	11	موافق
			52	13	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(23) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (13) هي موافق بشدة حيث قدرة المتوسط الحسابي 4,48 بانحراف معياري 0,585 وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 52 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على أن المدقق يتحقق من عدم إدراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالنتيبيات في جدول حسابات النتائج، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بنسبة 44% وبدرجة أقل محايد بنسبة و4% .

- العبارة رقم (14) يتحقق المدقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق الممكنة. الجدول رقم(26) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(14)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,50	4,40	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			60,0	15	موافق
			40,0	10	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(24) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (14) هي موافق حيث قدرة المتوسط الحسابي 4,4 بانحراف معياري 0,50 وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 60 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على أن المدقق يتحقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق الممكنة، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 40% .

- العبارة رقم (15) يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.

الجدول رقم(27) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(15)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,929	3,64	4	1	غير موافق بشدة
			8	2	غير موافق
			12	3	محايد
			48	12	موافق
			28	7	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(24) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(14) هي موافق بشدة حيث قدرة المتوسط الحسابي 3,64 بانحراف معياري 0,929 وهي تقع في المجال (3,40 - 4,19) حيث 48% من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على أن المدقق يتحقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 28% وكان نسبة المحايدون 12% وبدرجة أقل غير موافق وغير موافق بشدة بنسبة 8% و4% على التوالي.

- العبارة رقم (16) يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.

الجدول رقم (28) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(16)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
محايد	0,852	3,68	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			56,0	14	محايد
			20,0	5	موافق
			24,0	6	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(26) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(16) هي محايد حيث قدرة المتوسط الحسابي 3,69 بانحراف معياري 0,852 وهي تقع في المجال (3,40 - 4,19) حيث 56% من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على المدقق يتحقق من صحة أسعار الصرف ويصحح الخطأ إن وجد ، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 24% وكان نسبة الموافقون 20% .

- العبارة رقم(17) يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.

الجدول رقم(29) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(17)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق بشدة	0,476	4,68	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			0	0	محايد
			32,0	8	موافق
			68,0	17	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(21) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(11) هي موافق بشدة حيث قدرة المتوسط الحسابي بانحراف معياري وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 68 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم بشدة على أن المدقق يفحص كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بنسبة 32 % .

- العبارة رقم(18) يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل.

الجدول رقم(31) إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(18)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,522	4,24	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			4	1	محايد
			68	17	موافق
			28	7	موافق بشدة
			100	25	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم(28) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم(18) هي موافق حيث قدرة المتوسط الحسابي بانحراف معياري 0,522 وهي تقع في المجال (4,20 - 5) حيث 68 % من أفراد العينة يؤكدون موافقتهم على أن المدقق يتحقق من عدم إدراج مكاسب أو خسائر

تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل ، بينما كانت إجابات البعض الآخر موافق بشدة بنسبة 28 % وبدرجة أقل محايد بنسبة 4% .

الجدول رقم(32) تحليل عبارات المحور الثاني الأساليب والإجراءات المضادة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يتحقق المدقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام.	4,56	0,506	موافق بشدة
2	يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الاعتراف بالأصول التي ينتجها الكيان بذاته.	4,44	0,506	موافق
3	يتحقق المدقق من عدم إدراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالتثبيات في جدول حسابات النتائج.	4,48	0,585	موافق بشدة
4	يتحقق المدقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق الممكنة.	4,40	0,50	موافق
5	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل. من خلال الوثائق الثبوتية.	3,64	0,929	موافق
6	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.	3,68	0,852	محايد
7	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوحد الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.	4,68	0,476	موافق بشدة

يشير الجدول رقم (29) إلى أن:

(1)- إتجاهات العامة لإجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3,6 للبند رقم (5) هو تحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية بدرجة موافق ، وما بين 4.68 البند رقم (7) يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة بدرجة موافق بشدة.

(2)- إن الوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين من أفراد عينة الدراسة يساوي (4,26) يشير إلى موافقة شديدة لمدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

ملخص الفصل:

من خلال هذا الفصل حولنا الإجابة على كل التساؤلات التي تم التطرق لها في هذه الدراسة وتناول هذا الفصل من خلال مبحثين تمثل المبحث الأول في منهج الدراسة الذي استخدمنا فيه المنهج التحليلي الوصفي وتم اختياره.

