جامعـــة يحيى فـارس بالمـــديـة
كليـــة العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية –دراسة ميدانية–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

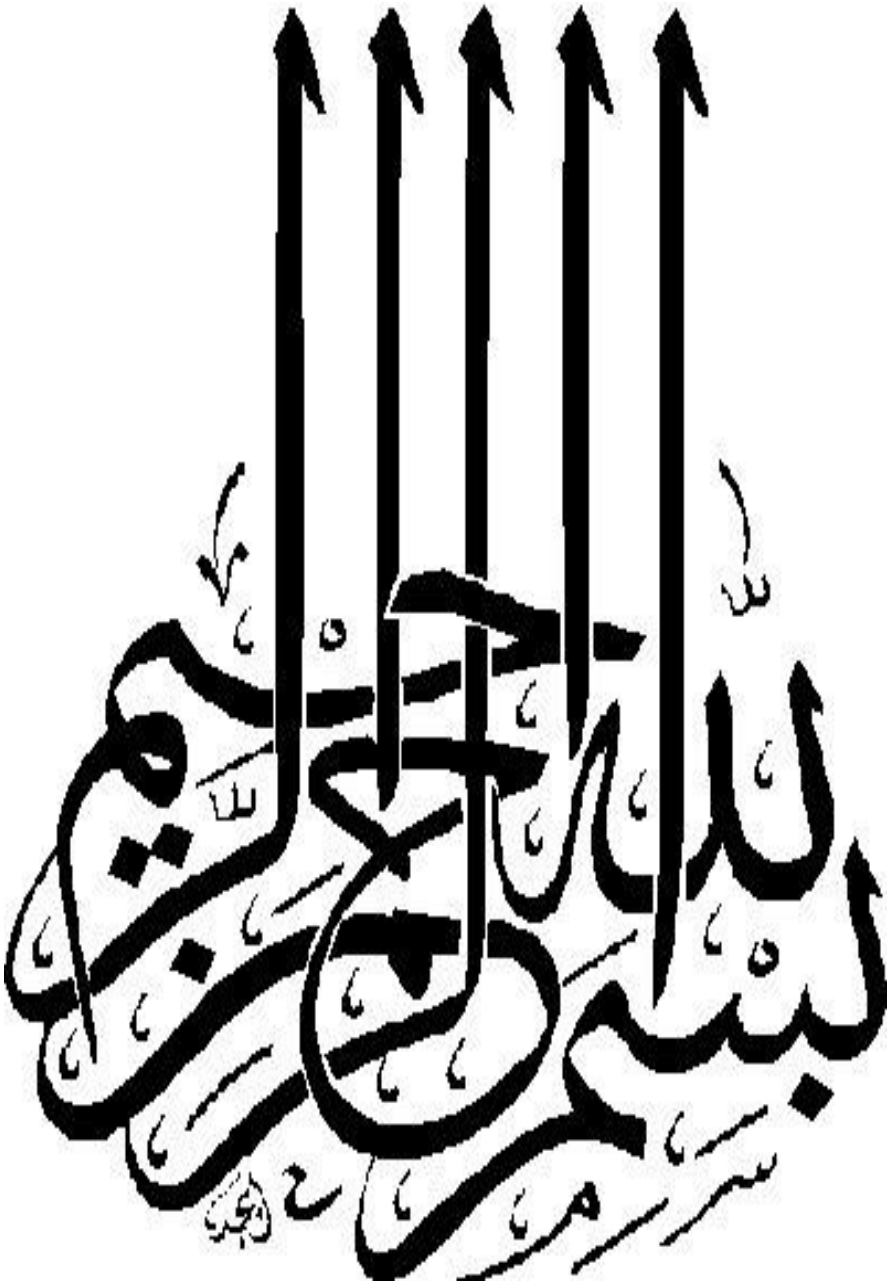
من إعداد الطالبة: تحت إشراف:

أحلام بوشعبة د/ زواق كمال

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة	الصفة
مصطفى كمال حناشي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	رئيسا
كمال زواق	أستاذ	جامعة المدية	مقررا ومشرفا
صحراوي ياسين	أستاذ محاضر "ب"	جامعة المدية	مناقشا

السنة الجامعية: 2025-2026


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أشكر الله عز وجل الذي بتوفيقه وفضله تمكنت من إنجاز هذه المذكرة .

