



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلم-ي
جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية
-دراسة لآراء عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين
في المؤسسات وأساتذة جامعيين -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذة المشرفة:

د/ زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

سنوسي كوثر

رقم التسجيل:/Master-GE/AUDIT /2017
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

[/http://univ-biskra.dz](http://univ-biskra.dz)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

«...وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ

أُنِيبُ»

سورة هود الآية 88

إهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى من تصغر الكلمات في حقهما، ويعجز القلب عن إيقاف حبهما، إلى من قال الله تعالى في حقهما: " وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا آفٌ وَلَا تُنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا *وَخَفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذَّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْتَنِي صَغِيرًا "

صدق الله العظيم

أبي الغالي وأمي الحنونة أطال الله في عمرهما.

إلى من شاركوني رحم أمي: هشام، فتحي، فطيمة، إلهام، كما لا أنسى زوجة أخي سميرة والكتكوتة آية.

إلى رفيقاتي دربي سميرة، خلود، عائشة.

إلى كل طالبة ثانية ماستر فحص محاسبي دفعة 2016/2017.

إلى كل من في قلبي ذكره ولم يذكره قلبي.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم.

نحمد ونشكر المولى عز وجل شأنه، بديع السماوات والأرض على الإصرار والصبر اللذان منحني إياهما

في مشواري الجامعي ليتكلم جهدي بهذا العمل المتواضع جعله مرجعا علميا نافعا لكل من يطلع عليه -

وانطلاقا من قول سيد الخلق والمرسلين محمد صلى الله عليه وسلم:

" ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه "

."

أتقدم بخالص عبارات الشكر وعظيم التقدير والعرفان بالجميل إلى الأستاذة الفاضلة زعرور نعيمة على

تكرمها بالإشراف على عملي، ولما لامسته منها من رحابة صدر وتوجيه سديد ونصائح قيمة كان لها بالغ

الأثر في إنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر لكل الأساتذة الذين تابعوني طيلة مشواري التعليمي من الابتدائي إلى الجامعي.

وفي الأخير أعبّر عن خالص الشكر لكل من ساهم في إنجاز هذا العمل

ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة مشجعة.

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، على اعتبار أن التدقيق الداخلي يمثل عين الإدارة داخل المؤسسة، وبعد الانهيارات التي شهدتها كبريات المؤسسات العالمية، وظهور ما يسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية ازداد الاهتمام بهذه الوظيفة. ولقد شملت هذه الدراسة الميدانية على آراء عينة من المحاسبين والمدققين الداخليين في المؤسسات وأساتذة جامعيين، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي. من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة الميدانية، أن التدقيق الداخلي يعمل على زيادة موثوقية البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، وذلك من خلال تمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي والخبرة، كما توصلنا إلى أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية، والتأثير على آراء مستخدمي هذه القوائم، فالمدقق الداخلي مسؤول هنا عن اكتشاف هذه الأساليب عن طريق التخطيط الجيد والكفاء لمهمة التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الداخلي، المحاسبة الإبداعية، أساليب المحاسبة الإبداعية.

Abstract:

This study is aimed to identify the role of internal audit in limiting of the creative accounting methods, on the grounds that the internal audit representing the administration within the institution and after the collapse of major institutions global, and the emergence of so-called creative accounting methods interest in this function has increased. This field study was conducted on sample views of accountants and internal auditors in institutions and university professors, whar it relied on the descriptive approach.

The most important results wich the study reached, the internal audit it increases the reliability of the data with are included in the books and accounting records, through the internal auditors scientific qualification and experience, we also found that creative accounting method that will contribute to the lack of the financial statement are not reliable, and influence the opinions of users of these lists, the internal auditor is responsible for discover these methods by way of the rough good and efficient planning of the internal audit function.

Key words: Audit, Internal Auditing, Creative Accounting, Creative Accounting Methods.

الصفحة	الموضوع
-	البسمة
-	آية
-	إهداء
-	شكر وتقدير
I	الملخص
II	فهرس المحتويات
IV	قائمة المختصرات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
	الفصل الأول: علاقة التدقيق الداخلي بالمحاسبة الإبداعية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي
4	المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي
5	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
6	المطلب الرابع: مراحل عملية التدقيق الداخلي
8	المطلب الخامس: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
9	المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
12	المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية
13	المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية
13	المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الخامس: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
19	المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي وأساليب المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
20	المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش الجوهري
21	المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية
22	المطلب الرابع: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
27	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
29	تمهيد
30	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

30	المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة
30	المطلب الثاني: حدود وعينة الدراسة
32	المبحث الثاني: أداة الدراسة، صدقها وثباتها
32	المطلب الأول: أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة
33	المطلب الثاني: عرض بيانات أداة الدراسة
33	المطلب الثالث: صدق الأداة وثباتها
34	المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
34	المطلب الأول: تحليل وتفسير عبارات المحور الأول "بيانات شخصية"
40	المطلب الثاني: تحليل وتفسير عبارات المحور ال ثاني " فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة "
48	المطلب الثالث: تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث " طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية "
57	المطلب الرابع: تحليل وتفسير عبارات المحور ال رابع " كفاءة وفعالية ال تدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها "
66	المطلب الخامس: إختبار الفرضيات
68	المطلب السادس: تفسير النتائج
71	خلاصة الفصل الثاني
73	خاتمة
76	قائمة المراجع
-	الملاحق

الترجمة باللغة العربية	الترجمة باللغة الأجنبية	رمز المختصر
معهد المدققين الداخليين	Institut des Auditeurs Internes	IIA
المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes	IFACI

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	19/18
02	أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	24
03	أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	26/25
04	التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	31
05	توزيع الاستبيان	32
06	صدق وثبات أداة الدراسة	33
07	مقياس ليكارت الخماسي	34
08	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	34
09	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	35
10	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى العلمي	36
11	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	37
12	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	38
13	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	39
14	إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)	40
15	إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)	40
16	إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)	41
17	إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)	41
18	إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)	42
19	إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)	42
20	إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)	43
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)	43
22	إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)	44
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)	44
24	إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)	45
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)	45
26	إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)	46
27	إجابات الأفراد حول محور فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة	47/46
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)	48
29	إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)	48
30	إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)	49
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)	49
32	إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)	50
33	إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)	51
34	إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)	51
35	إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)	52

52	إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)	36
53	إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)	37
53	إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)	38
54	إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)	39
55	إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)	40
56/55	إجابات الأفراد حول محور طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية	41
57	إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)	42
58	إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)	43
58	إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)	44
59	إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)	45
59	إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)	46
60	إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)	47
60	إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)	48
61	إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)	49
61	إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)	50
62	إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)	51
62	إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)	52
63	إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)	53
63	إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)	54
65/64	إجابات الأفراد حول محور كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها	55
65	إجابات الأفراد حول محاور الإستبيان	56
68	نتائج إختبار صحة الفرضيات	57

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	01
30	نموذج الدراسة	02
34	دائرة نسبية تمثل الجنس	03
35	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	04
36	دائرة نسبية تمثل المستوى العلمي	05
37	دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي	06
38	دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية	07
39	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة	08

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	قياس ثبات أداة الدراسة (ألفا كرونباخ)
02	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 01
03	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 02
04	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 03
05	التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 04
06	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الإستبيان
07	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لمحاور الإستبيان
08	إستمارة الإستبيان

شهد العالم العديد من الفضائح المالية وما تبع ذلك من الانهيارات التي أصابت الكثير من المؤسسات العالمية مثل انهيار " World com " و " Enron " و " Zerox " ، والسبب الرئيسي في هته الانهيارات هو الفساد الإداري والمالي لإدارات تلك المؤسسات وافتقارها للممارسات السليمة ونقص الشفافية والإفصاح المحاسبي، كل هذا أدى إلى فقدان الثقة في موثوقية القوائم المالية، وزيادة الاهتمام بالتدقيق الداخلي ودوره الهام الذي يلعبه في اكتشاف الغش والأخطاء، حيث تعتبر وظيفة التدقيق من الوظائف الهامة في المؤسسات الحالية. ويتركز دور هذه الوظيفة أساسا في التأكد من مدى التزام كل فرد داخل المؤسسة باللوائح والقوانين الموضوعة في إطار نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى تقييم مدى التزامهم بتحقيق أهداف المؤسسة. ونظرا لكون المحاسبة تقوم على مبادئ تعتمد في بعض الأحيان على الاختيار والتقدير الشخصي للمحاسب، الأمر الذي شجع بعض المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على القوائم المالية وتحسين المركز المالي للمؤسسة، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية.

لذلك جاءت مسؤولية التدقيق الداخلي لاكتشاف هذه الأساليب والحد منها، ويمكن اعتبار هذه الأساليب أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات، أي ما يتوقعه مستخدموا القوائم المالية وما يقدمه المدقق لهم طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

1. إشكالية الدراسة:

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

❖ ما هو دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ؟

تندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم التدقيق الداخلي ؟
- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية وأساليبها ؟
- ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ؟

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- يلعب التدقيق والمدقق الداخلي دورا فعلا بالمؤسسة.
- إن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تؤثر على موثوقية القوائم المالية.
- لا يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها.

3. أسباب إختيار الدراسة:

- الرغبة في توسيع مجال المعرفة المتعلقة بالموضوع.
- حساسية الموضوع ودوره في كشف التلاعبات والاختلاسات.
- الحدثة نوعا ما لهذا الموضوع مما يستوجب الاهتمام به من قبل المؤسسات.
- الرغبة في معرفة دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

4. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال تبيننا لموضوع معاصر، حيث تزايد الاهتمام بمهمة التدقيق الداخلي خاصة بعد الانهيارات التي شهدتها كبريات المؤسسات العالمية، باعتباره أداة يمكن من خلالها الكشف عن الغش والاختلاس والفساد الإداري والمالي، والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

5. أهداف الدراسة:

من بين الأهداف التي تسعى لها هذه الدراسة محاولة إبراز ما يلي:

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية.
- توضيح الأساليب المتبعة في إطار المحاسبة الإبداعية.
- إبراز دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب التلاعبات في القوائم المالية لتحقيق أهداف الأطراف ذوي

المصلحة.

6. منهج الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع محل الدراسة، إعتدنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة، أما في الجانب التطبيقي فاعتدنا على المنهج التحليلي، وذلك باستخدام الإستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجانب النظري، والإعتماد على برنامج EXCEL 2007 لإفراغ البيانات وبرنامج SPSS V21 لتحليل النتائج المتوصل إليها.

7. صعوبات الدراسة:

- عامل الوقت كون البحث مقيد بفترة زمنية محددة.
- صعوبة الإستقبال من طرف بعض المؤسسات للقيام بالدراسة الميدانية.

8. الدراسات السابقة:

- دراسة أمينة فداوي فريد (2014)، بعنوان: " دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية ". المجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 16، جامعة باجي مختار، عنابة. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009. وتوصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور

ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لا توجد مؤشرات على دور ركيزة الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

• **دراسة باخجه عبد الله محمد طالب (2013)، بعنوان: " تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة**

المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية " مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وإستعراض أهم الأساليب المستخدمة في القوائم المالية، شملت الدراسة محاسبين ومدققين في عينة من الشركات. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تعد تحدياً أخلاقياً أمام المحاسبين والمدققين، وأنها تعد سلوكاً غير أخلاقي.

• **دراسة ميساء محمد سعد أبو تمام (2013)، بعنوان: " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين**

الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي " مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي، وذلك من خلال دراسة ميدانية في شركات المساهمة الصناعية الأردنية، تكونت عينة الدراسة من المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية. وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير لإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية قائمة التدفق النقدي، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفق النقدي.

• **دراسة ميسون بنت محمد بن علي القري (2010)، بعنوان: " دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في**

شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية، من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وخ لخصت الدراسة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية، كما أن إدارات هذه الشركات تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ما ميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة الذكر ما يلي:

• **نقاط الإتفاق:** كل الدراسات تناولت كيفية الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، على إعتبار أنها تؤثر على

موثوقية القوائم المالية، ومن ثم التأثير على جودة المعلومات المحاسبية.
● **نقاط الاختلاف:** هذه الدراسة ركزت على التدقيق الداخلي ودوره في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، لكن

الدراسات حاولت دراسة موضوع المحاسبة الإبداعية بالتركيز على: دور ركائز حوكمة الشركات، والدراسة الثانية ركزت على جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، والثالثة على ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، أما الأخيرة فتناولت دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.

9. هيكل الدراسة:

بهدف الإلمام بجميع جوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى فصلين كما يلي:

● **الفصل الأول:** تناولنا فيه الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي هذا في المبحث الأول، أما في المبحث الثاني

فخصص للمحاسبة الإبداعية، ثم المبحث الثالث الذي عالج الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

● **الفصل الثاني:** تعلق هذا الفصل بالدراسة الميدانية، حيث قسم إلى ثلاث مباحث، فالمبحث الأول عالج الإطار

المنهجي للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فبيننا فيه الأداة المستخدمة في الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة وقياس مدى صدقها وثباتها، والمبحث الأخير خصص لتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

تمهيــــــــــــــــد:

إن تنوع النشاطات في المؤسسات وكبر حجمها أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، كل هذا أدى بالضرورة إلى وجود طرف داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في المؤسسة وفحص الأداء المالي فيها، هذا الطرف يتمثل في المدقق الداخلي، حيث يمثل عين الإدارة داخل المؤسسة.

ومع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة يصعب التسيير وتكثر العمليات والمعلومات المتدفقة ، وتزيد بذلك إمكانية ارتكاب الأخطاء والتلاعبات في الحسابات والقوائم المالية، مما لا يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة، وذلك من خلال الاستعانة بأساليب المحاسبة الإبداعية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي وأساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي

عرف التدقيق الداخلي كمهنة منذ القدم، حيث كان أصحاب المشاريع التجارية مهتمين بمراقبة ومتابعة العمليات التجارية الخاصة بهم، إلا أن التدقيق الداخلي كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الآونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد اهتمام الهيئات العالمية والمجالس المهنية به وإنشاء معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 1941. وظهرت الحاجة لوجود قسم خاص بهذه الوظيفة داخل المؤسسات خاصة الكبيرة منها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

- " قبل تعريف التدقيق الداخلي يجب تعريف التدقيق بصفة عامة حيث يعرف على أنه: عملية منتظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية".¹
- أما التدقيق الداخلي فيمكن تعريفه كما يلي:
- عرفه IIA على أنه: "نشاط استشاري مستقل، وتأكيد موضوعي، بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة، حيث يساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة".²
 - كما عرفه IFACI على أنه: "فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لهديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".³
 - التدقيق الداخلي: "هو تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة للمؤسسة وتشمل وظائفه الفحص والتقويم والمراقبة لمدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والمحاسبة".⁴
 - يمثل التدقيق الداخلي: "أداة مستقلة من داخل المؤسسة للتحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع ما هو مخطط لها، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بكفاءة لتحقيق أهداف الإدارة".⁵
 - التدقيق الداخلي: "يقوم به شخص أو أشخاص مؤهلين تابعين لتنظيميا للإدارة العليا ومستقلين عن باقي الوظائف ما فيها المحاسبة والمالية، وهو وظيفة رقابية داخلية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة".⁶
- المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق الداخلي**
- ظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهر بعد ظهور التدقيق الخارجي بوقت طويل،¹ وتشير السجلات التاريخية أنه تم الاستعانة بالمدققين الداخليين قبيل

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص، 13.