أما المبحث الثاني فكان تحليل وتفسير نتائج الاستبيان عن طريق معرفة إجابات عينة الدراسة وذلك من أجل الإلمام أكثر بوضوح الدراسة.

الختامه

الخاتمة العامة

لقد تبين أن المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات الأخرى داخل وخارج الشركة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل، وستعود بالإساءة الكبيرة لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة، ولهذا يتطلب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات للحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية.

● **اختبار الفرضيات:** تم صياغة فرضيتين للبحث:
بعد تحليل الاستبيان نحاول أن نختبر فرضيات الدراسة من خلال ما توصلنا إليه من إجابات العينة حول عبارات محاور الاستبيان وتفسير نتائج المحتملة.

❖ الفرضية الأولى:

H0 لا تاتثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في مصداقية البيانات النالية

من خلال الجدول رقم 22 نجد أن إجمالي الإتجاه العام للمتوسطات الحسابية والانحرافات كان موافق وموافق بشدة المعيارية على هذه الفرضية حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3,60 . وهذا يأتي في المجال (3.40-4.19) وهو موافق وهذا ما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي تأثير أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مصداقية البيانات المالية.

❖ الفرضية الثانية :

H1: يطبق المدققين الخارجيين لأساليب وإجراءات اللازمة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية.

من خلال الجدول رقم 23 نجد أن إجمالي الإتجاه العام للمتوسطات الحسابية والانحرافات كان موافق وموافق بشدة المعيارية على هذه الفرضية مما حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 4,26 . وهذا يأتي في المجال (4,20-5) وهو موافق بشدة وهذا ما يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي تأثير يطبق المدققين الخارجيين لأساليب وإجراءات اللازمة للحد من أثار المحاسبة الإبداعية

تعدد نتائج البحث ونلخصها فيما يلي:

- أن المحاسبة الإبداعية في الغالب الأعم هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله مع هذه البيانات؛
- أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم الماليّة؛ وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك؛

- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها؛
- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك؛
- تعتبر يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إن من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عالٍ من الحرفية والابتكار، لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب المراجعة أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على ذات المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

التوصيات:

- ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.
- توصي الدراسة بضرورة 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 والمدقق المعتمد –
- ضرورة سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.
- العمل على تفعيل دور حوكمة الشركات وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب بالعربية

- ✓ هادي التميمي، مدخل إلى للتدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان الأردن الطبعة الثالثة، 2006
- ✓ حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- ✓ عبد الفتاح المحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة الإسس العلمية والعملية، الدار الجامعية ، مصر
- ✓ خالد أمين، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، عمان ، الإردن الطبعة الأولى ، 2000
- ✓ أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتاكد ، وفقا للمعايير الدولية للتدقيق دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان ، الأردن ، 2012
- ✓ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبتكارية دوافعها-أساليبها- أثارها النشر الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر 2011.
- ✓ رأفت محمود سلامة وزملائه ، علم تدقيق الحسابات النظري ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن، الطبعة الأول 2011
- ✓ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر

الكتب : بالفرنسية

Reda Khelassi, l'audit interne, Audit operationnel, 2éme edition homa, Alger, 2007.

المذكرات

- ✓ عزوز ميلود ، دور ألمراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية ، قسم علوم التسيير جامعة 20 اوت 1955 ،سكيكدة ،الجزائر 2006-2007
- ✓ عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية رسالة ماجستير ، كلية الأقتصاد علوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة

✓ خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2011.

✓ خالد تيسيرمسلم ، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في قطاع غزة، رسالة ماستر تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2011،

المجلات

✓ طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية ،مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية ،العدد 8 ،ديسمبر 2010 .