كما أتقدم بالعرفان والشكر إلى كل من الأستاذ و الدكتور القدير: "زواق كمال"

على توجيهاته وملاحظاته لتوجيهي نحو الأفضل، وكذا على صبره طيلة فترة

انجاز هذه المذكرة، وذلك رغم تعدد انشغالاته ونشكر كثيرا جميع الأساتذة من بينهم

الأستاذ الفاضل: "جغلاف علي" والزملاء الذين قدموا لي المساعدة مهما كانت طبيعتها،

وإلى كل من قدم لي تشجيعا مهما بلغت درجته،أيضا أتوجه بخالص الشكر إلى كافة

أساتذتنا الكرام بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بصفة عامة وأساتذة قسم

المالية والمحاسبة بصفة خاصة بجامعة يحي فارس بالمدية على ما قدموه لي

طيلة فترة تكويني

إهداء

إلهي لا تطيب اللحظات إلا بشكرك وحمدك، فاللهم لك الحمد والشكر

لأنك وفقتني على إتمام هذا العمل وتحقيق حلمي أهدى هذا الجهد إلى من حبهم يعلو فوق كل حب.

إلى من أناروا لي طريق العلم. إلى من حرما نفيسهما ليعطياني

إلى من أستند عليه في تعبي وحزني.

إلى من أحمل إسمه بكل فخر " أبي الغالي" أطال الله في عمره

إلى مساندتي في صلواتها و دعواتها إلى من أنارت دربي.

إلى الإمرأة العظيمة التي سهرت الليالي

إلى معنى الحب و الحنان "أمي الغالية"

إلى المحبة والعطاء " أختي مروة مارية " دمتي لي السند المساند إلي،اخواني"محمد نبيل، صهيب"

إلى رفيق الدربي، وصديق الأيام جميعا بحلوها ومرها، "إيلام" أهديك هذا البحث تعبيرا عن شكري لدعمك المستمر،

إلي خالاتي العزيزات" سامية، فتيحة، رزيقة" وإلى كل أفراد عائلة "بــوشعبة" كبيرهم وصغيرهم،

إلى من مدت أياديهم في أوقات الضعف، يا صديقاتي الداعمين في أحلك الظروف أهدي لحظة فرحتي إليكم " مريم، كريمة، مروة، وفاء، خولة، وداد، أية..."

إلى كل هؤلاء اهديهم هذا العمل المتواضع،

سائلا الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
البسملة	–
إهداء	–
الشكر والتقدير	–
الفهرس	II
المستخلص	X
المقدمة العامة	أ
الفصل النظري: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي	
تمهيد	6
المبحث الأول: المرتكزات النظرية للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي	7
المطلب الأول: مفهوم و دوافع المحاسبة الإبداعية، مجالاتهاوأساليبها	7
المطلب الثاني: أساسيات حول التدقيق الخارجي	24
المبحث الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في مواجهة المحاسبة الإبداعية والحد منها	27
المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه سلوك المحاسبة الإبداعية	27
المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحدمنها	28
المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار التلاعب المحاسبي	30
المبحث الثالث: الأدبيات السابقة والإطار المنهجي للدراسة	32
المطلب الأول: دراسات عربية	32
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	34
المطلب الثالث: ميزة الدراسة	35
خلاصة الفصل	37

فهرس المحتويات

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية عن دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الابداعية	
تمهيد	39
المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها الميدانية	40
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	40
المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومقياس الدراسة	41
المبحث الثاني: تفريغ نتائج الاستبيان	42
المطلب الأول: معالجة نتائج الاستبيان	42
المطلب الثاني: قياس مدى صدق وثبات الاستبيان	43
المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج الاستبيان	51
المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة	51
المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبيان	55
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	64
خلاصة الفصل	80
الخاتمة عامة	82
قائمة المصادر والمراجع	87
الملاحق	95

قائمة الجداول والأشكال والملاحق

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	40
02	مقياس Likert Scale الخماسي	42
03	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور	44
04	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع درجة الكلية للمحور	45
05	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور	47
06	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الرابع مع درجة الكلية المحور	48
07	معامل الثبات ألفا كرونباخ	49
08	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	51
09	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	53
10	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	54
11	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الأول "ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية	56
12	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي	58
13	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA"	60
14	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي"	61
15	اختبار **Shpiro -Wilk**	63
16	اختبار **The Binomial** للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية"	65
17	اختبار **T Test** للمحور الثاني" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"	66
18	اختبار **The Binomial** للمحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA"	67

19	اختبار **T Test** للمحور الرابع مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي"	68
20	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر المستوى العلمي	69
21	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر الوظيفة	70
22	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر الخبرة	71
23	اختبار**Anova** للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي" وفقا لمؤشر المستوى العلمي	72
24	اختبار**Anova** للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي" وفقا لمؤشر الوظيفة	72
25	اختبار**Anova** للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي "وفقا لمؤشر الخبرة	73
26	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " وفقا لمؤشر المستوى العلمي	74
27	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " وفقا لمؤشر الوظيفة	75
28	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية **NAA** " وفقا لمؤشر الخبرة	76
29	اختبار**Anova** للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر المستوى العلمي	77
30	اختبار**Anova** للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر الوظيفة	77
31	اختبار**Anova** للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر الخبرة	78

