جامعة يحى فارس - بالمدية -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (LMD)

تخصص: محاسبة

بعنوان:

دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

- دراسة ميدانية -

إعداد الطالبين:

- نصر الدين بوقريعة
- جلول ملوج

الأستاذ المشرف:

أ. د. عمر علي عبد الصمد

أمام اللجنة المكونة من السادة:

	رئيسا
أ.د. علي عبد الصمد عمر ..... (جامعة المدية)	مشرفا ومقررا
	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والتقدير

من لم يشكر الناس لم يشكر الله

فالشكر لله تعالى الذي وفقنا لهذا وأنعم علينا

ثم الشكر لكل إنسان أمدنا بيد المساعدة من قريب أو من بعيد

وعلى رأسهم الأستاذ المشرف **الدكتور علي عبد الصمد عمر**

الذي لم

يبخل علينا بالنصائح والتوجيهات برغم كثرة مهامه وانشغالاته.

كما لا يفوتنا أن نشكر أعضاء لجنة المناقشة الموقرة كل باسمه على

ما بذلوه من جهود في قراءة الرسالة فجزاهم الله عنا كل خير.

وكل من علمنا وأنار دربنا في الدنيا بالعلوم والمعارف من

أساتذتنا

الأفاضل وزملائي الكرام

إهداء

الشكر لله على إتمام هذا العمل الذي اهديه:

إلى من قال فيهما عز وجل وبالوالدين إحسانا

ووصى بهما خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أمي نبع الحنان الذي لا ينضب

إلى الذي زرع في نفسي حب العلم والمثابرة

إلى جميع إخوتي وأخواتي وجميع الأهل والأحب

إلى كل زملائي في الدراسة، إلى كل من علمني حرفا

إلى كل من ساهمة في ارشادي إلى طريق الصواب

نصر الدين

إهداء

الشكر لله على إتمام هذا العمل الذي اهديه:

إلى من قال فيهما عز وجل وبالوالدين إحسانا

ووصى بهما خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أمي نبع الحنان الذي لا ينضب

إلى الذي زرع في نفسي حب العلم والمثابرة

إلى جميع إخوتي وأخواتي وجميع الأهل والأحب

إلى كل زملائي في الدراسة، إلى كل من علمني حرفا

إلى كل من ساهمة في ارشادي إلى طريق الصواب

جلول

الملخص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال التعرف على جودة التدقيق الخارجي، ومختلف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وكذلك انعكاساتها على قيمة المؤسسة، ومن ثم تبيين إسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.

ولتحقيق هدف الدراسة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على استمارة استبيان وزعت على الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في ولاية المدية وبعض الولايات الأخرى حيث شملت العينة 45 مستجوب، وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.

تعتمد المحاسبة الإبداعية على أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على قيمة المؤسسة.

تساهم جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.

وعلى ضوء تلك النتائج أوصت الدراسة بضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق للتكوين بشكل مستمر، تفعيل دور المنظمات المهنية والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وفعيل دورها في تعزيز جودة التدقيق الخارجي والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، الرقابة على الجودة.

الملخص

Abstract

This study aimed to identify the role of the quality of external auditing in reducing the effects of creative accounting, by identifying the quality of external auditing, the various practices and methods of creative accounting as well as their implications on the value of the institution, and then showing the contributions of the quality of external auditing in minimizing the effects of Creative Accounting.

To achieve the objective of the study and test the validity of the hypotheses, we relied on a questionnaire form distributed to the parties interested in the audit process in the state of Medea and some other states, where the sample included 45 respondents, and the study found the following:

The quality of the external audit is affected by the factors controlling it.

Creative accounting depends on fraudulent methods and non-professional practices that negatively affect the value of the enterprise.

The quality of external auditing contributes to reducing the effects of creative accounting and in light of these results,

The study recommended that practitioners of the accounting and auditing professions undergo training on an ongoing basis, activating the role of professional organizations and bodies responsible for organizing the profession accounting in Algeria and activating its role in enhancing the quality of external auditing and reducing creative accounting practices.

Keywords: quality of external audit, creative accounting, quality control.

فهرس المحتويات

الشكر والتقدير .....

الاهداء .....

الملخص: 1

توطئة.....أ

الفصل الأول: جودة التدقيق الخارجي 1

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي 2

المطلب الأول: تطور وتنامي مفهوم جودة التدقيق الخارجي.....2

المطلب الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي 5

المبحث الثاني: العوامل الضابطة لجودة التدقيق الخارجي 11

المطلب الأول: عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق 11

المطلب الثاني: عوامل متعلقة بجهاز التدقيق وعملية التدقيق.....13

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق التدقيق وعملية التدقيق 18

المطلب الثالث: عوامل مرتبطة بالجهة محل التدقيق والعوامل المرتبطة بالرقابة على جودة أداء التدقيق.....25

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي 29

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي 29

المطلب الثاني: جوانب رقابة جودة التدقيق الخارجي 30

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة التدقيق.....31

خلاصة الفصل: 35

الفصل الثاني: اسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.....36

تمهيد 36
المبحث الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية 37
المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها 37
المطلب الثاني: دوافع الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية 40
المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الاخلاقي 41
المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية ـ المجالات، الأساليب، الانعكاسات ـ 44
المطلب الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية.....44
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية.....48
المطلب الثالث: انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية 54
المبحث الثالث: اسهامات جودة التدقيق في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية 56
المطلب الأوّل: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الابداعية 56
المطلب الثاني: جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية 59
المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية 61
خلاصة الفصل الثاني 68
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية 69
تمهيد: 69
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.....70
المطلب الأول: منهج الدراسة 70
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة 71
المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة 72

المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان 74
المطلب الأول: أساليب المعالجة الاحصائية 74
المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة 75
المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة الميدانية 80
المطلب الأول: تحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان 80
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات 94
الخلاصة الفصل:.....98
خاتمة عامة.....99
قائمة المراجع 100
الملاحق 106

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
.1	مقياس لكارت الثلاثي	70
.2	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة	71
.3	نتائج معامل ألفا كرومباخ	73
.4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	75
.5	توزيع أراد العينة حسب التخصص العلمي	76
.6	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	77
.7	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	79
.8	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	81
.9	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	84
.10	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	91_90
.11	نتائج اختبار (**T-Test**) للفرضية الأولى	95
.12	نتائج اختبار (**T-Test**) للفرضية الثانية	96
.13	نتائج اختبار (**T-Test**) للفرضية الثالثة	96

قائمة الأشكال والرسومات البيانية

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
.1	العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بالمكتب	18
.2	العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق	20
.3	العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق	25
.4	العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بالجهة محل التدقيق	27
.5	العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة برقابة على جودة أداء التدقيق	28
.6	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	76
.7	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	77
.8	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	78
.9	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	80

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	الصفحة
.1	استمارة الاستبيان	107
.2	قيمة ألفا كرومباخ	112
.3	الاحصائيات المتعلقة بخصائص العينة	112
.4	احصائيات المحور الأوّل من الاستبيان	114
.5	احصائيات المحور الثاني من الاستبيان	119
.6	احصائيات المحور الثالث من الاستبيان	126
.7	اختبار الفرضيات	130

المقدمة

توطئة

لقد حظي مفهوم جودة التدقيق والرقابة عليها اهتماما كبير من قبل العديد من المنظمات المهنية في العالم، حيث بذلت هذه الأخيرة جهود حثيثة من أجل تحسين أداء مكاتب التدقيق والارتقاء بها، ويتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية لرقابة على جودة التدقيق، وإلزام المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند أداء عملية التدقيق، وقد أصدرت هذه المنظمات العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات المتعلقة بهذا الموضوع.

ويعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من أكثر المنظمات شهرةً في مجال التدقيق بحث هما الجهتان المختصتان في إصدار وتحديث معايير التدقيق الدولية.

ولقد أصبحنا اليوم وفي ظل العولمة في أمس الحاجة إلى تنظيم المهنة، وتوحيد أساليبها على مستوى العالم، وممّا لا يخفى على أحد الأزمات المالية التي شهدها العالم وانهيار المؤسسات وكبريات الشركات ومثال تلك الانهيارات مؤسسة (Enron ,2001) لطاقة ومؤسسة (Worldcom ,2002) للاتصالات في الولايات المتحدة الأمريكية ، على إثر هذه العوامل حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الأسباب الحقيقية لهذه الانهيارات ولقد توصلت معظم هذه الدراسات والتحقيقات إلى انتشار الفساد المالي والإداري لإدارات تلك المؤسسات وإتباعها لممارسات محاسبية احتيالية وافتقارها الشفافية في الإفصاح المحاسبي، حيث يقوم المحاسب وبناءاً على رغبة إدارة المؤسسة بالتلاعب في القوائم المالية من خلال ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية قصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

وفي ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الإبداعية وكذا خطورة استخدام أساليبها كان لابد من إيجاد وإتباع وسائل للكشف عن المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها لذلك ازداد الاهتمام بمفهوم جودة التدقيق في العمل الرقابي.

إشكالية الدراسة: من خلال ما تم التطرق إليه أعلاه يمكن طرح التساؤل الآتي:

- **كيف تساهم جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية؟**

من خلال هذا التساؤل تبرز الأسئلة الفرعية التالية:

ماذا يقصد بجودة التدقيق الخارجي؟

ماهي أساليب المحاسبة الإبداعية؟ وماهي انعكاساتها؟

ماهي اسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من أساليب المحاسبة الإبداعية؟

الفرضيات: للإجابة على الأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

1. تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.
2. تعتمد المحاسبة الإبداعية أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على قيمة المؤسسة.
3. تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات المتبناة، وذلك من خلال:

1. التعرف على جودة التدقيق الخارجي والعوامل الضابطة لها.
2. التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.
3. معرفة مدى مساهمة جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من كونها تهدف إلى التعرف على جودة التدقيق الخارجي والعوامل التي تستخدم لقياسها، بالإضافة إلى معرفة دورها في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية من أجل التخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أسباب اختيار الموضوع

لكل عمل وبحث عملي ممهداته ومبرراته لقيام الباحث به، ولقد كانت هناك عدة أسباب جعلتنا نختار هذا الموضوع وهي:

- توفر الرغبة الشخصية للطالبين والاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال التخصص (المحاسبة).

- الميول والاهتمام بالمحاسبة بصفة عامة ومهنة التدقيق بصفة خاصة.
- نقص البحوث والدراسات المتعلقة بالموضوع.
- حداثة الموضوع.

المنهج المتبع في الدراسة

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وإشكاليته، تم إتباع المنهجين الوصفي والتحليلي، حيث تم استخدام المنهج الوصفي للجزء النظري للدراسة، والمنهج التحليلي من خلال تحليل دور جودة التدقيق الخارجي كآلية للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية وذلك بالاعتماد على استبيان كأداة للوقوف عند آراء أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين.

الدراسات السابقة

- ✓ **دارسة (عبد السلام سليمان قاسم الأهدل 2008)**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بجامعة الحديدة باليمن، بعنوان العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "دراسة نظرية _ميدانية"، وقد استهدف الباحث التعرف على مفاهيم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة التدقيق، وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في البيئة اليمنية، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها أن جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق توافق على أن خبرة فريق عمل التدقيق من أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق بشكل عام، يلى ذلك الالتزام بمعايير التدقيق، يليه الالتزام بمعايير الرقابة على جودة التدقيق، فالسمعة المهنية للمكتب، ثم هيكل الرقابة الداخلية، فالاتصالات الجيدة بين فريق التدقيق والعميل، أما بخصوص وسائل تحسين جودة التدقيق، فقد توصل الباحث إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، حول تلك الوسائل فيما عدا الرقابة على جودة التدقيق بواسطة مراجعة النظير، والرقابة على جودة التدقيق بواسطة هيئة حكومية، وقد احتل وجود معايير للرقابة على الجودة المرتبة الأولى من حيث الأهمية من وجهة نظر جميع الأطراف المهتمة بعملية التدقيق بشكل عام، تلا ذلك تدعيم الاستقلال، ثم الزام مكاتب التدقيق بأن يجتاز مدققوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.

- ✓ **دراسة (مطر والحلبي، 2009)** بعنوان، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية والصادرة عن الشركات المساهمة الهامة الأردنية، وقد هدفت إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على دور المدققين لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية الممارسة من قبل مجالس إدارات الشركة المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية، تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الأردنية.
- ✓ **دراسة (رشا حمادة، 2010)** بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، هدفت الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان التدقيق وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولتحقيق ذلك قام الباحث بإعداد استبانة وزعت على عدد من المدققين الخارجيين واعضاء لجنة التدقيق، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذها لمهامها تؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- ✓ **دراسة (إبراهيم حسين إبراهيم أبو جراد 2011)** وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة، بعنوان علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصاريف المحلية العاملة في فلسطين، وقد هدفت الدراسة إلى محاولة استكشاف علاقة جودة التدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصاريف المحلية العاملة في فلسطين من جهة، وتحليل الأهمية النسبية لكل عامل من العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من جهة أخرى، ثم إبراز دور العوامل المؤثرة في جودة التدقيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الفلسطينية في قطاع المصاريف المحلية. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: قيام المصاريف المحلية العاملة في فلسطين بممارسة المحاسبة الإبداعية، وجود علاقة إيجابية بين العوامل الضابطة لجودة التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية في المصاريف المحلية العاملة في فلسطين.
- ✓ **دراسة (حمادي نبيل 2012/2011)**: وهي أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة الجزائر بعنوان أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية " دراسة حالة الجزائر"، وقد هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على

الظروف والعوامل التي دعت لوجود الحوكمة والتدقيق فضلا عن تحديد علاقات الترابط بينهما، وتحديد الكيفية التي من خلالها يمكن الحكم على مدى جودة التدقيق، وأيضا توضيح مضمون الحوكمة وجودة التدقيق في الجزائر، بالإضافة إلى تحديد طبيعة وحجم تأثير الآليات الداخلية للحوكمة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية على جودة التدقيق في ظل متغيرات البيئة الجزائرية، وقد توصل الباحث إلى أنه توجد مجموعة من الظروف والعوامل التي تحتم وجود كل من الحوكمة والتدقيق بشكل متلازم من أبرزها انفصال الملكية عن التسيير والأزمات المالية، كما أكد الباحث على أنه يتم الحكم على مدى جودة التدقيق من خلال قياس قدرة القائم بعملية التدقيق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات، أو مدى الالتزام بالمعايير المهنية، والقدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما تم التوصل إلى أن تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية سيزيد من جودة التدقيق.

- ✓ **دراسة سهام أكرم عمر الطويل 2012**: وهي مذكرة لنيل شهادة الماجستير بالجامعة الإسلامية بغزة بعنوان تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، وقد هدف الدراسة إلى معرفة تأثير متغيرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني للمدققين في قطاع غزة، ومن أجل تحقيق ذلك أجريت دراسة ميدانية على 56 من مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج حيث أكد الباحث أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق مثل كبر حجم مكتب التدقيق، الخبر المهنية والتأهيل العلمي والعملي، المنافسة بين مكاتب التدقيق، السمعة الجيدة لمكتب التدقيق، كما أن هناك بعض المتغيرات لها آثار سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق وتقديم الخدمات الاستشارية، كما توصلت الدراسة إلى أن من أكثر وسائل تحسين جودة التدقيق أهمية وجود معايير للرقابة على الجودة داخل المكاتب، يليها الزام هذه المكاتب بأن يجتاز مدققوها عددا معينا من ساعات التعليم المهني المستمر.
- ✓ **دراسة (ميساء محمد سعد أبو تمام 2012 _2013)** وهي مذكرة لنيل الماجستير بجامعة الشرق الأوسط، بعنوان مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، وقد هدفت هذه الدراسة الى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات

النقدية، ولتحقيق هدف الدراسة أجريت دراسة ميدانية على (261) مستجيب من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية، وقد توصلت الى مجموعة من النتائج أهمها: وجود تأثير لاستخدام المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة البيانات القائمة التدفقات النقدية، كما تبين انه يوجد إدراك لدى المحاسبيين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية، إضافة إلى نتائج الدراسة تبين أنه الشركات الصناعية الأردنية تقوم باستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

صعوبات الدراسة

- صعوبة عدم توفر المراجع الكافية إثر غلق المكتبات في ظل جائحة كورونا.
- صعوبة التواصل بين الطالبين فيما بينهم من أجل مناقشة عملهم.
- قلة إدراك أفراد عينة الدراسة لموضوع.
- ضيق الوقت، وعدم إمكانية التوسع في الدراسة الميدانية.
- بسبب الظروف التي تمر بها البلاد تعذر علينا عقد مقابلات مع المهنيين.

هيكل الدراسة: سعيا منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية السابقة والأسئلة الفرعية المرافقة لها، قسمنا الدراسة إلى مقدمة، ثلاث فصول وخاتمة على النحو التالي:

الفصل الأول: جودة التدقيق الخارجي

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنتناول في المبحث الأول الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي حيث شمل المفهوم والأهمية، أما المبحث الثاني تم تخصيصه للعوامل الضابطة لجودة التدقيق، وتضمن البحث الثالث جانب الرقابة على جودة أعمال التدقيق، الذي شمل على مفهوم رقابة الجودة وجوانبها واساليبها.

الفصل الثاني: اسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول سنتطرق فيه إلى أساسيات المحاسبة الإبداعية من خلال تحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها، أما المبحث الثاني تم تخصيصه لإبراز مجالات وأساليب وانعكاسات المحاسبة الإبداعية، وتضمن المبحث الثالث إسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.

قمنا بتخصيص هذا الفصل أساسا كمحاولة منا لدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من مهنين وأكاديميين متخصصين في المحاسبة والتدقيق، وذلك من خلال توزيع استبيان على عينة منهم، حيث سيتم تحليل نتائج هذا الاستبيان الذي من خلاله يتم اختبار فرضيات الدراسة.

وأخيرا نصل إلى الخاتمة التي ستتضمن ملخصا للدراسة، الإجابة على الإشكالية المطروحة، اختبار صحة الفرضيات، وأهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

الفصل

الأوّل

الفصل الأول: جودة التدقيق الخارجي

شهدت مهنة التدقيق مع بداية القرن الواحد وعشرون جدلاً واسعاً حول دور محافظي الحسابات ومسؤولياتهم في اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية وتصاعد هذا الجدل مع فشل كبرى مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق أدنى متطلبات المهنة، وعليه كانت مساهمات كثيرة من قبل الباحثين والمهنين للارتقاء بمهنة التدقيق وأداء المدققين إلى أقصى ما يمكن لإرجاع ولو جزء بسيط من ثقة مستخدمي القوائم المالية، فأصبح موضوع جودة التدقيق الخارجي من المواضيع المهمة إلا انه لم يرد تعريف واضح متفق عليه وشامل، كما أن مفهوم جودة التدقيق الخارجي يعد مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة لذا يجب على محافظي الحسابات الالتزام بالمعايير المهنية وتفعيل المسؤولية القانونية ولجان التدقيق لدى عملية التدقيق، كما أولت عدة جهات مهنية اهتماماً خاصاً لموضوع جودة التدقيق الخارجي من خلال إصدار معايير وإرشادات مهنية من اجل تحقيق أهداف المهنة من حيث مستوى أدائها واستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في خدماتها. لذا سنقوم في هذا الفصل بإلقاء الضوء على جودة التدقيق الخارجي من خلال التطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

المبحث الثاني: العوامل الضابطة لجودة التدقيق الخارجي

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الخارجي

المطلب الأول: تطور وتنامي مفهوم جودة التدقيق الخارجي

على الرغم من أهمية مفهوم جودة التدقيق الخارجي، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل متفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، حيث سنعرض في هذا المطلب تطور وتنامي مفهوم جودة التدقيق الخارجي

مفهوم الجودة: يعتبر المعنى اللغوي في اللغة العربية كما جاء في لسان العرب لابن منظور، بأن كلمة الجودة في أصله اللغوي "جوّد "والجيد نقيض الرديء، وجاد الشيء جوّده، أي صار جيدا[1]، كما أن معنى الجودة (QUALITY) يرجع الى الكلمة اللاتينية (QUALITIES)التي تعني طبيعة الشخص وطبيعة الشيء، ودرجة الصلابة وقديما كانت تعنى الدقة والإتقان.

وحديثا تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة.

وقد عرفتها الجمعية الأمريكية لضبط الجودة بأنها " مجموعة من المزايا وخصائص المنتج أو الخدمة القادرة على تلبية حاجات المستهلكين."

في حين عرفها آخرون بأنها مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم.

ومع تطور الحياة الاقتصادية وخاصة في اليابان ظهرت الجودة بمفهومها الشامل عبر مراحل تطور أساسية وهي:

1-الفحص والتفتيش Inspection وتقوم بالتركيز على المنتج.

[1] إبراهيم حسين إبراهيم أبو جراد،" **علاقة جودة تدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين**"، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين،2011 ، ص 17.

2-مراقبة المنتجQuality control وتقوم بالتركيز على العملية.

3-تأكيد الجودة Quality Assurance وتقوم بالتركيز على النظام.

4-إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM) وتقوم بالتركيز على الأفراد وجميع العمليات.

ويعتبر مفهوم الجودة الشاملة من أكثر المفاهيم الرائدة والتي استحوذت الاهتمام الواسع من قبل المختصين والإداريين وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي ولقد لعبت الإدارة اليابانية دورا هاما وحاسما في ظهور هذا المفهوم.[1]

المطلب الثاني: تعريف جودة التدقيق الخارجي

من خلال البحوث والدراسات السابقة نلاحظ ان الباحثون اختلفوا في تعريف جودة التدقيق حيث تم النظر اليها من ثلاثة زوايا مختلفة:

1. من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات

يعتبر تعريف (De Angelo 1981)لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من طرف العديد من الباحثين في مجال التدقيق حيث عرفت جودة التدقيق على أنها "زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله "[2].

وعرفها (Davidson & Neu , 1993) جودة التدقيق بأنها "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد

[1] إياد حسن حسين أبو هين، " **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005 ، ص43.

[2] De Anglo, L.E, «**Auditor Size and Audit Quality** », journal of Accounting and Economics, USA: Vol: 3, N°: 3, 1981, P: 186.

الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية".[1]

2. من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية[2]

تبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) حيث تتوقف جودة التدقيق بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" على أن "تلتزم المؤسسة (مكتب التدقيق) بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمانا معقولا ب:

- ✓ أن المؤسسة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- ✓ وأن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف"

3. من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

عرف(Palmrose, 1988) جودة التدقيق على أنّها:" درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية"[3]. كما يرى كلّ من(Sutton and Lampe, 1991) أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة التدقيق وهم معدو القوائم المالية ، المستخدمون الخارجيون ، المنظمون مثل المحاكم الدستورية والتشريعية ، أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق ، أعضاء مكاتب المحاسبة بحيث نجد أنكل طرف لديه مفهوم لجودة التدقيق يختلف عن مفهوم الطرف الآخر [4].وكذلك يرى **(Wilox)** مفهوم جودة المراجعة "أنها عبارة

---

[1] Davidson R and Neu D, **« A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality»,** Contemporary Accounting Research, USA: Vol: 9, N°: 2, 1993, P-P: 479-488.

[2] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر"، 2017، ص62.

[3] Palmrose, Z**, « An Analysis of Auditor Litigation and Audit Servic e Quality »**, the Accounting Review, USA: Vol: 64, N°: 1, 1988, P-P: 55-73.

[4] عمر علي عبد الصمد، مرجع سابق، ص62.

عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع" كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب[1].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقا للمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والتحريفات المكتشفة، من أجل تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثالث: أهمية جودة التدقيق الخارجي

تكمن أهمّيّة جودة التدقيق في طبيعة الخدمات الّتي تقدّمها هذه المهنة لمستخدمي القوائم الماليّة في شكل تقرير

يطمئنهم ويضمن لهم شرعيّة وصدق تلك القوائم، أي أنّها أعدّت وفق القواعد القانونيّة والمبادئ المحاسبيّة المتعارف عليها، وأنها خالية من كلّ الأخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، لأنّهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، كما يلي[2]:

أ. الملاّك والمستثمرون:

من مصلحة الملاّك أن تتمّ عمليّة التدقيق بأعلى مستوى من الجودة، وذلك لضمان حماية أموالهم

المستثمرة في المؤسّسة من التّلاعب، كما تمكّنهم جودة التدقيق من اتّخاذ القرارات المناسبة حول جدوى الاستثمار، أي هل يتمّ التّوقّف عن هذا الاستثمار، توسيعه أو الإبقاء على نفس مستوى الاستثمار، أو تغييره.

ب. إدارة المؤسّسة:

تعتبر إدارة المؤسّسة المسؤولة عن إعداد القوائم الماليّة، وبالتّالي فإنّ تنفيذ عمليّة التدقيق بأعلى جودة ممكنة

---

[1] مامي علي، "**أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين ـ دراسة حالة الجزائر ـ**"، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، 2011، ص80.

[2] حمادي نبيل، "**أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية ـ دراسة حالة الجزائر ـ**" أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012، ص56.

يمكّنها من معرفة أماكن القوّة والضّعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبليّة .ومن ناحية أخرى فإنّ تقرير المدقق حول القوائم الماليّة المسعّرة في البورصة سيكون له ردود فعل، ممّا قد يؤثّر على أسعار الأسهم الخاصّة بهذه المؤسّسة.

ت. الدّائنون:

تعتمد البنوك ومؤسّسات التّمويل بشكل كبير على القوائم الماليّة وتشترط تأشيرة المدقق عليها، وخاصّة في منح القروض والتّسهيلات البنكيّة، وممّا لاشكّ فيه أنّ جودة عمليّة التدقيق ستساعد المقرضين على تفسير أكثر للوضعيّة الماليّة الحاليّة للمؤسّسة، وستحدّد طبيعة القرارات الّتي سيتّخذها المقرضون بالتّعامل مع المؤسّسة أم لا؛

ث. مكاتب التدقيق:

تهتمّ مكاتب التدقيق بجودة التدقيق بسبب حدّة المنافسة فيما بينها، والرّغبة في تحسين ربحيّة المكتب على المدى الطّويل، من خلال المحافظة على العملاء الجيّدين وجذب عملاء جدد يقدّرون جودة الخدمات الّتي يقدّمها المكتب، كما أنّ عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنيّة المتعارف عليها أو المقبولة عموماً، يؤدّي إلى أعمال أقلّ جودة، وبالتّالي تزيد القضايا القانونيّة المرفوعة ضدّ المكتب، والّتي ستؤثّر على سمعته وتعرّضه للعقوبات.

ج. الهيئات والأجهزة الحكوميّة:

تعتمد الأجهزة الحكوميّة على القوائم الماليّة الّتي خضعت للتدقيق في أغراض كثيرة، منها التّخطيط والرّقابة وفرض الضّرائب، وتفيد جودة التدقيق هذه الهيئات في التّأكّد من صحّة المعلومات الّتي تتضمّنها القوائم الماليّة، وبالتّالي تضمن لها صحّة القرارات الّتي ستتّخذها، فمثلا الإدارة الضّريبيّة عند اقتناعها بمستوى جودة التدقيق المقدّمة من طرف محافظ الحسابات لمكلّفها الضّريبي، فإنّها ستطمئن لقيمة الوعاء الضّريبي، وبالتّالي ستقلّل من الرّقابة الجبائيّة، وهذا ما يقلّل من تكاليف الإدارة الضّريبيّة ومن منازعاتها مع مكلّفيها.

ح. المنظّمات المهنيّة:

من مصلحة هذه المنظّمات تقديم خدمات التدقيق بمستوى عال من الجودة، فحسب (Scott Henderson) وهو رئيس جمعيّة المحاسبين القانونيّين في استراليا أنّه:"إذا لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء سمعتهم كما تفقد المهنة سمعتها، وأنّ أيّ عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإنّنا لسنا بحاجة إليه في المهنة"، لذلك فجودة التدقيق ستؤدّي إلى الارتقاء بمهنة التدقيق، كونها من إحدى المهن الأكثر طلبا للكفاءة والأمانة والموضوعيّة مقارنة ببقيّة المهن الأخرى[1].

وتنبع أيضا أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية:

أ- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية[2]

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير خصوصا معايير الرقابة على جودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق

بحيث أشار (Carcello et al) إلى أن التمسك بالمعايير المهنية يعد من أهم العوامل التي حظيت بأهمية كبيرة لدى المشاركين في الدارسة (المدققين –المعدين–المستخدمين)، لتحديد جودة التدقيق.

وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي التزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

ب- **المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق**

يتعرض محافظو الحسابات بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية الى موجة نقد نظرا الى عدم رضاء الأطراف ذات الصلة بمهنة المراجعة وبأداء محافظي الحسابات ويشير هذا بوضوح الى وجود فجوة بينما يتوقعه المستفيدين من جهة، وبين الأداء الفعلي لمحافظي الحسابات من جهة أخرى وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات (GAP Expectation).

---

[1] حمادي نبيل، نفس المرجع السابق، ص56.

[2] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل،" **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ـ دارسة نظرية ميدانية ـ** "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن،2008 ، ص6.

حيث يتوقع المستفيدين والمجتمع بصفة عامة من أعمال التدقيق ما يلي [1]:

- ✓ القيام بعملية المراجعة باستقلالية وموضوعية وبكفاءة .
- ✓ اكتشاف المخالفات والاخطاء الجوهرية وحتى الأخطاء العادية، يعني ضمان % 100 للقوائم المالية.
- ✓ يجب على محافظي الحسابات إعطاء تنبيهات مسبقة وصريحة على فشل المشروعات.
- ✓ توصيل نتائج عملية المراجعة مما يسمح بالاستفادة منها بشكل فعال .

وبالمقابل فان مهنة تدقيق ترى [2]:

- ✓ أن الإدارة كمعد للقوائم المالية مسؤولة بشكل أساسي عن محتويات القوائم المالية .
- ✓ المدقق يقدم تأكيد معقول (Reasonable Assurance) على أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.
- ✓ المدقق لا يضمن سلامة الأداء المالي للمشروعات.
- ✓ بسبب قيود التكلفة والوقت فإن المدقق يلتزم بمعايير التدقيق التي تقتضي اختيار عينة من أعمال المشروعات.
- ✓ برغم أن المدقق يؤدي عملية التدقيق مع محافظته على الشك المهني إلا أن الغش يمكن أن يحدث وأن تكون القوائم المالية قد حرفت بشكل جوهري ولم يتمكن المدقق من اكتشاف ذلك.

ت- **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:**

نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانينيات والتسعينيات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذو الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين ذو الجودة المنخفضة.

وهذا ما أكدته لجنة (TREADWAY)والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف

---

[1] خيراني العيد،" **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص8 .

[2] محمد آل عباس، "**مسؤوليات المراجع والتطورات المهنية الحديثة**"، جامعة الملك خالد، السعودية، ص2، لا توجد سنة الدراسة.

.الأخطاء والحد من التحريف في القوائم المالية.[1]

ث- **تخفيض صراعات الوكالة:**

يمكن تعريف العلاقة التي تقوم على الوكالة على أنها عقد يقوم بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) بتعيين شخص آخر (الوكيل) للقيام بخدمة نيابة عنه، مع تفويض بعض سلطات اتخاذ القرارات للوكيل .وعندما تتعارض مصالح الأصيل مع مصالح الوكيل، فإن الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل .ولتجنب وتدنية حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل يقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل [2].ويعتبر تدقيق القوائم المالية وسيلة رقابية يعمل على تدنية عدم تماثل المعلومات وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين الحاليين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية[3] .

ج- **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات[4]:**

لقد عرف (Williamson) الحوكمة على أنها استراتيجية تتبناها الشركة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الشخصية وبعيدا عن تسلط أي فرد فيها، وكذلك بالقدر الذي لا يضر بمصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة، وينتج عن تحقيق جودة التدقيق أثار حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت أثار على التدقيق الداخلي أو على أسواق رأس المال وذلك لرفع كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين مع سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير التدقيق مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لتدقيق الحسابات في حوكمة الشركات.

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سابق، ص7.

[2] Jensen, M.C., and W.H. Mackling. 1976. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Owners hip Structure**, Journal of Financial Economics.Vol. 3 /308

[3] سمير كامل عيسى،" **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح ـ دراسة تطبيقية ـ**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2 المجلد رقم 45، مصر، جويلية2008، ص6.

[4] أحمد برير، "**جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات ـ حالة الجزائر ـ**"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة، 2014، ص8.

ونتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده وبذلك فإن دور المدقق أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك إدارة الشركة.

ح- **أداة تنافسية جيدة:**

يعد تقديم خدمات التدقيق بمستوى مرتفع من الجودة من الشروط الأساسية لحفاظ مكاتب التدقيق في البلدان النامية على حصتها في السوق المحلية لمهنة التدقيق والتوسع نحو السوق الدولية، من خلال تحسين مقدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب التدقيق الخارجية الكبرى، خاصة في ظل التطبيق الكامل لاتفاقية منظمة التجارة العالمية في مجال الخدمات، حيث أن دخول المكاتب العالمية الكبرى مجال المنافسة في السوق المحلية لخدمات مهنة التدقيق في ظل ما تتمتع به تلك المكاتب من ارتفاع جودة خدمات التدقيق التي تنفذها يعد من العوامل التي تفقد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية الثقة في أداء وجودة التقارير التي تصدرها مكاتب التدقيق المحلية في الدول النامية، مما قد يترتب عليه تحول في اعتماد منشآت الأعمال المحلية وفروع الشركات الأجنبية الى فروع مكاتب التدقيق العالمية الكبرى[1].

خ- **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:**

الهدف من التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن موثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال .ومن هذا المنطلق فإن محافظي الحسابات مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل محافظي الحسابات، حيث أنه كلما كانت عملية التدقيق تتميز بالجودة، تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الاعتماد على تقارير محافظ الحسابات[2].

---

[1] سهام أكرم عمر الطويل،" **تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص27.

[2] خيراني العيد، مرجع سابق، ص17.

المبحث الثاني: العوامل الضابطة لجودة التدقيق الخارجي

لدراسة جودة التدقيق وكيفية الحكم فيها يتعين التعرف على العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، ولا شك أن هناك حاجة لدراسة وتحليل هذه العناصر، والتي تعتبر من الركائز الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التطرق لجودة التدقيق، وذلك نظرا لصعوبة وجود مفهوم دقيق لها ولقياسها.

سنعرض في هذا المبحث عرض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي، وذلك من خلال تقسيمها إلى ثلاث مطالب كما يلي:

المطلب الأول: عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق

المتمعّن في التطور التاريخي لمهنة التدقيق، يدرك أن هذه الأخيرة تأثرت كثيراً بالبيئة الخارجية التي تحيط بها وسنتعرض فيما يلي لأهم هذه العوامل وتأثيرها على جودة التدقيق:

ث- البيئة الاقتصادية والقانونية[1]:

تعد مهنة تدقيق الحسابات خدمة اقتصادية ذات طلب كغيرها من الخدمات الاقتصادية الأخرى وعليه فإنها تتأثر بالدرجة الأولى بالبيئة الاقتصادية ومن بين اهم العوامل التي تتأثر بها:

- **التضخم**: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعمد أصحاب المؤسسات فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية وكسر القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.
- **الكساد والرواج**: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الافراد واعداد الدراسات والدورات والنشرات الدورية وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق.

[1] عمر علي عبد الصمد، "**نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ـ دارسة نظرية تطبيقية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر،2013 ، ص77.

- **الأزمات الاقتصادية:** لم يكن عمل المدققين دون ضوابط، بل كان هناك مجالس كثيرة عالمية ومحلية أرست القواعد اللّازمة لعمل التدقيق، ووضعوا الأطر التي يجب أن يعمل من خلالها المدققون وعبر معايير دولية متفق عليها من قبل أغلب دول العالم، ولكن ما حدث في الأزمة المالية سنة 2008 فاق جميع التوقعات ووضع مكاتب التدقيق الخارجية أمام إشكالية جديدة ومعضلة من نوع جديد، جعلت الحكومات والبنوك المركزية وأيضا الجمعيات المحاسبة الدولية تعيد حساباتها في دور مكاتب التدقيق الخارجية ومدى أهميتها ومسؤوليتها عن ما يحدث للمؤسسات الاقتصادية
- **قانون الضرائب:** يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم ممّا يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق.
- **قانون الشركات:** من خلال تنظيم العلاقة بين الملاك، المساهمين والمسيرين وحقوقهم على المدقق الخارجي في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المؤسسة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

ج–البيئة الاجتماعية والثقافية[1]:

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكيها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع .ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

- **نظرة المجتمع للمهنة** :تختلف نظره المجتمع للمهنة من دوله لأخرى ومن مؤسسة لأخرى فمثلا في

بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل أمريكا وبريطانيا وهما أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقننتها ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول فما المجتمع إلا مؤسسات صغيره أو منظمات لو أهمل المدقق في بذل العناية المهنية فيها لسقط النظام الاقتصاد بكامله،

[1] الجعافرة محمد مفلح محمد،" **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدارسات العليا، الأردن،2008 ، ص32.

وفي دول لو قام المدقق بتفعيل دور الشك المهني لعُد من الخائنين وهو بالفعل يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافتراض أمانة كل من بالمؤسسة.

- **المناخ التعليمي والأكاديمي** :المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل

الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كمية تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كالأساليب المثلى لتخطيط عملية التدقيق والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

- **المناخ الثقافي**: للمناخ الثقافي عظيم الأثر على جودة العمليات فثقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية التدقيق لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في التدقيق في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامية.

المطلب الثاني: عوامل متعلقة بجهاز التدقيق وعملية التدقيق

نميز بين العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق وبين العوامل المرتبطة بأشخاص التدقيق للمكتب:

1. العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق:

أ- حجم مكتب التدقيق[1]:

يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب التدقيق، فهناك

مكاتب التدقيق صغيرة، متوسطة، كبيرة، وهناك العديد من المعايير المستخدمة في التمييز بين مكاتب التدقيق منها على سبيل المثال، عدد الشركاء أو عدد العاملين بالمكتب وتنوع اختصاصهم وحصولهم على الشهادات المهنية، عدد فروع المكتب، عدد ونوع عملاء المكتب وبالتالي حجم إيراداته.

[1] عمر علي عبد الصمد، "**نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ـ دارسة نظرية تطبيقية**"، مرجع سابق، ص78-79.

ونظرا لأهمية حجم مكاتب التدقيق وتأثيرها على جودة التدقيق فقد نالت اهتمام الباحثين وتوصلت دارسة (حسنين وقطب،2003)، إلى اعتبار حجم مكاتب التدقيق أحد الخصائص المحددة لخدمات التدقيق ذات تأثير إيجابي على جودة التدقيق. كما أشارت العديد من الدراسات كدراسة (Jong H et al,2009) أن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون عادة ذات سمعة جيدة مقارنة مع مكاتب التدقيق الصغيرة، كما أشارت إلى وجود عدة دراسات تجريبية التي توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين مكاتب التدقيق الكبيرة وجودة التدقيق. وبالمقابل نجد دراسات توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين مكاتب التدقيق الصغيرة وجودة التدقيق على اعتبار أنه لا يمكن تصور هذه المكاتب دون جودة،

وقد تطرقت بعض الدارسات لواقع مكاتب التدقيق المتوسطة وصغيرة الحجم، والتي خلصت إلى أنها قد تكون

أقل شهرة لكن يمكن أن تقدم خدمات ذات جودة عالية، وهذا ما يؤدي إلى ضرورة اختيار المكاتب على أساس قدرتها على تقديم الخدمة بشكل المطلوب وليس على أساس الحجم.

ب- سمعة مكتب التدقيق:

يقصد بسمعة المكتب (الشهرة) تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، كما أنه هناك علاقة تبادلية بين كل من جودة التدقيق وحسن سمعة المكتب، فجودة أداء التدقيق تؤدي إلى حسن سمعة المكتب والمحافظة على حسن سمعته تقود إلى جودة الأداء [1]، ترغب الشركات بالتعامل مع المكاتب المشهورة وذو السمعة الجيدة، وتسعى للتعامل معها في سبيل تعزيز الثقة في القوائم المالية والتوقيع عليها، إذ سيساعدها ذلك على الحصول على أعلى سعر ممكن للأسهم، حيث أن رأي مثل هذا المدقق يعد بمثابة دليل على صحة ودقة البيانات في القوائم المالية، ونظرا لأن مثل تلك المكاتب تمتلك جودة أعلى في أداء عملها[2].

ت- المنافسة بين مكاتب التدقيق:

[1] سهام أكرم عمر الطويل، مرجع سابق، ص46.

[2] أحمد حابي،" **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لأراء خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015، ص87.

يعد العمل في ظل توافر المنافسة الشريفة بين المكاتب المهنية أحد مقومات نجاح ممارسي المهنة، وأن انتشار المنافسة غير الشريفة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب تعتبر من التحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المحاسبة والتدقيق[1].
حيث أشارت دراسة (راضي، 1998) إلى أن المنافسة تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وذلك لسببين، الأول أن هناك معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني تعتبر الأساس في بيئة التدقيق، والثاني أن مكاتب التدقيق أصبحت أكثر حاجة لتقديم خدمات ذات جودة عالية أفضل في ظل المنافسة، وأن المنافسة ليست سعرية، وأن الجودة هي المحرك الأساسي في الطلب على الخدمة[2].
بالمقابل أشارت العديد من الدراسات كدراسة (Sanjay K, 2009) إلى أن المنافسة تعتبر احدى المشكلات التي تواجه مكاتب التدقيق، وذلك لما لها من تأثير واسع على ساعات التدقيق و التدقيق وموازنة الوقت، ممّا يؤدي إلى تقليل الأتعاب، وبالتالي تخفيض جودة التدقيق. كما أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تعد أحد العوامل المسببة لخفض جودة التدقيق، وذلك من خلال أثرها على موازنة الوقت والتالي اختصار برنامج التدقيق وحذف الكثير من الإجراءات[3].

و من خلال مفهوم المنافسة في النظرية الاقتصادية التي تعتبر أن هناك علاقة ايجابية بين المنافسة وجودة السلع والخدمات، ومن خلال الاطلاع على الدراسات التي تطرقت لعلاقة المنافسة بين مكاتب التدقيق وجودة التدقيق، يتبين لنا أن المنافسة بين مكاتب التدقيق تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، لكن طبيعة هذا الأثر تختلف باختلاف مكاتب التدقيق، العميل محل التدقيق وعوامل المنافسة، فمنهم من يرى أن المنافسة تكون على أساس جودة التدقيق ومنهم من يرى أنها تكون على أساس الأتعاب، ويرى الباحث أن المنافسة بين مكاتب التحقيق من الممكن أن يكون لها أثر ايجابي في بيئات التدقيق المتطورة التي تضم معايير التدقيق الخارجي وقواعد السلوك مع توفر آليات للرقابة على الجودة[4].

---

[1] السديري فهدة،" **مدققو الحسابات والأزمات الاقتصادية الراهنة** "، مركز النشر العلمي مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2004، ص-ص: 162-164.

[2] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص70

[3] نفس المرجع، ص70

[4] نفس المرجع السابق، ص71.

ث- درجة تخصص مكتب التدقيق:

يقصد بالتخصص في مهنة التدقيق أن يتخصص المدقق في تدقيق قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في تدقيق البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب التدقيق في نشاط معين إلى إجمالي عملائه، أو بحصة مكتب التدقيق من إجمالي عملاء نشاط معين[1].

وقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أهمية تخصص المدققين على مهام التدقيق، وذلك من أجل زيادة جودة عملية التدقيق (AICPA ،1997)، وهذا مؤشر على مهام التدقيق في جودة عملية التدقيق. ومن خلال البحث في الدراسات السابقة تبين أن متغير تخصص مدقق الحسابات يرتبط بعلاقة ايجابية مع جودة التدقيق، وتفسير ذلك أن تخصص المدقق وإن كان محدود القيمة في ظل المهام الروتينية، إلا أنه ذو قيمة كبيرة في المهام المعقدة، حيث يتوافر لدى المدقق المتخصص في صناعة العميل موضوع التدقيق هيكل معرفة يساعده في بناء أحكام قوية ومتميزة، مما ينعكس ايجابية على جودة التدقيق[2].

ج-مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل:

يقصد بمدى ارتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ونظر اً لأهمية هذا العامل فقد نال اهتمام اً كبيراً من قبل العديد من الباحثين، وتوصلت دراساتهم إلى نتائج متضاربة بخصوص أثر هذا العامل على جودة التدقيق، فمنهم من توصل كدراسة (Cohen,1978) و (راضي، 1998) إلى أن زيادة مدة ارتباط المدقق بالعميل تحسن من جودة التدقيق، حجتهم في ذلك أن طول مدة وجود المدقق مع المؤسسة يجعله يتعرف عليها أكثر ويحصل على معلومات وأدلة أكثر تساعده في تدعيم رأيه المهني وترفع من جودة مهمة التدقيق التي يقوم بها، في حين وصل البعض الآخر إلى العكس من ذلك كدراسة (حسنين وقطب،2003)، حيث أن طول مدة وجود المدقق يجعل هناك إمكانية كبيرة للتواطؤ مع الإدارة وقد يضطر أيضا إلى الموافقة على السياسات

[1] مامي علي، مرجع سابق الذكر، ص99.

[2] إبراهيم حسين إبراهيم أبو جراد، مرجع سابق الذكر، ص27

المحاسبية التي تقوم بها الإدارة خوفا من تغييره. وبالتالي فقدان عميل يدر عليها مداخيل وهو ما يؤثر على حياده واستقلاله[1].

ح–القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق:

من المتفق عليه أن القيمة المضافة لعملية التدقيق تتمثل في زيادة ثقة الطرف الثالث في القوائم المالية وأن هذه القوائم لا تحتوي على أخطاء جوهرية، ومن ناحية أخرى فشل مدقق الحسابات في تحقيق القيمة المضافة لعمله قد يعرضه لدعاوي قضائية من الطرف الثالث لمطالبته بالتعويض على ضرر الناتج عن إهماله في القيام بعمله .ونتيجة لذلك فإنه يمكن القول بأن عدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق يعتبر مقياسا على جودة عملية التدقيق المنجزة بواسطة مكتب التدقيق[2].

وقد أكدت هذه النتيجة الكثير من الدراسات حيث أوضحت تلك الدراسات أن الدعاوى القضائية ضد مكاتب التدقيق يترتب عليها تحمل هؤلاء المكاتب للعديد من التكاليف تتمثل في الجزاءات والعقوبات التي يمكن توقيعها على محافظي الحسابات، وكذلك التأثير السلبي لتلك الدعاوى على سمعة المكتب وإدراك الطرف الثالث لجودة الخدمات التي يقدمها. وقد أكدت هذه الدراسات أن الإفصاح عن تلك الدعاوى القضائية للطرف الثالث يؤكد اعتبارها مقياسا للجودة[3].

