الجمهـــــورية الجزائـــرية الديمقـــراطية الشعبيـــــة
وزارة التعليـــم العـــالي و البحـــث العلمـــي
جـــامعة محـــمد خيضـــر – بسكرة –
كـــلية العلـــوم الاقتصـــادية و التجـــارية و علـــوم التسييـــر
قســـــم العلوم التجارية

الموضـــــوع

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين – ولاية بسكرة–

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية،
تخصص: فحص محاسبي

إعـداد الطـــالبة:
- **خولة ثليب**

الأستاذة المشرفة:
- **بركات ربيعة**

رقم التسجيل	
تاريخ الإيداع	

الموسم الجامعي: 2014-2015

بسم الله الرحمن الرحيم

شـــكـــر وتـــقـــديـــر

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله العلي القدير الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره والذي وفقني وأعانني على إتمام هذا العمل المتواضع عملا بقوله "وإن شكرتم لأزيدنكم"

وإلى من هو قدوتنا في كل حين، إلى من أوصانا بطلب العلم، إلى سيدنا وحبيبنا ورسولنا الكريم، الصادق الأمين، مُحَمَّد ﷺ وعلى اله الطيبين وأصحابه الطاهرين صلاة وسلام دائمين إلى يوم الدين

إنطلاقا من العرفان بالجميل فإنه ليسرني أن أرفع أسمى آيات الشكر والإمتنان إلى أستاذي، ومشرفتي الأستاذة "بركات ربيعة" التي مدتني من منابع علمها بالكثير، وساعدتني ومنحتني من جهدها ووقتها على إنجاز هذا العمل، وحمدا لله بأن يسره في دربي ويسر به أمري وأسال الله أن يطيل عمرها لتبقى في طريق العلم والعلماء.

فإليك يا أستاذتي.....شكري وتقديري وإحترامي.

وشكري وتقديري إلى جميع أساتذتي الذين رافقوني طيلة إنجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لما سيبدونه من مقترحات قيمة على هذا العمل بغية الإرتقاء به.

وبالغ الشكر وفائق التقدير إلى أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتسيير وعلوم التجارة الذين لم يبخلوا عليا بنصائحهم وإرشاداتهم لي.

الاهـــــــــــــداء

الحمد لله الذي هدانا بفضله وكرمه وأنعم علينا بالتصديق برسالة مُحَمَّد عليه الصلاة والسلام خاتم الأنبياء.

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أعز الناس:

إلى من زرعت البذرة ولم تنتظر حصادها جدتي رحمها الله

إلى الصدر الحنون والقلب الرفيق أعز ما أملك أمي الغالية

إلى من أحمل اسمه بافتخار إلى قدوتي أبي الغالي

إلى أغلى ما منحتني الحياة إخوتي وأخواتي

إلى من تنار الدنيا بوجودهن خالاتي العزيزات

إلى دفعة سنة ثانية ماستر فحص محاسبي، وخاصة المقربين

إلى كل من ذكراهم في قلبي ولم يستطع كتابتهم قلمي ومن ذكراهم بقلبي ونسيهم قلمي.

إلى كل من ساعدني ولو بنصيحة

إلى كل هؤلاء أهدي عملي.

ملخص:

نهدف من هذه الدراسة إلى معرفة المحاسبة الابداعية و دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارساتها، بإعتبارها من الممارسات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية بهدف تضليل كشوفاتها المالية، في الاطار المسموح لها قانونا وهذا لتحقيق أهداف الملاك. ولهذا سوف نقوم بدارسة ميدانية لعينة مقصودة بنسبة (82.5%) تتكون من مجموعة من المدققين الخارجيين للتعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

خلصت الدراسة إلى أنه بالرغم من الاجراءات و الاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي إلا أنه لا يستطيع الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية إلا بنسبة قدرها 12%،وذلك لأنه قد توجد هناك عوامل أخرى غير التدقيق تساعد في وجود هذه الممارسات.

كلمات المفتاح: **التدقيق الخارجي، المحاسبة الابداعية.**

Résumé:

Le bute de ce recherche est faire le point à la comptabilité créative et pour savoir le role des audits externes dans la réduction de ce pratique.

Tandis que la société économique utilise la comptabilité créative pour ombrager les états financiers d'une façon juridique à bute d'atteindre les objectifs de ces institutions économiques.

Et pour ce bute, nous allons faire l'étude pratique sur un échantillon ivolontaire au pourcentage de (82.5%) se compose des audits externes.

En résultat, on peut dire que malgré tous les éfforts des audits externes pour assurer les états financiers, mais ils ne peuvent que diminuer la comptabilité créative au pourcentage de 12% à cause des autres facteurs supportent eux.

Les mots clés: audit externe ; comptabilité créative

قائمة الجداول والأشكال

قائـــــمة الأشكـــــال

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	الأطراف المستفيدة من التدقيق	8
02	معايير التدقيق	24
03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	65
04	توزيع أفراد العينة حسب العمر	66
05	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	67
06	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	68
07	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	69

فهـــــرس الجـــــداول

الرقم	العنـــــــــــوان	الصفحة
01	الفريق بين تقسيمات التدقيق الخارجي	4
02	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	15
03	مقياس ليكارت الخماسي	63
04	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	64
05	قائمة الأساتذة المحكمين	64
06	عدد أفراد العينة من إناث وذكور	65
07	توزيع أفراد العينة حسب العمر	66
08	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	67
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني	68
10	توزيع أفراد العينة حسب سنوات العمل	69
11	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي	70
12	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)	70
13	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)	71
14	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3)	72
15	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4)	72
16	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5)	73
17	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6)	74
18	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7)	74
19	تحليل عبارات البعد الأول: المعايير العامة	75
20	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8)	76
21	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9)	76
22	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10)	77
23	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11)	78
24	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12)	78
25	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13)	79

26	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14)	80
27	تحليل عبارات البعد الثاني: معايير العمل الميداني	80
28	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15)	81
29	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16)	82
30	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17)	82
31	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (18)	83
32	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (19)	84
33	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (20)	84
34	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (21)	85
35	ملخص تحليل عبارات البعد الثالث معايير إعداد التقرير	86
36	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (22)	86
37	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (23)	87
38	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (24)	88
39	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (25)	88
40	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (26)	89
41	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (27)	90
42	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (28)	90
43	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(29)	91
44	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (30)	92
45	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (31)	92
46	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (32)	93
47	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (33)	94
48	إجابات العينة حول العبارة رقم (34)	94
49	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (35)	95
50	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (36)	96
51	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (37)	96
52	تحليل عبارات المحور الثاني ما مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية	97

فهـــــرس الجـــــداول

53	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (38)	98
54	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (39)	99
55	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (40)	100
56	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (41)	101
57	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (42)	102
58	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (43)	102
59	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (44)	103
60	تحليل عبارات المحور الثالث ما هي الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟	104
61	علاقة المعايير العامة للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية	104
62	علاقة معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية	104
63	علاقة معايير التقرير للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية	105
64	علاقة التدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية	106

قائمة المحتويات

فهـــــرس المحتـــــويات

الموضوع	الصفحة
البسملة شكر و تقدير اهداء الفهرس	
مقدمة	أ- هـ
إشكالية البحث الفرضيات أسباب اختيار الموضوع أهداف الموضوع أهمية الموضوع	
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	2-35
تمهيد	2
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق	3
المطلب الأول: مفهوم التدقيق	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق	6
المطلب الثالث: أنواع التدقيق	11
المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي	13
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وأبرز تقسيماته	14
المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي	17
المطلب الثالث: إجراءات ومعايير التدقيق الخارجي	20
المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي	25
المطلب الأول: التحقق من صحة تعيين المدقق ونطاق عملية التدقيق المطلوب منه	25
المطلب الثاني: الحصول على معلومات عن العميل	26
لمطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية	28
المطلب الرابع: كتابة تقرير التدقيق	31
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية	37-58

فهـــــرس المحتـــــويات

تمهيد	**37**
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية	**38**
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأبرز خصائصها	**38**
المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية	**40**
المطلب الثالث: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية	**41**
المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية	**43**
المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها	**43**
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية	**45**
المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	**50**
المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	**52**
المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية	**52**
المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	**53**
المطلب الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.	**54**
خلاصة الفصل	**58**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين	**105-60**
تمهيد	**60**
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	61
المطلب الأول: المنهج المستخدم	61
المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة	61
المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها	63
المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة	64
المطلب الأول: اختبار الاستبيان	64
المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية	65
المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان	70
المطلب الرابع:تفسير نتائج الاستبيان	104
خلاصة الفصل	105
خاتمة(النتائج والتوصيات)	
قائمة المراجع	
فهرس المحتويات	

فهـــــرس المحتـــــويات

فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة الملاحق	

مقـــدمـــــة

مقـــــــدمة

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم نشاطات المؤسسة الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل فيها الملكية عن التسيير، ما أوجب ضرورة الاهتداء 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 على سلامة الأعمال المحاسبية والمالية من الغش والخطأ، وبالتالي طمأنة مستخدمي القوائم المالية على سلامتها وتشجيع الوثوق 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 تذليل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من بلد لآخر، وكان في مقدمة هذه الهيئات الاتحاد الدولي للمحاسبين ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنها.

ولعل ما أفرزته الأزمات والمتغيرات الاقتصادية التي يموج بها العالم من القضايا التي باتت موضع اهتمام دولي متنامي، وأبرز تلك القضايا انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى القاطرة للاقتصاد الأمريكي، أهمها أنرون وأثر أندرسون حيث نجم عنها خسارة المساهمون وزعزعة الثقة في أسواق المال من خلال تزايد الشكوك حول مصداقية التقارير المنشورة.

وقد دفعت تلك الانهيارات لكشف عن الدور الهام لشركات التدقيق الخارجي من خلال تزويد المستثمرين بمعلومات تتمتع بالشفافية والمصداقية المطلوبة، حتى توفر من الأمان يقي سوق رأس المال من الانهيارات المروعة، ليس هذا فقط بل تمكينها من تحقيق كفاءة التخصيص وإيصال المعلومة بشكل يجعلها أداة فاعلة في تقييم وتمويل المشاريع الاستثمارية الدافعة للتنمية بقوة.

مما سبق فأن ظهور التدقيق الخارجي الذي يقوم به شخص محترف محايد ومستقل وخارجي دليل يطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه، فإذا هدف المدقق أثناء تدخله لإعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية قوة قانونية.

وفي ظل هذا الواقع أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، بالتحديد في الثمانينات الميلادية، وربما كان للركود الاقتصادي الحادث في تلك الفترة، والضغوط التي واجهتها الشركات لتحسين الأرباح، خاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون للطاقة Enron وتحميل شركة أرثر أندرسون المسؤولية كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة جزء من المسؤولية عن انهيارها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

لكن مازالت 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 طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها.

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:

هل هناك علاقة بين التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ومن هذه الإشكالية تتفرع عدد من الأسئلة الجزئية:

1- هل هناك علاقة بين المعايير العامة للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
2- هل هناك علاقة بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟
3- هل هناك علاقة بين معايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن طرح الفرضيات التالي:

1. الفرضية الرئيسية:

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الابداعية.

2- الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعايير العامة للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين معايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي و ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أسباب اختيار الموضوع: ترجع أسباب اختيار الموضوع الى أسباب شخصية و أخرى موضوعية نذكر منها:

1 - أسباب شخصية

- بحكم التخصص في مجال الفحص المحاسبي.
- الرغبة في دراسة الموضوع بحكم أنه موضوع مهم وجديد نسبيا ومفيد.

2 - أسباب موضوعية

- إثراء المكتبة بموضوع المحاسبة الابداعية و هو موضوع حديث و قليل التناول من طرف الباحثين.

4- أهمية الدراسة

- تظهر أهمية الدراسة من خلال دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أي معرفة الممارسات التي تقوم بها المؤسسة من المحاسبة الإبداعية سواء أكانت هذه الممارسات ايجابية أو سلبية.

5- أهداف الدراسة:

- التأكد من أن المؤسسة الاقتصادية تعمل على تحقيق كشوف ذات جودة وخالية من أية تلاعبات محاسبية.
- بيان دوافع المؤسسة من استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات المالية المقدمة.
- الوقوف على الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات.

6- حدود الدراسة:

الإطار المكاني: دراسة حالة لعينة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة.

الإطار الزماني: سنة 2014-2015.

7- مناهج الدراسة:

المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها حيث جمع المعلومات الثانوية من مصادرها سواء كانت ملتقيات، كتب، مجلات، بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنيت.

المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي يقوم به المدققون الخارجيين للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

8- الدراسات السابقة:

فيما يلي عرض لمجموعة من الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث:

1- دراسة Rabin 2004 بعنوان Déterminantes of auditore toward créative accounting

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر المحاسبة فيها في المملكة المتحدة. وتوصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين تعتمد على طبيعة الأسلوب

المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد العوامل الداخلية والخارجية.

2- دراسة (جرار، 2006) بعنوان " تطوير الإستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها شركات المساهمة العامة الأردنية لغرض تطوير استراتيجياتها للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات.

توصلت الدراسة إلى أن شركات المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجات متفاوتة وهي تتلاعب بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات التضليل فيها.

3- دراسة (الخشاوي والدوسري، 2008) المحاسبة الإبداعية ودور المدقق من ممارستها ونتائجها هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأساليب المستخدمة في ضل 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 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.

9- خطة وهيكل الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي، أما الفصل الثاني كان حول المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في الحد من ممارساتها، أما الفصل الثالث كان حول الدراسة الميدانية.

الفصل الأول:

الاطار النظري للتدقيق الخارجي

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي

تمهيـد:

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة التي تتأثر في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية، وتكتسب مكانتها المستقلة في المجتمع، لذلك يمكن القول أن دراسة التعاريف المختلفة للتدقيق وتبيان تطوره التاريخي ومعرفة أهدافه وأنواعه يمدنا بأساس قوي لتحديد صيغة التدقيق كعلم يحتاج إلى فروض ومبادئ أساسية ونهج للعمل.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

إن التدقيق ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات بل والتلاعبات.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق

الفرع الاول: التطور التاريخي للتدقيق

إن تكون الدول والممتلكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا على التدقيق والذي يرجع في نشوئه إلى أكثر من 200 عام، حيث يشير التاريخ القديم إلى أنه بدأ في مصر أولا ثم في بلاد الرومان والاغريق بعد ذلك، وقد تحسنت عملية التسجيل والتدقيق بعد اكتشاف طريقة القيد المزدوج في القرن الخامس عشر عام 1494 عن طريق العالم الايطالي LWA PACIOLO،[1] وفيما يلي تلخيص لأهم المراحل التي مر بها التدقيق.

1- الفترة من العصر القديم حتى 1500 ميلادية:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع تلاعب أو غش بالدفاتر.[2]

2- الفترة ما بين 1500 و 1850:

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثروة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن ادارتها وزيادة الحاجة للمدققين، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشروعات.[3]

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 3.

[2]- اشتيوي ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير واجراءات**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ط4، 1996، ص 14.

[3] - LIONEL COLLINS, Gérard Valin, **Audit et control interne « Aspects financiers , opérationnels et stratégique » ,**dallos,Paris,4eme édition, 1992, P14 **.**

الفترة ما بين 1850 و 1905:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية والانفصال التام والنهائي بين الملكية والادارة وظهور حاجة مالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم الخاصة بعد ظهور قوانين تقرر ضرورة اعتماد مدققي الحسابات لتدقيق شركات المساهمة.[1]

الفترة ما بين 1905 إلى الآن:

ما يمكن ملاحظته في هذه هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المدقق اعتمادا كبيرا في عملية التدقيق، وكذلك الاعتماد على التدقيق الاختباري، أي استخدام أسلوب العينات الاحصائية في التدقيق.

كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو ابداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.[2]

وإن التطور التاريخي لمهنة التدقيق كان بناء على الأهداف المراد تحقيقها منها، وسوف نورد جدولا زمنيا يبين فيه أهم المراحل التاريخية للتدقيق.

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لعملية تدقيق الحسابات

الفترة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
قبل 2000	الملك ، الامبراطور	رجال الدين أو الكاتب	معاقبة المختلسين وحماية الذمة المالية
من 1700 إلى 1880	المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	قمع الغش ومعاقبة المحتالين والغشاشين وحماية الأصول
من 1900 إلى 1940	المساهمين	شخص محترف في المحاسبة والقانون	اكتشاف الغش والأخطاء واثبات الضعف في الميزانية
من 1940 إلى 1970	البنوك، المساهمين	شخص خبير في التدقيق	اثبات صدق وانتظام الحالات

[1]– اشتيوي ادريس عبد السلام، مرجع سابق، ص 16.

[2]– المرجع السابق، ص 16.