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	**العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة**	**9**
02	**تصنيف أفراد العينة حسب المستوى العلمي**	**52**
03	**تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة**	**53**
04	**تصنيف الافراد العينة حسب الخبرة المهنية**	**55**

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	**استمارة الاستبيان**	**98**
02	استمارة تحكيم الاستبيان	**99**
03	توزيع عينة الدراسة حسب مؤشر المستوى التعليمي والوظيفة والخبرة	**99**
04	التوجه العام لأفراد عينة الدراسةللمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية"	**100**
05	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحور الثاني "خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"	**100**
06	التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائريةNAA	**100**
07	التوجه العام لأفراد عينة الدراسةللمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي	**101**
08	اختبار**Shpiro -Wilk**	**103**
09	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور	**102**
10	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحورالثاني مع الدرجة الكلية للمحور	**103**
11	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور	**104**

12	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور	**105**
13	اختبار(**Alpha– Cronbach**)للمحور الأول	**105**
14	اختبار(**Alpha– Cronbach**)للمحورالثاني	**105**
15	اختبار(**Alpha– Cronbach**)للمحور الثالث	**105**
16	اختبار(**Alpha– Cronbach**)للمحور الرابع	**106**
17	اختبار**The Binomial** للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية**"**	**106**
18	اختبار **T Test** للمحور الثاني" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"	**106**
19	اختبار**The Binomial** للمحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية "NAA	**106**
20	اختبار **T Test** للمحور الرابع مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي"	**107**
21	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الأول	**107**
22	اختبار **Anova** للمحور الثاني	**107**
23	اختبار **Kruskal Wallis** للمحور الثالث	**108**
24	اختبار **Anova** للمحور الرابع	**108**

المستخلص

المستخلص:

تستهدف هذه الدراسة إبراز دور المدقق الخارجي كآلية رقابية فعالة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية. وتكمن أهمية البحث في فحص وتقييم السجلات بدقة لضمان مطابقتها للمعايير المعتمدة، والامتثال للتشريعات،مما يعزز الشفافية ويبني الثقة بين أصحاب المصالح.ولتحقيق هذه الأهداف، تم الاعتمادعلى المنهج الوصفي التحليلي لوصف وقياس المتغيرات مع الاستعانة بأداة الاستبيان لجمع البيانات وتحليلها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن للمدقق الخارجي دوراً فعالاًوملموسافي تحجيم الممارسات التضليلية، حيث أظهرت النتائج الأثر الإيجابي لخبرة وكفاءة المدقق الخارجي والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية(NAA)، بالإضافة إلى المساهمة الفعالة لأدوات الذكاء الاصطناعي في تسهيل مهامه لكشف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: مدقق الخارجي، محاسبة الإبداعية، تلاعبات المحاسبية.

Abstract :

This study aims to highlight the role of the external auditor as an effective oversight mechanism in uncovering creative accounting practices and reducing accounting manipulation within economic institutions. The importance of this research lies in the thorough examination and evaluation of records to ensure their conformity with approved standards and compliance with legislation, thereby enhancing transparency and building trust between investors and companies. To achieve these objectives, a descriptive-analytical approach was adopted to describe and measure the variables, utilizing a questionnaire to collect and analyze data**.**The study concluded that the external auditor has an effective and tangible role in curbing deceptive practices, as the results showed the positive impact of the external auditor’s experience and competence and adherence to Algerian auditing standards (NAA), in addition to the effective contribution of artificial intelligencetools in facilitating his tasks to uncover creative accounting methods and reduce accounting manipulations.

Keywords: External Auditor, Creative Accounting, Accounting Manipulations.

المقدمة العامة

توطئة:

تُشكل المعلومات المحاسبية العُنصر الحيوي في عالم الأعمال الحديث، حيث تُشكل أساس القرارات المالية التي يتخذها أصحاب المصلحة. في ظل تعقد العمليات المالية المتزايد وزيادة الضغط التنافسي، ظهرت ظاهرة تمثلت في ما يُعرف بـ"المحاسبة المرنة"، والتي تطورت إلى ما يُعرف بـ"المحاسبة الإبداعية". يحتوي هذا المصطلح، ورغم جمال طريقة نطقه، على ممارسات فنية معقدة تهدف إلى استغلال الثغرات في المعايير والمبادئ المحاسبية بهدف توجيه الأرقام والنتائج نحو صورة مغايرة للواقع المالي الحقيقي للمؤسسة، وتُعرف هذه الممارسات باسم "تجميل الميزانية".

نظرًا لأن هذا التحدي يهدد موثوقية القوائم المالية ويهز ثقة المستثمرين، يكتسب التدقيق الخارجي أهمية جوهرية كوسيلة حماية ضد التلاعبات المالية. المدقق الخارجي، بفضل استقلاليته المهنية ونهجه التحليلي، يمثل الطرف المحايد الذي يقع على عاتقه فحص مدى التزام المؤسسات بالمعايير الدولية، والكشف عن الانحرافات الجوهرية التي تُخفيها المحاسبة الإبداعية، وبالتالي يعزز ثقة المستثمرين في السوق المالية.

