



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



الموضوع

دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية
دراسة لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في
المحاسبة لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

أ/ قحموش سمية

إعداد الطالبة:

معمرى خليدة

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

<http://univ-biskra.dz>

الموسم الجامعي 2017-2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

مصداقا لقوله تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم " أحمد وأشكر المولى عز وجل شأنه الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، وأعطانا من القوة و القدرة ما نحتاج للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة المشرفة سمية قحموش التي تفضلت بقبول الإشراف على هذه المذكرة و لم تبخل علينا بإرشاداتها و توجيهاتها السديدة جعلها الله في ميزان حسناتها. أيضا أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة لتخصيص جزء من وقتهم لتمحيص هذا العمل. ولا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، و إلى كل العاملين بقسم علوم التسيير.

كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر صديقتي وفاء التي كان لها الفضل الكبير في انجاز هذه المذكرة. ومن باب رد الجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الزميل والأخ عماد مداني الذي ساعدني كثيرا وقدم لي مختلف النصائح ولم يبخل عليا بأي شيء. وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نركي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به والله الحمد والمنة.



تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، باعتبار هذه الأخيرة من الممارسات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية وذلك بهدف تغيير القوائم المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه معدو هذه القوائم في الإطار المسموح لها قانونا.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتوزيع استمارة على المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة، حيث بلغ مجتمع الدراسة 60 فردا، تم استرجاع 43 استمارة كعينة صالحة للتحليل الإحصائي وذلك بنسبة 72%. وقد خلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل كبير في توفير قوائم مالية ذات جودة عالية وبالتالي زيادة موثوقيتها، الأمر الذي ينعكس على الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتهم، وذلك من خلال التزام المدقق بأخلاقيات المهنة والكفاءة المهنية التي يتمتع بها عند أداء عمله، وانه مسؤول عن اكتشاف التلاعبات والممارسات الاحتيالية التي تمارسها المؤسسات.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، محاسبة إبداعية، قوائم مالية، مهام المدقق الخارجي.

Abstract:

This study sought for knowing the importance of external auditing to reduce the effects of creative accounting, the latter is the practices of economic institutions in order to change the lists from what they are to what the authors of this lists want within the legally permissible frame work.

To achieve the objectives of this study, we distributed a form to the external auditors and academicians in charge of accounting, whereas the study reached a population of 60 individuals, 43 samples were returned as a valid sample for statistical analysis by 72%.

The study concluded external audit contributes significantly to provide of high quality financial statements thereby increasing their credibility, which is reflected the stakeholders in their decision-making, Through the auditor's commitment to the ethics of the profession and the professional competence he has in the performance of his work and he is responsible for detecting fraudulent practices and practices practiced by institutions.

Key words: external audit, creative accounting, financial statements, tasks of external audit.

الصفحة	الموضوع
III	الشكر والعرهان
IV	ملخص الدراسة
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ- و	المقدمة
الفصل الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التدقيق
3	المطلب الأول: مفهوم التدقيق
4	المطلب الثاني: أنواع التدقيق
6	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق
9	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي
9	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي ومفهومه
11	المطلب الثاني: خطوات التدقيق الخارجي
14	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي
15	المبحث الثالث: معايير ومهام المدقق الخارجي
15	المطلب الأول: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي
18	المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي
24	المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات المدقق الخارجي
27	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية	
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
30	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية
31	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

فهرس المحتويات

32	المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية
35	المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية
35	المطلب الأول: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
36	المطلب الثاني: أشكال ومجالات المحاسبة الإبداعية
39	المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
45	المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وقدرة التدقيق الخارجي في الحد من آثارها
45	المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
46	المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
49	المطلب الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية
54	خلاصة الفصل
56	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة
57	تمهيد
57	المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان
56	المطلب الأول: عرض الاستبيان
59	المطلب الثاني: منهجية الدراسة
60	المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان
60	المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
65	المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستمارة
66	المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة
79	خلاصة الفصل
81	الخاتمة
84	قائمة المراجع
89	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	01-01
12	خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	02-01
13	إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية	03-01
57	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	01-03
58	معايير تحديد الاتجاه	02-03
60	عدد الاستبيانات الموزعة	03-03
61	توزيع العينة حسب الجنس	04-03
61	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	05-03
62	توزيع العينة حسب المؤهل المهني	06-03
63	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	07-03
64	توزيع العينة حسب الوظيفة	08-03
65	مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاو الدراسة	09-03
66	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستمارة والدرجة الكلية لفقرات الاستمارة	10-03
67	اتجاهات آراء أفراد العينة حول التدقيق الخارجي وأداء المدقق بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية	11-03
70	اتجاهات آراء أفراد العينة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	12-03
73	اتجاهات آراء أفراد العينة حول علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية	13-03
77	نتائج اختبار One-Sample Test لمتوسط محاور الدراسة الرئيسية	14-03

فهرس الأشكال و الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
60	عدد الاستبيانات الموزعة	01-03
61	توزيع العينة حسب الجنس	02-03
62	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	03-03
63	توزيع العينة حسب المؤهل المهني	04-03
64	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	05-03
65	توزيع العينة حسب الوظيفة	06-03

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
90	قائمة الاستبيان	الملحق 01
95	قائمة الأساتذة المحكمين	الملحق 02

مقدمة

شهد العالم في العقود الأخيرة تطور اقتصادي كبير وتوسع نطاق المبادلات التجارية، أدى هذا إلى انتقال المؤسسات من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات معقدة، صاحبها انفصال الملكية عن الإدارة، وتوسيع الفجوة بين الإدارة نفسها و مستوياتها الإدارية المختلفة. مما أوجب ضرورة الاهتمام إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي، حيث يهدف هذا الأخير إلى التأكد من سلامة الأعمال المحاسبية والمالية من الغش والأخطاء، وبالتالي طمأننة مستخدمي القوائم المالية على سلامتها وتشجيع الثقة بالمعلومات.

ولقد تخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية وهذا أدى إلى بروز إشكال يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه، مما جعل الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق تسعى وراء تدليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من بلد لآخر، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلاً بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنها.

لقد أصبحت أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق من الموضوعات الهامة التي أولتها المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية اهتماماً كبيراً، وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في الكثير من المؤسسات وخاصة في الدول المتقدمة، مثل الانهيارات المالية التي حدثت لمؤسسة انرون للطاقة (Enron) وتحميل مؤسسة آرثر أندرسون (Arther Anderson) جزء من مسؤولية انهيارها، بكونها المؤسسة المسؤولة على تدقيق حساباته واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية، مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

حيث أثارت هذه الانهيارات جدلاً واسعاً حول دور أخلاقيات مهنة المحاسبة وأثرها في حدوث الأزمات، والتي تبعها طرح العديد من التساؤلات من جانب المستفيدين من البيانات المالية حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الأزمات. كما أن المتتبع لأسباب الانهيارات المالية يرجعها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وما يصاحبه من عدم قدرة الإدارة على القيام بواجبها الرقابي مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه الهامة إلى دور مدققي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وذلك على خلاف الحقيقة التي صاحبها ضياع حقوق أصحاب المصالح وفقدان ثقة المستثمرين.

ونظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات المؤسسات إلى تحميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية ، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم.

لكن ما زالت مسؤولية المدقق عن اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية، من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة الجدل التي تواجه مهنة التدقيق، بل يمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المدققين وما يقوم به المدققين بالفعل طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

1. إشكالية الدراسة:

وفي ظل هذه التغييرات فإن البعض يستخدم بعض السياسات والثغرات، ويتلاعب بالبيانات والمعلومات

المحاسبية لتحقيق بعض المصالح الشخصية وفي هذا الإطار يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ؟

وعليه يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل للتدقيق الخارجي دور في زيادة الثقة في القوائم المالية ؟
 - ✓ هل تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية؟
 - ✓ هل يساهم التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- وللإجابة على هذه الأسئلة الفرعية ارتأينا تبني الفرضيات التالية:
- ✓ للتدقيق الخارجي دور في زيادة الثقة وإعطاء المصداقية للقوائم المالية؛
 - ✓ المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير أخلاقية يقوم المحاسب باختيار الطرق والأساليب المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية مما ينجر عنه معلومات محاسبية ومالية غير صحيحة؛
 - ✓ يساهم التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2. أهداف الدراسة:

- ✓ التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة؛
- ✓ بيان دور المدقق الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية،
- ✓ التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية؛

- ✓ بيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية؛
- ✓ بيان دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والتلاعبات الممارسة بأساليب المحاسبة الإبداعية .

3. حدود الدراسة:

الإطار المكاني: دراسة حالة لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة بولاية بسكرة.
الإطار الزمني: سنة 2016-2017.

4. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، حيث تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط، والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل على حساب الفئات الأخرى، وهو ما أدى إلى حصول الأزمة المالية نتيجة انهيار وإفلاس مجموعة من أعظم الشركات العالمية. كما تأتي أهمية الدراسة في التعرف على الدور المناط بالمدققين الخارجيين في كشف تلك الأساليب والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي تخدم عدة فئات كالمستثمرين والمحللين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

5. مبررات اختيار الموضوع:

- لارتباط الموضوع محل البحث بمجال التخصص؛
- التقدم الكبير الذي شهدته مهنة التدقيق وتزايد الاهتمام بها من قبل المؤسسات والعديد من الأطراف؛
- ازدياد حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية؛
- الأهمية البالغة للتدقيق الخارجي ودوره في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.

6. مناهج الدراسة:

المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها حيث تم جمع المعلومات من مصادرها سواء كانت ملتقيات، كتب، مجلات، بالإضافة إلى المذكرات.
المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي يقوم به المدققين الخارجيين للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

7. صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات الجزائرية لموضوع المحاسبة الإبداعية؛
- قلة المدققين الخارجيين بولاية بسكرة؛

— عدم تقديم بعض المدققين الخارجيين المساعدة لإتمام الجانب التطبيقي وذلك لانشغالهم بإعداد ميزانيات نهاية السنة.

8. الدراسات السابقة:

1. دراسة سردوك فاتح 2004 (دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية) مذكرة ماجستير، تناول الباحث في هذه الدراسة على مدى دعم مراجعة الحسابات كمهنة مستقلة في تطبيق وتلبية حاجات الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية، كما تطرق إلى مدى ضبط الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بغية الوصول إلى إبداء رأي محايد وموضوعي حول مصداقية المعلومات المحاسبية، كما عالج في الجانب التطبيقي الإجراءات التفصيلية لعمل محافظ الحسابات خلال قيامه بمراجعة القوائم المالية.
2. دراسة بوبكر عميروش 2010-2011 (دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة) مذكرة ماجستير، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان مدى اعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية والاعتماد على هذا النظام لتحسين عمليات المخزون.
3. دراسة (الخشاوي و الدوسري) 2012 المحاسبة الإبداعية ودور المدقق من ممارستها ونتائجها هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف إلى الاتجاهات الحديثة للكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم بينت أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. وكان من أهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، كذلك إن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.
4. دراسة (ميسون بنت محمد بن علي القري) 2010 دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى تحديث واستكمال نتائج الدراسات السابقة التي أثبتت ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية، كما تسعى بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد توصلت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة

المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية. كما استنتجت أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

5. دراسة (أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام) 2015 أثر إدراك الماليين (Financialists)

(لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء أثر إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات التدفقات النقدية.

أوصت الدراسة بضرورة إصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

6. دراسة باخجة عبد الله محمد طالب 2013) تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في

ظل معايير المحاسبة الدولية) تهدف الدراسة إلى إظهار تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبيان الفجوات الموجودة في معايير المحاسبة الدولية التي تساعد في استخدام أساليب المحاسبة الدولية، واستعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

من هنا كانت مشكلة الدراسة الحالية التي ركزت على الممارسات التي يقوم بها المحاسبون وإيعاز من الإدارة وجعل الاستفادة من تلك القوائم استفادة محدودة لا تتناسب مع أهميتها مما يجعل المعلومات المحاسبية تظهر لمصلحة طرف دون آخر، وهذه الممارسات سميت بممارسات المحاسبة الإبداعية وما انعكست عليه من تأثير في جودة المعلومات المحاسبية ما يؤدي إلى ظهور نماذج إبلاغ مالي تتفق تماما مع مصلحة المديرين دون المالكين، وبالتالي إظهار معلومات محاسبية لا تعبر بعدالة و صدق عن نتيجة أعمال المؤسسة لمدة زمنية معينة ومنه عدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

6. خطة وهيكل الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول:

مقدمة

الفصل الأول: تطرقنا فيه إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي وقسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول، ماهية التدقيق أما المبحث الثاني أساسيات التدقيق الخارجي والمبحث الثالث معايير ومهام المدقق الخارجي.