✓ كمال أحمد يوسف ، كفاح صلاح ابراهيم ، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية مجلة الدراسات العليا ، جامعة النيلين ،كلية التجارة السودان المجلد 5 العدد 20 ، 2016

المراسيم:

✓ مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهمة المحاسبة ، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، وزارة المالية ، الجزائر، ديسمبر، 1998

المواقع الإلكترونية

✓ www.fr.wikipedia.org/wiki

قائمة الملحقات



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

استبيان بحث

بعد التحية والسلام:

إن الهدف من هذا الاستبيان هو التعرف على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تحليلية لأراء المدققين الخارجيين لولاية تبسة ، وذلك كجزء لمتطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص مالية المؤسسة . لذلك أرجو منكم أن تساعدوني في استكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة على استمارة الاستبيان بما يعبر عن وجهة نظركم ، بوضع علامة مميزة في الإجابة التي تميل لها ، وفي الأخير تقبلوا مني فائق التقدير والاحترام لتخصيصنا جزء من وقتكم الثمين للإجابة على هذا الاستبيان، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة و ستهدف الى خدمة البحث العلمي والصالح العام.

معلومات شخصية

الاسم و اللقب (اختياري) :

1- الجنس : ذكر أنثى

2- العمر: [أقل من 30] [30- 40] [40-50] أكبر من 50

3- المؤهلات العلمية : شهادات مهنية في المحاسبة دراسات تطبيقية

شهادات ليسانس شهادات ماستر دراسات عليا

4 - المؤهلات المهنية : مساعد محاسب محاسب معتمد

محافظ حسابات خبير محاسبة

5- عدد سنوات الخبرة: [أقل من 4] [4- 8] [8- 12]

أكثر من 12

المحور الاول: لأساليب النالية اثر على مصداقية على مصداقية البيانات المالية.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية.					
2	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية.					
3	احتساب الإهلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق					
4	تعبير طريقة الإهلاكات دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير.					
5	تغيير طريقة تسعير المخزون السلعي دون مبررات مقبولة.					
6	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.					
7	نقل المصاريف الى فترة مالية سابقة أو لاحقة.					
8	التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة وطويلة الأجل.					
9	اعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات بعملة أجنبية.					

المحور الثاني: الاختبارات والإجراءات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للحد من المحاسبة الإبداعية.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	عير موافق	غير موافق بشدة
1	يتحقق المدقق من صحة فواتير الشراء والبيع التي تتم في نهاية العام.					
2	يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الاعتراف بالأصول التي ينتجها الكيان بذاته .					
3	يتحقق المدقق من عدم ادراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالتثبيات في جدول حسابات النتائج.					
4	يتحقق المدقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق الممكنة.					
5	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية.					
6	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.					

					7	يفحص مدقق الحسابات كشوف الجرد ويتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون ويستبعد البضاعة التالفة.
					8	يتحقق المدقق من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل.

```

FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 y8
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.

```

Frequencies

Notes		
Output Created		30-APR-2017 11:54:17
Comments		
	Data	F:\spsss 112\spss.sav
	Active Dataset	DataSet3
	Filter	<none>
Input	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data	25
	File	
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
		FREQUENCIES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 y8
Syntax		/STATISTICS=STDDEV MEAN /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

[DataSet3] F:\spsss 112\spss.sav

Statistics

		المبالغة في تقييم القيم . العادلة للأصول	إعداد فواتير شراء و . بيع لعمليات وهمية	إحتساب الإهلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق .	تغيير طريقة الإهلاكات دون مبررات مقبولة و عدم الإفصاح عن الأثر . المتراكم للتغيير	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون . مبررات مقبولة
N	Valid	25	25	25	25	25
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,3200	4,2000	3,1600	3,9200	4,3600
Std. Deviation		1,14455	,81650	1,84120	1,57903	,70000

Statistics

		تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه . الأصناف	نقل المصاريف إلى فترة . مالية سابقة أو لاحقة	التلاعب بتصنيف الذمم . قصيرة و طويلة الأجل	إعتماد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة و تسوية المعاملات بعملة . أجنبية	يتحقق المدقق من صحة فواتير الشراء و البيع . التي تتم في نهاية العام
N	Valid	25	25	25	25	25
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,6000	4,4000	4,2800	3,6000	4,5600
Std. Deviation		,76376	,76376	,89069	,95743	,50662

Statistics

		يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الإعتراف بالأصول التي . ينتجها الكيان بذاته	يتحقق المدقق من عدم إدراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالتنبؤات في جدول حسابات . النتائج	يتحقق المدقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق . الممكنة	يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من . خلال الوثائق الثبوتية	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف و تصحيح . الخطأ إن وجد
N	Valid	25	25	25	25	25
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,4400	4,4800	4,4000	4,4000	3,6800
Std. Deviation		,50662	,58595	,50000	,50000	,85245