		والمحاسبة	المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	المساهمين وهيئات أخرى	شخص خبير في التدقيق والمحاسبة	تأكيد نوعية التدقيق و مراعاة معايير التدقيق
من 1990 إلى غاية اليوم	المساهمين ، هيئات أخرى	خبراء التدقيق والمرشدين	تأكيد الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية ومراعاة المعايير، الحماية أو الوقاية ضد الغش

المصدر: Khelassi Reda**, l'audit interne- audit opérationnel,** 2 éme Edition, Houma, alger,2007, P 22

الفرع الثاني: تعريف التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، رغم الاختلاف بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف نذكر من هذه التعاريف ما يلي:

التعريف الأول: حسب لجنة معايير المحاسبة AAA، American Accownting Association Report of the committee on basic auditing concept "عملية منتظمة للحصول على القوانين المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقسيمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".[1]

التعريف الثاني: "هو فحص انتقادي مخصص لفحص نشاط المؤسسة، لشرح الحسابات السنوية وفقا للإجراءات المقبولة والمعمول بها والحكم على تسيير المدير وهذه الاجراءات لتنفيذ أهداف المؤسسة".[2]

[1]– عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2004، ص 13.

[2] – Khelassi Reda, **l'audit interne- audit opérationnel**, 2 éme Edition, Houma, alger,2007, P 22

التعريف الثالث: عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه:" مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة تقنيات المعلومات والتقييم بغية اصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والاجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1]

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن هناك ثلاث نقاط أساسية يتمحور حولها التدقيق تتمثل في:[2]

1/ الفحص: أي أن يطلب من المدقق أن ينفذ اجراءات من شأنها أن توفر مستوى تأكيد معقول عن المعلومات المالية، أو هو يعتبر مستوى تأكيد أقل من ذلك الذي توفره عملية التدقيق، وتتكون اجراءات الفحص بصفة أساسية من الاستفسار والفحص التحليلي.

2/ التحقيق: ويتم أثناء الفحص بحيث يمكن الحكم على السجلات والحسابات تعبر طبقا للفحص عن عمليات المشروع طبقا للقرارات التي اتخذت وانتهاء بنتيجة أعمال سليمة للمشروع وانعكاس صحيح على مركز المشرع المالي.[3]

3/ التقرير: وهي النتيجة النهائية لعمل مدقق الحسابات في أنه يبدي رايه لمن يهمه الأمر لنتيجة عمله وما توصل إليه من نتائج أي أن التقارير المالية تعطي المعلومات المحاسبية الصحيحة والسليمة التي يمكن الاعتماد عليها.[4]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

الفرع الأول: أهمية التدقيق

تكمن أهمية التدقيق في كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة، ومن هذه الأطراف نذكر ما يلي:[5]

---

[1]– حميداتو صالح، "**دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية** "، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2011، ص 24.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 186.

[3]– عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004/2003، ص 200.

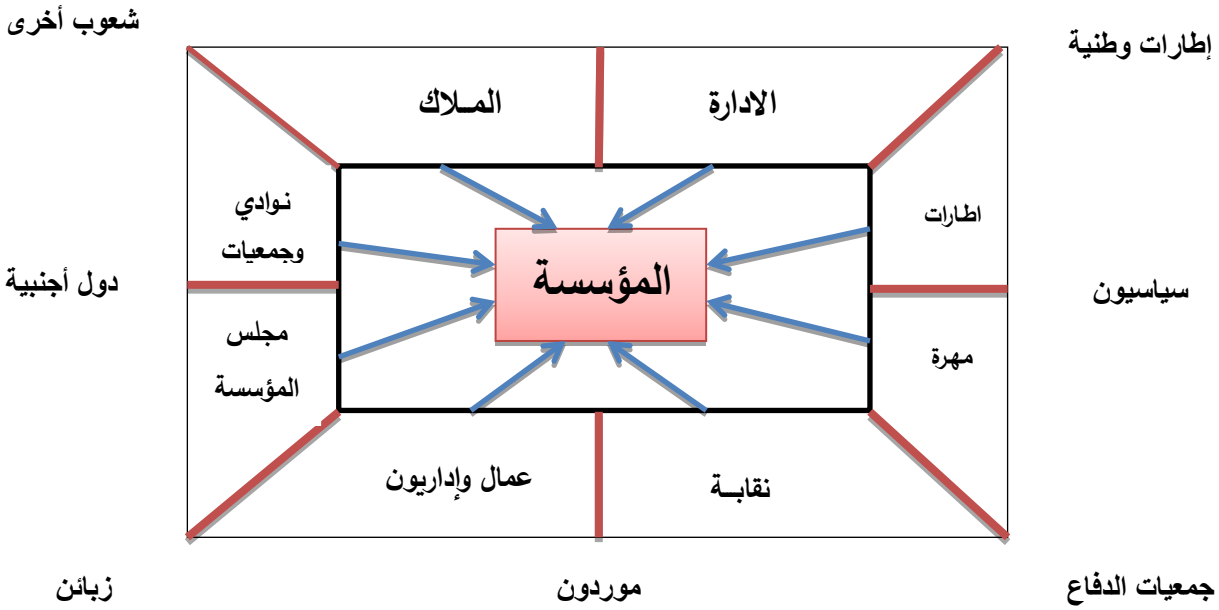
[4]– عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 201.

[5]– عزوز ميلود، "**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**"، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006، ص 8.

- 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 محايدة.
- البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية.
- الدولة: فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الاعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.
- العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الادارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.
- المساهمين وملاك المؤسسة: يهتم المساهمين بنتائج التدقيق وهذا للتأكد من:
  - قدرة المسؤولين على التسيير الناجح؛
  - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛
  - الكشف عن الأخطاء ومنع حدوثها أو على الاقل الحد من انتشارها.
- المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الافلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهماتهم.
- الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية صوى لهم وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.

ويمكن تلخيص الأطراف المستفيدة من التدقيق والسابق ذكرها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01):الاطراف المستفيدة من التدقيق الخارجي



المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط1، ص 10.

فكل ما سبق التطرق إليه يعبر لنا عن مدى أهمية التدقيق باعتباره الأداة الاساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي يقدمها التدقيق والمحاسبة.

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

لقد تطورت أهداف ممارسة وظيفة التدقيق من محاولة اكتشاف الأخطاء أو التلاعب أو الغش في الماضي إلى تحديد صدق القوائم المالية في الوقت الحاضر.[1]

1- الوجود والتحقق:

يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الاصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام

[1]- أحمد نور، **مراجعة الحسابات**، مؤسسات شباب الجامعة، الاسكندرية، 1992، ص 22.

المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.[1]

2- الملكية والمديونية:

يعمل التدقيق في هذا البند إلى اتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.[2]

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 المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.[3]

4- التقييم والتخصيص:

أي التحقق من أنه تم تقييم الأصول والالتزامات المختلفة وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخزون مثلا.[4]

5- التحقق من سلامة التبويب والتصنيف:

وذلك للحسابات المختلفة والافصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الاصول مثل الافصاح مثلا عن الخسائر والالتزامات.

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الاطار النظري والممارسات التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، ابن عكنون الجزائر، ط2، 2005، ص 16.

[2]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 16.

[3]- نفس المرجع السابق، ص 17.

[4]- منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسة الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002، ص 43.

والتأكد مثلا من أن المخزون ثم تصنيفه إلى مكوناته الرئيسية من مواد خام، انتاج تحت التشغيل وانتاج تام الصنع والافصاح عن الأساس الذي اتبع في تقييمه.[1]

6- ابداء راي فني:

يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى ابداء راي فني محايد حول المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.[2]

لكن التطور في مجال مسؤولية منظمات الأعمال وتعدد الأطراف المستفيدة قد انعكس على أهداف التدقيق ونطاقه ومجالاته ليشمل الأهداف الرئيسية التالية:[3]

1. ابداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية في توضيح المركز المالي ونتائج الأعمال؛
2. تدقيق البيانات المتعلقة بتقويم أداء الادارة، وبيان مدى كفاءة وفعالية واقتصاد الادارة في استغلال مواردها المادية والبشرية؛
3. تدقيق البيانات والقوائم والتقارير الاجتماعية، وابداء الرأي الفني المحايد على صدقها وعدالتها، وتمثيلها للواقع، وعكسها لمدى تحمل الوحدات الاقتصادية لمسؤوليتها الاجتماعية سواء الالزامية أو الاختيارية.

وبصفة عامة يتوقف اتمام عملية التدقيق بأكبر قدر من الكفاءة على التحديد الواضح للأهداف المطلوب تحقيقها من وراء عملية التدقيق، والتي قد تخرج من نطاق المفهوم الضيق للتدقيق التقليدي، حيث تنحصر مهمة المدقق في ابداء رأيه في عدالة القوائم المالية إلى مفهوم أكثر اتساعا يتفق والدور الايجابي للتدقيق في خدمة المجتمع، مما يعني تجاوز التدقيق لمرحلة تمثيلها لمصلحة المساهمين إلى تمثيلها لمصلحة المجتمع في عمومه، بل إن البعض يرى أن التدقيق يقع عليه الدور الرئيسي في هذا المجال يبرره حق المجتمع في أن يعرف كيفية التصرف في أمواله ومدى ما تحقق من أهداف.[4]

---

[1]- نفس المرجع السابق، ص 43.

[2]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص18.

[3]- نصر صالح محمد، **نظرية المراجعة**، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، ط1، 2011، ص 160.

[4]- أحمد صلاح عطية ، **مشاكل المراجعة في أسواق المال**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002، ص 23.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

تجدر الاشارة هنا إلى أن هذه الأنواع لا ترتبط بالموضوع المراد تناوله في البحث باستثناء التدقيق الخارجي الذي هو موضوع الدراسة، لذا سوف نركز على الأنواع المرتبطة بالتدقيق الخارجي انطلاقا من الزوايا التي ينظر منها للنوع كما يلي:[1]

الفرع الأول: من زاوية الالتزام القانوني

أ. التدقيق الالزامي: وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي أنه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار)، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب. التدقيق الاختياري: وهو ذلك الذي يتم دون الزام قانوني بل بطلب من مجلس الادارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انظام شريك جديد.

الفرع الثاني: من زاوية نطاق التدقيق:

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.

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 اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، ويتعين على المدقق في هذه الحالة استخدام أسلوب العينات عند اجراء الاختبارات.

[1]– بوبكر عميروش، "**دور المدقق في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2011/2010، ص ص 10،11،12.

ب. التدقيق الجزئي: في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، وتقوم الجهة التي عينت المدقق بتحديد تلك العمليات وعليه فإن مسؤولية المدقق في مجال التدقيق الذي حدد له فقط، كما يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي في مثل هذه الحالات بين حدود التدقيق والهدف المراد تحقيقه.

الفرع الثالث: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات

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 نظرا لزيادة أعباء التدقيق، بالإضافة إلى تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذين يحرص المدقق دائما على مراعاتهما باستمرار.

ب. التدقيق الاختباري: ويقصد به استخدام العينات الاحصائية في اجراء عملية التدقيق، إن اتباع المدقق للأساليب الاحصائية يعتمد على الخبرة ومدى المامه بالمفاهيم الاحصائية الهامة مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختبار العينات الاحصائية.

الفرع الرابع: من زاوية توقيت التدقيق

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

ب. التدقيق النهائي: يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات، ليقوم المدقق بعدها بإجراء الاختبارات والفحوص الضرورية ووفق ما ينص عليه الاطار المرجعي للتدقيق، ليتمكن من أن يبدي رايا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

الفرع الخامس: من زاوية القائم بعملية التدقيق

1. التدقيق الخارجي: هذا النوع من التدقيق هو محور اهتمامنا بشكل كبير في هذا البحث، وفي هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المستقل عن المؤسسة والمؤهل عمليا لتدقيق حسابات المؤسسات

الاقتصادية من غير الموظفين أو المساهمين فيها، حيث يتمتع باستقلالية تامة، وفي غالب الأحيان يعين من خارج المؤسسة الاقتصادية (من قبل المساهمين أو الدولة).

أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما يكون تماشيا مع المعايير الدولية أو معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق، وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل ابداء رأيه في صحة المركز المالي.

وينقسم التدقيق الخارجي في الجزائر إلى الأقسام التالية والتي سيأتي شرحها بشيء من التفصيل في المبحث الموالي وهي: التدقيق القانوني والتعاقدي والخبرة القضائية.

ب. التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات ادارة المخاطر، الرقابة والتوجيه (التحكم) وذلك عن طريق ايجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم وسائل الرقابة التي تلجأ إليها المؤسسة وذلك عن طريق عمل المدقق الخارجي أو ما يعرف محافظ الحسابات أو المدقق القانوني "وهو شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤولية، ذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية يصادق على صدق وشرعية الحسابات ثم ابداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير"[1]، حيث نجد أن القانون قد ألزم بعض الشركات على تعيين مراقب حسابات يتولى مراجعة حساباتها، وفيما يلي سنعرض أهم جوانب التدقيق الخارجي التي اقترحها معظم الباحثين الاقتصاديين المهتمين بمهنة التدقيق.

[1]- المادة 2 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 4.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وأبرز تقسيماته

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

لقد تعددت التعاريف بتعدد الجهات والأطراف الدارسة لهذا الموضوع ولكن في مجملها عند الدراسة نجدها تصب في نفس الهدف، ومن هذه التعاريف نذكر:

التعريف الأول: حسب الخبير Hamimi Allel: "بأنه عملية يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من أجل ضمان موضوعية القرار، وتهدف إلى التعبير عن رأي حول صدق وسلامة القوائم المالية".[1]

التعريف الثاني: حسب الدكتور أمين السيد أحمد لطفي: "بأنه عملية منهجية تقوم على التقييم بموضوعية لأدلة الاثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".[2]

التعريف الثالث: حسب الخبير Moktar Belaiboud " التدقيق الخارجي عملية يقوم بها مراقب مدرب تدريب مهني حسب أصول الضمان، الاستقامة وصدق السجلات والمستندات السنوية للمؤسسة، الميزانية، وحسابات النتائج".[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التدقيق الخارجي "عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من ناحية الهيكل التنظيمي، حيث يبدي رأي فني محايد عن صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق حتى يستفيد منه الأطراف الخارجية".

وتجدر الاشارة كذلك إلى أن المدقق الذي حصل على ترخيص بمزاولة المهنة أنه يتصف بالتأهيل العلمي والعملي الذي يمكنه من أداء واجبه، وأن يراعي قواعد وأخلاقيات المهنة وأعرافها المتفق عليها.[4]

---

1 – Hamini Allel , **l'audit comptable et financier**,2 eme Edition, alger,2001/2002,P 08.

2– أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 7.

3 – Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Berli Edition,Alger,2005,P4.

4– خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 388.

وإن من أبرز خصائص التدقيق الخارجي نذكر ما يلي:[1]

- عملية منظمة تتم من خلال مراحل متتابعة بشكل منطقي، وبالتالي فهي تحتاج للتخطيط المسبق؛
- ضرورة جمع أدلة الاثبات اللازمة بشكل موضوعي؛
- ضرورة أن تتطابق كل من العمليات، الأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المدقق الخارجي مع المعايير الموضوعة، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من ابداء رأي واصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها؛
- اعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثاني: تقسيمات التدقيق الخارجي

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي للحسابات وهي:[2]

1. **التدقيق القانوني (Audit légal):** أي الذي يفرضه القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة، التسوية الاجبارية التي يقوم بها مدقق الحسابات.
2. **التدقيق التعاقدي (Audit contractuel):** هو الذي يقوم بها محترف بطلب أحد الأطراف الداخلية والخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تحديدها سنويا.
3. **الخبرة القضائية (Expertise Judiciare):** هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، ويلخص الجدول التالي أهم الفروقات بين هذه الأنواع:

الجدول رقم (02): الفرق بين تقسيمات التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية
طبيعة المهمة	**مؤسساتية ذات طابع عمومي**	**تعاقدية**	**تحدد بكل دقة من طرف المحكمة**
التعيين	**مؤسساتية ذات طابع عمومي**	**تعاقدية**	**تحدد بكل دقة من طرف المؤسسة**
الهدف	**المصادقة على الشرعية**	**المصادقة على**	**اعلام العدالة وارشادها حول أوضاع**

[1]– مسعود صديقي، محمد براق،" **انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي**"، مداخلة مقدمة حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي 08/09 مارس 2005، ص 25.

[2]– عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة، **مراجعة الحسابات في بيئة متخصصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004، ص 12.

	ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الادارة	**الشرعية وصدق الحسابات**	**مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام.**
التدخل	**مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية**	**مهمة محددة حسب الاتفاقية**	**مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها**
الاستقلالية	**تامة اتجاه مجلس الادارة والمساهمين**	**تامة من حيث المبدأ**	**تامة اتجاه الأطراف**
مبدأ عدم التدخل في التسيير	**يجب احترامه تماما**	**يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير**	**ينبغي احترامه**
ارسال التقرير إلى:	**مجلس الادارة، الجمعية العامة (عادية وغير عادية)**	**المديرية العامة، مجلس الادارة**	**إلى القاضي المكلف بالقضية**
شروط ممارسة المهنة	**التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة محافظي الحسابات...**	**التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية**	**التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء**
اخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	**نعم**	**لا**	**غير معني**
الالزام	**بحسب الوسائل**	**بحسب الوسائل وحسب النتائج، حسب نوع المهمة**	**بحسب النتائج مبدئيا**

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات، من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط1، ص 28.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

الفرع الأول: فروض التدقيق الخارجي

الفروض عبارة عن معتقدات مسبقة، تبنى على أساسها الأفكار في اطار عملية التحليل حتى تكون منهجية ومبسطة، وفي اطار حل مشكلة التدقيق، هي الأخرى يجب أن تتوفر على مجموعة من الافتراضات لإيجاد نظرية شاملة لها، وهي كالآتي:[1]

وفيما يلي شرح مختصر لفرضيات التدقيق:

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

يعني هذا امكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، وذلك يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية، ويبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل فيما يلي: [2]

- **الملائمة:** يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنها لا بد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
- **القابلة للقياس الكمي:** هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والادارة:

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وادارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على انجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة.[3]

---

[1]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، **أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 25.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 26.

[3]- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 26.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

في حالة حدوث تواطؤ لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:

يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي امكانية الاعتماد على التدقيق الاختياري بدلا من الشامل.

5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة:

أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.

6- العناصر التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع[1]، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الادارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل، وإذا اتضح للمدقق عكس ذلك أي ميول الادارة للتلاعبات أو ملاحظته الضعف على مستوى نظام الرقابة الداخلية وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.[2]

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:

في حالة الطلب من مراقب الحسابات ابداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في اطار المهمة الموكلة له، رغم امكانية قيامه بخدمات أخرى.

---

[1]- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2]- محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 18.

8- القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها:

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز الحسابات.

الفرع الثاني: مبادئ التدقيق الخارجي

حيث أنه يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية التدقيق، وترتبط هذه المبادئ بكل ركن من أركانه (التأكيد والتقرير)، وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للتدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولا: المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص): وتتمثل فيما يلي:[1]

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 للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
2. **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
3. **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الاقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي والتميز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الاثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الانسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الانتاجية 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.

[1]- خالد تيسير مسلم، "**مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين 2011، ص 38.

ثانيا: المبادئ المرتبطة في ركن التقرير: وتتمثل فيما يلي:[1]

1. **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبحث عن الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛
2. **مبدأ الافصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والاجراءات المحاسبية والتغير فيها، واظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وابراز جوانب الضعف –إن وجدت– في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والسجلات؛
3. **مبدأ الانصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية؛
4. **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى مقترحاته وتحفظاته على أسباب حقيقية وموضوعية؛

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

المطلب الثالث: اجراءات ومعايير التدقيق الخارجي

لا يجب خلط معايير التدقيق بإجراءاته، فمعايير التدقيق هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقق اللازم في كل فحص، أما اجراءات التدقيق فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص والتي يجب أن لا تتغير في حالة الفحص إلى أخرى ومنه فإن المعايير بصفة عامة، أما الاجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف.[2]

[1]– أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 24.

[2]– بن يخلف أمال، "**المراجعة الخارجية في الجزائر**"، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، فرع مالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2000، ص 81.

الفرع الأول: اجراءات التدقيق الخارجي: لقد اختلف الكثير في تحديد الاجراءات العملية المستعملة في عملية التدقيق لكن لعل أبرزها ما يلي:[1]

1- الجرد الفعلي: الجرد هو الحصر الكمي للعنصر على الطبيعة ويعتبر من أقوى أدلة الاثبات باعتباره دليلا ماديا ملموسا فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقا مستنديا قد يشك في صحة هذه المستندات أو في ما تحتويه كميا من بيانات لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد الفعلي التي تعتبر قرينة قاطعة على صحة ما ورد في المستندات أو الدفاتر.

2- التدقيق الحسابي: وتطبق على البيانات الرقمية، كتدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع والترحيل واستخراج أرصدة الحسابات المختلفة، والتأكد من توازن ميزان المراجعة.

3- التدقيق المستندي: تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولا بد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها.

4- المصادقات: الشهادات أو الاقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة تهدف إلى اقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به ومن أمثلتها سلامة الجرد واضافات الأصول.

5- الاستفسارات: يتضمن نظام الاستفسارات ما يقوم به المدقق بتوجيه من أسئلة أو ايضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا ادارة المشروع وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق والتي لا يمكن الافصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.

6- المقارنات: المقارنة هي عبارة عن اجراء المقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد تحقيق هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من وسائل الحصول على أدلة وقرائن الاثبات، هي مقابلة بيانات أو حسابات أو معلومات للعام الذي تم فيه فحصها بأعوام سابقة أو بيانات متشابهة لجهات أخرى.

[1]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص ص ص 29، 31، 33، 41.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الخارجي

إن وجود معايير التدقيق يمكن أن يفيد في إعلام الغير، وفي تعليمه أيضا، مما يضفي مزيدا من الثقة في مهنة التدقيق ذاتها، وفي أداء من يمارسها، وبجانب ذلك فإن معايير التدقيق تعد أيضا بمثابة دليل يرشد المدققين، فضلا عن أنها تعتبر بمثابة أدوات لقياس مدى قيام المدققين بأداء مهامهم.[1]

وصدرت معايير التدقيق المتعارف عليها في 1947 بمعرفة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICAA، لتمثيل الاطار العام والأساسي لمستويات التدقيق[2]، وتشمل عشرة معايير مقسمة إلى 3 مجموعات كما يلي:

1- المعايير العامة Général Standards:

هي المعايير الخاصة بالتكوين الشخصي العلمي والعملي لمراقب الحسابات وتشمل ثلاثة معايير وهي كالتالي:[3]

1-1- التأهيل والتدريب: يجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة أشخاص مهنيين متمتعين بقدر مناسب من التدريب والكفاءة للعمل كمدققين.

1-2- الاستقلال والحياد: في جميع حالات التدقيق يجب توفر الاستقلالية في الحكم المهني للتدقيق.

1-3- بذل العناية المهنية: بذل العناية المهنية المعقولة في اتمام التدقيق وإعداد التقرير.

2- معايير العمل الميداني Field work standard:

وهي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وبتجميع أدلة الاثبات والأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عمليا،[4] وتشمل ثلاثة معايير:[5]

2-1- التخطيط والاشراف: التخطيط الجيد لعملية التدقيق والاشراف على مساعدي المدقق.

---

[1]- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 49.

[2]- حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، ط1، 2011، ص 156

[3]- دان م جي وآخرون، **مدخل محاسبة المراجعة**، تعريب ثناء علي القباني، دار المريخ، الرياض، 2011، ص 34.

[4]- حامد طلبة محمد أبو هيبة، نفس المرجع، ص 156.

[5]- دان م جي وآخرون، نفس المرجع ، ص 35.

2-2- الفهم الكافي للشركة وبيئتها: حصول المدقق على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية ليقوم بالتخطيط لعملية التدقيق ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اتساع الاختبارات الواجب اتمامها.

2-3- أدلة الاثبات: يجب الحصول على الدليل الكافي من خلال الفحص والملاحظة والسؤال والمطابقة للوصول إلى اساس معقول لبناء الراي المهني عن القوائم المالية التي تتم مراجعتها.

3- معايير اعداد التقرير Reporting Standards

وهي المعايير التي تلزم مراقب الحسابات بإعداد وعرض تقرير برايه الفني على القوائم المالية ككل، ويشمل أربعة معايير: [1]

3-1- المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عامة: يجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لاطار اعدادها وغرضها وهي بصفة عامة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

3-2- الاتساق: يجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى تلك الظروف التي لم يراعي فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية، في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.

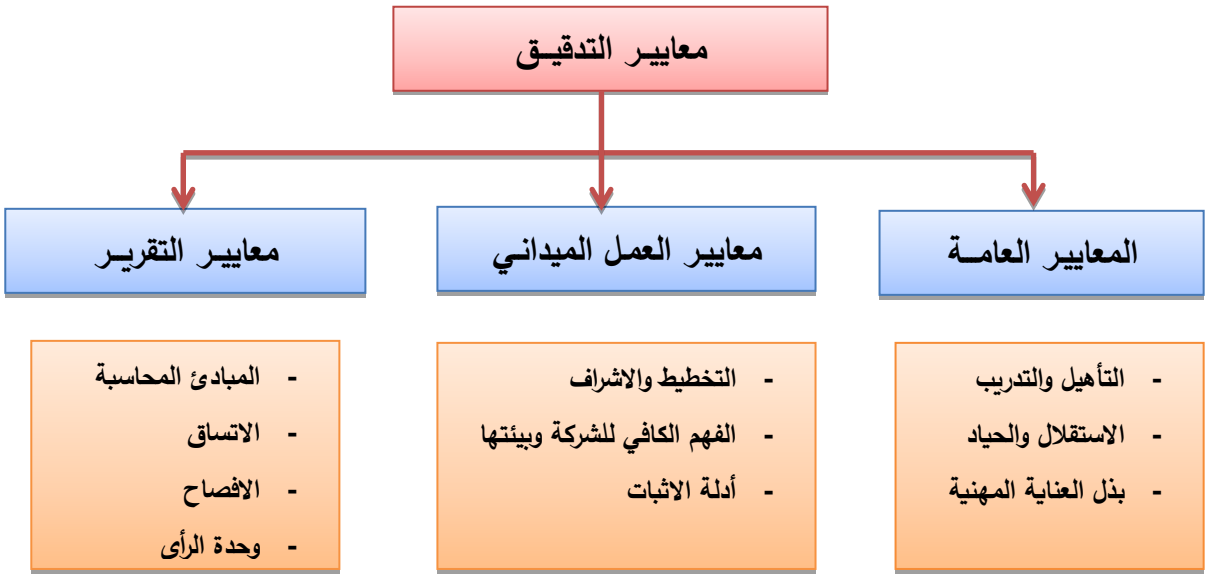
3-3- الافصاح: يجب أن يفترض مراقب الحسابات كفاية الإفصاح المحاسبي و ملائمته، ما لم يشير مراقب الحسابات في التقرير إلى غاية ذلك.

3-4- وحدة الرأي: يجب أن يبدي مراقب الحسابات رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة، أو يتضمن التقرير تأكيدا بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي و أسباب ذلك و في جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف للعمل الذي قام به، و مدى المسؤولية التي تحملها.

تلخيص معايير التدقيق السابق ذكرها في الشكل التالي:

[1]- عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية**، مرجع سابق، ص 51.

الشكل: (01-02)معايير التدقيق:



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما سبق ذكره

المبحث الثالث: منهجية التدقيق الخارجي:

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

المطلب الأول: التحقق من صحة تعيين المدقق و نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه

قبل أن يؤكد المدقق الخارجي قبوله لمهمة تدقيق عمليات مؤسسة ما عليه أولا التأكد من صحة تعينه من جهة بالإضافة إلى معرفة نطاق عملة التدقيق المطلوبة منه من جهة أخرى.

الفرع الأول: التحقق من صحة تعينه:

عند استلام المدقق اقتراح من أحد العملاء، يجب عليه أن يتأكد من النقاط التالية، قبل اتخاذ القرار بالتدقيق:[1]

- عدم وجود مانع قانوني يمنعه من ممارسة مهنته؛
- إمكانية القيام بالمهمة و ذلك من ناحية توفر الوسائل البشرية و التقنية لمكتبه؛
- معرفة أسباب رفض إعادة الوكالة من قبل المدقق السابق؛
- إمكانية أداء للمهمة بكل حرية، أي التأكد من عدم وجود أي مضايقات تعرقل سير عمله؛

و في حالة قبول محافظ الحسابات للمهمة التي أسندت إليه و قبل البدء فيها يجب عليه أن:

- يتأكد من صحة تعينه حسب الحالة، سواء عن طريق الجمعية العامة أو الجمعية التأسيسية فإذا عيين في الحالة الأولى فيجب عليه أن يمضي على المحضر مع بيان قبول الوكالة، أما إذا عيين في الحالة الثانية فيجب عليه أن يمضي على القوانين الأساسية.
- و بعد خمسة عشر يوما من تعيينه يقوم المدقق الخارجي بإعلام المنظمة الوطنية التابع لها عن تعيينه و ذلك برسالة موصى عليها.
- تقوم المؤسسة بإشهار تعيين المدقق الخارجي أو تجديد الوكالة في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية.

1- مجموعة النصوص الشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهمة المحاسبة، مديرية التحديث و ضبط المقاييس المحاسبة، وزارة المالية، الجزائر، ديسمبر، 1998.

- و قبل البدء في تنفيذ المهمة المسندة إليه، يقوم بإرسال إلى المؤسسة محل الفحص بيان كيفية استعمال الوكالة و تتضمن أتعاب المدقق الخارجي، مسؤولياته، الأطراف المتداخلة، قواعد العمل المستعملة، فترات التدخل و المهلة القانونية، الفترات القانونية لإبداع التقارير الواجب احترامها.

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه

بعد أن يتأكد المدقق الخارجي من سلامة تعينه من الناحية القانونية، يجب عليه معرفة مجال أو نطاق المهمة المطلوبة منه تنفيذها حسب العقد المبرم كأن يتعهد إليه تدقيق شامل لحسابات المؤسسة أو جزئية كأن يدقق العمليات النقدية فقط.

و إذا لم يرد في العقد نطاق الفحص الذي سيقوم به مدقق الحسابات يستطيع إرسال خطاب للمؤسسة محل التدقيق، فيه نوع التدقيق موضحا، جميع التفاصيل التي سيقوم بتنفيذها حتى تكون له دليل أثناء تحمله للمسؤولية.

المطلب الثاني: الحصول على معلومات عن العميل

يجب على المدقق أن يتعرف على المؤسسة الذي أسند إليه تدقيق حساباتها، ومن هذه الناحية تختلف المؤسسات باختلاف شكلها القانوني،[1] حيث يجب عند قيام خبير المحاسبة بتدقيق البيانات المالية أن يكون لديه أو يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل المؤسسة تمكنه من تحديد وفهم الحالات (الأحداث)، المعاملات والممارسات التي يعتقد خبير المحاسبة أنه قد يكون لها تأثير هام على البيانات المالية أو على الفحص وتقرير التدقيق.[2]

وعليه فإن المدقق الخارجي يقوم في هذه المرحلة من مراحل التدقيق الخارجي بمجموعة من الخطوات الفرعية المتمثلة في:[3]

---

[1]– خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 150.

[2]– داود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية (من الناحية النظرية والتطبيقية)**، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، لبنان، ط1، 1999، ص 49.

[3]– عبد السلام عبد الله أبو سرعة،" **التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009، ص 76.

الفرع الأول: أعمال واتصالات أولية مع المؤسسة

وهي الخطوة الفرعية التي يقوم فيها المدقق بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الادارية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي:

- ✓ الاطلاع ودراسة الكشوف المالية لعدد كاف من السنوات السابقة؛
- ✓ دراسة عدد من محاضر مجلس الادارة والجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ الاطلاع ودراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط؛
- ✓ دراسة تقارير التدقيق الداخلي وتحليله، والتعرف على هيكل ادارة التدقيق الداخلي ومسؤولياته.
- ✓ دراسة الهيكل الاداري للمؤسسة وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات؛
- ✓ دراسة أوراق العمل الخاصة بتدقيق السنوات السابقة؛
- ✓ دراسة وتحليل البيانات الادارية للمؤسسة من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- ✓ الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ القيام بزيارة المؤسسة المطلوب تدقيقها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية العامة وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة)؛
- ✓ محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

الفرع الثاني: انطلاق الأعمال

بعد أن ينتهي المدقق من انجاز الخطوات الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، عن طريق المعلومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للتدقيق، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج التدقيق الأولي والذي هو عبارة عن عمل للتدقيق، يقوم بوضعه المدقق مع مساعديه، تتضمن كافة الاجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه.

وأثناء تخطيط عملية التدقيق يقوم المدققون أيضا بأداء اجراءات تحليلية لتوجيه انتباههم إلى المجالات التي يجب أن تتم دراستها واختبارها، حيث تساعد الاجراءات التحليلية على تحديد المعاملات والأحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود التحريفات الجوهرية في الكشوفات المالية، وقد تستخدم الاجراءات التحليلية المؤداة أثناء عملية تخطيط التدقيق في تحديد مخاطر الغش، وعندما تختلف النتائج بالارتباط مع معلومات أخرى لتقدير ما إذا كان هناك مخاطر غش متزايدة، أما برنامج التدقيق الذي يتم اعداده أثناء التنفيذ فهذا يحتاج إلى مدقق لديه خبرة عملية ودراية علمية كافية.[1]

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يجدر بنا في البداية الاحاطة ببعض المفاهيم الأساسية لهذا النظام والتي سنوجزها في عناصر مختصرة.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

التعريف الثاني: عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي الرقابة الداخلية على أنها:[2] خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها وتدقيق مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية)، وتعيين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والانتاجية، البرمجة، الكفاءة الاقتصادية، الفعالية وتشجيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الادارية المناسبة.

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية: تتمثل في: [3]

- ✓ تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات؛
- ✓ حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الغير بالمشروع؛
- ✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الادارية؛
- ✓ رفع مستوى الكفاية الانتاجية؛
- ✓ تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية.

