



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة-

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. كحلوش أمينة

من إعداد الطلبة:

▪ درداشي عبد الحليم

▪ معلم عبد الله عزام

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
ترفاس جمال الدين	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
كحلوش أمينة	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقرا
تريرات أيمن	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية سكيكدة-

مذكرة مكملة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت إشراف:

د. كحلوش أمينة

من إعداد الطلبة:

▪ درداشي عبد الحليم

▪ معلم عبد الله عزام

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
ترفاس جمال الدين	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
كحلوش أمينة	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا، مقرا
تريرات أيمن	أستاذ محاضر ب	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2025-2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع الذي أتممته بفضل الله ثم بفضل كل من وقف إلى جانبي:

إلى والدي الكريمين من غرسا في نفسي حب العلم والمثابرة، إلى من سهر الليالي ولم يبخلا علي بشيء، إلى ينبوع الحنان والعطاء الذي لا ينضب، أطل الله في عمرهما ومتعهما بالصحة والعافية.

إلى إخوتي وأخواتي إلى كل من يحمل اسم عائلتنا بفخر واعتزاز، الذين كانوا سندي وقوتي في كل لحظة صعبة، وكان دعمهم المعنوي خير زاد لي في هذا المشوار.

إلى زميلي في المذكرة إلى الأخ، رفيق الدرب وشريك هذا المشوار العلمي الطويل، من تقاسمنا معا عناء البحث ومشقة الليالي، حتى أخرجنا هذا العمل إلى النور.

إلى كل من علمني حرفا ومنحني علما طوال مسيرتي الدراسية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. إلى كل من شاركني مقاعد الدراسة وأيامها، وكان له أثر في مسيرتي ولو بابتسامة أو كلمة تشجيع.

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع، سائلا المولى عز وجل أن يجعله نافعا وأن يكون خالصا لوجهه الكريم والله ولي التوفيق

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي﴾

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى كل من كان له أثر في مسيرتي العلمية:

إلى والدي الكريمين من رباني على القيم والأخلاق وعلماني أن العلم هو أشرف ما يسعى إليه والتضحية التي لا تقدر، أطال الله في عمرهما وجعل ما قدماه في ميزان حسناتهما.

إلى إخوتي وأخواتي أعز الناس على قلبي بعد والدي، الذين كانوا ملاذي وسندي في أوقات الضيق وشركاء فرحي في أوقات النجاح،

إلى زميلي في المذكرة، الذي كان خير رفيق في هذا المشوار العلمي الطويل، تحملنا معا مشقة البحث وسهر الليالي، وتقاسمنا الهموم والأفراح حتى أتممنا هذا العمل بفضل الله، فجزاه الله عني خير الجزاء.

إلى كل من أمدني بالعلم والمعرفة طوال مسيرتي الدراسية في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، فكان لهم الفضل بعد الله في تكويني علميا وفكريا.

إلى رفاق الدرب الذين شاركوني أيام الدراسة بجلوها ومرها، وكان لحضورهم ودعمهم أثر طيب في نفسي.

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع، راجيا من الله تعالى أن ينفع به وأن يجعله في ميزان أعمالي يوم لا ينفع مال ولا بنون.

والله ولي التوفيق

عبد الحليم

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَلَيْنَ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ﴾

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا العمل المتواضع، وذلك لنا الصعوبات التي اعترضتنا في سبيل إتمامه، ويسر لنا سبل إنجازهِ، ويعود له الفضل الكامل في ذلك، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم، وبعد:

نتقدم بأسمى عبارات الشكر والثناء والتقدير الخالص إلى الأستاذة الفاضلة كحلوش أمينة، التي تكمت بإشرافها على هذا العمل، ورافقتنا بتوجيهاتها السديدة وآرائها القيمة طيلة مراحل إنجاز هذا العمل دون كلل أو ملل، وكان لصبرها وعطائها الأثر الكبير في إخراج هذا البحث في صورته النهائية، جزاها الله كل الخير وجعل ذلك في ميزان حسناتها.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، على تفضلهم بقراءة هذا البحث وتقييمه، وما سيقدمونه من ملاحظات علمية وتوجيهات بناءة تثري هذا العمل وتعلي من قيمته العلمية.

نوجه شكرنا الجزيل إلى جميع أساتذة وموظفي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، على ما بذلوه من جهد متواصل في تكويننا علميا وفكريا طوال مسيرتنا الدراسية.

نخص بالشكر الجزيل والتقدير الصادق جميع المدققين الخارجيين الكرام الذين أبدوا تعاوننا منقطع النظير معنا، وأسهموا بوقتهم وخبرتهم في الإجابة على استبيان الجانب التطبيقي لهذه المذكرة، إذ لم يترددوا في تقديم يد العون رغم انشغالهم المهنية، وكان تعاونهم الركيزة الأساسية التي قامت عليها الدراسة الميدانية، فجزاهم الله خيرا وبارك في علمهم وعملهم.

ونختم شكرنا هذا إلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز أو إتمام هذا العمل.

سائلين المولى عز وجل أن يجعل هذا العمل نافعا، وأن يوفقنا جميعا لما فيه الخير

والله ولي التوفيق

تناولت هذه الدراسة موضوع "مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، من خلال جانب نظري تناول مفاهيم التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما، وجانب تطبيقي اعتمد على استبيان وزع على عينة من 30 محافظ حسابات وخبير محاسب بولاية سكيكدة، بهدف معرفة الى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي ان يساهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهي: التكرارات، النسب المئوية، معادلة لوشي، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط بيرسون، معامل الثبات ألفا كرونباخ، معامل التجزئة النصفية، معادلة جيثمان للتجزئة النصفية، تحليل الانحدار الخطي البسيط. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها ان التدقيق الخارجي لوحده غير كافي لكشف جميع ممارسات المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بتعزيز استقلالية محافظ الحسابات، وتطوير برامج تدريبية متخصصة، وتفعيل حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، محافظ الحسابات

Résumé:

Cette étude a traité le sujet de « La contribution de l'audit externe à la détection des pratiques de la comptabilité créative », à travers un volet théorique abordant les concepts de l'audit externe, de la comptabilité créative et de la relation entre ces deux éléments, ainsi qu'un volet pratique reposant sur un questionnaire distribué à un échantillon de 30 commissaires aux comptes et experts-comptables de la wilaya de Skikda. L'objectif était de déterminer dans quelle mesure l'audit externe peut contribuer à déceler les pratiques de comptabilité créative, en s'appuyant sur l'approche descriptive analytique et en utilisant un ensemble d'outils statistiques, à savoir : les fréquences, les pourcentages, la formule de Lawshe, la moyenne arithmétique, l'écart-type, le coefficient de corrélation de Pearson, le coefficient de fidélité Alpha de Cronbach, le coefficient de séparation de moitié, la formule de Guttman pour la séparation de moitié, ainsi que l'analyse de régression linéaire simple.

L'étude est parvenue à un ensemble de résultats, dont le plus important est que l'audit externe ne suffit pas à lui seul pour détecter l'ensemble des pratiques de comptabilité créative. L'étude a recommandé de renforcer l'indépendance des commissaires aux comptes, de développer des programmes de formation spécialisés et d'activer la gouvernance d'entreprise.

Mots-clés :

Audit externe, comptabilité créative, commissaire aux comptes.

الصفحة	فهرس المحتويات
	الاهداء
	الشكر
	ملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-ث	مقدمة
الفصل الأول الادبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية	
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الاطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية
7	المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي
7	1- مفهوم التدقيق الخارجي
8	2- أهمية التدقيق الخارجي و أهدافه
12	3- خصائص التدقيق الخارجي
12	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية
12	1- مفهوم المحاسبة الإبداعية
14	2- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية
16	3- أساليب المحاسبة الإبداعية
18	المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

18	المطلب الأول: : مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المحاسبة الإبداعية
19	المطلب الثاني: الاساليب و الطرق المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
21	المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
24	المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية
24	المطلب الأول: عرض دراسات سابقة باللغة العربية
25	المطلب الثاني: عرض دراسات سابقة باللغات الأجنبية
26	المطلب الثالث: القيمة المضافة من الدراسة
28	خلاصة
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
30	تمهيد
31	المبحث الأول: منهجية الدراسة و الأدوات المستخدمة
31	المطلب الأول: منهجية الدراسة
32	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
33	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان اختبار أداة الدراسة
38	المبحث الثاني: تحليل الاستبيان و عرض النتائج
38	المطلب الأول: الوصف الاحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية
43	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
47	المطلب الثالث: عرض وتحليل ومناقشة النتائج
52	خلاصة
54	خاتمة
58	قائمة المراجع
62	الملاحق

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	17
02	عينة الدراسة	31
03	أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرث الخماسي	32
04	نتائج حساب معامل صدق المحتوى (معادلة لوشي)	33
05	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي	34
06	نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور ممارسة المحاسبة الإبداعية.	34
07	اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور ممارسة المحاسبة الإبداعية	35
08	اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان	35
09	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة	36
10	ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية	37
11	نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	37
12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	38
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	39
14	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	40
15	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	41
16	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	42
17	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي	43
18	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد التلاعب بالأرباح	44
19	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد التلاعب بالأصول	45
20	نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد التلاعب بالإفصاح	46
21	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى	48
22	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية	49
23	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة	50
24	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط	51

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	تقسيم أهداف التدقيق الخارجي	11
02	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	38
03	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر	39
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	40
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	41
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	42

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة	62
02	البيانات الشخصية	66
03	الصدق التمييزي	67
04	الصدق البنائي	68
05	الثبات الفاكرونباخ	69
06	صدق التجزئة النصفية	70
07	التوزيع الطبيعي	71
08	الانحدار الخطي البسيط	72

الترجمة	المختصر	الرقم 1
البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Packages for Social Science)	spss	1

مقدمة

تمهيد:

يشهد العالم في ظل العولمة الاقتصادية وتنامي أسواق المال تطوراً متسارعاً في بيئة الأعمال، أفرز معه تزايداً ملحوظاً في الاعتماد على المعلومات المحاسبية كركيزة أساسية لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قِبل مختلف الأطراف ذوي المصلحة، سواء أكانوا مستثمرين أم دائنين أم جهات رقابية أم إدارات مؤسسية. ولذلك باتت القوائم المالية تحتل مكانة محورية في منظومة الشفافية والمساءلة، إذ يفترض أن تعكس صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وفق ما تملّيه المعايير المحاسبية المعتمدة.

غير أن هذه المكانة لم تسلم من محاولات التشويه والتحريف، حيث برزت في العقود الأخيرة ظاهرة باتت تقلق أوساط المهنة المحاسبية والمالية على حد سواء، وهي ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تقوم على استغلال الثغرات والمرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية الدولية بهدف التأثير على مضمون القوائم المالية لخدمة مصالح فئات بعينها. وتتجلى هذه الممارسات في أشكال متعددة، أبرزها التلاعب في الأرباح المعلنة من خلال التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، والتلاعب في تقييم الأصول وطرق الاستهلاك المعتمدة، فضلاً عن التحكم في مستوى الإفصاح المحاسبي بإخفاء المعلومات الجوهرية أو تشويهها، وكل ذلك يفضي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية دون أن يتجاوز بالضرورة الحدود الرسمية للقانون.

وفي مواجهة هذه التحديات، يبرز التدقيق الخارجي بوصفه آلية رقابية محورية لا غنى عنها في منظومة الحوكمة المالية، كونه يضطلع بالفحص المستقل للبيانات المالية والتحقق من مدى سلامتها وخلوها من التحريفات الجوهرية. ويحمل المدقق الخارجي مسؤولية مهنية بالغة الأهمية تستوجب منه توظيف أعلى درجات الشك المهني والموضوعية والكفاءة التقنية، للإحاطة بمختلف أساليب التلاعب المحاسبي والكشف عنها في الوقت المناسب. بيد أن فعالية هذا الدور تظل رهينة بجملة من المتطلبات، في مقدمتها استقلالية المدقق عن الإدارة، وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية، ومدى توافر المعلومات والوثائق اللازمة لإتمام عملية التدقيق.

إشكالية الدراسة:

مما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ويتفرع عن الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية :

- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالأرباح؟

- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالأصول؟

- ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي؟

فرضيات الدراسة:

وبناء على الأسئلة الفرعية السابقة؛ يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضيات الفرعية:

الفرضية الأولى: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأرباح.

الفرضية الثانية: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأصول.

الفرضية الثالثة: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من خلال دراسة أحد المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة والتدقيق ألا وهو المحاسبة الإبداعية وممارساتها التي تعد إحدى الطرق التي تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ومصادقيتها، وتسليط الضوء على أحد الطرق الممكنة للكشف عنها والتمثل في الدور المحوري للمدقق الخارجي وكفاءته في الكشف عنها، وبالتالي تحسين الممارسات المحاسبية وحماية مصالح جميع الأطراف المعنية.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

_ التعرف على الجوانب النظرية الخاصة بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

_ إبراز طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، وتحديد مسؤولية المدقق الخارجي في مواجهة هذه الممارسات

_ قياس مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالأصول والتلاعب بالأرباح والإفصاح المحاسبي

_ تقديم نتائج وتوصيات علمية قد تساهم في تعزيز دور التدقيق الخارجي في ترسيخ الشفافية والمصادقية في القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع

تم اختيار الموضوع للاعتبارات التالية:

- _ يتمشى هذا الموضوع مع طبيعة التخصص المحاسبة والتدقيق
- _ المساهمة في إضافة دراسة لإثراء البحث العلمي في هذا المجال
- _ الرغبة في إبراز الدور الرقابي للمدقق الخارجي بوصفه خط الدفاع الأول أمام التلاعب بالمعلومات المحاسبية

حدود الدراسة

إن الدراسة الميدانية، تفرض علينا تحديد الإطار الزمني التي ستدرس خلاله متغيرات البحث، والإحصائيات والمعطيات اللازمة، مع تحديد المناطق التي ستشملها الدراسة ومن ثم فإنه:

□ زمانيا: تشمل الدراسة الميدانية الفترة الممتدة ما بين 2025/11/06 إلى غاية 2026/06/21

□ مكانيا: تخص الدراسة الميدانية لبعض مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية سكيكدة

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ولبناء الإطار النظري لهذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي، كونه أكثر المناهج ملائمة لمثل هذا النوع من المواضيع المرتبطة بجمع المعلومات من مصادر مختلفة ثم تصنيفها وتحليلها وتبويبها وفق أسلوب الباحث. وللإجابة عن إشكالية البحث وإثبات صحة أو نفي الفرضيات اعتمدنا في الجانب العملي على منهج التحليلي الاستقصائي من خلال جمع البيانات عن طريق استبانة باعتبارها الأداة المناسبة لمثل هذه المواضيع، مع استغلال برنامج الحزم الإحصائية (spss) لتحليل بيانات الاستبيان.

صعوبات الدراسة

الصعوبات التي واجهتنا عند إعداد المذكرة:

- _ صعوبة الحصول على موافقة المدققين الخارجيين للمشاركة في الاستبيان نظرا لانشغالاتهم المهنية الكثيرة.
- _ بعض التحفظات التي أبدتها بعض المستجوبين في الإجابة على بعض العبارات بصراحة تامة، خشية المساس بسمعة مهنيتهم.
- _ ضيق الوقت المخصص لإنجاز الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها بالقدر المطلوب من العمق.

تنقسم هذه الدراسة إلى فصلين أساسيين، فصل نظري وآخر تطبيقي، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث رئيسية، خصص المبحث الأول للإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى ماهية التدقيق الخارجي من مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص، وفي المطلب الثاني إلى ماهية المحاسبة الإبداعية من مفهوم ودوافع وأساليب. أما المبحث الثاني فتناول العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، من خلال تحديد مسؤولية المدقق الخارجي تجاه هذه الممارسات، والأساليب المتبعة لكشفها، وإجراءات المدقق الخارجي لاكتشافها في القوائم المالية. وخصص المبحث الثالث لعرض أهم الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية، مع إبراز القيمة المضافة لهذه الدراسة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تضمن هذا الفصل مبحثين، يعرض المبحث الأول منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة، من خلال تحديد منهج الدراسة ومجتمعها وعينتها، وأدوات الدراسة، واختبار صدق وثبات الاستبيان. أما المبحث الثاني فخصص لتحليل الاستبيان وعرض النتائج، حيث تم تقديم الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية، وتحليل عبارات الاستبيان، وعرض وتحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضيات.

وقد ختمت الدراسة بخاتمة عامة تضمنت أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، إضافة إلى آفاق الدراسة المستقبلية.

الفصل الأول

تمهيد:

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها الاقتصاد العالمي، وتنامي دور أسواق المال وتعدد الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، أصبحت القوائم المالية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والجهات الرقابية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. ومن هذا المنطلق، بات الطلب على المعلومة المحاسبية الموثوقة والشفافة أمراً لا غنى عنه لضمان سلامة المنظومة الاقتصادية وكفاءتها.