الفصل الثاني: قمنا بدراسة المحاسبة الإبداعية وقسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، المبحث الثاني جوانب المحاسبة الإبداعية، المبحث الثالث المحاسبة الإبداعية وقدرة التدقيق الخارجي في الحد من آثارها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية.

عموميات حول التدقيق الخارجي

الفصل الأول

تمهيد:

إن التدقيق ميدان واسع عرف عدة تطورات وذلك تبعا لتطور الحياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا مما أدى إلى زيادة أهميته في ترشيد القرارات لتلبية حاجات المجتمع المتزايدة وبغية حماية ممتلكات الأفراد عن طريق مراقبة الأعمال ومنع الاختلاس والتلاعب.

والتدقيق الخارجي يعتبر أحد أهم أنواع التدقيق التي تعد النظام الأكثر تطبيقا من طرف أغلب المؤسسات، وهو كغيره من المهن يتركز على جملة من المعايير التي تحدد إطار العمل بالإضافة إلى توجيه المدقق أثناء القيام بعمله إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

ونظرا لأهمية التدقيق والتدقيق الخارجي تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: معايير ومهام المدقق الخارجي

المبحث الأول: ماهية التدقيق

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة للمركز المالي الحقيقي بها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

1. هو "التحقق الإنتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير".¹
2. عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية: أنه "عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".
3. هو "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".²
4. هو "فحص انتقادي مخصص للفحص والتحقق من نشاط المؤسسة بأمانة، يشرح الحسابات السنوية وفقا للأنظمة واللوائح المعمول بها، والحكم على تسيير المدير، هذه الإجراءات الرقابية لتنفيذ أهداف المؤسسة".³
5. عرفته منظمة العمل الفرنسي أنه: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".⁴

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن هناك ثلاث نقاط أساسية للتدقيق هي:

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص8.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص11.

³ Khelassi Reda, L' auditeur interne- audit opérationnel, 2^{ème} Edition Houma, alger, 2007, pp22,23.

⁴ Lionel collins et Gérard valin, Audit et controle interne, aspects financiers, opération et stratégiques, 4^{ème} édition, dalloze, paris 1992, p 17.

- **الفحص:** وهو عبارة عن تكليف أو ارتباط فيه يطلب من المدقق أن ينفذ إجراءات من شأنها توفر مستوى تأكيد معقول عن المعلومات المالية، وهو يعتبر مستوى تأكيد أقل من ذلك الذي توفره عملية التدقيق، وإجراءات الفحص تتكون بصفة أساسية من الاستفسار والفحص التحليلي.¹
- **التحقيق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها.²

المطلب الثاني: أنواع التدقيق

هنالك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ويمكن تصنيف عملية التدقيق حسب عدة مؤشرات وهي كالتالي:

1. من زاوية الإلزام القانوني: وينقسم إلى:

- أ. **التدقيق الإلزامي:** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات - قانون الضرائب - قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.³
- ب. **التدقيق الاختياري:** هذا النوع من التدقيق يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن يكون هذا التدقيق إما كاملا أو جزئيا، والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما يستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.⁴

2. من زاوية نطاق التدقيق: ويقسم هذا النوع إلى:

- أ. **التدقيق الكامل:** في هذا النوع من التدقيق يكون للمدقق عمل غير محدد، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 186.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 11-12.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 19.

⁴ سفير محمد، زريقي إسماعيل، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي، ص 04.

ويتعين على المدقق في هذا النوع من التدقيق، تقديم في نهاية الأمر الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة القوائم المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند إجراء الاختبارات. **ب. التدقيق الجزئي:** في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق التدقيق الذي حدد له فقط دون غيره، لذلك يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات يبين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه.¹

ويتعين على المدقق من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤولياته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.

3. من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: يمكن تقسيم التدقيق من زاوية الفحص الذي يقوم به المدقق إلى:²

أ. التدقيق الشامل: وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة كما أنها خالية من الأخطاء والغش. لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة، ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظراً لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يحرص المدقق دائماً على مراعاتهما باستمرار.

ب. التدقيق الاختباري: ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق. إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية.

4. من زاوية توقيت التدقيق: تميز في هذه الزاوية نوعين من التدقيق هما:

أ. التدقيق المستمر: يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 43-44.

² بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 11.

ب. التدقيق النهائي: يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المدقق بعدها بإجراء

الاختبارات والفحوص الضرورية وفق ما ينص عليه الإطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رأيا فنيا محايدا

حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.¹

5. من حيث زاوية القائم بعملية التدقيق: ينقسم التدقيق وفقا لهذا الأساس إلى:

أ. التدقيق الخارجي: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات

والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة

وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول

العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة

الضرائب، وهيئات أخرى).

ب. التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في

الحكم وتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق

الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه: "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف

مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح

الأخرى".²

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق

أولا: أهمية التدقيق

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف

حسب الحاجة وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي:

1. مسيرو المؤسسة: يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه

مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

¹ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 11.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010-2011، ص 15.

2. البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية.
3. المساهمين وملاك المؤسسة: يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:
 - قدرة المسؤولين على التسيير الناجح؛
 - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
 - الكشف عن أخطاء الغش ومنح حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.
4. المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات حيث تقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهمتهم.
5. الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملاتها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.¹
6. للمؤسسات الحكومية: تعتمد على القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزاماتها والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها.²
7. نقابات العمال: تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الإدارة لرسم السياسة العامة للأجور.

ثانياً: أهداف التدقيق

1. الوجود والتحقق: يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً. حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.
2. الملكية والمديونية: يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها. فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي

¹ عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006-2007، ص 08.

² رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011، ص 28.

لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3. الشمولية أو الكمال: بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر

والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من أهم أهداف التدقيق لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4. التقييم والتخصيص: وذلك من خلال ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق

اهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.¹

5. العرض والإفصاح: تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية

ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

6. إبداء رأي فني: يسعى المدقق من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية

الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما يمليه عليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول؛
- مراقبة عناصر الخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 16-18.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

بعد التعرف على بعض العموميات حول التدقيق بصفة عامة صار بالإمكان تناول التدقيق الخارجي كعملية مستقلة، وذلك من خلال تعريفه وبيان خطوات تنفيذه وأنواعه.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق الخارجي

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها، والتقسيم التالي لا يعد التقسيم الوحيد لمراحل تطور التدقيق بل هناك تقسيمات أخرى والتي تختلف من مفكر إلى آخر.¹ وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل وهي:

1. الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة، ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحهم.²

2. الفترة ما بين 1500 و1850:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.

3. الفترة ما بين 1850 و1905:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص3.

² محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2007-2008، ص4.

التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة للملكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة. فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

4. الفترة ما بين 1905 إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة. كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والحياد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.¹

ثانيا: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد:

1. الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين "UEC" Union Européenne de Experts

Comptables Economiques et Financiers الذي عرف التدقيق بأنه:

" مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه".²

2. أما الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Fédération of Accountants عرف

التدقيق على أنه عبارة عن: "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة".

¹ لقلطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009، ص11.

² بوقابة زينب، مرجع سابق، ص7.

3. كما عرف التدقيق أيضا: "اختبار مدى صدق وشرعية القوائم المالية للمؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال التأكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وأنشطتها".
4. وعرفه Miller بأنه: "فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها بقصد إبداء رأي فني محايد في مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة"¹.
5. وعرف أيضا بأنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، من أجل تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".
- من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي للتدقيق والذي هو عبارة عن الفحص الذي يقوم به مهني مستقل والذي يتمتع بكفاءة كافية للقيام بهذا الفحص، وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد حول سلامة وشرعية الحسابات.²

المطلب الثاني: خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي

- لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفعالية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منها الأخرى، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة وتمثل هذه الخطوات في:
1. **الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:** وتعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي إذ انه ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات حول هذه المؤسسة، فالمراجع الخارجي تبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة حول التدقيق، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة لها، لأن على ضوء هذه الخطوة يحدد المدقق تفاصيل الخطوات اللاحقة لمهامه، وتتضمن هذه الخطوة خطوات فرعية نوضحها في الجدول التالي:

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014، 63.

² حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009، ص11.

جدول رقم (01-01): خطوات الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة التنظيم المهني عناصر المقارنة بين المؤسسات حوار مع المسؤولين زيارات ميدانية التعرف على الوثائق الداخلية	أعمال واتصالات أولية مع المؤسسة
تكوين الملف الدائم إعداد برنامج التدقيق الأولي	انطلاق الأعمال

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008،

ص68.

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: قبل أن نخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لا بد أولاً

أن نوضح مفهوم نظام الرقابة الداخلية ومقوماته كما يلي:

➤ تتمثل الرقابة الداخلية في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات و أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة، وتحقيق كفاءة استخدام موارد البشرية والمادية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة.¹

وبعد تطرقنا لمفهوم نظام الرقابة الداخلية، سنقوم بتوضيح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجدول التالي:

جدول رقم(01-02): خطوات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة	جمع الإجراءات
تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته	اختبارات التطابق (الفهم)
نقاط القوة، نقاط ضعف النظام	تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص86.

اختبارات الاستمرارية	اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	نقاط القوة، ضعف وقصور النظام، النتائج

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص71.

3. فحص الحسابات والقوائم المالية: بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بالإجراءات المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية والموضحة في الجدول التالي:¹

جدول رقم(01-03): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	إعادة النظر في برنامج المراجعة تخفيف البرنامج تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية
اختبارات السريانية والتطابق	اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية) اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية اختبارات التطابق بواسطة المشاهدة المادية
إنهاء عملية التدقيق	التأكد من مدى توافر المبادئ المحاسبية فحص الأحداث ما بعد الميزانية فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية إعادة النظر في أوراق العمل إصدار الرأي

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص83.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، صص 76-78.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

هناك ثلاثة أنواع للتدقيق الخارجي نفرق بينها فيما يلي:

1. **التدقيق القانوني:** في هذا النوع من ال تدقيق العملي تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة في المخالفة وتكون طائلة العقوبات المقررة. ففي هذا الصدد تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني... فهذه المادة تلزم المؤسسات بتعيين مدقق خارجي وتحدد كذلك مدة التعيين بثلاث سنوات تكون قابلة للتجديد مرة واحدة وهذا حسب ما ينص عليه القانون رقم 10-01 المنظم لعملية مزاوله مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمعوض للقانون 91.08¹.
2. **التدقيق التعاقدى:** يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تحديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المدقق بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.²
3. **الخبرة القضائية:** هي الوسيلة التقنية التي يستعين بها القاضي والتي تلجأ إليها المحاكم بشأن المسائل التي يصعب عليها لوحدها إدراكها أو استخلاصها أو التقرير بشأنها، والخبرة القضائية في جوهرها إجراء من إجراءات التحقيق التي يلتجئ إليها القضاة للحصول على المعلومات الضرورية بواسطة أهل الاختصاص وذلك من أجل البث في المسائل التي تكون عادة محل نزاع بين الخصوم في الدعوى.³

¹ سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2004)، ص42.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2011-2012، ص27.

³ رضا جداوي، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي، (رسالة لنيل الإجازة في القانون الخاص منشورة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، جامعة الحسن الثاني، المغرب، 2004) ص2.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الخارجي ومهام المدقق

يعتمد التدقيق على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، التي تصدرها الهيئات المهنية، وتلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع بصدد القيام بواجبات هذه المهنة.

ويتعين على هذه المعايير أن تحوي كل ما يتعلق بالنواحي الشخصية المرتبطة بمزاوي هذه المهنة، وإجراءات العمل الميداني لغرض التوصل إلى رأي محايد عن مدى سلامة القوائم المالية، وفي الأخير تضمين هذا الرأي في شكل تقرير.

المطلب الأول: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

أولاً: فروض التدقيق الخارجي

يقوم التدقيق على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات التدقيق المختلفة، وتمثل هذه الفروض فيما يلي:

1. قابلية البيانات للفحص:

إن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة.¹

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتمثل هذه المعايير في:

- **الملائمة:** ويعني ذلك ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** ومعناه أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة:

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المدقق والإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المدقق بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمدقق بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص12.