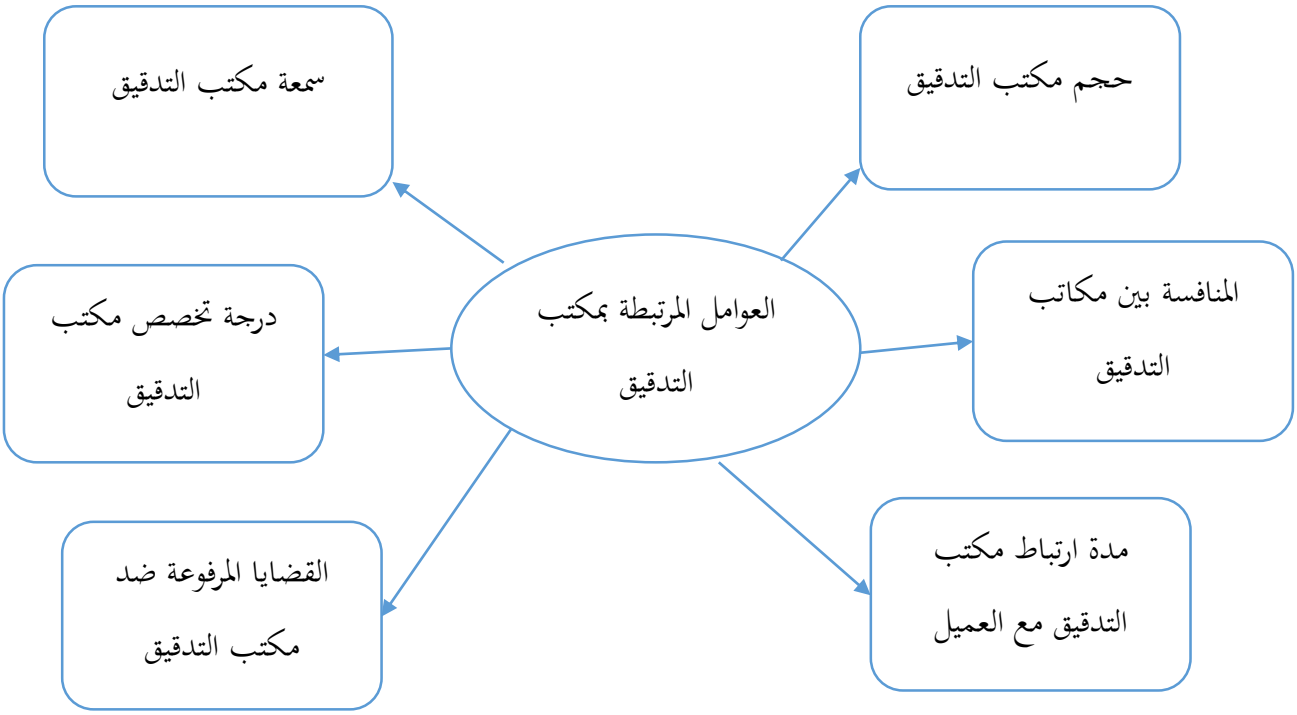
---

[1] شكري فاطمة الزهراء، "**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة ـ دراسة حالة لولاية المدية ـ**"، **مذكرة** ماستر غير منشورة، **تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية، جامعة المدية**، 2015، ص16.

[2] أحمد محمد نور واخرون،" **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص13.

[3] نفس المرجع، ص13

الشكل رقم (1): العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بالمكتب



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات السابقة.

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق التدقيق وعملية التدقيق

1. العوامل المرتبطة بفريق التدقيق

من خلال الاطلاع على الدراسات والبحوث ذات العلاقة بفريق التدقيق وأثره على جودة التدقيق يمكن إبراز أهم هذه العوامل فيما يلي[1]:

أ- التزام المدقق بأخلاقيات المهنة

ب- الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

ت- الالتزام بالمعايير المحاسبية.

ث- الكفاءة المهنية للمدقق: ويتطلب ذلك من المدققين الحصول على:

- ✓ قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق.
- ✓ قدر ملائم من الخبرة العلمية بالعمل الذي يقوم به.
- ✓ قدر ملائم من التعليم المهني المستمر.

ج- خبرة المدقق وفريقه[2].

ح- السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق للرقابة على جودة التدقيق.

خ- مدى استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي[3].

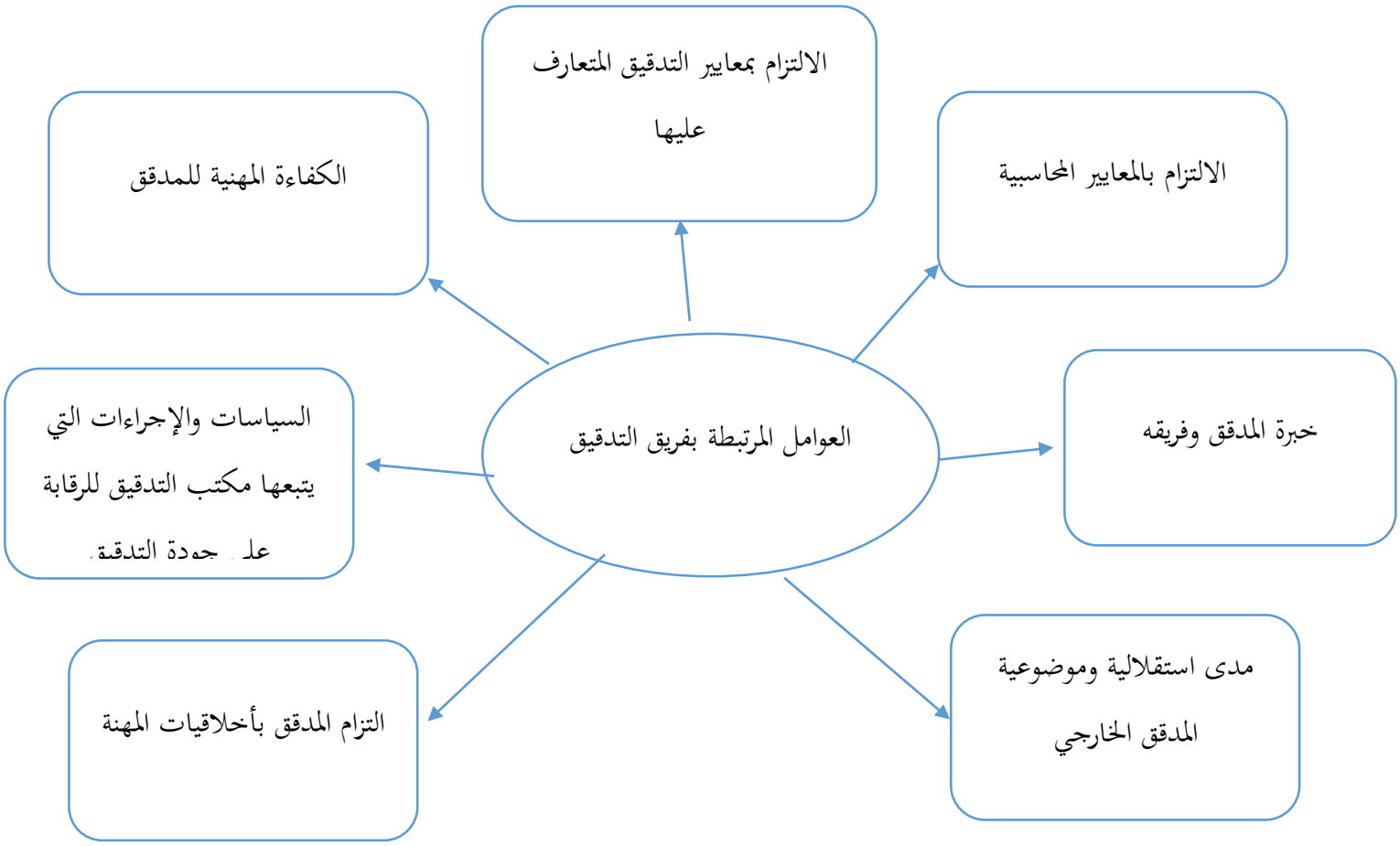
جميع هذه العوامل ذات أثر إيجابي على جودة التدقيق، كما أنّ منها من هو مرتبط بالمنظمات المهنية كتوفير معايير التدقيق وميثاق أخلاقيات المهنة، ومنها من هو مرتبط بمكتب التدقيق كخبرة المدقق، طبيعة السياسات والإجراءات التي يتبعها مكتب التدقيق.

[1] عمر علي عبد الصمد، "**نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ـ دارسة نظرية تطبيقية**"، مرجع سابق، ص82.83.

[2] أحمد عبد الله خليل عبده، "**تطور الأداء المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة البيئية ـ في ضوء معايير التعليم المحاسبي الدولية ـ دراسة ميدانية**"، مجلة الفكر المحاسبي للمحاسبة والمراجعة، كلية تجارة، جامعة عين الشمس، المجلد 24، العدد 2 ،2020، ص41.

[3] أحمد عبد الله خليل عبده، نفس المرجع السابق، ص41.

الشكل رقم 2: العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بفريق التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات السابقة.

2. عوامل مرتبطة بعملية التدقيق

أ- **طبيعة الاتصال بين فريق التدقيق والعميل:**

يساعد هذا العامل في الحصول على المعلومات المهمة التي تساعد المدقق وفريق عمله على فهم طبيعة نشاط الشركة محل التدقيق، والحصول على أدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر وحتى يتحقق الغرض من هذا الاتصال فلا بد أن يكون له هدف محدد لتحقق الاتصال الجيد بين المدقق وفريق عمله وإدارة الشركة محل التدقيق وبالتالي التأثير الإيجابي على جودة التدقيق [1].

ب- **تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل:**

يرأس فريق التدقيق الخارجي شريكا يكون مسئولا عن عملية التدقيق، حيث من مهام الشريك الإشراف على اعضاء فريق التدقيق، ومتابعة اعمالهم، وذلك من خلال التقارير التي يرفعها له مساعديه أو عن طريق الزيارات التي يقوم بها هو بنفسه لمواقع العمل .ويؤدي ذلك إلى إلمام الشريك بالأحداث الهامة وبالمشاكل التي تواجه فريق العمل فور حدوثها، ووضع الحلول المناسبة لها، وبما يوفر للمكتب درجة معقولة من الاقتناع بان العمل المنفذ يتفق مع مستويات الجودة التي أقرها المكتب. كما يزيد ذلك من فرص الاتصال بالعملاء وشعورهم باهتمام الشركاء بعملية التدقيق وجديتهم في المتابعة والتنفيذ، وبالتالي قدرتهم على اداء العمل وإخراجه بجودة عالية[2].

الإشراف على اعمال المساعدين هو التفاعل المتبادل بين المشرف والمساعدين، وتوجيههم نحو اهداف محددة يتم وضعها عند تخطيط عملية التدقيق، وتوزيع السلطات والمسئوليات بشكل متوازن على المساعدين، متابعة الأداء وتقييم الانحرافات وتعديل المسار، وتقييم النتائج، وهذا بدوره يؤدي إلى رفع جودة التدقيق الخارجي[3].

ت- **كيفية قبول العملاء والاستمرار معهم:**

يجب على مكتب التدقيق إجراء تقييم للعمي ل المحتمل قبل قبول مهمة المراجعة، ويجب عليه أن يراجع علاقته مع العملاء الحاليين بصفة مستمرة، ويجب على المكتب عندما يريد اتخاذ قرار بشأن قبول العميل أو

---

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص64.63.

[2] بشير صالح محمد الخير، "**دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ـ دراسة ميدانية ـ** " أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص85.

[3] نفس المرجع، ص85.

الاستمرار في علاقته معه أن يأخذ بعين الاعتبار عوامل مثل: الاستقلالية، مقدرته على تقديم خدماته للعميل بشكل سليم، والأمانة التي تتمتع بها إدارة العميل[1].

ث- **درجة هيكلة عملية التدقيق:**

يتركز مفهوم هيكلة عملية التدقيق على اعتبار أن التدقيق عملية يمكن صياغتها في شكل برامج وذلك بدلا من الاعتماد الكامل على الأحكام والتقديرات الشخصية للمدقق، وقد ساعد على تبني هذا المفهوم عدة عوامل منها رغبة مكاتب التدقيق في تنميط الممارسة العملية لكي تزداد ثقة المستخدمين في المهنة ككل، وكذلك قيام العديد من الهيئات المهنية بمحاولة هيكلة التدقيق من خلال وضع برامج، فمكاتب التدقيق التي تتميز بوجود هيكلة قوية لعملية التدقيق والتي تركز على التخطيط قبل أن يتم التنفيذ، والتحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات أفراد الفريق وتحديد خطر عملية التدقيق فهي ترفع بذلك كفاءة أداء مهام التدقيق، أما مكاتب التدقيق غير المهيكلية، فهي المكاتب التي لا تلتزم ببرمجة عملية التدقيق بصورة واضحة ومتكاملة، وهناك تأثير لهيكلة عملية التدقيق في مجال التماشي مع المعايير المهنية وأحكام المدققين وتأخير عملية التدقيق، حيث أن مكاتب التدقيق المهيكلة والتي يرتفع فيها الاعتماد على تكنولوجيا التدقيق تميل إلى التوافق مع معايير التدقيق وذلك على خلاف مكاتب التدقيق غير المهيكلة مما ينعكس على اتساق أحكام المدققين داخل مكاتب التدقيق في المواقف المتشابهة[2].

ولاشك أن لهيكلة عملية التدقيق أثر إيجابي على كفاءة عملية التدقيق وجودتها حيث أن هيكلة عملية التدقيق ترفع جودة أداء المهنة حيث تسمح للمدقق بتخصيص وقت أكبر للمشاكل التي تتطلب تقديرا وحكما شخصياً فنياً نتيجة لتنميط العديد من الخطوات الروتينية المتكررة واستبعاد الخطوات غير الضرورية[3].

و يشير البعض إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى استخدام مدخل هيكلة التدقيق ومنها ما

---

[1] أمير جمال القيق، "**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ـ دراسة ميدانية ـ** "، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ـ غزة، 2012، ص31.

[2] لقويرة سمير، "**مساهمة معايير ادلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ـ دراسة ميدانية ـ**"، أطروحة دكتوراه (ل م د) غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، 2019، ص 145.146

[3] نفس المرجع. ص146

يلي[1]:

زيادة تنظيم المهنة؛

- ✓ الدعاوى القضائية؛
- ✓ زيادة استخدام الحاسوب؛
- ✓ زيادة تعقد بيئة التدقيق؛

أما بالنسبة للعوامل التي تؤدي إلى استخدام مدخل عدم هيكلة التدقيق فهي[2]:

- ✓ وجود عملاء ذوي مشكلات مميزة؛
- ✓ ميل بعض أفراد مكتب التدقيق إلى تطبيق التدقيق بصورة آلية؛
- ✓ احتمال عدم اتباع أعضاء مكتب التدقيق للخطوات المنظمة المحددة مسبقا بصورة كاملة؛
- ✓ الاعتقاد بأن استخدام مدخل هيكلة التدقيق يقلل من فرص الأحكام والتقديرات المهنية.

ومن ناحية أخرى فإن هيكلة التدقيق قد يؤثر بصورة سلبية على جودة التدقيق، وذلك في حالة عدم نمطية بيئة التدقيق أو بساطتها الشديدة، حيث أن هيكلة التدقيق تفترض نمط معين لبيئة التدقيق يتم صياغة الخطوات النمطية في ظله بحيث إذا كانت بيئة التدقيق معقدة فإن الإجراءات النمطية لهيكل التدقيق قد لا تؤدي إلى انجاز عملية التدقيق بكفاءة وكذلك ففي ظل بيئة تدقيق بسيطة وغير معقدة فإن هيكلة التدقيق قد يترتب عليها إجراءات وخطوات أكثر من المطلوب مما يؤدي إلى زيادة الوقت والجهد وتكلفة عملية التدقيق[3].

ج–أتعاب عملية التدقيق:

البحث عن معايير لتحديد الاتعاب تعد من اهم المشاكل التي يتعرض لها المدقق الخارجي وذلك لاختلاف

---

[1] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، مرجع سبق ذكره، ص27.

[2] نفس المرجع، ص27

[3] لقويرة سمير، مرجع سبق ذكره، ص 146.

الظروف المحيطة بكل حالة من حالات التدقيق، وتعرف اتعاب المدقق بأنها المبالغ او الاجور او الرسوم التي يتقاضاها المدقق نظير قيامه بعملية التدقيق الحسابات الوحدة الاقتصادية[1].

حيث يرى البعض أن هناك علاقة ايجابية بين الاتعاب وجودة العملية التدقيقية، الا انه في الوقت نفسه لابد من الاشارة الى ضرورة مراعاة وقت عملية التدقيق، حجم نشاط الزبون وخاطرته، مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، وتقديم المكتب لخدمات استشارية للزبون ذاته، والمنافسة بين المكاتب، اذ ان تلك العوامل من الممكن ان تؤثر في

الأتعاب، حيث يمكن الاستنتاج بأن التطبيق الفعال لمكونات الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية يقلل من الجهد الذي يبذله المدقق الخارجي ومن ثم تقل اتعاب المدقق وتتحقق جودة التدقيق الخارجي[2].

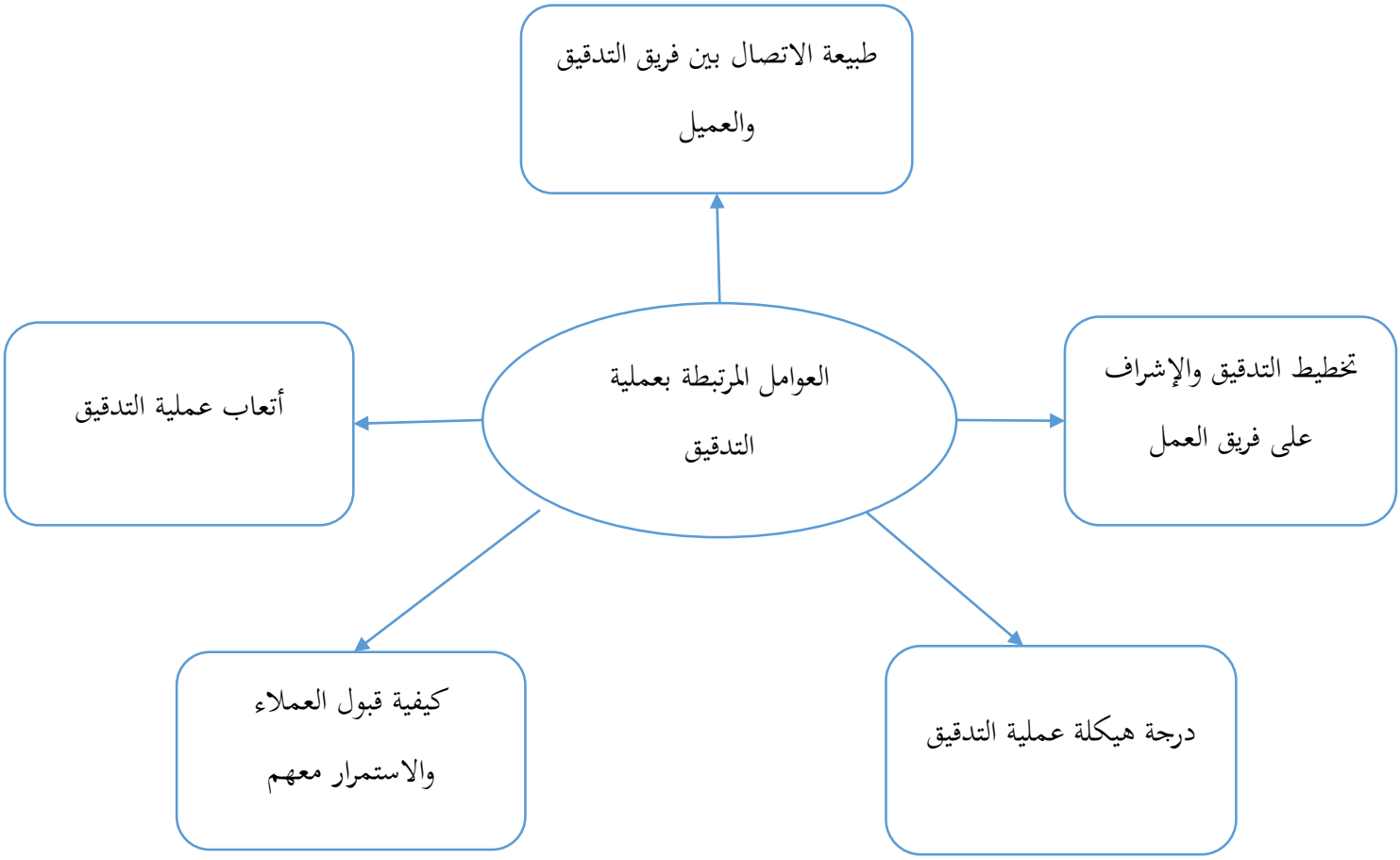
من خلال التضارب الحاصل في تحديد العلاقة بين أتعاب عملية التدقيق وجودة التدقيق، يرى الباحث أنه تزداد صعوبة تحديد أتعاب عملية التدقيق من حيث وقت تحديد الأتعاب وقيمتها، كما ان التحديد المسبق لأتعاب التدقيق قد يؤدي إلى عدم إنصاف العميل أو مكتب التدقيق، بالإضافة إلى التأثير السلبي المحتمل على جودة التدقيق، ويرجع ذلك إلى عدم معرفة المدقق بطبيعة الوحدة الاقتصادية، ظروف وحجم عمليات التدقيق الخاصة بها، ومدى إجراءات التدقيق الواجب أدائها والوقت والجهد المطلوب أداؤه. لذا يقترح الباحث أن يتم تحديد أتعاب التدقيق من طرف مكتب آخر أو لجنة مكونة من طرف المنظمات المهنية كطرف حيادي، مع اعتماد معايير في ذلك كمجموع أصول ميزانية العميل، عدد ساعات تدخل مكتب التدقيق، حجم العمليات محل التدقيق...الخ[3].

[1] مرتضي محمد شاني الحسيني وإبراهيم عبد موسى السعبري، "**توظيف مكونات الرقابة الداخلة لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصاريف العراقية الخاصة**"، مجلة جامعة بابل، العدد4، المجلد 25، 2017، ص1540.

[2] نفس المرجع، ص1540.

[3] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص78

الشكل رقم 03: العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بعملية التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على المعلومات السابقة

المطلب الثالث: عوامل مرتبطة بالجهة محل التدقيق والعوامل المرتبطة بالرقابة على جودة أداء التدقيق

1-عوامل مرتبطة بالجهة محل التدقيق

من أبرز العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المتعلقة بالمؤسسة التي سيتم تدقيقها نذكر ما يلي:

أ- حجم المؤسسة المدققة وقوتها المالية:

تم التطرق في العديد من الدراسات إلى العلاقة بين حجم العميل وجودة الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق، حيث يمكن أن يكون لحجم العميل أثر سلبي على مستوى جودة أداء المدققين، ولعل ذلك نابع من أن المؤسسة ذات الحجم الكبير قد تشكل جزءاً هاما من إيرادات مكتب التدقيق، وبالتالي فإن ذلك يمثل تهديدا حقيقيا لاستقلال محافظ الحسابات مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق، وقد يصل الامر الى ممارسة ضغوط من قبل العميل تصل الى حد التهديد بتغيير محافظ الحسابات[1].

كما توصل العديد من الباحثين الى وجود علاقة إيجابية بين جودة التدقيق وحجم العميل وقوته المالية، حيث توصلوا إلى أن الشركات كبيرة الحجم تختار مدقق من المدققين الأربعة الكبار Big4، على اعتبار أن مكاتب التدقيق الأربع تعتبر مكاتب ذات جودة عالية[2].

ب- نظام الرقابة الداخلية:

أدى كبر حجم المؤسسات إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، ممّا زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المؤسسات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها، ويؤكد الكثيرون أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول المؤسسة كعميل لدى المدقق، كما يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية التدقيق، ولأهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها على عملية التدقيق، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة التدقيق، حيث توصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة التدقيق[3].

ت-تعقد مهام التدقيق:

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين مهام التدقيق لدى العميل وجودة التدقيق، ووصلت الى نتائج

---

[1] خيراني العيد، مرجع سابق الذكر، ص33.