غير أن بيئة الأعمال المعاصرة لم تخل من ممارسات تسعى إلى تشويه هذه المعلومة وتوظيفها لخدمة مصالح ضيقة، وهو ما أفرز ظاهرة باتت تعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تقوم على استغلال الثغرات والمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية للتلاعب بالأرقام وتجميل الصورة المالية للمؤسسة بعيداً عن الواقع الفعلي.

وفي مواجهة هذه الممارسات، يبرز التدقيق الخارجي بوصفه آلية رقابية محورية تسهم في صون مصداقية القوائم المالية والتحقق من سلامتها، من خلال الفحص المستقل والموضوعي الذي يجريه المدقق الخارجي وفق معايير مهنية صارمة.

وعليه، يتناول هذا الفصل الإطار النظري لكل من التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، من حيث المفاهيم والأهداف والخصائص والأساليب، ثم يستعرض طبيعة العلاقة التفاعلية بينهما، وصولاً إلى عرض أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

يعد التدقيق الخارجي صمام الأمان والمؤشر الحقيقي لمصداقية القوائم المالية في ظل بيئة اقتصادية تتسم بالتعقيد والمنافسة، حيث يهدف إلى منح الثقة للأطراف ذات المصلحة بأن البيانات تعكس الواقع المالي للمؤسسة بوضوح. ومع ذلك، برزت في الآونة الأخيرة ممارسات تعرف بـ المحاسبة الإبداعية، وهي استخدام الثغرات القانونية والمرونة في المعايير المحاسبية للتلاعب بالأرقام بغرض تجميل النتائج المالية أو إخفاء بعض الإخفاقات.

المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي

1. مفهوم التدقيق الخارجي:

تعرفه الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

وعرفه بورتر Porter: "على أنه عملية فحص حيادي مستقل والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي".²

كما يعرف على أنه: "نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن الشركة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني إلزامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص".³

وعرف أيضا ب: "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والاساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية بهدف ابداء رأي فني ومحاييد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الاعمال من ربح أو خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة".⁴

¹ عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي صنعاء، اليمن، 2009، ص17

² غالم نادية وبرياطي حسين، مساهمة المدقق الخارجي في الحد من اثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق isa240، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، الجزائر، المجلد 13، العدد 1، جانفي 2023، ص254

³ بن زعمة سليمة و اخرون، التدقيق الخارجي كألية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد4، ديسمبر 2018، ص85

⁴ اياد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر بغداد، العراق، 2011، ص3

ويشمل التدقيق الخارجي أيضا ما يلي:¹

- ❖ **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة؛
 - ❖ **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة؛
- نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الشركة الحقيقي.

- ❖ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل الشركة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته؛

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الخارجي هو علم وعملية منظمة، موضوعية ومستقلة، يقوم بها أشخاص خارجيون ومحايدون عن الشركة (المدقق الخارجي) تشمل هذه العملية فحص وتحليل البيانات، السجلات، والأنظمة الرقابية الداخلية للمؤسسة، بهدف التحقق من مدى مطابقة النتائج والمعلومات للمعايير المقررة وسلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية، وتنتهي هذه العملية ببلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية داخل الشركة أو خارجها، ليكون بمثابة الثمرة النهائية لعملية التدقيق.

2. أهمية التدقيق الخارجي وأهدافه:

- 2-1. **أهمية التدقيق الخارجي:** ترجع أهمية التدقيق الخارجي إلى اعتباره وسيلة، تخدم مختلف الجهات المستخدمة للقوائم المالية المدققة والتي تستند إليها عند اتخاذ قراراتها ووضع سياساتها، ومن جهة أخرى يلعب التدقيق الخارجي دورا هاما في رفع قيمة المؤسسة من خلال زيادة فعالية المعلومات وذلك عن طريق الرأي الفني المحايد الذي يبديه المدقق الخارجي حول مصداقية القوائم المالية وسلامة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في مختلف دفاتر المؤسسة، وبالتالي فإن العمل الأساسي للمدقق الخارجي هو إعطاء صورة وفيية لواقع المؤسسة عن طريق الفحص الدقيق لحساباتها والتأكد من مصداقيتها ومدى احترامها للمعايير والقوانين الجاري العمل بها.²

¹ بن زعمة سليمة و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص85

² عوماري عائشة وحيمش نرجس، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية - دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR- بأدرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 10، العدد 2، 2017، ص645-646

وتتمثل الجهات التي تستخدم القوائم المالية في:¹

- ❖ **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكتابة عالية. فالقرارات المتعلقة بالتخطيط إنما تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق، وليس هناك من ضمان الصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة محايدة ومستقلة؛
- ❖ **الملاك:** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون بياناتها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم للوجهة التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحنم أن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية دقيقة وصحيحة؛
- ❖ **الدائنين والموردين:** الدائنين والموردين يعتمدون على تقرير المدقق الذي يتضمن مدى سلامة وصحة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وذلك قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسبة الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز الماني للمؤسسة؛
- ❖ **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تلعب البنوك ومؤسسات الإقراض دورا كبيرا في التمويل القصير الأجل للمؤسسات المقابلة احتياجاتها وتوسع الهاء لهذا فإنها تعتمد على تقرير المدقق الدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في منح الائتمان المصرفي (القروض)، وتعتمد كأساس للتوسع أو التقليل فيه على درجة تقييم الخطر؛
- ❖ **الهيئات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض الضرائب، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية سليمة؛
- ❖ **رجال الاقتصاد:** ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية للمعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية، وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برائهم على دقة البيانات المحاسبية التي يعتمدون عليها؛
- ❖ **نقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة الرسم السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا للعمال؛
- ❖ **تخصيص الموارد:** يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاية ممكنة لإنتاج السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تحتاجها المؤسسات القادرة على استخدامها بأفضل كفاية، والتي تظهرها البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية المعتمدة، إذ أن البيانات والتقارير المحاسبية غير الدقيقة والتي لم تخضع للتدقيق تخفى في طياتها إسرافا وسوء الكفاية، التي تحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة؛

¹ بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد

للمصبرات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010\2011، ص10-11

❖ **أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي:** يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة كنتيجة خدماتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر، والمدقق يعتبر خير عون للدولة في تنفيذ مخططاتها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتحقيق الخطط المرسومة والوصول إلى أقصى مستوى للكفاية الإنتاجية، من استخدام إمكانياتها المتاحة المادية، الطبيعية، الاقتصادية، المالية والبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة إلى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين؛

2-2 أهداف التدقيق الخارجي: تمثل أهداف التدقيق الخارجي بشكل أساسي الدقة، والشفافية، والامتثال القانوني.

حيث يقوم المدققون بفحص البيانات المالية للتأكد من اتباعها للمبادئ المحاسبية، ويمكن تقسيمها كما يلي:¹

❖ **الدقة المالية (Financial Accuracy):** يهدف التدقيق الخارجي إلى الحكم على مدى دقة البيانات المالية وتحديد "التحريفات الجوهرية" في حال وجودها. ويتم تسجيل البيانات المالية بناءً على إجراءات متعلقة بالمعايير والمبادئ المحاسبية؛

❖ **كشف الاحتيال والأخطاء (Detecting Fraud and Errors):** عادة ما يقوم المدققون الخارجيون بتشخيص وتقييم المعاملات المالية بحثاً عن التحريفات، أو الاحتيال، أو الأخطاء المحاسبية. كما يقومون بفحص الأنماط المشبوهة، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والتوصية بالإجراءات التصحيحية؛

❖ **تعزيز حوكمة الشركات (Strengthening Corporate Governance):** من خلال ضمان الممارسات التجارية الأخلاقية للإدارة، يقوم المدققون بالتحقق من الامتثال لسياسات حوكمة الشركات لضمان شفافية المنظمة ومساءلتها؛

❖ **تشخيص المعاملات المالية (Diagnose Financial Transactions):** عند إجراء تحقيق كامل بشأن التمثيل التدليسي (الاحتيالي)، يمكن بسهولة اكتشاف الأخطاء أو حتى أصغر الهفوات المحاسبية. يحاول المدققون الخارجيون تحليل الأنماط المشبوهة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات تصحيحية؛

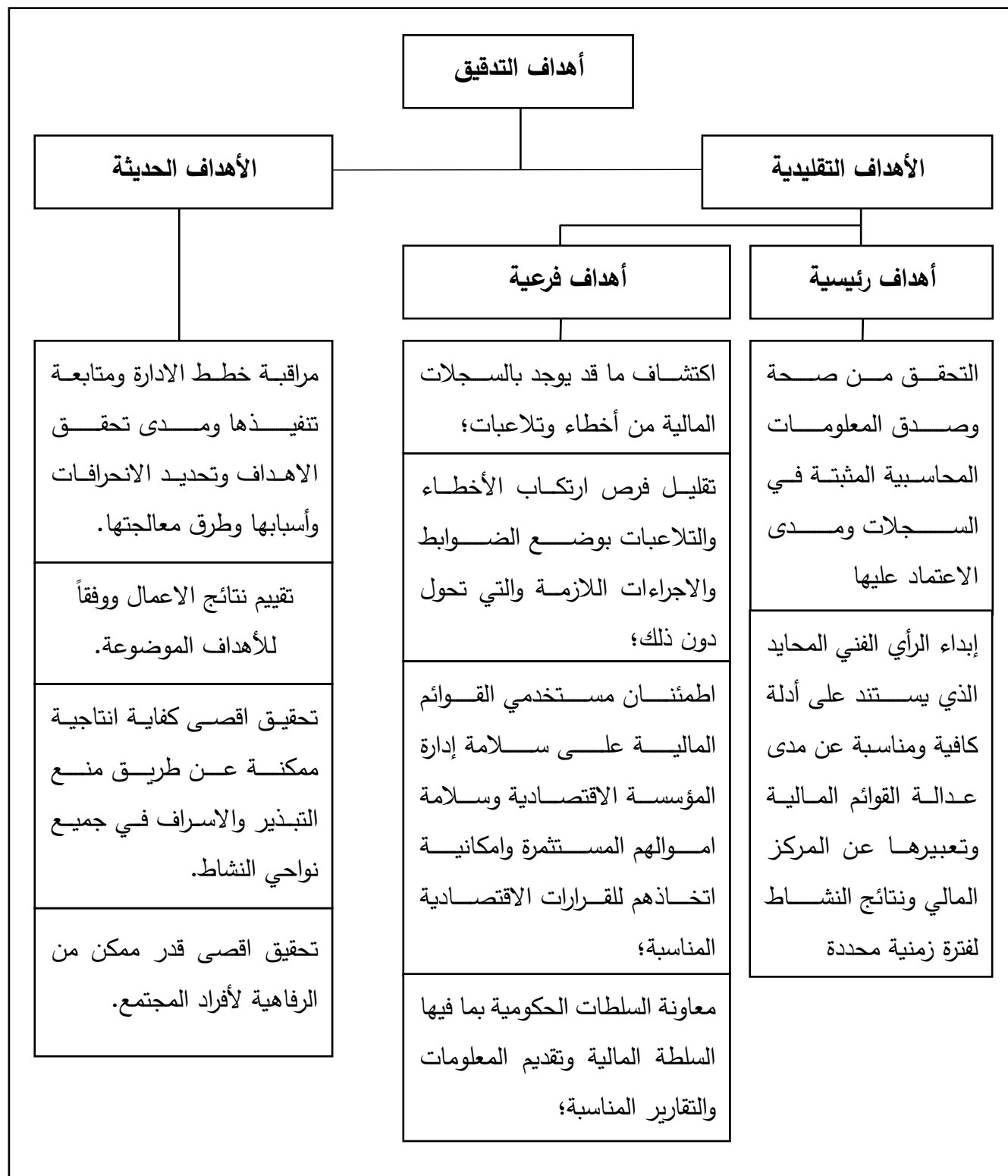
❖ **ضمان الامتثال التنظيمي (Ensure Regulatory Compliance):** يجب على الشركات الامتثال للوائح المالية، وقوانين الضرائب، ومعايير الصناعة. يتحقق المدققون بشكل متنوع مما إذا كانت المنظمة تتبع المتطلبات القانونية؛

❖ **تقديم المصداقية لأصحاب المصلحة (Provide Credibility to Stakeholders):** تقدم الإحصاءات المدققة قرارات قابلة للتطبيق للمستثمرين والدائنين والمساهمين. فتقرير التدقيق الخارجي الواضح يرفع ثقة أصحاب المصلحة في الاستقرار المالي للشركة؛

¹ الموقع الإلكتروني: <https://plutuseducation.com/blog/external-audit> ، متاح على الساعة 22:15 بتاريخ : 7-

ويمكن أيضا تقسيم أهداف التدقيق الخارجي كما يلي:

الشكل رقم (01): تقسيم أهداف التدقيق الخارجي.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: اياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا،

الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر بغداد، العراق، 2011، ص13-14

3. خصائص التدقيق الخارجي

- يتميز التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص الأساسية التي تمنحه المصداقية والقانونية في تقييم القوائم المالية للمؤسسات، ويمكن تلخيص خصائص التدقيق الخارجي في النقاط الآتية:¹
- ❖ **التدقيق الخارجي عملية هادفة:** يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي والتغيرات فيه، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة بالإضافة إلى الملاحق؛
- ❖ **التدقيق الخارجي عملية منظمة:** يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المدقق بعمليات الفحص الميداني وجمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية التدقيق بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية؛
- ❖ **التدقيق الخارجي يمارسها مدقق مستقل:** لا بد على التدقيق أن يكون مستقلاً عن الشركة الزبون حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛
- ❖ **التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:** تتطوي عملية الاتصال على طرفين هما المرسل والمستقبل عن طريق رسالة وقناة اتصال، والتدقيق يستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو المدقق الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال وهي التقرير؛

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

1. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

1-1 تعريف المحاسبة الإبداعية: تعددت الرؤى والمفاهيم التي طرحها الباحثون والمختصون حول ماهية المحاسبة الإبداعية؛ فنتيجة لتباين وجهات النظر الأكاديمية والمهنية، لم يتبلور تعريف موحد وشامل لها، بل ظهرت عدة تعريفات متنوعة يمكن استعراض أبرزها فيما يلي:

"المحاسبة الإبداعية أو ما يطلق عليها Creative Accounting هي مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة. وتبعاً لذلك فإن المحاسبة الإبداعية من المصطلحات الحديثة التي استخدمت مؤخراً في الشركات لمواجهة صعوبات

¹ بن زعمة سليمة و اخرون، مرجع سبق ذكره، ص86

في فترات الركود الاقتصادي، ومن ثم كان على المحاسبين ضغوطات تتمثل في إظهار أرقام ونتائج تعبر عن أرباح أفضل ولو بصورة نظرية، بينما كان من الصعب إيجاد أرباح من أي نوع في الواقع العملي".¹

عرفت المحاسبة الإبداعية على أنها: "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية".²

يشار إلى المحاسبة الإبداعية بأنها: "عملية تجميل (تحسين) صورة المشروع تجميلا صوريا من خلال اظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمشروع وذلك لأهداف متعددة منها الحصول على تسهيلات ائتمانية من البنوك التجارية وخاصة إذا كانت تلك المشاريع متعثرة، بحيث تخدم مصالح من بعدها".³

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: "تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الفعلية إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال الاستفادة من القوانين القائمة أو تجاهل بعضها أو جميعها".⁴

بناء على التعاريف السابقة يمكن استنتاج أن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة ممارسات تقوم على استغلال الثغرات القانونية والمرونة في القواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الفعلية، وهي تهدف بشكل أساسي إلى تجميل القوائم المالية وإظهار أرباح صورية أو مركز مالي غير حقيقي لخدمة مصالح معديها، وغالبا ما تستخدم كوسيلة لمواجهة ضغوط الركود الاقتصادي أو لتسهيل الحصول على قروض بنكية للمشاريع المتعثرة، وبذلك فهي تبتعد تماما عن معايير الحياد والمصداقية لتنتج تقارير مالية موجهة ومصطنعة لا تعكس الواقع العملي الفعلي للمؤسسة.