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية:

يشير هذا الفرض مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقييده بمعايير التدقيق المتعارف عليها.¹

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل التدقيق اقتصادياً وعملياً يتبنى التدقيق الاختياري بدل التفصيلي.²

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية:

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي. وفي حال غياب أو قصور هذه المبادئ في هذه الحالة سوف تكون أحكام المدقق شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

هذا الفرض مستمد من أحد فروع المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن مدقق الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح له أن الإدارة تميل إلى التلاعب أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة يجب عليه أخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق القيام بها لعمله، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها.³

ثانياً: مبادئ التدقيق الخارجي

I. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة

على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، ص ص 25-27.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 13-14.

³ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، ص ص 30-31.

للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة تها، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
4. مبدأ فحص مدى كفاية الإنسانية: ويشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

II. : المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1. مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
2. مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.
3. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.¹
4. مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 23-24.

وذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية... الخ) مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي

تعتبر معايير التدقيق مقياس عام للحكم على أداء المراجع، فهي تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفاءها، حيث تعبر عن الأنماط التي يجب أن يحتذى بها المدقق أثناء أدائه للمهمة، وتستخدم كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدى، وهذه المعايير تتمثل في:¹

أولاً: المعايير العامة أو الشخصية

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي.²

وتتكون المعايير العامة من:

1. معيار التأهيل العلمي والعملية:

يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب العلمي والعملية المناسبين، وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المدقق يجب أن يتوافر لديه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي.³

أ. **التأهيل العلمي:** وهو أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق.⁴

¹ أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص55.

² عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، مرجع سابق، ص55.

³ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص16.

⁴ شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009، ص39.

ب. التأهيل العملي: إن مهنة المحاسبة والتدقيق تتطلب كذلك من أعضائها ضرورة قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاومتها.¹

2. معيار الاستقلال:

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق في إبداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالباً ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، ومن ثم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمشروع، ومن ثم يلجأ المدقق الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة. ولتحقيق معيار الاستقلال يجب توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق:

أ. **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

ب. **الاستقلال الذاتي:** يقتضي في هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق. ويمكن تحديد المؤشرات الدالة على استقلال المراجع من خلال مايلي:²

- **الاستقلال في إعداد البرامج:** يستطيع المدقق في ظل هذا البند تحديد برنامج التدقيق وخطوات العمل وحجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها، مع عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المدقق في برنامجه.
- **الاستقلال في مجال الفحص:** يعتبر المراجع حراً ومستقلاً في اختيار حجم المفردات والبيانات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.
- **الاستقلال في إعداد التقرير:** يعتبر المدقق مستقلاً في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية.³

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، مرجع سابق، ص 58.

² عزوز ميلود، مرجع سابق، ص 25-26.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 41-42.

3. معيار العناية المهنية:

يعني أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية التدقيق إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقاً من كون أن المدقق لا بد أن يفهم بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية والاستقلال في أداء مهمته. إن قياس درجة العناية المهنية للمدقق بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية.

يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المدقق بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.¹

ثانياً: معايير العمل الميداني

إن هذه المعايير تهم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية وهي:

- وضع خطة عمل ملائمة؛
- تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة.²

1. التخطيط السليم لعملية التدقيق:

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 42-43.

² بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص 18.

تقوم عملية التدقيق على النقاط الآتية:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛
- تحديد طبيعة رزنامة عملية التدقيق والإجراءات المطبقة في ظلها.

يستخدم البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق المتبنى ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتماداً على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها، لذا وبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات ومهارات عالية لتقييمها من طرف المدقق والحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية:¹

- طريقة الاستقصاء؛
- طريقة التقرير الوصفي؛
- طريقة الملخص الكتابي.

3. كفاية أدلة الإثبات:

ينبغي أن يحصل مدقق الحسابات على الأدلة الكافية خلال عملية الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، وذلك لتوفير أساساً ملائماً لإبداء الرأي على القوائم المالية. ومن الضروري أن تكون أدلة التدقيق كافية من حيث الكمية والتنوع، كما ينبغي أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة.² ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

أ. **داخلية:** تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص45.

² أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص100.

ب. خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.¹

ثالثاً: معايير إعداد التقارير

إن تقرير المدقق يعتبر الخلاصة النهائية لعملية التدقيق، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المدقق لمعظم مستخدمي القوائم المالية، ولذلك فإنه يجب أن يحتوي على كافة المعلومات اللازمة بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً.²

1. اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفق مبادئ المحاسبة المقبولة، ولا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى قبول المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكنه يمتد إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ. ولا يتطلب هذا المعيار إعداد المدقق قائمة بالمبادئ والطرق المستخدمة ولكنه يتطلب إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية والميزانية تعتبر مبادئ مقبولة من عدمه، وإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه ينبغي أن يشير إلى ذلك صراحة في تقريره.³

ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نذكر:

- مبدأ الاستمرارية؛
- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية؛
- مبدأ الحيطة والحذر؛
- مبدأ القيد المزدوج؛
- مبدأ الموضوعية؛
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.⁴

2. إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص52.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص33.

³ أحمد نور، مرجع سابق، ص111.

⁴ عزوز ميلود، مرجع سابق، ص35.

الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف الفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

والهدف من هذا المعيار هو:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

3. التحقق من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية:

لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية، كما أن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هامة جدا للإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المدقق في إعدادها. وتتمثل أهمية الحكم على ملائمة الإفصاح في النقاط التالية:¹

- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور؛
- أن عامل الأهمية يلعب دورا أساسيا في عملية الإفصاح كونه مرتبط بالمصلحة العامة؛
- كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك؛
- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبررا خاصة في حالات تضارب المصالح؛
- أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير.

وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافيا.

4. إلمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية:

ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المدقق إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمدقق إعطاء موافقة تامة عليها فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

¹ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص22.

وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأي في محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. يجب على المدقق كذلك في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي مايلي:¹

- تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كافي؛
- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد؛
- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

المطلب الثالث: مسؤوليات ومهام المدقق الخارجي

أولاً: مسؤوليات المدقق الخارجي

تشير معايير التدقيق المتعارف عليها إلى أنه يجب على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تأدية عملية التدقيق المحاسبي، ويقصد بذلك أن يؤدي عملية التدقيق بنفس الطريقة التي يمكن أن تؤدي بواسطة مدقق آخر في ضوء الظروف المحيطة وذلك من دون أي إهمال أو تقصير، وبذلك يعد المدقق مسئولاً عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه أو من أحد الأفراد العاملين بمكتبه أثناء أداء مهمة التدقيق.² ويمكن تقسيم أنواع المسؤولية التي يتحملها المدقق إلى:

1. المسؤولية المدنية: إن المسؤولية المدنية تنتج عن مخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددین مثل زبون المدقق

أو طرف ثالث ويكون العقاب بدفع تعويض مادي غالباً ما يكون على أساس قيمة الضرر الذي لحق به، ويكون مدقق الحسابات مسئولاً مسؤولية مدنية إذا ما تسببت أعماله بالإضرار بالعميل أو الغير حيث أن إحدى المعايير المفروض عليه الالتزام بها هي بذل العناية المهنية أو المهارة المعقولة بنفس الدرجة المتوقعة من أصحاب المهنة أي أن تكون مهارته في الدرجة المتوقعة من شخص مهني كفي. ولكي تقوم المسؤولية المدنية يجب توافر الشروط التالية:³

¹ بوبكر عميروش، مرجع سابق، ص22.

² بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012، ص52.

³ إيناس عبد الرحمن القيسي، التأمين على المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد الثامن، ص148.

— صدور خطأ من المدقق؛

— وقوع ضرر على الغير؛

— أن تتوافر علاقة السببية بين خطأ المدقق و الضرر الذي أصاب المدعي.

ومما ينبغي ملاحظته أن هذه المسؤولية تنعقد إما: لمخالفة المدقق لالتزام ناشئ عن عقد مع عملائه وهو ما يعرف (بالمسؤولية العقدية)، أو لمخالفته لواجب قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين دون حق وهو ما يعرف (بالمسؤولية التقصيرية)¹.

2. المسؤولية التأديبية: من الضروري أن تتم مزاولة المهنة في إطار من أخلاقيات المهنة، وما تفرضه على المشتغلين

بها من واجبات وآداب للسلوك المهني تصاغ عادة في مجموعة من القواعد التي يطلق عليها موثيق، أو دساتير المهنة، ومخالفة هذه القواعد يوقع المهني في المسائلة التأديبية التي تتم أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها. وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

— الإنذار؛

— التوبيخ؛

— التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛

— الشطب من الجدول.²

3. المسؤولية الجنائية: مسؤولية المدقق الجزائية تعني مسؤوليته عن مخالفة القواعد القانونية المنصوص عليها في

التشريعات المختلفة المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات والتي توجب عليه القيام بعمل معين أو الامتناع عن القيام بعمل معين، ومن الأمثلة على التصرفات التي يترتب عليها هذه المسؤولية هي:³

— تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين.

— إغفال المدقق لبعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم الإشارة إلى ذلك في تقريره.

— ارتكاب الأخطاء والمخالفات التي تضر بمصالح المؤسسة مثل إفشاء بعض أسرار المؤسسة.

ثانيا: مهام المدقق الخارجي

يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية:

¹ حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2012، ص200.

² بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل شهادة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011، ص132.

³ بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص53.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة¹؛
 - عندما تعد الهيئة أو الشركة حسابات مدجة يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبي، وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار².
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01.10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد 42، الجزائر، 2010، ص 07.

² محمد الناصر حميداتو، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، منشورات جامعة الوادي، العدد 05، السنة الخامسة، 2012، ص 31.

خلاصة الفصل:

يعتبر التدقيق الخارجي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وذلك لما له من دور مهم في المؤسسة، حيث يقوم بتقديم خدمات متمثلة في مهام المدقق الخارجي الذي يعمل على فحص مختلف السجلات والمستندات في المؤسسة، بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة والغرض من ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، كما يجب أن يكون الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايدة يرفع من درجة الثقة و يشترط على القائم بعملية التدقيق أن يتمتع بالخبرة و المعرفة و الاستقلال لأن تقرير الم دقق هو الذي يبين حسن أداء المؤسسة، ويساعد المؤسسات و البنوك التي تعتمد عليه من أجل منح الائتمان.

كما أن السلطات الرقابية والحكومية التي تشرف على هذه المؤسسة ترى في تقرير المدقق تأكيداً على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين والتزامات، ونتيجة لهذه الخدمات المقدمة لهذه الجهات فإنها بذلك تخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وعليه نستطيع القول أن مهنة ومهمة التدقيق تساهم بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما لها من دور في حماية الاستثمارات واكتشاف حالات التلاعب والأخطاء.

الفصل الثاني
مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من
آثار المحاسبة الإبداعية

تمهيد:

تتميز بيئة الأعمال بالتطور المستمر في مختلف العمليات المالية الأمر الذي أضفى عليها مستويات مرتفعة من التحدي والتعقيد. وأن الانهيارات المالية المفاجئة وعدم الالتزام بمعايير الأخلاق و قواعد السلوك المهني كان لها أثرا مباشرا في إضعاف الثقة بالمحاسبة والمحاسبين، وترجع معظم الدراسات أن الانهيارات المفاجئة للمؤسسات تعود إلى ممارسة إدارتها أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب فيها معدو هذه القوائم، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية.

و في هذا الفصل سنتطرق إلى المحاسبة الإبداعية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: جوانب المحاسبة الإبداعية

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

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة عموماً لتقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استشارية رشيدة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة حيث أن للمحاسبة مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، مما شجع المديرين التنفيذيين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، ولتحسين المركز المالي للمؤسسة وإدارة أرباحها بما يعظم منافع المؤسسة أو منافع المديرين أنفسهم، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية التي كان ظهورها في الثمانينات الميلادية، وكان السبب وراء ظهورها الركود الاقتصادي الناتج في هذه الفترة و الضغوطات التي واجهت الشركات لتحسين أرباحها لتظهر في الأسواق المالية بأحسن صورة.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية

تعود بدايات استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمنشآت في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف فيها إلى بدايات عهود الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف وذلك لأن التصنيع وتطوير أساليبه أوجد الحاجة إلى ما يطلق عليه الآن المحاسبة الصناعية والحاجة إلى وجود موظفين متخصصين في ذلك، وفي ذلك الوقت كان لكل مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها ولكن درجة استقلالية العمل المحاسبي ضعيفة.¹

حيث انحصر سلوك المحاسب المهني في الاستجابة لأهداف ورغبات المديرين الذين كانوا أصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، وفي القرن الثامن عشر أخذت العديد من المؤسسات تندمج مع بعضها لتكوين مؤسسات كبيرة وضخمة، وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واندثارها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين.