² ثناء علي القباني، نادر شعبان السوامح، المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص، 26.

³ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص، 15.

⁴ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص، 41.

⁵ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات. ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص، 45.

⁶ Hammini Allel, Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable. Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003, p 35 .

القرن 15، حيث كان الملوك أو التجار يعينون المدققين، ويكلفونهم باكتشاف أو منع الغش والاختلاس ومسائل مماثلة أخرى.

ومع تطور الصناعة والتجارة تطورت أيضا طرق الضبط وتقنيات التدقيق، وانتقلت من إنجلترا إلى أمريكا خلال الثورة الصناعية واستمر بعد ذلك تزايد أهمية الضبط الإداري من خلال التدقيق في القرن 20.

ومع تزايد إدراك المؤسسات بأن التدقيق الخارجي وحده غير كاف منفردا لتأمين الهدف من أعمال التدقيق، بدأت المؤسسات بتوظيف موظفين خاصين بها للتحقق من المعاملات المالية، ولقد رأت الإدارة في هؤلاء المدققين الداخليين وسيلة للتخفيف من أتعاب التدقيق الخارجي.

وفي منتصف القرن 20 وبتأثير النمو الاقتصادي وتنوع المالكين واختلاف مفاهيمهم وابتعاد الإدارة عن رقابة أصحاب المال وفقدان الإدارة الاتصال المباشر مع أغلب المرؤوسين، كان من الصعب على المؤسسات الحفاظ على الرقابة على أعمالها وكفائتهم التشغيلية. ومن أجل تخفي مشكلة الرقابة على نشاطات المؤسسة تم تعيين أشخاص معروفين على أنهم مدققين داخليين من أجل التدقيق والإبلاغ عن ما يحصل.

ومع تطور المهنة انتزع المدققين الداخليين اعترافا أكبر لوظيفتهم وفي 17 نوفمبر 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في نيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث قام هذا المعهد بتعديل تعريف التدقيق الداخلي سنة 1947 ثم سنة 1957 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافه من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبح يهتم بكل النشاطات ووظائف المؤسسة.²

أما في الوقت الحاضر أصبح التدقيق الداخلي بالغ الأهمية باعتباره أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر، بحيث ابتداءً بنطاق و مجال ضيق يقتصر على تدقيق القيود والسجلات المالية، ثم اتجه بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.³

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

الفرع الأول: أهمية التدقيق الداخلي

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنه يعتبر

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق. دار المعرفة للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص، 139.

² داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية. ط 2، اتحاد المصارف للنشر والتوزيع، لبنان، 2010، ص- ص، 42 - 43.

³ أحمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي. دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990، ص12.

عين وأذن المدقق الخارجي، وأهم آليات التحكم، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹

1. كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها.
2. إضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة.
3. حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات.
4. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموالها من الغش والسرقة والأخطاء.
5. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الإقتصادي، والرقابة الحكومية والتسعيرة.
6. تطور إجراءات التدقيق من تفصيلية كاملة إلى إختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

إن كل عمل أو نشاط للمؤسسة وبدون إستثناء يجب أن يكون ضمن مجال التدقيق الداخلي، ومن بين الأهداف التي يسعى التدقيق الداخلي للوصول إليها ما يلي:²

1. توفير الحماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والإختلاس والتزوير.
2. توفير الدقة والثقة في البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة.
3. فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها.
4. تدقيق الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لإكتشاف الأخطاء والتلاعب ومنع حدوثها مستقبلاً.
5. التحقق من صحة البيانات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة.
6. تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة وإبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
7. التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعية والإلتزام بالخطط والإجراءات المرسومة.

ويمكن حصر أهداف التدقيق الداخلي في هدفين أساسيين هما:³

1. **هدف الحماية:** يمثل هدف الحماية الهدف التقليدي للتدقيق الداخلي ، حيث كان التركيز في الماضي منصب

¹ يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص، 128.

² عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار الرابية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص، 60.

³ ثناء علي القباني، نادر شعبان السوامح، مرجع سابق، ص - ص، 29 - 30.

على هذا الهدف حيث كان التدقيق الداخلي يعرف على أنه ذلك النشاط الذي يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية المؤسسة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان ينصب دور المدقق الداخلي على:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
- حماية أصول المؤسسة.
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس والسياسات والخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية.
- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة.
- التأكد من انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.

2. هدف البناء: ومع تطور مفهوم التدقيق الداخلي ظهر هدف جديد لوظيفة التدقيق الداخلي، ويتحقق هدف

البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المدقق الداخلي من فحص، حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي تلبية لاحتياجات الإدارة.

المطلب الرابع: مراحل عملية التدقيق الداخلي

تمر عملية التدقيق الداخلي بمجموعة من المراحل يمكن إيجازها في:

المرحلة الأولى: التحضير والتخطيط للمهمة

يتم في هذه المرحلة على الأقل الخطوات التالية:¹

1. تحديد أهداف وإجراءات التدقيق.
2. تحديد إختبارات التدقيق التي تستخدم.
3. تحضير إجتماع لفريق التدقيق للتعرف على مهمة التدقيق ومناقشتها وتقديم الإقتراحات.
4. تحديد معلومات تفصيلية عن المؤسسة والقطاع.
5. الإطلاع وفهم البيانات المالية للسنتين المائيتين الماضيتين على الأقل.
6. دراسة أنظمة وإجراءات العمل.
7. دراسة نظام الضبط الداخلي وتقييم المخاطر.
8. إجراء المراجعة التحليلية.
9. تحديد الأهمية النسبية.
10. تحديد منهجية التدقيق.
11. تحديد موازنة التدقيق والجدول الزمني وفريق التدقيق.
12. إعداد برنامج التدقيق.

المرحلة الثانية: تنفيذ المهمة

يتم تنفيذ مهمة التدقيق وفقا لمخطط التدقيق المعد مسبقا والموافق عليه من مدير التدقيق، على أن يتم الإختبار وجمع الأدلة وتوثيق أعمال التدقيق بصورة كافية وملائمة في ملفات التدقيق ملف التدقيق الدائم وملف المراسلات.

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص، 243.

يجب على فريق التدقيق خلال مختلف مراحل تنفيذ مهمة التدقيق أن يجمع كافة المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمهمة الموكلة إليه، إضافة إلى برامج التدقيق الموضوعية، كما يجب توثيق مهمة التدقيق بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لعملية التدقيق.¹

المرحلة الثالثة: التقرير والمتابعة

هذه المرحلة تعتبر الأخيرة في إنجاز المهمة، وتتم وفق الخطوات التالية:²

1. التقرير الأولي للتدقيق: يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل،

التي تم إعدادها أثناء

تنفيذ برنامج التدقيق، والتي تشتمل على كافة المشاكل و الانحرافات والمخالفات، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي.

2. حق الرد من الأشخاص المدقق أعمالهم: يتم عقد اجتماع بين فريق التدقيق الذي قام بتنفيذ

مهمة التدقيق

والأشخاص المدقق أعمالهم، وفي هذا الاجتماع يقوم الفريق بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها، بعدها يتدخل الأشخاص المدقق أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات.

3. التقرير النهائي: بعد انتهاء التدخل، يتم إعداد تقرير التدقيق في صورته النهائية، ويتم

إرساله لأهم المسؤولين

المعنيين والإدارة، لإعلامهم بنتائج مهمة التدقيق، والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي اكتشفت خلال عملية التدقيق، ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت.

4. متابعة تنفيذ التوصيات: بعد اقتراح المدقق الداخلي مجموعة من التوصيات التصحيحية

الواجب القيام بها،

بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات، وتنتهي هذه الخطوة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المطلب الخامس: أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

وضع معهد المدققين الداخليين دليل جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن الدليل أربعة أخلاقيات وإثنى عشر قاعدة سلوكية قسمت وفقاً للمبادئ الأخلاقية الأربعة، وذلك استناداً إلى مفهوم التدقيق الداخلي الجديد وأهدافه حيث قسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما:³

1. المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي.

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص، 253.

² عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص، 521.

³ أحمد حلمي جمعة، الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد. ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص - ص، 54 - 55.

2. قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين : وتساعد في تفسير المبادئ في

التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين ، ويتضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية وتتمثل في:
وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:
مبدأ النزاهة: ويضم القواعد التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
2. يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.

3. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي

أو المؤسسة التي يعملون بها.

4. يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون

بها.

مبدأ الموضوعية: ويضم القواعد التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف

تقييم غير متحيز.

2. يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.

3. يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم، والتي إن لم

يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

مبدأ السرية: ويضم القواعد التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام

بواجباتهم.

2. يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع

القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

مبدأ الكفاءة المهنية: ويتضمن القواعد التالية:

1. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة.

2. يجب على المدققين الداخليين أن يؤديوا خدمات التدقيق الداخلي طبقاً لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

3. يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينات، نتيجة للوضع الاقتصادي آن ذاك والضغوطات التي كانت تعيشها ال مؤسسات، وذلك سعياً وراء تحسين صورتها في الأسواق المالية وتعظيم أرباحها. حيث تهدف المحاسبة الإبداعية بصفة عامة إلى ممارسة أساليب معقدة بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في القوائم المالية، وذلك باستغلال تعدد البدائل المحاسبية المتاحة والمرونة في المبادئ المحاسبية المستخدمة واعتمادها على التقدير الشخصي في بعض الأحيان ، مما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية بما يخدم أهداف ومصالح الإدارة دون أهداف المؤسسة. والذي يؤدي في النهاية إلى تضليل مستخدم ي هذه القوائم وتزويدهم بمعلومات مغلوبة حول وضعية المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

قبل تعريف المحاسبة الإبداعية يجب التطرق أولاً لتعريف كل من المحاسبة والإبداع:

1. تعريف المحاسبة:

يمكن تعريف علم المحاسبة على أنه: " مجموعة النظريات والمبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي تجريها المؤسسة وتبويبها، ويكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية الفترة " ¹.

2. تعريف الإبداع:

لغة: " هو الاختراع والابتكار على غير مثال سابق، وبصورة أوضح هو إنتاج شيء جديد لم يكن موجوداً من قبل على هذه الصورة " ².
أما اصطلاحاً: " فبطرح الكثير من الكتاب مفهوم الإبداع وعلاقته بالنشاط التجاري والتطبيقات العملية المختلفة لمؤسسات، ويتم ربط ذلك بمفاهيم أخرى مرادفة مثل الابتكار والخلق وتعني جميعها ولادة شيء غير مألوف وهذا الشيء الجديد حصيلة الجمع بين الفكرة النظرية وتكنيك الابتكار " ³.

ولقد تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين

والكتاب، وقد ظهرت العديد من التعاريف نذكر منها:

- المحاسبة الإبداعية هي: " نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته

من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية عدة مصطلحات مثل: التلاعب، الخداع، التحريف، كما سماها

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية. ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص، 16.

² جمال خير الله، الإبداع الإداري. ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص، 6.

³ مؤيد عبد الحسين الفضل، الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية. ط 1، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص - ص، 13

الإبداعية

البعض بالخداع في يد المحاسبة أو العبث بالدفاتر أو التقارير التجميلية. ويطلق كتاب فرنسيين مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية مثل طبخ الدفاتر أو المحاسبة الخلاقة¹.

• كما تعرف على أنها: " تشمل كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الاختيار المتعمد وغير

المتعمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية وأي خطوات تتخذ نحو

إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل"².

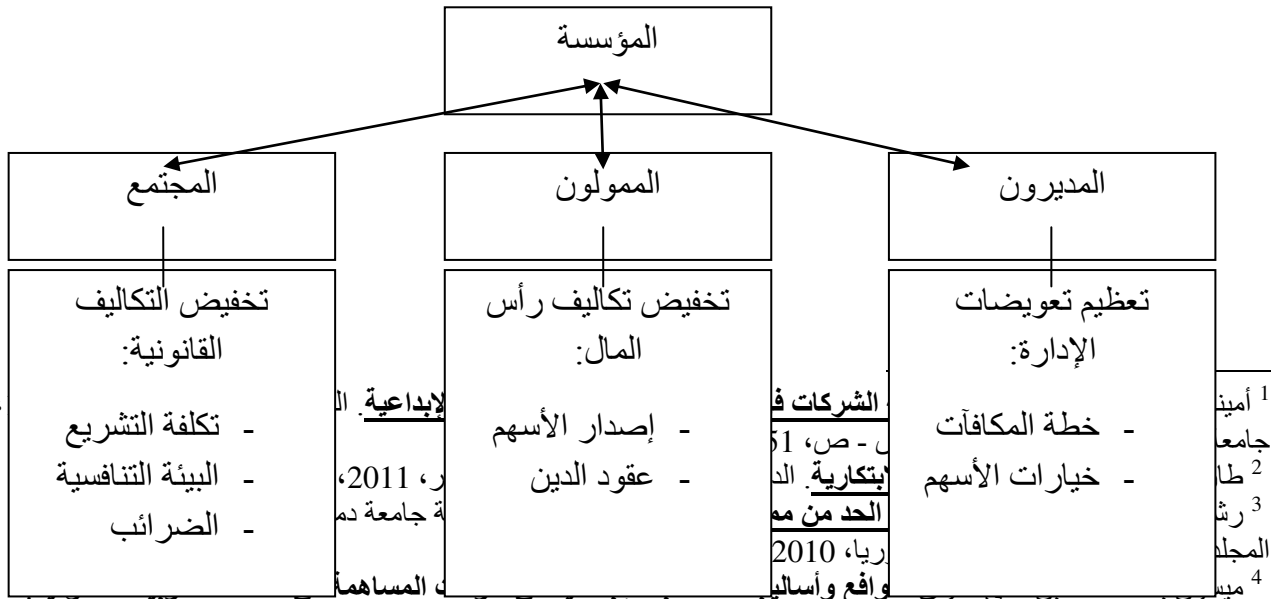
• وتعتبر أيضا: " الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح

فرصة للتلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"³.