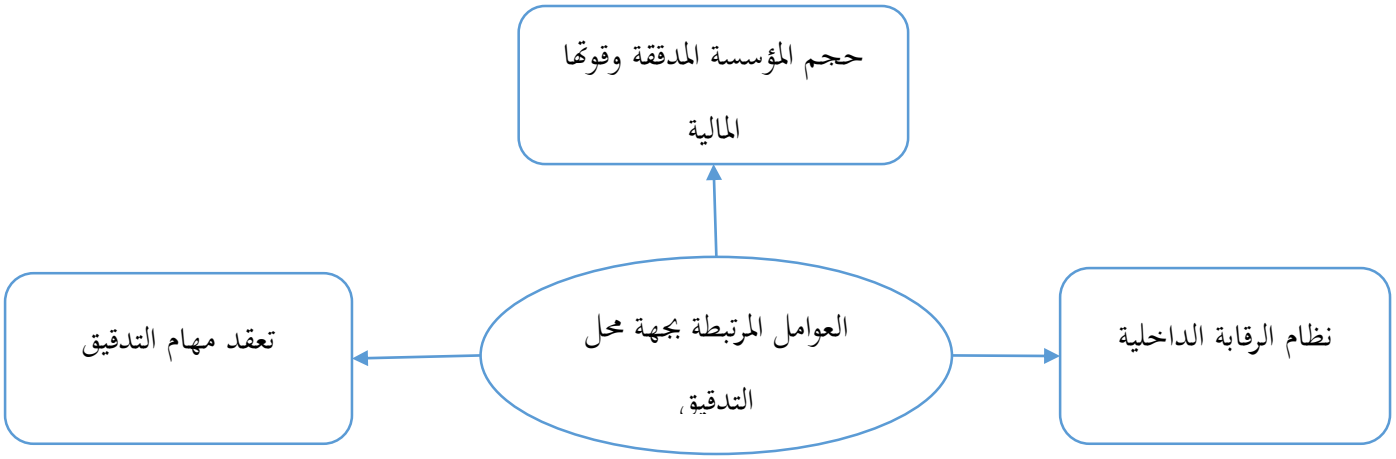
[2] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص79.

[3] لقويرة سمير، مرجع سبق ذكره، ص 140.

متعارضة حول اتجاه تلك العلاقة، كما يمكن الاستدلال على درجة تعقد المهمة لمؤسسة العميل من خلال المؤشرات التالية[1]:

- ✓ **نوع الصناعة والقطاع الصناعي الذي ينتمي إليه العميل**: لما لهذا العامل من تأثير واضح على المعرفة المطلوبة عن صناعة العميل، وعلى تنفيذ خطوات وإجراءات التدقيق؛
- ✓ **عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل**: ويعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات المستخدمة لبيان تعقد المهام نظرا لتأثيره على تكلفة الفحص، كما أن تنوع الأنشطة وانتشار الشركات تزيد من تعقد المهام؛
- ✓ **تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية**: مثل استخدام نظم التشغيل الإلكتروني مما أدى إلى تعقد عملية التدقيق من خلال تعقد الحصول على أدلة الإثبات، وتعقد النظم المحاسبية، وعدم توفر المرونة في نظم الحاسب كما هي متوفرة في النظم اليدوية.

الشكل رقم04: العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة بالجهة محل التدقيق



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على معلومات السابقة

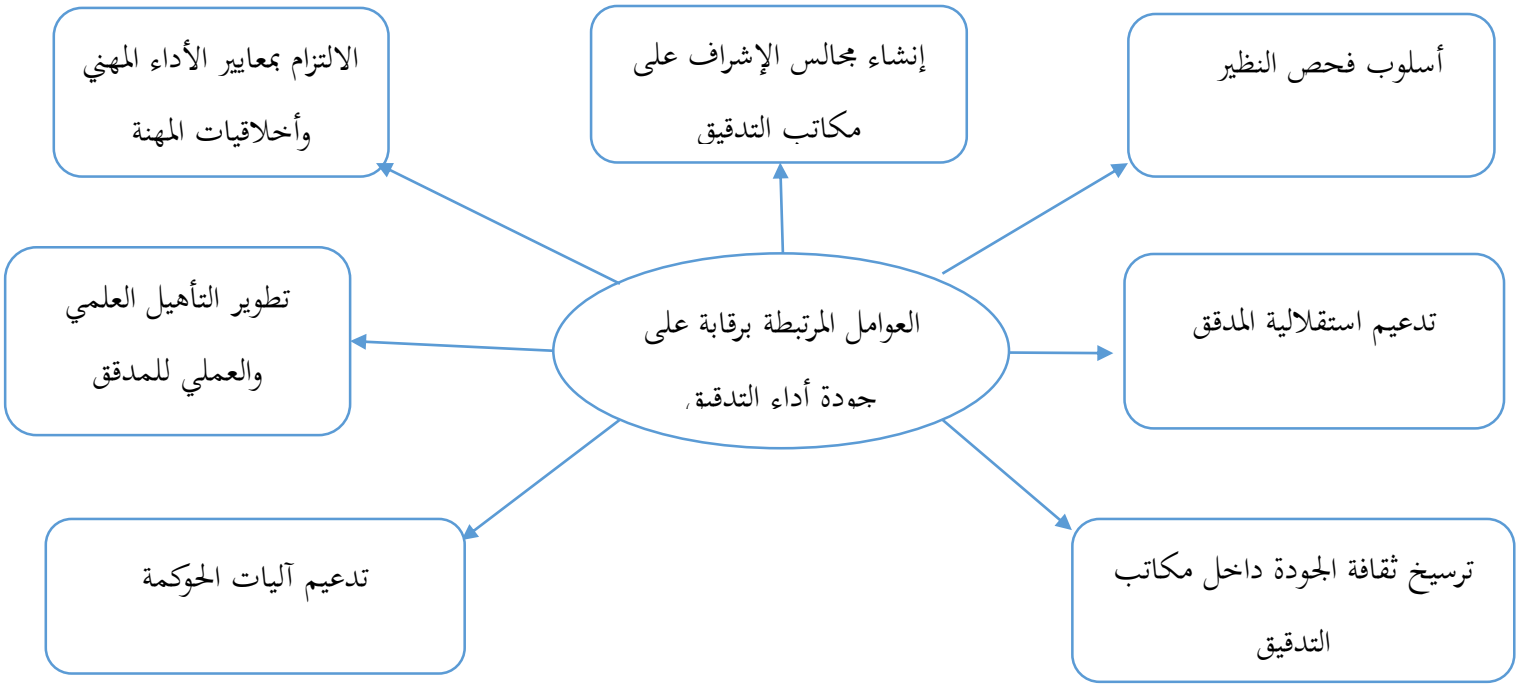
[1] مامي علي، مرجع سابق، ص106.

2- عوامل مرتبطة بالرقابة على جودة أداء التدقيق[1]:

يعد مفهوم جودة التدقيق مفهوم نسبي ولا يمكن تحقيقه بصفة مطلقة، لذا كان لا بد من وجود مجموعة من الأساليب والوسائل التي تساعد على تحسين جودة التدقيق بهدف الوصول الى أقصى مستوى ممكن، حيث ان هناك مجموعة من الأساليب والوسائل التي تعمل على تحسين جودة التدقيق نذكر منها:

- ✓ أسلوب فحص النظير
- ✓ إنشاء مجالس الإشراف على مكاتب التدقيق؛
- ✓ الالتزام بمعايير الأداء المهني وأخلاقيات المهنة؛
- ✓ تدعيم استقلالية المدقق؛
- ✓ تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق؛
- ✓ ترسيخ ثقافة الجودة داخل مكاتب التدقيق؛
- ✓ تدعيم آليات الحوكمة؛

الشكل رقم05: العوامل الضابطة لجودة التدقيق المرتبطة برقابة على جودة أداء التدقيق



[1] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص81.

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد المعلومات السابقة.

المبحث الثالث: الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تعتبر الرقابة على جودة أعمال التدقيق جوهر ما تطرقت إليه جميع الإصدارات الدولية الرامية إلى تحقيق جودة التدقيق، بحيث تمثل الحجر الأساس من أجل الحصول على قوائم مالية مدققة وذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها.

تعمل المنظمات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق على ضمان أداء مهام التدقيق وفقا لمستويات عالية من الجودة ورقابة على جودة أداء هذه المهام.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على جودة التدقيق الخارجي

تعددت الدراسات والاصدارات المهنية التي تناولت مفهوم الرقابة على جودة التدقيق، نذكر منها ما يلي:

عرفت الرقابة على جودة التدقيق بأنها: " إجراءات والسياسات موضوعة من قبل مكتب التدقيق نفسه، للتأكد من أنّ هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى، ألا وهو تطبيق المعايير المهنيّة المطلوبة".[1]

في حين عرفها المعيار الدولي للمراجعة 220 على أنها " عمليّة مصمّمة لتقييم موضوعي حول الأحكام الهامة الّتي أصدرها فريق عمليّة التدقيق والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير التدقيق، وذلك في تاريخ إصدار التقرير أو بعد هذا التاريخ".[2]

كما عرفت أيضاً بأنّها:" الفحص الخارجي لجودة التدقيق من قبل جهة خارجية محايدة".[3]

---

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق الذكر، ص80.

[2] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص83.

[3] نفس المرجع، ص82.

وعرفت كذلك جودة التدقيق بأنّها:" الوسائل والإجراءات التي يستخدمها مكتب التدقيق للتّأكد من أنّه يفي بمسؤوليّاته اتجاه العملاء والغير".[1]

مما سبق نلاحظ أنّ هناك من يرى أنّ الهدف من الرّقابة على الجودة هو الوفاء بمسؤوليات التدقيق اتجاه العملاء، بينما يرى البعض الآخر أنّ الهدف منها هو التّأكد من تطبيق المعايير المهنية، لكنّ المعيار الدّولي رقم 220 يصف الهدف من رقابة جودة التدقيق بأنّها تهدف إلى تقديم تقييم موضوعي للأحكام التي أصدرها المدقق والاستنتاجات التّي توصل إليها.[2]

المطلب الثاني: جوانب رقابة جودة التدقيق الخارجي

تشمل الرّقابة على الجودة السياسات والإجراءات التّي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها، سواء فيما يتعلّق بالمكتب بشكل عام أو بمهمّات التدقيق الخاصّة، أي على مستوى المكتب ككل، وعلى مستوى كل عمليّة تدقيق، وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب، وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب التدقيق، طبيعة الاعمال التي يمارسها المكتب؛ الموقع الجغرافي؛ ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها[3].

فحسب المعيار الدولي رقم 220 تشمل جوانب رقابة جودة التدقيق الماليّة لمكاتب التدقيق على ما يلي[4]:

- ✓ التّأكّد من التزام الأفراد العاملين بمكتب التدقيق بمبادئ الاستقلاليّة والنّزاهة والموضوعيّة، ومدى الحفاظ على السريّة والأخلاقيات المهنية؛
- ✓ تقييم مدى استعانة مكتب التدقيق بمن لديهم المهارة، والكفاءة الّتي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية كافية؛

---

[1] حمادي نبيل، المرجع السابق، ص80.

[2] نفس المرجع السابق، ص80.

[3] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص83 ـ 84.

[4] نفس المرجع السابق، ص84.

- ✓ التأكد من مدى إسناد أعمال التدقيق إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، ولديهم التّأهيل المهني المطلوب في ظلّ الظّروف المحيطة؛
- ✓ مدى وجوب توجيه، وإشراف مباشر وفحص للعمل عند كافّة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة الملائمة؛
- ✓ هل يتمّ الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريّا، سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتّسم هؤلاء بالخبرة الملائمة؛
- ✓ عند اتخاذ قرار قبول العملاء، أو عدم الاحتفاظ بهم هل يتمّ مراعاة مدى استقلاليّة المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم؛
- ✓ هل يتابع المكتب باستمرار مدي فعاليّة سياسات وإجراءات الرّقابة على جودة التدقيق.

الجوانب السابقة الذّكر تبين مدى التزام مكتب التدقيق بجوانب رقابة جودة التدقيق المالية، لكن السؤال المطروح هو: من هي الجهة التي تتأكد من التزام المكتب بهذه الإجراءات؟ الإجابة على هذا السؤال تعني تحديد مختلف أساليب الرقابة على جودة التدقيق[1]، التي سنحاول عرضها في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: أساليب الرقابة على جودة التدقيق

بهدف تحقيق جودة التدقيق والمحافظة على استمراريّتها لدى مكاتب التدقيق، لابدّ من إخضاع المكتب للرقابة على جودة تدقيقه من طرف مكتب آخر، وتعرف هذه الطّريقة بأسلوب النظير، كما يمكن أن تراقب جودة تدقيق المكتب من طرف الهيئة المشرفة على مكاتب التدقيق في الدّولة، وفيما يلي عرض للأسلوبين:

1-أسلوب فحص النظير[2]:

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق الذكر، ص83.

[2] نفس المرجع، ص83.

تمّ اقتراح الأسلوب من طرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، ويقصد به قيام مكتب تدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر لفحص مدى التزامه بجوانب رقابة الجودة التي حددها المعيار الدولي رقم 220 لرقابة الجودة.

ووفقا لبرنامج فحص النظير يطلب من المكتب القائم بهذا البرنامج:

- نظام الرقابة على الجودة المطبق من قبل مكتب التدقيق مصمم بشكل كافي؛
- مكتب التدقيق يلتزم بنظام الرقابة على الجودة؛
- يلتزم مكتب التدقيق بمتطلبات العضوية كمراجع لدى لجنة بورصة الأوراق المالية.

وبعد انتهاء مكتب فحص النظير من مهامه يقوم بإصدار تقرير عن نتائج الفحص، يتمّ تسليم نسخة منه للمكتب محلّ الفحص، يحتوي هذا التّقرير على الفترة الّتي يغطّيها الفحص وأوجه القصور الكامنة في نظام رقابة الجودة للمكتب محلّ الفحص، وكذا رأي فريق الفحص حوله. كما يتم إجراء أسلوب فحص النظير بصورة دوريّة، مع اختلاف المدّة المطلوبة لإجرائه من بلد إلى آخر، فمثلا في أمريكا يتمّ إجراؤه مرّة على الأقلّ كلّ ثلاث سنوات، أمّا في بريطانيا يتمّ الفحص مرّة كلّ خمس سنوات. وأثبت أسلوب فحص النظير أنّه إحدى الأساليب الفعّالة لرقابة الجودة، بالنظر إلى فوائده الكبيرة فهو يساعد مكاتب التدقيق على تحقيق معايير رقابة الجودة، وتحسين أداء الممارسين، وتنفيذ التدقيق وفق مستوى مرتفع من الجودة، وكذا تحسين سمعة مكاتب التدقيق الخاضعة لهذا الأسلوب[1].

لكن رغم ما حقّقه هذا الأسلوب من ايجابيّات، إلّا أنّه تعرّض للعديد من الانتقادات، لاسيّما بعد انهيار مكتب آرثر أندرسون للتدقيق، على الرّغم من أنّه كان خضع لأسلوب فحص النظير، وصدر تقرير إيجابي بشأنه، ومن أهم الانتقادات الموجّهة إلى هذا الأسلوب[2]:

- فحص النظير تؤدَّى بشكل روتيني، ويهتمّ القائمون بها بالشّكل أكثر من المضمون؛
- الأشخاص القائمين بها غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير مناسبين في بعض الأحيان للقيام بها؛

[1] نفس المرجع، ص84.

[2] نفس المرجع السابق، ص 84 ـ 85.

- هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب التدقيق، حيث أتاح قسم فحص النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيّين، الفرصة لمكتب التدقيق ليختار المكتب الّذي يقوم بمراجعته، ممّا يؤثر على استقلاليّة وحياد المكتب القائم بالفحص، وبالتّالي التّأثير على تقرير الفحص.
- كما انتقدت دراسة (Divya,2007) أسلوب فحص النظير لرقابة الجودة لعدّة أسباب، نجد منها عدم استقلاليّة ومصداقيّة المكتب الفاحص، فوفقاً لمجمع المحاسبين القانونيّين الأمريكي، لا يطّلع مكتب التدقيق الفاحص على وثائق ومستندات العملاء الّتي لا يرغب المكتب محلّ الفحص في مراجعتها، ويمكن للمكتب الّذي سيتمّ فحص نظم الرّقابة جودته أن يختار المكتب القائم بالفحص، وبالتّالي ظهور قصور التّنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب التدقيق.

2-مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق

نتيجة للانتقادات الموجّهة لبرنامج فحص النظير، فقد تمّ إصدار قانون (Sarbanes Oxley, 2002) في الولايات المتّحدة الأمريكيّة، والّذي أعطي مفهوم جديد للرّقابة على جودة التدقيق، حيث أوصى القانون الجديد بإنشاء مجلس للإشراف على مكاتب التدقيق المكلّفة بتدقيق شركات المساهمة الّتي تتعامل مع هيئة سوق الأوراق الماليّة، وفيما يلي ملخّص عن طبيعة عمل المجلس[1]:

أ- تبّني معايير الرّقابة على الجودة، والتي تشمل:

- مراقبة الأخلاقيّات المهنيّة والاستقلال؛
- الاستشارة الدّاخليّة مثل الأسئلة المتعلّقة بالمحاسبة والتدقيق في المكتب؛
- التوظيف والتطوير المهني وترقية الموظفين؛
- طريقة قبول العملاء والاستمرار معهم.

[1] عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، مرجع سابق، ص87، 88.

ب- الإشراف على مكاتب التدقيق المسجّلة لديه، والتي تعد تقارير التدقيق للشركات المساهمة المسجّلة في سوق الأوراق المالية؛

ت- إجراء تفتيش لمكاتب التدقيق المسجّلة لديه، وتطبيق الإجراءات التّأديبيّة المتعلّقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على المكاتب المسجلة لديه، وعلى أيّ شخص ذو علاقة بها؛

ث- القيام بالوظائف والواجبات الضّرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنيّة، وتحسين جودة خدمات التدقيق المقدّمة من قبل مكاتب التدقيق المسجّلة لديه، أو أي شخص ذو علاقة بذلك (مثل المدققين العاملين بالمكاتب)؛

ج- تأكيد التزام مكاتب التدقيق المسجّلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بقواعد المجلس والمعايير المهنيّة، وقوانين الأوراق الماليّة المتعلّقة بإعداد وإصدار تقارير التدقيق.

مما سبق نلاحظ التطور في شكل ومضمون أسلوب الرّقابة على جودة التدقيق، فبعدما كان يقوم به زملاء المهنة لبعضهم البعض بشكل روتيني وهو أقرب للمجاملة لا إلا الرقابة، أصبحت تقوم به هيئة مستقلة تعمل على فحص الجوانب الّتي لها تأثير مباشر على جودة التدقيق المالية، مثل مراقبة الأخلاقيات المهنيّة والاستقلال التي تؤثر على جودة الإظهار حسب دراسة (De Angelo, 1981) [1].

[1] نفس المرجع السابق، ص88.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى المحاولات التي عملت على تحديد مفهوم محدد لجودة التدقيق، ففي ظل تعدد الأطراف المستفيدة من جودة التدقيق واختلاف نظرة كل طرف، فقد تم إعطاء العديد من التعاريف لجودة التدقيق والنظر اليها من خلال ثلاث زوايا مختلفة، كما تم تعريف الجودة في اللغة وتطورها وتناميها، حيث يعد هذا التعريف وسيلة ربط بينه وبين مفهوم جودة التدقيق، كما تم تبيين أهمية تحقق جودة التدقيق، لما لها من دور في تعزيز ثقة هؤلاء المستخدمين بالقوائم والبيانات المالية بالإضافة إلى ما لها من دور في زيادة وتشجيع العاملين في مهنة التدقيق على الالتزام بالمتطلبات والمعايير المهنية.

وتتأثر جودة التدقيق الخارجي بعدة عوامل منها: عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية؛ عوامل مرتبطة بجهاز التدقيق؛ عوامل مرتبطة بالجهة محل التدقيق؛ عوامل مرتبطة بالرقابة على جودة أداء التدقيق.

كما تم عرض مفهوم الرقابة على جودة أداء التدقيق، لما لها من أهمية كبيرة في رفع مستوى المهنة والارتقاء بها وذلك من خلال جوانب رقابة جودة التدقيق الخارجي، كما تم عرض أساليب الرقابة على جودة التدقيق، من خلال أسلوبين هما: أسلوب فحص النظير ومجلس الإشراف على مكاتب التدقيق الذي جاء نتيجة الانتقادات الموجهة لأسلوب فحص النظير.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: اسهامات جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

تمهيد

تتصف المحاسبة بأنّ لها مبادئ مرنة تعتمد في بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي، والتي يتم استغلالها من طرف جهات للتأثير على عناصر قياس الأداء وتحسين المركز المالي للشركات وإدارة أرباحها بما يعظم منافعها، وذلك بممارسة أساليب مبتدعة تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية.

يكتسي موضوع المحاسبة الإبداعية أهمية بالغة في الوقت الراهن بسبب زيادة الأعمال التجارية الدولية والانفتاح في الأسواق العالمية التي خلقت منافسة كبيرة بين الشركات، وبروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المحاسب أو الإداري إيجادها. حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى اسهامات جودة التدقيق الخارجي كآلية لتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية؛

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

المبحث الثالث: مجالات عمل جودة التدقيق في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

المبحث الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية

لعل أبرز الأمثلة على إجراءات المحاسبة الإبداعية هو ما حدث عام 2002 من إفلاس وانهيار المؤسسات أمريكية المشهورة كمؤسسة (worldcom) المتخصصة في مجال الاتصالات، ومؤسسة (Enron) المتخصصة في مجال الطاقة، ومؤسسة (Mirs) المتخصصة في مجال الأدوية، إذ قامت تلك المؤسسات إما بالتواطؤ مع محافظي حساباتهم وعلى رأسهم مؤسسة التدقيق الشهيرة في الولايات الأمريكية (Arthur Anderson)، أو بسبب إهمال جسيم من هؤلاء المدققين بإحداث تدليس وتحريف في نتائج أعمالها ومراكزها المالية وهو ما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في بياناتها المالية المنشورة، والذي أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي، الذي انجر عنه حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك المؤسسات ودائنوها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها

1. تعريف المحاسبة الإبداعية

لا يوجد تعريف موحد على المستوى الدولي على مفهوم ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل دقيق أو ما الذي تمثله هذه الممارسات، ولقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمتخصصين وضع مفهوم للمحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهاتهم فقد ظهرت العديد من التعاريف وقد بنيت كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سيتم عرض أبرزها

- من وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.[1]

[1] ناظم شعلان جبار، "**أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ـ دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية ـ**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشرة، المجلد التاسع، العدد 32، 2015، ص243.

- أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.[1]
- لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبيين والأكاديميين هي " العملية التي يستخدم فيها

المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال".[2]

وتعرف أيضًا بأنها :هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".[3]

وتعرف المحاسبة الإبداعية كذلك بأنّها " عبارة عن عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تهدف إلى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة، الثغرات القانونية والغش والتزوير لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية".[4]

ويمكن القول أنّ المحاسبة الإبداعية هي[5]:

- ✓ شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ✓ ممارستها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ✓ ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

2. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

---

[1] نفس المرجع، ص 243.

[2] طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، **"دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر المدققين والأساتذة الجامعيين)"**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة الزرقاء، العدد 8 ،2010، ص88.

[3] عمر علي عبد الصمد، **"حوكمة المؤسّسات بين المحاسبة الماليّة والتّدقيق المحاسبي"**، مرجع سابق، ص305.

[4] نفس المرجع، ص306.

[5] طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، مرجع سابق، ص88.

يتضح حسب العديد من الدراسات بأن العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية هي كما يلي[1]:

أ. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة مثال ذلك" أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى فترة حياة المشروع.

ب. حرية التقديرات المحاسبية

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

ت. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلا لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء المؤسسات

[1] عماد الأغا،" **المحاسبة الإبداعية**"، مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم علوم إدارية والمالية، غزة، فلسطين،2012، ص18 ـ 20.

الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

المطلب الثاني: دوافع الإدارة من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي[1]:

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

– تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

– لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من المؤسسات العاملة في نفس القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البينات المالية السنوية ونصف سنوية وربع السنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هاته المؤسسات إلى تحسين بعض قيمتها المالية للحصول على تصنيف متقدم[2].