ولقد اصطلح 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 التجميعية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقية... الخ.²

وأيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في

¹ ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 20.

² باخحة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص 18.

سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالمؤسسة، ولاسيما في حالة الإفصاح عن البيانات المالية، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، ولاسيما بعد أحداث انهيار شركة انرون Enron، وتحميل شركة آرثر أندرسون Arthur Anderson جزءاً من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضاً بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للمؤسسة مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بشكلها غير الصحيح.¹

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) أو المحاسبة الاحتياطية كما يطلق عليه البعض حدثاً من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت المـؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت المـؤسسات بأن القوانين تحبب فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، ولهذا فقد رأت المؤسسات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها. وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهاتهم وآرائهم فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم نذكر منها:

1. عرفها الدوسري بأنها: عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفضّل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية.²
2. عرفها ملفورد بأنها عبارة عن: الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.³

¹ باحجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص18.

² حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد27، جامعة الإسراء، بغداد، العراق، 2011، ص362.

³ رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. مجلة جامعة محمد الشريف مساعديّة، سوق أهراس، ص8.

3. كما عرفها ناصر بأنها: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا في الواقع إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و / أو تجاهل بعضها أو جميعها.¹
4. عرفها أمات أنها: العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.²
5. كما عرفت أيضا أنها: الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.³
- يتضح من خلال التعريفات السابقة للمحاسبة الإبداعية أن مجملها يشترك في:
- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
 - ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية؛
 - ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
 - أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.⁴

المطلب الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية

تعددت العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو عليه، كما أن تعدد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي، التقدير، والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية، فالحاجة للتقدير والحكم الشخصي واختلاف تصنيف القوائم المالية جميعها عوامل دفعت المديرين إلى ابتداء الأساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية وإظهار الوضع المالي للمؤسسة المرغوب فيه.

لكن أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية:

¹ Oriol Amat, and others, **The Ethics of Creative Accounting**, Economics Working Paper, Universitat Pompeu Fabra, December 1999, England, p03.

² طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010، ص 88.

³ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص 96.

⁴ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 20.

1. التأثير على سمعة المؤسسة إيجابياً في السوق:

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية لتحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي و دون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق و لاسيما أمام مساهميها، لذلك فان أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة المؤسسة.

2. الحصول على التمويل أو المحافظة عليه:

غالباً ما تسعى المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحياناً لسداد التزاماتها، و لكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال المدة من استلام التمويل لغاية سداده تسمح بسداد أصل التمويل و الفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها و تحليلها للوضع المالي السابق لهذه المؤسسات طالبة التمويل، وهنا تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها، وهذا سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.¹

3. لغايات التلاعب الضريبي:

تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.²

4. لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:

أحياناً تسمح قوانين بعض المؤسسات أن يقوم مدراء و موظفو المؤسسة بتداول أسهمهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، وهذا يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الوحدة الاقتصادية.³

¹ عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص83.

² باخحة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص25.

³ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص21.

5. لغايات التصنيف المهني:

تتنافس العديد من المؤسسات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.¹

6. لتجنب التكلفة السياسية:

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك تلجأ الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض الربح وذلك لكي تتمكن هذه المؤسسات من تجنب تلك التكلفة.²

7. للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:

حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

8. تخفيض احتمال انتهاك حق الدين:

إن اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل: قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل: مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.³

¹ بالرقمي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص 37.

² عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص 85.

³ باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص 26.

المبحث الثاني: جوانب المحاسبة الإبداعية

بما أن المحاسبة الإبداعية تعد شكلا من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإن معدو هذه البيانات يقومون بإعداد كشوف مضللة وذلك لخدمة مصالحهم الخاصة عن طريق استخدام مختلف أشكال المحاسبة وإتباعهم للعديد من الأساليب التي تستخدم في القوائم المالية مما يؤثر على المؤسسة من مختلف الجوانب.

المطلب الأول: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا، ولذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة ولاسيما العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.¹

وفي ضوء ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجدد المؤسسات نفسها مضطرة إلى وضع مواثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك الأعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبالرغم من أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة، ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معيار يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ماهو متوقع منهم ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.²

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيس في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار العديد من الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين في التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.³

وتجدر الإشارة إلى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.

¹ باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص31.

² عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص106.

³ محمد أحمد عبد الحميد الصوري، مرجع سابق، ص24.

الصدق: وتعني المطابقة للحقيقة، أي وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

عدم التحيز: يتعلق بحيادية المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعنى آخر إن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات.

وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني لأخلاقي، أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل

الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تعيير السجلات أو

الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم

الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض

المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.¹

وعلى ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية

حتى يكون مقبولاً من الناحية الأخلاقية وهي:

● أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلاً في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها

مستقبلاً؛

● ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛

● أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

● أن تستمر المؤسسة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.²

المطلب الثاني: أشكال ومجالات المحاسبة الإبداعية

أولاً: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتمثل أشكال المحاسبة الإبداعية في:

¹ بالرقمي التيجاني، مرجع سابق، ص ص 41-42.

² عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص ص 107-108.

1. المحاسبة النفعية: هي اختيار وتطبيق متعمد لأساليب محاسبي مينة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.¹
2. إدارة الدخل أو (الأرباح): هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.
3. تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.²
4. التلاعب بالتقارير المالية: وهو عبارة عن تحريف متعمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج القيم أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية في القوائم المالية، وذلك بهدف تضليل مستخدمي هذه القوائم، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.³
5. ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية: هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

ثانيا: مجالات المحاسبة الإبداعية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالا للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية حيث تختار الإدارة طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

ويمكن تحديد مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات التالية:

¹ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية "دوافعها-أساليبها-آثارها"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص45.

² ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص22.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص46.

1. قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي

تخص على سبيل المثال:

- مصاريف الاهتلاك عند التملك؛
- الاعتراف المبكر بالإيراد؛
- تقليل المصاريف مستحقة الدفع؛
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي؛
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.¹

2. قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالبها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها

ببعض الممارسات مثل:

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة؛
- التضخيم في حسابات الموجودات المدينة؛
- تقليل الالتزامات؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات؛
- تضخيم المستحقات الاختيارية؛
- زيادة الاحتياطات؛
- التلاعب في مخصصات الديون.

3. مجالات أخرى: مثل

- سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية؛
 - العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).²
 - طرائق المحاسبة الإبداعية: ينتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية نوعان من التلاعب الأول التلاعب المحاسبي والثاني التلاعب غير المحاسبي، وفيما يلي بيان لطرائق التلاعب لكل نوع على حدا:
- أ. طرائق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:

¹ باخجة عبد الله محمد طالب، مرجع سابق، ص 23.

² رشا حمادة، مرجع سابق، ص 98.

- استغلال فرصة اختيار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثل: طرائق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.
- ب. طرائق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال:
 - تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل: بيع الأصل وإعادة استجاره، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.
 - تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.¹

المطلب الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تتعدد وتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تحميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية.

ومن بين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية نذكر:

I. أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:

تعتبر الميزانية التي يطلق عليها أيضاً قائمة المركز المالي، من القوائم المالية الهامة التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو القوائم المالية في أعمالهم، إذ يجب أن تعكس الميزانية صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للمؤسسة بتاريخ نهاية السنة المالية.²

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 المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.

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

¹ طلال سليمان جريرة، سليمان حسين البشتاوي، وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد2، جامعة الأردن، 2015، ص322.

² ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص39.

1. الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
2. الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
3. الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
4. النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
5. الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
6. الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
7. الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم.
8. المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.¹
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 كشف الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

¹ حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 267-268.

11. حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته

ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.¹

II. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال النقاط الآتية:

1. تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
2. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسمة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛²
4. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
5. نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

استنادا لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛
- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: أن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد

¹ عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص 87-88.

² ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 26.

تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض البنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل؛

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

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

➤ نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.¹

III. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية واحدة من أكثر القوائم المالية نظافة وأكثر موثوقية وليتم التلاعب في بياناتها المالية تحتاج الكثير من الجهد، وباعتبار هذه القائمة لها أهمية كبيرة لكل من المستثمرين والدائنين وغيرهم مثل المحللين فقد لجأت المؤسسة للبحث عن فرص للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية في محاولة لتعزيز صورتها والتنبؤ بمستقبل واعد لها، إن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر ملائمة لأغراض التنبؤ بمستقبل المؤسسة مما توفره قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. وهناك مرونة في قائمة التدفقات النقدية يمكن أن تستغل من قبل المديرين عند القياس والإبلاغ عن التدفقات النقدية وتظهر هذه المرونة كما يلي:

1. التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية:

يمكن التلاعب في تصنيف التدفقات ما بين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ولكن التلاعب يكمن في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة لاختلافها في بعض الدول عنها في البعض

¹ حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص366.

الآخر، إذ أن هناك اتفاقاً في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية ولكن هناك اختلافاً في العناصر التي تحت كل نشاط، مع أن تلك الممارسة لن تؤثر في إجمالي التدفقات النقدية للمؤسسة لكنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياس للقدرة الكسبية للمؤسسة.

2. التدفقات النقدية من الأنشطة غير المستثمرة:

تعامل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المبتكرة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المستمرة، ويعتبر التدفق النقدي التشغيلي هو النجم والذي يعكس الجزء المستمر والثابت من رصيد النقدية، تقوم المؤسسة بتصنيف التدفقات النقدية الداخلة على أنها تدفقات تشغيلية مستمرة أما التدفقات النقدية الخارجة والتي لها تأثير سلبي تصنف كتدفقات نقدية من أنشطة غير مستمرة، من الأمثلة على هذه الأنشطة الدفعات المدفوعة مقدماً لتملك الأسهم، الدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين، التدفقات المالية من الدعاوى القضائية.¹

3. الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة:

الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لا يؤثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثراً على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة، حيث يعارض المسؤولون في المؤسسات الاقتصادية استخدام الطريقة المباشرة ويحثون على استخدام الطريقة غير المباشرة في حالة كانت التكاليف التي تتحملها المؤسسات تزيد منفعة المعلومات التي توفرها الطريقة المباشرة. في حين أن مديري الائتمان في البنوك والشركات يجذبون استخدام الطريقة المباشرة لما توفره من معلومات من الممكن أن تكون مفيدة في تقرير التدفقات النقدية المستقبلية وكذلك الإفصاح عن المبالغ النقدية المحصلة والمدفوعة لكل عنصر من عناصر الأنشطة التشغيلية.

IV. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.²

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012-2013، ص 60-61.

² حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوي، مرجع سابق، ص 369.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء 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.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية وقدرة التدقيق الخارجي في الحد من آثارها

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

المطلب الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

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

1. فكرة لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعا به وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.¹
2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معاملة.
3. 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، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو المؤسسات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.²

¹ ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2014، ص ص 17-18.

² علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008، ديوان المحاسبة الكويتي www.sabq8.org، ص ص 11-12.

ب. السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي مؤسسة 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 أن لايعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

4. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراقبين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المقق الكفاء والتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.
5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.¹
6. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

المطلب الثاني: دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولاً: تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية

تهدف عملية التدقيق وفقاً للمعايير إلى تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات للمحاسبة الإبداعية. وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية. ومن أهم تلك الآليات والشروط مايلي:

¹ مجبل دواي إسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المعهد التقني في العمارة، المجلد 16، العدد 03، العراق، 2014، ص ص 248-249.

1. توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة.
- وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب التدقيق ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.
2. إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى لأشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.¹
3. يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة المؤسسة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالمؤسسة بنسبة 100 %، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما إلى علمه ما يجعل أمانة إدارة المؤسسة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير تدقيق القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلاً طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة المؤسسة.
4. إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة المؤسسات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والافصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق.
- وختاماً يمكننا القول بأن غالباً من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك

¹ علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، مرجع سابق، ص 18-19.

الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

ثانياً: مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش

لم تحدد معايير التدقيق أي فروق 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، وتعترف المعايير أيضاً بأنه غالباً ما يكون من الصعوبة في 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 التخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم، وإن 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 المضل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم الشركة التي تحتفظ فيها الإدارة.

2. الفرصة 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 بناء عليها، أما عندما يتم اختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين والآخرين قد يصابون بأضرار بسبب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق وموجودات الشركة، وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش من المحتمل أن يؤدي إلى الضرر بالمستخدمين، عادة ما يتم إعداد التقرير المالي الغشّي 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

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

طريق العاملين وليس عن طريق الإدارة، وغالبا ما تكون قيمتها غير جوهرية، إن أحد الأمور الهامة لاختلاس الأصول تتمثل في التمييز بين سرقة الأصول والتحريفات الناشئة من سرقة الأصول.