¹ بلال نصيرة و عطا الله عمر، دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث في العلوم

المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، جوان 2022، ص386

² خواري سميرة وإسماعيل جوامع، استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات،

مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، جامعة خميس مليانة، المجلد 4، العدد 2، 2021، ص154

³ هونر محمد أمين وآخرون، مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لجامعة جهان،

جامعة جهان السليمانية، العراق، المجلد 1، العدد 3، ماي 2017، ص279

⁴ محمد الهادي ضيف وآخرون، دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية

والمالية، جامعة الوادي الشهيد حمه لخضر، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2024، ص266

1-2 أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية: يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة السبب الرئيس في ظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين تتمثل في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم هي تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر، هذا التعدد في المصالح -رغم تعددها- أدى حتماً إلى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفيما يلي تلخيص لأهم دوافع وأسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:¹

- ❖ التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛
- ❖ التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛
- ❖ زيادة الاقتراض من البنوك؛
- ❖ التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها؛
- ❖ تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة؛
- ❖ التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية؛

2. دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

يعد السعي وراء تجميل الصورة المالية للمؤسسة وتلبية مصالح الأطراف الإدارية المختلفة السبب الأساسي وراء تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتعدد الدوافع والأسباب التي تؤدي بالإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية ومن بين أهم الدوافع نجد:²

- ❖ سعي الإدارة إلى تحسين سمعة الشركة وإظهارها بصورة المنافس القوي في ميدان المنافسة من خلال العمل على خلق أرباح كبيرة ومركز مالي قوي محاسبياً وليس بالضرورة حقيقياً؛

¹ حكيم بوجطو وأكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من أثر المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، المجلد 01، العدد 00، 2019، ص6

² غالم نادية وبرياطي حسين، مرجع سبق ذكره، ص258-259

- ❖ نظرية الوكالة وما ترتب عنها من ظهور تعارض في المصالح بين الإدارة الباحثة عن مصالحها الشخصية والوظيفية في المقام الأول من جهة وبين الملاك الراغبين في زيادة ونمو ثروتهم عبر تعظيم القيمة السوقية لشركاتهم والتي تنعكس بشكل إيجابي على قيمة أسهمهم من جهة أخرى؛
- ❖ تعدد البدائل والسياسات المحاسبية الأمر الذي يفسح المجال أمام معدي القوائم المالية لإجراء تعديلات على القيم المالية وتقديم صورة مضللة عنها لتحقيق أهداف محددة مسبقاً؛
- ❖ تعزيز فرص الشركة في الحصول على التمويل من المؤسسات المالية، حيث تقوم البنوك بوضع معايير ومؤشرات معينة لغرض تقييم أداء الشركات قبل منح الائتمان ولذلك تسعى الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية لغرض عرض صورة جيدة عن أدائها التشغيلي والمالي شكلياً بما يتوافق مع تلك المعايير وبالتالي التأثير بشكل إيجابي على قرار منح الائتمان؛
- ❖ اتفاق معدي القوائم المالية مع إدارة الشركة على استغلال الثغرات القانونية في دفع الضرائب (التهرب الضريبي) أو تخفيض الوعاء الضريبي؛
- ❖ الوفاء بالمتطلبات اللازمة حيث تنقيد إدارة الشركة بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأيضاً بالمتطلبات التنافسية اللازمة لاستمراريتها والمحافظة على القيمة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على زبائنها واستمرار تطورها لذلك تستعين الشركة بأساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات؛
- ❖ التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية؛¹
- ❖ لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية، تستخلص من البيانات المالية السنوية، ونصف السنوية، وربيع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم؛²

¹ عزالدين القنيعي وعبد الحق القنيعي، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، ديسمبر 2019، ص 253

² عزالدين القنيعي وعبد القنيعي، مرجع سبق ذكره، ص 253

❖ تحقيق أهداف داخلية: يقوم المديرون أحيانا بتغيير الحقائق لتحقيق الأهداف الداخلية التي وضعتها الإدارة العليا فيما يتعلق بالمبيعات، والربحية، وأسعار الأسهم حيث تساعد المحاسبة الإبداعية في الحفاظ على سعر الأسهم أو زيادته من خلال تقليل المستوى الظاهري للديون، وبذلك تظهر الشركة أقل عرضة للمخاطر؛¹

3. أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتنوع الأساليب والتقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة الإبداعية لتغيير حقيقة المركز المالي، مستغلة في ذلك الثغرات القانونية والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية. حيث ان هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية و من أهم تلك الأساليب نجد:²

❖ أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال يسمح للمؤسسات الاقتصادية في عدد من الدول ان تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وشطبها على حساب عمر المؤسسة الاقتصادية المتعلق بها، ولذلك يمكن للمؤسسة الاقتصادية ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة حولها؛

❖ استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الموجودات من أجل حساب الاندثار فانه عادة ما تتم هذا التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لان يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات؛

❖ يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث، فعلى سبيل المثال لنفترض انه تم الاستعداد لبيع أحد الموجودات لبنك ما بدلا من تأجير هذا الموجود لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن ان يطرح سعر بيع هذا الموجود بموجب أعلى أو أقل من قيمة الموجود الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد؛

❖ التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب ولاسيما في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية؛

¹ Akkouche Mouhamed amine, **creative accounting practices and the reliability of financial statements Evidence from the most iconic financial scandals**, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, University of Algiers 3, Algeria, Volume09, Number 02, December 2022, p130

² هونر محمد أمين وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 280

وأما بالنسبة للأساليب المتبعة في القوائم المالية فنوضحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل
• تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس. • تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية واستثمارية. • التلاعب بالتدفقات التشغيلية بهدف التهرب الضريبي الجزئي. • التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة.	• المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة. • عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة. • التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة. • عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة. • التلاعب بالذمم المدينة عبر عدم الكشف عن الديون المتعثرة. • تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. • عدم إدراج أقساط القروض المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن التزامات قصيرة الأجل. • إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	• تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك. • تسجيل إيراد مزيف. • زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة. • نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة. • الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات. • نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة. • نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.

المصدر: محمد الهادي ضيف وآخرون، دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،

مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي، الجزائر، المجلد8، العدد2، 2024، ص 267-268

المبحث الثاني: العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية

تعد العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية إحدى الجدليات الأكثر عمقا في الفكر المحاسبي المعاصر، فبينما تسعى المحاسبة الإبداعية إلى استغلال المرونة التشريعية لتوجيه القوائم المالية نحو أهداف مضللة، يبرز التدقيق الخارجي كصمام أمان لضمان جودة ومصداقية هذه التقارير، ويستعرض هذا المبحث طبيعة هذه العلاقة التفاعلية، مع تحديد دقيق لحجم مسؤولية المدقق الخارجي في كشف هذه الممارسات، وصولا إلى إبراز أهم الأساليب والليات المهنية الكفيلة بالحد من اثارها وحماية مصالح الأطراف ذات المصلحة.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المحاسبة الإبداعية

المدقق الذي يقوم بالمراجعة يكون مسؤولا عن الحصول على تأكيد معقول بأن الكشوف المالية في مجملها تخلو من أي تحريف جوهري، سواء بسبب غش، أو خطأ، وبسبب القيود الملازمة لعملية التدقيق هناك مخاطر لا يمكن تجنبها، من حيث أن بعض التحريفات الجوهرية في الكشوف المالية قد لا يتم اكتشافها، على الرغم من تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بالشكل الصحيح طبقا لمعايير المراجعة، وقد كشفت البحوث والدراسات والتقارير أن الغش ما زال متواصلا داخل المؤسسات بمعدل يعد مقلقا للمجتمع وأن عمليات الغش ترتبط عادة بأشخاص رئيسيين مطلعين في كثير من الأحيان وهم من كبار الموظفين.¹

تنصب اهتمامات المراجع في العمل على كشف الأخطاء والغش، والذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كانت عملية المراجعة اختبارية أو شاملة، لكن هذه التلاعبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية في تزايد مستمر، وذلك لعدة أسباب من بينها:²

- ❖ كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للمراجعة؛
- ❖ اختلاف المنظمات والهيئات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة؛
- ❖ اقتصار المعايير والتشريعات المهنية على مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به؛

¹ نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص220

² عبد الوهاب نصرات وبالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة على عينة من محافظي الحسابات والاكاديميين-، المجلة الجزائرية للاقتصاد و الإدارة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 15، العدد 2، سبتمبر 2021، ص154-155

ويشير اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية عادة الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، من المسؤول عن منع واكتشاف الخطأ والغش هل هو مدقق الحسابات أم هي إدارة الشركة التي عليها إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ووضع الإجراءات والأنظمة اللازمة لمنع الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية، وفي هذا الصدد كانت إجابة معايير التدقيق الدولية واضحة حيث نص المعيار الدولي ISA240 على أن مسؤولية منع حدوث الأخطاء والغش هي مسؤولية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشكل رئيسي، بينما يعتبر المدقق الخارجي للحسابات مسؤولاً عن اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية سواء كانت ناتجة عن الخطأ أو الغش، وعليه تتمثل مسؤولية المدقق الخارجي حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA240 في النقاط التالية:¹

- ❖ يجب على المدقق الخارجي أن يتحصل على إقرار من الإدارة يتضمن مسؤولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش؛
- ❖ المدقق مطالب بتقدير المخاطر التي يمكن أن تحدث وتتميز بكونها ذات الأهمية النسبية؛
- ❖ يجب على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات والاختبارات الملائمة، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا تبين للمدقق وجود تحريف مادي في القوائم المالية؛
- ❖ على المدقق الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية التدقيق مع مراعاة إمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وذلك على الرغم من خبرته السابقة فيما يتعلق بأمانة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة؛
- ❖ الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية التي تنتج عن وجود الغش بأسرع وقت إلى المستوى الإداري المطلوب؛

المطلب الثاني: الأساليب والطرق المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، حيث يرى الباحث أنه إن أهم الاتجاهات والوسائل الحديثة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي:²

- ❖ تفعيل ركائز الحوكمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: إن ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر نوعاً من السلوك المهني الغير أخلاقي من جانب الإدارة باعتبارها وكالة عن المساهمين، وعليه من الضروري تدخل نظام حوكمة الشركات لأن مبادئها تعتبر خطاً دفاعياً للحد من هذه ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

¹ غالم نادية وبرياني حسين، مرجع سبق ذكره، ص 262-263

² أمانة تونسي، المحاسبة القضائية كآلية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على تبييض الأموال في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، مارس 2022، ص 296

- ❖ تفعيل دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: كان مجلس معايير المحاسبة الدولية يهدف من خلال انتقالها من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، إلى تحقيق العديد من الأهداف من أهمها إلغاء جميع البدائل في المعالجات المحاسبية، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة بهدف التقليل من استخدام تلك الطرق لتجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح؛
- ❖ تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة وهذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات؛
- ❖ تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية: ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو مؤتمرات علمية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة؛
- ❖ كما يمكن للمحللين استخدام العلاقة بين الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي للكشف عن الممارسات المحاسبية المشبوهة، وأفضل دليل على الخداع، إذا كانت الأرباح تزداد بصورة أسرع من التدفقات النقدية مما يحدد دائماً التحايل المالي؛¹
- ❖ أيضاً من خلال رصد النسبة بين النقد المقبوض من العمليات التي قامت المؤسسة بها والإيرادات التشغيلية المترتبة عن النشاط العادي للمؤسسة، التي تمكنهم من الحصول على صورة أكثر وضوحاً عن تطور مشاكل المؤسسة؛²
- ❖ تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد؛³

¹ نوي الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 222

² نوي الحاج، المرجع نفسه، ص 222

³ طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 8، ديسمبر 2010، ص 91-90

❖ سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ؛¹

المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

نذكر فيما يلي أهم الإجراءات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

1. إجراءات المدقق الخارجي على قائمة المركز المالي:

إن الواجبات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في التخفيض من حدة التجاوزات التي قد تحدث في عناصر المركز المالي للمؤسسة، حيث يتمثل دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي من خلال قيامه بـ:²

- ❖ استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛
- ❖ التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
- ❖ طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة؛
- ❖ التحقق من معدلات الاهتلاك؛
- ❖ مراقبة كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزونات؛
- ❖ التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛
- ❖ التحقق من الحصول على قروض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي؛
- ❖ تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح؛
- ❖ دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب؛

¹ طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، المرجع نفسه، ص 90

² مزميش أسماء وشريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، جوان 2020، ص 257

2. إجراءات المدقق الخارجي في جدول حسابات النتائج:¹

- ❖ التأكد من شروط الائتمان والخصم، وأيضا أساليب السداد ومدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها؛
- ❖ التأكد من فواتير البيع خاصة المتعلقة بالصفقات، والتحقق أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية؛
- ❖ معرفة تغير أساليب إزالة الأصول الثابتة والغير الملموسة وإعادة احتساب مصروف الإزالة وفقا للمعدلات المعروفة؛

- ❖ التأكد من مدى مطابقة وثائق شحن البضاعة مع مستندات تسديد سعر البضاعة؛
- ❖ استبعاد الأرباح البنود الاستثنائية عن الربح التشغيلي، والتحقق من عدم دمج نصيب المؤسسة الأم ضمن أرباح المؤسسات التابعة لها، واحتساب النتيجة الصافية بعد عملية استبعاد؛

3. إجراءات المدقق الخارجي في جدول التدفقات النقدية:²

- ❖ التأكد من عدم تبويب النفقات التشغيلية كنفقات استثمارية أو تمويلية، وتبويب التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنها تدفقات نقدية تشغيلية؛
- ❖ التأكد من عدم التلاعب في تبويب التدفقات النقدية غير التشغيلية على أنها تدفقات نقدية تشغيلية؛
- ❖ التأكد من الثبات في استخدام السياسات المحاسبية عن إعداد القوائم المالية؛
- ❖ التحقق من عدم التأخر كتابة شيكات الموردين؛
- ❖ التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة بإثبات إيرادات وهمية من أجل رفع التدفقات التشغيلية؛
- ❖ التأكد من عدم تصنيف مبالغ محصلة من قرض خارجي بأنه تدفق تشغيلي؛
- ❖ استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلية؛
- ❖ التحقق من مدى مصداقية أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

¹ بوسعيدة مسعود، مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية

للمؤسسات - من منظور المدققين الخارجيين، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 09،

العدد 02، ديسمبر 2024، ص343-344

² بوسعيدة مسعود، المرجع نفسه، ص344

4. إجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل:¹

- ❖ بالنسبة لرقم الأعمال يقوم المدقق من التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة؛
- ❖ التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
- ❖ بالنسبة للمصاريف التشغيلية يقوم بالتحقق من مدى توفر شروط الرأسمالية في ذلك المصروف؛
- ❖ نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة يعمل المدقق الخارجي على تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار؛
- ❖ يقوم المدقق باستبعاد أرباح الأنشطة غير العادية من الربح التشغيلي؛

¹ مزميز أسماء وشريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص258

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يعتبر استطلاع الأبحاث والدراسات السابقة من أهم المراحل المنهجية في البحث العلمي بهدف التعرف على المساهمات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وعليه خصص هذا المبحث لعرض الدراسات السابقة مع تقديم تعقيب علمي يوضح أوجه الشبه والاختلاف، ويبرز الجوانب التي تميز هذه الدراسة عن سابقتها.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة امينة فداوي، تحت عنوان "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250" وهي عبارة عن أطروحة دكتوراه، بجامعة باجي مختار عنابة، تخصص مالية ومحاسبة، للسنة الجامعية 2013-2014، هدفت إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007م إلى 2009م بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل 1995، كما تم قياس جودة و ركائز حوكمة الشركات باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على ركيزتي إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة والمساءلة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعض الشركات المدروسة بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

2. دراسة عز الدين القنعي وعبد الحق القنعي، بعنوان "أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي دراسة استقصائية" وهي مقالة منشورة في مجلة العلوم الاجتماعية الإنسانية، المجلد 20، العدد 2، ديسمبر 2019، حاول من خلالها الباحثان التعرف على واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، من خلال تحديد فرص التلاعب بالقيم المحاسبية، إضافة إلى تحديد أثر المحاسبة الإبداعية على قائمة الميزانية وحساب النتائج. وفي هذا السياق تركز هذه الدراسة على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والكشوف المالية ثم تحليل الاستبيان الموزع على عينة الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك العديد من أساليب المحاسبة الإبداعية يمكن أن تتبناها المؤسسة لأسباب ودوافع تختلف من مؤسسة أخرى، وفي الأخير وحسب رأي أفراد العينة المدروسة تبين أن للمحاسبة الإبداعية انعكاس على المعلومات المحاسبية التي تتضمنها قائمتي الميزانية وحساب النتائج.

3. دراسة بوسعيدة مسعود وقمان مصطفى، بعنوان " كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين" و هي مقالة منشورة بمجلة الاقتصاد و إدارة الاعمال، المجلد 7، العدد 2، يونيو 2023، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر حيث تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من مدقق خارجي جزائري.