تندرج هذه الدراسة في البحث عن فهم للعلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وفعالية التدقيق الخارجي، حيث يهدف البحث إلى كشف آليات التلاعب المحاسبي وتحديد الأدوار التي يتحملها المدقق في الحد من هذه الظاهرة، بهدف بناء نظام مالي يتسم بالشفافية، ويضمن استدامة المؤسسات في ظل التحديات الاقتصادية. وبالتالي، سيتم طرح الإشكالية التالية لهذه الدراسة:

1- الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما تم ذكره مسبقا، ونظرا لدور المدقق الخارجي ومن أجل إعطاء صورة واضحة عن هذا الموضوع تم صياغة إشكالية الدراسة تالية:

إلى أي مدى يمكن للمدقق الخارجي أن يساهم في كشف المحاسبة الإبداعية والحد من تلاعبات المحاسبية في بيئة الأعمال؟

وانطلاقا من التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل توجد ممارسات للمحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية في بيئة الاعمال؟
- ✓ هل تسهم الخبرة العملية والكفاءة المهنية للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ هل يؤدي التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائريةNAA إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ✓ هل يُسهم استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق الخارجي في بيئة الرقمية في ولاية المدية؟

2-فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية قمنا بصياغة من الفرضيات التي سنعتمد عليها في دراستنا، والتي سوف نقوم بتأكيدها أو نفيها اثناء مجموعة الدراسة وتتمثل في:

- ✓ توجد ممارسات للمحاسبة الابداعيية في بيئة الاعمال.
- ✓ تسهم الخبرة العملية والكفاءة المهنية للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يؤدي إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ✓ يُسهم استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي في تحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق الخارجي في البيئة الرقمية في ولاية المدية.

3-مبررات اختيار الموضوع:

- ✓ أهمية الموضوع من الجانب العلمي بالنظر للدور الحيوي الذي يلعبه المدقق الخارجي في كبح أساليب المحاسبة الإبداعية ليمنح الثقة والصدق والشرعية على القوائم المالية.
- ✓ فتح آفاق مستقبلية لمن أراد البحث في هذا الموضوع.
- ✓ تطابق الدراسة وفقا لما يتطلبه تخصص المحاسبة والمالية.
- ✓ الرغبة والميول الشخصي في البحث والتعمق في هذا الموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصصي.

4- أهداف الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في:

- ❖ التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة التي تمارس على القوائم المالية ودوافع الإدارة من استخدام هاته الأساليب.
- ❖ إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من مدقق الحسابات الخارجي في الكشف عن التلاعبات والأساليب الاحتيالية التي تستخدمها الإدارة والحد منها.

6-منهج الدراسة:

- ❖ للإجابة على إشكالية البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات المطروحة لهذا البحث، سوف يتم اعتماد المناهج المعتمدة في البحث العلمي وفق ما تقتضيه طبيعة وعناصر البحث.
- ❖ حيث سيعتمد على المنهج الوصفي الذي يأخذ جانب كبير من البحث وذلك في الدراسة النظرية التي تطرقت لكل من مواضيع التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.
- ❖ والمنهج التحليلي الذي احتوى على دراسة التطبيقية (الاستبيان) وذلك بعرض وتحليل نتائج الدراسة.

7- صعوبات الدراسة:

أثناء قيامي بهذه الدراسة واجهت مجموعة من الصعوبات، والتي تواجه غالبية الطلبة والباحثين، ولعل أهمها:

- صعوبات متعلقة بالجانب الاحصائي وتحليل النتائج.
- الفترة المحددة لتقديم هذه الدراسة تعتبر قصيرة مقارنة بأهميتها.

8-حدود الدراسة :

-**الحدود المكانية:** قمنا باجراء دراسة ميدانية بمكاتب محافظي الحسابات بولاية المدية

-**الحدود الزمانية:** اقتصرت الدراسة الميدانية في في فترة زمنية تقدر ب3 اشهر، وهي المدة التي شملت اجراء التربص الميداني، توزيع اداة الدراسة (استبيان) وكذا جمع المعطيات اللازمة لمعالجة اشكالية الدراسة.