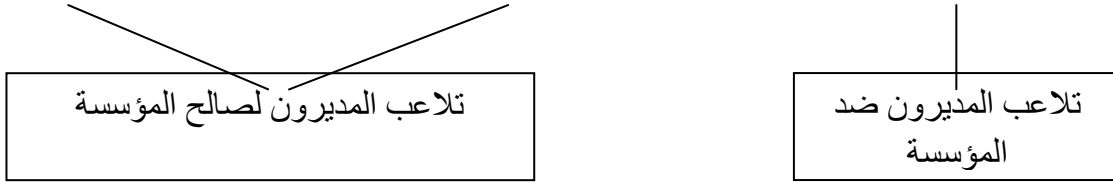
• كما أنها: " إشارة لجوء المؤسسات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية

المتوفرة لتحسين صورة المؤسسة في أعين المستفيدين حتى وإن كان على حساب الحقيقة"⁴. ويمكن توضيح العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل التالي:

شكل رقم 01: العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010، ص، 8.



المصدر: رشا حمادة، مرجع سابق، ص 96.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية في الثمانينيات من القرن الماضي حيث أشار 1992 smith بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح ال الذي حدث في الثمانينيات كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.¹ وبرزت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت المؤسسات فترة الركود التي حدثت في القرن العشرين، وكان هناك ضغط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق الأرباح، ولقد استمر الركود مدة طويلة وقد أجبرت الكثير من ال مؤسسات التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية.

ولقد أُصطلح مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة ، فمنها على سبيل المثال مصطلح: إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة. ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لا سيما بعد أحداث انهيار انرون Enron وتحميل مكتب آرثر أندرسون

¹ طلال سليمان جريه، سليمان حسين البشتاوي، حمدان محمد، حمدان محمد الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر شركات المساهمة الصناعية العامة في الأردن ومدققى الحسابات الخارجيين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2015، ص، 321.

Arthur Anderson جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار لكونه المسؤول عن تدقيق حساباتها، واتهامه أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية لل مؤسسة مستغلاً بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.¹

المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية عدة أشكال تبعا للتسلسل الزمني وتمثلت فيما يلي:

1. المحاسبة النفعية Aggressive Accounting: هي الاختيار المتعمد من بين

التطبيقات

المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا.

2. تلطيف أو تمهيد الدخل Income Smoothing: هو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة

التذبذب في

مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.

3. إدارة الأرباح Earnings Managment: هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف

محددة

بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من قبل المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.²

4. التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting: إظهار بيانات

خاطئة

بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهو عمل مخالف للقانون.

5. المحاسبة الإبداعية Creative Accounting: هي استعمال الممارسات المنحرفة

عن

الممارسات المحاسبية القياسية أو المؤلفوة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.³

¹ باخجه عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص، 18.

² أمينة فناوي فريد، مرجع سابق، ص، 252.

³ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص، 22.

المطلب الرابع: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

نورد فيما يلي بعض الدوافع التي تؤدي بإدارة ال مؤسسة إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، والتي تؤدي إلى إعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للمؤسسة:

1. التأثير على سمعة ال مؤسسة ايجابيا في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين

القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات، والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي و دون تدخل من إدارة ال مؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، ولذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابا على سمعة المؤسسة.¹

2. تحسين الأداء المالي لل مؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم

بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

3. لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي

تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.²

4. الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تنقيد المؤسسات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحيانا

أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن المؤسسة من المحافظة على عملاتها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

5. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات ال مؤسسات إلى الحصول على التمويل

اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها. وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.³

¹ محمد الأغا، المحاسبة الإبداعية. مجلة مال وأعمال، العدد 2، جامعة الأزهر، فلسطين، 2012، ص، 19.

² باخجه عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص، 19.

³ حسن فليح مفلح الفطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات المساهمة الصناعية العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الإسراء، العراق، 2011، ص، 363.

6. تحقيق وفورات ضريبية: حيث تعمل بعض المؤسسات التي يسيطر عليها ملاكها على

سداد ضرائب أقل

من خلال انتهاجها إستراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة ، وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف.

7. تخفيض تقلبات الدخل: تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل، فهناك علاقة طردية

بين المخاطر وزيادة

التقلب، ولذلك تعمل إدارة المؤسسات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح. وفي سبيل ذلك إذا وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل، بحيث تقلل من هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوى الربح عن المستوى العادي، وهو ما يعرف بتمهيد الدخل أو تسوية الدخل.¹

المطلب الخامس: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

الفرع الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في حساب النتائج في إطار المحاسبة الإبداعية

هي:²

1. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة

فان تسجيل

الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

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

3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة : تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما

بزيادة إيراداتها

خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن إدارة المؤسسة من خلال فترة مالية محددة، من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداءها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من الإيرادات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

4. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة

بحسابات

الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص - ص، 40 - 41.

² ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32، جامعة القادسية، العراق، 2015، ص - ص، 244 - 245.

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

5. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للإلتزامات : تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان

لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الإلتزامات بشؤون قضائية، أو الإلتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الإلتزامات.

6. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى

فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر ، وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون صعبة ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

7. نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم

هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التخفيف من المصروفات عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

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

1. الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية،

إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص - ص، 245 - 246.

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

تعرض قائمة سيولة الخزينة جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة سيولة الخزينة:¹

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

الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

2. تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة

وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية. وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

3. وتتوفر كذلك إمكانيات التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن

خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة تغير الأموال الخاصة

يعتبر جدول تغير الأموال الخاصة، حلقة الربط بين حساب النتائج وبين الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود الأموال الخاصة من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.²

ويمكن تلخيص أهم أساليب المحاسبة الإبداعية بالنسبة لحساب النتائج والميزانية وقائمة سيولة الخزينة في الجدول التالي:

جدول رقم 01: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

حساب النتائج	الميزانية	قائمة سيولة الخزينة
--------------	-----------	---------------------

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

² ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص، 49.

الإبداعية

تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العملات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
تسجيل إيراد مزيف	عدم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع ال مؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك امكانية لتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب
نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة لل مؤسرة باعتبارها أسهما تجارية
الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذم المدينة و يتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	
	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	
	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 أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، جامعة الزرقاء، العراق، 2010، ص، 90.

المبحث الثالث: العلاقة بين التدقيق الداخلي وأساليب المحاسبة الإبداعية

يلعب التدقيق الداخلي دورا هاما في اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري وتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية وتتوفر على المصدقية اللازمة يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف ذات الصلة و تمكنهم من اتخاذ القرارات الصحيحة. ونظرا لصعوبة الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، وجب على المختصين في هذا المجال البحث باستمرار ومتابعة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال ما يسمى بالاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإبداعية.

وعلى الرغم من الإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي في سبيل الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية واكتشاف الأخطاء والغش الجوهري في القوائم المالية ، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر نظرا للتطور الذي تشهده بيئة الأعمال.

المطلب الأول: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية¹

تعرف أخلاقيات المهنة Ethics بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا. 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.

تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يخل بالثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط بالسليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الإنجاز لمصلحة طائفة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.

إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة ، يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا انتهازيا لا أخلاقيا. إن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة أن معظم تصرفات الإدارة غالبا تتصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها ، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

1. أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها

مستقبلا.

2. ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.

3. أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4. أن تستمر المؤسسة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

وختاما إن المحاسبة الإبداعية يجب اعتبارها سلوكا غير أخلاقي ، لما لها من مخالفات جسيمة ينتهكها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب

¹ محمد الأغا، مرجع سابق، ص - ص، 21 - 22.

المصلحة، لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.

المطلب الثاني: مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش الجوهري

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

1. الضغط والحافز على ارتكاب الغش : عندما يكون ذلك الضغط مرغوباً لأغراض الكسب

المالي المباشر في

حالة اختلاس الأصول أو كسب مالي غير مباشر في حالة التقرير المالي المضلل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم المؤسسة التي تحتفظ فيها الإدارة.

2. الفرص المدركة لارتكاب الغش : على الرغم من أن هناك حافزاً لارتكاب الغش، إلا أنه من

غير المحتمل أن

يحدث الغش إلا إذا كان الشخص أو الأشخاص ذو الصلة يعتقدون بأنهم يمكنهم ارتكابه بدون أن يتم اكتشافه.

هناك اختلاف رئيسي فيما بين التقرير المالي الاحتمالي واختلاس الأصول، إذ أن التقرير المالي

الاحتمالي يضر المستخدمين عن طريق توفير معلومات غير صحيحة تتضمنها البيانات المالية

التي يتخذون قراراتهم بناءً عليها، أما عندما يتم اختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين

والآخرين قد يصابون بأضرار بسبب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق وموجودات

المؤسسة، وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش من المحتمل أن يؤديا إلى الضرر بالمستخدمين.

عادة ما يتم إعداد التقرير المالي المغشوش عن طريق الإدارة، وأحياناً بدون معرفة العاملين

بالمؤسسة، حيث أن الإدارة في وضع يمكنها من اتخاذ قرارات مرتبطة بالمحاسبة وإعداد التقارير

بدون علم العاملين فيها، وعادة وليس دائماً ما يتم ارتكاب سرقة الأصول عن طريق العاملين

وليس عن طريق الإدارة، وغالباً ما تكون قيمتها غير جوهرية، إن أحد الأمور الهامة لاختلاس

الأصول تتمثل في التمييز بين سرقة الأصول والتحريفات الناشئة من سرقة الأصول.

المطلب الثالث: الاتجاهات الحديثة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص - ص، 54 - 55.

لاشك أن مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الأساليب ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات الحديثة المستخدمة للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها كالاتي:

1. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة

أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن ال مؤسرة التي ستختار معالجة محاسبية في فترة مالية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة.

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

- أ. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.
- ب. أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا الثبات في استخدام

السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي مؤسرة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى.

3. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من

أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.¹

4. يقضة وكفاءة الم دققي والمراقبين ولجان ال تدقيق في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم

هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المدقق الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدم ي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا

الأمر عن طريق إما التنقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات الحكومية أو من القطاع الخاص.²

¹ ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص - ص، 251 - 252.

² طارق حماد المبيضي، أسامة عبد المنعم، مرجع سابق، ص، 92.

المطلب الرابع: الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

لقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 240 بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية ومن أهم هذه الاعتبارات ما يلي:

1. يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول وأن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
2. إن المسؤولية الرئيسية لمنع و اكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها.
3. إن عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمان معقولا بأن البيانات المالية خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطأ.
4. إن مخاطر عدم اكتشاف التحريف المادي الناتج عن الغش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف التحريف المادي الناتج عن الخطأ، وذلك لأن الغش قد يتضمن خطط متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير.
5. المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين، وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالبا ما يكونون في وضع يعترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية¹.
6. إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ خارج مؤسسة العميل، على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو المحاكم القانونية.
7. إذا استنتج المدقق أنه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن غش أو الاشتباه بوجود غش فإنه يجب على المدقق:
 - النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه بما في ذلك ما إذا كان هناك
 - متطلب بأن يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.
 - أن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء العملية.
 - وفي حال انسحاب المدقق يجب:

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص - ص، 57 - 58.

أ. مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له للانسحاب من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة.

ب. النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدرها.

كتاب التعيين لعملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.

كما نص معيار التدقيق الأمريكي رقم 99 على بعض الإرشادات التي تمكن المدقق من إخلاء مسؤوليته تجاه أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالغش، ويمكن تلخيص أهم متضمنات المعيار بالنقاط الآتية:

1. وصف خصائص الغش.
2. المناقشة بين أعضاء مهمة التدقيق بخصوص مخاطر التحريف الجوهرى الناشئة عن الغش.
3. الحصول على المعلومات المطلوبة لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى الناشئ عن الغش.
4. تحديد المخاطر المحددة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
5. الاستجابة إلى نتائج التقييم.
6. تقييم نتائج اختبار التدقيق.
7. إبلاغ الإدارة و لجنة التدقيق والأطراف الأخرى بالغش.
8. توثيق دراسة المدقق عن الغش.¹

وفيما يلي أهم الإجراءات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في ال مؤسسة، وذلك في كل من حساب النتائج والميزانية:²

الفرع الأول: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر حساب النتائج (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية)، وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها، كنسب الربحية وكفاءة النشاط، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بحساب النتائج والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها:

جدول رقم 02: أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج

الفقرة	هدف الإدارة من أساليب المحاسبة	إجراءات المدقق المضادة
--------	--------------------------------	------------------------

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص - ص، 59 - 60.

² ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص - ص، 252 - 253.

الإبداعية

الإبداعية		
تهدف الإدارة بممارساتها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في حساب النتائج عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة	1. المبيعات
تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية	2. تكلفة البضاعة المباعة
تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف	3. مصروفات التشغيل
تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية ومن خلال أنشطة غير تشغيلية	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي	4. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية

المصدر: ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص، 252.

الفرع الثاني: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:
تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر الميزانية إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة، وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معاً، وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل: نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم الإجراءات المضادة التي تتوجب على المدقق:

جدول رقم 03: أهم الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق تطبيقها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

الفقرة	هدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
1. النقدية	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة	استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب السيولة
2. الاستثمارات المتداولة	تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
3. الذمم المدينة	تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة

الإبداعية

4. المخزون السلعي	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
5. الاستثمارات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر ال مؤسرة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في حساب النتائج والميزانية
6. الأصول طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح المؤسسة بتضمينها في إعادة التقييم أو بتخفيض مصروفات الاندثار	التحقق من نسب الاندثار وتعديل مصروف الاندثار
7. الأصول غير الملموسة	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة
8. المطلوبات المتداولة	تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة
9. المطلوبات طويلة الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها	التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة
10. حقوق المساهمين	تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح
11. الموجودات و الالتزامات الطارئة	تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب

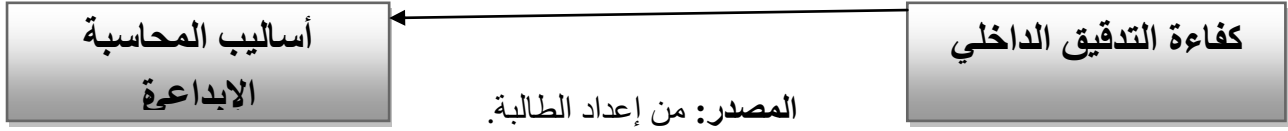
المصدر: ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص، 253.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في فصلنا هذا إلى الإطار المفاهيمي لمتغيري الدراسة والمتمثلين في ل لتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التعريف والتطور التاريخي والأهمية والمراحل... إلخ، حيث يعرف التدقيق الداخلي على أنه تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة ويشمل الفحص والتقويم والمراقبة لمدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة، أما المحاسبة الإبداعية فهي عملية استغلال الثغرات الموجودة في البدائل المحاسبية لتحسين صورة المؤسسة في أعين المستخدمين حتى وإن كانت على حساب الحقيقة. كما تناولنا أيضا العلاقة بينهما نظريا من خلال أهم الأساليب التي يستعين بها المحاسب للتلاعب في القوائم المالية لـ لمؤسسة، كما ركزنا على أهم الإجراءات التي ينفذها المدقق الداخلي للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الـ مؤسسة، وذلك في كل من حساب النتائج والميزانية. إذ يتعين على المدقق الداخلي أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية وتعكس صورة صادقة حول المركز المالي للـ مؤسسة لضمان توصيل النتائج الحقيقية للأطراف ذات الصلة من ملاك، مستثمرين، إدارة الضرائب، بنوك...