---

[1]– سردوك فاتح، "**دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، فرع ادارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003، ص 22.

[2]– خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص ص 228،230.

[3]– محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص84.

الفرع الثالث: مقومات النظام وخطوات تقييمه: تتمثل مقومات النظام فيما يلي:[1]

1. البناء التنظيمي للمؤسسة ويتمثل في (الهيكل التنظيمي، اللوائح التنظيمية، وجود لجنة للمراجعة، التكاليف المعيارية، الموازنات التخطيطية، التقارير ودراسة الحركة والوقت).

2. النظام المحاسبي ويتمثل في (مجموعة دفترية كاملة ومستندات داخلية كافية، نماذج ومستندات مصممة بصورة جيدة، دليل حسابات مبوب ومفصل لكل حساب، دليل للسياسات والاجراءات المحاسبية، نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية ونظام ضبط داخلي كفئ).

3- وجود مراجعة داخلية.

4- التدريب وسياسة التوظيف.

5- معايير ومستويات الأداء.

6- الاجراءات الوقائية منها (التأمين على أصول المؤسسة ضد المخاطر المختلفة، الجرد المفاجئ والمستمر).

بعد المقدمة السابقة والمختصرة عن نظام الرقابة الداخلية نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المدقق في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الاجراءات	**-استعمال خرائط تتابع الوثائق بين المصالح.** **-ملخصات اجراءات ، ملخصات الأدلة الكبيرة.**
2- اختبارات التطابق (الفهم)	**- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته.**
3- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	**- نقاط قوة النظام، نقاط ضعف النظام.**
4- اختبارات الاستمرارية	**- اختبارات التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.**
5- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	**- نقاط قوة النظام، ضعف وقصور النظام ، النتائج.**

المصدر: محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من الناحية النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،ط1، ص 28.

[1]- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 206.

ويأتي شرح عناصر الجدول فيما يلي:[1]

1- جمع الاجراءات:

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على انتاج معلومات صادقة وموثوقة.

حيث يتفاوت توثيق المدققين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق، وتوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

- **الوصف:** (الوصف النظري، خرائط التدقيق وقوائم استقصاء الرقابة الداخلية).
- **الوصف النظري:** وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل.
- **خرائط التدقيق:** وهي عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.
- **قوائم الاستقصاء:** عبارة عن قوائم يتم اعدادها عن طريق المدقق، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف التقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.

وهذه الاساليب يمكن أن تستخدم مجتمعة أو بعضها بحسب احتياجات المدقق.

2- اختبارات التطابق (الفهم):

لا يكفي اطلاع المدقق على الاجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المدقق هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:

1. **فحص العملية من بدايتها إلى نهايتها:** حيث يقوم المدقق باختيار عملية أو عدة عمليات ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.

2. **فحص عينة من العمليات:** في هذه الحالة يختار المدقق عينة من العمليات ويقوم بفحصها للتأكد من اتباع اجراءات الرقابة الموضوعة والمحددة.

[1]- عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص ص 80، 81.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

من خلال الخطوتين السابقتين فإن المدقق يقوم بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل التدقيق، حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة في الخطوة الرئيسية الأولى السابقة، ويتم ذلك من خلال قائمة استقصاء الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام، وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمدقق التحديد بشكل شبه نهائي للإجراءات الرقابة الداخلية التي تنوي الاعتماد عليها.

4- اختبارات الاستمرارية:

بعد أن يتمكن المدقق من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوة السابقة، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المدقق من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالة لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية، وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق فان المدقق لكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهري والتفصيلي وتغيير توقيتيه وطبيعته.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناء على ضوء تقييمه الأولى لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها ،يقوم المدقق بإجراء التقييم النهائي لهذه النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد قيام المدقق بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخذها بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.

المطلب الرابع: كتابة تقرير التدقيق

تتفق معظم التعارف على أن التدقيق هو الفحص والتحقيق والتقرير ،اذ أن التقرير بلورة لنتائج الفحص والتحقيق، فهو العملية الأخيرة التي تمر بها التدقيق.

الفرع الاول: إجراءات إعداد تقرير المدقق الخارجي

لمجرد استكمال فحص أوراق التدقيق، يقوم المدقق المسؤول عن الفحص بإعداد التقرير وعادة ما يتم تحديد نوع التقرير الواجب إعداده عند ابتداء الفحص ،ويكون ذلك موضحا في برنامج التدقيق وفي مذكرة الفحص المبدئي لها، من خلال فحص أوراق التدقيق يتأكد الفاحص من الكشوفات المالية الضرورية لإعداد تقارير موجودة في أوراق العمل بشكل يسهل إعداده ،وبالإضافة الى ذلك فانه يتحقق من أن تلك البيانات مدعمة بأوراق العمل والكشوفات والبيانات التحليلية والمذكرات الملائمة وإذا كان هناك بعض المشاكل المتعلقة بهذه البيانات، فانه يحتاج الى مناقشة أو تغيير شكل أو محتويات التقرير الخاص بالسنة الحالية عن التقرير الخاص بالسنة السابقة أو أي أمور أخرى تتطلب اهتماما خاصا فانه يجب عليه مناقشة هذه المشاكل مع المدقق المسؤول ل والانتهاء منها قبل إعداد التقرير.[1]

الفرع الثاني: العناصر الرئيسة لتقرير التدقيق الخارجي

ويتضمن تقرير المدقق الخارجي العناصر التالي:[2]

- **العنوان يجب استخدام عنوان مناسب:** مثل (تقرير المدقق), وهدا يساعد القارئ على تحديد تقرير المدقق وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون بالإدارة مثلا.
- **الجهة التي يوجه إليها تقرير المدقق:** يتم توجيه التقرير عادة الى المساهمين (أو أصحاب المشروع بصفة عامة)، كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس إدارة المؤسسة .
- **نطاق ومجال التدقيق:** ويشمل ذلك بصفة أساسية ما يلي:

  - البيانات المالية التي تم تدقيقها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها وما إلى ذلك.
  - مدى الفحص الذي قام به المدقق، والاختيارات التي قام بها إلي المدى الذي رآه ضروريا ومناسبا.

- **رأي المدقق:** يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المدقق في عرض البيانات المالية وفي مركزها المالي، ونتائج أعمالها.

---

[1] – وسيلة بوخالفة ،"**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** "،مذكرة ماستر في العلوم التجارية ،تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،جامعة ورقلة الجزائر 2003 ،ص:14 ,

[2] – حامد طلبة محمد أبو هيبة، **أصول المراجعة**، مرجع سابق ،ص،ص،164،163

- **تاريخ التقرير وتوقيع المدقق وعنوانه:** وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث.

الفرع الثالث: تقرير المدقق الخارجي:

ينظر إلى تقرير المدقق الخارجي كمنتج نهائي للتدقيق من ناحية وكأداة للاتصال من ناحية أخرى ويكون تقرير المدقق أداة لإبداء المدقق عن رأيه حول القوائم المالية التي قام بتدقيقها.[1]

ولتقرير المدقق الخارجي أهمية خاصة لكل الأطراف المهتمة بخدمة تدقيق القوائم المالية للمشروع لكل من المدقق، إدارة المشروع، المتعاملين سوق المال والمنظمات المهنية، وتوضيح لأهمية التقرير لكل عنصر من العناصر السابقة فيما يلي:[2]

1. **الأهمية للمدقق الخارجي:** ويمثل التقرير أهمية خاصة للمدقق الخارجي للأسباب التالية:
   - أن التقرير دليل ومؤشر علي انجاز المدقق للتكليف بتدقيق القوائم المالية للمشروع؛
   - أن التقرير سيوجه في المقام الأول للمساهمين الذين كلفوه بأداء المهمة فهو أداة لإشباع طلبهم؛
   - أن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه لأصحاب المصلحة في المشروع ويستفيد من ردود فعلهم نحوه؛
   - أن نجاحه في إعداد وعرض التقرير مستوفيا لمعايير التقرير أحد المؤشرات الهامة على أداءه للمرحلة الأخيرة للتدقيق؛
2. **أهمية التقرير لإدارة المشروع:** تهتم إدارة المشروع بالتقرير لأسباب التالية:
   - أن التقرير المدقق الخارجي دليل على وفائها لمسؤوليتها عن القوائم المالية؛
   - أن رأي المدقق الخارجي وسيلة لإضفاء الصدق على القوائم المالية؛
   - أن رأي المدقق الخارجي مؤشر على مدى التزامها بالمبادئ المحاسبية العامة عند نشر القوائم المالية؛
   - أن رأي مدقق الخارجي يطمئن أصحاب المصلحة في المشروع على أنها تلتزم بالتشريعات واللوائح.

[1]– عبد السلام عبد الله أبو سرعة ،مرجع سابق ، ص 93.

[2]– وجدان علي أحمد ،"**دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**"، رسالة ماجستير، تخصص العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر2010/2009، ص ص ص157، 159،158.

3.أهمية التقرير للمتعاملين في سوق المال: توجد أهمية لتقرير المدقق الخارجي لهذه الطائفة للأسباب التالية:

- أن تقرير المدقق الخارجي يحقق لهم قيمة مضافة من المعلومات التي توصلها لهم القوائم المالية؛
- أن العديد من قراراتهم تتأثر برأي المدقق الخارجي وبنوع الرأي نفسه؛
- أن تقرير المدقق الخارجي بما يحمله من رأي فني له على القوائم المالية مستند أساسي في محددات العديد من قرارات هؤلاء المستخدمين.

4. الأهمية للمنظمات المهنية: وتهتم هذه المنظمات بتقرير المدقق الخارجي للأسباب التالية:

- لكي تضمن استمرار تحقيق التقرير لأهدافه فيما يتعلق بتوصيل رأي المدقق لمختلف الأطراف المستفيدة؛
- لكي تطمئن وتتابع مدى التزام المدقق الخارجي المنتهي إليها بمعايير إعداد وعرض التقرير؛
- لكي تحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار ارشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه؛
- لكي تتابع مدى حرصها على أعضائها وجودة التدقيق ككل؛
- لكي تحسم ما قد يطرأ من مشاكل خاصة بالممارسة المهنية في مجال إعداد وتوصيل المدقق الخارجي لتقريره.

خلاصة الفصل:

يشكل التدقيق الخارجي المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتم من خلال هذا الفصل محاولة الإلمام بالإطار النظري للتدقيق الخارجي ،حيث يتوقف نجاح هذا الأخير على قيام المدقق بعمله على أكمل وجه، حيث أن التدقيق الخارجي يلعب دور مهم في مراقبة عمل المحاسب, من جهة أخرى نستطيع القول أن التدقيق منذ أن ظهر إلى يومنا الحالي يهدف إلي التعرف على مختلف الأخطاء والمخالفات بأي طريقة والعمل على تطوير المهنة وتحسينها ، ونستنتج أنه بتطوير الأوضاع الاقتصادية والمالية في بنية المؤسسة قابلة تطورا موازيا في التدقيق.

الفصل الثاني:

المحاسبة الابداعية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: بعض جوانب المحاسبة الإبداعية

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

تمهيد

تواجه المؤسسات في العصر الحديث ضغوطا وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية المؤثرة على استقرارها وربحيتها، حيث شهد العالم في السنوات الأخيرة تحولات جذرية، مما أدى إلى ظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة، مما يترتب عليه إصدار معايير محاسبية تحتوي على الكثير من التفصيلات والتغييرات يمكن المحاسبة من هذه المعاملات، مما أدى إلى وجود ثغرات في هذه المعايير وفي القواعد المحاسبية نتيجة توفر بدائل مقبولة قبولا عاما يتيح للإدارة التلاعب حيث تستطيع التقرير عن أدائها المالي في أفضل صورة وهو ما يطلق عليه بالممارسات الاحتيالية للمحاسبة مما يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون على دراية لهذه الممارسات حتى يمكنه إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة بعد أحداث انهيار شركة (إنرون Enron) وغيرها من الشركات الرائدة وتحميل شركة آرثر أندرسون جزءا من مسؤولية انهيار الشركة لكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات إنرون ، ونتناول في هذا الإطار المحاسبة الإبداعية مفهومها، أسبابها، ودوافع الإدارة في ممارستها.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية و أبرز خصائصها

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

يستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف موجودات والتزامات ودخل المؤسسات بصورة غير صادقة وغير حقيقية وقد اختلفت تعاريف المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراستهم وتحليلاتهم، ومن أبرز التعاريف ما يلي:

1- التعريف الأول:"هي الأساليب التي تستخدمها الإدارة لإظهار نتائج نشاط المؤسسات ومركزها المالي بصورة مخالفة للواقع الاقتصادي، وبالتالي إخفاء بعض الأنشطة أو تعديلها بما يلاءم أغراض الإدارة. وهناك عدة مصطلحات تطلق على الغش والتلاعب في القوائم المالية منها: المحاسبة المتعدية، إدارة الأرباح، التقارير المالية المغشوشة، الممارسات الاحتيالية للمحاسبة، تمهيد الدخل". [1]

2- التعريف الثاني: وقدم كل من (مكبارنتوبلانس)Mc Barnet whelance التعريف التالي "هو أن المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية".[2]

[1]- علام محمد موسى حمدان،" **دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية**"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، بدون سنة، ص 4.

[2] - 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، عمان، الأردن، 2013/2012، ص 19.

3- التعريف الثالث: بحسب Griffiths"تعد المحاسبة الإبداعية مرادفا للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبة تسمح للمؤسسات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية".[1]

ويتضح من التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسة المحاسبة الإبداعية لكن أبرزها:

1- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب في الاحتيال في مهنة المحاسبة.

2- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.

3- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

4- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبية الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص التي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:[2]

1- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛

2- قدرة المحاسب على التحليل والحدس؛

3- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛

4- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛

5- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

---

[1]- رشا حمادة،" **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 95.

[2] - رشا حمادة،" **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد وقسم المحاسبة، دمشق، سوريا، 2010، ص 95.

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بداية 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 وبالتالي ضرورة 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.

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 البعض لتكوين مؤسسات ضخمة الأمر الذي قاد إلى ضرورة وجود استخدام نظام محاسبي لتفادي الأخطاء المحاسبية والسيطرة عليها ومنع السرقات.[1]

ويعتبر تنوع وتعارض أساليب تقييم الموجودات التي كانت مستخدمة في القرن التاسع عشر من أهم صفات المحاسبة في ذلك القرن، وقد رافق عملية تطور الإجراءات المحاسبية المستخدمة إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية في إطار القواعد المحاسبية والقانونية.

ومن جهة أخرى تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، (الأطراف الخارجية).

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلاف توقيت بعض التعاملات المالية، واختلاف تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية وكليهما معا.[2]

---

[1] – www.aazs.com. 15/03/2015.

[2] – ميسون بنت محمد بن علي القرى،" **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة السعودية**"، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010، ص 10.

المطلب الثالث: دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية

إن لكل ممارسة من ممارسات الحياة العملية دوافع معينة تعمل كموجه لتحقيق بعض الأهداف المنشودة لتلك الممارسة وهذا ينطبق تماما على المحاسبة الإبداعية ومن بين هذه الأسباب نذكر ما يلي:[1]

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

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

3- لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي يستخدم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.[2]

---

[1] – عماد سليم الأغا، "**دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص 83.

[2] – علا فريد بطو،" **أثر التحدي اللاأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة**"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006، ص 17.

4- لغايات التصنيف المهني: تتقاضى 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]

5- تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحيانا تسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.[2]

6- الحصول على مكافآت كبيرة للمدراء: حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز عبارة عن مكافآت نقدية تقدمللإدارة سنويا كنسبة مئوية من الأرباح المحققة وتسمى بالحوافز النقدية، كما يمكن أن تكون هذه الحوافز عبارة عن امتلاك حصة من أسهم المؤسسة وتسمى بخط امتلاك أسهم.[3]

7- تجنب التكاليف السياسية: تتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الحكومة مثل قوانين زيادة معدلات الضريبة أو تحميل المؤسسات بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك تلجأ الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.[4]

---

[1]- بالرقي تيجاني، "**المحاسبة الإبداعية- المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل-**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص 37.

[2]- عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص 84.

[3]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سريا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 97.

[4]- عماد سليم الأغا، مرجع سابق، ص 85.

المبحث الثاني: بعض الجوانب المحاسبة الإبداعية

بما أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإن معدوا هذه البيانات يتورطون في تقديم كشوف مضللة لخدمة مصالحهم الخاصة وذلك عن طريق استخدامهم لمختلف أشكال المحاسبة وأتباعهم لممارسة العديد من الأساليب التي تستخدم في مختلف القوائم المالية، وكل ما سبق له نتائج ومخاطر تؤثر على المؤسسة من مختلف الجوانب.

المطلب الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها

الفرع الأول: أشكال المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الابداعية عدة أشكال نوجزها فيما يلي[1]:

- **المحاسبة النفعية (Accounting Aggressive):** هي الاختيار المتعمد بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم اتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا.
- **تلطيف وتمهيد الدخل (Income Smoothing):** وهو إدارة الأرباح المرغوبة ولإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
- **إدارة الأرباح (Earning Management):** هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو في تناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.