المطلب الثالث: دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كان يقوم بتدقيق اختبائي أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:¹

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء الغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق؛
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت (حددت) مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة: وذلك في كل من القوائم المالية التالية:

I. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة المتعلقة بقائمة المركز المالي المهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:²

1. النقدية:

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة؛
- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن بنود النقدية؛

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 55-56.

² بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 96، السنة 36، جامعة المستنصرية، العراق، 2013، ص 198.

— إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2. الاستثمارات المتداولة:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة؛

— إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3. الذمم المدينة:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة؛

— إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

4. المخزون السلعي:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة؛

— إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

5. الاستثمارات طويلة الأجل:¹

— الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار

نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية؛

— إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

6. الأصول طويلة الأجل:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف

الاستهلاك؛

¹ بتول محمد نوري مجيد، مرجع سابق، ص198.

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

7. الأصول غير الملموسة:

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

8. المطلوبات المتداولة:

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

9. المطلوبات طويلة الأجل:

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها؛
- إجراءات المحاسبة الإبداعية: الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل؛
- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.¹

10. حقوق المساهمين:

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

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص ص70-71.

— إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

II. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

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

1. رقم المبيعات:

— الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقاً في الفترة المالية التالية؛

— إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالمؤسسات التابعة والزميلة.

2. تكلفة البضاعة المباعة:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)

— إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.¹

3. مصروفات التشغيل:

— الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح؛

— إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة؛

— إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

¹ شيماء أبو المعاطى عبد المطلب، مخاطر المحاسبة الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2005، ص 22-23.

4. نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:

- الهدف: تهدف الإدارة للمحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها؛
- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة؛
- إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

5. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية؛
- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛
- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

III. الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات

النقدية:¹

على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية ومن أهم الإجراءات المضادة مايلي:

1. التحقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل؛
2. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة؛
3. التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة؛
4. إعادة احتساب مصروف الاهتلاك والإطفاء لمعدلات الاهتلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة؛
5. التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
6. استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي؛
7. التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي؛
8. التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.

¹ ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سابق، ص 68.

خلاصة الفصل:

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة تمثل مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون تجاوزها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك القواعد، وتمارسها المؤسسات لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية، وتتعلق هذه الأساليب إما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية.

وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس صورة صحيحة وعادلة عن المؤسسة ما لم يتم تقديم إفصاحات معينة، ولعل وجه الخطورة في أساليب المحاسبة الإبداعية هو عدم اعتبارها احتيالا محاسبيا تقع مسؤولية اكتشافه ضمن مسؤوليات مدقق الحسابات بل هي اختيارات محاسبية مقبولة حتى وإن كانت تؤثر على شفافية وصدق القوائم المالية.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المحاسبة الإبداعية وإبراز الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في الحد من آثار هذه الأخيرة، تم التطرق إلى الجانب التطبيقي من خلال استجواب مجموعة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المجال المحاسبي، ولأجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال توزيع استمارات تحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة، وقد تم تفرغ البيانات وتحليل النتائج المعالجة باستخدام برنامج SPSS (Statistical Pakage for Social Sience) وبرنامج Microsoft Exll 2007.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي:

المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان

قصد استيفاء جزء من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان لما له من أهمية في الحصول على بيانات عينة من الأفراد، بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع.

كما سنتعرض لتحليل الظروف التي اعد فيها الاستبيان وكيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفني بالغرض، إضافة إلى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

أولاً: مراحل إعداد الاستبيان

1. بناء استمارة الاستبيان:

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، كما تم صياغته باللغة العربية، حيث تضمن 44 سؤالاً. ثم قمنا بإخضاعه للتحكيم العلمي من طرف أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي والمجال المحاسبي، وبعدها تم نشر الاستبيان.

2. نشر استمارة الاستبيان على عينة الدراسة:

اعتمدنا في توزيع الاستبيان على المقابلة الشخصية لمحافظي الحسابات وموظفي مصلحة المحاسبة والمالية، ولقد كانت المساعدة الأكبر من طرف أساتذة جامعيين تخصص محاسبة في جامعة بسكرة.

3. معالجة استمارة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان متعلقة بثلاث فرضيات، الفرضية الأولى التي تضم 13 سؤالاً، والفرضية الثانية تضم 15 سؤالاً، أما الثالثة تضم 14 سؤالاً. وبعد ذلك تم تفرغ المصفوفة في البرنامج SPSS للحصول على النتائج المطلوبة. و بذلك بلغ عدد عبارات المحاور 42 فقرة، كانت الإجابة عليها وفق مقياس ليكارت الخماسي مستخدمين بذلك خمس أنماط للإجابة هي (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة).

حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية خمس درجات، وللإجابات التي تليها أربع درجات، ثلاث درجات، فدرجتين ثم درجة واحدة وهذا كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-01): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

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

المصدر: دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص109.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

جدول (03-01): ليكارت الحماسي يوضح تصنيف الإجابات من الدرجة الأولى إلى الدرجة الخامسة لمعرفة اتجاه الإجابات.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله وهناك عدة برامج للتحليل الإحصائي ولكننا سنستخدم برنامج SPSS 20 وهو اختصار لعبارة Statistical Package For the Social Sciences وتعني (المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج، وفيما يلي سنحلل استبيان باستخدام البرنامج حيث اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التي تتناسب وفرضيات الدراسة وتمثلت في:

1. معامل الثبات Reliability: يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

ولإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم معامل الثبات ألفا كرومباخ، ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً.

2. معامل الصدق Validity: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه. ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.¹

3. المتوسط الحسابي Average or Mean: ويصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم الشاذة. ويتم حساب المتوسط الحسابي المرجح لتحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-02): معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 إلى 1.79	1
من 1.8 إلى 2.59	2
من 2.6 إلى 3.39	3
من 3.4 إلى 4.19	4

¹ وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009، ص 38.

من 4.20 إلى 5	5
---------------	---

المصدر: وليد عبد الرحمن خالد الفراء، مرجع سابق، ص 26.

جدول رقم (02-03): الذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الخماسي.

4. الانحراف المعياري **Standard Ddeviation**: هو الجذر التربيعي الموجب للتباين.

5. معامل الارتباط: يستخدم لقياس التغير الذي يطرأ على المتغير التابع (dependent) ويرمز له y عندما تتغير قيم

المتغير المستقل (Independent) ويرمز له x أو العكس، ويستخدم هذا المقياس في حالة العينات الكبيرة والبيانات الكمية.¹

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

أولاً: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 42 سؤالاً قسمت في ثلاثة محاور، ولقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الاستبيان المقيد، وتم تقسيم أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

الأسئلة الديمغرافية: يتضمن أسئلة عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب والتي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 05؛

المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالتدقيق الخارجي وأداء المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهي من السؤال 06 إلى 18 سؤال؛

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهي من السؤال 19 إلى غاية 33 سؤال؛

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بعلاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية، وهي من السؤال 34 إلى غاية السؤال 47 سؤال.

¹ وليد عبد الرحمن خالد الفراء، مرجع سابق، ص 16، ص 29.

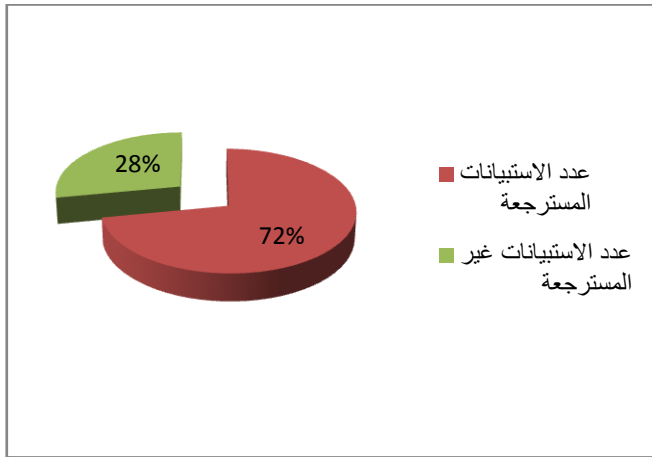
المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

سيتم التحقق من الأهداف الموضوعية لهذه الدراسة واختبار صحة الفرضيات من خلال تبني المنهج التحليلي الذي سيتم إتباعه عند تناول الجوانب والأبعاد الخاصة بالدراسة الميدانية حيث سيتم جمع البيانات من أفراد العينة باستخدام الاستبانة.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من 60 مشاهدة تتكون من: محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والحماية، حيث تم توزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 15 إلى 30 أبريل 2017، وقد تم استرجاع 43 استمارة، وبذلك تكون النسبة المؤوية للردود حوالي 72% وهي نسبة معقولة. وهذا ما يوضحه الجدول رقم 03 كما يلي:

شكل رقم (03-01): عدد الاستبيانات الموزعة



المصدر: مخرجات نتائج EXLL

جدول رقم (03-03): عدد الاستبيانات الموزعة

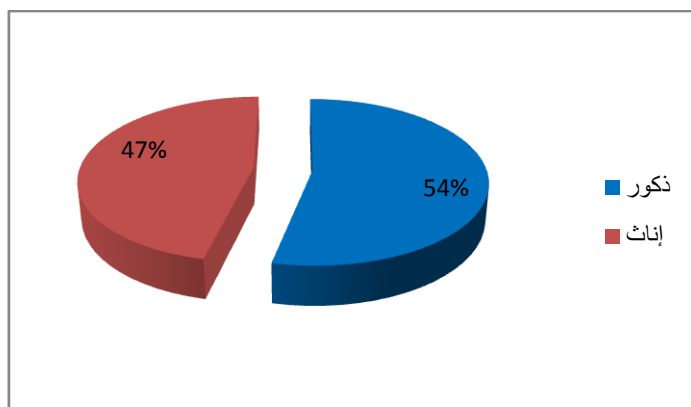
البيان	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات المسترجعة	43	72%
عدد الاستبيانات غير المسترجعة	17	28%
مجموع الاستبيانات الموزعة	60	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الاستبيان

يبين كل من الجدول رقم (03-03) والشكل رقم (03-01) عدد الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة ونسبة الاستبيانات المسترجعة وغير المسترجعة، حيث بلغت الاستبيانات المسترجعة حوالي 72% أما نسبة الاستبيانات غير المسترجعة فبلغت حوالي 28%.

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

شكل رقم (02-03): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات نتائج EXLL

جدول رقم (04-03): توزيع العينة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة
ذكور	23	54%
إناث	20	47%
المجموع	43	100%

المصدر: مخرجات نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-03) والشكل رقم (02-03) أن معظم أفراد العينة كانوا ذكورا إذ تقدر نسبتهم ب (54%) في مقابل (47%) من أفراد العينة كانوا إناث.