الميدانية

المتغير التابع: أساليب المحاسبة الإبداعية
شكل رقم 02: نموذج الدراسة
المتغير المستقل المتغير التابع الدور



الفرع الثاني: منهج الدراسة

في سبيل الإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية وتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج التحليلي باعتباره المنهج الذي يتناسب مع الظاهرة محل الدراسة، حيث لا يقتصر على جمع البيانات لوصف الظاهرة فقط بل يتعداها أيضا إلى التعبير عنها كميا ونوعيا وتحليلها وإيجاد العلاقة بين متغيراتها بغية التفسير الجيد لها والوصول إلى نتائج منطقية تدعم الواقع العملي للظاهرة محل الدراسة.

المطلب الثاني: حدود وعينة الدراسة

الفرع الأول: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في كل من الحدود المكانية والزمانية والبشرية والموضوعية وفيما يلي توضيح لكل منها:

1. الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة 6 مؤسسات بولاية بسكرة وهي كما يلي: مؤسسة النسيج والتجهيز

TIFIB، مطاحن سنابل السلام، مديرية الصيانة سونطراك، مؤسسة الإخوة عموري لصناعة الأجر الأحمر، مؤسسة الجنوب للتمور SODACO، مؤسسة التسيير السياحي EGTB، كما شملت الدراسة على جامعة محمد خيضر.

2. الحدود الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة ما بين: 29 أفريل إلى 13 ماي 2017.

3. الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة على كل من المحاسبين والمدققين الداخليين والأساتذة الجامعيين المختصين.

4. الحدود الموضوعية: تمثل المجال الموضوعي في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مجموعة من المؤسسات لولاية بسكرة، وقد شملت 6 مؤسسات كما يلي: مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، مطاحن سنابل السلام، مديرية الصيانة سونطراك، مؤسسة الإخوة عموري لصناعة الأجر الأحمر، مؤسسة الجنوب للتمور SODACO، مؤسسة التسيير السياحي EGTB، كما شملت الدراسة أيضا مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين. ولقد ركزنا في دراستنا على آراء كل من:

- عينة من المحاسبين: باعتبارهم الأطراف المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

الميدانية

- عينة من المدققين الداخليين: باعتبارهم الأطراف المسؤولة عن فحص وتقييم جودة هذه القوائم المالية.
 - عينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في المجال.
- وفيما يلي تعريف بسيط للمؤسسات محل الدراسة:

جدول رقم 04: التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

مؤسسة التسيير السياحي EGTB	مؤسسة الجنوب للتمور SODACO	مؤسسة الإخوة عموري لصناعة الأجر الأحمر	مديرية الصيانة سونطراك	مطاحن سنابل السلام	مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB	المؤسسة البيان
شركة مساهمة	شركة مساهمة	شركة ذات مسؤولية محدودة	-	شركة ذات مسؤولية محدودة	شركة مساهمة	الطبيعة القانونية
سطر الملوك 07005 بسكرة	منطقة النشاطات بسكرة	المنطقة الصناعية بسكرة				الموقع
تسيير سياحي	توظيف وتصدير التمور	صناعة الأجر الأحمر	صيانة المنشآت البتروولية	طحانة	صناعة القماش الجاهز	طبيعة النشاط
خدمات سياحية	التمور الموظبة	الأجر من نوع 8 ثقب و 1 ثقب	خدمات صيانة المنشآت البتروولية	دقيق الخبازة	القماش الجاهز	نوع المنتج/ الخدمة
7.820.000.00	1.000.000.00	4.000.000.00	-	-	3.980.000.00	رأس المال (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من المؤسسات.

ولقد قمنا بتوزيع الإستبيان كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 05: توزيع الإستبيان

الإستمارة			
الصالحة	الملغاة	المفقودة والمهملة	الموزعة
41	4	9	54

المصدر: من إعداد الطالبة.

المبحث الثاني: أداة الدراسة، صدقها وثباتها

من خلال هذا المبحث سيتم تحديد الأداة المتبعة في التقصي وجمع المعلومات، والأساليب الإحصائية المستخدمة إضافة إلى عرض محتوى الأداة وقياس مدى صدقها وثباتها.

الميدانية

المطلب الأول: أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: أداة جمع البيانات

إعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في إستخلاص إتجاهات وآراء أفراد العينة وذلك إنطلاقاً من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريف الإستبيان على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الباحث لهذه الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

الفرع الثاني: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد إسترجاع الإس تبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمت بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، كما إعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V21 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث إعتمدت على الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- الإنحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
- معامل ألفا كرونباخ : وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.

المطلب الثاني: عرض بيانات أداة الدراسة

بعد تعريف أفراد عينة الدراسة بالهدف العلمي المرجو من هذا الإستبيان، والتأكيد لهم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة، قمنا بتقسيم هذا الإستبيان إلى أربع محاور أساسية كما يلي:

- المحور الأول: بيانات شخصية (يحتوي على 6 عبارات).
- المحور الثاني: فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة (يحتوي على 13 عبارة).
- المحور الثالث: طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية (يحتوي على 13 عبارة).
- المحور الرابع : كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها (يحتوي على 13 عبارة).

المطلب الثالث: صدق الأداة وثباتها

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0.60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0.70.

الميدانية

جدول رقم 06: صدق وثبات أداة الدراسة

محاور الإستبيان	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	13	0.801	0.812
المحور الثاني	13	0.767	0.773
المحور الثالث	13	0.851	0.855
المجموع	39	0.773	0.789

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: يتضح من الجدول رقم (06) السابق أن معامل الثبات الإجمالي عال إذ بلغ 0.773 كما أن معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة مرتفعة، ويمكن الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية، وهذا ما يتضح من خلال معامل الصدق الإجمالي الذي بلغ 0.789 وهو معامل عالي في مثل هذه الدراسات.

وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل

النتائج.

لقد تم إختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس إستخداما لقياس الآراء، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ، ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 07: مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة، مدخل لبناء المهارات البحثية. تعريب إسماعيل بسيوني، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2006، ص، 284.

المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
المطلب الأول: تحليل وتفسير عبارات المحور الأول "بيانات شخصية"
الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

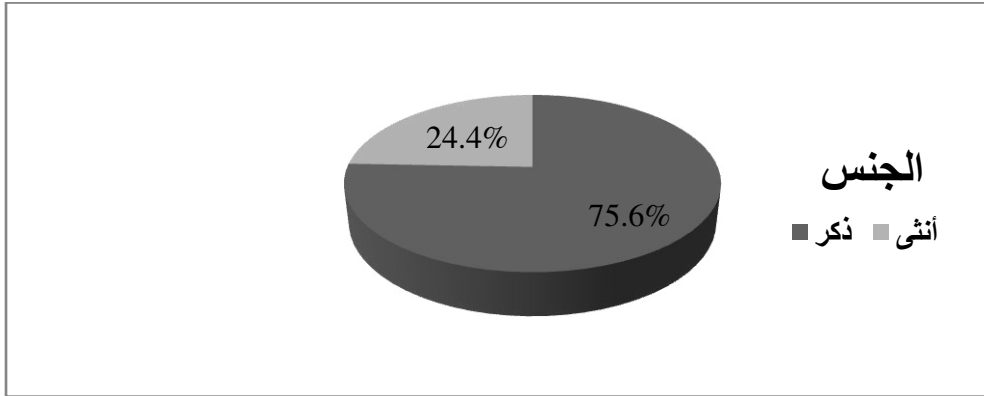
جدول رقم 08: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	31	75.6
أنثى	10	24.4
المجموع	41	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 03: دائرة نسبية تمثل الجنس

الميدانية



على المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد برنامج EXCEL لسنة 2007.

التعليق: من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (03) نلاحظ أن عدد الذكور أعلى من عدد الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 75.6%، في حين نجد أن نسبة الإناث 24.4% وهذا يدل على أن أفراد العينة محل الدراسة كلهم من جنس الذكور تقريبا.

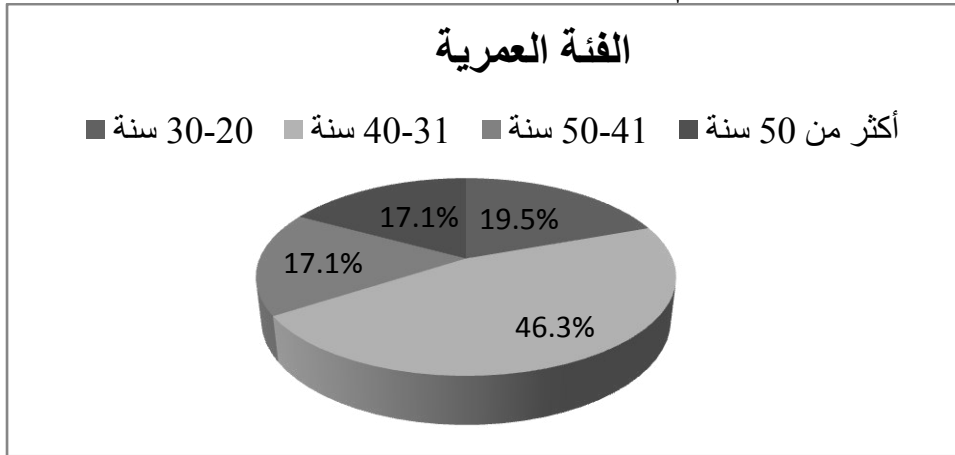
الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

جدول رقم 09: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
19.5	8	30-20 سنة
46.3	19	40-31 سنة
17.1	7	50-41 سنة
17.1	7	أكثر من 50 سنة
100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 04: دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL لسنة 2007.

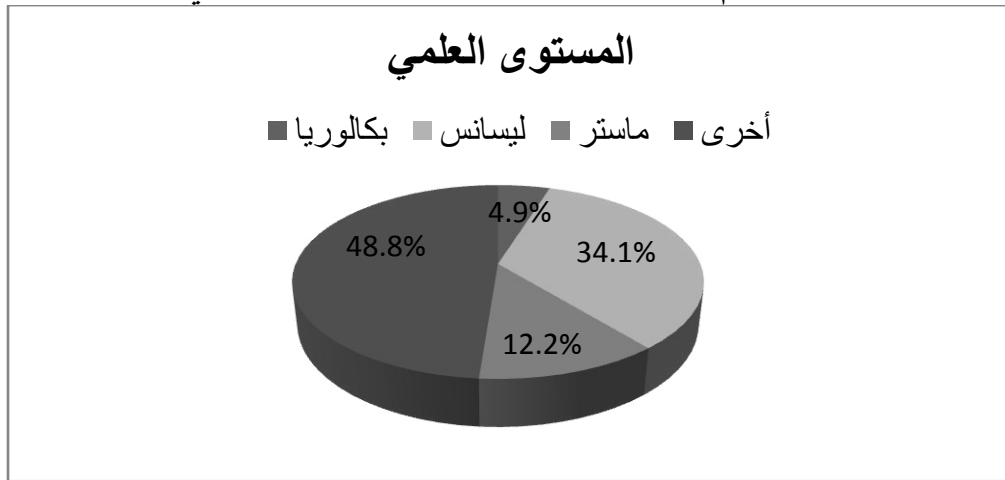
التعليق: من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (04) نلاحظ أن أعلى نسبة كانت 46.3% وهي تمثل الفئة العمرية ما بين 40-31 سنة وتليهما الفئة العمرية من 30-20 سنة بنسبة 19.5%، أما الفئة 40-31 سنة والفئة الأكثر من 50 سنة فكانتا بنسبتين متساويتين بلغتا 17.1%.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي
جدول رقم 10: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المستوى العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
4.9	2	بكالوريا
34.1	14	ليسانس
12.2	5	ماستر
48.8	20	أخرى
100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 05: دائرة نسبية تمثل المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL لسنة 2007.

التعليق: من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (05) نلاحظ أن المستوى العلمي الغالب يمثل الأفراد الذين يحملون شهادات أخرى بنسبة بلغت 48.8% تمثلت هذه الشهادات في الماجستير والدكتوراه، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يحملون شهادة ليسانس والتي بلغت نسبتهم 34.1%، أما نسبة من يحملون شهادة ماستر فبلغت 12.2%، في حين نجد أقل نسبة هي نسبة الأفراد الذين يحملون شهادة البكالوريا بمقدار 4.9%، وهذا يدل على أن أفراد العينة محل الدراسة مؤهلين علمياً.

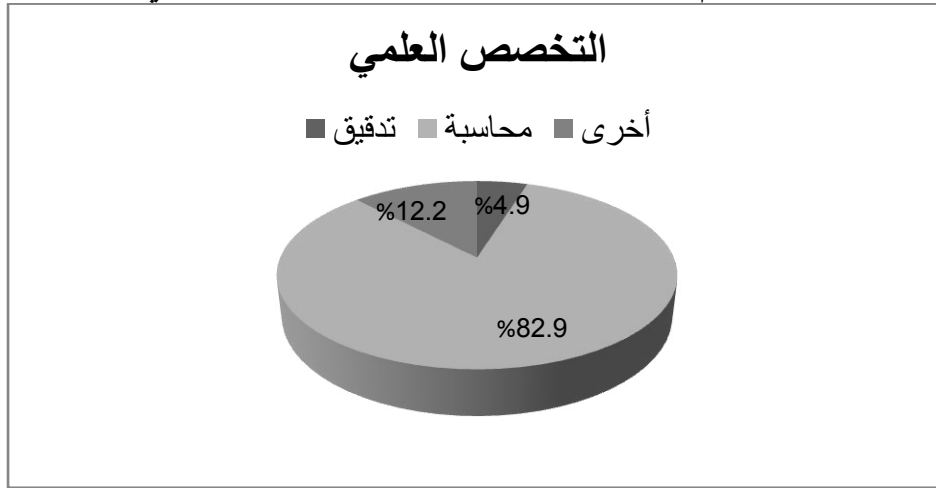
الميدانية

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي
جدول رقم 11: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
4.9	2	تدقيق
82.9	34	محاسبة
12.2	5	أخرى
100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 06: دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج EXCEL لسنة 2007.