و توصلت الدراسة إلى: أن المدقق الخارجي يتمتع بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وأنه لا توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى ذلك استنتجت الدراسة وجود فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة، وكان مصدر تلك الفروق المدققين الخارجيين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات.

المطلب الثاني: الدراسات باللغات الأجنبية

1. دراسة Stanley Ogoun, Emmanuel Atagboro بعنوان: **Internal Audit and Creative Accounting Practices in Ministries, Departments and Agencies (MDAs): An Empirical Analysis** وهي مقالة منشورة في المجلة المفتوحة للأعمال والإدارة ، المجلد 8، العدد 2، مارس 2020، تناولت هذه الدراسة العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية في القطاع العام في نيجيريا، مع التركيز على الوزارات والإدارات والهيئات الحكومية. استندت الدراسة إلى حالات الاحتيال المتكررة في الخدمة العامة، والتي تتجلى في التقارير المالية المزورة التي تغمر القطاع المدني النيجيري، استنادًا إلى نظريات الوكالة والمعلومات. وقد تم جمع البيانات من خلال منهجية المسح عبر عينة عشوائية من المستجيبين في وحدة التدقيق الداخلي التابعة للوزارات والإدارات والهيئات الحكومية في ولاية بايلسا.

وباستخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات التي جمعت عبر استبيان مهيكّل، تبين أن لوظيفة التدقيق الداخلي تأثيرًا على ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه الوزارات والإدارات والهيئات الحكومية. وبناءً على ذلك، يستنتج أن التدقيق الداخلي الفعال باعتباره خط الدفاع الأول ضد الاحتيال المالي في سياق الرقابة الداخلية، قادر على الحد من التلاعب بالمعلومات المحاسبية.

2. دراسة Dimitrijevic. D, & Jovkovic بعنوان "The scope and limitation of external audit in detecting fraud in compays Operation" وهي مقالة تم نشرها في مجلة الجرائم المالية، المجلد 8، العدد 3، 2021، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة ما هي قدرات وحدود التدقيق الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي جمهوريات صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك. تم استطلاع آراء 51 مدقق حسابات معتمد لتحليل إشارات التحذير الأكثر شيوعاً لوجود عمليات احتيال يواجهها المدققون أثناء التحقق من البيانات المالية للشركة.

وتوصلت الدراسة إلى: مرتكبو التلاعب قادرون على استخدام أساليب تلاعب عديدة لتحقيق أهدافهم الشخصية، فهم دائماً ما يجدون طرقاً جديدة للتحايل. وأن من الضروري مستقبلاً توسيع الالتزام القانوني وصلاحيات المراجعين الخارجيين عندما يتوصلون في تدقيق البيانات المالية، وإلى نتائج واضحة تشير إلى التلاعب. سيؤدي توسيع صلاحيات المراجعين الخارجيين إلى تقليل قيودهم الحالية وتوسيع نطاق التدقيق الخارجي.

3. دراسة غربي سليم بعنوان "impact of creative accounting on the quality of financial audits" وهي مقالة منشورة في مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 9، العدد 2، 2024، تهدف الدراسة إلى الفحص الدقيق لتأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق، والتحقيق في كيفية تأثير المحاسبة الإبداعية على موضوعية التدقيق وموثوقيته، بالإضافة إلى تحديد التحديات المحددة التي يواجهها المدققون عند تقييم القوائم المالية المتأثرة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: ان التلاعب بالقوائم المالية إلى فقدان المستثمرين والدائنين والجهات التنظيمية الثقة في قيمة عملية التدقيق بأكملها، نظراً لأن المحاسبة الإبداعية تحجب المخاطر المالية وتمنع تقديم تقييم دقيق وصادق لوضع الشركة، وأن الأطر المحاسبية الحالية (مثل IFRS و GAAP) تقتصر إلى الخصوصية اللازمة لاكتشاف الأساليب المتطورة للمحاسبة الإبداعية. كما أن المدققين الذين يفتقرون إلى التدريب المتخصص يعجزون عن كشف هذه التلاعبات الدقيقة.

المطلب الثالث: القيمة المضافة من الدراسة

بعد استعراض الدراسات السابقة باللغة العربية واللغات الأجنبية، يمكن إبراز موقع هذه الدراسة منها وما تضيفه من قيمة علمية من خلال النقاط التالية:

1- أوجه الاتفاق مع الدراسات السابقة

تشترك هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في تناولها للمحورين الرئيسيين، وهما التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، كما تتفق معها في اعتماد الاستبيان أداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية، واستخدام الأساليب الإحصائية لاختبار الفرضيات.

2- أوجه الاختلاف والتميز

تتميز هذه الدراسة عن سابقتها في جوانب عدة، أبرزها:

- من حيث البيئة الجغرافية: أجريت هذه الدراسة في بيئة محلية خاصة تمثلت في ولاية سكيكدة، مما يمنحها طابعا ميدانيا دقيقا يعكس واقع الممارسة المهنية في هذه المنطقة تحديدا، في حين ركزت أغلب الدراسات السابقة على بيئات جغرافية مختلفة.
- من حيث عينة الدراسة: اقتصرَت هذه الدراسة على فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين فعليا، مما يضيف على نتائجها مصداقية مهنية عالية مستمدة من الخبرة الميدانية المباشرة.
- من حيث المتغيرات: تناولت هذه الدراسة أثر التدقيق الخارجي على ثلاثة أبعاد محددة للمحاسبة الإبداعية في آن واحد، وهي التلاعب بالأرباح، والتلاعب بالأصول، والتلاعب بالإفصاح المحاسبي، مما يجعلها أكثر شمولاً في معالجة الظاهرة.
- من حيث التوقيت: تعد هذه الدراسة من الدراسات الحديثة التي تعكس الواقع الراهن للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل المتغيرات التنظيمية والمهنية المستجدة.

3- الإسهام العلمي للدراسة

تسهم هذه الدراسة في إثراء الأدب العلمي المتعلق بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، وتفتح آفاقا للباحثين نحو دراسة محددات فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن هذه الممارسات، كما تقدم توصيات عملية يمكن أن تفيد الجهات التنظيمية والمهنية في تعزيز دور التدقيق الخارجي وتطوير آلياته.

خلاصة الفصل الأول:

تناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، إذ تبين أن التدقيق الخارجي عملية منظمة ومستقلة تهدف إلى إبداء رأي فني محايد في مدى عدالة القوائم المالية وخدمة مختلف الأطراف ذوي المصلحة، في المقابل تقوم المحاسبة الإبداعية على استغلال الثغرات والمرونة في المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي للتلاعب بالأرقام وتجميل النتائج المالية، وذلك لدوافع متعددة كالتهرب الضريبي وتحسين سعر السهم والحصول على القروض، وفيما يخص العلاقة بين المفهومين، فقد حدد معيار التدقيق الدولي ISA 240 مسؤوليات كل طرف، إذ تتحمل الإدارة مسؤولية منع الغش بينما يتولى المدقق الخارجي اكتشافه من خلال إجراءات تفصيلية على مختلف القوائم المالية، وقد أكدت الدراسات السابقة أن فعالية هذا الدور مرهونة بمدى استقلالية المدقق وخبرته وجودة أنظمة الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعد الجانب التطبيقي الركيزة الأساسية التي ترسخ المفاهيم النظرية وتختبر مدى انعكاسها على أرض الواقع، إذ لا تكتمل الدراسة العلمية إلا بالموازاة بين ما تقره الأدبيات النظرية وما تكشفه البيانات الميدانية، وبعد أن تناول الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية والعلاقة بينهما، يأتي هذا الفصل ليجسد تلك المفاهيم من خلال دراسة ميدانية أجريت على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية سكيكدة، بهدف قياس مدى فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية واختبار فرضيات الدراسة، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة عبر برنامج SPSS، حيث يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهجية الدراسة وأدواتها وإجراءاتها، يليه تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات، وصولاً إلى استخلاص النتائج ومناقشتها في ضوء الإشكالية المطروحة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة

تهدف هذه الدراسة لاختبار فرضيات البحث وذلك بالاعتماد على الإجابات الواردة في الاستبيان الموزع على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في ولاية سكيكدة، وسنعرض في هذا المبحث المنهجية والأدوات المستعملة في جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

1- منهجية الدراسة:

استخدمنا في الجانب النظري المنهج الوصفي الذي يعمل على توضيح متغيرات الدراسة، واستخدمنا في الدراسة الميدانية المنهج التحليلي الذي يعمل على جمع البيانات ومن ثم تحليلها وتفسيرها وتصنيفها لإصدار الأحكام المناسبة، وتم جمع البيانات اللازمة من خلال توزيع استبيان على مجتمع الدراسة، وتمت عملية تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS (Statistical Packages for Social Science) نسخة 27

2- مجتمع وعينة الدراسة:

1-2- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين على مستوى ولاية سكيكدة

2-2- عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من 30 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة أي بنسبة 75%، بعدما اقصينا باقي الاستمارات المقدرة بـ 2 تم استبعادهم لنقص في الإجابات و 8 لعدم استلامها، وتوزع كالتالي:

الجدول رقم (02): عينة الدراسة.

محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات المرفوضة	الاستبيانات المعتمدة
المجموع	40	32	2	30
النسبة المئوية%	100%	80%	5%	75%

المصدر: من إعداد الطالبين

يمثل هذا الجدول كيفية توزيع عينة الدراسة، حيث نلاحظ ان اجمالي عدد الاستبيانات الموزعة هو 40 استبيان ويمثل النسبة 100%، واسترجعنا منها 32 استبيان ما يعادل 80%، تم رفض 2 منهم ما يمثل 5%، لتبقى 30 استمارة استبيان معتمدة في هذه الدراسة بنسبة 75% من النسبة الاجمالية.

1- أدوات البحث:

أستخدم في هذه الدراسة استمارة استبيان تتكون من محورين أساسيين هما: المحور الأول يتعلق بمتغير فعالية التدقيق الخارجي بـ 10 عبارات، المحور الثاني يتعلق بمتغير: ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة بـ 18 عبارة، والذي ينقسم بدوره إلى ثلاثة أبعاد، بعد التلاعب بالأرباح بـ 6 عبارات، بعد التلاعب بالأصول بـ 6 عبارات، بعد التلاعب بالإفصاح بـ 6 عبارات، حيث بلغ إجمالي عدد عبارات استمارة الاستبيان 28 عبارة.

تم إعداد عبارات استمارة هذا الاستبيان بالاعتماد على مقياس "ليكرث الخماسي" الذي يتيح للمستجيب اختيار إجابة واحدة من بين خمس إجابات محتملة، مما يساعد الباحث على قياس آراء أفراد العينة وترميز استجاباتهم لفقرات الاستبيان، كما هو موضح فيما يلي:

• حساب المدى: المدى = أعلى قيمة - أقل قيمة = $5 - 1 = 4$.

• حساب طول الفئة: طول الفئة = المدى ÷ عدد الفئات = $4 ÷ 5 = 0,80$.

ولتحديد مجالات فئات المقياس، يتم إضافة قيمة طول الفئة (0,80) إلى الحد الأدنى للمقياس (1) لتحديد الحد الأعلى للفئة الأولى، ثم تضاف القيمة نفسها تدريجياً إلى الحد الأعلى لكل فئة لتحديد حدود الفئات اللاحقة.

الجدول رقم (03): أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرث الخماسي.

5-4.21	4.20-3.41	3.40-2.61	2.60-1.81	1.80-1	/
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبار
مرتفع جداً	مرتفع	متوسط	منخفض	منخفض جداً	التقييم
5	4	3	2	1	ترميز العبارات

المصدر: من إعداد الطالبين

2- الأساليب الإحصائية:

أعتمد هذه الدراسة على برنامج (Spss V27) في تحليل بيانات الدراسة، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، وهي: التكرارات، النسب المئوية، معادلة لوشي، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط بيرسون، معامل الثبات ألفا كرونباخ، معامل التجزئة النصفية، معادلة جيثمان للتجزئة النصفية، تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان اختبار أداة الدراسة

1- صدق الأداة:

بعد تصميم استمارة الاستبيان في صورتها الأولية، عرضت على مجموعة من المحكمين الأكفاء من ذوي الخبرة في هذا المجال، وذلك بغرض التأكد من فعاليتها والتحقق من صدقها الظاهري، ومدى قدرتها على قياس ما وضعت لقياسه دون أن تقيس شيئاً آخر إضافي.

وبناء على ملاحظات وتوجيهات المحكمين، تمت معالجة الخلل والنقائص المسجلة في النسخة الأولية، ليتم الوصول إلى الصورة النهائية للاستبانة التي استخدمت في الدراسة الميدانية.

وللتحقق من صدق المحتوى، استخدمت معادلة لوشي، حيث قام المحكمون بتقييم العبارات وفق معيار (يقيس / لا يقيس)، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): نتائج حساب معامل صدق المحتوى (معادلة لوشي).

عبارة	يقيس	لا يقيس	صدق	عبارة	يقيس	لا يقيس	صدق	عبارة	يقيس	لا يقيس	صدق
عبارة 1	8	0	+1	عبارة 2	8	0	+1	عبارة 3	8	0	+1
عبارة 4	8	0	+1	عبارة 5	8	0	+1	عبارة 6	8	0	+1
عبارة 7	8	0	+1	عبارة 8	8	0	+1	عبارة 9	8	0	+1
عبارة 10	8	0	+1	عبارة 11	8	0	+1	عبارة 12	8	0	+1
عبارة 13	8	0	+1	عبارة 14	8	0	+1	عبارة 15	8	0	+1
عبارة 16	8	0	+1	عبارة 17	8	0	+1	عبارة 18	8	0	+1
عبارة 19	8	0	+1	عبارة 20	8	0	+1	عبارة 21	8	0	+1
عبارة 22	8	0	+1	عبارة 23	8	0	+1	عبارة 24	8	0	+1
عبارة 25	8	0	+1	عبارة 26	8	0	+1	عبارة 27	8	0	+1
عبارة 28	8	0	+1								

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من الجدول أن جميع العبارات حصلت على قيمة معامل صدق محتوى (+1)، وهو ما يعكس اتفاقاً تاماً بين المحكمين حول صلاحية العبارات وقدرتها على قياس الأبعاد المستهدفة، مما يدل على تمتع استمارة الاستبيان بدرجة عالية من صدق المحتوى، ومنه يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

كما أستخدم أيضاً اختبار صدق الاتساق الداخلي لكل عبارة ضمن المحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون؛ للتحقق من قوة العلاقة بين كل عبارة والمحور الذي تنتمي إليه. وقد جاءت النتائج كما هو موضح في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (05): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي.

العبارة	معامل الارتباط %5=(r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط %5=(r)	الدلالة
عبارة 1	0,567	0,001	عبارة 6	0,477	0,008
عبارة 2	0,579	0,001	عبارة 7	0,694	0,000
عبارة 3	0,374	0,042	عبارة 8	0,600	0,000
عبارة 4	0,700	0,000	عبارة 9	0,734	0,000
عبارة 5	0,732	0,000	عبارة 10	0,670	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه يمكن القول إن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

الجدول رقم (06): نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور ممارسة المحاسبة الإبداعية.

العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة	العبارة	معامل الارتباط (r)	الدلالة
عبارة 11	0,675	0,000	عبارة 20	0,648	0,000
عبارة 12	0,664	0,000	عبارة 21	0,647	0,000
عبارة 13	0,722	0,000	عبارة 22	0,825	0,000
عبارة 14	0,714	0,000	عبارة 23	0,787	0,000
عبارة 15	0,623	0,000	عبارة 24	0,831	0,000
عبارة 16	0,684	0,000	عبارة 25	0,795	0,000
عبارة 17	0,704	0,000	عبارة 26	0,710	0,000
عبارة 18	0,819	0,000	عبارة 27	0,678	0,000
عبارة 19	0,690	0,000	عبارة 28	0,450	0,013

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

من خلال الجدول يتبين أن جميع عبارات المحور أظهرت علاقة ارتباط موجبة ودالة إحصائية مع المحور الذي تنتمي إليه، إذ جاءت جميع قيم معاملات الارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه يمكن القول إن جميع عبارات هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق الداخلي، مما يعزز من صدق الأداة المستخدمة في الدراسة.

انطلاقاً من نتائج اختبارات صدق الاتساق الداخلي، يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من صدق الاتساق الداخلي، مما يعزز صلاحية هذه الأداة في قياس متغيرات الدراسة بدقة وموضوعية، ويؤكد أنها مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

كما تم، بالإضافة إلى ما سبق، إجراء اختبار الصدق البنائي لأداة الدراسة من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون بين كل بعد من أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية له، وذلك بهدف التحقق من مدى انسجام الأبعاد مع البناء الكلي للأداة. ويعد معامل الارتباط القوي والذال إحصائياً مؤشراً على تمتع الأداة بدرجة عالية من الصدق البنائي، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدولين التاليين:

الجدول رقم (07): اختبار الصدق البنائي لأبعاد محور ممارسة المحاسبة الإبداعية.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
بعد التلاعب بالأرباح	0,854	0,000
بعد التلاعب بالأصول	0,925	0,000
بعد التلاعب بالإفصاح	0,905	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,854) و(0,925)، وهو ما يعكس قوة الارتباط القوية بين الدرجة الكلية للمحور والدرجة الكلية لأبعاده، وعليه يمكن القول إن أبعاد هذا المحور تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي.