[1]– أمنية فداوي فريد، "**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائر، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014، ص 252.

الفرع الثاني: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

إن الوضع الأخلاقي للمحاسبة الابداعية هو موضوع خلاف كبير، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا، أي هل تقصد الادارة من ذلك التحسين الجوهري لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجياتها المستقبلية أو للتظليل المتعمد للأطراف ذات العلاقة. [1]

وتجدر الإشارة إلى أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على 3 مبادئ أخلاقية وهي: [2]

- **العدالة Justice:** تعني أن هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة.
- **عدم التحيز Fairness:** وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.
- **الصدق Truth:** وتعني المطابقة الحقيقية.

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

وتعتبر المحاسبة الإبداعية كذلك سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل وخارج المؤسسة مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد

[1]– هاني محمد الأشقر،" **ادارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2010، ص 23.

[2]– حسن فليح مفلح القطيش،" **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي (الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان)**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العدد 27، 2011، ص 372.

عقباها لاحقا على تلك الفئة وباقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى نحصل على بيانات مالية على قدر عالي من الشفافية والموثوقية.[1]

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالي:

الفرع الأول:أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية[2]:

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 الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.
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.

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

---

[1]– عماد الأغا،" **المحاسبة الإبداعية**"، مجلة مال وأعمال مجلة إلكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد 2، 2012/2011، ص 19.

[2]– محمد مطر،ليندا الحلبي،" **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، يوليو 2009، ص 10.

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأموال 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.
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسم إهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط 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 لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية. وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة أن تكون عصيبة، 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 المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل،وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب أن يكون المستقبل المتوقع جيد.

الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

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 تقييم 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 المحاسبية الإبداعية كما يلي: [1]

1. **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة، مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترات 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 الامتلاك 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 فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على 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 تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها.
8. **المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

[1]– ياخجة عبد الله محمد طالب، "**تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية**"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013، ص 66.

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 كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في تسعير المخزون (تقييم المخزون).

11. **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

الفرع الثالث: 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]:

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 الآخر، إذ أنه هناك اتفاقا في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية ولكن هناك اختلافا 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.

[1]– ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سابق، ص 60.

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 مقدما لتملك الأسهم، الدفعات المالية المقيدة والملزمة للموردين التدفقات المالية من الدعاوى القضائية.

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 أثرا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة، حيث يعارض المسئولون في المنشآت 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 يحبذون 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.

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

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق[1]. إن بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه. وكذلك رأس المال المحتسب،

[1]– محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص 14.

والتي تمارس على إعادة تقديرحجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة أو الأرصدة العملات الأجنبية.[1]

المطلب الثالث: نتائج استخدام المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

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

1- تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد تؤدي إلى قيام المؤسسة بيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل ل وتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 2 فيفري.

2- تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية لا تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر.

3- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية. فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافآت، الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيء. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.

---

[1]- سيد عبد الرحمان عباس بلة،" **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012، ص 61.

[2]- سمير كامل محمد عيسى، "**أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008، ص 19.

4- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملا كبيرة في البورص تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أن يكون في حد ذاته مكلفا جد للمؤسسة.[1]

[1]-حسنين طارق محمد، وآخرون،" **دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات**"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 60، 2003، ص 355.

المبحث الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة في العديد من الدول إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق و اتجاه الإدارة لتبني ممارسات المحاسبة الإبداعية الهادفة للتلاعب بالأرقام المحاسبية و تضليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق اتجاه سلوك المحاسبة الإبداعية .

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية، بهدف الرفع من جودة عملية التدقيق ودفع المدقق إلى بذل مجهود أكبر اتجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي يكون من الصعب على المدقق اكتشافها.

ويتوقع المجتمع المالي من المدققين اكتشاف الأخطاء المادية في القوائم المالية سواء المتعمدة أو غير المتعمدة والحد من إصدار البيانات المضللة [1]، لذلك يمكن القول أن مهنة التدقيق قد نشأت تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي، وحتى يتم تقديم هذا الأخير يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك الأدلة مع المعايير المقررة، على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق و بعدالة و لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.[2]

ومما سبق يمكن القول أن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن أهداف الإدارة قد عرضت بشكل هادف وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات أو أنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وفي الأخير لابد من الإشارة لنقطة مهمة جدا وهي أن عملية التدقيق توفر تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من الأخطاء و الممارسات الاحتيالية، لأن المدقق و بكل بساطة لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق

[1]– أحمد حلمي جمعة، **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**، ، دار الصفاء للنشر،عمان، 2009، ص87.

[2]– أمين السيد أحمد لطفي، **مسؤوليات وإدارات المدقق في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص20.

بسبب وجود محددات في عملية التدقيق تؤثر على قدرته في اكتشاف الأخطاء و المخالفات الجوهرية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة[1].

المطلب الثاني: الاتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة، ولهذا فإنه على كل المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها وذلك كالآتي: [2]

1- خفض مجال اختيار البدائل و المعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل و المعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن نستخدم فيها كل معالجة.

2- يقظة وكفاءة المدققين و لجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة و المصداقية العالية حيث أن المدقق الكفء و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرة للقوائم المالية الواحدة.

3- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين و المهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة و شفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من قطاع خاص.

4- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة و التدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني و تشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المدقق و المحاسب المعتمد.

5- لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية و التي تقوم بما يلي:[3]

- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس بإجراء محاسبة فعالة.

---

[1]- www.infotechauountants.com20.03.2015

[2]- طارق حماد المبيضين ، أسامة عبد المنعم، "**دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية**"، مجلة الأبحاث الإقتصادية و الإدارية، العدد 8، ديسمبر 2010، ص ص 90.91.

[3]- رشا حمادة، مرجع سابق، ص ، 99.

- تسوية قضايا الإفصاح المهمة بناء على رأي مدقق الحسابات الخارجي .

المطلب الثالث : الإجراءات و الاختيارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

الفرع الأول: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات و المصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غيرحقيقية)وذلك من خلال تضخيم المصروفات وتخفيض الايرادات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها و صافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل و الهدف من تنفيذها و الإجراءات 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 المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة من الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة.

- **تكلفة البضاعة المباعة:**

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

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقة وليست صورية .

- **مصروفات التشغيل:**

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الربح.

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

[1]– ليندا حسن تمر الحلبي، مرجع سابق، ص .ص 64.63

- **نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة:**

الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها .

اجراءات المدقق المضادة : تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الاعمال وأخذه بعين الاعتبار.

- **البنود الإستثنائية و البنود غير العادية:**

الهدف : تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

إجراءات المدقق المضادة : استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي .

الفرع الثاني: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة و ذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها، وفيما يلي عرض لأهم الإجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها و الإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها[1]:

النقدية:

الهدف: تهدف الإدارة من ممارسة المحاسبة الإبداعية على النقدية إلى تحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد و استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة .

الاستثمارات المتداولة:

الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة :

الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين نسب السيولة.

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

[1]– ليندا حسن حلبي، محمد مطر، مرجع سابق، ص ص، 15، 16، 17.

المخزون السلعي:

الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة و التأثير في نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية.

الاستثمارات طويلة الأجل:

الهدف: التأثير في حساب التثبيتات في دفاتر الشركة القابضة و نتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من التغيير في طريقة المحاسبية عن التثبيتات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مثلا عن طريق تقرير مدقق الحسابات و الآثار المترتبة في قائمتي الدخل و المركز المالي .

الأصول الثابتة:

الهدف: تحسين أرباح المؤسسات بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

إجراءات المدقق المضادة : التحقق من نسب الاهتلاك و تعديل مصروف الاهتلاك.

الأصول غير الملموسة:

الهدف: زيادة قيمة موجودات المؤسسات لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأّصول.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة .

المطلوبات المتداولة:

الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة و إعادة احتساب نسب السيولة.

المطلوبات طويلة الأجل:

الهدف: تحسين نسب السيولة و أرباح المؤسسات بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

اجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل و عمل تعديلات في نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين:

الهدف: تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة.

إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري و النسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

الفرع الثالث: الإجراءات و الاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

على كل المحاسبين و المحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وأدارك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية ومن أهم الإجراءات المضادة ما يلي: [1]

1- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل؛

2- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة؛

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

4- إعادة احتساب مصروف الإهتلاك و الإطفاء وفقا لمعدلات الاهتلاك و الاطفاء 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 و المركز المالي؛

8- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم و التسعير.

([1])ميساء محمد سعد أبو تمام، مرجع سابق ص 68.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستخلص ما يلي:

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها المؤسسات لتحسين المركز المالي و التأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية.

وهذه الأساليب تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس صورة صحيحة وعادلة عن المؤسسة و لعل 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.

ومما سبق ولاشك فيه أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى تقديم إطار نظري حول التدقيق الخارجي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي إطار تدعيم الجانب النظري تم التطرق إلى الجانب التطبيقي الذي سوف يتم فيه الاعتماد على الاستبيان لهذا سوف نحاول إسقاط ما سبق على عينة من المدققين الخارجيين .

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

ترتكز الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية محل الدراسة بالاعتماد على الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على المدققين الخارجيين.

المطلب الأول: المنهج المستخدم

إن اختيار منهج دراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، كذلك الغاية منه ويعرف المنهج على أنه « الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقيقة وللإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع البحث ».[1]

وبالتالي اعتمدنا في موضوع بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعرف على أنه: «مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة اعتمادا على جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة».[2]

وقد اعتمدنا على هذا المنهج لوصف واقع التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية لدى المدققين الخارجيين وتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: أدوات جمع المعلومات والوسائل الإحصائية المستخدمة

يتطلب أي بحث الاستعانة بمجموعة من الأدوات لجمع البيانات وكذا الوسائل الإحصائية، وتتمثل الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات وكذا الوسائل الإحصائية المستخدمة في دراستنا في:

الفرع الأول: أدوات جمع المعلومات

اعتمدنا في جمع المعلومات على استمارة الاستبيان كأداة لاستقصاء وجمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا إبراز وجهات نظرهم حول الإطار العام الذي يحكم مجمل القضايا المرتبطة بالتدقيق الخارجي و

[1]– محمد شفيق، البحث العلمي، **الخطوات المنهجية لإعداد البحوث**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990، ص 30.

[2]– بشير صالح الرشيدي، **مناهج البحث التربوي-رؤية تطبيقية مبسطة-**، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000، ص 59.

المحاسبة الابداعية وتعرف الاستمارة على أنها: « عبارة عن مجموعة من الأسئلة التي توجه إلى المبحوثين في موقف مقابلة شخصية ».[1]

تضمن الاستبيان 49 سؤالا مقسمة إلى جزئين، حيث يشمل الجزء الأول على البيانات الشخصية والذي يحتوي على 5 أسئلة، أما الجزء الثاني فيحتوي على 44 سؤال موزعة على ثلاث محاور رئيسية هي:

- **المحور الأول: التدقيق الخارجي و ينقسم الى 3 أبعاد:**
  - **البعد الأول:** المعايير العامة ويشمل الأسئلة المرقمة من 1 إلى 7.
  - **البعد الثاني:** معايير العمل الميداني ويشمل الأسئلة المرقمة من 8 إلى 14.
  - **البعد الثالث:** معايير إعداد التقرير ويشمل الأسئلة المرقمة من 15 إلى 21.
- **المحور الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية.**
- **المحور الثالث: الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

الفرع الثاني: الوسائل الإحصائية المستخدمة [2]

لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- ✓ **النسب المئوية:** تم استخدام النسب المئوية لمعرفة نسبة الأفراد الذي اختاروا كل بديل من بدائل الأجوبة عن أسئلة الاستمارة.
- ✓ **التوزيعات التكرارية:** تهدف إلى التعرف على تكرار الإجابات عند أفراد العينة.
- ✓ **المتوسط الحسابي:** وذلك لمعرفة اتجاه آراء المستجوبين حول كل عبارة من عبارات الاستمارة.
- ✓ **الانحراف المعياري:** تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في إجابات أفراد العينة.
- ✓ **معامل الارتباط بيرسون:** وذلك لمعرفة هل هناك علاقة بين المحاور، وقوة العلاقة حيث يكون الارتباط قويا عند اقتراب قيمته من الواحد الصحيح، وضعيفا عند اقترابه من الصفر، وتكون قيمته موجب عندما يكون الارتباط طردي، والارتباط العكسي عندما تكون القيمة سالبة.

[1]– عبد الله عبد الرحمان، علي بدون، مناهج **البحث الاجتماعي**، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 180.

[2]– نافد محمد بركات، **التحليل الإحصائي باستخدام SPSS**، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006، ص 3.

وقم تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا من أجل إبراز آراء أفراد العينة في مختلف الأسئلة الموجودة في الاستبيان من أجل تسهيل ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم(03): مقياس ليكارت الخماسي

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

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

المطلب الثالث: عينة الدراسة وخصائصها

- **مجتمع الدراسة الميدانية:**

تم اختيار مجتمع الدراسة الميدانية من الأشخاص الذي يملكون مؤهلات ومقدرة في التحكم على مختلف العبارات الواردة في الاستبيان سواء الخاصة بالتدقيق أو المحاسبة الإبداعية.

- **عينة الدراسة:**

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 40 استبيان وقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر لمفردات العينة.

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 33 استبيان من مجموع 40 استبيان تمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا باستبعاد 7 استمارات استبيان لعدم الإجابة عليها من طرف بعض مفردات الدراسة والجدول التالي يبين الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان.

جدول رقم (04): الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات الموزعة	40	100
عدد الاستمارات غير المجاب عليها	07	17.5
عدد الاستمارات الصالحة	33	82.5

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على نتائج الاستبيان

المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان

في هذا المبحث نتعرض إلى صدق وثبات الاستبيان، عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة وإجراء تحليل وتفسير لها بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: اختبار الاستبيان

قبل عرض الاستبيان تم طرحه على مجموعة من الأساتذة من جامعة محمد خيضر ببسكرة، متخصصين في التدقيق والمحاسبة من أجل التأكد من صحة العبارات وطريقة صياغتها وكذلك منهجية وشكل الاستبيان، وبعد الأخذ بعين الاعتبار مختلف النصائح والتوصيات قمنا بإعداد الشكل النهائي للاستبيان.[1]

الجدول رقم (05): قائمة الأساتذة المحكمين

الأستاذ	الجامعة
قطف نبيل	جامعة محمد خيضر بسكرة
عباسي صابر	جامعة محمد خيضر بسكرة
الحاج عامر	جامعة محمد خيضر بسكرة

[1]– أنظر الملحق رقم 1.

المطلب الثاني: تحليل البيانات الشخصية

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

أولا- الجنس:

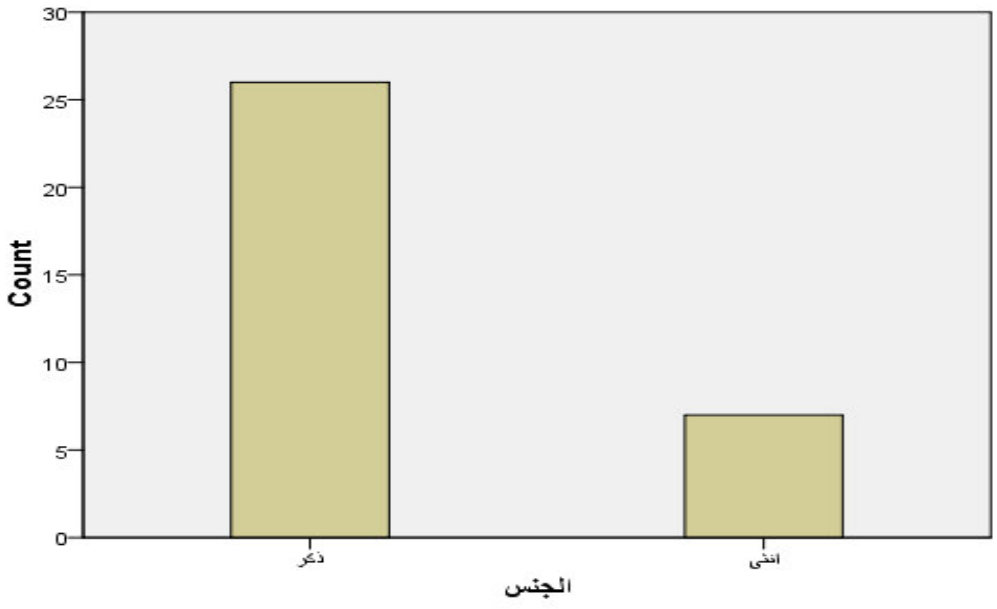
الجدول رقم (06): عدد أفراد العينة من إناث وذكور

الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	26	78.8
أنثى	7	21.2
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم **(03-05)** نجد أن الغالبة من الذكور نسبة 78.8 %أما النسبة الباقية فتمثل الإناث 21.2%.