التعليق: من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (06) نلاحظ أن، أعلى نسبة هي 82.9 % والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المحاسبة، ثم تليها نسبة 12.2 % للأفراد المتخصصين في مجالات أخرى تمثلت أساساً في علوم مالية وتسيير مؤسسات، أما الأفراد المتخصصين في مجال التدقيق فتمثل أقل نسبة حيث قدرت بـ 4.9 %.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية
جدول رقم 12: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

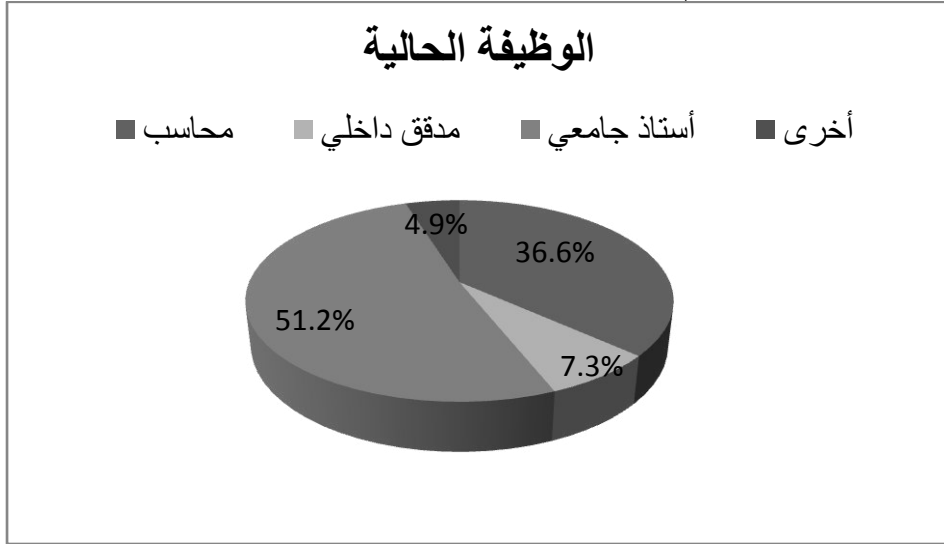
النسبة المئوية	التكرار	البيان
36.6	15	محاسب
7.3	3	مدقق داخلي

الميدانية

51.2	21	أستاذ جامعي
4.9	2	أخرى
100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 07: دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL لسنة 2007.

التعليق: من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (07) نلاحظ أن ما نسبته 51.2% من أفراد العينة يشغلون وظيفة أستاذ جامعي، في حين نجد نسبة 36.6% والتي تمثل الأفراد الذين يشغلون وظيفة المحاسب، أما الأفراد الذين يشغلون وظيفة المدقق الداخلي فبلغت 7.3%، ونجد أقل نسبة 4.9% والتي تقابل الأفراد الذين يشغلون وظائف أخرى والتي تمثلت بدورها في وظيفة إطار مالي.

الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

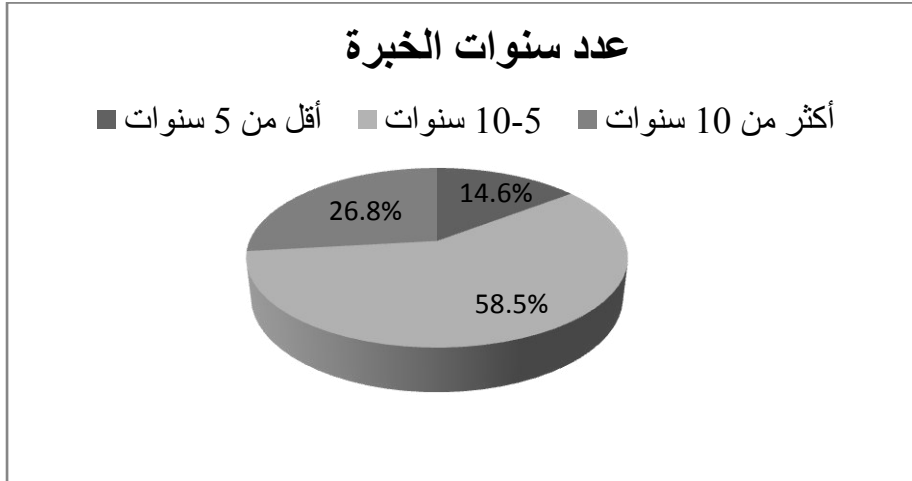
جدول رقم 13: التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
14.6	6	أقل من 5 سنوات
58.5	24	5-10 سنوات
26.8	11	أكثر من 10 سنوات
100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

شكل رقم 08: دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة

الميدانية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج EXCEL لسنة 2007.

التعليق: من خلال الجدول رقم (13) والشكل رقم (08) نلاحظ أن، الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 10-5 سنوات قدرت بـ 58.5% وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 26.8% والتي تقابل أصحاب الخبرة الطويلة التي تتجاوز 10 سنوات، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 14.6%، وهذا يدل على أن أفراد العينة ذوي خبرة مهنية.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني " فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة "

العبارة رقم (01): التدقيق الداخلي ووظيفة رقابية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة

جدول رقم 14: إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	4.9	3.63	1.09	موافق
غير موافق	6	14.6			
محايد	4	9.8			
موافق	22	53.7			
موافق بشدة	7	17.1			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (01) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.63 وانحرافها المعياري 1.09 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 53.7% من أفراد العينة يؤكدون على

الميدانية

أن التدقيق الداخلي ووظيفة رقابية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة ، ونجد أيضا 17.1% من الأفراد موافقين بشدة.

العبرة رقم (02): يلعب التدقيق الداخلي دورا استشاريا للإدارة العليا
جدول رقم 15: إجابات أفراد العينة حول العبرة (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	3.9	1.044	موافق
غير موافق	4	9.8			
محايد	6	14.6			
موافق	17	41.5			
موافق بشدة	13	31.7			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبرة (02) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبرة بـ 3.9 وانحرافها المعياري 1.044 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 41.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن التدقيق الداخلي يلعب دورا استشاريا للإدارة العليا، ونجد أيضا 31.7% من الأفراد موافقين بشدة.

العبرة رقم (03): يوفر التدقيق الداخلي حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير

جدول رقم 16: إجابات أفراد العينة حول العبرة (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.39	0.586	موافق بشدة
غير موافق	0	0			
محايد	2	4.9			
موافق	21	51.2			
موافق بشدة	18	43.9			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (16) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبرة (03) كانت موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبرة بـ 4.39 وانحرافها المعياري 0.586 وهي تقع بذلك ضمن المجال (4.20-5)، حيث أن ما نسبته 51.2% من أفراد العينة يؤكدون على أن التدقيق الداخلي يوفر حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير، ونجد أيضا 43.9% من الأفراد موافقين بشدة.

العبرة رقم (04): يعمل التدقيق الداخلي على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة

الميدانية

جدول رقم 17: إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.44	0.586	موافق بشدة
غير موافق	0	0			
محايد	0	0			
موافق	23	56.1			
موافق بشدة	18	43.9			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (17) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (04) كانت موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.44 وانحرافها المعياري 0.586 وهي تقع بذلك ضمن المجال (4.20-5)، حيث أن ما نسبته 56.1% من أفراد العينة يؤكدون على أن التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة، ونجد أيضا ما نسبته 43.9% من الأفراد موافقين بشدة. العبارة رقم (05): التدقيق الداخلي عملية منتظمة ومدروسة، تمر بمجموعة من المراحل بما يتوافق وأولويات وأهداف المؤسسة

جدول رقم 18: إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.10	0.49	موافق
غير موافق	0	0			
محايد	3	7.3			
موافق	31	75.6			
موافق بشدة	7	17.1			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (18) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (05) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.10 وانحرافها المعياري 0.49 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 75.6% من أفراد العينة يؤكدون على أن التدقيق الداخلي عملية منتظمة ومدروسة، تمر بمجموعة من المراحل بما يتوافق وأولويات وأهداف المؤسسة، ونجد أيضا ما نسبته 17.1% من الأفراد موافقين بشدة. العبارة رقم (06): يجب على المدقق الداخلي عند التخطيط وأداء مهمته تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول

جدول رقم 19: إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.63	0.623	موافق
غير موافق	2	4.9			

الميدانية

			29.3	12	محايد
			63.4	26	موافق
			2.4	1	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (19) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (06) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.63 وانحرافها المعياري 0.623 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 63.4% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يجب على المدقق الداخلي عند التخطيط وأداء مهمته تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، ونجد أيضا ما نسبته 29.3% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (07): يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته

جدول رقم 20: إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.61	0.494	موافق بشدة
غير موافق	0	0			
محايد	0	0			
موافق	16	39			
موافق بشدة	25	61			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (20) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (07) كانت موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.61 وانحرافها المعياري 0.494 وهي تقع بذلك ضمن المجال (4.20-5)، حيث أن ما نسبته 61% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته، ونجد أيضا ما نسبته 39% من الأفراد موافقين.

العبارة رقم (08): يحرص المدقق الداخلي على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة

جدول رقم 21: إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.17	0.738	موافق
غير موافق	2	4.9			
محايد	2	4.9			
موافق	24	58.5			
موافق بشدة	13	31.7			
المجموع	41	100			

الميدانية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (21) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (08) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.738 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 58.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق الداخلي يحرص على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة، ونجد أيضا ما نسبته 31.7% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (09): يقوم المدقق الداخلي بتوثيق كافة أعماله بأوراق عمل ثبوتية وداعمة
جدول رقم 22: إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.98	0.79	موافق
غير موافق	3	7.3			
محايد	4	9.8			
موافق	25	61			
موافق بشدة	9	22			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (09) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.98 وانحرافها المعياري 0.79 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 61% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق الداخلي يقوم بتوثيق كافة أعماله بأوراق عمل ثبوتية وداعمة، ونجد أيضا ما نسبته 22% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (10): يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى واقعية التقديرات المحاسبية المطبقة
جدول رقم 23: إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.63	0.662	موافق
غير موافق	3	7.3			
محايد	10	24.4			
موافق	27	65.9			
موافق بشدة	1	2.4			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (23) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.63 وانحرافها المعياري 0.662 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 65.9% من أفراد العينة يؤكدون

الميدانية

على ضرورة قيام المدقق الداخلي بتقييم مدى واقعية التقديرات المحاسبية المطبقة، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (11): يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والعمليات المحاسبية

جدول رقم 24: إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.651	3.98	0	0	غير موافق بشدة
			7.3	3	غير موافق
			0	0	محايد
			80.5	33	موافق
			12.2	5	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (11) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.98 وانحرافها المعياري 0.651 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 80.5% من أفراد العينة يؤكدون على قيام المدقق الداخلي بفحص وتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والعمليات المحاسبية، ونجد أيضا ما نسبته 12.2% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (12): يستخدم المدقق الداخلي أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة

جدول رقم 25: إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.587	4.17	0	0	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			9.8	4	محايد
			63.4	26	موافق
			26.8	11	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (12) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.587 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 63.4% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يستخدم أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ، ونجد أيضا ما نسبته 26.8% من الأفراد موافقين بشدة.

الميدانية

العبارة رقم (13): يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير دورية من أجل تحديد المشاكل الموجودة ومحاولة معالجتها

جدول رقم 26: إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.74	4.05	2.4	1	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق
			9.8	4	محايد
			65.9	27	موافق
			22	9	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (13) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.05 وانحرافها المعياري 0.74 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 65.9% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق الداخلي يقوم بإعداد تقارير دورية من أجل تحديد المشاكل الموجودة ومحاولة معالجتها، ونجد أيضا ما نسبته 22% من الأفراد موافقين بشدة. تهدف هذه العبارات الواردة في المحور الثاني لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

جدول رقم 27: إجابات الأفراد حول محور فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	التدقيق الداخلي وظيفة رقابية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة	3.63	1.09	موافق
2	يلعب التدقيق الداخلي دورا استشاريا للإدارة العليا	3.9	1.044	موافق
3	يوفر التدقيق الداخلي حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير	4.39	0.586	موافق بشدة
4	يعمل التدقيق الداخلي على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة	4.44	0.502	موافق بشدة
5	التدقيق الداخلي عملية منتظمة ومدروسة، تمر بمجموعة من المراحل بما يتوافق وألويات وأهداف المؤسسة	4.10	0.49	موافق
6	يجب على المدقق الداخلي عند التخطيط وأداء مهمته تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول	3.63	0.623	موافق

الميدانية

7	يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته	4.61	0.494	موافق بشدة
8	يحرص المدقق الداخلي على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة.	4.17	0.738	موافق
9	يقوم المدقق الداخلي بتوثيق كافة أعماله بأوراق عمل ثبوتية وداعمة	3.98	0.79	موافق
10	يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى واقعية التقديرات المحاسبية المطبقة	3.63	0.662	موافق
11	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والعمليات المحاسبية	3.98	0.651	موافق
12	يستخدم المدقق الداخلي أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة	4.17	0.587	موافق
13	يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير دورية من أجل تحديد المشاكل الموجودة ومحاولة معالجتها	4.05	0.74	موافق
المتوسط العام للعبارات		4.0525	0.38899	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من الجدول رقم (27) نستنتج أن آراء جميع أفراد العينة حول فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة تؤكد على أن تمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته، وأن التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة، وحماية الأصول والسجلات من الضياع والسرقة والتزوير.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث " طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية " العبارة رقم (01): يمكن اعتبار أساليب المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي وقانوني باعتبارها تتم وفق الأطر القانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

جدول رقم 28: إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	12	29.3	2.49	1.227	غير موافق
غير موافق	10	24.4			

الميدانية

			14.6	6	محايد
			31.7	13	موافق
			0	0	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (1) كانت غير موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2.49 وانحرافها المعياري 1.227 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1.80-2.59)، حيث أن ما نسبته 31.7% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يمكن اعتبار أساليب المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي وقانوني باعتبارها تتم وفق الأطر القانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ونجد أيضا ما نسبته 29.3% من الأفراد غير موافقين بشدة.