الجدول رقم (08): اختبار الصدق البنائي لأبعاد الاستبيان.

علاقة الارتباط	معامل الارتباط (r)	مستوى الدلالة
محور فعالية التدقيق الخارجي	0,485	0,007
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية	0,953	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

تظهر نتائج الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$)، حيث تراوحت قيمتها بين (0,485) و(0,953)، وهو ما يعكس قوة الارتباط من متوسط إلى قوي بين الدرجة الكلية للاستبيان والدرجة الكلية لمحاوره، وعليه يمكن القول إن محاور هذا الاستبيان تتمتع بدرجة مقبولة من الصدق البنائي. انطلاقاً من نتائج اختبارات الصدق البنائي، يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي، مما يجعلها صالحة لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويؤكد أنها أداة مناسبة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

أظهرت نتائج اختبارات الصدق المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بمستوى عالٍ من الصدق بمختلف أنواعه، حيث تحقق لها صدق المحتوى وفق معادلة لوشي، وصدق الاتساق الداخلي، والصدق البنائي، وهو ما يعزز صلاحية استمارة الاستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة.

2- ثبات الأداة :

تم حساب ثبات أداة الدراسة، والذي يقصد به مدى استقرار المقياس واتساق نتائجه، بحيث يعطي النتائج نفسها عند إعادة تطبيقه على العينة ذاتها وفي ظل الظروف نفسها. ولقياس ثبات الأداة، تم الاعتماد على طريقتين. حيث استخدمت في الطريقة الأولى معادلة معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الاتساق الداخلي لفقرات استمارة الاستبيان، وقد جاءت النتائج كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة.

/	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ >60%
محور فعالية التدقيق الخارجي	10	0,798
بعد التلاعب بالأرباح	06	0,882
بعد التلاعب بالأصول	06	0,870
بعد التلاعب بالإفصاح	06	0,870
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية	18	0,939
الاستبيان ككل	28	0,916

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهرت النتائج الواردة في الجدول أن قيم معامل ألفا كرونباخ لمحاور وأبعاد الاستبيان المختلفة تراوحت بين (0,798) و(0,939)، في حين بلغ معامل الثبات الكلي للأداة (0,916)، مما يدل على تمتع الأداة بدرجة مرتفعة من الثبات.

انطلاقاً من نتائج اختبارات الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يعكس اتساق فقراتها الداخلية واستقرار نتائجها، ويؤكد صلاحيتها لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويجعلها أداة مناسبة وموثوقة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

أما في الطريقة الثانية، فقد اعتمد على أسلوب التجزئة النصفية لقياس ثبات أداة الدراسة، وذلك من خلال تقسيم فقرات الاستبيان إلى نصفين (العبارات الفردية مقابل العبارات الزوجية)، ثم حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين، وبعد ذلك يتم تصحيح قيمة معامل الارتباط باستخدام معادلة سبيرمان براون في حال تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بين النصفين، أو باستخدام معامل جيتمان للتجزئة النصفية في حال عدم تساوي التباين أو معامل ألفا كرونباخ بينهما، وقد أسفرت هذه الإجراءات عن النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): ثبات الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية.

معامل الارتباط	تصحي المعامل بمعادلة جيثمان للتجزئة النصفية	حجم العينة
0,930	0,964	30

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من الجدول أن قيمة معامل الارتباط لاستمارة الاستبيان بلغت (0,930)، وبعد تصحيح هذه القيمة باستخدام معامل جيثمان للتجزئة النصفية نظراً لعدم تساوي التباين ومعامل ألفا كرونباخ بين نصفي الاستبيان ارتفعت إلى (0,964)، وهي قيمة مرتفعة تعكس تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات.

انطلاقاً من نتائج اختبارات الثبات بطريقة التجزئة النصفية، يمكن القول إن استمارة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الثبات، مما يعكس اتساق نتائجها واستقرارها الداخلي، ويؤكد صلاحيتها لقياس المتغيرات المستهدفة بدقة وموضوعية، ويجعلها أداة مناسبة وموثوقة لقياس ما وضعت لقياسه في الأصل.

تظهر نتائج اختبارات الثبات المعتمدة أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة مرتفعة من الثبات بمختلف أساليبه، حيث تحقق لها ثبات معامل ألفا كرونباخ وثبات التجزئة النصفية، وهو ما يعكس صلاحية استمارة الاستبيان وموثوقيتها في قياس متغيرات الدراسة، مما يعزز من إمكانية الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية بثقة.

3- تقييم التوزيع الطبيعي:

حتى نستطيع إجراء الاختبارات المعلمية، تم التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، وذلك باستخدام اختباري (Kolmogorov-Smirnov) و (Shapiro-Wilk)، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول رقم (11): نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov			/
Sig	ddl	Statistiques	Sig	ddl	Statistiques	
0,336	30	0,961	0,2	30	0,122	فعالية التدقيق الخارجي
0,259	30	0,957	0,2	30	0,127	التلاعب بالأرباح
0,147	30	0,948	0,2	30	0,130	التلاعب بالأصول
0,222	30	0,954	0,2	30	0,105	التلاعب بالإفصاح
0,993	30	0,990	0,2	30	0,063	ممارسة المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يبين الجدول أن جميع قيم الدلالة الإحصائية المرتبطة باختباري التوزيع الطبيعي لمختلف متغيرات الدراسة كانت أكبر من (0,05)، حيث سجلت بيانات محاور الاستبيان والاستبيان ككل مستويات دلالة تفوق الحد المعتمد إحصائياً، حيث تشير هذه النتائج إلى تحقق فرضية التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة، الأمر الذي يسمح بالاعتماد على الاختبارات الإحصائية المعلمية في اختبار الفرضيات.

المبحث الثاني: تحليل الاستبيان وعرض النتائج

من أجل تحليل وعرض البيانات المتوفرة من خلال جمع الاستبيانات الموزعة لآبد من إجراء وصف إحصائي لعينة الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية، وتحليل العبارات المدرجة في الاستبيان، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة والفروقات.

المطلب الأول: الوصف الاحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الشخصية

1- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

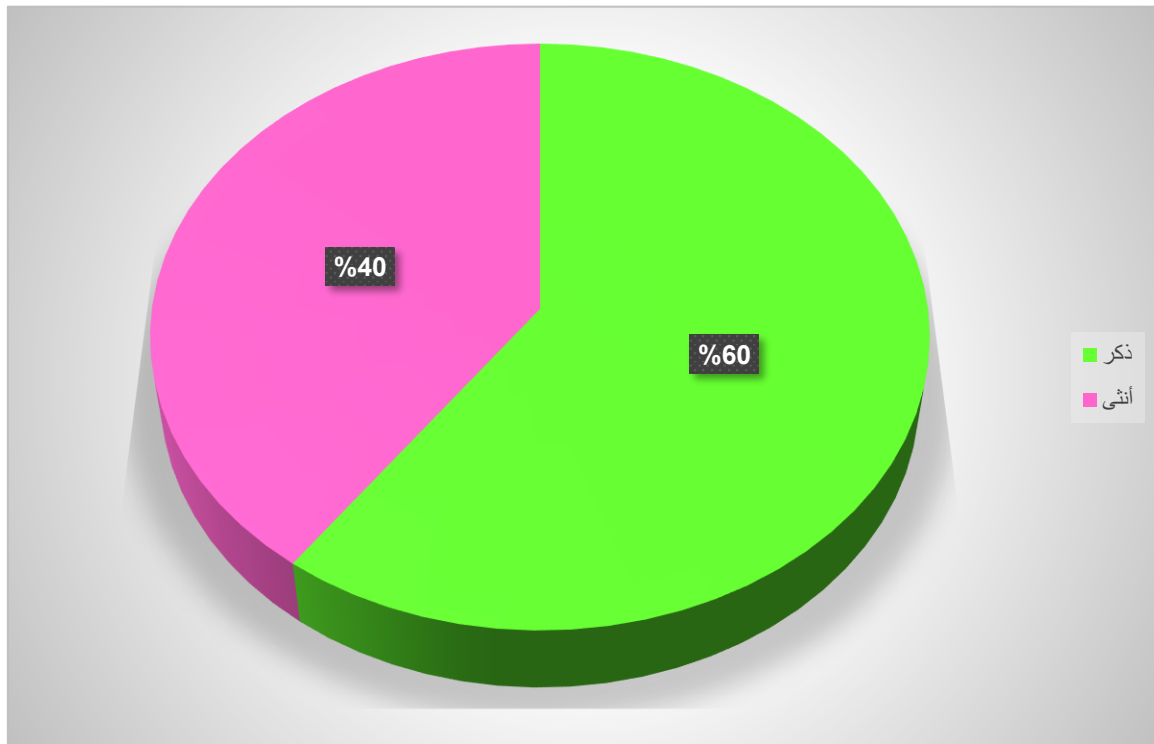
الجدول رقم (12): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الجنس	ذكر	18	60,0
	أنثى	12	40,0
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

الشكل رقم (02): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن فئة ذكر هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 18 فرد بنسبة قدرت بـ (60,0%)، تليها فئة أنثى بتكرار بلغ 12 فرد بنسبة (40,0%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئة الذكور، وبالأخص الجنس ذكر..

2- توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

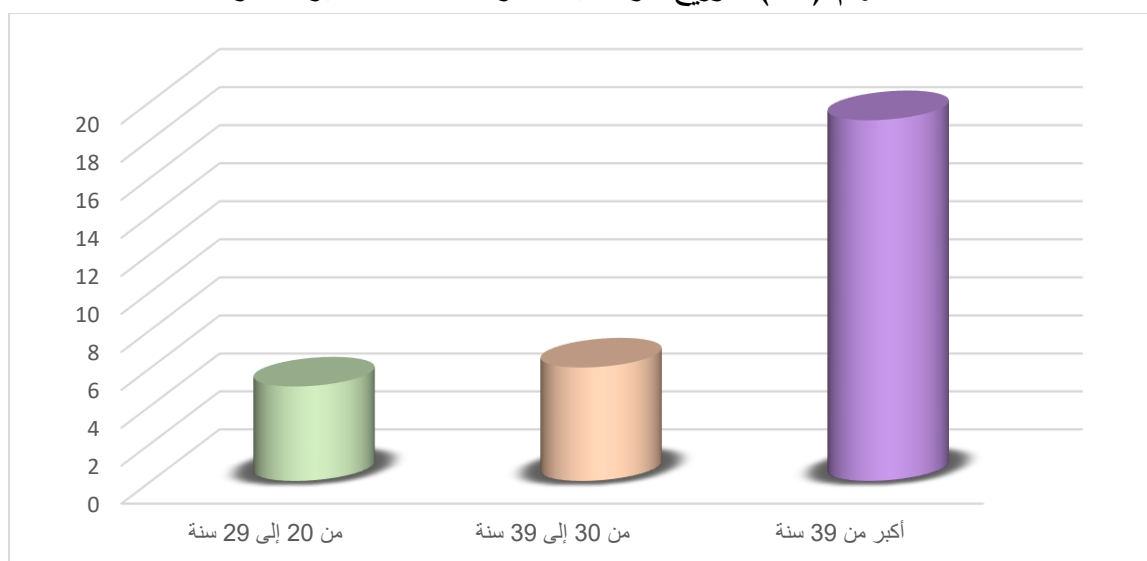
الجدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
العمر	من 20 إلى 29 سنة	5	16,7
	من 30 إلى 39 سنة	6	20,0
	أكبر من 39 سنة	19	63,3
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.

الشكل رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن الفئة العمرية أكبر من 39 سنة هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 19 فرد بنسبة قدرت بـ (63,3%)، تليها فئة من 30 إلى 39 سنة بتكرار بلغ 6 أفراد بنسبة (20,0%)، أما فئة من 20 إلى 29 سنة فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل بتكرار بلغ 5 أفراد بنسبة (16,7%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى الفئات العمرية المتقدمة، وبالأخص فئة أكبر من 39 سنة.

3- توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

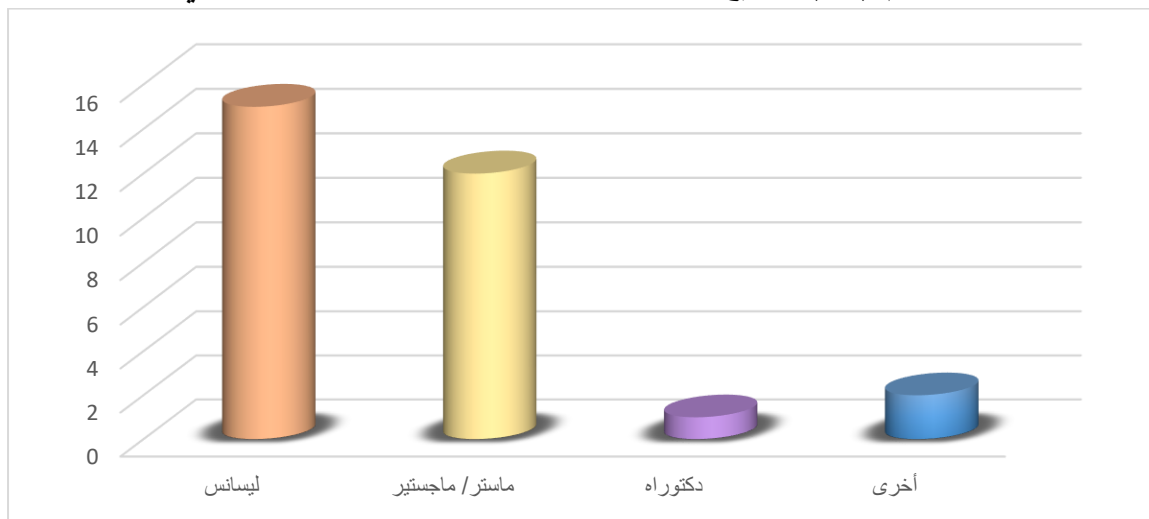
الجدول رقم (14): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	ليسانس	15	50,0
	ماستر/ ماجستير	12	40,0
	دكتوراه	1	3,3
	أخرى	2	6,7
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

الشكل رقم (04): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن فئة الحاصلين على مؤهل ليسانس هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 15 فرد بنسبة قدرت بـ (50,0%)، تليها فئة ماستر/ ماجستير بتكرار بلغ 12 فرد بنسبة (40,0%)، ثم فئة أخرى بتكرار بلغ فردين بنسبة (6,7%)، أما فئة دكتوراه فقد سجلت أدنى نسبة تمثيل بتكرار بلغ فرد واحد بنسبة (3,3%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئة ذوي المؤهلات الجامعية، وبالأخص فئة ليسانس.

4- توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

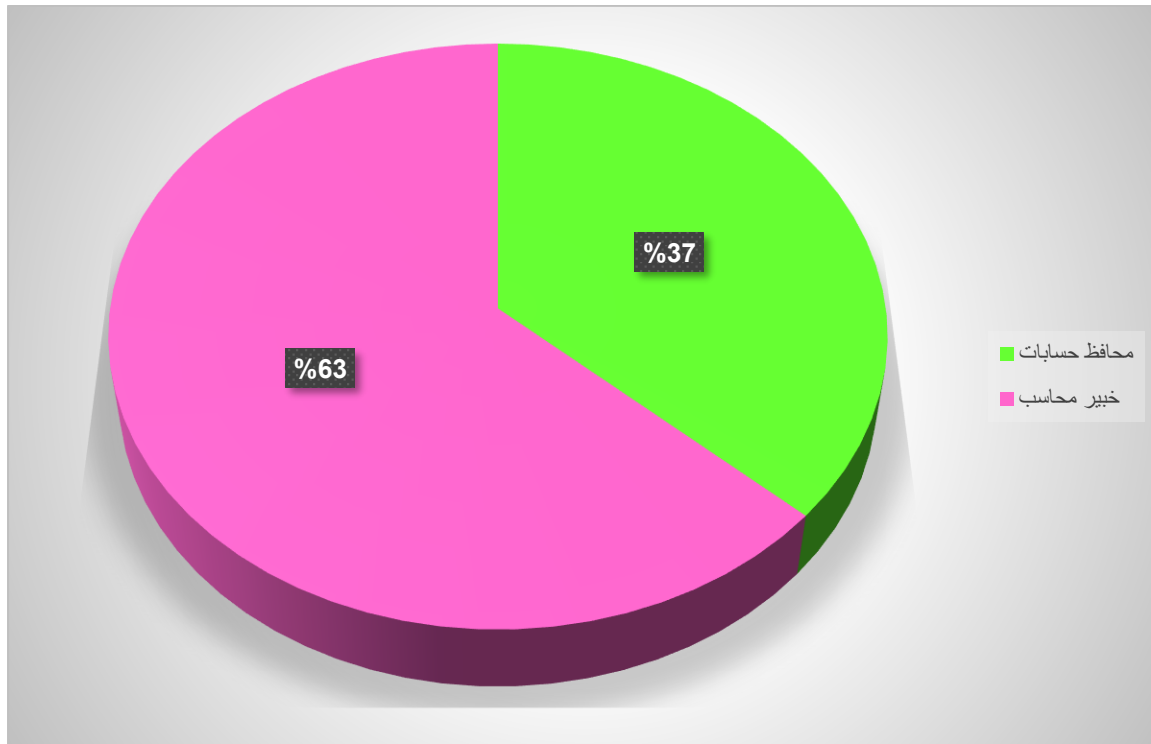
الجدول رقم (15): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الوظيفة	محافظ حسابات	11	36,7
	خبير محاسب	19	63,3
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن فئة خبير محاسب هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 19 فرد بنسبة قدرت بـ (63,3%)، تليها فئة محافظ حسابات بتكرار بلغ 11 فرد بنسبة (36,7%)، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئة الخبراء المحاسبين، وبالأخص وظيفة خبير محاسب.

5- توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

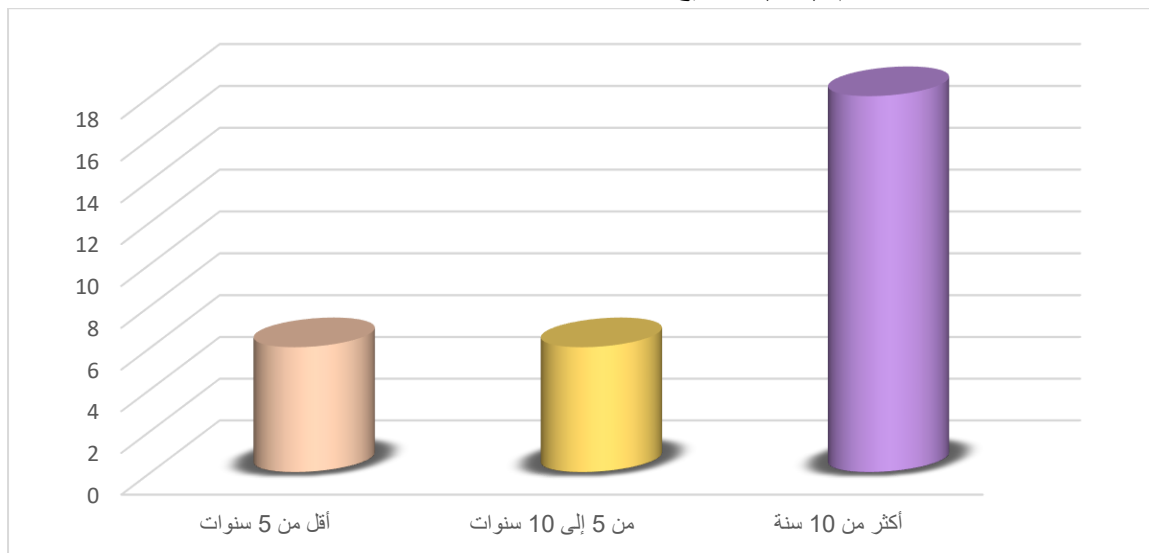
الجدول رقم (16): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

البيان	المتغير	التكرار	النسبة المئوية (%)
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	6	20,0
	من 5 إلى 10 سنوات	6	20,0
	أكثر من 10 سنة	18	60,0
	المجموع	30	100,0

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الشكل رقم (06): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

يتضح من خلال الجدول أن فئة أكثر من 10 سنة هي الأكثر تمثيلاً في عينة الدراسة، حيث بلغ تكرارها 18 فرد بنسبة قدرت بـ (60,0%)، تليها فئتا أقل من 5 سنوات ومن 5 إلى 10 سنوات بنسب تمثيل متساوية بلغت (20,0%) وبتكرار قدره 6 أفراد لكل منهما، وتشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة يغلب عليها الأفراد المنتمون إلى فئة ذوي الخبرة المهنية الطويلة، وبالأخص فئة أكثر من 10 سنوات، مما يمنح إجاباتهم موثوقية عالية نظراً لطول ممارستهم الميدانية.

1- تحليل نتائج محور فعالية التدقيق الخارجي:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا المحور، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الجدول رقم (17): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات محور فعالية التدقيق الخارجي.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
1 يمتلك المدقق الخارجي المؤهلات العلمية والعملية الكافية للقيام بمهامه.	4,50	0,572	مرتفعة جدا	موافق بشدة
2 يواكب المدقق الخارجي التطورات في معايير التدقيق والمحاسبة باستمرار.	4,43	0,679	مرتفعة جدا	موافق بشدة
3 تؤثر خبرة المدقق الخارجي بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق.	4,33	0,711	مرتفعة جدا	موافق بشدة
4 يلتزم المدقق الخارجي بمبدأ الشك المهني أثناء فحص القوائم المالية.	4,13	0,819	مرتفعة	موافق
5 يؤدي المدقق الخارجي مهامه بعيداً عن أي ضغوط من إدارة المؤسسة.	4,07	1,081	مرتفعة	موافق
6 لا تؤثر العلاقات الشخصية مع المسيرين على حياد المدقق الخارجي.	3,93	0,980	مرتفعة	موافق
7 يبدي المدقق الخارجي رأياً موضوعياً بغض النظر عن مصالحه الخاصة.	4,27	0,640	مرتفعة جدا	موافق بشدة
8 يخطط المدقق الخارجي لعملية التدقيق بشكل منهجي ودقيق.	4,33	0,547	مرتفعة جدا	موافق بشدة
9 يعكس تقرير المدقق الخارجي الوضع الحقيقي للمؤسسة.	4,33	0,606	مرتفعة جدا	موافق بشدة
10 يفصح المدقق الخارجي عن كل الملاحظات الجوهرية في تقريره.	4,57	0,568	مرتفعة جدا	موافق بشدة
محور فعالية التدقيق الخارجي				
	4,290	0,441	مرتفعة جدا	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

بناء على نتائج الجدول الخاصة بمحور فعالية التدقيق الخارجي يتضح أن عبارات هذا المحور توزعت بين مستويات مختلفة من الموافقة، فقد حصلت سبع عبارات على درجة موافقة مرتفعة جدا، بينما سجلت ثلاث عبارات درجة موافقة مرتفعة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين (3,93) و(4,57)، حيث حققت العبارة (10) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,57) وانحراف معياري قدره (0,568)، ما يعكس درجة موافقة مرتفعة جدا اتجاه هذه العبارة، تليها العبارة (1) بمتوسط حسابي بلغ (4,50) وانحراف معياري (0,572)، في حين حصلت العبارة

(6) على أدنى متوسط حسابي بلغ (3,93) وبانحراف معياري قدره (0,980)، وهو ما يشير إلى درجة موافقة مرتفعة اتجاه هذه العبارة.

أما المتوسط الحسابي العام لهذا المحور فقد بلغ (4,290) بانحراف معياري قدره (0,441)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة جداً لدى أفراد العينة تجاه محور فعالية التدقيق الخارجي، وهو ما يؤكد أن هذا المحور يحظى بتقييم إيجابي عام وقوي من قبل المبحوثين.

2- تحليل نتائج محور ممارسة المحاسبة الإبداعية:

2-1- تحليل نتائج بعد التلاعب بالأرباح:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الجدول رقم (18): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد التلاعب بالأرباح.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتبة
11 تلجأ بعض المؤسسات إلى التلاعب بالأرباح لتحسين صورتها المالية أمام المستثمرين والمقرضين.	3,60	1,070	مرتفعة	موافق
12 تقوم بعض المؤسسات بتأجيل الاعتراف بالخسائر أو الإيرادات بهدف التأثير على نتائج الأرباح المعلنة.	3,43	0,898	مرتفعة	موافق
13 تعتمد بعض المؤسسات تضخيم أرباحها الظاهرة من خلال استخدام سياسات محاسبية مرنة ومتحيزة.	3,30	0,915	متوسطة	محايد
14 تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج إيرادات أو مصاريف وهمية بغرض التأثير على قائمة الدخل.	3,30	1,022	متوسطة	محايد
15 ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة يشجع الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية.	3,73	0,907	مرتفعة	موافق
16 تلجأ بعض المؤسسات إلى تحويل الأعباء بين الفترات المحاسبية بهدف التأثير على حجم الأرباح المعلنة في كل فترة.	3,43	0,774	مرتفعة	موافق
بعد التلاعب بالأرباح	3,466	0,742	مرتفعة	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

بناءً على نتائج الجدول الخاصة ببعد التلاعب بالأرباح يتضح أن عبارات هذا البعد توزعت بين مستويات مختلفة من الموافقة، فقد حصلت أربع عبارات على درجة موافقة مرتفعة، بينما سجلت عبارتان درجة موافقة متوسطة،

وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين (3,30) و(3,73)، حيث حققت العبارة (15) أعلى متوسط حسابي بلغ (3,73) وبانحراف معياري قدره (0,907)، ما يعكس درجة موافقة مرتفعة اتجاه هذه العبارة، تليها العبارة (11) بمتوسط حسابي بلغ (3,60) وانحراف معياري (1,070)، في حين حصلت العبارتان (13) و(14) على أدنى متوسط حسابي بالتساوي بلغ (3,30) وبانحراف معياري قدره (0,915) للعبارة 13 و(1,022) للعبارة 14، وهو ما يشير إلى درجة موافقة متوسطة اتجاه هاتين العبارتين.

أما المتوسط الحسابي العام لهذا البعد فقد بلغ (3,466) بانحراف معياري قدره (0,742)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة لدى أفراد العينة تجاه بعد التلاعب بالأرباح، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي عام من قبل المبحوثين.

2-2- تحليل نتائج بعد التلاعب بالأصول:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الجدول رقم (19): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات بعد التلاعب بالأصول.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الرتبة
17 تميل بعض المؤسسات إلى تقديم قيمة الأصول بشكل مبالغ فيه لتحسين مركزها المالي في القوائم المالية.	3,37	0,765	متوسطة	محايد
18 تلجأ بعض المؤسسات للتلاعب في طرق الاهتلاك المعتمدة من أجل التأثير على القيمة الدفترية للأصول الثابتة.	3,23	1,104	متوسطة	محايد
19 تصنف بعض الأصول بشكل خاطئ بهدف التأثير على المؤشرات المالية للمؤسسة.	2,90	1,029	متوسطة	محايد
20 تدرج بعض المصروفات الرأسمالية ضمن الأصول بصفة غير مشروعة بهدف تحسين نتائج الفترة.	3,17	0,913	متوسطة	محايد
21 تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج أصول غير موجودة فعلياً في الميزانية لتحسين مؤشرات الملاءة المالية.	2,83	1,053	متوسطة	محايد
22 تعتمد بعض المؤسسات تأخير شطب الأصول المتقادمة أو المعدومة للحفاظ على مستوى أصولها الظاهرة.	3,37	1,066	متوسطة	محايد
بعد التلاعب بالأصول	3,144	0,775	متوسطة	محايد

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

بناء على نتائج الجدول الخاصة ببعد التلاعب بالأصول يتضح أن جميع عبارات هذا البعد توزعت ضمن مستوى متطابق من الموافقة، حيث سجلت العبارات الست دون استثناء درجة موافقة متوسطة (محايد)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين (2,83) و(3,37)، حيث حققت العبارتان (17) و(22) أعلى متوسط حسابي بالتساوي بلغ (3,37) وبانحراف معياري قدره (0,765) للعبارة 17 و(1,066) للعبارة 22، ما يعكس درجة موافقة متوسطة اتجاه هاتين العبارتين، في حين حصلت العبارة (21) على أدنى متوسط حسابي بلغ (2,83) وبانحراف معياري قدره (1,053)، يليه المتوسط الحسابي للعبارة (19) الذي بلغ (2,90) وبانحراف معياري قدره (1,029)، وهو ما يشير أيضاً إلى درجة موافقة متوسطة اتجاههما.

أما المتوسط الحسابي العام لهذا البعد فقد بلغ (3,144) بانحراف معياري قدره (0,775)، ما يدل على درجة موافقة متوسطة لدى أفراد العينة تجاه بعد التلاعب بالأصول، وهو ما يؤكد أن استجابات المبحوثين اتسمت بالحياد النسبي اتجاه هذا البعد عموماً.

2-3- تحليل نتائج بعد التلاعب بالإفصاح:

يعرض الجدول التالي نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعببارات هذا البعد، بهدف التعرف على مستوى استجابات أفراد العينة نحوه.

الجدول رقم (20): نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعببارات بعد التلاعب بالإفصاح.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتبة
23 تتحكم بعض المؤسسات في طريقة الإفصاح عن المعلومات بما يخدم مصالحها.	3,50	1,106	مرتفعة	موافق
24 تلجأ بعض المؤسسات إلى حذف أو إخفاء معلومات جوهرية في الإيضاحات المالية بهدف التأثير على قرارات المستخدمين.	3,40	1,003	متوسطة	محايد
25 تقتصر بعض التقارير المالية على الشفافية الكاملة في الإفصاح عن المخاطر والالتزامات المحتملة.	3,43	1,104	مرتفعة	موافق
26 تعتمد بعض المؤسسات على صياغة الإيضاحات المالية بأسلوب معقد ومبهم بهدف إخفاء المعلومات الحساسة عن المستخدمين.	3,20	0,961	متوسطة	محايد
27 تلجأ بعض المؤسسات إلى الإفصاح عن المعلومات السلبية في توقيتات غير ملائمة للتقليل من تأثيرها على قرارات المستثمرين.	3,23	1,073	متوسطة	محايد
28 يسهم غياب الرقابة الفعالة على جودة الإفصاح المحاسبي في تفتيش ممارسات إخفاء المعلومات الجوهرية.	4,07	1,112	مرتفعة	موافق

بعد التلاعب بالإفصاح	3,472	0,826	مرتفعة	موافق
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية	3,360	0,700	متوسطة	محايد

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

بناءً على نتائج الجدول الخاصة ببعد التلاعب بالإفصاح يتضح أن عبارات هذا البعد توزعت بين مستويات مختلفة من الموافقة، فقد حصلت ثلاث عبارات على درجة موافقة مرتفعة، بينما سجلت ثلاث عبارات أخرى درجة موافقة متوسطة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه العبارات بين (3,20) و(4,07)، حيث حققت العبارة (28) أعلى متوسط حسابي بلغ (4,07) وبانحراف معياري قدره (1,112)، ما يعكس درجة موافقة مرتفعة اتجاه هذه العبارة، تليها العبارة (23) بمتوسط حسابي بلغ (3,50) وانحراف معياري (1,106)، في حين حصلت العبارة (26) على أدنى متوسط حسابي بلغ (3,20) وبانحراف معياري قدره (0,961)، يليه المتوسط الحسابي للعبارة (27) الذي بلغ (3,23) وبانحراف معياري قدره (1,073)، وهو ما يشير إلى درجة موافقة متوسطة اتجاههما.

أما المتوسط الحسابي العام لهذا البعد فقد بلغ (3,472) بانحراف معياري قدره (0,826)، ما يدل على درجة موافقة مرتفعة لدى أفراد العينة تجاه بعد التلاعب بالإفصاح، وهو ما يؤكد أن هذا البعد يحظى بتقييم إيجابي عام من قبل المبحوثين.

وفي حين أظهرت النتائج الإجمالية للمحور ككل أن المتوسط الحسابي العام لمحور ممارسة المحاسبة الإبداعية قد بلغ (3,360) بانحراف معياري قدره (0,700)، مما يشير إلى درجة موافقة متوسطة (محايد) عند هذا المستوى التجميعي،

ويعكس تقييمًا متزنًا ومحايدًا من قبل أفراد العينة تجاه الممارسات الإجمالية للمحاسبة الإبداعية في بيئة الدراسة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل ومناقشة النتائج:

1- عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية على أنه: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأرباح، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر التدقيق الخارجي على الكشف عن التلاعب بالأرباح، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول رقم (21): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
التدقيق الخارجي	0,03	0,001	0,026	0,873
الكشف عن التلاعب بالأرباح				
/		القيمة	قيمة (T)	Sig
الثابت (b)		3,247	2,371	0,025
معامل الانحدار (a)		0,051	0,161	0,873

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,03) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية ضعيفة جدا بين التدقيق الخارجي و الكشف عن التلاعب بالأرباح، مما يعني أن زيادة مستوى الكشف عن التلاعب بالأرباح يرتبط بدرجة ضعيفة جدا بالزيادة في مستوى التدقيق الخارجي، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,001) وهو ما يدل على أن ما نسبته (0,01%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الكشف عن التلاعب بالأرباح يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى التدقيق الخارجي، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (0,026) عند مستوى دلالة (0,873) وهي أكبر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار غير دال إحصائيا، ومنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ التدقيق الخارجي على مستوى الكشف عن التلاعب بالأرباح عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,051) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى التدقيق الخارجي تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,051) في الكشف عن التلاعب بالأرباح، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,873) ما يدل على عدم معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (3,247) وهو يمثل قيمة المتوقعة لـ الكشف عن التلاعب بالأرباح عندما يكون مستوى التدقيق الخارجي مساويا للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,025) يؤكد معنوية قيمة الثابت.