Statistics

		يفحص المدقق كشوف الجرد و يتحقق من الوجود الفعل لأصناف المخزون و يستبعد البضاعة التالفة .	يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الإستثمارات غير المخصصة . للمتاجرة في قائمة الدخل
N	Valid	25	25
	Missing	0	0
Mean		4,6800	4,2400
Std. Deviation		,47610	,52281

Frequency Table

. ألبالغة في تقييم القيم العادلة للأصول

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	1	4,0	4,0	4,0
2,00	2	8,0	8,0	12,0
3,00	1	4,0	4,0	16,0
4,00	5	20,0	20,0	36,0
5,00	16	64,0	64,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	1	4,0	4,0	4,0
4,00	16	64,0	64,0	68,0
5,00	8	32,0	32,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. إحتساب الإهتلاكات بمعدلات غير تلك المتعارف عليها في السوق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1,00	10	40,0	40,0	40,0
4,00	6	24,0	24,0	64,0
5,00	9	36,0	36,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. تغيير طريقة الإهلاكات دون مبررات مقبولة و عدم الإفصاح عن الأثر المتراكم للتغيير

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1,00	5	20,0	20,0	20,0
3,00	1	4,0	4,0	24,0
Valid 4,00	5	20,0	20,0	44,0
5,00	14	56,0	56,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	1	4,0	4,0	4,0
Valid 4,00	13	52,0	52,0	56,0
5,00	11	44,0	44,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	1	4,0	4,0	4,0
3,00	1	4,0	4,0	8,0
Valid 4,00	5	20,0	20,0	28,0
5,00	18	72,0	72,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. نقل المصاريف إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	1	4,0	4,0	4,0
Valid 3,00	1	4,0	4,0	8,0
4,00	10	40,0	40,0	48,0

5,00	13	52,0	52,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. التلاعب بتصنيف الذمم قصيرة و طويلة الأجل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	2	8,0	8,0	8,0
3,00	1	4,0	4,0	12,0
Valid 4,00	10	40,0	40,0	52,0
5,00	12	48,0	48,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. إعتداد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة و تسوية المعاملات بعملة أجنبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
2,00	2	8,0	8,0	8,0
3,00	12	48,0	48,0	56,0
Valid 4,00	5	20,0	20,0	76,0
5,00	6	24,0	24,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. يتحقق المدقق من صحة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية العام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
4,00	11	44,0	44,0	44,0
Valid 5,00	14	56,0	56,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. يتحقق مدقق الحسابات من مدى توفر شروط الإعتراف بالأصول التي ينتجها الكيان بذاته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

	4,00	14	56,0	56,0	56,0
Valid	5,00	11	44,0	44,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0	

. يتحقق المدقق من عدم إدراج أرباح أو خسائر الفارق المتعلقة بالتشبيكات في جدول حسابات النتائج

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	3,00	1	4,0	4,0
Valid	4,00	11	44,0	48,0
	5,00	13	52,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0

. يتحقق المدقق من القيمة السوقية لعناصر الأصول بجميع الطرق الممكنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	4,00	15	60,0	60,0
Valid	5,00	10	40,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0

. يتحقق المدقق من عدم حصول المؤسسة على قرض طويل لسداد قرض قصير الأجل من خلال الوثائق الثبوتية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	4,00	15	60,0	60,0
Valid	5,00	10	40,0	100,0
	Total	25	100,0	100,0

. يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف و تصحيح الخطأ إن وجد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	3,00	14	56,0	56,0
	4,00	5	20,0	76,0

5,00	6	24,0	24,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

. يفحص المدقق كشوف الجرد و يتحقق من الوجود الفعل لأصناف المخزون و يستبعد البضاعة التالفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
4,00	8	32,0	32,0	32,0
Valid 5,00	17	68,0	68,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	

يتحقق مدقق الحسابات من عدم إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الإستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
3,00	1	4,0	4,0	4,0
Valid 4,00	17	68,0	68,0	72,0
5,00	7	28,0	28,0	100,0
Total	25	100,0	100,0	