العبارة رقم (02): يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 29: إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	4	1	موافق
غير موافق	2	4.9			
محايد	8	19.5			
موافق	15	36.6			
موافق بشدة	15	36.6			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (2) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 1 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 36.6% من أفراد العينة تباينت آراؤهم بن التأكيد والتأكيد بشدة على أن التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية يعد أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 19.5% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (03): إن عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 30: إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.59	0.921	موافق
غير موافق	3	7.3			
محايد	20	48.8			
موافق	9	22			
موافق بشدة	9	22			
المجموع	41	100			

الميدانية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (3) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.59 وانحرافها المعياري 0.921 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 48.8% من أفراد العينة كانت آراؤهم محايدة بخصوص أنه عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 22% من الأفراد تباينت آراؤهم بين موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم (04): إن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة

جدول رقم 31: إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.9	0.86	موافق
غير موافق	2	4.9			
محايد	11	26.8			
موافق	17	41.5			
موافق بشدة	11	26.8			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (4) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.9 وانحرافها المعياري 0.86 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 41.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة ، ونجد أيضا ما نسبته 26.8% من الأفراد تباينت آراؤهم بين محايد وموافق بشدة.

العبارة رقم (05): إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية

جدول رقم 32: إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.27	0.775	موافق بشدة
غير موافق	2	4.9			
محايد	2	4.9			
موافق	20	48.8			
موافق بشدة	17	41.5			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

الميدانية

التعليق: من خلال الجدول رقم (32) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (5) موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.27 وانحرافها المعياري 0.775 وهي تقع بذلك ضمن المجال (4.20-5)، حيث أن ما نسبته 48.8% من أفراد العينة يؤكدون على أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية ، ونجد أيضا ما نسبته 41.5% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (06): يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بمعلومات صحيحة

جدول رقم 33: إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	22	53.7	1.59	0.706	غير موافق بشدة
غير موافق	14	34.1			
محايد	5	12.2			
موافق	0	0			
موافق بشدة	0	0			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (33) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (6) غير موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1.59 وانحرافها المعياري 0.706 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1.79)، حيث أن ما نسبته 53.7% من أفراد العينة غير موافقين بشدة على أن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بمعلومات صحيحة، ونجد أيضا ما نسبته 34.1% من الأفراد غير موافقين.

العبارة رقم (07): عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية

جدول رقم 34: إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	4.27	0.742	موافق بشدة
غير موافق	2	4.9			

الميدانية

			2.4	1	محايد
			53.7	22	موافق
			39	16	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (34) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (7) موافق بشدة، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.27 وانحرافها المعياري 0.742 وهي تقع بذلك ضمن المجال (4.20-5)، حيث أن ما نسبته 53.7% من أفراد العينة يؤكدون على أن عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية، ونجد أيضا ما نسبته 39% من الأفراد موافقين بشدة. العبارة رقم (08): عدم الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر يكون بهدف التهرب الضريبي فقط

جدول رقم 35: إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	3.29	1.055	محايد
غير موافق	11	26.8			
محايد	8	19.5			
موافق	17	41.5			
موافق بشدة	4	9.8			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (35) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (8) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.29 وانحرافها المعياري 1.055 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 41.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن عدم الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر يكون بهدف التهرب الضريبي فقط، ونجد أيضا ما نسبته 26.8% من الأفراد كانت إجابتهم محايد.

العبارة رقم (09): من بين أساليب المحاسبة الإبداعية القيام بتصنيف بعض الإيرادات والمصاريف الإستثنائية ضمن الإيرادات والمصاريف العادية في جدول حسابات النتائج

جدول رقم 36: إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	4.9	3.39	0.972	محايد
غير موافق	4	9.8			
محايد	15	36.6			
موافق	16	39			
موافق بشدة	4	9.8			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

الميدانية

التعليق: من خلال الجدول رقم (36) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (9) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.39 وانحرافها المعياري 0.972 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 39% من أفراد العينة يؤكدون على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية القيام بتصنيف بعض الإيرادات والمصاريف الإستثنائية ضمن الإيرادات والمصاريف العادية في جدول حسابات النتائج ، ونجد أيضا ما نسبته 36.6% من الأفراد كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (10): يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 37: إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	3.98	0.987	موافق
غير موافق	2	4.9			
محايد	8	19.5			
موافق	16	39			
موافق بشدة	14	34.1			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (37) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.98 وانحرافها المعياري 0.987 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 39% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية ، ونجد أيضا ما نسبته 34.1% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (11): من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تغيير دوري وغير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات والإهلاكات والمؤونات

جدول رقم 38: إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	3.37	1.019	محايد
غير موافق	11	26.8			
محايد	3	7.3			
موافق	24	58.5			
موافق بشدة	2	4.9			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (38) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (11) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.37 وانحرافها المعياري 1.019 وهي تقع ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 58.5% من أفراد العينة يؤكدون على أنه من بين

الميدانية

أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تغيير دوري وغير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات والإهلاكات والمؤونات، ونجد أيضا ما نسبته 26.8% من الأفراد غير موافقين. العبارة رقم (12): يعتبر إثبات إيرادات محتملة قبل إكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل بث الحكم فيها من بين أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 39: إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
محايد	0.988	3.22	4.9	2	غير موافق بشدة
			19.5	8	غير موافق
			29.3	12	محايد
			41.5	17	موافق
			4.9	2	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (39) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (12) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.22 وانحرافها المعياري 0.988 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 41.5% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يعتبر إثبات إيرادات محتملة قبل إكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل بث الحكم فيها من بين أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 29.3% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (13): من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدة أيام رغم إنتهاء السنة المالية الواقعة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة

جدول رقم 40: إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	1.003	3.49	4.9	2	غير موافق بشدة
			14.6	6	غير موافق
			14.6	6	محايد
			58.5	24	موافق
			7.3	3	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

الميدانية

التعليق: من خلال الجدول رقم (40) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (13) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.49 وانحرافها المعياري 1.003 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 58.5% من أفراد العينة يؤكدون على أنه من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدة أيام رغم إنتهاء السنة المالية الواقعة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة ، ونجد أيضا ما نسبته 14.6% من الأفراد تباينت إجاباتهم بين غير موافق ومحايد.

تهدف هذه العبارات الواردة في المحور الثالث لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

جدول رقم 41: إجابات الأفراد حول محور طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يمكن اعتبار أساليب المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي وقانوني باعتبارها تتم وفق الأطر القانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	2.49	1.227	غير موافق
2	يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية	4	1	موافق
3	إن عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية	3.59	0.921	موافق
4	إن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة	3.9	0.86	موافق
5	إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية	4.27	0.775	موافق بشدة
6	يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بمعلومات صحيحة	1.59	0.706	غير موافق بشدة
7	عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية	4.27	0.742	موافق بشدة
8	عدم الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر يكون بهدف التهرب الضريبي فقط	3.29	1.055	محايد
9	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية القيام	3.39	0.972	محايد

الميدانية

			بتصنيف بعض الإيرادات والمصاريف الإستثنائية ضمن الإيرادات والمصاريف العادية في جدول حسابات النتائج	
10	يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية	3.98	0.987	موافق
11	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تغيير دوري وغير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات والإهتلاكات والمؤونات	3.37	1.019	محايد
12	يعتبر إثبات إيرادات محتملة قبل إكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل بث الحكم فيها من بين أساليب المحاسبة الإبداعية	3.22	0.988	محايد
13	من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدة أيام رغم إنتهاء السنة المالية الواقعة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة	3.49	1.003	موافق
المتوسط العام للعبارات		3.4484	0.4892	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من الجدول رقم (41) نستنتج أن آراء جميع أفراد العينة حول طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية تؤكد على أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية وتضليل مستخدمي هذه القوائم والتأثير على آرائهم، وأن عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية، وإعتبار التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الرابع: تحليل وتفسير عبارات المحور ال رابع " كفاءة وفعالية ال تدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها "

العبرة رقم (01): يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 42: إجابات أفراد العينة حول العبارة (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	0	0	3.878	0.714	موافق
غير موافق	1	2.4			
محايد	10	24.4			
موافق	23	56.1			
موافق بشدة	7	17.1			

الميدانية

			100	41	المجموع
--	--	--	-----	----	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (42) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (1) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.878 وانحرافها المعياري 0.714 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 56.1% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (02): يساهم التدقيق الداخلي في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية

جدول رقم 43: إجابات أفراد العينة حول العبارة (02)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.893	3.95	0	0	غير موافق بشدة
			9.8	4	غير موافق
			12.2	5	محايد
			51.2	21	موافق
			26.8	11	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (43) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (2) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.95 وانحرافها المعياري 0.893 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 51.2% من أفراد العينة يؤكدون على أن التدقيق الداخلي يساهم في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية، ونجد أيضا ما نسبته 26.8% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (03): الخبرة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 44: إجابات أفراد العينة حول العبارة (03)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.894	4	4.9	2	غير موافق بشدة
			0	0	غير موافق

الميدانية

			9.8	4	محايد
			61	25	موافق
			24.4	10	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (44) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (3) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 0.894 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 61% من أفراد العينة يؤكدون على أن الخبرة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (04): الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 45: إجابات أفراد العينة حول العبارة (04)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	1.2	3.76	4.9	2	غير موافق بشدة
			14.6	6	غير موافق
			12.2	5	محايد
			36.6	15	موافق
			31.7	13	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (45) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (4) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.76 وانحرافها المعياري 1.2 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 36.6% من أفراد العينة يؤكدون على أن الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 31.7% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (05): عند تصميم إجراءات التدقيق الداخلي يقوم المدقق بالحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 46: إجابات أفراد العينة حول العبارة (05)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.802	3.61	2.4	1	غير موافق بشدة
			4.9	2	غير موافق
			29.3	12	محايد
			56.1	23	موافق
			7.3	3	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

الميدانية

التعليق: من خلال الجدول رقم (46) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (5) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.61 وانحرافها المعياري 0.802 وهي تقع ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 56.1% من أفراد العينة يؤكدون على أنه عند تصميم إجراءات التدقيق الداخلي يقوم المدقق بالحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 29.3% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (06): يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات.

جدول رقم 47: إجابات أفراد العينة حول العبارة (06)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	4.9	3.88	1.005	موافق
غير موافق	2	4.9			
محايد	5	12.2			
موافق	22	53.7			
موافق بشدة	10	24.4			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (47) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (6) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.88 وانحرافها المعياري 1.005 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 53.7% من أفراد العينة يؤكدون على أنه يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد موافقين بشدة.

العبارة رقم (07): للمدقق الداخلي الحرية في اختيار الأنشطة التي يقوم بتدقيقها

جدول رقم 48: إجابات أفراد العينة حول العبارة (07)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	3	7.3	2.93	1.081	محايد
غير موافق	15	36.6			
محايد	6	14.6			
موافق	16	39			
موافق بشدة	1	2.4			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (48) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (7) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2.93 وانحرافها المعياري 1.081 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 39% من أفراد العينة يؤكدون على أن

الميدانية

للمدقق الداخلي الحرية في اختيار الأنشطة التي يقوم بتدقيقها ، ونجد أيضا ما نسبته 36.6% من الأفراد غير موافقين.

العبارة رقم (08): يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق الناتجة عن عملية التدقيق دون أي ضغوطات أو تأثير على رأيه

جدول رقم 49: إجابات أفراد العينة حول العبارة (08)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	4.9	3.66	0.794	موافق
غير موافق	0	0			
محايد	10	24.4			
موافق	27	65.9			
موافق بشدة	2	4.9			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (49) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (8) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.66 وانحرافها المعياري 0.794 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 65.9% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق الداخلي يقوم بعرض الحقائق الناتجة عن عملية التدقيق دون أي ضغوطات أو تأثير على رأيه ، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (09): يقوم المدقق الداخلي برفع التقارير عن نتائج التدقيق عند الانتهاء منها مباشرة

جدول رقم 50: إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	3.732	0.8667	موافق
غير موافق	1	2.4			
محايد	13	31.7			
موافق	19	46.3			
موافق بشدة	7	17.1			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (50) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (9) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.732 وانحرافها المعياري 0.8667 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 46.3% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق الداخلي يقوم برفع التقارير عن نتائج التدقيق عند الانتهاء منها مباشرة ، ونجد أيضا ما نسبته 31.7% من الأفراد محايدين.

الميدانية

العبارة رقم (10): التخطيط الجيد والكفاءة لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 51: إجابات أفراد العينة حول العبارة (10)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0.998	4.17	0	0	غير موافق بشدة
			12.2	5	غير موافق
			4.9	2	محايد
			36.6	15	موافق
			46.3	19	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (51) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.998 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 46.3% من أفراد العينة يؤكدون بشدة على أن التخطيط الجيد والكفاءة لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، ونجد أيضا ما نسبته 36.6% من الأفراد موافقين.

العبارة رقم (11): يساعد أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية

جدول رقم 52: إجابات أفراد العينة حول العبارة (11)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	1.14	4	7.3	3	غير موافق بشدة
			2.4	1	غير موافق
			12.2	5	محايد
			39	16	موافق
			39	16	موافق بشدة
			100	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (52) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (11) موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 1.14 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19)، حيث أن ما نسبته 39% من أفراد العينة تمثلت آراؤهم في موافق وموافق بشدة على أن أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي يساعد في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ، ونجد أيضا ما نسبته 12.2% من الأفراد محايدين.