♦ مناقشة النتائج:

عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالأرباح يعني عدم تحقق الفرضية.

2- عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية على أنه: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأصول، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر التدقيق الخارجي على الكشف عن التلاعب بالأصول، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول رقم (22): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
التدقيق الخارجي	0,291	0,085	2,591	0,119
الكشف عن التلاعب بالأصول				
/		القيمة	قيمة (T)	Sig
الثابت (b)		0,951	0,695	0,493
معامل الانحدار (a)		0,511	1,610	0,119

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,291) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية ضعيفة القوة بين التدقيق الخارجي و الكشف عن التلاعب بالأصول، مما يعني أن زيادة مستوى الكشف عن التلاعب بالأصول يرتبط بالزيادة في مستوى التدقيق الخارجي، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,085) وهو ما يدل على أن ما نسبته (8,5%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الكشف عن التلاعب بالأصول يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى التدقيق الخارجي، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (2,591) عند مستوى دلالة (0,119) وهي أكبر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار غير دال إحصائياً، ومنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ التدقيق الخارجي على مستوى الكشف عن التلاعب بالأصول عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,511) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى التدقيق الخارجي تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,511) في الكشف عن التلاعب بالأصول، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,119) ما يدل على عدم معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (0,951) وهو يمثل قيمة المتوقعة لـ الكشف عن التلاعب بالأصول عندما يكون مستوى التدقيق الخارجي مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,493) ما يدل على عدم معنوية قيمة الثابت.

♦ مناقشة النتائج:

عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالأصول يعني عدم تحقق الفرضية

3- عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية على أنه: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر التدقيق الخارجي على الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول رقم (23): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
التدقيق الخارجي	0,202	0,041	1,197	0,283
الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	1,845	1,234	0,227	
معامل الانحدار (a)	0,379	1,094	0,283	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,202) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية ضعيفة القوة بين التدقيق الخارجي و الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي، مما يعني أن زيادة مستوى الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي يرتبط بالزيادة في مستوى التدقيق الخارجي، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,041) وهو ما يدل على أن ما نسبته (4,1%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى التدقيق الخارجي، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (1,197) عند مستوى دلالة (0,283) وهي أكبر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار غير دال إحصائياً، ومنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ التدقيق الخارجي على مستوى الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,379) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى التدقيق الخارجي تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,379) في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,283) ما يدل على عدم معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (1,845) وهو يمثل قيمة المتوقعة لـ الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي عندما يكون مستوى التدقيق الخارجي مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,227) ما يدل على عدم معنوية قيمة الثابت.

♦ مناقشة النتائج:

عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي يعني عدم تحقق الفرضية.

4- عرض وتحليل ومناقشة نتائج الفرضية العامة:

تنص الفرضية على أنه: يساهم التدقيق الخارجي بشكل فعال في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سنختبر أثر التدقيق الخارجي على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، والنتائج مبينة فيما يلي:

الجدول رقم (24): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط.

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة (F)	دلالة (F)
التدقيق الخارجي	0,199	0,039	1,150	0,293
الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية				
/	القيمة	قيمة (T)	Sig	
الثابت (b)	2,010	1,587	0,124	
معامل الانحدار (a)	0,315	1,072	0,293	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات (Spss V27).

أظهر الجدول أن قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0,199) تشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية ضعيفة القوة بين التدقيق الخارجي و الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما يعني أن زيادة مستوى الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يرتبط بالزيادة في مستوى التدقيق الخارجي، كما بلغت قيمة معامل التحديد (0,039) وهو ما يدل على أن ما نسبته (3,9%) من التغيرات التي تطرأ على مستوى الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن تفسيرها بالتغيرات في مستوى التدقيق الخارجي، أما النسبة الباقية فتعود لمتغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الدراسة، كما بلغت قيمة (F) المحسوبة (1,150) عند مستوى دلالة (0,293) وهي أكبر من (0,05)، مما يدل على أن نموذج الانحدار غير دال إحصائياً، ومنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ التدقيق الخارجي على مستوى الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى الدلالة المعتمد (0,05).

أما بالنسبة لمعامل الانحدار فقد بلغت قيمته (0,315) مما يعني أن زيادة بوحدة واحدة في مستوى التدقيق الخارجي تقابلها زيادة تقديرية قدرها (0,315) في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,293) ما يدل على عدم معنوية هذا الأثر، أما قيمة الثابت فقد بلغت قيمته (2,010) وهو يمثل قيمة المتوقعة لـ الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عندما يكون مستوى التدقيق الخارجي مساوياً للصفر، ومستوى دلالة اختبار (T) البالغة (0,124) ما يدل على عدم معنوية قيمة الثابت.

♦ مناقشة النتائج:

عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي في الكشف عن تلاعبات المحاسبة الإبداعية، أي هناك علاقة ارتباطية طردية ضعيفة، مما يعني عدم تحقق الفرضية العامة، إن ضعف أثر التدقيق الخارجي ميدانياً يرجع إلى أن المحاسبة الإبداعية تعتمد على استغلال الثغرات والبدائل الشرعية داخل النظام المحاسبي المالي (SCF) دون خرق القوانين، مما يجعل مهمة المدقق الخارجي التقليدية (التي تركز على المراجعة القانونية والامتثال) غير كافية بمفردها لكشف هذا النوع من التلاعب.

خلاصة الفصل:

تناول الفصل الثاني الجانب التطبيقي للدراسة من خلال استبيان وزع على عينة مكونة من 30 محافظ حسابات وخبير محاسب بولاية سكيكدة، أثبتت فيه الأداة مستوى عاليا من الصدق والثبات، وقد كشفت النتائج أن مستوى فعالية التدقيق الخارجي جاء مرتفعا جدا بمتوسط حسابي بلغ 4.29، في حين جاء مستوى ممارسة المحاسبة الإبداعية متوسطا بمتوسط 3.36. غير أن نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط أظهرت غياب أي أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بأبعادها الثلاثة، مما أفضى إلى رفض جميع فرضيات الدراسة، وهو ما يشير إلى محدودية فعالية التدقيق الخارجي في الكشف عن هذه الممارسات في بيئة الدراسة.

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يقوم به التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تظهر أهمية محافظ الحسابات في كونه الأداة الفعالة والركيزة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة للقوائم المالية، إذ تبين أن مهنة محافظ الحسابات تحتاج إلى تطبيق المعايير المتعارف عليها والالتزام بقواعد وأخلاقيات لضمان نجاح مهمة محافظ الحسابات، الذي يواجه تحدي المحاسبة الإبداعية لما تقوم به من تجميل البيانات المالية من أجل إعطاء صورة حسنة للمؤسسة وهذا من خلال ابتداع أساليب وأشكال مختلفة، ولا بد له من كشفها ومحاولة الحد من ممارساتها.

اختبار الفرضيات

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات وقد تم رفض كل الفرضيات المتمثلة فيما يلي:

- ❖ الفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأرباح → مرفوضة
- ❖ الفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالأصول → مرفوضة
- ❖ الفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في الكشف عن التلاعب بالإفصاح المحاسبي → مرفوضة
- ❖ الفرضية الرئيسية العامة: التي تنص على أن التدقيق الخارجي يساهم بشكل فعال في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية → مرفوضة

نتائج الدراسة

(أ) نتائج الجانب النظري

- التدقيق الخارجي عملية منظمة ومستقلة تهدف إلى فحص البيانات المالية والتحقق من صدقها، وتنتهي بإصدار تقرير فني محايد موجه لمختلف الأطراف ذات المصلحة.
- تتعدد أهداف التدقيق الخارجي لتشمل ضمان الدقة المالية، وكشف الأخطاء والاحتيال، وتعزيز حوكمة الشركات، وتقديم المصداقية لمستخدمي القوائم المالية.
- المحاسبة الإبداعية ممارسة تقوم على استغلال الثغرات القانونية والمرونة في المعايير المحاسبية بهدف تجميل القوائم المالية وإظهار صورة مغايرة للواقع دون تجاوز الحدود القانونية الرسمية بالضرورة.

- تتنوع دوافع المحاسبة الإبداعية بين تحسين سمعة الشركة، والتأثير على أسعار الأسهم، والحصول على الائتمان البنكي، والتهرب الضريبي، وتحقيق مصالح شخصية للمسيرين.

- تقع مسؤولية منع الغش بصورة أساسية على عاتق إدارة المؤسسة، في حين يتحمل المدقق الخارجي وفق معيار ISA 240 مسؤولية اكتشاف التحريفات الجوهرية مع الالتزام بأسلوب الشك المهني طوال عملية التدقيق.

(ب) نتائج الجانب التطبيقي

- تميزت عينة الدراسة بغلبة فئة الذكور (60%)، والفئة العمرية التي تتجاوز 39 سنة (63.3%)، وحاملي شهادة الليسانس (50%)، وأصحاب الخبرة التي تزيد على 10 سنوات (60%)، مما يمنح نتائج الدراسة موثوقية ميدانية معتبرة.

- تمتعت أداة الدراسة بمستوى عالٍ من الصدق والثبات، إذ بلغ معامل ألفا كرونباخ الكلي (0.916).

- يقيم المدققون الخارجيون فعالية التدقيق الخارجي بدرجة مرتفعة جدا بمتوسط حسابي (4.290)، مما يعكس وعيا مهنيا عاليا بأهميته ودوره الرقابي.

- جاء تقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى متوسط بمتوسط حسابي (3.360)، وتصدر بعد التلاعب بالإفصاح أعلى الأبعاد بمتوسط (3.472)، يليه التلاعب بالأرباح (3.466)، ثم التلاعب بالأصول (3.144).

- أثبتت نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط غياب أثر ذي دلالة إحصائية للتدقيق الخارجي على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بأبعادها الثلاثة، مما يشير إلى وجود متغيرات أخرى مؤثرة لم تدرج في نموذج الدراسة.

مقترحات الدراسة

- تعزيز استقلالية المدقق الخارجي وصون موضوعيته عن أي ضغوط أو تضارب في المصالح.

- تطوير برامج تدريب متخصصة في اكتشاف أساليب التلاعب المالي المتطورة ومواكبة مستجداتها.

- تضيق هامش المرونة في المعايير المحاسبية والحد من البدائل المتاحة التي تغذي ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تفعيل منظومة حوكمة الشركات بكل ركانزها، وعلى رأسها لجان التدقيق المستقلة ومجالس الإدارة الفعالة.

- تعميق الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من التعرف على مؤشرات التلاعب المحاسبي.

- إلزام المؤسسات بتطبيق مبدأ الثبات في سياساتها المحاسبية والإفصاح الكامل عن أي تغيير فيها.

- إجراء دراسات مماثلة على عينات أوسع تشمل ولايات جزائرية متعددة أو دولا عربية مختلفة للتحقق من إمكانية تعميم النتائج.
- توسيع نموذج الدراسة ليشمل متغيرات وسيطة كجودة الرقابة الداخلية ومستوى حوكمة الشركات وحجم مكتب التدقيق.
- دراسة أثر تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في البيئة الجزائرية على الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- استكشاف دور التدقيق الجنائي والمحاسبة القضائية ومقارنة فعاليتهما بفعالية التدقيق الخارجي التقليدي.
- البحث في توظيف تقنيات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة لتعزيز قدرة المدقق على رصد مؤشرات التلاعب المحاسبي واكتشافها في وقت مبكر.
- دراسة العلاقة بين تدوير مكاتب التدقيق الخارجي وجودة التدقيق من حيث قدرته على الكشف عن ممارسات التلاعب المحاسبي في ضوء متطلبات حوكمة الشركات.

قائمة المراجع

الكتب:

1. إِيَاد رَشِيد القَرِيشِي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المغرب للطباعة والنشر بغداد، العراق، 2011
2. عصام الدين محمد متولي، المراجعة وتدقيق الحسابات، دار الكتاب الجامعي صنعاء، اليمن، 2009

الأطروحات:

1. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الاداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010\2011

المقالات:

1. أمنة تونسي، المحاسبة القضائية كألية للتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على تبييض الأموال في الجزائر، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، مارس 2022
2. بوسعيدة مسعود، مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات - من منظور المدققين الخارجيين-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 09، العدد 02، ديسمبر 2024
3. بلال نصيرة و عطا الله عمر، دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، جامعة المسيلة، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، جوان 2022
4. بن زعمة سليمة و اخرون، التدقيق الخارجي كألية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد 4، ديسمبر 2018
5. هونر محمد أمين وأخرون، مدى كفاءة المراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لجامعة جهان، جامعة جهان السليمانية، العراق، المجلد 1، العدد 3، ماي 2017
6. حكيم بوجطو و اكرم شتيح، معايير المحاسبة الدولية كألية للحد من اثر المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، المجلد 01، العدد 00، 2019
7. طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 8، ديسمبر 2010

8. مزميش أسماء وشريقي عمر، التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1، جوان 2020
9. محمد الهادي ضيف واخرون، دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي الشهيد حمه لخضر، المجلد 8، العدد 2، ديسمبر 2024
10. نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018
11. عبد الوهاب نصرات وبالقاسم بن خليفة، دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين-، المجلة الجزائرية للاقتصاد والادارة، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 15، العدد 2، سبتمبر 2021
12. عوماري عائشة وحميمش نرجس، أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية - دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR- بأدرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 10، العدد 2، 2017
13. عزالدين القنيعي وعبد القنيعي، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، الجزائر، المجلد 20، العدد 02، ديسمبر 2019
14. خواري سميرة وإسماعين جوامع، استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الاعمال، جامعة خميس مليانة، المجلد 4، العدد 2، 2021
15. غالم نادية وبرياطي حسين، مساهمة المدقق الخارجي في الحد من اثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق isa240، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، الجزائر، المجلد 13، العدد 1، جانفي 2023

المواقع الالكترونية

1. الموقع الالكتروني: <https://plutuseducation.com/blog/external-audit> ، متاح على الساعة 22:15 بتاريخ : 7-4-2026

1. Akkouche Mouhamed amine, creative accounting practices and the reliability of financial statements Evidence from the most iconic financial scandals, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, University of Algiers 3, Algeria, Volume09, Number 02, December 2022

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



استبيان دراسة ميدانية

السيد(ة) المحترم(ة)،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تحية طيبة، وبعد:

يشرفني ويسعدني توجيه هذا الاستبيان إليكم، والذي يندرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة (تخصص المحاسبة والتدقيق). تحت عنوان: "مساهمة التدقيق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية" حيث تسعى الدراسة إلى إبراز آليات التدقيق الكفيلة بالحد من التلاعبات المحاسبية وتحسين جودة التقارير المالية. وبناءً على ما تتمتعون به من خبرة مهنية، فإن إجاباتكم الدقيقة والموضوعية ستشكل إضافة نوعية للبحث العلمي.

علماً أن إجاباتكم ستعالج في إطار علمي وإحصائي، مع الالتزام التام بسرية المعلومات.

شاكرين لكم مقدماً تقديم يد العون للمساهمة في إنجاح هذا العمل الأكاديمي.

الطالبة: معلم عبد الله عزام - درداشي عبد الحليم تحت إشراف: الدكتورة كحلوش امينة

أولاً: البيانات الشخصية: يرجى وضع علامة (x) في المكان المناسب:

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
2. العمر: 29-20 ☐ 39-30 ☐ 40 فأكثر ☐
3. المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير/ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐
4. الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐
5. الخبرة: أقل من 05 سنوات ☐ من 06 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

ثانياً: الأسئلة المتعلقة بالدراسة:

المحور الأول: فعالية التدقيق الخارجي

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يملك المدقق الخارجي المؤهلات العلمية والعملية الكافية للقيام بمهامه.					
2	يواكب المدقق الخارجي التطورات في معايير التدقيق والمحاسبة باستمرار.					
3	تؤثر خبرة المدقق الخارجي بشكل مباشر على جودة عملية التدقيق.					
4	يلتزم المدقق الخارجي بمبدأ الشك المهني أثناء فحص القوائم المالية.					
5	يؤدي المدقق الخارجي مهامه بعيداً عن أي ضغوط من إدارة المؤسسة.					
6	لا تؤثر العلاقات الشخصية مع المسيرين على حياد المدقق الخارجي.					
7	يبدي المدقق الخارجي رأياً موضوعياً بغض النظر عن مصالحه الخاصة.					
8	يخطط المدقق الخارجي لعملية التدقيق بشكل منهجي ودقيق.					
9	يعكس تقرير المدقق الخارجي الوضع الحقيقي للمؤسسة.					