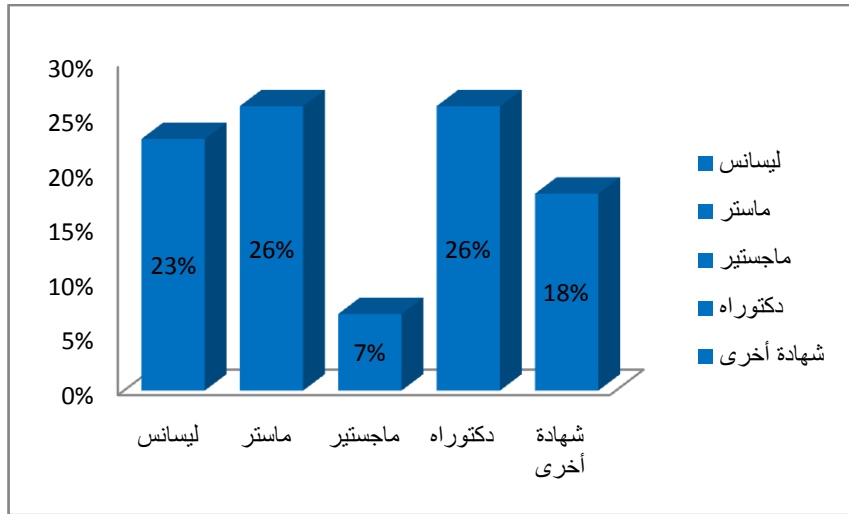
وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة فيما يلي:

جدول رقم (05-03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	10	23%
ماستر	11	26%
ماجستير	3	7%
دكتوراه	11	26%
شهادة أخرى	8	18%
المجموع	43	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

شكل رقم (03-03): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج ExII

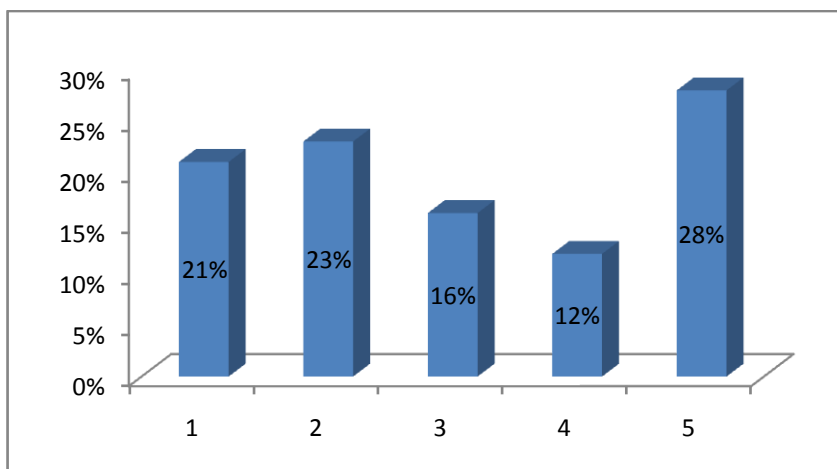
يبين الجدول رقم (03-05) والشكل رقم (03-03) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن غالبية أفراد العينة كانوا من حاملي شهادة الماستر والدكتوراه بنسبة متساوية تقدر ب (26%)، بينما كانت نسبة من هم حاملي شهادة الليسانس تقدر ب (23%)، تليها نسبة (18%) للأفراد المتحصلين على شهادة أخرى، وفي الأخير حاملي شهادة الماجستير بنسبة تقدر ب (7%).

جدول رقم (03-06): توزيع العينة حسب المؤهل المهني

المستوى المهني	التكرار	النسبة
مساعد محاسب	9	21%
محاسب معتمد	10	23%
محافظ حسابات	7	16%
خبير محاسب	5	12%
أستاذ جامعي	12	28%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

شكل رقم(03-04): توزيع العينة حسب المؤهل المهني



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Exll

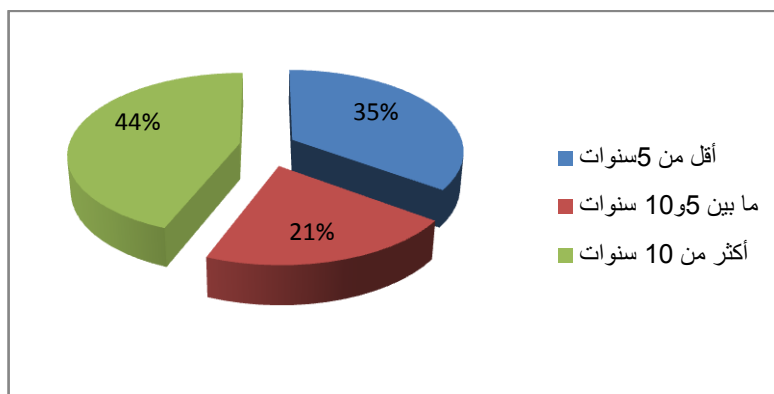
يبين الجدول رقم(03-06) والشكل رقم(03-04) أن 21% من عينة الدراسة هم مساعدو محاسبين، و 23% هم محاسبين معتمدين، و 16% يعملون محافظي حسابات، و 12% هم خبراء محاسبين، أما 28% فهم أساتذة جامعيين وهي النسبة الغالبة.

جدول رقم(03-07): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	15	35%
ما بين 5 و10 سنوات	9	21%
أكثر من 10 سنوات	19	44%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

شكل رقم(03-05): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Exll

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

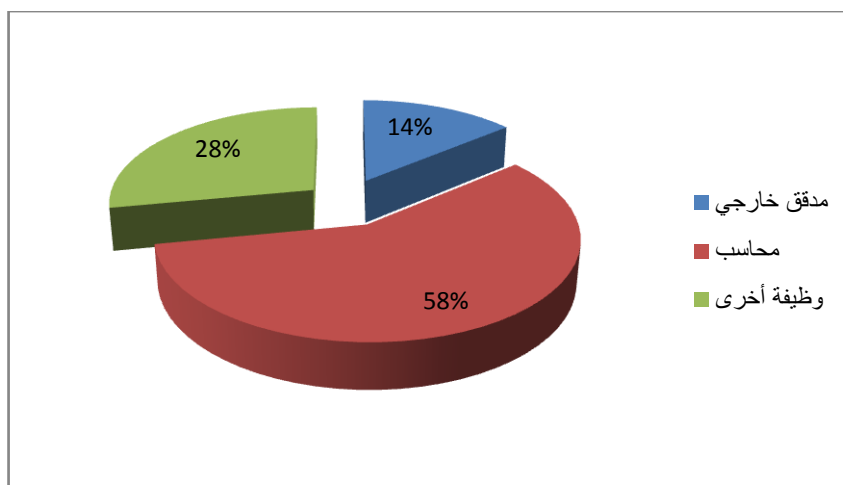
يبين الجدول رقم(03-07) والشكل رقم(03-05) أن عدد سنوات الخبرة لغالبية أفراد الدراسة أعلى من 10 سنوات، إذ يمثلون ما نسبته (44%) من إجمالي أفراد الدراسة مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يملكون خبرة طويلة في المجال، ثم تليها الفئة التي سنوات الخبرة لديها أقل من 5 سنوات بنسبة تقدر ب(35%)، وأخيرا جاءت الفئة التي لديها خبرة ما بين 5 و10 سنوات بنسبة تقدر ب(21%).

جدول رقم(03-08): توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مدقق خارجي	6	14%
محاسب	25	58%
وظيفة أخرى	12	28%
المجموع	43	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

شكل رقم(03-06): توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج Exll

يبين الجدول رقم (03-08) والشكل رقم (03-06) أن الفئة الغالبة هي فئة اللذين يشغلون وظائف أخرى بنسبة تقدر ب(58%)، ثم تليها نسبة الأفراد اللذين يشغلون وظيفة محاسب ب(28%)، ثم في الأخير نسبة (14%) للذين يشغلون وظيفة مدققين خارجيين.

المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستمارة

يقصد بصدق الأداة مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، وهو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات يعني الحصول على نفس النتائج فيما لو تم إعادة توزيع الاسئلة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، بعبارة أخرى ثبات الاستمارة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

1. ثبات الاستبيان: للتأكد من ثبات استمارة البحث تم حساب معامل ألفا كرونباخ، إذ تم تقدير معامل الثبات لكل

محور، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم(03-09): مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	13	0.847	0.920
المحور الثاني	15	0.883	0.940
المحور الثالث	14	0.851	0.922

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يلاحظ من الجدول رقم(03-09) أن معامل الثبات للمحور الأول 0.847 في حين أن المحور الثاني 0.833 أما المحور الثالث 0.851 وهي قيم مقبولة لأغراض الدراسة.

وهذا يعني أن الدراسة تتميز بالثبات والدقة، وعليه يمكننا القول أن هذه الاستمارة تتميز بالصدق مما يجعلنا على ثقة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على كافة تساؤلات الدراسة، واختبار الفرضيات.

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاختبار: تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستمارة لكل محور، وذلك

بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

جدول رقم(03-10): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستمارة والدرجة الكلية لفقرات الاستمارة

رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	معامل الارتباط
X1	0.750	Y1	0.396	Z1	0.556
X2	0.855	Y2	0.597	Z2	0.655
X3	0.689	Y3	0.746	Z3	0.545
X4	0.347	Y4	0.785	Z4	0.657

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

0.697	Z5	0.466	Y5	0.832	X5
0.576	Z6	0.674	Y6	0.699	X6
0.584	Z7	0.617	Y7	0.416	X7
0.689	Z8	0.738	Y8	0.719	X8
0.566	Z9	0.651	Y9	0.561	X9
0.675	Z10	0.639	Y10	0.659	X10
0.566	Z11	0.513	Y11	0.637	X11
0.471	Z12	0.713	Y12	0.486	X12
0.391	Z13	0.478	Y13	0.214	X13
0.379	Z14	0.658	Y14		
		0.590	Y15		
0.530	متوسط معامل الارتباط للمحور الثالث	0.617	متوسط معامل الارتباط للمحور الثاني	0.604	متوسط معامل الارتباط للمحور الأول

الصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

جدول رقم (03-10) يبين أن معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبنية دالة عن مستوى دلالة (0.05)، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل محور من محاور الدراسة

أولاً: تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة

1. بالنسبة للمحور الأول:

يبين الجدول الموالي المتوسط المرجح والانحراف المعياري بالنسبة للمحور الأول كما يلي:

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

جدول رقم(03-11): اتجاهات آراء أفراد العينة حول التدقيق الخارجي وأداء المدقق بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الاتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	موافق	موافق	محايد	غير	غير موافق	المحور الأول
			بشدة	بشدة		موافق	بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	4.14	0.804	13	26	2	1	1	للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
			%30.2	%60.5	%4.7	%2.3	%2.3	
موافق	3.98	0.801	8	30	2	2	1	يقيم التدقيق الخارجي فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
			%18.6	%69.8	%4.7	%4.7	%2.3	
موافق	3.93	0.856	7	31	2	1	2	يتمتع المدقق الخارجي بتأهيل علمي وخبرة مهنية تساعده على أداء عمله.
			%16.3	%72.1	%4.7	%2.3	%4.7	
موافق	3.84	0.754	6	27	7	3	0	للمدقق الخارجي الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق.
			%14	%62.8	%16.3	%7	%0	
موافق بشدة	4.23	0.947	18	22	0	1	2	يستند المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية عند قيامه بإعداد التقرير.
			%41.9	%51.2	%0	%2.3	%4.7	
موافق	4.07	0.799	12	25	3	3	0	يمارس المدققون الخارجيين الشك المهني في الكشف عن حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية.
			%27.9	%58.1	%7	%7	%0	
موافق	3.49	0.827	3	20	16	3	1	يقوم المدقق الخارجي باختيار عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

			7%	46.5%	37.2%	7%	2.3%	بفعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية.
موافق	3.91	0.921	9	27	2	4	1	يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الحسابات والإبلاغ عن الأخطاء.
			20.9%	62.8%	4.7%	9.3%	2.3%	
موافق	3.84	0.843	9	21	10	3	0	يقدم المدقق الخارجي رأي في محايد ومستقل.
			20.9%	48.8%	23.3%	7%	0%	
موافق	3.95	0.785	10	23	8	2	0	يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات تتناسب مع العناصر المراد فحصها.
			23.3%	53.5%	18.6%	4.7%	0%	
موافق	4.09	0.718	10	29	3	0	1	يقف المدقق الخارجي في تقريره عن مدى التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
			23.3%	67.4%	7%	0%	2.3%	
موافق	4.00	0.951	12	24	4	1	2	المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية.
			27.9%	55.8%	9.3%	2.3%	4.7%	
موافق	3.67	1.107	10	18	8	5	2	يعتبر إخفاق المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقريره هو عدم بذل العناية المهنية اللازمة.
			23.3%	41.9%	18.6%	11.6%	4.7%	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (03-11) أن المتوسطات الحسابية تتراوح بين (3.49- 4.23)، بانحرافات معيارية تتراوح بين (0.718- 1.107) بدرجة تقديرية موافق، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (3.95) بانحراف معياري (0.854)، وبدرجة موافق، مما يشير إلى أهمية التدقيق الخارجي وأداء المدقق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ حصلت الفقرة رقم (05) " يستند المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية عند قيامه بإعداد التقرير " على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.23) وانحراف معياري (0.947) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم تليها الفقرة رقم (01) " للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.14) وانحراف معياري (0.804) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (11) في المرتبة الثالثة " يقف المدقق الخارجي في تقريره عن مدى التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية" بمتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.718) وبدرجة تقدير موافق، واحتلت الفقرة رقم (06) " يمارس المدققون الخارجيون الشك المهني في الكشف عن حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية" المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.07) وانحراف معياري (0.799) وبدرجة تقدير موافق، أما الفقرة رقم (12) " المدقق مسؤول عن اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية" كانت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.00) وانحراف معياري (0.951) وبدرجة تقدير موافق، والفقرة رقم (02) في المرتبة السادسة " يقيم التدقيق الخارجي فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة" بمتوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.801) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (10) " يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات تتناسب مع العناصر المراد فحصها " في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (0.785) وبدرجة تقدير موافق، والفقرة رقم (03) في المرتبة الثامنة " يتمتع المدقق الخارجي بتأهيل علمي وخبرة مهنية تساعده على أداء عمله" بمتوسط حسابي (3.93) وانحراف معياري (0.856) وبدرجة تقدير موافق، وتلتها الفقرة رقم (08) " يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الحسابات والإبلاغ عن الأخطاء" في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.91) وانحراف معياري (0.921) وبدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (04) في المرتبة العاشرة " للمدقق الخارجي الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق" بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.754) وبدرجة تقدير موافق، وتلتها الفقرة رقم (09) في نفس المرتبة " يقدم المدقق الخارجي رأي في محايد ومستقل" بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.843) وبنفس درجة التقدير، ثم الفقرة رقم (13) " يعتبر إخفاق المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقريره هو عدم بذل العناية المهنية اللازمة" التي تحصلت على المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي (3.67) وانحراف معياري (1.107) وبدرجة تقدير موافق، وأخيرا الفقرة رقم (07) " يقوم المدقق الخارجي باختيار عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بفعالية وقوة

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

نظام الرقابة الداخلية" على المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (3.49) وانحراف معياري (0.827) وبدرجة تقدير موافق.