الشكل رقم (03-03): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائجspss

ثانيا- العمر:

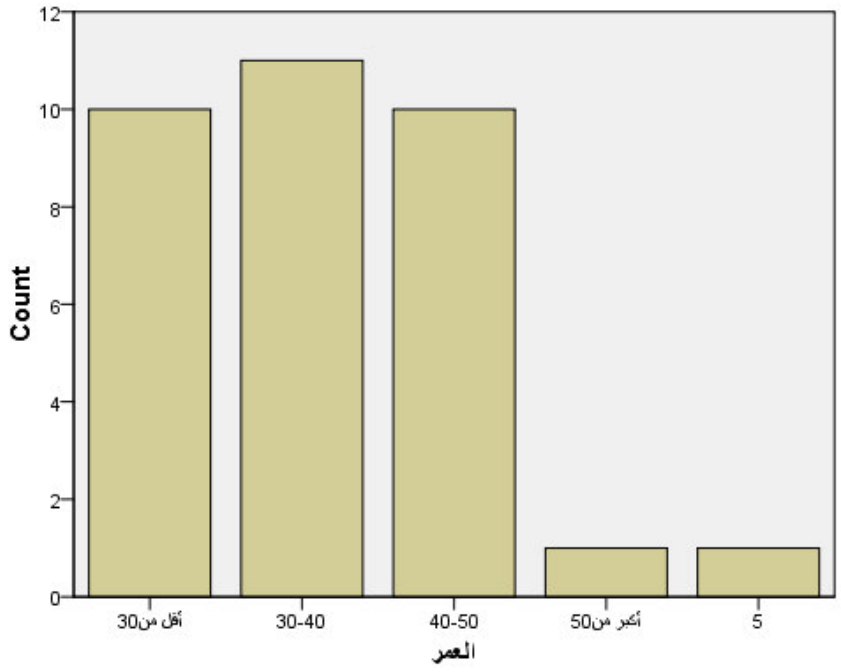
الجدول(07) توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30	10	30.3
]30-40]	11	33.3
]40-50]	10	30.3
أكبر من 50	10	3
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم **(03-06)** نجد أن الفئة الغالبة تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 بنسبة33.3 % ثم تليها أقل من 30 و من 40 إلى 50 بنفس النسبة 30%.

الشكل رقم (03-04): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

ثالثا- المؤهل العلمي

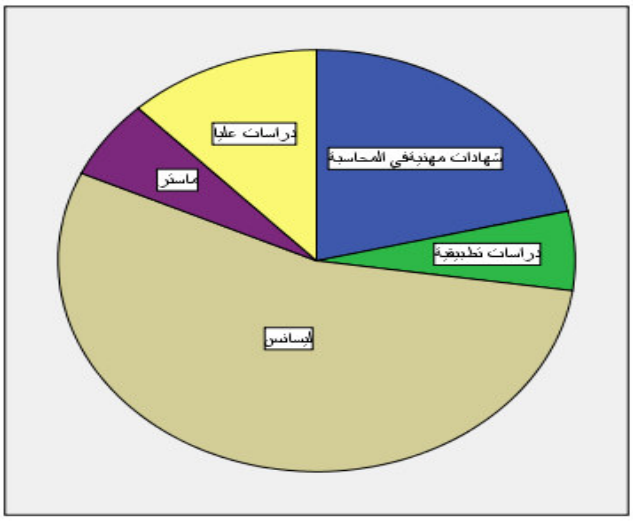
الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
شهادات مهنية في المحاسبة	7	21.2
دراسات تطبيقية	2	6.1
ليسانس	18	54.1
ماستر	2	6.1
دراسات عليا	4	12.1
المجموع	33	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول **(03-07)** نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في المدققين الذين لهم مستوى ليسانس بنسبة 54.5 % ثم تليها نسبة المدققين الذين لهم شهادات مهنية في المحاسبة بنسبة 21.2% ثم المدققين الذين لهم دراسات عليا بنسبة 12.1% ثم الذين لهم دراسات تطبيقية وشهادة الماستر بنسبة 6.1%.

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



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss

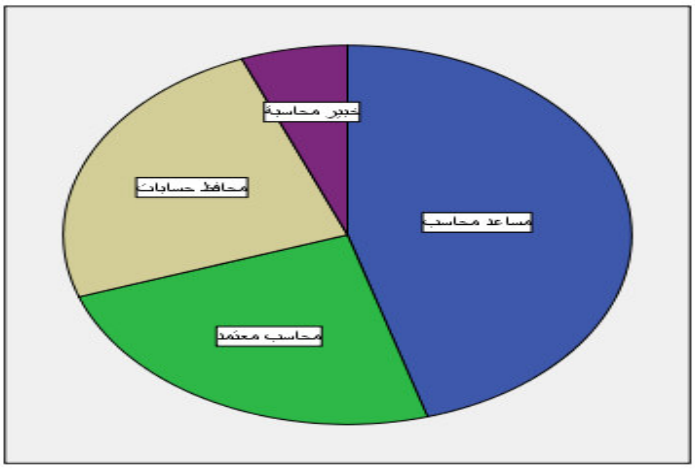
رابعا- المؤهل المهني

الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية %
مساعد محاسب	15	45.56
محاسب معتمد	8	24.2
محافظ حسابات	8	24.2
خبير محاسبة	2	6.1
المجموع	33	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

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



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

خامسا- سنوات العمل:

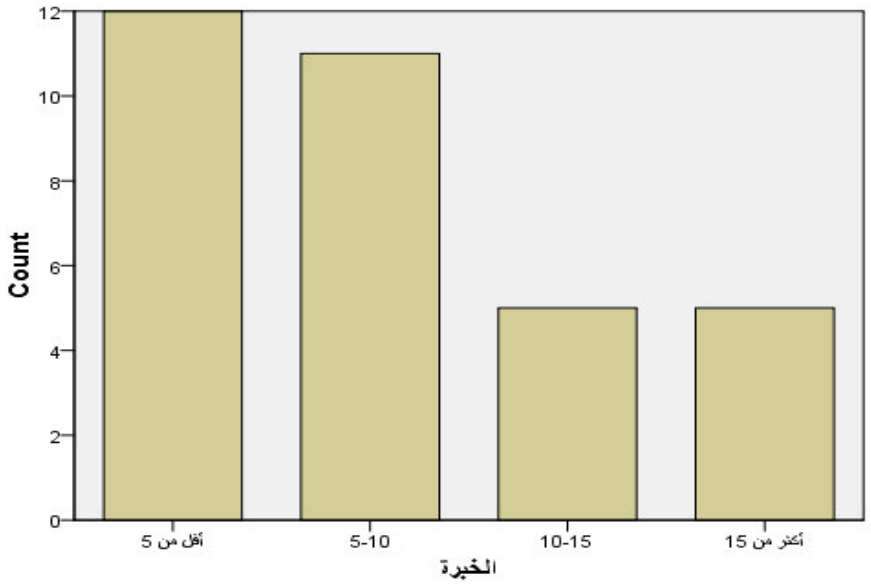
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب سنوات العمل

سنوات العمل	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5	12	36.4
10-5	11	33.3
15-10	5	15.2
أكثر من 15	5	15.2
المجموع	33	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم **(03-09)** نجد أن الفئة الغالبة متمثلة في المدققين الذي لهم سنوات عمل أقل من 5 سنوات بنسبة 36.4%، ثم تليها المدققين الذي لهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 33.3% ثم تليها كل من الفئتين من العمال من 10-15 والفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 15.2%.

الشكل رقم (03-07) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم وتوزيعه، حيث سنقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية (spss) الذي يساعدنا في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور، والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الجدول رقم (11): المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي

الإجابة	درجة السلم	المجالات
غير موافق بشدة	1	1 -1.79
غير موافق	2	1.80 – 2.59
محايد	3	2.60 – 3.39
موافق	4	3.40 – 4.19
موافق بشدة	5	4.20 -5

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

أولا- تحليل عبارات المحور الأول: المعايير العامة

العبارة رقم (1): امتلاك مؤهلات علمية عالية يساعد في إتمام المهمة

الجدول رقم (12): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (1)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	39.4	4.33	0.595	موافق بشدة
موافق	18	54.5			
محايد	13	6.1			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (1) هي موافق بشدة حيث قدرت نسبة المتوسط الحسابي 4.33 بانحراف معياري 0.595 وهي تقع في المجال الخامس (4.20– 5) حيث أن 54.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة امتلاك المدقق للمؤهلات العلمية اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق ونسبة 39.4% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (2): يمارسون الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدهم في اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية.

الجدول رقم (13): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (2)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.64	0.859	موفق
موافق	17	24.2			
محايد	8	51.5			
غير موافق	4	12.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (13) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (2) هي موفق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.64 بانحراف معياري 0.859 وهي تقع في المجال الرابع (3.40 – 4.19) حي أن 51.5% من أفراد العينة يؤكدون أن ممارسة الشك المهني لاكتشاف حالات الغش، ونسبة 24.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق ونسبة 12.1% موافق بشدة وغير موافق.

العبارة رقم (3): لكن كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق واختيار حجم المفردات المراد فحصها.

الجدول رقم (14): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (3).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.64	0.822	موافق
موافق	19	57.1			
محايد	7	21.2			
غير موافق	4	12.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (3) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.64 بانحراف معياري 0.822 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 57.6% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق له كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق ونسبة 2.1% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (4): لكم كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية

الجدول رقم (15): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (4)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.58	1.00	موافق
موافق	13	39.4			
محايد	8	24.2			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (4) هي حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.58 بانحراف معياري 1 وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة يؤكدون أن للمدقق كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والتضليل في الكشوف المالية، ونسبة 24.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق وموافق بشدة.

العبارة رقم (5): تظهرون في التقرير كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف.

الجدول رقم (16): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (5).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	9	27.3	3.94	0.998	موافق
موافق	18	54.5			
محايد	2	6.1			
غير موافق	3	9.1			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (16) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (5) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.94 بانحراف معياري 0.998، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 54.5% من أفراد العينة يؤكدون أنه يتم إظهار كافة الحقائق في التقرير دون تدخل أي طرف، ونسبة 27.3% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 9.1% من أفراد العينة كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 6.1% محايد، ونسبة 3% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (6): ترتبط قيمة أتعابكم بحجم العمل المطلوب

الجدول رقم (17): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (6).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.67	0.924	موافق
موافق	14	42.4			
محايد	9	27.3			
غير موافق	4	12.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (17) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (6) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.67 بانحراف معياري 0.924، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 42.4% من أفراد العينة يؤكدون أن قيمة أتعاب المدقق ترتبط بحجم العمل المطلوب، نسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد وكانت نسبة 12.1% إجاباتهم غير موافق ونسبة 18.2% موافق بشدة.

العبارة رقم (7): تلجئون إلى الإعلان على عمل مهني أو بأي شكل آخر

الجدول رقم (18): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (7).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	2.67	1.216	محايد
موافق	7	21.2			
محايد	9	27.3			
غير موافق	8	24.2			
غير موافق بشدة	7	21.2			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (18) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (7) هي محايد حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.67 بانحراف معياري 1.216، وهي تقع في المجال الثالث (2.60−3.93)، حيث أن 27.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن لجوؤهم إلى الإعلام من أجل الحصول على عمل ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم غير موافق ونسبة 21.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم غير موافق بشدة ونسبة 21% كانت إجاباتهم موافق ونسبة 6.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

الجدول رقم (19): تحليل عبارات البعد الأول: المعايير العامة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يمتلك المدقق مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية تساعده في إتمام مهمته	4.33	0.595	موافق بشدة
2	تمارسون الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالا الغش والتصرفات غير القانونية	3.64	0.859	موافق
3	لكم كامل الحرية في إعداد برنامج التدقيق واختيار حجم المفردات المراد فحصها	3.64	0.822	موافق
4	لكم كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية	3.58	1.00	موافق
5	تظهرون في التقرير كافة الحقائق التي يتم اكتشافها	3.94	0.998	موافق
6	ترتبط قيمة أتعابكم بحجم العمل المطلوب	3.67	0.924	موافق
7	تلجئون إلى الإعلان للحصول على عمل مهني أو بأي شكل آخر	2.67	1.216	محايد
	المعايير العامة	3.63	0.50	موافق

العبارة رقم (8): توفر لكم كافة الإمكانات من قبل المؤسسة للقيام بعملكم.

الجدول رقم (20): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (8).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	4	0.661	موافق
موافق	22	66.7			
محايد	4	12.1			
غير موافق	1	3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (20) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (8) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4 بانحراف معياري 0.661، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 66.7% من أفراد العينة يؤكدون على أنه توفر للمدقق كامل الإمكانات من قبل المؤسسة، ونسبة 18.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة ونسبة 12.1% محايد، ونسبة 3% غير موافق.

العبارة رقم (9): تعتبرون مشاهدة الأصول الملموسة دليل على وجودها فعلا.

الجدول رقم (21): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (9).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.45	0.971	موافق
موافق	17	51.5			
محايد	5	15.2			
غير موافق	8	24.2			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (21) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (9) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.45 بانحراف معياري 0.971، وهي تقع في المجال الرابع (3.40–4.19)، حيث أن 51.5% من أفراد العينة يؤكدون أن مشاهدة الأصول الملموسة دليل على وجدوها ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 15.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 9.1% موافق بشدة.

العبارة رقم (10): تقومون بتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة.

الجدول رقم (22): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.24	1.091	غير موافق
موافق	11	33.3			
محايد	8	24.2			
غير موافق	9	27.3			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (10) هي غير موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.24 بانحراف معياري 1.091، وهي تقع في المجال الثاني (1.8–2.59)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة غير موافقين بشأن أن المدقق يقوم بتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة ونسبة 27.3% كانت إجاباتهم غير موافق ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 12.1% موافق بشدة، ونسبة 3% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (11): تجمعون أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه.

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

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.79	0.82	موافق
موافق	16	48.5			
محايد	9	27.3			
غير موافق	2	6.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	40	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (23) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (11) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.79 بانحراف معياري 0.82، وهي تقع في المجال الرابع(3.40-4.19)، حيث أن 48.5% من أفراد العينة يؤكدون أنهم يجمعون أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (12): تختارون عينات صغيرة الحجم إذا اقتنعتم بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

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

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	3.39	0.933	محايد
موافق	17	51.5			
محايد	6	18.2			
غير موافق	8	24.2			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (12) هي محايد حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.39 بانحراف معياري 0.933، وهي تقع في المجال الثالث (2.60−3.93)، حيث أن 51.5% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المدقق يختار عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 6.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (13): تحددون الانحرافات المادية للعناصر التي تقومون بتدقيقها.

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

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.55	0.869	موافق
موافق	17	51.5			
محايد	8	24.2			
غير موافق	5	15.2			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (13) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.55 بانحراف معياري 0.636، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 51.5% من أفراد العينة يؤكدون أنهم يحددون الانحرافات المادية للعناصر التي يقومون بتدقيقها، ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم محايد ونسبة 15.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (14): تلتزمون بإجراءات الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية.

الجدول رقم (26): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (14).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.70	0.847	موافق
موافق	19	57.6			
محايد	6	18.2			
غير موافق	4	12.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (14) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.70 بانحراف معياري 0.841، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 57.6% من أفراد العينة يؤكدون أنهم يلتزمون بإجراءات الرقابة الداخلية للحصول على ذات مصداقية، ونسبة 18.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد ونسبة 12.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونفس النسبة كانت إجاباتهم غير موافق.

الجدول رقم (27): تحليل عبارات البعد الثاني: معايير العمل الميداني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	توفر لكم كافة الإمكانات من قبل المؤسسة للقيام بعملكم	4	0.661	موافق
2	تعتبرون مشاهدة الأصول الملموسة دليل على وجودها فعلا	3.45	0.971	موافق
3	تقومون بتصحيح الأخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة	3.24	1.091	غير موافق
4	تجمعون أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه	3.79	0.82	موافق

5	تختارون عينات صغيرة الحجم إذا اقتنعت من بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية	3.39	0.933	محايد
6	تحددون الانحرافات المادية للعناصر التي تقومون بتدقيقها	3.55	0.869	موافق
7	تلتزمون بإجراءات الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية	3.70	0.847	موافق
	معايير العمل الميداني	3.58	0.38	موافق

العبارة رقم (15): تتم بلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير.

الجدول رقم (28): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (15).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	12	36.4	4.15	0.870	موافق بشدة
موافق	17	51.5			
محايد	1	3			
غير موافق	3	9.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (15) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.15 بانحراف معياري 0.870، وهي تقع في المجال الخامس(4.20-5)، حيث أن 51.5% من أفراد العينة يؤكدون بشدة أنه تتم بلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير، ونسبة 36.4% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق ، ونسبة 3% كانت إجاباتهم محايد.

العبارة رقم (16): تهتمون بتدريب فريق العمل.

الجدول رقم (29): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (16).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	10	30.3	3.91	0.980	موافق
موافق	13	39.4			
محايد	8	24.2			
معارض	1	3			
معارض بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (16) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.91 بانحراف معياري 0.980، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يهتم بتدريب فريق العمل، ونسبة 30.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 3% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة.