9- محتوى الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة والإلمام بكل جوانبها تم تقسيمها إلى فصلين رئيسيين الأول نظري والثاني تطبيقي، تسبقهما المقدمة العامة وتعقبهما الخاتمة العامة، التي يمكن من خلالها إيجاد أجوبة كافية للإشكالية المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة، وذلك على نحو التالي:

الفصل الأول تضمن المحاسبة الإبداعية و التدقيق الخارجي الذي قسمته الى ثلاث مباحث، المبحث الأول المرتكزات النظرية المحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي، والمبحث الثاني مساهمة المدقق الخارجي في مواجهة المحاسبة الإبداعية والحد منها،والمبحث الثالث شمل الأدبيات السابقة والإطار المنهجي للدراسة منها لينقسم كل مبحث الى ثلاث مطالب والمبحث الأول إلى مطلبين.

اما فيما يخص الفصل الثاني تضمن الدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لكل من خبير محاسب محافظ الحسابات، محاسب معتمد و أستاذ جامعي، من أجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقيم مدى استيعابهم للمشكل المطروح في الدراسة مع تبيان المتغير التابع في الدراسة والمتمثل" في ممارست المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية أما باقي المحاور فناقشت المتغيرات المستقلة الثلاث حيث تناول المحور الثاني"خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"، بينما ناقش المحور الثالث"الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية" واستهدف المحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي.

أما الخاتمة العامة لبحثي فقد تضمنت ما توصلت إليه الدراسة من نتائج مدعمتا إياها باقتراحات نظرية أخرى لعلها تكون إضافة علمية وعملية في هذا المجال وما توفيقنا من عند الله سبحانه وتعالى.

الفصل النظري: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية والتدقيق الخارجي

تمهيد:

تعد ظاهرة "**المحاسبة الإبداعية**" واحدة من المواضيع الرئيسية في الدراسات المحاسبية والمالية، نظراً لتأثيرها الجوهري على موثوقيّة وشفافية القوائم المالية ومدى قدرتها على التمثيل العادل للمركز الاقتصادي للمنشآت. ونتيجة للتعقيدات التي تتسم بها بيئة الأعمال الراهنة، بالإضافة إلى تعدد خيارات القياس والإفصاح، فإن هناك فرصاً لممارسات قد تتجاوز إطارها التقديري المشروع لتتحول إلى أدوات للتضليل المعلوماتي والتلاعب بالنتائج المالية، مما يؤثر سلباً على سلامة البيانات المالية وثقة مستخدميها.

وفي هذا السياق، يظهر "**التدقيق الخارجي**" كأحد الأركان الأساسية للرقابة التي تعتمد عليها الأطراف ذات الصلة لضمان دقة التقارير المالية، ويتجاوز تأثير التدقيق الخارجي مجرد تقديم رأي فني محايد فقط، بل يلعب دوراً حاسماً في الحد من فرص التلاعب ورفع مستوى جودة الممارسات المحاسبية، من خلال وضع منهجية تدقيقية صارمة تقوم على معايير مهنية. وبالتالي، يتناول البحث في دور التدقيق الخارجي كأداة للحد من الممارسات المحاسبية غير التقليدية منهجيًا لفهم طبيعة العلاقة بين الرقابة الخارجية المستقلة وضمان دقة وجودة النتائج المحاسبية النهائية.

وانطلاقًا من هذا السياق، يركز هذا الفصل على تحليل الجوانب النظرية والبحثيّة المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال مناقشة المرتكزات النظرية للمحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية، بالإضافة إلى دور التدقيق الخارجي في مواجهة هذه الممارسات. كما يُستعرض هذا الفصل الدراسات السابقة ذات الصلة، مع تحليل علاقتها بالدراسة الحالية، ويتوصل إلى تحديد المساهمة العلمية التي تهدف الدراسة إلى إضافتها.

وعليه، يستعرض هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: المرتكزات النظرية للمحاسبة الإبداعية، والتدقيق الخارجي

المبحث الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في مواجهة المحاسبة الإبداعية والحد منها

المبحث الثالث: الأدبيات السابقة والإطار المنهجي للدراسة

المبحث الأول: المرتكزات النظرية للمحاسبة الإبداعية، والتدقيق الخارجي

تُعدُّ مهنة التدقيق الخارجي الركيزة الأساسية لضمان شفافية القوائم المالية وموثوقيّتها، حيث يُجري المدقق فحصًا مستقلًا للبيانات لتقديم رأي فني محايد. وعلى الجانب الآخر، تستغل المحاسبة الإبداعية الثغرات في المعايير المحاسبية لإحداث تحريفات تخدم توجهات المؤسسة، مما يجعل المدقق الخارجي حريصا لكشفها.

المطلب الأول: مفهوم ودوافع المحاسبة الإبداعية، مجالاتها وأساليبها

يهدف هذا المطلب إلى تقديم رؤية شاملة للمحاسبة الإبداعية، من خلال تعريفها وتحليل الدوافع التي تؤدي بالمؤسسات لتَبَنِّيها، مع توضيح المجالات التي تظهر فيها هذه الممارسات، بالإضافة إلى التعرف على الأساليب التي يتم استخدامها لتحقيق أهداف معينة معتمدين على المرونة المحاسبية، مع تمكين فهم طبيعة هذه الظاهرة وتأثيراتها على جودة ومصداقية المعلومات المالية.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية.