10	يفصح المدقق الخارجي عن كل الملاحظات الجوهرية في تقريره.				
----	---	--	--	--	--

المحور الثاني: ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

البعد الأول: التلاعب بالأرباح

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تلجأ بعض المؤسسات إلى التلاعب بالأرباح لتحسين صورتها المالية أمام المستثمرين والمقرضين.					
2	تقوم بعض المؤسسات بتأجيل الاعتراف بالخسائر أو الإيرادات بهدف التأثير على نتائج الأرباح المعلنة.					
3	تعتمد بعض المؤسسات تضخيم أرباحها الظاهرة من خلال استخدام سياسات محاسبية مرنة و متحيزة.					
4	تلجأ بعض المؤسسات إلى إدراج إيرادات أو مصاريف وهمية بغرض التأثير على قائمة الدخل.					
5	ارتباط نظام المكافآت بالأرباح المحققة يشجع الإدارة على ممارسة المحاسبة الإبداعية.					
6	تلجأ بعض المؤسسات الى تحويل الأعباء بين الفترات المحاسبية بهدف التأثير على حجم الأرباح المعلنة في كل فترة.					

البعد الثاني: التلاعب بالأصول

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تميل بعض المؤسسات إلى تقديم قيمة الأصول بشكل مبالغ فيه لتحسين مركزها المالي في القوائم المالية.					
2	تلجأ بعض المؤسسات للتلاعب في طرق الاهتلاك المعتمدة من أجل التأثير على القيمة الدفترية للأصول الثابتة.					

3	تصنف بعض الأصول بشكل خاطئ بهدف التأثير على المؤشرات المالية للمؤسسة.				
4	ترج بعض المصروفات الرأسمالية ضمن الأصول بصفة غير مشروعة بهدف تحسين نتائج الفترة.				
5	تلجأ بعض المؤسسات الى إدراج أصول غير موجودة فعلياً في الميزانية لتحسين مؤشرات الملاءة المالية.				
6	تعتمد بعض المؤسسات تأخير شطب الأصول المتقادمة أو المعدومة للحفاظ على مستوى أصولها الظاهرة.				

البعد الثالث: التلاعب بالإفصاح

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تتحكم بعض المؤسسات في طريقة الإفصاح عن المعلومات بما يخدم مصالحها.					
2	تلجأ بعض المؤسسات إلى حذف أو إخفاء معلومات جوهرية في الإيضاحات المالية بهدف التأثير على قرارات المستخدمين.					
3	تفتقر بعض التقارير المالية إلى الشفافية الكاملة في الإفصاح عن المخاطر والالتزامات المحتملة.					
4	تعتمد بعض المؤسسات إلى صياغة الإيضاحات المالية بأسلوب معقد ومبهم بهدف إخفاء المعلومات الحساسة عن المستخدمين.					
5	تلجأ بعض المؤسسات إلى الإفصاح عن المعلومات السلبية في توقيتات غير ملائمة لتقليل من تأثيرها على قرارات المستثمرين.					
6	يسهم غياب الرقابة الفعالة على جودة الإفصاح المحاسبي في تفشي ممارسات إخفاء المعلومات الجوهرية.					

02. البيانات الشخصية:

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	18	60,0	60,0	60,0
	أنثى	12	40,0	40,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى 29 سنة	5	16,7	16,7	16,7
	من 30 إلى 39 سنة	6	20,0	20,0	36,7
	أكبر من 39 سنة	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	15	50,0	50,0	50,0
	ماسر / ماجستير	12	40,0	40,0	90,0
	دكتوراه	1	3,3	3,3	93,3
	أخرى	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	11	36,7	36,7	36,7
	خبير محاسب	19	63,3	63,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	6	20,0	20,0	20,0
	من 5 إلى 10 سنوات	6	20,0	20,0	40,0
	أكثر من 10 سنة	18	60,0	60,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

03.الصدق التمييزي:

Corrélations													
		محور فعالية الذئبق الشارحي	عبارة 1	عبارة 2	عبارة 3	عبارة 4	عبارة 5	عبارة 6	عبارة 7	عبارة 8	عبارة 9	عبارة 10	
محور فعالية الذئبق الشارحي	Corrélation de Pearson	1	,567	,579	,374	,700	,732	,477	,694	,600	,734	,670	
	Sig. (bilatérale)		,001	<,001	,042	<,001	<,001	,008	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	
عبارة 1	Corrélation de Pearson		,567	1	,488	,085	,221	,112	,307	,565	,441	,397	,159
	Sig. (bilatérale)		,001		,006	,656	,241	,557	,099	,001	,015	,030	,401
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 2	Corrélation de Pearson		,579	,488	1	,190	,141	,194	,200	,678	,341	,307	,235
	Sig. (bilatérale)		<,001	,006		,313	,459	,304	,288	<,001	,065	,099	,211
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 3	Corrélation de Pearson		,374	,085	,190	1	,335	,150	-,066	,177	-,030	,213	,284
	Sig. (bilatérale)		,042	,656	,313		,070	,430	,729	,350	,877	,258	,128
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 4	Corrélation de Pearson		,700	,221	,141	,335	1	,613	,097	,522	,513	,324	,425
	Sig. (bilatérale)		<,001	,241	,459	,070		<,001	,609	,003	,004	,081	,019
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 5	Corrélation de Pearson		,732	,112	,194	,150	,613	1	,265	,323	,428	,544	,554
	Sig. (bilatérale)		<,001	,557	,304	,430	<,001		,157	,082	,018	,002	,001
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 6	Corrélation de Pearson		,477	,307	,200	-,066	,097	,265	1	,194	-,021	,445	,194
	Sig. (bilatérale)		,008	,099	,288	,729	,609	,157		,304	,910	,014	,304
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 7	Corrélation de Pearson		,694	,565	,678	,177	,522	,323	,194	1	,526	,207	,234
	Sig. (bilatérale)		<,001	,001	<,001	,350	,003	,082	,304		,003	,271	,213
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 8	Corrélation de Pearson		,600	,441	,341	-,030	,513	,428	-,021	,526	1	,381	,370
	Sig. (bilatérale)		<,001	,015	,065	,877	,004	,018	,910	,003		,038	,044
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 9	Corrélation de Pearson		,734	,397	,307	,213	,324	,544	,445	,207	,381	1	,734
	Sig. (bilatérale)		<,001	,030	,099	,258	,081	,002	,014	,271	,038		<,001
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عبارة 10	Corrélation de Pearson		,670	,159	,235	,284	,425	,554	,194	,234	,370	,734	1
	Sig. (bilatérale)		<,001	,401	,211	,128	,019	,001	,304	,213	,044	<,001	
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

		Correlations																											
		محور معيارية الدراسة الإبتدائية في القوسية																											
محور معيارية القوسية الإبتدائية في القرنوسية	Correlation de Pearson	1	,675	,664	,722	,714	,623	,684	,704	,819	,690	,648	,647	,825	,787	,831	,795	,710	,678	,450									
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001									
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30									
عبارة 11	Correlation de Pearson		,675	1	,869	,690	,744	,313	,716	,522	,344	,401	,247	,367	,496	,350	,507	,414	,315	,234									
	Sig. (bilatérale)		<,001		<,001	<,001	,093	<,001	,003	,062	,028	,188	,046	,005	,058	,004	,023	,090	,213										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 12	Correlation de Pearson		,664	,869	1	,634	,530	,189	,614	,564	,451	,534	,330	,298	,441	,365	,490	,465	,376										
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001		<,001	,003	,317	<,001	,001	,012	,002	,075	,110	,015	,048	,006	,010											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 13	Correlation de Pearson		,722	,690	,634	1	,674	,349	,589	,675	,406	,362	,309	,519	,555	,528	,653	,447	,243										
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001		<,001	,059	<,001	<,001	,026	,049	,096	,003	,001	,003	<,001	,013											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 14	Correlation de Pearson		,714	,744	,530	,674	1	,350	,658	,604	,394	,226	,240	,561	,655	,381	,484	,583	,463										
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	,003	<,001		,058	<,001	<,001	,031	,229	,201	,001	<,001	,038	,007	<,001											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 15	Correlation de Pearson		,623	,313	,189	,349	,350	1	,416	,245	,546	,414	,472	,349	,497	,481	,538	,395	,419										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,093	,317	,059	,058		,022	,192	,002	,023	,008	,059	,005	,007	,002	,031											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 16	Correlation de Pearson		,684	,716	,614	,589	,658	,416	1	,596	,483	,273	,334	,472	,553	,423	,480	,378	,250										
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	,022	<,001		<,001	,007	,145	,072	,008	,002	,020	,007	,039											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 17	Correlation de Pearson		,704	,522	,564	,675	,604	,245	,596	1	,630	,355	,403	,464	,464	,469	,521	,663	,319										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,003	,001	<,001	,192	<,001		<,001	,054	,027	,010	,010	,009	,003	<,001	,086											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 18	Correlation de Pearson		,819	,344	,451	,406	,394	,546	,483	,630	1	,719	,781	,509	,598	,691	,587	,678	,637										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,062	,012	,026	,031	,002	,007	<,001		<,001	<,001	,004	<,001	<,001	<,001	<,001											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 19	Correlation de Pearson		,690	,401	,534	,362	,226	,414	,273	,355	,719	1	,753	,366	,443	,591	,574	,464	,544										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,028	,002	,049	,229	,023	,145	,054	<,001		<,001	,047	,014	<,001	<,001	,010											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 20	Correlation de Pearson		,648	,247	,330	,309	,240	,472	,334	,003	,781	,753	1	,460	,431	,597	,452	,371	,472										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,188	,075	,096	,201	,008	,072	,027	<,001	<,001		,010	,017	<,001	,012	,044											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 21	Correlation de Pearson		,647	,367	,298	,519	,561	,349	,472	,464	,509	,366	,460	1	,578	,459	,522	,390	,443										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,046	,110	,003	,001	,059	,008	,010	,004	,047	,010		<,001	,011	,003	,033											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30											
عبارة 22	Correlation de Pearson		,825	,496	,441	,555	,655	,497	,553	,464	,598	,443	,431	,578	1	,628	,696	,680	,767										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,005	,015	,001	<,001	,005	,002	,010	<,001	,014	,017	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 23	Correlation de Pearson		,787	,350	,365	,528	,381	,481	,423	,469	,691	,591	,597	,459	,628	1	,776	,691	,454										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,058	,048	,003	,038	,007	,020	,009	<,001	<,001	,011	<,001	<,001		<,001	<,001	,012										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 24	Correlation de Pearson		,831	,507	,490	,653	,484	,538	,480	,521	,597	,574	,452	,522	,696	,776	1	,709	,593										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,004	,006	<,001	,007	,002	,007	,003	<,001	<,001	,012	,003	<,001	<,001		<,001	<,001										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 25	Correlation de Pearson		,795	,414	,465	,447	,583	,395	,378	,663	,678	,464	,371	,390	,680	,691	,709	1	,695										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,023	,010	,013	<,001	,031	,039	<,001	<,001	,010	,044	,033	<,001	<,001	<,001		<,001										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 26	Correlation de Pearson		,710	,315	,376	,243	,463	,419	,250	,319	,637	,544	,472	,443	,767	,454	,593	,695	1										
	Sig. (bilatérale)		<,001	,090	,041	,196	,010	,021	,182	,086	<,001	,002	,009	,014	<,001	,012	<,001	<,001											
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30										
عبارة 27	Correlation de Pearson		,678	,234	,214	,383	,374	,633	,372	,354	,564	,366	,346	,432	,586	,450	,615	,552	,655	1									
	Sig. (bilatérale)		<,001	,213	,257	,037	,042	<,001	,043	,055	,001	,047	,061	,017	<,001	,013	<,001	,002	<,001										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30									
عبارة 28	Correlation de Pearson		,450	,168	,177	,257	,194	,292	,246	,213	,324	,307	,226	,039	,532	,284	,387	,213	,362	1									
	Sig. (bilatérale)		,013	,375	,349	,182	,304	,118	,191	,257	,081	,098	,229	,837	,077	,002	,128	,030	,259										
	N		30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30									

04.الصدق البنائي:

Corrélations

		محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	بعد الفاعل بالأرباح	بعد الفاعل بالأصول	بعد الفاعل بالإفصاح
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	Corrélation de Pearson	1	,854	,925	,905
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001
	N	30	30	30	30
بعد الفاعل بالأرباح	Corrélation de Pearson	,854	1	,694	,620
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001
	N	30	30	30	30
بعد الفاعل بالأصول	Corrélation de Pearson	,925	,694	1	,790
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001
	N	30	30	30	30
بعد الفاعل بالإفصاح	Corrélation de Pearson	,905	,620	,790	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	
	N	30	30	30	30

Corrélations

		الاستبيان ككل	محور فعالية التدقيق الخارجي	محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة
الاستبيان ككل	Corrélation de Pearson	1	,485	,953
	Sig. (bilatérale)		,007	<,001
	N	30	30	30
محور فعالية التدقيق الخارجي	Corrélation de Pearson	,485	1	,199
	Sig. (bilatérale)	,007		,293
	N	30	30	30
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	Corrélation de Pearson	,953	,199	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,293	
	N	30	30	30

05. معامل الثبات الفاكرونباخ:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,798	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,882	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,870	6

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,939	18

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,916	28

06. صدق التجزئة النصفية:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	,827
		Nombre d'éléments	14 ^a
	Partie 2	Valeur	,840
		Nombre d'éléments	14 ^b
	Nombre total d'éléments		28
Corrélation entre les sous-échelles			,930
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		,964
	Longueur inégale		,964
Coefficient de Guttman			,964

a. Les éléments sont : عبارة 1, عبارة 3, عبارة 5, عبارة 7, عبارة 9, عبارة 11, عبارة 13, عبارة 15, عبارة 17, عبارة 19, عبارة 21, عبارة 23, عبارة 25, عبارة 27.

b. Les éléments sont : عبارة 2, عبارة 4, عبارة 6, عبارة 8, عبارة 10, عبارة 12, عبارة 14, عبارة 16, عبارة 18, عبارة 20, عبارة 22, عبارة 24, عبارة 26, عبارة 28.

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
محور فعالية التدقيق الخارجي	,122	30	,200 [*]	,961	30	,336
بعد اللاعب بالأرباح	,127	30	,200 [*]	,957	30	,259
بعد اللاعب بالأصول	,130	30	,200 [*]	,948	30	,147
بعد اللاعب بالإفصاح	,105	30	,200 [*]	,954	30	,222
محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة	,063	30	,200 [*]	,990	30	,993

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

08. الانحدار الخطي البسيط:

الفرضية الأولى:

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,030 ^a	,001	-,035	,75462

a. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

b. Variable dépendante : بعد اللاعب بالأرباح

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,015	1	,015	,026	,873 ^b
	de Student	15,945	28	,569		
	Total	15,959	29			

a. Variable dépendante : بعد اللاعب بالأرباح

b. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,247	1,369		2,371	,025
	محور فعالية التدقيق الخارجي	,051	,318	,030	,161	,873

الفرضية الثانية:

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,291 ^a	,085	,052	,75452

a. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

b. Variable dépendante : بعد اللاعب بالأصول

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,475	1	1,475	2,591	,119 ^b
	de Student	15,940	28	,569		
	Total	17,415	29			

a. Variable dépendante : بعد اللاعب بالأصول

b. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,951	1,369		,695	,493
	محور فعالية التدقيق الخارجي	,511	,318	,291	1,610	,119

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,202 ^a	,041	,007	,82368

a. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

b. Variable dépendante : بعد التدقيق بالإفصاح

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,812	1	,812	1,197	,283 ^b
	de Student	18,997	28	,678		
	Total	19,809	29			

a. Variable dépendante : بعد التدقيق بالإفصاح

b. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,845	1,495		1,234	,227
	محور فعالية التدقيق الخارجي	,379	,347	,202	1,094	,283

الفرضية العامة:

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,199 ^a	,039	,005	,69772

a. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

b. Variable dépendante : محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,560	1	,560	1,150	,293 ^b
	de Student	13,631	28	,487		
	Total	14,191	29			

a. Variable dépendante : محور ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة

b. Prédictors : (Constante), محور فعالية التدقيق الخارجي

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,010	1,266		1,587	,124
	محور فعالية التدقيق الخارجي	,315	,294	,199	1,072	,293