[1] ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 244.

[2] عمر علي عبد الصمد، **"حوكمة المؤسّسات بين المحاسبة الماليّة والتّدقيق المحاسبي"**، مرجع سابق، ص307.

المطلب الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الاخلاقي

أطلق على المحاسبة الابداعية عدة مسميات تبعا للتسلسل الزمني لها ابتداء من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميلية، ويعتبر مصطلح "إدارة الأرباح" هو المفضل والأكثر استخداما في معظم الأدبيات المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية ولكن في أوروبا يستخدم مصطلح "المحاسبة الإبداعية".[1]

1. أشكال المحاسبة الإبداعية

يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي: [2]

– المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting): هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

– إدارة الارباح (Earnings Management): هي التلاعب في الارباح بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

– تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing): هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام،" **مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي**"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص21.

[2] ليندا حسن نمر الحلبي،" **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**"، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2009 ، ص22.

الدخل السيء، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

– التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Financial Reporting): يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.

– ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

2. المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي:[1]

- ✓ يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكن إيجاد خلفها قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش (Lyons ,1984) القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعة بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئا جيدا، وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن

[1] حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، "**أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة إسراء 2011، ص 372 ـ 373.

آليات تطبيقها غير مناسبة لا تحث على الاحترام، ويناقش (Lyons) قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام غير التشريعي مثل نظام المحاسبة، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهد وعرف أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

- ✓ من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسِؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato,1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا ، لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، وتبعا لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972 ، فلا شك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم، حيث وجد (Fischer and Rosenzweig,1995) أن طلبة المحاسبة ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية.

كما اكتشف (Naser and Pendlebury,1992) عدم استحسان المراجعين والمحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف.

وانتقالا من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكن التطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح (Solomon, 1993) حيث لا يمكن تقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن" العمل ليس إلا عملا."

ومما يساعد على فهم ذلك الأخذ في الاعتبار فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية،

وقد ناقش (Revsine, 1991) افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح ، حيث يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرين على التلاعب بالأرباح لتسوية الدخل بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي الى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يرى الباحثان أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما لها من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لابد من التصدي لهذه السلوكيات من أجل الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية.

المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية ـ المجالات، الأساليب، الانعكاسات ـ

المطلب الأول: مجالات المحاسبة الإبداعية

تأخذ المحاسبة الإبداعية بشكل عام مجالات عدة، فقد يكوف إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا

جماعيا، داخليا أو خارجيا، ويمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية :نظام المعلومات المحاسبي، المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة، القياس المحاسبي (التقييم)، أساليب التسجيل أو التقييد أو عرض المعلومات المالية، طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة، أساليب إعداد وعرض التقارير.[1]

وفضلا عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من الأنشطة الأخرى التي يمكن أن تستخدم من قبل الإدارة في مجالات المحاسبة الإبداعية[2] :

- **إدارة المبيعات** :حيث يمكن للإدارة نقل مبيعات الفترات اللاحقة إلى الفترة الحالية من خلال استخدام عدة أساليب منها تقديم خصومات مرتفعة على المبيعات، تخفيض معدل الفائدة على المبيعات الآجلة، وتخفيض قيمة تسبيق، وزيادة مدة الائتمان الممنوحة عند البيع الآجل.
- **إدارة النفقات الاختيارية** :حيث يمكن للإدارة التأثير على الأرباح من خلال التحكم في النفقات الاختيارية مثل الإعلان البحوث والتطوير والمصروفات الإدارية والعمومية.
- **إدارة الانتاج** :حيث يمكن للإدارة من خلال زيادة الإنتاج تخفيض متوسط تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، إلى جانب أن زيادة الانتاج تؤدي إلى زيادة المخزون في نهاية المدة ويترتب على ذلك تخفيض تكلفة البضاعة المباعة وبالتالي زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب، والعكس صحيح في حالة الرغبة في تخفيض الأرباح.

تتبع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية عدة طرق ومداخيل وهي كما يلي:

- **مدخل استغلال طبيعة التقديرات المحاسبية**

نتيجة لظروف عدم التأكد التي تتصف بها أنشطة المؤسسة لا يمكن قياس العديد من البنود في القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها، ومن أمثلة هذه التقديرات ما يلي:

---

[1] عمورة جمال، شريفي أحمد، " **دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية**"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، يومي 18- 19 ماي 2011، جامعة البليدة، الجزائر، ص11.

[2] حدادي سارة، "**دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية ـ دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية ـ**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019-2020، ص 36-37.

- تقديرات العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمتها في نهاية عمرها الإنتاجي.
- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية.
- الديون المشكوك فيها، والمخصصات المختلفة.
- توقيت الاعتراف بالمصروفات والإيرادات.

ويمكن لإدارة الشركة إما بعمل تغييرات على التقديرات السابق إعدادها في السنوات السابقة بالزيادة أو النقصان بما يؤثر على رقم الأرباح المعلن، أو بإجراء تقديرات متحيزة.

- **مدخل استغلال مرونة المبادئ المحاسبية**

تتم ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار المبادئ المحاسبية دون انتهاكها، ويمكن للإدارة استخدام مرونة المبادئ المحاسبية من خلال ما يلي:

- الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون.
- الاختيار بين الطرق المختلفة لحساب اهتلاك الأصول الثابتة الملموسة ومعدل نفاد الأصول غير الملموسة.
- الاختيار بين طرق الاعتراف بالإيراد.
- الاختيار بين طرق معالجة آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.
- الاختيار بين طرق المحاسبة عن نظم مزايا التقاعد.

وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من المرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية ليس تقديم قوائم مالية مضللة، وإنما يتعين أن يتم تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية لتكون أكثر إفصاحاً وشفافية.

- **مدخل التعديل في طريقة الإفصاح بالقوائم المالية**

حددت معايير المحاسبة شكل ومحتوى وترتيب عناصر القوائم المالية، فمثلا يجب أن تبوّب قائمة التدفقات النقدية بحيث يتم الفصل بين التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، وتلك الناتجة عن الأنشطة التمويلية. ويمكن للإدارة التأثير على الأداء الحقيقي للشركة، كأن تدرج بعض العمليات التي تعبر عن الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- **مدخل هيكلة العمليات المرتبطة بالمعايير المحاسبية غير المرنة[1]**

هنا تحاول إدارة الشركة التحايل على المعايير التي تحدد المعالجات المحاسبية بطريقة رقمية بصورة لا يكون فيها أي مجال لقيام الإدارة بعملية التقدير الشخصي مما يحد من قدرة الإدارة على القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية.

إن إدارة الشركات تحاول أن تتغلب على هذه النوعية من المعايير غير المرنة التي تقلل من فرصتها في ممارسة هذه العمليات، وذلك من خلال إتباع ما يسمى بمدخل هيكلة العمليات، بحيث تقوم الإدارة بتعديل العقود والاتفاقيات أو إعادة صياغتها، والبعد عن مخالفة المعالجات المحاسبية الواردة تفصيلا في هذه النوعية من المعايير.

- **مدخل التوقيت الملائم لتطبيق معيار محاسبي جديد**

عند صدور معيار محاسبي جديد فإنه لا يتم تطبيقه فور صدوره ولكن غالبا ما تمنح الشركات فترة حتى يتم تطبيقه (فترة بينية) تقع عادة بين سنتين إلى ثلاث سنوات قبل التطبيق الالزامي للمعيار، وتسمح المعايير عادة بالتطبيق المبكر عن المعاد المحدد للتطبيق الإلزامي، مما يعطي الإدارة فرصة اختيار التوقيت المناسب لتطبيق المعيار قبل الموعد الإلزامي له وذلك لخدمة وتحقيق المنافع الذاتية لها.[2]

- **مدخل التغيير في تكوين الشركة[3]**

من خلال تغيير الشكل القانوني للشركة أو بالاندماج مع شركة أخرى أو السيطرة عليها بحيث تكون تابعة لها مما يتطلب إعداد تقارير وقوائم مالية موحدة، حيث يساعد ذلك الإدارة على تحقيق أهدافها بخصوص المحاسبة الإبداعية.

يتبين مما سبق أن هناك العديد من المجالات، والمداخل والأنشطة التي يمكن أن تستخدم من قبل إدارة الشركات لتحسين مركزها المالي وتعزيز مكانتها في السوق، فضلا عن تقليل الآثار السلبية لتقلبات الأرباح خلال الفترات

---

[1] سامي محمد أحمد غنيمي، " **إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال ـ دراسة اختبارية** "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، العدد 1، 2011، ص47.46.

[2] حدادي سارة، مرجع سابق، ص38.

[3] نفس المرجع، ص38.

المتتالية لذلك تتخذ الإدارة من البدائل المحاسبية ما يعظم منفعتها، مستغلة في ذلك ما تسمح به المرونة في المبادئ المحاسبية مستخدمة أساليب عديدة.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن أساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل التلاعب بالبيانات المالية عن طريق استغلال القواعد المحاسبية الحالية أو إهمال بعضا منها أو جميعها. وقد قسم التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين[1]:

1. **التلاعب المحاسبي** ويكون من خلال:

أ. استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثل:

- طرق تقييم المخزون السلعي.
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

ب. استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي مثلا.

2. **التلاعب الغير محاسبي** ويكون من خلال:

أ. تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل بيع الأصول وإعادة استئجارها إذ أنّ عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

ب. تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته السوقية ثلاثة ملايين عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعدّ فيها بأنّ الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي تريده.

[1] رشا حمادة، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ـ دراسة ميدانية ـ**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص 98.

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها[1].

ومن هنا يمكن استعراض **أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية** على النحو التالي:

- **قائمة المركز المالي (الميزانية)**: ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية[2].

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

✓ الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول[3].

يضاف الى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس، ويتم كذلك التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الاهتلاك[4].

---

[1] أبحاث ماجستير جامعة قناة السويس بالإسماعيلية https://www.facebook.com/ismailiaheir تم الاطلاع يوم 13-جوان 2020 على الساعة 17:00.

[2] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، **"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، لا توجد سنة النشر، ص 12.

[3] نفس المرجع، ص 12.

[4] عمر علي عبد الصمد، **"حوكمة المؤسّسات بين المحاسبة الماليّة والتّدقيق المحاسبي"**، مرجع سابق، ص 310.

- ✓ الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق[1].
- ✓ الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار[2].
- ✓ النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم إعادة الاستثمار[3].
- ✓ الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل[4].
- ✓ الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه[5].
- ✓ الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة، يضاف إلى ذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بهدف تحسين نسب السيولة كذلك[6].

---

[1] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، **ص 12**.

[2] نفس المرجع، ص 13.

[3] حدادي سارة، مرجع سابق، ص 40.

[4] أبحاث ماجستير جامعة قناة السويس بالإسماعيلية https://www.facebook.com/ismailiaheir تم الاطلاع يوم 13-جوان 2020 على الساعة 17:00.

[5] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، **ص13**.

[6] عمر علي عبد الصمد، **"حوكمة المؤسّسات بين المحاسبة الماليّة والتّدقيق المحاسبي"**، مرجع سابق، ص 311.

- ✓ الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة[1].
- ✓ المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون[2].
- ✓ الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة[3].
- ✓ حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.[4]

- **قائمة الدخل (جدول النتائج)**: تساعد قائمة الدخل في معرفة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أنّه يمكن للإدارة أن تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل من خلال التلاعب في قيمة الإيرادات والمصاريف[5]، والتي تخص على سبيل المثال ما يلي:
  - ✓ تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً

---

[1] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، **ص13**.

[2] نفس المرجع، ص13.

[3] نفس المرجع، ص13.

[4] نفس المرجع، ص13.

[5] عمر علي عبد الصمد، **"حوكمة المؤسّسات بين المحاسبة الماليّة والتّدقيق المحاسبي"**، مرجع سابق، ص312.

بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة[1].

- ✓ تسجيل إيراد مزيف: وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة[2].
- ✓ زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة: وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمـار باعتباره دخلاً تشغيليًا[3].
- ✓ نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يخصم اهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل[4].
- ✓ نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر الحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة، ولكن من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل

---

[1] ناظم شعلان، مرجع سابق، ص244.

[2] نفس المرجع، ص 244.

[3] أبحاث ماجستير جامعة قناة السويس بالإسماعيلية https://www.facebook.com/ismailiaheir تم الاطلاع يوم 13-جوان 2020 على الساعة 17:00.

[4] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، **ص11**.

خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها[1].

- ✓ نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتا صعبة لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع[2].

- **قائمة التدفقات النقدية:** تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية[3]:

- ✓ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- ✓ وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية إذ أن أي نقد يتم تسلمه، نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة التخلص منها، يتم اعتباره ناجماً

[1] ناظم شعلان، مرجع سابق، ص245.

[2] نفس المرجع، ص 245.

[3] نفس المرجع، ص 246 ـ 247.

عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- ✓ تستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة التشغيلية.

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، إنّ جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية[1].

المطلب الثالث: انعكاسات استخدام المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وأن كانت تحقق منافع للمؤسسة في الأجل القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل عديدة وخطيرة في الاجل الطويل، ومن أهم هذه المشاكل نذكر ما يلي:

- **تلاشى المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح، فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالمؤسسة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخاً أخلاقي يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها، فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل

[1] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، ص14 ـ 15.

المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقاد خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، وأيضا يمكن أن تصبح المحاسبة الإبداعية منحدرا زلقا جدا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدى إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية[1].

- **تخفيض قيمة المؤسسة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام المؤسسة ببيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في بداية السنة، كذلك تأخير المصروفات الاختيارية يمكن أن يؤدي في الاجل الطويل إلى الإضرار بأداء المؤسسة، فتأخير الصيانة، البحوث والتطوير ، وتدريب العاملين قد يؤدي الى تلف المعدات ، خسارة حصة المؤسسة في السوق، وتخفيض الإنتاجية[2]؛
- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط، وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية فمديري الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على مكافآت الفوز بالترقيات، أو تجنب انتقاد الأداء السيء، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة[3].
- **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة فرضت هيئة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينيات من القرن الماضي فرضت الهيئة غرامة مالية قدرها مليون دولار على مؤسسة (W.R. Grace &

---

[1] لعروسي آسيا، "**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر ـ دراسة استطلاعية ـ**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، جامعة محمد بوضياف ـ المسيلة ـ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019، ص 61.

[2] سمير كامل محمد عيسى، " **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح ـ دراسة تطبيقية ـ** " مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 8 ، جامعة الإسكندرية ، 2008، ص 18.

[3] نفس المرجع، ص18.

Co) وطلب منها إعادة حساب أرباحها والإعلان عنها، وسبب في ذلك هو أن المؤسسة قامت خلال السنوات 1990 ـ 1992 بتخفيض أرباحها المعلنة، وذلك بتسجيل احتياطيات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين السنوات 1993 ـ 1995 قامت بإعادة الاحتياطيات إلى أرباح، وذلك لمقابلة الأرباح الفصلية المستهدفة. وحتى وإن لم تفرض هيئة الأوراق المالية غرامات أو عقوبات تأديبية أخرى، فإنه بمجرد إعادة حساب الأرباح والإعلان عنها يكون في حد ذاته مكلفاً جداً للمؤسسة، فخلال السنوات الماضية فقدت الشركات التي أعات حساب أرباحها في المتوسط 10% من قيمتها السوقية بعد ثلاثة أيام من إعلانها عن إعادة إعداد كشوفها المالية[1].

المبحث الثالث: اسهامات جودة التدقيق في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

لقد توصلت العديد من الدراسات السابقة في العديد من الدول إلى وجود علاقة عكسية بين جودة التدقيق الخارجي واتجاه الإدارة لتبني ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تهدف إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الأوّل: مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه سلوك المحاسبة الابداعية

لقد حاولت معظم إصدارات المنظمات المهنية زيادة حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المدقق اتجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، واكتشاف التصرفات غير القانونية، ومعرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، بهدف الرفع من جودة عملية التدقيق ودفع المدقق إلى بذل مجهود أكبر اتجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يكون من الصعب على المدقق اكتشافها.

1. **دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية[2]**

تعتبر مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل

---

[1] عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، " **إدارة الأرباح وعوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها** "، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، الطبعة الأولى، 2015، ص 28.

[2] علي عبد الصمد عمر،" **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ـ دراسة نظرية تطبيقية ـ**، مرجع سابق، ص 89.

باعتبارها من المطالب الأساسية لأطراف المجتمع المالي، لهذا جاء معيار التدقيق الدولي رقم (240) "مسؤولية المدقق عن مراعاة الغش عند تدقيق القوائم المالية"، من أجل وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق في اكتشاف الغش والخطأ عند قيامه بعملية تدقيق القوائم المالية.

وتتمثل واجبات المدقق اتجاه الخطأ والغش فيما يلي:

- ✓ يجب على المدقق التأكد من اختياره أدلة تدقيق مناسبة وكافية للتأكد من أنه لم يحدث خطأ أو غش في القوائم المالية وكذلك معالجته في حالة اكتشافه.
- ✓ على المدقق تعديل الأداء أو إضافة إجراءات مناسبة عند اكتشافه حالات أخطاء أو غش أو عند علمه بأنه قد سبق أن تم اكتشاف حالات أخطاء أو غش سابقة، ويعتمد حكم المدقق بناء على نوعية الخطأ أو الغش واحتمالية تكراره وأهميته النسبية من حيث تأثيره على القوائم المالية.
- ✓ على المدقق أن يحدد أثر الغش والخطأ الهام مع مقارنته بتقارير الإدارة ونظام التدقيق الداخلي وإعلام الإدارة بالنتائج الفعلية، ويجب أن يراعي المدقق تحديد المستوى الإداري الواجب إعلامه مع الأخذ في الاعتبار احتمال تورط مستوى إداري عال في الخطأ أو الغش المكتشف، وفي كل الحالات يفضل قيامه بتوجيه تقرير مكتوب لمستوى الإدارة العليا موضحاً الخطأ المكتشف وأثره وكيفية علاجه وإمهالهم لفترة مناسبة لاتخاذ ما يلزم وإلا ينسحب من المهمة ويخطر الجمعية العمومية بعد دعوتها لانعقاد في دورة غير عادية لمناقشة التقرير.

2. دور المدقق الخارجي في اكتشاف التصرفات غير القانونية[1]

يقصد بالتصرفات غير القانونية بشكل عام الأعمال التي تقوم بها الوحدات المختلفة على خلاف ما تقتضي به القوانين والأنظمة واللوائح التي تحكم أنشطة هذه الوحدات. حيث يهدف معيار التدقيق الدولي (رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية) إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة مدى التزام المؤسسة محل التدقيق بالقوانين والأنظمة عند القيام بعملية التدقيق وكذلك عند التقييم وتبليغ نتيجة التدقيق يجب على المدقق الإدراك بأن عدم التزام المؤسسة بالأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية، كما نصت معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالتخطيط (من 300 إلى 399) على أن يتم تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني مدركاً بأنه قد تكشف

[1] نفس المرجع، ص90.

حالات تؤدي إلى الاستفسار عن الالتزام بالقوانين والأنظمة أم لا، والتي توفّر تأكيد معقول باكتشاف تلك التصرفات. كما يجب على المدقق أن يعمل على فهم الإطار القانوني والتنظيمي الملائم للمؤسسة والقطاع العائد له ومدى التزامها بهذا الإطار، ويجب عليه أيضا أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة حول الالتزام بهذه القوانين والأنظمة خاصة في حالة وجود شكوك، كما يقوم المدقق بالإبلاغ عن عدم الالتزام للإدارة ولمستخدمي تقريره وللسلطات النظامية والتنفيذية.

3. دور المدقق الخارجي في معرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط[1]

يعتبر فرض الاستمرارية من أهم الفروض المحاسبية التي تستخدم في اعداد القوائم المالية الختامية، حيث يفترض أن المشروع يتم إنشاؤه لكي يقوم بأعماله ويواصل ذلك في المستقبل وأنه باق ومستمر لفترة زمنية معقولة غير محددة ويمكن القول بأنها غير نهائية وتكفي لاستخدام موارده الاقتصادية كما هو مخطط ومتوقع وأنه ليس في نية أصحاب المشروع تصفية أو تقليل حجم عملياته بشكل مادي واضح يؤثر على طبيعة المؤسسة، كما يهدف معيار التدقيق الدولي (رقم 570) الاستمرارية لوضع معايير وتوفير ارشادات حول مسؤولية المدقق عند تدقيقه القوائم المالية المتعلقة بملائمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، كما هناك عدة مؤشرات تمكن المدقق الخارجي من معرفة قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط والممثلة أساساً:

أ. **مؤشرات مالية:** الوضعية المالية للمؤسسة، ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي، عدم القدرة على السداد، عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

ب. **مؤشرات تشغيلية:** فقدان إداريين قياديين بدون استبدالهم، فقدان سوق رئيسي أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.

ت. **مؤشرات أخرى:** عدم تطبيق المتطلبات القانونية ومتطلبات رأس المال، دعاوى قضائية معلقة على المؤسسة والتي في حالة نجاحها لا يمكن للمؤسسة الوفاء بها، تغييرات في التشريع أو السياسات الحكومية.

[1] نفس المرجع، ص 92 ـ 93.

يجب على المدقق في حالة وجود شك حول استمرارية المؤسسة أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة لمحاولة التأكد من هذا الشك وبشكل مقنع، وهناك عدة إجراءات مناسبة للتأكد من فرض الاستمرارية مثل تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربحية مع الإدارة، وتحليل آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة، فحص شروط السندات واتفاقيات القروض، ومراعاة موقف الإدارة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة غير المنفذة ليتحصل على نتائج حيث يكون أمام ثلاث حالات:

أ. اعتبار فرض الاستمرارية ملائما: في هذه الحالة لا يقوم المدقق بتعديل تقريره، وفي حالة ملائمة فرض الاستمرارية بقاء على خطط الإدارية للأعمال المستقبلية على المدقق التأكد من الإفصاح المناسب لها في القوائم المالية، وفي حالة عدم وجود إفصاح مناسب فعليه إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي.

ب. عدم إزالة الشك حول فرص الاستمرارية: في هذه الحالة على المدقق دراسة فيما إذا كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن الظروف الأساسية التي أثارت الشك، وتبين بأن هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة، وإذا رأي المدقق بأن هذا الإفصاح كاف فإنه يبدي رأي غير متحفظ، ويضيف فترة تأكيدية لمشكلة الاستمرارية، وفي حالة عدم وجود إفصاح مناسب في القوائم المالية يجب على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حسب قناعته.

ت. اعتبار فرض الاستمرارية غير ملائم: في هذه الحالة يقرر المدقق بأن فرض الاستمرارية المستخدم في إعداد القوائم المالية غير ملائم، وفي حالة كون نتيجة الفرض غبر ملائم جوهرياً وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل القوائم المالية مضلة، على المدقق إبداء رأي عكسي.

المطلب الثاني: جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards)، كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها[1]:

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية؛
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد

[1] حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 371 ـ 372

التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوروبية

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية؛
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كان أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية، ومن هذا المنطلق فقد رأى المجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية وإدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:
- العمل على إلغاء غالبية البدائل في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط المؤسسة؛
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله البعض في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنفها الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار[1].

[1] لعروسي آسيا، مرجع سابق، ص 175.

المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

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

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

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من آثار استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

أولاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية

[1] محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، ص 15.

وكفاءة النشاط، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها[1]:

- **رقم المبيعات**

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

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصًا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

- **تكلفة البضاعة المباعة**

الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

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

- **مصروفات التشغيل**

الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

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

- **نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة.**

الهدف: تهدف الادارة الى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

[1] نفس المرجع، ص 16.

إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بالاعتبار.

- **البنود الاستثنائية والبنود غير العادية**

الهدف: تهدف الادارة الى تحسين رب حية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

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

ثانياً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي[1]:

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

- **النقدية**

الهدف: تهدف الادارة الى تحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية وعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.

إجراءات المدقق المضادة: تحقق من أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد واستبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

- **الاستثمارات المتداولة**

[1] ليندا حسن الحلبي، مرجع سابق، ص67 ـ 72.

الهدف: تهدف الادارة الى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة عن طريق التلاعب في تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة وإعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة والتحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.

- **الذمم المدينة**

الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين السيولة عن طريق عدم الإفصاح عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.

إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى اجمالي الذمم المدينة.

- **المخزون السلعي**

الهدف: تهدف الادارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة عن طريق التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي وتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة.

إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن والتحقق من أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية.

- **الاستثمارات طويلة الأجل**

الهدف: تهدف الادارة الى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر المؤسسة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر عن طريق التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية.

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

- **الأصول طويلة الاجل**

الهدف: تهدف الادارة الى تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك عن طريق التلاعب في نسب الاستهلاك المتعارف عليها.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

- **الأصول غير الملموسة**

الهدف: تهدف الادارة الى زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول وذلك عن طريق المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة.

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

- **الالتزامات المتداولة**

الهدف: تهدف الادارة الى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة وذلك عن طريق عدم ادراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

- **الالتزامات طويلة الأجل**

الهدف: تهدف الادارة الى تحسين نسب السيولة وأرباح المؤسسة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها عن طريق الحصول على قروض طوية الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامها في تسديد قروض قصيرة الاجل.

إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قروض قصيرة الأجل.

- **حقوق المساهمين**

الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة عن طريق إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة

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

ثالثاً: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للتقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

على كل المحاسبين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءاتها على قائمة التدفقات النقدية ومن أهم الإجراءات المضادة ما يلي[1]:

- ✓ التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل؛
- ✓ التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهتلاك للأصول الثابتة؛
- ✓ التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة؛
- ✓ إعادة احتساب مصروف الاهتلاك والإطفاء وفقا لمعدلات الاهتلاك والاطفاء المتعارف عليها الصناعة التي تنتمي اليها المؤسسة؛
- ✓ التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية،
- ✓ استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي،
- ✓ التحقق من نتيجة أعمال المؤسسات التابعة وتأثيرها على قائمة الدخل والمركز المالي،

[1] ميساء محمد سعد أبو تمام، ص 68.

- ✓ التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وطرق التقييم والتسعير.

خلاصة الفصل الثاني

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

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

ومما سبق ولا شك فيه أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإنه يجب الاهتمام بجودة التدقيق الخارجي من قبل المهنيين لأنها تعتبر أحد الآليات التي تقلل من الممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لأن التدقيق عالي الجودة يعد عائق فعال للمحاسبة الإبداعية، لأن سمعة الإدارة من المحتمل ان تتضرر أو تنهار بقوة وتنخفض قيمة المؤسسة إذا ما تم اكتشاف التلاعب بالأرقام المحاسبية، لذا فمن المتوقع أن يكون حجم المحاسبة الإبداعية أكبر في المؤسسات ذات التدقيق الأقل جودة عن المؤسسات التي ينفذ فيها التدقيق بجودة عالية.

الفصل الثالث

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

من أجل تقييم دور جودة التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية قمنا بإجراء دراسة ميدانية، من أجل الاحتكاك أكثر مع الممارسين لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر والخبراء الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وذلك بهدف معرفة اتجاهاتهم وآرائهم حول مختلف العناصر المتعلقة بجودة التدقيق الخارجي والمحاسبة الابداعية، وكذا اختبار فرضيات المتعلق بموضوع الدراسة.

وقد قام الطالبان بإعداد استبيان وتوزعه على عينة الدراسة المستهدفة، وبعد تجميع البيانات وتشغيلها بواسطة برنامج Spss، قمنا بعرض النتائج المتحصل عليها وتحليلها، واختبار فرضيات الدراسة، لنتوصل في الأخير إلى نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة

من أجل عرض وتحليل نتائج الاستبيان اختار الطالبان منهد دراسة يتلاءم مع الدراسة الميدانية، مستخدما مختلف الاختبارات والأساليب الاحصائية.

المطلب الأول: منهج الدراسة

اعتمدنا في هذا الفصل عند وصفنا لخصائص عينة الدراسة على المنهج الوصفي، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي الاحصائي عند عرضنا لنتائج الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها، وذلك بما يتوافق مع نوع وأهداف الدراسة، وقد اعتمد الطالبان على مقياس لكارت الثلاثي، من أجل حساب المتوسطات المرجحة والتي على أساسها يمكن تحديد اتجاه أفراد العينة، وهو ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم(1): مقياس لكارت الثلاثي

التصنيف	لا	محايد	نعم
الدرجة	1	2	2
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص 113.

من خلال الجدول، نلاحظ أن طول الفئة قدرت بحوالي (0.66)، والتي حسبت على أساس الأرقام الثلاثة 1 و2و3، والتي فيما بينهم مسافتين، وقد اعتمد الطالبان عند استخدامهم لمقياس لكارت الثلاثي قيمة المتوسط الحاسبي المقدرة بي: (2) كأساس لتحديد اتجاه أفراد العينة عند تقييمهم لدور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الابداعية، وقد حسب المتوسط المرجح الأساس وفق العلاقة التالية:

$$\text{المتوسط الحسابي المرح الأساس} = \frac{\text{مجموع الأوزان}}{\text{عدد الأوزان}} = \frac{3+2+1}{3} = \frac{6}{3} = 2$$

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب لمجتمع الدراسة ثم تحديد العينة.

1. مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في فئتين رئيسيتين، الأكاديميين من أساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق، والمهنيين من محاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والممثلين لمهنه التدقيق الخارجي في الجزائر وكذلك الخبراء المحاسبين، وذلك من ولاية المدية وبعض الولايات الأخرى.

2. عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 45 استمارة، بحيث شملت الأكاديميين (أساتذة) بـ 10استمارات، والمهنيين (محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين) بـ 35 استمارة، كما اعتمدنا في توزيع الاستمارات على تصميم استبيان إلكتروني وإرساله عن طريق البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي.

وقد تم استلام 37 استمارة منها، كما تم إقصاء 4 استمارات بسبب عدم صلاحيتها للدراسة.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2): يبين الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبانة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	45	% 100
الاستمارات المسترجعة	37	% 82
الاستمارات غير المسترجعة	08	% 17
الاستمارات الملغاة	04	% 8
الاستمارات الصالحة للدراسة	33	% 73

المصدر: من عداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

المطلب الثالث: بناء أداة الدراسة

1. هيكل أداة الدراسة

من أجل اعداد الدراسة الميدانية وتحليل نتائجها والإجابة على فرضياتها اعتمد الطالبان على أداة الاستبيان، وذلك بهدف قياس توجه أفراد عينة الدراسة بخصوص مساهمة جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الابداعية، وقد قمنا بتقسيم الاستبيان الدراسة كما يلي:

القسم الأول: شمل هذا القسم المعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة بحيث شمل المتغيرات الشخصية المتعلقة بي:

- **المستوى العلمي**: والذي قسم إلى ثلاث مستويات علمية تصاعدية كالتالي: ليسانس، ماجستير، دكتوراه
- **التخصص العلمي**: والذي شمل أربعة تخصصات كالتالي: محاسبة، مالية، محاسبة وتدقيق، جباية.
- **الوظيفة**: والذي شملت أربعة وظائف ذات صلة بالموضوع وهي: محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات، أستاذ جامعي.
- **الخبرة المهنية**: والتي شملت أربع فئات مختلفة.

القسم الثاني: احتوى القسم الثاني من الاستبيان على ثلاثة محاور متعلقة بموضوع الدراسة، والتي أعدت من أجل الاجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة، وعلى مختلف الأسئلة الفرعية المطروحة مسبقا، وجاءت محاور الاستبانة كما يلي:

- **المحور الأول**: تضمن 11 عبارة متعلقة بالفرضية الأولى حول تأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.
- **المحور الثاني**: تضمن 15 عبارة متعلقة بالفرضية الثانية حول مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

- **المحور الثالث**: تضمن 13 عبارة متعلقة بالفرضية الثالثة حول مساهمة جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الابداعية.

2. صدق أداة الدراسة

تم صياغة استمارة الاستبيان من طرف الطالبان بمساعدة الأستاذ المشرف وإرشاداته، وتم تحكيمها من خلال عرضها على عدد من المختصين في الجانب الموضوعي للبحث وهم ينتمون لاختصاصات لها علاقة بالمحاسبة والتدقيق، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب منها:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات.
- مدى شمولية الاستبيان.
- الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

بناء على ملاحظات وآراء المحكمين توصلنا إلى صياغة استمارة الاستبيان بشكلها النهائي.

3. ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ان ثبات الاستبيان يعني استقرار النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة عدة مرات خلال فترة زمنية معينة.

وقد اعتمد الطالبان في قياس الثبات على حساب معامل "ألفا كرومباخ".

الجدول رقم(3): يبين نتائج معامل ألفا كرومباخ

المجال	عدد العبارات	معامل ألفاكرومباخ
جودة التدقيق الخارجي	11	0.837
مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية	15	0.895
مساهمة جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية	13	0.854

جميع المجالات	39	0.916

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن كل قيم ألفا كرومباخ المحسوبة للمحاور والدراسة كانت أكبر من (0.6)، وهو المعدل الأدنى المقبول، وقد تراوحت معدلات ألفاكرومباخ بين (0.837) و (0.895) وبلغت قيمة ألفا كرومباخ لجميع محاور الدراسة (0.916)، وهي نسبة جد عالية وهذا ما يدل على ثبات الاستبيان، وهذا ما يضفي ثقة أكبر على نتائج الدراسة.

المبحث الثاني: تفريغ بيانات الاستبيان

نقوم في هذا المبحث بعرض مختلف الخصائص بعينة الدراسة من حيث المتغيرات الديموغرافية، ومبينين أهم الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة

المطلب الأول: أساليب المعالجة الاحصائية

بغرض تحليل استجابات أفراد العينة واختبار الفرضيات الدراسة والوصل إلى نتائجها قام الطالبان بالاعتماد على الاختبارات الاحصائية التالية:

- الأساليب الاحصائية الوصفية: اعتمد الطالبان في دراستهم على مجموعة من الأساليب الاحصائية الوصفية خاصة فيما يتعلق بخصائص عينة الدراسة، وهنا استعمل الطالبان كل من النسب المئوية والتكرارات، لتحديد وتحليل اجابة أفراد العينة، واعتمد الطالبان على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والتي تحصل عليها من مخرجات برنامج spss
- اختبار ثبات الدراسة من خلال حساب معامل Alpha Cronbach: والذي يضمن الاعتماد على نتائج البحث، والاطمئنان على مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المقبولة والتي تفوق (0.60).
- اختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test): والذي استخدم من أجل ثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: الخصائص العامة لعينة الدراسة

تعتبر الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة ذات دور كبير وهام في تحديد مستوى إدراك أفراد العينة لأسئلة وطبيعة الدراسة المنفذة، حيث تساهم في تفسير نتائج الدراسة وتحديد مدى امكانية الاعتماد على اجابات أفراد هذه العينة، وبالتالي تزيد من فعالية النتائج التي يتم التوصل اليها، ونعرض في هذا الجزء الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة استنادا إلى اجاباتهم عن الأسئلة الواردة في الاستبانة ضمن القسم المتعلق بالجوانب الشخصية، وذلك على النحو الآتي:

1. توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

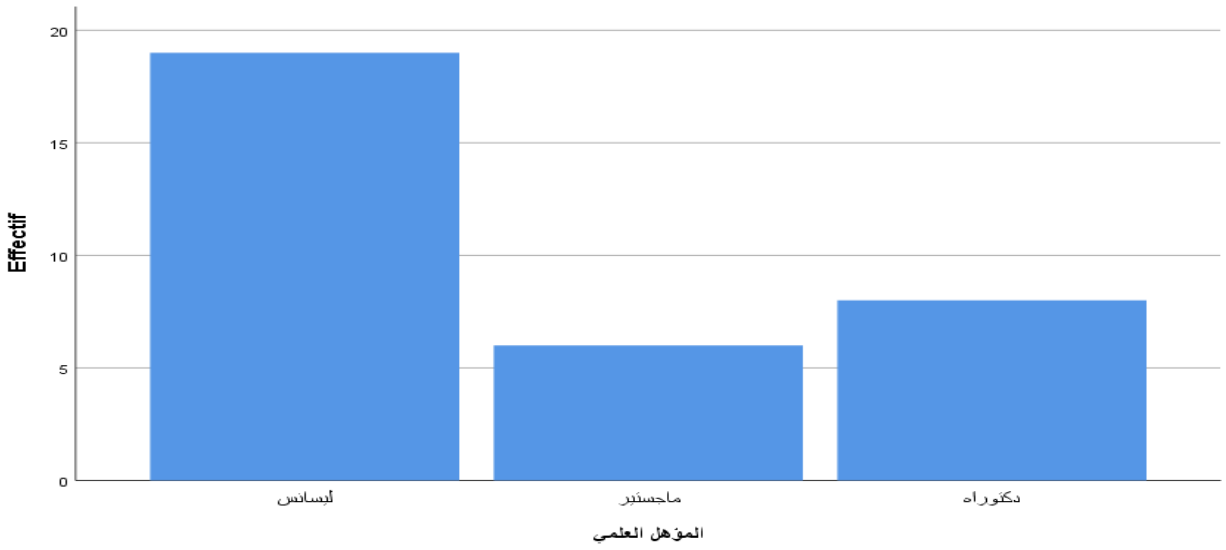
الجدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	19	%57.6
ماجستير	06	%18.2
دكتوراه	08	%24.2
المجموع	33	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة تمثلت في حملت شهادة ليسانس وذلك بنسبة (57.6%) والتي تمثل الممارسين المهنيين، في حين بلغت نسبة الحاملين لشهادتي الماجستير والدكتوراه (18.2%) و(24.2%) على التوالي، والتي مثلت أغلبها في الأساتذة الجامين، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

2. التخصص العلمي

الجدول التالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

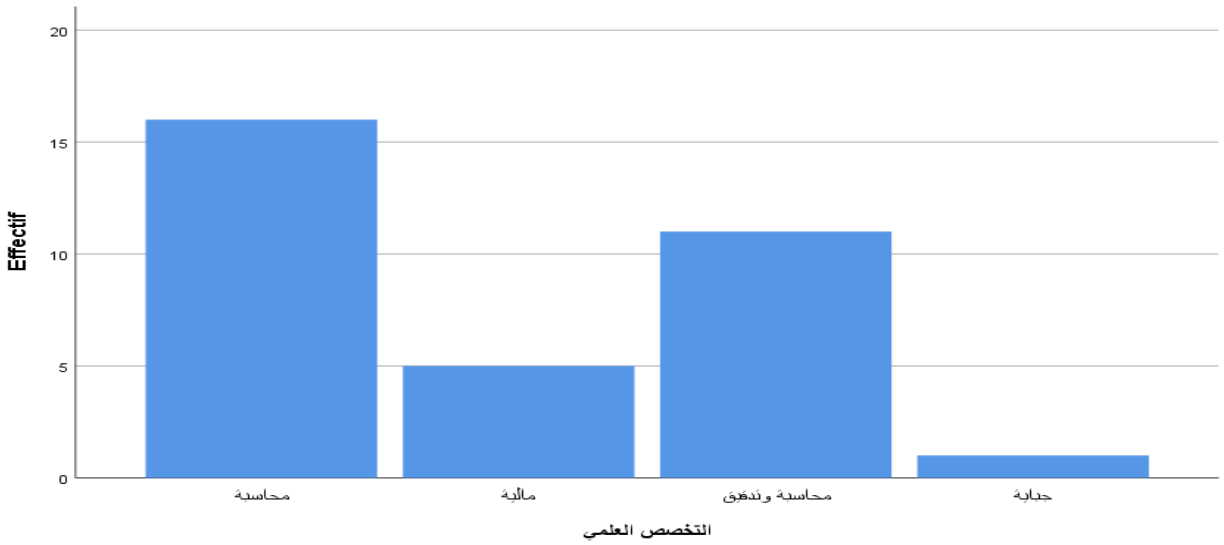
الجدول رقم (5): توزيع أراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	16	%48.5
مالية	05	%15.2
محاسبة وتدقيق	11	%33.3
جباية	01	%03
المجموع	33	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه، نلاحظ أن أكبر نسبة شكلتها فئة التي تخصصها محاسبة وكان ذلك بنسبة (48.5%) ثم تلها فئة محاسبة وتدقيق بنسبة (33.3%) ثم فئة مالية بنسبة (15.2%)، وفي الأخير فئة جباية بنسبة (01%) والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

3. الوظيفة

الجدول الموالي يلخص توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

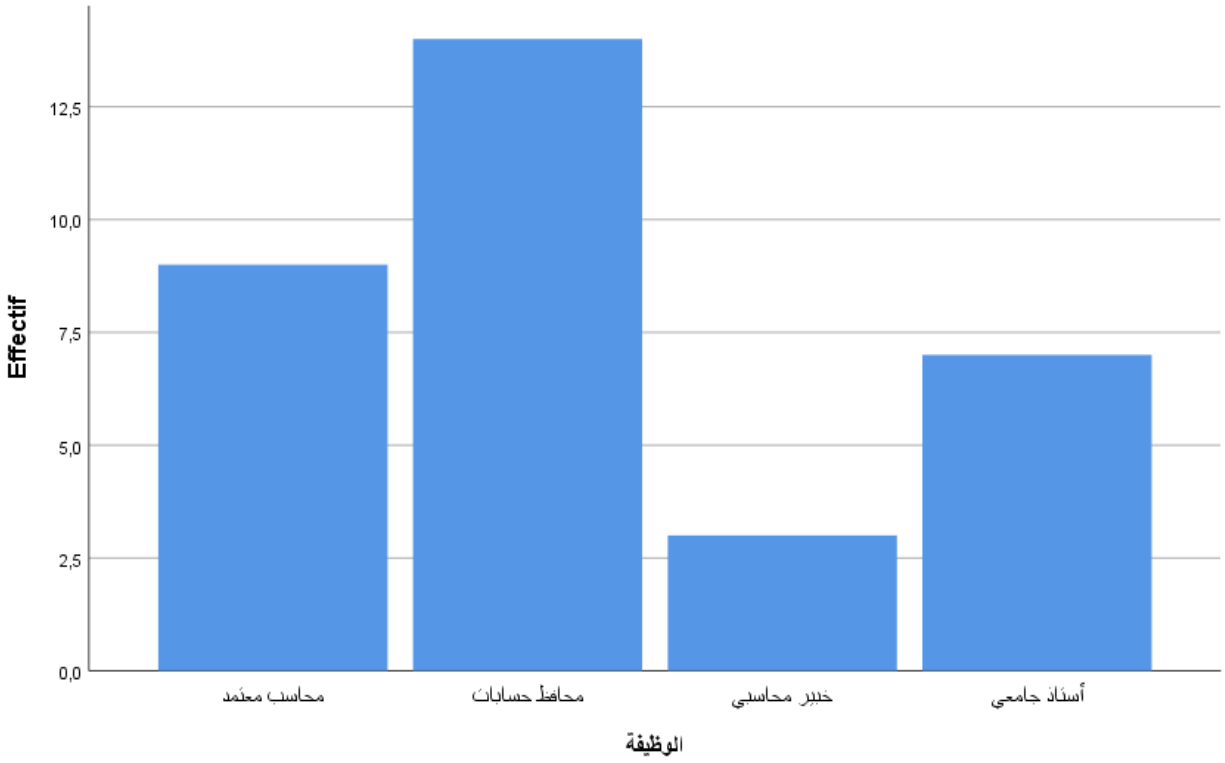
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية

محاسب معتمد	09	%27.3
محافظ حسابات	14	%42.4
خبير محاسبي	03	%9.1
أستاذ جامعي	07	%21.2
المجموع	33	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد عينة الدراسة من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق وذلك بنسبة (78.8%) موزعة على كل من محافظ الحسابات بنسبة (42.4%) والمحاسبين المعتمدين بنسبة (27.3%) والخبراء المحاسبيين بنسبة (9.1%)، في حين شكلت نسبة الأكاديميين (21.2%) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

الشكل رقم(8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

4. الخبرة المهنية

الجدول الآتي يلخص توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

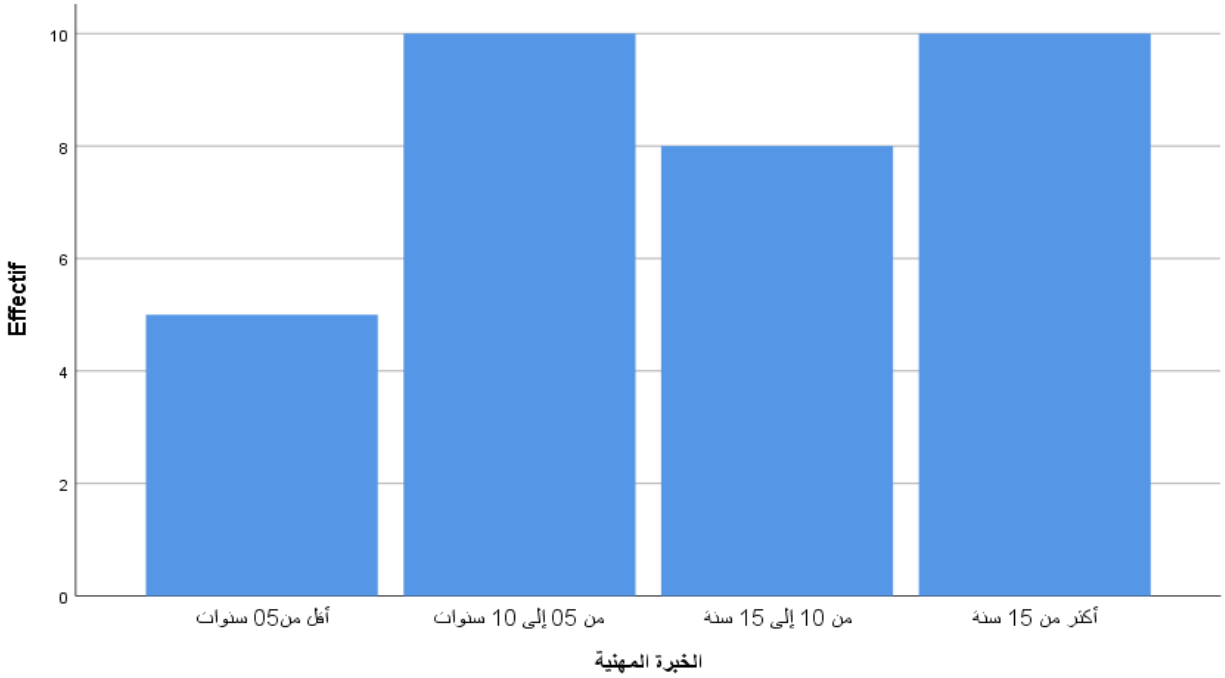
الجدول رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	05	%15.2
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	10	%30.3
من 10 إلى 15 سنة	08	%24.2
أكثر من 15 سنة	10	%30.3
المجموع	33	%100

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول اعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة يحوزون على خبر من 5 سنوات إلى 10 سنوات و أكثر من 15 سنة بنسبة (30.3%)، لتليهم فئة من 10 سنوات إلى 15 سنة بنسبة (24.2%)، ثم أصحاب خبرة مهنة أقل من 05 سنوات بنسبة (15.2%)، وهو ما يبين أن أصحاب عينة الدراسة يحوزون على خبرة مهنية كبير في مجال الممارسة المهنية.