يُستخدم مصطلح "المحاسبة الإبداعية" لوصف الطرق التي تُظهر بها المنشآت أصولها، والتزاماتها، وصافي إيراداتها بطريقة غير دقيقة، بعيدا عن الواقع. نظرا لتنوع وجهات النظر التحليلية والتوجهّات البحثيّة بين الباحثين، تختلف صياغة هذا المصطلح؛ ومن بين هذه التعريفات ما يأتي:

أولاً: التعريف الأول: كما يُعرِّف ناصر، يُقصد بالمحاسبة الإبداعية مجموعة الممارسات التي تهدف إلى تحويل الأرقام والبيانات المحاسبية الفعلية بحيث تتوافق مع المستهدفات المرغوبة من قبل واضعي التقارير، ويتم ذلك إما عبر استغلال الثغرات في القوانين والتشريعات القائمة، أو التغاضي الجزئيّ أو الكليّ عن تطبيق بعضها. (رقايقية، 2013، صفحة 9)

ثانياً: التعريف الثاني: تشتمل المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأساليب والممارسات التي تُستخدم لتغيير البيانات المالية؛ بما في ذلك استخدام الخيارات المحاسبية متعمدة أو غير متعمدة، وتطبيق مبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة بطريقة مضللة، إلى جانب إعداد تقارير مالية كاذبة. وتتضمن هذه الممارسات كذلك اتخاذ إجراءات تهدف إلى التحكم في الأرباح أو تقليل التقلبات في الدخل. (حماد ، 2011، صفحة 46)

ويتضح من التعريفين السابقين أن المحاسبة الإبداعية تعادل المحاسبة المخادعة، لأنها تستخدم الحيل والآليات لجعل الوضع المالي للمنشأة يبدو أفضل مما هو عليه في الواقع. وتستخدم الإدارة هذه الأساليب لتحسين نتائج الأعمال وتحسين المركز المالي، من خلال استخدام الثغرات القانونية المتاحة، أو انتهاك بعض القوانين أو كلها، بهدف تجميل الصورة المالية للمنشأة.

الفرع الثاني: دوافع المحاسبة الإبداعية.

أظهرت الأبحاث أن ممارسات إدارة الأرباح تحدث عندما تواجه الشركة قرارات مهمة، وتتمثل دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

أولاً: تعزيز سمعة الشركة في السوق: من خلال تقديم صورة إيجابية عن أدائها أمام المساهمين والسوق في ظروف تشغيلية صعبة لتتمكن من الحفاظ على ثقة المساهمين. (الاغا، 2011، صفحة 83)

ثانيًا: التأثير على القيمة السوقية لأسهم الشركة:يتم من خلال السعي نحو تعظيم القيمة الرأسماليّة للمنشأة، مما ينعكس إيجاباً على أداء أسهمها في الأسواق المالية ويعزز من جاذبيتّها الاستثماريّة. (المبيضين و سلامة ، 2010، صفحة 88)