العبارة رقم (12): عدم قدرة المدقق الداخلي على إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية دليل على عدم بذل العناية المهنية اللازمة

جدول رقم 53: إجابات أفراد العينة حول العبارة (12)

الميدانية

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	2	4.9	3.34	1.196	محايد
غير موافق	10	24.4			
محايد	9	22			
موافق	12	29.3			
موافق بشدة	8	19.5			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (53) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (12) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.34 وانحرافها المعياري 1.196 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 29.3% من أفراد العينة يؤكدون على أن عدم قدرة المدقق الداخلي على إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية دليل على عدم بذل العناية المهنية اللازمة، ونجد أيضا ما نسبته 24.4% من الأفراد غير موافقين. العبارة رقم (13): عدم قدرة المدقق الداخلي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للوسائل اللازمة لتنفيذ مهمته

جدول رقم 54: إجابات أفراد العينة حول العبارة (13)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
غير موافق بشدة	1	2.4	2.93	0.848	محايد
غير موافق	12	29.3			
محايد	18	43.9			
موافق	9	22			
موافق بشدة	1	2.4			
المجموع	41	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (54) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (13) محايد، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2.93 وانحرافها المعياري 0.848 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2.60-3.39)، حيث أن ما نسبته 43.9% من أفراد العينة محايدين بخصوص عدم قدرة المدقق الداخلي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للوسائل اللازمة لتنفيذ مهمته، ونجد أيضا ما نسبته 29.3% من الأفراد غير موافقين. تهدف هذه العبارات الواردة في المحور الرابع لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها ، والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

جدول رقم 55: إجابات الأفراد حول محور كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
-------	----------	---------	----------	---------

الميدانية

العام	المعياري	الحسابي		
موافق	0.714	3.878	1	يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية
موافق	0.893	3.95	2	يساهم التدقيق الداخلي في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية
موافق	0.894	4	3	الخبرة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية
موافق	1.2	3.76	4	الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية
موافق	0.802	3.61	5	عند تصميم إجراءات التدقيق الداخلي يقوم المدقق بالحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية
موافق	1.005	3.88	6	يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات
محايد	1.081	2.93	7	للمدقق الداخلي الحرية في اختيار الأنشطة التي يقوم بتدقيقها
موافق	0.794	3.66	8	يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق الناتجة عن عملية التدقيق دون أي ضغوطات أو تأثير على رأيه
موافق	0.8667	3.732	9	يقوم المدقق الداخلي برفع التقارير عن نتائج التدقيق عند الانتهاء منها مباشرة
موافق	0.998	4.17	10	التخطيط الجيد والكفاءة لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية
موافق	1.140	4	11	يساعد أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية
محايد	1.196	3.34	12	عدم قدرة المدقق الداخلي على إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية دليل على عدم بذل العناية المهنية اللازمة
محايد	0.848	2.93	13	عدم قدرة المدقق الداخلي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للوسائل اللازمة لتنفيذ مهمته

الميدانية

المتوسط العام للعبارات	3.6792	0.57997	موافق
------------------------	--------	---------	-------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من الجدول رقم (55) نستنتج أن آراء جميع أفراد العينة حول كفاءة وفعالية الـ بتقوي الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، تؤكد على أن التخطيط الجيد والكفاء لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، وكذلك أن تمتع المدقق الداخلي بالخبرة العلمية والعملية يساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن إستخدام أسلوب العينات في مهمة التدقيق الداخلي يساعد في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

يمكن تلخيص إجابات الأفراد حول محاور الإستبيان في الجدول التالي:

جدول رقم 56: إجابات الأفراد حول محاور الإستبيان

الرقم	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
1	فعالية وظيفة التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة	4.0525	0.38899	موافق
2	طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية	3.4484	0.4892	موافق
3	كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها	3.6792	0.57997	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V21.

التعليق: من خلال الجدول رقم (56) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول محاور الإستبيان كانت موافق، حيث قدرت المتوسطات الحسابية للمحاور الثلاث على التوالي 3.6792/3.4484/4.0525 وانحرافها المعياري 0.57997/0.4892/0.38899 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3.40-4.19).

المطلب الخامس: إختبار الفرضيات

الفرع الأول: إختبار الفرضية الأولى (يلعب التدقيق والمدقق الداخلي دورا فعالا بالمؤسسة)

• يؤكد بشدة أفراد عينة الدراسة على أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة

لمزاولة وظيفته، وهذا ما تؤكدته العبارة (7) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.61 وانحرافها المعياري 0.494.

• يؤكد بشدة أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي

تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا ما تؤكدته العبارة (4) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.44 وانحرافها المعياري 0.502.

• يؤكد بشدة أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي يوفر حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع

والسرقة

والتزوير، وهذا ما تؤكدته العبارة (3) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.39 وانحرافها المعياري 0.586.

الميدانية

- ويؤكد أفراد عينة الدراسة أيضا على أن المدقق الداخلي يحرص على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة وهذا ما تؤكدته العبارة (8) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.738.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن يستخدم المدقق الداخلي أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة ، وهذا ما تؤكدته العبارة (12) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.587.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة، وهذا ما تؤكدته العبارة (5) من المحور (2)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.10 وانحرافها المعياري 0.49.
- من خلال ما سبق يمكن القول أن للتدقيق والمدقق الداخلي دور فعال بالمؤسسة، ومنه يمكن قبول الفرضية الأولى.
- الفرع الثاني: إختبار الفرضية الثانية (إن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تؤثر على موثوقية القوائم المالية)**
- يؤكد بشدة أفراد عينة الدراسة على أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكدته العبارة (5) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.27 وانحرافها المعياري 0.775.
- يؤكد بشدة أفراد عينة الدراسة على أن عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والاكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية، وهذا ما تؤكدته العبارة (7) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.27 وانحرافها المعياري 0.742.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية يعد أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما تؤكدته العبارة (2) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 1.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أنه يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية ، وهذا ما تؤكدته العبارة (10) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.98 وانحرافها المعياري 0.987.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة، وهذا ما تؤكدته العبارة (4) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.9 وانحرافها المعياري 0.86.

الميدانية

- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما تؤكدته العبارة (3) من المحور (3)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.59 وانحرافها المعياري 0.921.
- من خلال ما سبق يمكن القول أن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تؤثر على موثوقية القوائم المالية، ومنه يتم رفض الفرضية الثانية وعدم إثبات صحتها.
- الفرع الثالث: إختبار الفرضية الثالثة (لا يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها)**
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن التخطيط الجيد والكفاء لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ، وهذا ما تؤكدته العبارة (10) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4.17 وانحرافها المعياري 0.998.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن الخبرة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما تؤكدته العبارة (3) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 0.894.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي يساعد في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ، وهذا ما تؤكدته العبارة (11) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 4 وانحرافها المعياري 1.140.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الداخلي يساهم في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية ، وهذا ما تؤكدته العبارة (2) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.95 وانحرافها المعياري 0.893.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات، وهذا ما تؤكدته العبارة (6) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.88 وانحرافها المعياري 1.005.
- يؤكد أفراد عينة الدراسة على أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية، وهذا ما تؤكدته العبارة (1) من المحور (4)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 3.878 وانحرافها المعياري 0.714.
- من خلال ما سبق يمكن القول أنه يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، ومنه يتم رفض الفرضية الثالثة وعدم إثبات صحتها.

الميدانية

يمكن تلخيص نتائج إختبار صحة الفرضيات في الجدول التالي:
جدول رقم 57: نتائج إختبار صحة الفرضيات

النتيجة	الفرضية	الرقم
مقبولة	يلعب التدقيق والمدقق الداخلي دورا فعالا بالمؤسسة	1
مرفوضة	إن أساليب المحاسبة الإبداعية لا تؤثر على موثوقية القوائم المالية	2
مرفوضة	لا يوجد دور فعال للتدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها	3

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب السادس: تفسير النتائج

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بالمحور الأول (البيانات الشخصية)

- أن 31 من أفراد العينة يمثلون نسبة 75.6% من إجمالي الدراسة من جنس الذكر وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 19 من أفراد العينة يمثلون نسبة 46.3% من إجمالي أفراد الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 31-40 سنة وهو مؤشر ايجابي.
 - أن 20 من أفراد العينة يمثلون نسبة 48.8% من إجمالي أفراد الدراسة متحصلين على شهادات أخرى وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 34 من أفراد العينة يمثلون نسبة 82.9% من إجمالي أفراد العينة متخصصين في ميدان المحاسبة وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 21 من أفراد العينة يمثلون نسبة 51.2% من إجمالي أفراد الدراسة يشغلون وظيفة أستاذ جامعي وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
 - أن 24 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58.5% من إجمالي أفراد الدراسة لديهم خبرة ما بين 5-10 سنوات وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
- الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (فعالية التدقيق والمدقق الداخلي بالمؤسسة)
- يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته.
 - التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة.
 - يوفر التدقيق الداخلي حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير.
 - يحرص المدقق الداخلي على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة.
 - يستخدم أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.

الميدانية

- التدقيق الداخلي عملية منتظمة ومدروسة ، تمر بمجموعة من المراحل بما يتوافق وأولويات وأهداف المؤسسة.

الفرع الثالث: النتائج المتعلقة بالمحور الثالث (طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية)

- إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.
- عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والاكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية.
- إن التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية يعد أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

- يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية.

- المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة.

- عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.

الفرع الرابع : النتائج المتعلقة بالمحور الرابع (كفاءة وفعالية ال تدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية)

- التخطيط الجيد والكفاء لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

- الخبرة العملية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

- أن أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي يساعد في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.

- التدقيق الداخلي يساهم في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية.

- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات.

- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي

تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

وفي الأخير ومما سبق يمكن القول أن التدقيق الداخلي يلعب دورا هاما في الحد من

أساليب المحاسبة

الإبداعية.

خلاصة الفصل:

تم التعرف من خلال هذا الفصل على عينة الدراسة المكونة أساسا من آراء كل من المحاسبين والمدققين الداخليين ومجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين، وقصد الإطلاع على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، والإجابة على إشكالية البحث المتمثلة أساسا في: "ما هو دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية"، تم الإستعانة بالإستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات من المبحوثين، وبعد إسترجاع الإستبيان قمنا بتفريغ البيانات في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V21، والإستعانة أيضا بالأساليب الإحصائية مثل: المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، التوزيع التكراري، النسب المئوية، معامل ألفا كرونباخ، وتم في الأخير التوصل إلى قبول الفرضية الأولى، ورفض الفرضيتين الثانية والثالثة.

تسعى المؤسسات في سبيل تحقيق بعض الأهداف إلى التلاعب والإحتيال، عن طريق إستغلال الثغرات القانونية والبدائل المحاسبية المتاحة في إطار ما يسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك بغية نقل صورة غير حقيقية عن الوضعية المالية لها لمستخدمي القوائم المالية. ومن هنا تظهر الأهمية البالغة للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي للتصدي لمثل هذه السلوكيات والأساليب الإحتيالية والكشف عن الغش والأخطاء في الحسابات، وضمان الحصول على قوائم مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.

1. نتائج الدراسة:

بعد إجراء الدراسة الميدانية التي شملت كل من المحاسبين والمدققين الداخليين والأساتذة الجامعيين المختصين، وإستقصاء آرائهم لمعرفة مدى كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، تم الخروج بالنتائج التالية:

- يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته.
- التدقيق الداخلي يعمل على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة.
- يوفر التدقيق الداخلي حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير.
- يحرص المدقق الداخلي على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة.
- إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.
- المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدائل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة.
- عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- يجب أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

2. التوصيات:

- ضرورة فصل التدقيق الداخلي عن وظيفة المحاسبة والمالية وتبعيتها للإدارة العليا مباشرة.
- ضرورة إجراء دورات تدريبية للمدقق الداخلي بهدف زيادة معرفته وخبرته لمسايرة المستجدات ضمن بيئة الأعمال المتغيرة.
- تنمية الثقافة المحاسبية والمالية بين المهتمين ومستخدمي القوائم المالية.
- وضع ضوابط محددة لإستخدام البدائل المحاسبية.
- إصدار قوانين وتشريعات ردية تجاه كل من يمارس أساليب المحاسبة الإبداعية للحد من تفشي هذه الظاهرة.

-
- ضرورة تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

3. آفاق الدراسة:

- دور لجان المراجعة في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- دور آليات حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
- دور التدقيق الداخلي في تعزيز مصداقية القوائم المالية.

وفي الختام نرجو أن نكون قد وفقنا في المساهمة ولو بجزء يسير في توضيح الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وتبقى هذه المذكرة مساهمة بسيطة ونقطة في بحر المساهمات التي يمكن تقديمها، فنحن لا ندعي كمالاً لعلمنا ولا قصوراً في جهدنا غير أننا نرجو أن يكون بحثنا هذا بداية لبحوث مستقبلية.

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد** . ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** . ط 1، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
3. أحمد صالح العمرات، **المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي** . دار البشير للنشر والتوزيع، الأردن، 1990.
4. أوما سيكران، **طرق البحث في الإدارة، مدخل لبناء المهارات البحثية** . تعريب إسماعيل بسيوني، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2006.
5. ثناء علي القباني، نادر شعبان السوامح، **المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني** . الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
6. جمال خير الله، **الإبداع الإداري** . ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
7. حسين القاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** . مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
8. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية** . ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
9. داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية** . ط 2، إتحاد المصارف للنشر والتوزيع، لبنان، 2010.
10. رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات** . ط 1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص، 45.
11. طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية** . الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
12. عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** . الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
13. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية و التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات** . دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
14. محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق** . دار المعرفة للنشر والتوزيع، مصر، 2002.

15. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

16. مؤيد عبد الحسين الفضل، **الإبداع في إتخاذ القرارات الإدارية**. ط 1، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

17. يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**. ط 1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

الكتب باللغة الفرنسية:

1. Hammini Allel, **Le Contrôle Interne Et L'élaboration Du Bilan Comptable**. Office Des Publications Universitaires, Alger, 2003.

المذكرات الجامعية:

1. باخجه عبد الله محمد طالب، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل**

معايير المحاسبة الدولية. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

2. ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية**

البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الصناعية العامة. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

3. ميساء محمد سعد أبو تمام، **مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليين الماليين ومستخدمي البيانات**

المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

4. ميسون بنت محمد بن علي القري، **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في**

المملكة العربية السعودية. مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010.

المجلات العلمية:

1. أمينة فداوي فريد، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**. المجلة الجامعية،

المجلد 1، العدد 16؛ جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.

2. حسن فليح مفلح الفطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات المساهمة الصناعية العامة المدرجة في بورصة عمان . مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة الإسرائ، العراق، 2011.
3. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
4. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية . مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 8، جامعة الزرقاء، العراق، 2010.
5. طلال سليمان جريره، سليمان حسين البشتاوي، حمدان محمد، حمدان محمد الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر شركات المساهمة الصناعية العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين . المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.
6. محمد الأغا، المحاسبة الإبداعية . مجلة مال وأعمال، العدد 2، جامعة الأزهر، فلسطين، 2012.
7. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية . مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32، جامعة القادسية، العراق، 2015.