العبارة رقم (17): يتم التطرق في التقرير عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها.

الجدول رقم (30): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (17).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	11	30.3	4.06	0.933	موافق
موافق	16	39.4			
محايد	4	24.2			
غير موافق	1	3			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (17) هي موافق بشدة، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.06 بانحراف معياري 0.933، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يتطرق في التدقيق عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها، ونسبة 30.3% موافق بشدة، ونسبة 24.2% محايد، ونسبة 3% غير موافق وغير موافق بشدة بنفس النسبة.

العبارة رقم (18): تمتنعون عن إبداء رأيكم في التقرير المالي في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق.

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

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	8	24.2	3.36	1.319	محايد
موافق	9	27.3			
محايد	6	18.2			
غير موافق	7	21.2			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (18) هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.36 بانحراف معياري 1.319، وهي تقع في المجال الثالث(2.60-3.39)، حيث أن 27.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المدققين يمتنعون عن إبداء رأيهم في حالة وجود مخالفات جوهرية في التدقيق، ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 21.2% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة.

العبارة رقم (19): من مهامكم تقييم البيانات التي يبنى عليها التقرير.

الجدول رقم (32): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (19).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.58	0.792	موافق
موافق	16	48.5			
محايد	11	33.3			
غير موافق	3	9.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (32) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (19) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.58 بانحراف معياري 0.792، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 48.5% من أفراد العينة يؤكدون على أن المدقق يقيم البيانات التي يبنى عليها التقرير، ونسبة 33.3% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 9.1% موافق بشدة ومعارض بنفس النسبة.

العبارة رقم (20): المجتمع المالي يتوقع منكم اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تكون موجودة في القوائم المالية.

الجدول رقم (33): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (20).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	12	36.4	4.12	0.893	موافق
موافق	15	45.5			
محايد	5	15.2			
غير موافق	1	3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (33) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (20) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.12 بانحراف معياري 0.893، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 45.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المجتمع المالي يتوقع من المدقق اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية، ونسبة 36.4% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 15.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 3% كانت إجاباتهم غير موافق.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

العبارة رقم (21): تقومون بإعداد تقرير عن تقييم أداء قسم الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (34): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (21).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	1	3	3.58	0.902	موافق
موافق	23	69.7			
محايد	5	15.2			
غير موافق	2	6.1			
غير موافق بشدة	2	6.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (34) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (21) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.58 بانحراف معياري 0.9.2، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 69.7% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يقوم بإعداد تقرير عن تقييم أداء قسم الرقابة الداخلية، ونسبة 15.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، و 6.1% غير موافق وغير موافق بشدة بنفس النسبة، و3% موافق بشدة.

الجدول رقم (35): ملخص تحليل عبارات البعد الثالث معايير إعداد التقرير

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تتم بلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير	4.15	0.870	موافق بشدة
2	تهتمون بتدريب فريق العمل	3.91	0.980	موافق
3	يتم التطرق في التقرير عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها	4.06	0.933	محايد
4	تمتنعون عن إبداء رأيكم في التقرير المالي في حالة وجود مخالفات وتحفظات جوهرية في التدقيق	3.36	1.319	موافق
5	من مهامكم تقييم البيانات التي يبنى عليها التقرير	3.58	0.792	موافق
6	المجتمع المالي يتوقع منكم اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تكون في القوائم المالية	4.12	0.893	موافق
7	تقومون بإعداد تقرير عن تقسيم أداء قسم الرقابة الداخلية	3.58	0.902	موافق
	معايير إعداد التقرير	3.82	0.35	موافق

العبارة رقم (22): تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار في المدى الطويل.

الجدول رقم (36):إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (22).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.27	1.039	محايد
موافق	10	30.3			
محايد	11	33.3			
غير موافق	7	21.2			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (36) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (22) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.27 بانحراف معياري 1.039، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى أضرار في المدى البعيد ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق ، ونسبة 21.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 12.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (23): ترون أن المؤسسة الاقتصادية تتعامل بفواتير شراء وهمية.

الجدول رقم (37): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (23).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3	1.173	محايد
موافق	9	27.3			
محايد	10	30.3			
غير موافق	7	21.2			
غير موافق بشدة	4	12.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (23) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3 بانحراف معياري 1.173، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 30.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايدة بشأن تعامل المؤسسة بفواتير شراء وهمية، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 21.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 12.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة.

العبارة رقم (24): تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

الجدول رقم (38): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (24).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.18	1.131	محايد
موافق	12	36.4			
محايد	9	27.3			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (38) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (24) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.18 بانحراف معياري 1.131، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 36.4% من أفراد العينة كانت اجاباتهم محايدة بشأن أن المؤسسة تقوم بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% غير موافق و غير موافق بشدة.

العبارة رقم (25): تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة.

الجدول رقم (39): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (25).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	1	3	2.88	0.992	محايد
موافق	9	27.3			
محايد	10	30.3			
غير موافق	11	33.3			
غير موافق بشدة	2	6.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (25) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.88 بانحراف معياري 0.992، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.93)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المؤسسة تبالغ في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة، ونسبة 30.3% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 3% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (26): تبالغ المؤسسة في التقليل في تقييم المخزون.

الجدول رقم (40): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (26).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	2.79	0.960	محايد
موافق	5	15.2			
محايد	11	33.3			
غير موافق	14	42.4			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (40) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (26) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.79 بانحراف معياري 0.960، وهي تقع في المجال الثالث (1.8-2.59)، حيث أن 42.4% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المؤسسة تبالغ في التقليل في تقييم المخزون، ونسبة 33.3% كانت إجاباتهم محايدة، ونسبة 15.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 6.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 3% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة.

العبارة رقم (27): المؤسسة تقوم بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر.

الجدول رقم (41): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (27).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.09	1.182	محايد
موافق	11	33.3			
محايد	9	27.3			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	4	12.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (41) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (27) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.09 بانحراف معياري 1.182، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المؤسسة تقوم بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 12.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (28): المؤسسة كلما ازداد حجمها كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر.

الجدول رقم (42): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (28).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.61	0.827	موافق
موافق	15	45.5			
محايد	3	33.3			
غير موافق	11	9.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (42) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (28) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.61 بانحراف معياري 0.827، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 45.5% من أفراد العينة يؤكدون أنه كلما ازداد حجم المؤسسة زادت احتمالية المحاسبة الإبداعية، ونسبة 33.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 12.2% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 9.1% غير موافق.

العبارة رقم (29): تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف.

الجدول رقم (43): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم(29).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	2.73	0.977	محايد
موافق	3	9.1			
محايد	15	45.5			
غير موافق	10	30.3			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (43) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (29) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.73 بانحراف معياري 0.977، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 45.5% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن أن المؤسسة تضخم في القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية، ونسبة 30.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم موافق وغير موافق بشدة بنفس النسبة، ونسبة 6.1% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (30): تكشف المؤسسة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.

الجدول رقم (44): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (30).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	3	9.1	3.24	0.969	محايد
موافق	10	30.3			
محايد	13	39.4			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (44) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (30) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.24 بانحراف معياري 0.969، وهي تقع في المجال الثالث (2.60−3.39)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن كشف المؤسسة عن ديونها المتعثرة بهدف تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، ونسبة 30% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% موافق بشدة.

العبارة رقم (31): تغيير المؤسسة طريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة.

الجدول رقم (45): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (31).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	1	3	2.73	1.069	محايد
موافق	9	27.3			
محايد	6	18.2			
غير موافق	14	42.4			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (45) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (31) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.73 بانحراف معياري 1.069، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 42.4% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايدة فيما يخص تغيير المؤسسة لطريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 3% كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (32): تبالغ المؤسسة في تقييم القيمة العادلة للأصول المالية.

الجدول رقم (46): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (32).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	2.76	1.119	محايد
موافق	7	21.2			
محايد	9	27.3			
غير موافق	11	33.3			
غير موافق بشدة	4	12.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (46) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (32) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.76 بانحراف معياري 1.119، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة كانوا محايدين فيما يخص مبالغة المؤسسة في تقييم الأصول المالية، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 21.2% كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 12.1% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (33): ترسمل المؤسسة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة.

الجدول رقم (47): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (33).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	7	21.2	2.70	0.883	محايد
موافق	11	33.3			
محايد	13	39.4			
غير موافق	2	6.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (47) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (33) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.70 بانحراف معياري 0.883، وهي تقع في المجال الثالث (2.60−3.39)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن رسملة المؤسسة للمصروفات الايرادية التي لا تتوفر فيها شروط الرسملة، ونسبة 33.3% كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 21.2% موافق بشدة، ونسبة 6.1% غير موافق.

العبارة رقم (34): للمؤسسة إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب.

الجدول رقم (48): إجابات العينة حول العبارة رقم (34).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.33	1.242	محايد
موافق	11	33.3			
محايد	7	21.2			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (48) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (34) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.33 بانحراف معياري 1.242، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 33.3% من أفراد العينة كانو محايدين فيما يخص تلاعب المؤسسة بالتدفقات النقدية والتشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب، ونسبة 21.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت اجاباتهم غير موافق وموافق بشدة، ونسبة 9.1% غير موافق بشدة.

العبارة رقم (35): تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي.

الجدول رقم (49): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (35).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	3.09	0.980	محايد
موافق	9	27.3			
محايد	14	42.4			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	2	6.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (49) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (35) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.09 بانحراف معياري 0.980، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 42.4% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن إدراج المؤسسة لمكاسب النقود غير العادية ضمن الربح التشغيلي، ونسبة 27.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 6.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، وموافق بشدة بنفس النسبة.

العبارة رقم (36): تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية.

الجدول رقم (50): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (36).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	3.12	1.083	محايد
موافق	12	36.4			
محايد	10	30.4			
غير موافق	6	18.2			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (50) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (36) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.12 بانحراف معياري 1.083، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 36.4% من أفراد العينة كانو محايدين بشأن أن المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة، ونسبة 30.4% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 6.1 % كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة (37): تتلاعب المؤسسة في توقيت الاعتراف بالإيراد.

الجدول رقم (51): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (37).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	2	6.1	2.88	1.083	محايد
موافق	8	24.2			
محايد	10	29.3			
غير موافق	10	32.3			
غير موافق بشدة	3	9.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (51) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (37) هي محايد، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.88 بانحراف معياري 1.083، وهي تقع في المجال الثالث (2.60-3.39)، حيث أن 32.3% من أفراد العينة كانوا محايدين بشأن تلاعب المؤسسة في الاعتراف بالإيراد، ونسبة 29.3% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 24.2% كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 6.1 % كانت إجاباتهم موافق بشدة.

الجدول رقم (52): تحليل عبارات المحور الثاني ما مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تؤدي المحاسبة الإبداعية إلى أضرار في المدى الطويل	3.27	1.039	محايد
2	ترون أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتعامل بفواتير شراء وهمية	3	1.173	محايد
3	تقوم المؤسسة بنقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة	3.18	1.131	محايد
4	تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة	2.88	0.992	محايد
5	تبالغ المؤسسة في التقليل في تقييم المخزون	2.79	0.960	محايد
6	المؤسسة تقوم بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر	3.09	1.182	محايد
7	المؤسسة كلما ازداد حجمها كلما كانت احتمالية المحاسبة الإبداعية فيها أكبر	3.61	0.827	موافق
8	تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف	2.73	0.977	محايد
9	تكشف المؤسسة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون	3.24	0.969	محايد

	المشكوك فيها			
10	تغير المؤسسة طريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة	2.73	1.069	محايد
11	تبالغ المؤسسة في تقييم القيمة العادلة للأصول المالية	2.76	1.119	محايد
12	ترسمل المؤسسة المصروفات الايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	2.70	0.883	محايد
13	للمؤسسة إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب	3.33	1.242	محايد
14	تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية والاستثنائية ضمن الربح التشغيلي	3.09	0.980	محايد
15	تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية	3.12	1.083	محايد
16	تتلاعب المؤسسة في توقيت الاعتراف بالإيراد	2.88	1.083	محايد
17	ما مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية	3.02	0.59	محايد

العبارة رقم (38): يهتم المدقق بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.

الجدول رقم (53): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (38).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.78	1.062	موافق
موافق	20	60.6			
محايد	2	6.1			
غير موافق	3	9.1			
غير موافق بشدة	2	6.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (53) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (38) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.78 بانحراف معياري 1.062، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 60.6% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يهتم بمراقبة تكلفة البضاعة، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 6.1 % كانت إجاباتهم محايد وغير موافق بنفس النسبة.

العبارة رقم (39): المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية.

الجدول رقم (54): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (39).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	8	24.2	4.03	0.728	موافق
موافق	19	57.6			
محايد	5	15.2			
غير موافق	1	3			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (54) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (39) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.03 بانحراف معياري 0.728، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 57.6% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية، ونسبة 24.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 15.2% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 3% كانت إجاباتهم غير موافق.

العبارة رقم (40): المدقق يراقب ثبوتية رقم الأعمال في الكشوف البنكية.

الجدول رقم (55): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (40).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	6	18.2	3.91	0.765	موافق
موافق	20	60.6			
محايد	5	15.2			
غير موافق	2	6.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (55) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (40) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.91 بانحراف معياري 0.765، وهي تقع في المجال الرابع (3.40−4.19)، حيث أن 60.6% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يراقب ثبوتية رقم الأعمال في الكشوف البنكية، ونسبة 18.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 15.2% كانت إجاباتهم محايد، 6.1% كانت إجاباتهم غير موافق.

العبارة رقم (41): المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.

الجدول رقم (56): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (41).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	9	27.3	4.06	0.788	موافق
موافق	19	57.6			
محايد	3	9.1			
غير موافق	0	0			
غير موافق بشدة	2	6.1			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (56) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (41) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.06 بانحراف معياري 0.788، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 57.6% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة الأجل، ونسبة 30.4% من أفراد العينة كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 18.2% كانت إجاباتهم غير موافق، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة، ونسبة 6.1 % كانت إجاباتهم موافق بشدة.

العبارة رقم (42): يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.

الجدول رقم (57): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (42).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	4	12.1	3.58	0.867	موافق
موافق	15	45.5			
محايد	10	30.3			
غير موافق	4	12.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (57) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (42) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.58 بانحراف معياري 0.867، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 45.5% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يتحقق من توفر شروط الرسملة للمصروفات التشغيلية، ونسبة 30.3% كانت إجاباتهم محايد، ونسبة 12.1% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة وغير موافق.

العبارة رقم (43): يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قصير الأجل.

الجدول رقم (58): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (43).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	7	21.2	3.64	0.929	موافق
موافق	10	30.3			
محايد	13	39.4			
غير موافق	3	9.1			
غير موافق بشدة	0	0			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (58) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (43) هي موافق، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 3.64 بانحراف معياري 0.929، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 39.4% من أفراد العينة يؤكدون أن المدقق يطالب مطالبة بوثائق تثبت حصول المؤسسة على قرض، ونسبة 30.3% كانت إجاباتهم موافق، ونسبة 21.2% من أفراد العينة كانت إجاباتهم موافق بشدة، ونسبة 9.1% كانت إجاباتهم غير موافق.

العبارة رقم (44): يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.

الجدول رقم (59): إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (44).

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
موافق بشدة	15	45.5	4.18	1.014	موافق
موافق	13	39.4			
محايد	2	6.1			
غير موافق	2	6.1			
غير موافق بشدة	1	3			
المجموع	33	100			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول رقم (59) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول العبارة رقم (44) هي موافق ، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.18 بانحراف معياري 1.014، وهي تقع في المجال الرابع (3.40-4.19)، حيث أن 45.5% يؤكدون أن المدقق يطالب بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية، ونسبة 39.4% كانت إجاباتهم موافق، و 6.1 % كانت إجاباتهم محايد وغير موافق بنفس النسبة، ونسبة 3% كانت إجاباتهم غير موافق بشدة.

الجدول رقم (60): تحليل عبارات المحور الثالث: ما هي الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يهتم المدقق بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة	3.78	1.062	موافق
2	المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية	4.03	0.728	موافق
3	المدقق يراقب ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات البنكية	3.91	0.765	موافق
4	المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى	4.06	0.788	موافق
5	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل	3.58	0.867	موافق
6	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل	3.64	0.929	موافق
7	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية	4.18	1.014	موافق
ما هي الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟		4.05	0.78	موافق

المطلب الرابع: تفسير نتائج الاستبيان

بعد تحليل نتائج الاستمارة سنحاول في هذا الجزء تفسير النتائج المتوصل إليها تبعا للفرضيات المنطلق منها.