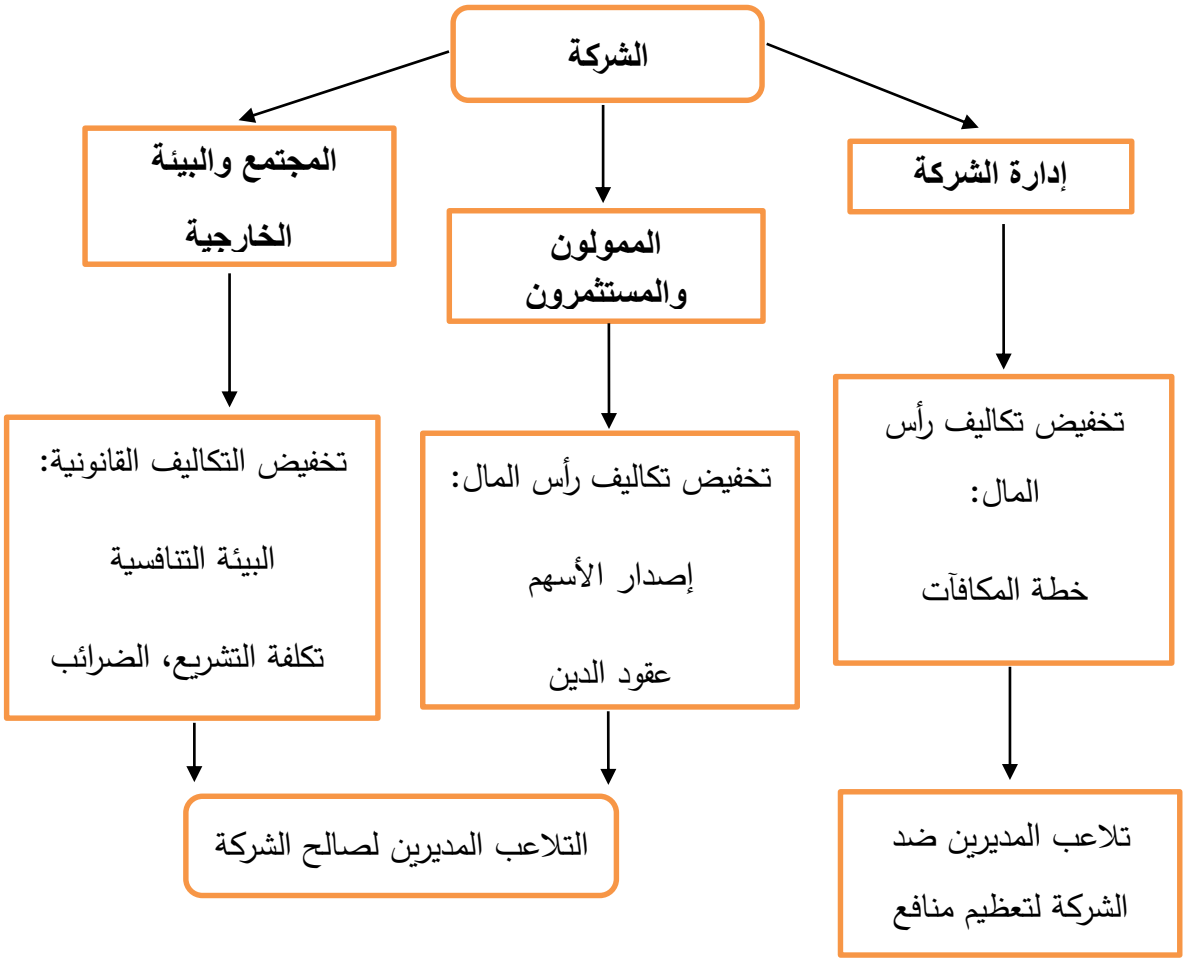
ثالثًا: تحقيق مكاسب شخصية: يسعى المديرون أحياناً لتحقيق مكاسب شخصية، وقد يتم ذلك بالتواطؤ مع المدققين على حساب الاقتصاد الكلي. (جعارة، القضاة ، و أبو التمام، 2015، صفحة 24)

رابعًا:الحصول على التمويل والمحافظة عليه: ذلك تلبية المتطلبات الصارمة للبنوك والمؤسسات المالية من خلال إظهار مركز مالي قوي "دفترياً". (القطيش ح.، 2011، صفحة 363)

خامسًا: التلاعب الضريبي: يهدف البعض إلى التلاعب الضريبي من خلال تقليل الأرباح المعلنة لخفض قيمة الوعاء الضريبي والالتزامات المالية تجاه الدولة. (المبيضين و سلامة ، 2010، صفحة 89)

سادسًا: تجنب التكلفة السياسية: يهدف إلى تجنب التكلفة السياسية، خاصة في الشركات الكبرى، لتجنب القوانين والأنظمة المرهقة أو الضرائب الاستثنائية التي تفرضها الدولة على المؤسسات الضخمة. (مهدي الهادي ، 2017، صفحة 47) ويوضح الشكل الموالي العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة:

الشكل رقم (01): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة.



المصدر: رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، دمشق، سوريا، 2010، ص96.

يوضح المخطط **الشكل رقم(01)** أعلاه كيف تستخدم إدارة الشركة المحاسبة الإبداعية كأداة مزدوجة الأهداف؛حيث تتلاعب لصالح الشركة لتخفيض تكاليف رأس المال والضرائب أمام الممولين والمجتمع، بينما تتلاعب ضد الشركة لتعظيم مكافآت الشخصية للمديرين، مما يعزز تعارض المصالح بين الأطراف.

الفرع الثالث: مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية

تسعى الوحدات الإقتصادية إلى تقديم صورة مالية قوية تعكس إستقرارها الاقتصادي؛ لأن ذلك يؤثر بشكل مباشر على قيمتها، كما يؤثر على مقدار المخاطرة التي يقبلها المستثمرون والمقرضون، ويستند ذلك إلى المَعلومات المالية التي تصدرها الوحدة الاقتصادية. في ظل ظروف تشغيلية معينة، تختار إدارة الوحدة الاقتصادية القواعد المحاسبية التي تسمح لها بالإفصاح عن أرباحها وخسائرها ومركزها المالي؛ وهو ما يفتح المجال أمام إمكانية التلاعب بالأرقام المالية من خلال الاختيار المناسب للقواعد المحاسبية، مما يؤدي إلى الإفصاح الذي تراه إدارة الوحدة الاقتصادية مناسبا.