الشكل رقم(9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

المبحث الثالث: التحليل والمعالجة الاحصائية لبيانات الدراسة الميدانية

بعدما قمنا بإعداد الاستبيان واختباره وعرض نتائجه، سنقوم في هذا المبحث بتحليل ومعالجة البيانات التي تحصلنا عليها باستخدام الأدوات الاحصائية المناسبة لإجابة على فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان

1. تحليل الاحصائي لنتائج المحور جودة التدقيق الخارجي

الجدول رقم(8): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
العبارة 01	التكرار	30	2	1	2.88	0.415	نعم
	النسبة %	90.9	6.1	3			
العبارة 02	التكرار	27	4	2	2.76	0.561	نعم
	النسبة %	81.8	12.1	6.1			
العبارة 03	التكرار	21	7	5	2.48	0.755	نعم
	النسبة %	63.6	21.2	15.2			
العبارة 04	التكرار	25	4	4	2.64	0.699	نعم
	النسبة %	75.8	12.1	12.1			
العبارة 05	التكرار	23	4	6	2.52	0.795	نعم
	النسبة %	69.7	12.1	18.2			
العبارة 06	التكرار	30	1	2	2.85	2.76	نعم
	النسبة %	90.9	3	6.1			
العبارة 07	التكرار	28	2	3	2.76	0.614	نعم
	النسبة %	84.8	6.1	9.1			
العبارة 08	التكرار	28	2	3	2.76	0.617	نعم
	النسبة %	84.8	6.1	9.1			
العبارة 09	التكرار	20	11	2	2.55	0.617	نعم
	النسبة %	60.6	33.3	6.1			
العبارة رقم 10	التكرار	24	5	4	2.61	0.704	نعم
	النسبة %	72.7	15.2	12.1			
العبارة 11	التكرار	19	11	3	2.48	0.667	نعم
	النسبة %	57.6	33.3	9.1			
المتوسط العام للمحور					2.66	0.395	نعم

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور الأول والذي يقيس جودة التدقيق الخارجي قد بلغت (**2.66**)، والتي تندرج ضمن الفئة (2.34-3) لمقياس ليكارت الثلاثي والتي تشير إلى درجة اجابة "**نعم**" وهذا ما يدل على أن الأغلبية الساحقة رأت أن جودة التدقيق تتأثر بعوامل ضابطة لها.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهمي كما يلي:

- **العبارة رقم 01**: المتمثلة في: "رغبة أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق"، نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة بلغ (**2.88**)، والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] حسب مقياس لكارت الثلاثي، وهو ما يدل على درجة اجابة "**نعم**"، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون على أن رغبة أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد من استثماراتهم يشجعهم على التهرب من الضريبة مما يؤثر سلبا على جودة التدقيق.
- **العبارة رقم 02**: "مساهمة قانون الشركات في تنظيم العلاقة بين الملاك، والمسيرين وحقوقهم على المدققين مما يحسن جودة التدقيق" بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.76**)، والتي تندرج ضمن الفئة [2.34-3] لمقياس ليكارت الثلاثي والتي تشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يجمعون على مساهمة قانون الشركات في تنظيم العلاقة بين الملاك والمسيرين وحقوقهم على المدققين مما يساهم في تحسين جودة التدقيق.
- **العبارة رقم 03**: "يؤثر حجم مكتب التدقيق وسمعته على جودة التدقيق الخارجي"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.48**)، والتي تندرج ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي وهم ما يوافق درجة اجابة "**نعم**"، مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يعتبرون أن حجم مكتب التدقيق وسمعته يؤثران على جودة التدقيق الخارجي.
- **العبارة رقم 04**: "تؤثر المنافسة بين مكاتب التدقيق ودرجة تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين على جودة التدقيق الخارجي"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (**2.64**)، والذي ينتمي إلى الفئة

[2.34-3]، حسب مقياس لكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن المنافسة بين مكاتب التدقيق ودرجة تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

- **العبارة رقم 05**: "مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل والقضايا المرفوعة ضده تؤثران على جودة التدقيق الخارجي" بلغ متوسط هذه العبارة (**2.52**) والذي ينتمي إلى الفئة الثالثة[2.34-3] والمعبرة عن درجة اجابة "**نعم**"، حيث يعتقد أفراد العينة على أن مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل والقضايا المرفوعة ضده تؤثران على جودة التدقيق الخارجي.
- **العبارة رقم 06**: "يؤثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وبمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالمعايير المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي"، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.85**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وبمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالمعايير المحاسبية يحسن من جود التدقيق الخارجي.
- **العبارة رقم 07**: "استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وخبرته التي يتمتع بها هو وفريقه تؤثر على جودة التدقيق الخارجي"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.76**)، والذي يندرج ضمن[2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يدل على درجة اجابة "**نعم**"، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وخبرته التي يتمتع بها هو وفريقه تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.
- **العبارة رقم 08**: "تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل وطبيعة الاتصال بين فريق التدقيق والعميل يؤثران على جودة التدقيق"، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.76**)، والذي ينتمي إلى الفئة الثالثة [2.34-3] والمعبرة عن درجة اجابة "**نعم**"، وهذا يدل على أن تخطيط التدقيق والاشراف على فريق العمل وطبيعة الاتصال بين فريق التدقيق والعميل يؤثران على جودة التدقيق حسب اعتقاد أفراد عينة الدراسة.
- **العبارة رقم 09**: "التدقيق المهيكل وأتعاب عملية التدقيق وكيفية قبول العملاء والاستمرار معهم يؤثرون على جودة التدقيق الخارجي"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.55**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، وحسب أفراد عينة الدراسة

فان التدقيق المهيكل وأتعاب عملية التدقيق وكيفية قبول العملاء والاستمرار معهم يؤثرون على جودة التدقيق الخارجي.

- **العبارة رقم 10**: "يؤثر كل من حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية ونظام الرقابة الداخلية الفعال وتعقد مهام التدقيق على جودة التدقيق الخارجي" بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.61**)، مما يدل على أن حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية ونظام الرقابة الداخلية الفعال وتعقد مهام التدقيق يؤثرون على جودة التدقيق الخارجي حسب أفراد عينة الدراسة.
- **العبارة رقم 11**: "يؤثر كل من مجلس الإشراف على المكاتب التدقيق ولجنة التدقيق وأسلوب فحص النظير على جودة التدقيق الخارجي"، نلاحظ أن المتوسط الحسابي كان (**2.48**) والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] حسب مقياس لكارت الثلاثي، والتي تعبر على درجة الاجابة "**نعم**"، ووفق أفراد عينة الدراسة فإنه يؤثر كل من مجلس الاشراف على المكاتب التدقيق ولجنة التدقيق وأسلوب فحص النظير على جودة التدقيق الخارجي.

2. تحليل نتائج محور مجالات وأساليب ممارسة المحاسبة الابداعية

الجدول رقم(9): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
العبارة رقم 01	التكرار	25	5	3	2.67	0.645	نعم
	النسبة %	75.8	15.2	9.1			
العبارة رقم 02	التكرار	26	5	2	2.73	0.574	نعم
	النسبة %	78.8	15.2	6.1			
العبارة رقم 03	التكرار	28	3	2	2.79	0.545	نعم
	النسبة %	84.8	9.1	6.1			
العبارة رقم 04	التكرار	24	6	3	2.64	0.653	نعم
	النسبة %	72.7	18.2	9.1			

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
العبارة رقم 05	التكرار	23	7	3	2.61	0.659	نعم
	النسبة %	69.7	21.2	9.1			
العبارة رقم 06	التكرار	17	14	2	2.45	0.617	نعم
	النسبة %	51.5	42.4	6.1			
العبارة رقم 07	التكرار	22	8	3	2.58	0.663	نعم
	النسبة %	66.7	24.2	9.1			
العبارة رقم 08	التكرار	22	8	3	2.67	0.663	نعم
	النسبة %	66.7	24.2	9.1			
العبارة رقم 09	التكرار	24	7	2	2.67	0.595	نعم
	النسبة %	72.7	21.2	6.1			
العبار رقم 10	التكرار	27	4	2	2.76	0.561	نعم
	النسبة %	81.8	12.1	4			
العبارة رقم 11	التكرار	26	5	2	2.73	0.574	نعم
	النسبة %	78.8	15.2	6.1			
العبارة رقم 12	التكرار	19	8	6	2.39	0.788	نعم
	النسبة %	57.6	24.2	18.2			
العبارة رقم 13	التكرار	20	6	7	2.39	0.827	نعم
	النسبة %	60.6	18.2	21.2			
العبارة رقم 14	التكرار	27	3	3	2.73	0.626	نعم
	النسبة %	81.8	9.1	9.1			
العبارة رقم 15	التكرار	21	10	2	2.58	0.614	نعم
	النسبة %	63.6	30.3	6.1			

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
المتوسط العام للمحور					2.61	0.410	نعم

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

يظهر من الجدول أعلاه ن كل اتجاهات أفراد عينة الدراسة ايجابية نحو جميع عبارات المتعلقة بالمحور الثاني، حيث بلغ المتوسط الحاسبي العام للمحو (2.61) وهو يندرج ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وهي فئة التي تشير إلى درجة اجابة "نعم"، وكذلك الانحراف المعياري اذ يظهر درجة ونسبة تقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحراف المعياري الكلي (0.410) وهي نسبة تعتبر متوسطة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصول اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابي وهي كما يلي:

- **العبارة رقم 01**: المتمثلة في: "استغلال طبيعة التقديرات المحاسبية مثل تقديرات العمر الإنتاجي"، نلاحظ أن المتوسط الحسابي كان (2.67) والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، والتي تشير إلى درجة اجابة "نعم" وهذا ما يدل على أن استغلال تقديرات المحاسبية من الممارسات المستعملة في المحاسبة الإبداعية.
- **العبارة رقم 02**: "استغلال مرونة المبادئ المحاسبية مثل الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون أو الطرق المختلفة لحساب الاهتلاك"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.73)، والذي ينتمي إلى الفئة[2.34-3]، حسب مقياس لكارت ثلاثي، والذي يدل على أن اتجاه درجة الاجابة هو "نعم"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة مع فكرة يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استغلال مرونة المبادئ المحاسبية عن طريق استعمال طرق مختلفة لتسعير المخزون وحساب الاستهلاك.

- **العبارة رقم 03**: "الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية"، والتي بلغ قيمة متوسط حسابها (2.79)، الذي ينتمي ضمن فئة [2.34-3] حسب ليكارت الثلاثي، وهذا ما يعني أن درجة اجابة هي "نعم"، مما يدل على أنه يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية حسب أفراد عينة الدراسة.
- **العبارة رقم 04**: "الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.64)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "نعم"، بحيث يرى أفراد العينة أنه يمكن أن تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية مع إمكانية تلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق أيضا.
- **العبارة رقم 05**: "الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.61)، والذي يندرج ضمن [2.34-3] حسب مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يدل على درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يعني أنه هناك تلاعب في أسعار الوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، اضافة إلى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار حسب أفراد عينة الدراسة.
- **العبارة رقم 06**: النقدية: "ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم إعادة الاستثمار"، نلاحظ أن المتوسط الحسابي كان (2.45) والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] حسب مقياس لكارت الثلاثي، والتي تعبر على درجة الاجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أنه يمكن التلاعب في هذا البند من خلال عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف

المستخدمة عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم اعادة الاستثمار.

- **العبارة 07**: "الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.58)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة[2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- **العبارة رقم 08**: "الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.58)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة
[2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أنه يمكن التلاعب في الميزانية من خلال الموجودات الطارئة وذلك بإثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل اثبات الايرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار الحكم فيه.
- **العبارة رقم 09**: "الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة"، بلغ متوسط هذه العبارة (2.67) والذي ينتمي إلى الفئة الثالثة[2.34-3] والمعبرة عن درجة اجابة "نعم"، بحيث يعتبر أفراد عينة الدراسة أنه يمكن أن تمارس المحاسبة الإبداعية في الميزانية من خلال الالتزامات المتداولة وذلك مثل عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض الطويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.
- **العبارة رقم 10**: "المخزون مثل تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.76)، والذي ينتمي إلى الفئة[2.34-3]، حسب مقياس ليكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أنه يمكن التلاعب في الميزانية من خلال تغيير طرق تقييم المخزون.

- **العبارة رقم 11**: الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.73**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس ليكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أنه يتم التلاعب في الميزانية من خلال الذمم المدينة.
- **العبارة رقم 12**: حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة، بلغت قيمة متوسطها الحسابي (2.39)، والتي تندرج ضمن الفئة[2.34-3] لمقياس ليكارت الثلاثي والتي تشير إلى درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يعني أنه يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية في الميزانية من خلال حقوق المساهمين حسب تصور أفراد العينة.
- **العبارة رقم 13**: الاعتراف المبكر بالإيراد: أي تسجيل الايراد قبل تحققه، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.39)، والذي ينتمي إلى الفئة[2.34-3]، حسب مقياس ليكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "نعم"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أنه يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل من خلال الاعتراف المبكر بالإيراد.
- **العبارة رقم 14**: زيادة الدخل: مثل نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.73)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة[2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "نعم"، بحيث يرى أفراد العينة أنه يمكن التلاعب في قائمة الدخل من خلال زيادة في الدخل مثل نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.
- **العبارة رقم 15**: الاختيار ما بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.58)، والذي ينتمي إلى الفئة الثالثة [2.34-3] والمعبرة عن درجة اجابة "نعم"، وهذا ما يعني أنه يمكن أن يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال الاختيار بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند اعدادها.

3. تحليل نتائج محور مساهمة جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (10): يبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
العبارة رقم 01	التكرار	31	2	0	2.94	0.242	نعم
	النسبة %	93.9	6.1	0			
العبارة رقم 02	التكرار	29	4	0	2.88	0.331	نعم
	النسبة %	87.9	12.1	0			
العبارة رقم 03	التكرار	29	3	1	2.85	0.442	نعم
	النسبة %	87.9	9.1	3			
العبارة رقم 04	التكرار	29	3	1	2.85	0.442	نعم
	النسبة %	87.9	9.1	3			
العبارة رقم 05	التكرار	27	4	2	2.76	0.561	نعم
	النسبة %	81.8	12.1	6.1			
العبارة رقم 06	التكرار	29	3	1	2.85	0.442	نعم
	النسبة %	87.9	9.1	3			
العبارة رقم 07	التكرار	27	5	1	2.79	0.485	نعم
	النسبة %	81.8	15.2	3			
العبارة رقم 08	التكرار	26	6	1	2.76	0.502	نعم
	النسبة %	78.8	18.2	3			
العبارة رقم 09	التكرار	28	4	1	2.82	0.465	نعم
	النسبة %	84.8	12.1	3			
العبارة رقم 10	التكرار	29	4	0	2.88	0.331	نعم
	النسبة %	87.9	12.1	0			

العبارة	التكرار والنسبة المئوية	درجات الاجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
		نعم	محايد	لا			
العبارة رقم 11	التكرار	22	5	6	2.48	0.795	نعم
	النسبة %	66.7	15.2	18.2			
العبارة رقم 12	التكرار	29	4	0	2.88	0.331	نعم
	النسبة %	87.9	12.1	0			
العبارة رقم 13	التكرار	27	6	0	2.82	0.392	نعم
	النسبة %	81.8	18.2	0			
المتوسط العام للمحور					2.81	0.278	نعم

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام للمحور قد بلغ (2.81) وهو أكبر من المتوسط المرجح الأساس للدراسة وهو ما يعني أن كل الاجابات كانت ايجابية حول عبارات المحور الثالث، وكذلك الانحراف المعياري قد بلغ (0.278) وهو ما يفسر درجة تقارب في الأجوبة من طرف أفراد العينة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي ينبغي الوصل اليه قمنا بتحليلها حسب توجه استجابات الأغلبية من أفراد العينة والتي تعكسها لنا المتوسطات الحسابية وهي كما يلي:

- **العبارة رقم 01**: "التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية"، نلاحظ أن المتوسط الحسابي كان (**2.94**) والذي ينتمي إلى فئة [2.34-3] حسب مقياس لكارت الثلاثي، وهذا ما يشير إلى درجة الإجابة "**نعم**"، أي أن أفراد عينة الدراسة موافقون بالإجماع على أن التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 02**: "تحلي المدقق الخارجي بآداب وأخلاقيات المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية"، بلغت قيمة متوسطها الحسابي (**2.88**)، والتي تندرج ضمن الفئة [2.34-3] لمقياس

ليكارت الثلاثي والتي تشير إلى درجة الإجابة "**نعم**"، بحيث يرى أفراد عينة الدراسة أن تحلي المدقق الخارجي بآداب وأخلاقيات المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **العبارة رقم 03**: "تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية"، من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة قد بلغ (**2.85**)، والذي يقع ضمن فئة [2.34-3] حسب مقياس لكارت الثلاثي، وهو ما يدل على درجة الإجابة "**نعم**"، وحسب أفراد عينة أن تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 04**: "تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية يقلص من ممارسات المحاسبة الابداعية"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (2.85)، والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3]، حسب مقياس لكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "**نعم**"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة موافقون بالإجماع على أن تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية وملاءمة الافصاح في القوائم المالية يقلص من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 05**: "تأكد المدقق الخارجي من صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، بلغ متوسط هذه العبارة (**2.76**) والذي ينتمي إلى الفئة الثالثة[2.34-3]، والمعبرة عن درجة اجابة "**نعم**"، حيث يري أفراد العينة أن تأكد المدقق الخارجي من صحة التقديرات المحاسبية المعتمد من قبل الادارة يقلل من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 06**: "ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.85**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 07**: "المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على ردعه من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.79**)، والذي يندرج ضمن فئة [2.34-3]

حسب مقياس ليكارت الثلاثي، والذي يدل على درجة اجابة "**نعم**"، مما يعني أن أغلبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على ردعه من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.

- **العبارة رقم 08**: "احترام برنامج التدقيق واتباع مدخل التدقيق المهيكل يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.76**)، والذي يندرج ضمن فئة [2.34-3]، وهو ما يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن احترام برنامج التدقيق واتباع مدخل التدقيق المهيكل يقلل من ممارسة المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 09**: "تخصص المدقق الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني ممّا يسهل عليه مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.82**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة
[2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، مما يعني أن أفراد العينة موافقون بالإجماع على أن تخصص المدقق الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني مما يسهل عليه مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 10**: "جودة تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل تسهل من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي (**2.88**)، والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3]، حسب مقياس لكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "**نعم**"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يعتقدون أن جودة تخطيط التدقيق والاشراف على فريق العمل تسهل من اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 11**: "أتعاب عملية التدقيق تؤثر على جودة عملية التدقيق حيث كلما كانت اتعاب عملية التدقيق مرتفعة زادت جودة التدقيق وهذا ما من يقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية"، بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.48**)، والتي تندرج ضمن الفئة [2.34-3] لمقياس لكارت الثلاثي والتي تشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، مما يعني أن أتعاب عملية التدقيق تؤثر على جودة عملية التدقيق حيث كلما كانت

أتعاب عملية التدقيق مرتفعة زادت جودة التدقيق وهذا ما يقلل من ممارسات المحاسبة الابداعية حسب اعتقاد أفراد العينة.

- **العبارة رقم 12**: "فعالية نظام الرقابة الداخلية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (**2.88**)، والذي بدوره يندرج ضمن الفئة [2.34-3] من مقياس لكارت الثلاثي والذي يشير إلى درجة اجابة "**نعم**"، بحيث ترى الأغلبية من أفراد العينة أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يخفض من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- **العبارة رقم 13**: "تساهم لجان التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، فيما يخص هذه العبارة كان متوسطها الحسابي(**2.81**)، والذي ينتمي إلى الفئة [2.34-3]، حسب مقياس لكارت ثلاثي، والذي يدل على درجة الاجابة "**نعم**"، وهذا ما يدل على أن أفراد العينة يعتبرون أن لجان التدقيق تساهم في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

من أجل اختبار فرضيات الدراسة استعملنا اختبار (T-Test) والذي يقوم بحساب المتوسط الحسابي وقيمة (T) المحسوبة، ويحدد مستوى المعنوية، ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط الحسابي للمحور بقيمة الافتراضية هي (2) وعند مستوى دلالة (0.05) وتكون قاعدة اتخاذ القرار بالشكل التالي:

- رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) إذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أكبر من القيمة (T) الجدولية أو إذا كانت (sig<0.05).
- قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة (H1) إذا كانت القيمة المطلقة ل (T) المحسوبة أصغر من القيمة (T)الجدولية وإذا كانت (sig<0.05).

1. **اختبار الفرضية الأولى**

بهدف اختبار الفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها، قام الطالبان بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الأول من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0**: لا تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.
- **فرضية البديلة H1**: تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.

الجدول رقم (11): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T1	2.66	1.69	32	9.61	0.000

المصدر: من عداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

بالعموم فان المتوسط الحسابي للمحور ككل قد بلغ (2.66) وهو أكبر من المتوسط الحسابي المستخدم في الدراسة (2)، وهذا يدل على أن أفراد العينة يؤكدون أن جودة التدقيق الخارجي تتأثر بالعوامل الضابطة لها، وللتأكد من صحة النتائج اعتمد الطالبان على اختبار T-test.

يبين الجدول أعلاه قيمة (T) المحسوبة (9.61) وهي أكبر من قيمة T الجدولية والمقدرة بي (1.69)، كما أن مستوى الدلالة المحسوبة (0.000) أقل من (0.05)، بناءً على قاعدة اتخاذ القرار فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: "تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها".

2. اختبار الفرضية الثانية

وبهدف اختبار الفرضية الثانية من الدراسة والتي مفادها تعتمد المحاسبة الإبداعية أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على جودة المعلومات المحاسبية، قام الطالبان بإجراء اختبار

(T-Test) على عبارات المحور الثاني من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي :

- **فرضية العدمية H0**: لا تعتمد المحاسبة الإبداعية أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على قيمة المؤسسة.
- **فرضية البديلةH1**: تعتمد المحاسبة الإبداعية أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على قيمة المؤسسة.

الجدول رقم(12): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية
T1	2.61	1.69	31	8.66	0.000

المصدر: من عداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة المعنوية (0.000) وهو أقل من (0.05) كما أن قيمة T المحسوبة (8.66) أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، واستنادا على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أن: " تعتمد المحاسبة الابداعية على أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلبا على قيمة المؤسسة.

3. اختبار الفرضية الثالثة

بهدف اختبار الفرضية الثالثة من الدراسة والتي مفادها تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، قام الطالبان بإجراء اختبار (T-Test) على عبارات المحور الثالث من الاستبيان، وتمت صياغة فرضية العدمية والفرضية البديلة كما يلي:

- **فرضية العدمية H0**: لا تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **فرضية البديلة H1**: تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (13): نتائج اختبار (T-Test) للفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة Tالجدولية	درجة الحرية	قيمة T	مستوى المعنوية

T1	2.81	1.69	32	16.71	0.000

المصدر: من عداد الطالبان بالاعتماد على مخرجات نظام spss

من خلال الجدول يتبين أن قيمة T المحسوبة قدرت بي (16.71) وهي أكبر من قيمة T الجدولية المقدرة بي (1.69)، وعليه بناءً على قاعدة اتخاذ القرار فإننا نرفض الفرضية العديمة ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: " تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد العينة التي شملت محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، والخبراء المحاسبين، والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، وذلك من أجل معرفة آرائهم حول دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي وباستخدام برنامج EXCEL وSPSS وانطلاقا من إجابات أفراد العينة المدروسة والتي بينت اختلاف وجهات النظر بين نعم ومحايد ولا، تم الوصول إلى اتفاق شبه كلي على أن لجودة التدقيق الخارجي دور في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الخاتمة

خاتمة عامة

تناولت هذه الدراسة أحد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في مجال المحاسبة والتدقيق، والمتعلقة بمدى مساهمة جودة التدقيق في الحد من استغلال الإدارة للمرونة المحاسبية، وحرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة نفس الأحداث الاقتصادية، خدمة لأهدافها الخاصة على حساب باقي الأطراف ذوي العلاقة، حيث تمحورت إشكالية هذه الدراسة في "**كيف تساهم جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية؟** "، وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة، تم التطرق في الفصل الأول إلى جودة التدقيق الخارجي، وفي الفصل الثاني تناولنا المحاسبة الإبداعية ودور جودة التدقيق الخارجي في مواجهتها، أما في الفصل الثالث تناولنا فيه الدراسة الميدانية من خلال توزيع مجموعة من الأسئلة في شكل استبيان إلكتروني على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وكذلك الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، وكان ذلك انطلاقا من فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها، وفيما يلي تفاصيل ذلك:

اختبار الفرضيات: تم اختبار صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية، وكانت النتائج كالتالي:

- **الفرضية الأولى: تتأثر جودة التدقيق الخارجي بالعوامل الضابطة لها.**

أثبتت التحليلات الإحصائية للمحور الأول توافق كبير في الإجابات وباتجاه عام لأفراد العينة بنعم مما يثبت صحة الفرضية وعليه يمكن قبولها.