الفرضية الفرعية الأولى: « لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية»

الجدول رقم (61): علاقة المعايير العامة للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

البعد الأول	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة Sig
المعايير العامة	0.278	0.07	0.11 وهو أكبر من 0.05
ممارسات المحاسبة الإبداعية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه يمكن قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث كان مستوى الدلالة Sig (0.11) وهي أكبر من 0.05، كما يلاحظ أنه لا يوجد ارتباط دال إحصائيا بين المعايير العامة للتدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.278 ويلاحظ أن نسبة تفسير المتغير المستقل (المعايير العامة للتدقيق الخارجي) للمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) بلغ R^2=0.07 وهذا يشير إلى انخفاض القدرة التفسيرية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثانية: « لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية »

الجدول رقم (62): علاقة معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

البعد الثاني	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة Sig
معايير العمل الميداني	0.38	0.001	0.83 وهو أكبر من 0.05
ممارسات المحاسبة الإبداعية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه يمكن قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث كان مستوى الدلالة Sig (0.83) وهي أكبر من 0.05، كما يلاحظ أنه لا يوجد ارتباط دال إحصائيا بين معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.38 ويلاحظ أن نسبة تفسير المتغير المستقل (معايير العمل الميداني للتدقيق الخارجي) للمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) بلغ 0.001 وهذا يشير إلى انخفاض القدرة التفسيرية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثالثة: « لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمعايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية »

الجدول رقم (63): علاقة معايير التقرير للتدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

البعد الثالث	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة Sig
معايير إعداد التقرير	0.31	0.09	0.07 وهو أكبر من 0.05
ممارسات المحاسبة الإبداعية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه يمكن قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث كان مستوى الدلالة Sig (0.07) وهي أكبر من 0.05، كما يلاحظ أنه لا يوجد ارتباط دال إحصائيا بين معايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بلغ معامل الارتباط 0.31 ويلاحظ أن نسبة تفسير المتغير المستقل (معايير إعداد التقرير للتدقيق الخارجي) للمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) بلغ 0.09 وهذا يشير إلى انخفاض القدرة التفسيرية لممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الرئيسية: « لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية »

الجدول رقم (64): علاقة التدقيق الخارجي بممارسات المحاسبة الإبداعية.

البعد الثالث	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى الدلالة Sig
التدقيق الخارجي	0.271	0.07	0.12
المحاسبة الإبداعية			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه يمكن قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الخارجي وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث استطاع التدقيق الخارجي أن يؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية بنسبة 12% فقط، ومن الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط غير دال إحصائيا حيث بلغ 0.271، وأن نسبة تفسير المتغير المستقل (التدقيق الخارجي) للمتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) .R2=0.07

ومن هذه النتائج نستنتج أن هناك عوامل أخرى غير التدقيق الخارجي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية، فعلى الرغم من الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي إلا أن ذلك لا يؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الاجابة على الاشكالية المتمثلة في دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتناولنا هذا الفصل في مبحثين تمثل المبحث الاول في منهجية الدراسة أما المبحث الثاني فكان تحليلا لنتائج الاستبيان من أجل معرفة أراء أفراد عينة الدراسة لواقع ممارسات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الابداعية ودور التدقيق الخارجي في الحد من هذه الممارسات.

خـــــاتمـــة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع التدقيق الخارجي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية معالجة إشكالية البحث المتمثلة حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المناهج المشار إليها في المقدمة، انطلاقا من الفرضيات المعتمدة، وبهذا تقسم هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات والإقترحات.

- **النتائج والتوصيات:**

من خلال ما سبق نجد أن المحاسبة الابداعية هي عملية تقوم بها الإدارة لكن في الإطار القانوني المسموح لها، أي أنها لا تمارس بصورة كبيرة ولكن تمارس بدرجة متوسطة لأنه لا يوجد فصل بين الملكية والتسيير بسبب أن أغلب المؤسسات صغيرة ومتوسطة. بالإضافة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تساعد الملاك على تحقيق أهدافهم وبالتالي كلما زاد عدد الملاك زادت ممارسات إدارة الأرباح، وهذه تؤدي إلى أضرار في الأجل الطويل.

من خلال الدراسة الميدانية للاستبيان لعينة من المدققين الخارجيين وجدنا أنه:

1. تحليل نتائج الاستبيان:

- أنه تتوفر في المدقق المعايير العامة للقيام بعمله حيث أن له كامل الحرية في اعداد برنامج التدقيق، ومن مسؤولياته أيضا اكتشاف الغش والتضليل في الكشوفات المالية.
- أنه تتوفر في المدقق معايير العمل الميداني من مشاهدة للأصول وتصحيح للأخطاء التي تساعد المدقق للقيام بعمله.
- أنه تتوفر للمدقق كافة معايير اعداد التقرير التي تساعده في بلورة النتائج المتحصل في شكل تقرير.
- أنه توفر للمدقق كافة الامكانيات للقيام بعمله، كما أنه يختار عينات صغيرة الحجم إذا اقتنع بقوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- أما المحاسبة الإبداعية فوجدنا من خلال الدراسة الميدانية وإجابات أفراد العينة أنها لا تمارس بشكل كبير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- مما سبق اتضح أن التدقيق الخارجي لا يساهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبى الإبداعية لأنه قد توجد عدة عوامل تساعد على وجود هذه الممارسات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. توصيات البحث:

على ضوء نتائج الدراسة، يمكن الأخذ بما يلي من التوصيات:

- ضرورة الإسراع في تفعيل تطبيقات قواعد الحوكمة على أن تتضمن فرض عقوبات على المؤسسات الإقتصادية التي تقوم بعمليات ممارسات المحاسبة الابداعية وذلك بهدف المساهمة في الحد من تلك الممارسات وبغرض توفير الشفافية والموضوعية في الكشوفات المالية لتلك المؤسسات الإقتصادية؛
- على الباحثين والأكاديميين والمؤسسات الإقتصادية الجزائرية الاهتمام بصورة اكبر بموضوع المحاسبة الإبداعية لأن هذا المفهوم غير معروف لدى المدققين الخارجيين، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات واللقاءات؛
- التأكيد على توعية مستخدمي الكشوفات المالية بشكل عام، والمستثمرون بشكل خاص، بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الابداعية على قراراتهم الاستثمارية؛
- ضرورة توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمخاطر الناجمة عن عمليات ممارسات المحاسبة الابداعية وإنعكاستها السلبية على أداء المؤسسات.

قائمة المراجع

I- الكتب: بالعربية

1) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

2) أحمد حلمي جمعة، دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد، طبعة الأولى، دار الصفا للنشر، عمان، 2009.

3) أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.

4) أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.

5) إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الرابعة، 1996.

6) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

7) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.

8) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

9) أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإدارات المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

10) بشير صالح الرشيدي، مناهج البحث التربوي، رؤية تطبيقية مبسطة، دار الكتاب الحديث، الكويت، 2000.

11) حامد طلبة أبو هيبة، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.

12) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.

13) دان م جي وآخرون، مدخل معاينة المراجعة، تعريب ثناء على القباني، دار المريخ، الرياض، 2011.

14) داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية (من الناحية النظرية والتطبيقية)، مكتبة صادر ناشرون، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 1999.

15) عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

16) عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2003.

17) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2004.

18) عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.

19) عبد الله عبد الرحمن، علي بدون، مناهج البحث الاجتماعي، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.

20) عبد الوهاب نصر حلبي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات في بيئة متخصصة وأسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

21) عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، المراجعة الخارجية الحديثة لحسابات الشركات التجارية والصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

22) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.

23) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

24) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

25) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية، إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003.

26) محمد شفيق، البحث العلمي الخطوات المنهجية لإعداد البحوث، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1990.

27) منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.

28) ناقد محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام SPSS، قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجامعة الإسلامية، 2006.

29) نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، الطبعة الأولى، 2011.

30) نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

31) هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2004.

II- الكتب: بالفرنسية

1/ Haneni Allel, l'audit comptable et financieres, premier edition, 2001/2002.
2/ Lionel collins, Gerard Valin, Audit et control interne « Aspects financires, operationels et strategique », 4éme edition dollos, paris, 1992.
3/ Mokhtar Belaiboud, pratique de l'audit, Berti edition, Alger, 2005.
3/ Reda Khelassi, l'audit interne, Audit operationnel, 2éme edition homa, Alger, 2007.

III- المذكرات:

1) بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية، الجزائر، مذكرة ماجستير تخصص علوم التسيير، فرع مالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2000.

2) حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012/2011.

3) خالد تيسير مسلم، مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العامة في قطاع، غزة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

4) رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد وقسم المحاسبة، دمشق، سوريا، 2010.

5) سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، فرع إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004/2003.

6) عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستير كليةالعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009/ 2010.

7) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 2007/2006.

8) علا فريد بطو، أثر التحدي اللاأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، العراق، 2006.

9) علام محمد موسى حمدان، دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمة المالية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، بدون سنة.

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

11) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011/2010.

12) محمد مطر، ليندا الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، يوليو 2009.

13) ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبي والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2013/2012.

14) ميسون بنت محمد علي القرى، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة السعودية، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010.

15) هاني محمد الأشقر، إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.

16) وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2009/ 2010.

17) وسيلة بوخالفة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.

18) ياخجة عبد الله محمد طالب، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة السليمانية، العراق، 2013.

IV- مجلات:

1) أمنية قداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات، العدد 16، المجلد 1، فبراير 2014.

2) بالرقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية، المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، 2012.

3) حسن قليح مفلح القطيش، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العدد 27، 2011،

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

5) سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 08، يوليو 2008.

6) سير عبد الرحمن، عباس بلة، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 12، 2012.

7) طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد08، ديسمبر 2010.

8) عماد الآغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال مجلة الكترونية يصدرها قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد 2 2012/2011.

V- المراسيم:

1) المادة 2 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 42، المؤرخة في جويلية 2010.

2) مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، وزارة المالية، ديسمبر، 1998.

VI- المداخلات:

1- مسعود صديقي، محمد براق، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، ورقلة، الجزائر، يومي: 08-09 مارس 2005.

VII- المواقع الالكترونية:

1\ www.aazs.com.15/03/2015.

2\ www. Infotechauountants.com.20/03/2015.

الملاحق

الملحق رقم 1

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الاستبيان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة: السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

أما بعد...

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على **دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية– دراسة تحليلية لآراء المدققين الخارجيين لولاية بسكرة.** وذلك كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي.

لذا أتوجه إليكم بالشكر والاحترام بتعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الاستمارة بما يعبر عن وجهة نظركم، وذلك بوضع إشارة مميزة في الخانة المناسبة لرأيكم. ونشكركم على تعاونكم وتخصيص جزء من وقتكم، علمًا بأن جميع المعلومات التي سنزود بها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي والصالح العام فقط.

شكرا لكم على حسن تعاملكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الطالبة: خولة ثليب

- **معلومات شخصية**

الاسم و اللقب (اختياري):.....

1– الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2– العمر: [أقل من 30] ☐ [30–40[☐ [40–50[☐ أكبر من 50 ☐

3– المؤهلات العلمية: شهادات مهنية في المحاسبة ☐ دراسات تطبيقية ☐ ليسانس ☐
ماستر ☐ دراسات عليا ☐

4–الؤهلات المهنية: مساعد محاسب ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبة ☐

5– عدد سنوات الخبرة: [أقل من 5 سنوات[☐ [5 -10[☐ [10–15[☐ [أكثر من 5 ☐

الملحق رقم 1

المحور الأول: التدقيق التدقيق الخارجي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

الرقم	العبارات	التقييم				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المعاييـــر العامــة					
01	يمتلك المدقق مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية تساعده في اتمام مهمته.					
02	تمارسون الشك المهني بدرجة ملائمة تساعدكم في اكتشاف حالات الغش و التصرفات الغير قانونية .					
03	لكم كامل الحرية في اعداد برنامج التدقيق و اختيار حجم المفردات المراد فحصها .					
04	لكم كامل المسؤولية في اكتشاف الغش و التضليل في الكشوفات المالية.					
05	تظهرون في التقرير كافة الحقائق التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف					
06	ترتبط قيمة أتعابكم بحجم العمل المطلوب.					
07	تلجئون الى الاعلان للحصول على عمل مهني أو بأي شكل أخر .					
	معاييـر العمـل الميدانـــي					
01	توفر لكم كافة الامكانات من قبل المؤسسة للقيام بعملكم.					
02	تعتبرون مشاهدة للأصول الملموسة دليل على وجودها فعلا.					
03	تقومون بتصحيح الاخطاء المرتكبة من قبل المؤسسة..					
04	تجمعون أدلة إثبات تناسب كل عنصر يرغب في فحصه.					
05	تختارون عيينات صغيرة الحجم اذا اقتنعتم بقوة و فعالية نظام الرقابة الداخلية					
06	تحددون الانحرافات المادية للعناصر التي تقومون بتدقيقها.					
07	تلتزمون بإجراءات الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية.					
	معاييـر اعداد التقريـر					

الملحق رقم 1

01	تتم ببلورة النتائج المحصل عليها في شكل تقرير.					
02	تهتمون بتدريب فريق العمل.					
03	يتم التطرق في التقرير عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المتعارف عليها.					
04	تمتنعون عن ابداء رأييكم في التقرير المالي في حالة وجود مخالفات و تحفظات جوهرية في التدقيق .					
05	من مهامكم تقييم البيانات التي يبنى عليها التقرير.					
06	المجتمع المالي يتوقع منكم اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية التي قد تكون موجودة في القوائم المالية.					
07	تقومون بإعداد تقرير عن تقييم أداء قسم الرقابة الداخلية					

البعد الثاني: ما مدى توفر ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية.

الرقم	العبارات	التقييم				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تؤدي المحاسبة الابداعية الى أضرار في المدى الطويل .					
02	ترون أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تتعامل بفواتير شراء وهمية .					
03	تقوم المؤسسة بنقل الايرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.					
04	تبالغ المؤسسة في تقدير قيمة الاصول غير الملموسة.					
05	تبالغ المؤسسة في التقليل في تقييم المخزون .					
06	المؤسسة تقوم بإدراج بعض الإيرادات أو المصاريف الوهمية بغرض تقليل الخسائر					
07	المؤسسة كلما ازداد حجمها كلما كانت إحتمالية المحاسبة الابداعية فيها أكبر					
08	تضخم المؤسسة القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف					
09	تكشف المؤسسة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.					
10	تغيير المؤسسة طريقة الاهتلاك دون مبررات مقبولة					
11	تبالغ المؤسسة في تقييم القيمة العادلة للأصول المالية.					
12	ترسمل المؤسسة مصروفات ايرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة.					
13	للمؤسسة إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب من دفع الضرائب					
14	تدرج المؤسسة مكاسب النقود غير العادية و الاستثنائية ضمن الربح					

الملحق رقم 1

	التشغيلي.					
15	تتلاعب المؤسسة بأسعار الصرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.					
16	تعتبر المحاسبة الإبداعية إحدى سياسات المؤسسة الاقتصادية.					
17	تسرع المؤسسة تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية المدة.					
18	تثبت المؤسسة الموجودات المحتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل اصدار الحكم فيها.					
19	تتلاعب المؤسسة في توقيت الاعتراف بالإيراد.					

المحور الثالث: ما هي الإجراءات و الاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

الرقم		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	يهتم المدقق بمراقبة تكلفة البضاعة للمؤسسة.				
02	المدقق يراقب كل فواتير المصاريف المسجلة في الميزانية				
03	المدقق يراقب ثبوتية رقم الأعمال في الكشوفات البنكية .				
04	المدقق يطالب بالأوراق الثبوتية للاستثمارات طويلة المدى.				
05	يتحقق المدقق من توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.				
06	يطالب المدقق بالوثائق التي تثبت حصول المؤسسة على قرض طويل الاجل لسداد قرض قصير الاجل.				
07	يطالب المدقق بوثائق تثبت أن صفقات البيع حقيقية و ليست وهمية .				

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	26	78,8	78,8	78,8
	انثى	7	21,2	21,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	30من أقل	10	30,3	30,3	30,3
	30-40	11	33,3	33,3	63,6
	40-50	10	30,3	30,3	93,9
	50من أكبر	1	3,0	3,0	97,0
	5	1	3,0	3,0	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

المؤهلعلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	المحاسبة مهنيةفي شهادات	7	21,2	21,2	21,2
	تطبيقية دراسات	2	6,1	6,1	27,3
	ليسانس	18	54,5	54,5	81,8
	ماستر	2	6,1	6,1	87,9
	عليا دراسات	4	12,1	12,1	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	5 من أقل	12	36,4	36,4	36,4
	5-10	11	33,3	33,3	69,7
	10-15	5	15,2	15,2	84,8
	15 من أكثر	5	15,2	15,2	100,0
	Total	33	100,0	100,0	

		العامة المعايير	الميداني العمل معايير	اعدادالتقرير معايير	المحاسبةالابداعية
العامة المعايير	Pearson Correlation	1	,304	,672**	,278
	Sig. (2-tailed)		,085	,000	,117
	N	33	33	33	33
الميداني العمل معايير	Pearson Correlation	,304	1	,314	,038
	Sig. (2-tailed)	,085		,075	,832
	N	33	33	33	33
اعدادالتقرير معايير	Pearson Correlation	,672**	,314	1	,315
	Sig. (2-tailed)	,000	,075		,074
	N	33	33	33	33
المحاسبةالابداعية	Pearson Correlation	,278	,038	,315	1
	Sig. (2-tailed)	,117	,832	,074	
	N	33	33	33	33