2. بالنسبة للمحور الثاني:

جدول رقم(03-12): اتجاهات آراء أفراد العينة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

الاتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثاني
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	3.7	0.887	6	23	10	3	1	المحاسبة الإبداعية فن من فنون التلاعب المحاسبي تؤدي إلى أضرار في المدى الطويل.
			14%	53.3%	23.3%	7%	2.3%	
موافق	3.44	0.908	3	22	9	9	0	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.
			7%	51.2%	20.9%	20.9%	0%	
موافق	3.7	0.803	5	24	10	4	0	من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي بهدف الحصول على التمويل.
			11.6%	55.8%	23.3%	9.3%	0%	
موافق	3.7	0.887	7	21	10	5	0	من أساليب المحاسبة الإبداعية نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.
			16.3%	48.8%	23.3%	11.6%	0%	
موافق	3.74	0.875	6	25	8	3	1	يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية.
			6%	25%	8%	7%	2.3%	

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

موافق	3.51	0.668	2	20	19	2	0	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.
			%4.7	%46.5	%44.2	%4.7	%0	
موافق	3.58	0.823	5	19	15	4	0	من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.
			%11.6	%44.2	%34.9	%9.3	%0	
موافق	3.51	0.910	5	18	15	14	1	من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون.
			%11.6	%41.9	%34.9	%9.3	%2.3	
موافق	3.47	1.032	4	22	10	4	3	من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.
			%9.3	%51.2	%23.3	%9.3	%7	
موافق	3.7	0.964	10	15	13	5	0	من أساليب المحاسبة الإبداعية التأثير على قيمة الاهتلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة دون مبررات مقبولة.
			%23.3	%34.9	%30.2	%11.6	%0	
موافق	3.58	0.794	3	24	11	5	0	من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على منافع إدارية مثل زيادة المكافآت في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج.
			%7	%55.8	%25.6	%11.6	%0	
موافق	3.47	0.848	8	19	13	3	0	من ممارسات المحاسبة الإبداعية التقليل من تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
			%18.6	%44.2	%30.2	%7	%0	
موافق	3.79	0.804	8	20	13	2	0	من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
			%18.6	%46.5	%30.2	%4.7	%0	

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

موافق	3.56	0.934	6	18	14	4	1	تثبت المؤسسة الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.
			%14	%41.9	%32.6	%9.3	%2.3	
موافق	3.81	0.794	7	24	9	3	0	تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق.
			%16.3	%55.8	%20.9	%7	%0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (03-12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.44-3.81)، وانحرافات معيارية تراوحت بين (0.668-1.032) وبدرجة تقدير موافق، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (3.61) بانحراف معياري (0.862) بدرجة تقدير موافق، مما يشير على اتفاق كبير أن هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، إذ حصلت الفقرة رقم (15) "تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.81) وانحراف معياري (0.794) وبدرجة تقدير موافق، ثم تليها الفقرة رقم (13) "من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.79) وانحراف معياري (0.804) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (05) في المرتبة الثالثة "يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية" بمتوسط حسابي (3.74) وانحراف معياري (0.875) وبدرجة تقدير موافق، ثم تليها الفقرة رقم (01) "المحاسبة الإبداعية فن من فنون التلاعب المحاسبي تؤدي إلى أضرار في المدى الطويل" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.7) وانحراف معياري (0.887) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (03) "من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي بهدف الحصول على التمويل" في المرتبة الخامسة بنفس متوسط حساب الفقرة رقم (01) وانحراف معياري (0.803) وببنفس درجة تقدير الفقرة السابقة، ثم الفقرة رقم (04) "من أساليب المحاسبة الإبداعية نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.7) وانحراف معياري (0.887) وبدرجة تقدير موافق، وتليها الفقرة رقم (10) "من أساليب المحاسبة الإبداعية التأثير على قيمة الاهتلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة دون مبررات مقبولة" في المرتبة السابعة بنفس المتوسط الحسابي للفقرة السابقة وانحراف معياري (0.964) وأيضاً بنفس درجة التقدير، كما تحصلت الفقرة رقم (07) على المرتبة الثامنة "من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة" بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (0.823) وبدرجة تقدير موافق، وتليها الفقرة رقم (11) "من دوافع المحاسبة الإبداعية

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

الحصول على منافع إدارية مثل زيادة المكافآت في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج " في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (0.794) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (14) في المرتبة العاشرة " تثبت المؤسسة الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها " بمتوسط حسابي (3.56) وانحراف معياري (0.934) وبدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (08) " من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون " في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (0.910) وبدرجة تقدير موافق، وتليها الفقرة رقم (06) في المرتبة الثانية عشر " تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف " بمتوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (0.668) وبنفس درجة تقدير الفقرة السابقة، بعدها تأتي الفقرة رقم (12) " من ممارسات المحاسبة الإبداعية التقليل من تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها " في المرتبة الثالثة عشر بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (0.848) وبدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (09) " من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار " على المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي (3.47) وانحراف معياري (1.032) وبدرجة تقدير موافق، وأخيرا تأتي الفقرة رقم (02) في المرتبة الخامسة عشر " تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي (3.44) وانحراف معياري (0.908) وبدرجة تقدير موافق.

3. بالنسبة للمحور الثالث:

جدول رقم (03-13): اتجاهات آراء أفراد العينة حول علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية

الاتجاه	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	موافق	موافق	محايد	غير	غير موافق	المحور الثالث
			بشدة	بشدة	بشدة	بشدة		
			العدد	العدد	العدد	العدد		
			%	%	%	%	%	
موافق	3.95	0.688	7	29	5	2	0	التخطيط لعملية التدقيق بشكل منظم وكفء وفعال قبل البدء بها يسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			%16.3	%67.4	%11.6	%4.7	%0	
موافق	4.19	0.699	14	24	4	1	0	يحرص المدقق الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

			%32.6	%55.8	%9.3	%2.3	%0	مهاراته مما يزيد من قدرته على تحديد طبيعة البنود التي يمكن التلاعب بها.
موافق	3.86	0.675	6	26	10	1	0	يتحقق المدقق الخارجي من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.
			%14	%60.5	%23.3	%2.3	%0	
موافق	4.07	0.768	10	29	2	1	1	يطالب المدقق الخارجي بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.
			%23.3	%67.4	%4.7	%2.3	%2.3	
موافق	4.14	0.743	13	25	3	2	0	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسبون إلى تبني المحاسبة الإبداعية.
			%30.2	%58.1	%7	%4.7	%0	
موافق	4.02	0.740	10	26	5	2	0	يتأكد المدقق من كفاية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ومن تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية.
			%23.3	%60.5	%11.6	%4.7	%0	
موافق	3.53	0.984	6	19	11	6	1	كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر.
			%14	%44.2	%25.6	%14	%2.3	
موافق	3.65	0.842	4	25	10	3	1	يهتم المدقق الخارجي بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.
			%9.3	%58.1	%23.3	%7	%2.3	
موافق	3.51	0.960	5	20	11	6	1	عدم قدرة المدقق الخارجي على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للإمكانات اللازمة.
			%11.6	%46.5	%25.6	%14	%2.3	

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

موافق	4.19	0.794	15	23	4	0	1	الخبرة المهنية للمدقق الخارجي لها تأثير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.
			%34.9	%53.5	%9.3	%0	%2.3	
موافق	3.40	0.903	3	19	14	6	1	استخدام المدقق الخارجي لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
			%7	%44.2	%32.6	%14	%2.3	
موافق	3.86	0.861	10	20	10	3	0	المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.
			%23.3	%46.5	%23.3	%7	%0	
موافق	3.84	0.754	6	27	7	3	0	الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
			%14	%62.8	%16.3	%7	%0	
موافق بشدة	4.30	0.638	17	22	4	0	0	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية حتى يكشف أنه لا تلاعب فيها.
			%39.5	%51.2	%9.3	%0	%0	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (03-13) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.40-4.30)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.638-0.903) بدرجة تقدير بين موافق و موافق بشدة، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (3.89) بانحراف معياري عام (0.789) بدرجة تقدير موافق، مما يعني وجود علاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، إذ تحصلت الفقرة رقم (14) " يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية حتى يكشف أنه لا

تلاعب فيها" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.638) وبدرجة تقدير موافق بشدة، ثم جاءت الفقرة رقم (10) في المرتبة الثانية "الخبرة المهنية للمدقق الخارجي لها تأثير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية" بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.794) وبدرجة تقدير موافق، والفقرة رقم (02) في نفس المرتبة " يحرص المدقق الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته مما يزيد من قدرته على تحديد طبيعة البنود التي يمكن التلاعب بها" بمتوسط حسابي (4.19) وانحراف معياري (0.699) وبنفس درجة التقدير، ثم الفقرة رقم (05) " تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسبون إلى تبني المحاسبة الإبداعية" على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.14) وانحراف معياري (0.743) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (04) في المرتبة الخامسة " يطالب المدقق الخارجي بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى" بمتوسط حسابي (4.07) وانحراف معياري (0.768) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (06) " يتأكد المدقق من كفاية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ومن تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (4.02) وانحراف معياري (0.740) وبدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (01) " التخطيط لعملية التدقيق بشكل منظم وكفاء وفعال قبل البدء بها يسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (0.688) وبدرجة تقدير موافق، ثم تليها الفقرة رقم (03) في المرتبة الثامنة " يتحقق المدقق الخارجي من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل" بمتوسط حسابي (3.86) وانحراف معياري (0.675) وبدرجة تقدير موافق، بعدها تأتي الفقرة رقم (12) " المعلومات المحاسبية الحالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات" في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي أيضا (3.86) وانحراف معياري (0.861) وبدرجة تقدير موافق، ثم الفقرة رقم (13) في المرتبة العاشرة " الإفصاح عن تغير السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية" بمتوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.754) وبدرجة تقدير موافق، ثم جاءت الفقرة رقم (08) " يهتم المدقق الخارجي بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة" في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (0.842) وبدرجة تقدير موافق، ومن ثم الفقرة رقم (07) في المرتبة الثانية عشر " كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكثر" بمتوسط حسابي (3.53) وانحراف معياري (0.984) وبدرجة تقدير موافق، وبعدها جاءت الفقرة رقم (09) في المرتبة الثالثة عشر " عدم قدرة المدقق الخارجي على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للإمكانات اللازمة" بمتوسط حسابي (3.51) وانحراف معياري (0.960) وبدرجة تقدير موافق، ثم تأتي آخر عبارة " استخدام المدقق الخارجي لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية اكتشاف ممارسات

الفصل الثالث دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة

المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية" في المرتبة الرابعة عشر بمتوسط حسابي (3.40) وانحراف معياري (0.903) وبدرجة تقدير موافق.

ثانيا: اختبار فرضيات الدراسة:

ولاختبار فرضيات الدراسة قمنا بإجراء تحليل (One-Samole Test) والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(03-14): نتائج اختبار One-Sample Test لمتوسط محاور الدراسة الرئيسية						
	Valeur du test = 0					
	T	DDL	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t1	50,512	42	,000	3,93381	3,7766	4,0910
t2	46,166	42	,000	3,63808	3,4790	3,7971
t3	56,339	42	,000	3,89369	3,7542	4,0332

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

-اختبار الفرضية الأولى: من الجدول السابق نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين التدقيق الخارجي ودوره في زيادة الثقة في القوائم المالية بحيث بلغت قيمة المتوسط (3.93) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

حيث أن للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لأنه يساهم في إعطاء مصداقية لمستخدمي القوائم المالية، وذلك من خلال تقرير المدقق المدعم بأدلة إثبات حيث يوفر هذا الأخير معلومات مالية ومحاسبية صادقة للأطراف المعنية، مما يساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

كما يساهم التدقيق الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة عن طريق التقليل من حالات الغش والاحتيال.