- **الفرضية الثانية: تعتمد المحاسبة الإبداعية أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلباً على قيمة المؤسسة.**

توصلت الدراسة الإحصائية للمحور الثاني إلى أن الفرضية محققة، وذلك لأن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة كان بنعم وهذا ما يثبت صحتها وصدقها.

- **الفرضية الثالثة: تساهم جودة التدقيق الخارجي في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

توصلت الدراسة الإحصائية إلى أن هذه الفرضية محققة، وذلك لأن الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة كان بنعم وهذا ما يثبت صحتها وصدقها.

نتائج الدراسة: من خلال الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الاستبيان يمكن استخلاص النتائج التالية:

تعتبر المتغيرات التالية من العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي وهي: قانون الضرائب، قانون الشركات، حجم مكتب التدقيق وسمعته، المنافسة بين مكاتب التدقيق ودرجة تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين، مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل والقضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق، التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وبمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالمعايير المحاسبية، استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي والخبرة التي يتمتع بها هو وفريقه، تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل وطبيعة الاتصال بين فريق التدقيق والعميل، التدقيق المهيكل وأتعاب عملية التدقيق وكيفية قبول العملاء والاستمرار معهم ، حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية، نظام الرقابة الداخلية الفعال، تعقد مهام التدقيق، لجان التدقيق، مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق، أسلوب فحص النظير.

- كما يعد انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية وتنوعها من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية في القوائم المالية.
- إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة المؤسسة لممارستها ومن بين الأساليب المستخدمة (التغيرات المحاسبية، تكوين مخصصات، التلاعب في سعر صرف العملات ...) غير أن ذلك يؤدي إلى إنتاج أرباح غير حقيقية.
- خطورة ممارسة المحاسبة الإبداعية تكمن في تضليل مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذهم لبعض القرارات بالإضافة إلى الإخلال بموازنة الدولة من خلال التهرب الضريبي.
- تلعب جودة التدقيق الخارجي دور مهم ومحوري في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية من خلال عناصره المتمثلة في التدقيق عالي الجودة، مجلس الإدارة المستقل، لجنة التدقيق المستقلة، المدقق الخارجي الكفء.
- وجود علاقة سلبية بين جودة التدقيق الخارجي وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التوصيات: انطلاقا من النتائج السابقة نوصي بما يلي:

- ضرورة خضوع ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بشقيه الداخلي والخارجي للتكوين بشكل مستمر، بحيث يصبح لديهم وعي مهني وثقافة وإدراك كافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال لمواجهة أي ممارسات أو تلاعبات بالبيانات أو المعلومات المالية.
- إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي والمالي، والتي تفتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، والإبقاء على البديل الأفضل.
- العمل على تعزيز دور المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وزيادة استقلاليته وموضوعيته، وذلك بهدف تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، واتخاذ إجراءات ردعية اتجاه ممارسيها، تفاديا لتفشي هذه الظاهرة، وتغليبا للمصلحة العامة.
- تفعيل دور المنظمات المهنية والجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وتفعيل دورها في تعزيز جودة التدقيق الخارجي، والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

آفاق الدراسة: من خلال ما سبق يمكن اقتراح المواضيع المتعلقة بمتغيرات الدراسة التي يمكن أن تشكل انطلاقة لدراسات جديدة للباحثين، وتتمثل في:

- أثر تطبيق حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية.
- دور أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في التقليل من ممارسات إدارة الأرباح.
- دور معايير التدقيق الجزائرية في تضييق فجوة التوقعات.
- أدوات الكشف عن إدارة الأرباح.
- العلاقة بين تخصص مكتب التدقيق والمحاسبة الإبداعية.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. أحمد محمد نور واخرون،" **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007،
2. عمر علي عبد الصمد، "**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**"، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر"، 2017.
3. محمد عبد الفتاح الصيرفي، "**البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين**"، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006،

ب. المداخلات والمقالات والدراسات:

1. السديري فهدة،" **مدققو الحسابات والأزمات الاقتصادية الراهنة** "، مركز النشر العلمي مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإدارة والاقتصاد، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية،2004
2. حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي، "**أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، جامعة إسراء 2011،
3. رشا حمادة، "**دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ـ دراسة ميدانية ـ**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
4. سامي محمد أحمد غنيمي، " **إطار مقترح لدور الشفافية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في منظمات الأعمال ـ دراسة اختبارية** "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد الثاني، العدد 1، 2011.
5. سمير كامل عيسى،" **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح ـ دراسة تطبيقية ـ**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2 المجلد رقم 45، مصر، جويلية2008.

6. طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، **"دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر المدققين والأساتذة الجامعيين)"**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة الزرقاء، العدد 8 ،2010.

7. عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، " **إدارة الأرباح وعوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها** "، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، الطبعة الأولى، 2015.

8. عماد الأغا، **" المحاسبة الإبداعية"**، مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم علوم إدارية والمالية، غزة، فلسطين،2012.

9. عمورة جمال، شريفي أحمد، " **دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية"**، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، يومي 18ـ 19 ماي 2011، جامعة البليدة، الجزائر.

10. مرتضي محمد شاني الحسيني وإبراهيم عبد موسى السعبري، **"توظيف مكونات الرقابة الداخلة لتعزيز جودة التدقيق الخارجي بحث تطبيقي في عينة من المصاريف العراقية الخاصة"**، مجلة جامعة بابل، العدد4، المجلد 25، 2017.

11. ناظم شعلان جبار، **"أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ـ دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية ـ"**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشرة، المجلد التاسع، العدد 32، 2015،

ت. المذكرات، الرسائل والأطروحات:

1. أحمد برير، **"جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات ـ حالة الجزائر ـ"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ـ ورقلة، 2014.

2. الجعافرة محمد مفلح محمد،" **مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"**، رسالة ماجستير غير منشورةٍ، جامعة الشرق الأوسط للدارسات العليا، الأردن،2008 .

3. ليندا حسن نمر الحلبي،" **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن،2009 .

4. مامي علي، "**أثر تطبيق مفهوم الجودة في تحسين أداء المراجعين الخارجيين ـ دراسة حالة الجزائر ـ"**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة،2011.

5. إبراهيم حسين إبراهيم أبو جراد،" **علاقة جودة تدقيق الخارجي بإدارة الأرباح في المصارف المحلية العاملة في فلسطين"**، رسالة تدخل ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتمويل غير منشورة، جامعة غزة، فلسطين،2011 .

6. أحمد حابي،" **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجزائر دراسة حالة لأراء خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015.

7. أمير جمال القيق، "**مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ـ دراسة ميدانية ـ "**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ـ غزة، 2012.

8. إياد حسن حسين أبو هين، " **العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2005 .

9. بشير صالح محمد الخير، "**دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ـ دراسة ميدانية ـ** " أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017.

10. حدادي سارة، "**دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية ـ دراسة حالة مجموعة من شركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية ـ**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019ـ2020.

11. حمادي نبيل، "**أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية ـ دراسة حالة الجزائر ـ**" أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر: جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2012،

12. خيراني العيد،" **مدى مساهمة عوامل جودة الأداء لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

13. سهام أكرم عمر الطويل،" **تأثيرات متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة**"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

14. شكري فاطمة الزهراء، "**العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة ـ دراسة حالة لولاية المدية ـ**"، **مذكرة** ماستر غير منشورة، **تخصص محاسبة، كلية العلوم التجارية، جامعة المدية**، 2015.

15. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل،**" العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية ـ دارسة نظرية ميدانية ـ "**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، اليمن،2008 .

16. عمر علي عبد الصمد، "**نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية ـ دارسة نظرية تطبيقية"**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر3 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر،2013 .

17. لعروسي آسيا، "**تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر ـ دراسة استطلاعية ـ**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، جامعة محمد بوضياف ـ المسيلة ـ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2019.

18. لقويرة سمير، "**مساهمة معايير ادلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي ـ دراسة ميدانية ـ**"، أطروحة دكتوراه (ل م د) غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، 2019.

19. محمد آل عباس، "**مسؤوليات المراجع والتطورات المهنية الحديثة**"، جامعة الملك خالد، السعودية، ص2، لا توجد سنة الدراسة.

20. محمد مطر، وليندا حسن الحلبي، "**دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، لا توجد سنة النشر.

21. ميساء محمد سعد أبو تمام،**" مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Davidson R and Neu D, **« A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality»,** Contemporary Accounting Research, USA: Vol: 9, N°: 2, 1993.

2. De Anglo, L.E, «**Auditor Size and Audit Quality** », journal of Accounting and Economics, USA: Vol: 3, N°: 3, 1981.

3. Jensen, M.C., and W.H. Mackling. 1976. **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Owners hip Structure**, Journal of Financial Economics.Vol. 3 /308

4. Palmrose, Z**, « An Analysis of Auditor Litigation and Audit Servic e Quality »**, the Accounting Review, USA: Vol: 64, N°: 1, 1988.

III. قائمة المواقع الإلكترونية:

https://www.facebook.com/ismailiaheir

الملاحق

الملاحق

الملحق الأول: استمارة الاستبيان





وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بِسْـــــــــــــــــــــــــمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تحية طيبة وبعد ...

يسعى الباحثان من خلال هذه الدراسة الموسومة بـ: **دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية** لمعرفة الدور الذي تلعبه جودة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك استكمالا للحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة تخصص محاسبة ، ونظرا لخبرتكم العملية والعلمية في هذا المجال يشرفنا أن نطلب مساهمتكم في هذه الدراسة وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان بصدق وعناية، وذلك لمساعدتنا للوصول إلى نتائج حقيقية، سليمة ودقيقة لتحقيق أهداف الدراسة، كما نحيطكم بأن هذه البيانات تتمتع بالسرية التامة وأنها ستستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكراً على مساعدتكم وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ مؤهل آخر أذكره: .....

2. التخصص العلمي:

محاسبة وتدقيق ☐ مالية ☐ محاسبة ☐ جباية ☐ تخصص آخر أذكره: .....

3. الوظيفة:

أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ وظيفة أخرى أذكرها: .....

4. الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني:

المحور الأول: جودة التدقيق الخارجي

حسب رأيك: هل تؤثر نقاط التالية على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر؟

الرقم	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	نعم	محايد	لا
1.	رغبة أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة مما يؤثر سلباً على جودة التدقيق			
2.	مساهمة قانون الشركات في تنظيم العلاقة بين الملاك، والمسيرين وحقوقهم على المدققين مما يحسن جودة التدقيق			
3.	يؤثر حجم مكتب التدقيق وسمعته على جودة التدقيق الخارجي			
4.	تؤثر المنافسة بين مكاتب التدقيق ودرجة تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين على جودة التدقيق الخارجي			
5.	مدة ارتباط مكتب التدقيق مع العميل والقضايا المرفوعة ضده تؤثران على جودة التدقيق الخارجي			

الرقم	العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	نعم	محايد	لا
.6	يؤثر التزام المدقق بأخلاقيات المهنة وبمعايير التدقيق المتعارف عليها وبالمعايير المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي			
.7	استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي وخبرته التي يتمتع بها هو وفريقه تؤثر على جودة التدقيق الخارجي			
.8	تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل وطبيعة الاتصال بين فريق التدقيق والعميل يؤثران على جودة التدقيق			
.9	التدقيق المهيكل وأتعاب عملية التدقيق وكيفية قبول العملاء والاستمرار معهم يؤثرون على جودة التدقيق الخارجي			
10	يؤثر كل من حجم المؤسسة محل التدقيق وقوتها المالية ونظام الرقابة الداخلية الفعال وتعقد مهام التدقيق على جودة التدقيق الخارجي			
11	يؤثر كل من مجلس الإشراف على المكاتب التدقيق ولجنة التدقيق وأسلوب فحص النظير على جودة التدقيق الخارجي			

المحور الثاني: مجالات وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

الرقم	مجالات وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية	نعم	محايد	لا
هل يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال النقاط التالية في الجزائر:				
1.	استغلال طبيعة التقديرات المحاسبية مثل تقديرات العمر الإنتاجي			
2.	استغلال مرونة المبادئ المحاسبية مثل الاختيار بين الطرق المختلفة لتسعير المخزون أو الطرق المختلفة لحساب الاهتلاك			
3.	الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية			
4.	الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهلاك			

الرقم	مجالات وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية	نعم	محايد	لا
هل يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال النقاط التالية في الجزائر:				
	المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق			
5.	الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار			
6.	النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم إعادة الاستثمار			
7.	الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل			
8.	الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه			
9.	الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة			
10.	المخزون مثل تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون			
11.	الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها،			
12.	حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة			
13.	الاعتراف المبكر بالإيراد: أي تسجيل الايراد قبل تحققه			
14.	زيادة الدخل: مثل نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة			

الرقم	مجالات وأساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية	نعم	محايد	لا
هل يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال النقاط التالية في الجزائر:				
15.	الاختيار ما بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية			

المحور الثالث: مساهمة جودة التدقيق الخارجي في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية

برأيك: هل تؤثر العوامل التالية في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟

الرقم	العبارات	نعم	محايد	لا
1.	التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق يساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
2.	تحلي المدقق الخارجي بآداب وأخلاقيات المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية			
3.	تأكد المدقق الخارجي من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يساعد في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية			
4.	تأكد المدقق الخارجي من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في القوائم المالية يقلص من ممارسات المحاسبة الابداعية			
5.	تأكد المدقق الخارجي من صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الإدارة يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية			
6.	ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
7.	المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي تعمل على ردعه من الفشل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
8.	احترام برنامج التدقيق واتباع مدخل التدقيق المهيكل يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية			

الملحق رقم 2

.9	تخصص المدقق الخارجي في نشاط أو صناعة معينة يمكنه من رفع مستوى المنافسة والخبرة المهنية وتطوير الأداء المهني ممّا يسهل عليه مهمته في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
.10	جودة تخطيط التدقيق والإشراف على فريق العمل تسهل من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
.11	أتعاب عملية التدقيق تؤثر على جودة عملية التدقيق حيث كلما كانت اتعاب عملية التدقيق مرتفعة زادت جودة التدقيق وهذا ما من يقلل ممارسات المحاسبة الإبداعية			
.12	فعالية نظام الرقابة الداخلية يخفض من ممارسات المحاسبة الإبداعية			
.13	تساهم لجان التدقيق في تحسين ودعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات مما يساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية			

الملحق رقم 2: قيمة الفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.916	39

الملحق رقم 3: الاحصائيات المتعلقة بخصائص العينة

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	19	57.6	57.6	57.6
	ماجستير	6	18.2	18.2	75.8
	دكتوراه	8	24.2	24.2	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

التخصص العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	16	48.5	48.5	48.5
	مالية	5	15.2	15.2	63.6
	محاسبة وتدقيق	11	33.3	33.3	97.0
	جباية	1	3.0	3.0	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب معتمد	9	27.3	27.3	27.3
	محافظ حسابات	14	42.4	42.4	69.7
	خبير محاسبي	3	9.1	9.1	78.8
	أستاذ جامعي	7	21.2	21.2	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من05 سنوات	5	15.2	15.2	15.2
	من 05 إلى 10 سنوات	10	30.3	30.3	45.5
	من 10 إلى 15 سنة	8	24.2	24.2	69.7
	أكثر من 15 سنة	10	30.3	30.3	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الملحق رقم4: احصائيات المحور الأوّل من الاستبيان

نتائج المحور الأول								
		q1c1	q1c2	q1c3	q1c4	q1c5	q1c6	q1c7
N	Valide	33	33	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.88	2.76	2.48	2.64	2.52	2.85	2.76
Ecart type		.415	.561	.755	.699	.795	.508	.614

		q1c8	q1c9	q1c10	q1c11	T1
N	Valide	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0
Moyenne		2.76	2.55	2.61	2.48	2.6612
Ecart type		.614	.617	.704	.667	.39514

q1c1				
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	2	6.1	6.1	9.1
	نعم	30	90.9	90.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	4	12.1	12.1	18.2
	نعم	27	81.8	81.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	5	15.2	15.2	15.2
	محايد	7	21.2	21.2	36.4
	نعم	21	63.6	63.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	12.1	12.1	12.1
	محايد	4	12.1	12.1	24.2
	نعم	25	75.8	75.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	18.2	18.2	18.2
	محايد	4	12.1	12.1	30.3
	نعم	23	69.7	69.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	1	3.0	3.0	9.1
	نعم	30	90.9	90.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c7					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	2	6.1	6.1	15.2
	نعم	28	84.8	84.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c8					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	2	6.1	6.1	15.2
	نعم	28	84.8	84.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c9					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	11	33.3	33.3	39.4
	نعم	20	60.6	60.6	100.0

	Total	33	100.0	100.0	

q1c10					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	12.1	12.1	12.1
	محايد	5	15.2	15.2	27.3
	نعم	24	72.7	72.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q1c11					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	11	33.3	33.3	42.4
	نعم	19	57.6	57.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

T1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.36	1	3.0	3.0	3.0

	1.82	1	3.0	3.0	6.1
	2.00	1	3.0	3.0	9.1
	2.18	2	6.1	6.1	15.2
	2.27	2	6.1	6.1	21.2
	2.45	1	3.0	3.0	24.2
	2.55	2	6.1	6.1	30.3
	2.73	5	15.2	15.2	45.5
	2.82	6	18.2	18.2	63.6
	2.91	4	12.1	12.1	75.8
	3.00	8	24.2	24.2	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الملحق رقم 5: **احصائيات المحور الثاني من الاستبيان**

Statistiques								
		q2c1	q2c2	q2c3	q2c4	q2c5	q2c6	q2c7
N	Valide	33	33	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.67	2.73	2.79	2.64	2.61	2.45	2.58
Ecart type		.645	.574	.545	.653	.659	.617	.663

Statistiques								
		q2c8	q2c9	q2c10	q2c11	q2c12	q2c13	q2c14
N	Valide	33	33	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0

Moyenne	2.58	2.67	2.76	2.73	2.39	2.39	2.73
Ecart type	.663	.595	.561	.574	.788	.827	.626

Statistiques			
		q2c15	T2
N	Valide	33	33
	Manquant	0	0
Moyenne		2.58	2.6182
Ecart type		.614	.41004

q2c1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	5	15.2	15.2	24.2
	نعم	25	75.8	75.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	5	15.2	15.2	21.2
	نعم	26	78.8	78.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	3	9.1	9.1	15.2
	نعم	28	84.8	84.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	6	18.2	18.2	27.3
	نعم	24	72.7	72.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	7	21.2	21.2	30.3

	نعم	23	69.7	69.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c6					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	14	42.4	42.4	48.5
	نعم	17	51.5	51.5	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c7					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	8	24.2	24.2	33.3
	نعم	22	66.7	66.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c8					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1

q2c9					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	7	21.2	21.2	27.3
	نعم	24	72.7	72.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	
	محايد	8	24.2	24.2	33.3
	نعم	22	66.7	66.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c10					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	4	12.1	12.1	18.2
	نعم	27	81.8	81.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	
q2c11					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1

	محايد	5	15.2	15.2	21.2
	نعم	26	78.8	78.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c12					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	18.2	18.2	18.2
	محايد	8	24.2	24.2	42.4
	نعم	19	57.6	57.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c13					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	7	21.2	21.2	21.2
	محايد	6	18.2	18.2	39.4
	نعم	20	60.6	60.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c14					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	9.1	9.1	9.1
	محايد	3	9.1	9.1	18.2

	نعم	27	81.8	81.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q2c15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	6.1	6.1	6.1
	محايد	10	30.3	30.3	36.4
	نعم	21	63.6	63.6	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

T2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1.40	1	3.0	3.0	3.0
	1.73	1	3.0	3.0	6.1
	2.00	1	3.0	3.0	9.1
	2.07	1	3.0	3.0	12.1
	2.20	3	9.1	9.1	21.2
	2.33	1	3.0	3.0	24.2
	2.47	2	6.1	6.1	30.3
	2.53	1	3.0	3.0	33.3
	2.60	3	9.1	9.1	42.4
	2.67	2	6.1	6.1	48.5
	2.73	3	9.1	9.1	57.6
	2.80	2	6.1	6.1	63.6

	2.93	2	6.1	6.1	69.7
	3.00	10	30.3	30.3	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الملحق رقم6: **احصائيات المحور الثالث من الاستبيان**

Statistiques								
		q3c1	q3c2	q3c3	q3c4	q3c5	q3c6	q3c7
N	Valide	33	33	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.94	2.88	2.85	2.85	2.76	2.85	2.79
Ecart type		.242	.331	.442	.442	.561	.442	.485

Statistiques								
		q3c8	q3c9	q3c10	q3c11	q3c12	q3c13	T3
N	Valide	33	33	33	33	33	33	33
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.76	2.82	2.88	2.48	2.88	2.82	2.8112
Ecart type		.502	.465	.331	.795	.331	.392	.27874

q3c1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	محايد	2	6.1	6.1	6.1

Valide	نعم	31	93.9	93.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	12.1	12.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	3	9.1	9.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	3	9.1	9.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c5					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	لا	2	6.1	6.1	6.1

Valide	محايد	4	12.1	12.1	18.2
	نعم	27	81.8	81.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	3	9.1	9.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0

q3c7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	5	15.2	15.2	18.2
	نعم	27	81.8	81.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	3.0	3.0	3.0
	محايد	6	18.2	18.2	21.2
	نعم	26	78.8	78.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	لا	1	3.0	3.0	3.0

Valide	محايد	4	12.1	12.1	15.2
	نعم	28	84.8	84.8	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	12.1	12.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	18.2	18.2	18.2
	محايد	5	15.2	15.2	33.3
	نعم	22	66.7	66.7	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	12.1	12.1	12.1
	نعم	29	87.9	87.9	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

q3c13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	18.2	18.2	18.2
	نعم	27	81.8	81.8	100.0

	Total	33	100.0	100.0	
T3					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2.00	2	6.1	6.1	6.1
	2.31	1	3.0	3.0	9.1
	2.46	1	3.0	3.0	12.1
	2.54	1	3.0	3.0	15.2
	2.62	2	6.1	6.1	21.2
	2.69	2	6.1	6.1	27.3
	2.77	2	6.1	6.1	33.3
	2.85	3	9.1	9.1	42.4
	2.92	3	9.1	9.1	51.5
	3.00	16	48.5	48.5	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

الملحق رقم 7: اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques				
	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
T1	33	2.6612	.39514	.06878
T2	33	2.6182	.41004	.07138
T3	33	2.8112	.27874	.04852

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T1	9.612	32	.000	.66116	.5210	.8013
T2	8.661	32	.000	.61818	.4728	.7636
T3	16.718	32	.000	.81119	.7124	.9100