ملحق رقم (01): قياس ثبات أداة الدراسة (ألفا كرونباخ)

ألفا كرونباخ (المحور 02)

(

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,801	,812	13

ألفا كرونباخ (المحور 03)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,767	,773	13

ألفا كرونباخ (المحور 04)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,851	,855	13

(الثلاث)

ألفا كرونباخ (للمحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,773	,789	3

ملحق رقم (02): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 01

p1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	31	75,6	75,6	75,6

أنثى	10	24,4	24,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

p2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
20-30	8	19,5	19,5	19,5
31-40	19	46,3	46,3	65,9
Valide 41-50	7	17,1	17,1	82,9
50	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

p3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بكالوريا	2	4,9	4,9	4,9
ليسانس	14	34,1	34,1	39,0
Valide ماستر	5	12,2	12,2	51,2
أخرى	20	48,8	48,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

p4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تدقيق	2	4,9	4,9	4,9
Valide محاسبة	34	82,9	82,9	87,8
أخرى	5	12,2	12,2	100,0
Total	41	100,0	100,0	

P5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	15	36,6	36,6	36,6
Valide مدقق داخلي	3	7,3	7,3	43,9
أستاذ جامعي	21	51,2	51,2	95,1
أخرى	2	4,9	4,9	100,0

Total	41	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

p6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
5 من أقل	6	14,6	14,6	14,6
5-10 من	24	58,5	58,5	73,2
10 من أكثر	11	26,8	26,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

ملحق رقم (03): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 02

x1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	2	4,9	4,9	4,9

2	6	14,6	14,6	19,5
3	4	9,8	9,8	29,3
4	22	53,7	53,7	82,9
5	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,4	2,4	2,4
2	4	9,8	9,8	12,2
3	6	14,6	14,6	26,8
4	17	41,5	41,5	68,3
5	13	31,7	31,7	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	2	4,9	4,9	4,9
4	21	51,2	51,2	56,1
5	18	43,9	43,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
4	23	56,1	56,1	56,1
5	18	43,9	43,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	3	7,3	7,3	7,3
4	31	75,6	75,6	82,9
5	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

	2	2	4,9	4,9	4,9
	3	12	29,3	29,3	34,1
Valide	4	26	63,4	63,4	97,6
	5	1	2,4	2,4	100,0
Total		41	100,0	100,0	

x7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	4	16	39,0	39,0
Valide	5	25	61,0	100,0
Total		41	100,0	

x8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	2	4,9	4,9
	3	2	4,9	9,8
Valide	4	24	58,5	68,3
	5	13	31,7	100,0
Total		41	100,0	

x9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	3	7,3	7,3
	3	4	9,8	17,1
Valide	4	25	61,0	78,0
	5	9	22,0	100,0
Total		41	100,0	

x10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	3	7,3	7,3
	3	10	24,4	31,7
Valide	4	27	65,9	97,6
	5	1	2,4	100,0
Total		41	100,0	

x11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	3	7,3	7,3	7,3
4	33	80,5	80,5	87,8
5	5	12,2	12,2	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3	4	9,8	9,8	9,8
4	26	63,4	63,4	73,2
5	11	26,8	26,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

x13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,4	2,4	2,4
3	4	9,8	9,8	12,2
4	27	65,9	65,9	78,0
5	9	22,0	22,0	100,0
Total	41	100,0	100,0	

ملحق رقم (04): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 03

y1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	12	29,3	29,3	29,3
2	10	24,4	24,4	53,7
3	6	14,6	14,6	68,3
4	13	31,7	31,7	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,4	2,4	2,4
2	2	4,9	4,9	7,3
3	8	19,5	19,5	26,8
4	15	36,6	36,6	63,4
5	15	36,6	36,6	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	3	7,3	7,3	7,3
3	20	48,8	48,8	56,1
4	9	22,0	22,0	78,0
5	9	22,0	22,0	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	2	4,9	4,9	4,9
3	11	26,8	26,8	31,7
4	17	41,5	41,5	73,2
5	11	26,8	26,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

	2	2	4,9	4,9	4,9
	3	2	4,9	4,9	9,8
Valide	4	20	48,8	48,8	58,5
	5	17	41,5	41,5	100,0
Total		41	100,0	100,0	

y6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	22	53,7	53,7	53,7
Valide	14	34,1	34,1	87,8
	5	12,2	12,2	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2	4,9	4,9	4,9
	3	2,4	2,4	7,3
Valide	22	53,7	53,7	61,0
	16	39,0	39,0	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	2,4	2,4	2,4
	11	26,8	26,8	29,3
Valide	8	19,5	19,5	48,8
	17	41,5	41,5	90,2
	4	9,8	9,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
2	4	9,8	9,8	14,6
3	15	36,6	36,6	51,2
4	16	39,0	39,0	90,2
5	4	9,8	9,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,4	2,4	2,4
2	2	4,9	4,9	7,3
3	8	19,5	19,5	26,8
4	16	39,0	39,0	65,9
5	14	34,1	34,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	1	2,4	2,4	2,4
2	11	26,8	26,8	29,3
3	3	7,3	7,3	36,6
4	24	58,5	58,5	95,1
5	2	4,9	4,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

y12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

	1	2	4,9	4,9	4,9
	2	8	19,5	19,5	24,4
Valide	3	12	29,3	29,3	53,7
	4	17	41,5	41,5	95,1
	5	2	4,9	4,9	100,0
	Total	41	100,0	100,0	

y13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	1	2	4,9	4,9
	2	6	14,6	19,5
Valide	3	6	14,6	34,1
	4	24	58,5	92,7
	5	3	7,3	100,0
	Total	41	100,0	100,0

ملحق رقم (05): التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة حول المحور 04

z1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	2,0	1	2,4	2,4
	3,0	10	24,4	26,8
Valide	4,0	23	56,1	82,9
	5,0	7	17,1	100,0
	Total	41	100,0	100,0

z2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	4	9,8	9,8
	3	5	12,2	22,0

4	21	51,2	51,2	73,2
5	11	26,8	26,8	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
3	4	9,8	9,8	14,6
Valide 4	25	61,0	61,0	75,6
5	10	24,4	24,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
2	6	14,6	14,6	19,5
3	5	12,2	12,2	31,7
Valide 4	15	36,6	36,6	68,3
5	13	31,7	31,7	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	1	2,4	2,4	2,4
2	2	4,9	4,9	7,3

3	12	29,3	29,3	36,6
4	23	56,1	56,1	92,7
5	3	7,3	7,3	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
2	2	4,9	4,9	9,8
3	5	12,2	12,2	22,0
4	22	53,7	53,7	75,6
5	10	24,4	24,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z7

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	3	7,3	7,3	7,3
2	15	36,6	36,6	43,9
3	6	14,6	14,6	58,5
4	16	39,0	39,0	97,6
5	1	2,4	2,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z8

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
3	10	24,4	24,4	29,3
4	27	65,9	65,9	95,1
5	2	4,9	4,9	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z9

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,0	1	2,4	2,4	2,4
2,0	1	2,4	2,4	4,9
3,0	13	31,7	31,7	36,6
4,0	19	46,3	46,3	82,9

5,0	7	17,1	17,1	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
2	5	12,2	12,2	12,2
3	2	4,9	4,9	17,1
Valide 4	15	36,6	36,6	53,7
5	19	46,3	46,3	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	3	7,3	7,3	7,3
2	1	2,4	2,4	9,8
Valide 3	5	12,2	12,2	22,0
4	16	39,0	39,0	61,0
5	16	39,0	39,0	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1	2	4,9	4,9	4,9
2	10	24,4	24,4	29,3
Valide 3	9	22,0	22,0	51,2
4	12	29,3	29,3	80,5
5	8	19,5	19,5	100,0
Total	41	100,0	100,0	

z13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	1	2,4	2,4	2,4
2	12	29,3	29,3	31,7

3	18	43,9	43,9	75,6
4	9	22,0	22,0	97,6
5	1	2,4	2,4	100,0
Total	41	100,0	100,0	

ملحق رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الإستبيان

	N	Moyenne	Ecart type
x1	41	3,63	1,090
x2	41	3,90	1,044
x3	41	4,39	,586
x4	41	4,44	,502
x5	41	4,10	,490
x6	41	3,63	,623
x7	41	4,61	,494
x8	41	4,17	,738
x9	41	3,98	,790
x10	41	3,63	,662
x11	41	3,98	,651
x12	41	4,17	,587
x13	41	4,05	,740
y1	41	2,49	1,227
y2	41	4,00	1,000
y3	41	3,59	,921
y4	41	3,90	,860
y5	41	4,27	,775
y6	41	1,59	,706

y7	41	4,27	,742
y8	41	3,29	1,055
y9	41	3,39	,972
y10	41	3,98	,987
y11	41	3,37	1,019
y12	41	3,22	,988
y13	41	3,49	1,003
z1	41	3,878	,7140
z2	41	3,95	,893
z3	41	4,00	,894
z4	41	3,76	1,200
z5	41	3,61	,802
z6	41	3,88	1,005
z7	41	2,93	1,081
z8	41	3,66	,794
z9	41	3,732	,8667
z10	41	4,17	,998
z11	41	4,00	1,140
z12	41	3,34	1,196
z13	41	2,93	,848
N valide (listwise)	41		

ملحق رقم (07): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لمحاور الإستبيان

Statistiques d'item			
	Moyenne	Ecart-type	N
meanx	4,0525	,38899	41
meany	3,4484	,48920	41
meanz	3,6792	,57997	41



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



إستمارة الإستمبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة لسيادتكم وبعد:

إن هذه الاستمارة صممت لغرض البحث العلمي واستكمال متطلبات مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ، علما أن هدفها هو الوقوف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى مؤسستكم.

ومن أجل تحقيق هدف هذا البحث نرجو من سيادتكم الإجابة بصراحة وموضوعية عن الأسئلة المطروحة فيها، مع التأكد من أن المعلومات التي سنحصل عليها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة.

تقبلوا مني فائق عبارات الشكر والتقدير

من إعداد الطالبة:

سنوسي كوثر

الموسم الجامعي 2016/2017

يرجى وضع العلامة (x) أمام الإجابة المناسبة، والإجابة عن الأسئلة المقترحة:

المحور الأول: بيانات شخصية

1-الجنس:

أنثى

ذكر

2-الفئة العمرية:

20-30 سنة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	<input type="checkbox"/>	العبارات القياسية
------------	-------	-------	-----------	----------------	--------------------------	-------------------

40-31 سنة
50-41 سنة
أكثر من 50 سنة

3- المستوى العلمي:

بكالوريا
ليسانس
ماستر
أخرى

يرجى ذكرها.....

4- التخصص العلمي:

تدقيق

محاسبة

أخرى

يرجى

ذكرها.....

5- الوظيفة الحالية:

محاسب
مدقق داخلي
أستاذ جامعي
أخرى

يرجى ذكرها.....

6- عدد سنوات الخبرة:

أكثر من 10 سنوات

10-5 سنوات

أقل من 5 سنوات

المحور الثاني: فعالية وظيفة التدقيق و المدقق الداخلي بالمؤسسة

					1- التدقيق الداخلي وظيفه رقابية ترتبط مباشرة بمدير المؤسسة.
					2- يلعب التدقيق الداخلي دورا استشاريا للإدارة العليا.
					3- يوفر التدقيق الداخلي حماية لأصول وسجلات المؤسسة من الضياع والسرقة والتزوير.
					4- يعمل التدقيق الداخلي على زيادة دقة وموثوقية البيانات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات المؤسسة.
					5- التدقيق الداخلي عملية منتظمة ومدروسة، تمر بمجموعة من المراحل بما يتوافق وأولويات وأهداف المؤسسة.
					6- يجب على المدقق الداخلي عند التخطيط وأداء مهمته تخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول.
					7- يجب على المدقق الداخلي أن يتمتع بالتأهيل العلمي والخبرة اللازمة لمزاولة وظيفته.
					8- يحرص المدقق الداخلي على أداء مهمته بكل نزاهة وموضوعية وبذل الكفاءة المهنية اللازمة.
					9- يقوم المدقق الداخلي بتوثيق كافة أعماله بأوراق عمل ثبوتية وداعمة.
					10- يقوم المدقق الداخلي بتقييم مدى واقعية التقديرات المحاسبية المطبقة.
					11- يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة والعمليات المحاسبية.
					12- يستخدم المدقق الداخلي أكثر من أداة للتدقيق أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة.
					13- يقوم المدقق الداخلي بإعداد تقارير دورية من أجل تحديد المشاكل الموجودة ومحاولة معالجتها.

المحور الثالث: طبيعة اساليب المحاسبة الإبداعية

					1- يمكن اعتبار أساليب المحاسبة الإبداعية سلوك أخلاقي وقانوني باعتبارها تتم وفق الأطر القانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
					2- يعد التحيز والتقدير الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
					3- إن عدم إتباع المؤسسة للطرق المحاسبية البديلة من شأنه أن يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
					4- إن المرونة التي قد تتمتع بها الأساليب والبدايل المحاسبية واستغلال الثغرات الموجودة بها توفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية عن المؤسسة.

الملاحق

				5- إن أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنها أن تساهم في عدم موثوقية القوائم المالية.
				6- يؤدي استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية وتزويدهم بمعلومات صحيحة.
				7- عدم الإهتمام بجوهر الواقع الإقتصادي للأحداث والعمليات المحاسبية والإكتفاء فقط بشكلها القانوني يؤثر على موثوقية القوائم المالية.
				8- عدم الإفصاح عن كل الأرباح والخسائر يكون بهدف التهرب الضريبي فقط.
				9- من بين أساليب المحاسبة الإبداعية القيام بتصنيف بعض الإيرادات والمصاريف الإستثنائية ضمن الإيرادات والمصاريف العادية في جدول حسابات النتائج.
				10- يمكن إعتبار المبالغة أو التقليل في تقدير العمر الإنتاجي للأصول العينية والمبالغة في تقدير قيمة الأصول المعنوية من بين أساليب المحاسبة الإبداعية.
				11- من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إجراء تغيير دوري وغير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزونات والإهلاكات والمؤونات.
				12- يعتبر إثبات إيرادات محتملة قبل إكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوي القضائية قبل بث الحكم فيها من بين أساليب المحاسبة الإبداعية.
				13- من بين أساليب المحاسبة الإبداعية إبقاء الدفاتر المحاسبية مفتوحة لعدة أيام رغم إنتهاء السنة المالية الواقعة بها لتسجيل بعض المبيعات المتوقعة.
المحور الرابع: كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها				
				1- يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة اللازمة بالمبادئ المحاسبية والثغرات التي تحويها هذه المبادئ، والتي تمكنه من الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.
				2- يساهم التدقيق الداخلي في إكتشاف إذا ما كان هناك تحيز شخصي للمحاسب عند وضع التقديرات المحاسبية.
				3- الخبرة العلمية والعملية للمدقق الداخلي تساهم في زيادة فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.
				4- الإلمام بمعايير المحاسبة والتدقيق يحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
				5- عند تصميم إجراءات التدقيق الداخلي يقوم المدقق بالحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية.
				6- يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من التطابق بين الأنظمة المطبقة مع الخطط والإجراءات.
				7- للمدقق الداخلي الحرية في اختيار الأنشطة التي يقوم بتدقيقها.

الملاحق

					8- يقوم المدقق الداخلي بعرض الحقائق الناتجة عن عملية التدقيق دون أي ضغوطات أو تأثير على رأيه.
					9- يقوم المدقق الداخلي برفع التقارير عن نتائج التدقيق عند الانتهاء منها مباشرة.
					10- التخطيط الجيد والكفاءة لمهمة التدقيق الداخلي يزيد من فرص إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.
					11- يساعد أسلوب إستخدام العينات في مهمة التدقيق الداخلي في إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية.
					12- عدم قدرة المدقق الداخلي على إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية دليل على عدم بذل العناية المهنية اللازمة.
					13- عدم قدرة المدقق الداخلي على مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للوسائل اللازمة لتنفيذ مهمته.