-اختبار الفرضية الثانية: من الجدول رقم (03-14) نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية و موثوقية البيانات المالية بحيث بلغت قيمة المتوسط (3.64) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

حيث أن استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يؤدي إلى تحريف في البيانات المالية وذلك من خلال قيام الإدارة باستغلال الثغرات الموجودة في القوانين، مما يؤدي إلى إعطاء صورة غير صحيحة عن وضعية المؤسسة وبالتالي التأثير على مستخدمي القوائم المالية

- اختبار الفرضية الثالثة: من الجدول رقم (03-14) نلاحظ أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني وجود علاقة ايجابية بين التدقيق الخارجي ودوره في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية بحيث بلغت قيمة المتوسط (3.89) وهي تعبر عن الدرجة موافق.

حيث أن التدقيق الخارجي يساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها وذلك من خلال إتباع مجموعة من الاتجاهات والأساليب للكشف عن ممارساتها، بالإضافة إلى مجموعة من الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من آثارها على القوائم المالية.

النتائج المتوصل إليها:

- من خلال ماسبق ونتائج الاستبيان لاتجاهات أفراد عينة الدراسة، تبين أن للتدقيق الخارجي مساهمة كبيرة ودور مهم في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وترجع هذه الأهمية إلى:
- تحميل المدقق مسؤولية اكتشاف الغش والتضليل الموجود في القوائم المالية والإشارة إليه في تقريره؛
 - الكفاءة المهنية للمدقق تساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
 - المدقق الخارجي يضيف الثقة بين المؤسسة الاقتصادية والأطراف الآخذة حول مصداقية القوائم المالية.

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، وتناولنا في هذا الفصل مبحثين حيث تم في المبحث الأول عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة، وفي المبحث الثاني تم تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة لواقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى وجود هذه الممارسات أن للتدقيق الخارجي دور مهم في الحد من آثارها وبالتالي يساهم في زيادة موثوقية القوائم المالية لدى الأطراف المستفيدة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات السليمة لتحقيق أهدافهم أثناء التعامل مع هذه المؤسسات.

الخطاتمة

إن للتدقيق الخارجي أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية التي من خلالها يتم التلاعب والاحتيايل بغية تحقيق أهداف معينة، وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى تعيين مدقق كممثل قانوني ومحاسبي ومستقل من أجل العمل على إثبات شرعية وصدق الحسابات وفق المعايير المعتمدة، وعلى هذا الأساس جاءت دراساتنا حول "مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية" بحيث حاولنا الإجابة عليها من خلال إشكالية الدراسة "ما هو دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟".

من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المناهج المشار إليها في المقدمة، وانطلاقاً من الفرضيات المعتمدة، وبهذا تقسم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث والتوصيات والاقتراحات.

• النتائج والتوصيات:

تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم المحاسبون من خلالها باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين، والمبادئ المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات والتلاعب بها، بغية الوصول إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة.

1. النتائج:

- يساهم التدقيق الخارجي في إضفاء المصدقية على القوائم المالية؛
- أن المؤسسة الاقتصادية تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهدافها؛
- التدقيق الخارجي يساهم في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- اكتشاف المدقق للغش والأخطاء الممارس من قبل الإدارة له دور مهم في زيادة موثوقية القوائم المالية؛
- الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية تؤثر على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم؛
- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق مجموعة من الوسائل التي تمكنه من ذلك؛
- تعتبر يقظة وكفاءة المدققين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم لمكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية.

2. التوصيات:

- ضرورة عقد مؤتمرات وندوات لتوعية المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على القوائم المالية؛
- على المدققين الخارجيين العمل على تطوير مهاراتهم لاكتشاف التلاعبات التي يصعب كشفها في بعض الأحيان؛
- إصدار قوانين صارمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- العمل على زيادة الوعي حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها وبالتالي الحد منها؛
- تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات وحث المؤسسات على تطبيقها؛
- ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوطات إدارات المؤسسات؛
- ضرورة سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها؛
- إدخال المحاسبة القضائية للكشف عن الممارسات والأساليب التي تهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية للحد منها؛
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها السلبية على أدائها.

● آفاق الدراسة:

- دور لجان التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؛
- دور التدقيق الداخلي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المحاسبة القضائية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؛
- حوكمة الشركات وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التشريعات الجزائرية ودورها في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

– المراجع باللغة العربية:

I. الكتب بالعربية:

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
3. أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعملة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
6. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، بيروت، 2014.
7. حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2012.
8. رأفت سلامة، أحمد يوسف كلبونة، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان، 2011.
9. طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية "دوافعها-أساليبها-آثارها"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
10. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
11. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
12. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
13. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
14. وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009، ص 38.
15. دلال القاضي، محمود البياتي، منهجية وأساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

II. المذكرات:

1. باخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

قائمة المراجع

2. بن جميلة محمد، مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة، مذكرة بحث لنيل شهادة الماجستير في تخصص قانون الأعمال، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2010-2011.
3. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
4. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011-2012.
5. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010-2011.
6. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008-2009.
7. رضا جداوي، الخبرة القضائية في ضوء القانون المغربي ، (رسالة لنيل الإجازة في القانون الخاص منشورة، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية المحمدية، جامعة الحسن الثاني ، المغرب، 2004).
8. ربابية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس .
9. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية،(رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2004).
10. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2008-2009.

قائمة المراجع

11. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011-2012.
12. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
13. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2006-2007.
14. عماد سليم الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011.
15. ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، مذكرة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
16. محمد أحمد عبد الحميد الصوري، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.
17. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
18. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.
19. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: المالية والمحاسبة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2007-2008.

قائمة المراجع

20. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدقيق النقدي، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012-2013.

21. لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

.III الملتقيات والمداخلات:

1. سفير محمد، رزقي إسماعيل، مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي.

2. شيماء أبو المعاطي عبد المطلب، مخاطر المحاسبة الإبداعية على تقرير الفاحص الضريبي، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، مصر، 2005.

.IV المجالات:

1. إيناس عبد الرحمن القيسي، التأمين على المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد الثامن.

2. بالرقي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012.

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

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

5. طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010.

قائمة المراجع

6. طلال سليمان جريرة، سليمان حسين البشتاوي، وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهة نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد2، جامعة الأردن، 2015.
 7. محمد الناصر حميداتو، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، منشورات جامعة الوادي، العدد05، السنة الخامسة، 2012.
 8. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، الجامعة الإسلامية فلسطين، 2014.
 9. مجبل دواي إسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المعهد التقني في العمارة، العراق، المجلد16، العدد03، 2014.
 10. بتول محمد نوري مجيد، تحدي مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 96، السنة 36، جامعة المستنصرية، العراق، 2013.
- V. مراجع أخرى:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01.10 المؤرخ في 29 يونيو 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد 42، الجزائر، 2010.
2. علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان، الأردن، 2008، ديوان المحاسبة الكويتي www.sabq8.org

— المراجع باللغة الأجنبية:

1. Khelassi Reda, L'auditeur interne- audit opérationnel, 2^{ème} Edition Houma, Alger, 2007.
2. Lionnel collins et Gérard valin, Audit et controle interne, aspects financiers, opération et stratégiques, 4^{ème} édition, dalloze, paris 1992.
3. Oriol Amat, and all, The Ethics of Créative Accounting, Economics Working Paper, Universitat Pompeu Fabra, Décembre 1999, England.

قائمة الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



الاستبيان

أخي الفاضل، أختي الفاضلة : السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته
تحية طيبة وبعد...

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية - دراسة تحليلية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية بسكرة ومجموعة من الأكاديميين المختصين في المحاسبة، وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص فحص محاسبي.
ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية في هذا المجال فإنه يشرفني أن أطلب من سيادتكم مساعدتي في تحقيق أهداف هذا البحث من خلال الإطلاع على هذه الاستبانة وتزويدي بالمعلومات اللازمة ، وذلك من خلال وضع إشارة (X) عند الإجابة التي ترونها مناسبة، ونشكركم على حسن تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم مع العلم أن إجابات الاستمارة تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وسيكون التعامل مع الإجابات بسرية تامة.

تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الطالبة: معمري خليدة

● الأسئلة الديمغرافية

1. الجنس:

ذكر أنثى

2. المؤهل العلمي:

ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه شهادة أخرى

3. المؤهل المهني:

مساعد محاسب محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسب أستاذ جامعي

4. عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات ما بين 5 و10 سنوات أكثر من 10 سنوات

5. الوظيفة:

مدقق خارجي محاسب وظيفة أخرى

المحور الأول: التدقيق الخارجي وأداء المدقق بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.					
2. يقيم التدقيق الخارجي فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
3. يتمتع المدقق الخارجي بتأهيل علمي وخبرة مهنية تساعده على أداء عمله.					
4. للمدقق الخارجي الحرية التامة عند إعداد برنامج التدقيق.					
5. يستند المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية عند قيامه بإعداد التقرير.					
6. يمارس المدققون الخارجيون الشك المهني في الكشف عن حالات الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية.					

					7. يقوم المدقق الخارجي باختيار عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بفعالية وقوة نظام الرقابة الداخلية.
					8. يقوم المدقق الخارجي بمراجعة الحسابات والإبلاغ عن الأخطاء.
					9. يقدم المدقق الخارجي رأي في محايد ومستقل.
					10. يجمع المدقق الخارجي أدلة إثبات تتناسب مع العناصر المراد فحصها.
					11. يقف المدقق الخارجي في تقريره عن مدى التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.
					12. المدقق الخارجي مسؤول عن اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية.
					13. يعتبر إخفاق المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية بعد صدور تقريره هو عدم بذله العناية المهنية اللازمة.

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. المحاسبة الإبداعية فن من فنون التلاعب المحاسبي تؤدي إلى أضرار في المدى الطويل.					
2. تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية.					
3. من دوافع المحاسبة الإبداعية تحسين المركز المالي بهدف الحصول على التمويل.					
4. من أساليب المحاسبة الإبداعية نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.					
5. يساعد النمو المعرفي الكبير في مجال تكنولوجيا المعلومات في توليد الأفكار والممارسات الإبداعية.					
6. تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.					

					7. من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.
					8. من ممارسات المحاسبة الإبداعية المبالغة أو التقليل في تقويم المخزون.
					9. من أساليب المحاسبة الإبداعية تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار.
					10. من أساليب المحاسبة الإبداعية التأثير على قيمة الاهتلاك وذلك بتغيير طريقة الاهتلاك المتبعة دون مبررات مقبولة.
					11. من دوافع المحاسبة الإبداعية الحصول على منافع إدارية مثل زيادة المكافآت في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج.
					12. من ممارسات المحاسبة الإبداعية التقليل من تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
					13. من دوافع المحاسبة الإبداعية التهرب الضريبي.
					14. تثبت المؤسسة الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.
					15. تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابيا في السوق.

المحور الثالث: علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية.

العبرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. التخطيط لعملية التدقيق بشكل منظم وكفاء وفعال قبل البدء بها يسهل من التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
2. يحرص المدقق الخارجي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته مما يزيد من قدرته على تحديد طبيعة البنود التي يمكن التلاعب بها.					
3. يتحقق المدقق الخارجي من توفر شروط الرخصة لمصاريف التشغيل.					

					4. يطالب المدقق الخارجي بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.
					5. تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسبون إلى تبني المحاسبة الإبداعية.
					6. يتأكد المدقق من كفاية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ومن تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسة وفقا لمعايير التدقيق الجزائرية.
					7. كلما زاد حجم المؤسسة كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر.
					8. يهتم المدقق الخارجي بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.
					9. عدم قدرة المدقق الخارجي على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لعدم توفير المؤسسة للإمكانات اللازمة.
					10. الخبرة المهنية للمدقق الخارجي لها تأثير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية.
					11. استخدام المدقق الخارجي لأساليب العينة الإحصائية في عملية التدقيق يؤثر سلبا على إمكانية اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
					12. المعلومات المحاسبية الخالية من ممارسات المحاسبة الإبداعية تكون ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات.
					13. الإفصاح عن تغيير السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة يساهم في الكشف عن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.
					14. يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية حتى يكشف أنه لا تلاعب فيها.

قائمة الأساتذة المحكمين

الجامعة	الأستاذ
جامعة بسكرة	قحموش سمية
جامعة بسكرة	بن عيشي عمار
جامعة بسكرة	تومي ميلود
جامعة بسكرة	دبابش محمد نجيب
جامعة بسكرة	أحمد قايد نور الدين