أولاً: القوائم التي تمارس عليها المحاسبة الإبداعية

يمكن ملاحظة مجالات المحاسبة من خلال قائمتين (المجلي و ابراهيم جابر، 2019، صفحة 234):

❖ قائمة الدخل

- حيث يمكن للإدارة ممارسة سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل، التي تشمل على سبيل المثال:
- مصاريف الإهتلاك، وذلك من خلال التلاعب في تقديرات العمر الإنتاجي للأصول أو اختيار طرق اهتلاك تخدم خفض المصاريف عند التملك، مما يؤدي إلى رفع صافي الأرباح؛
- تسجيل الإيرادات المبكر، مثل تسجيل مبيعات التي لم تكتمل شروط تحققها بعد، كبضاعة لا تزال في المخازن أو عقود لم يتم تنفيذها، مما يؤدي إلى ضخامة أرباح الفترة الحالية؛
- تقليل مصاريف مستحقة الدفع، عن طريق تعمد خفض أو تأجيل تسجيل الالتزامات والمصاريف الدورية المستحقة على الشركة، مما يؤدي إلى إظهار كفاءة مالية وأهمية؛
- يمكن تحقيق زيادة في رقم الأعمال والربح الإجمالي من خلال تطبيق آليات محاسبية غير دقيقة تزيد من إجمالي الإيرادات بشكل ظاهري، مما يؤثر مباشر على إجمالي الربح ويؤثركذلك على صورة الأداء العام.

❖ قائمة المركز المالي

وهي القائمة التي تشملها ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تطبقها الإدارة وذلك عبر القيام بالإجراءات التالية:

- **تجاوز تقديرات تكاليف إعادة الهيكلة:** يحدث ذلك عندما تُضخم المصاريف المتعلقة بعمليات إعادة التنظيم الداخلي لاستخدامها كغطاء لتحويل خسائر أخرى أو لتجميع احتياطات؛
- **تضخيم أرصدة الأصول المدينة:** يمكن أن يتم ذلك من خلال إظهار حقوق الشركة بقيمة أكبر مما هي عليه في الواقع أو عدم سداد الديون التي لا يمكن تحصيلها، لإعطاء انطباع زائف عن قوة السيولة؛
- **تقليل الالتزامات المالية:** يمكن أن يحدث ذلك من خلال إخفاء بعض الديون أو الالتزامات المالية قصيرة أو طويلة الأجل لتقليل نسبة المديونية وتحسين نسب الهيكل المالي؛
- **تضخيم قيمة الممتلكات والمعدات بشكل غير حقيقي:** حيث يتم المبالغة في تقدير الأصول الثابتة أو إغفال تسجيل التدهور الحقيقي في قيمتها، وذلك من أجل رفع إجمالي قيمة أصول الشركة؛
- **توسيع نطاق الاحتياطات:** حيث يتم استعمال الاحتياطات كأداة لتوجيه الأرباح، من خلال زيادتها في السنوات الرواج لتغطية الفاقد في السنوات الركود؛
- **التلاعب في تقديرات مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها:** يتم تعديل نسب تكوين مخصصات الديون من أجل التأثير بشكل مباشر على صافي الربح والمركز المالي للشركة؛
- **استغلال مرونة تقييم الأدوات المالية:** مثل التلاعب في اختيار نماذج التقييم أو مدخلات القيمة العادلة للأوراق المالية والاستثمارات، يمكن أن يؤدي إلى تحقيق مكاسب غير محققة.

ثانيا: إدارات تمارس المحاسبة الإبداعية

يمكن توضيح مجالاتها من خلال الإدارات التالية (روابح، 2023، صفحة 23):

- **إدارة المبيعات:** تستطيع إدارة المبيعات التأثير بشكل كبير على حجم الإيرادات في القوائم المالية من خلال إجراءات قد لا تعكس الأداء الحقيقي. يمكن لإدارة المبيعات منح خصومات تجارية سخية لرفع حجم المبيعات في نهاية الفترة، وتيسير شروط الائتمان بخفض معدلات الفائدة على المبيعات الآجلة، وتقليل الدفعات النقدية المقدمة المطلوبة من العملاء، مع تمديد فترات السداد، يجذب أكبر عدد من الصفقات الصورية أو المؤقتة، مما يؤثر على الإيرادات الظاهرة في القوائم المالية.

- **إدارة الإنتاج:** يتم التلاعب بالأرباح عن طريق التحكم في مستويات الإنتاج، حيث تقوم الإدارة بزيادة حجم الإنتاج أكثر من حاجة السوق بهدف تقليل التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة. هذا الإجراء يؤدي إلى نقل جزء من التكاليف إلى المخزون في نهاية الفترة بدلاً من تحميلها على الفترة الحالية، مما يؤدي إلى تقليل تكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي زيادة الأرباح المحققة، أو العكس في حالة الرغبة في تقليل الأرباح.
- **إدارة النفقات الاختيارية:** تستفيد الإدارة من مرونة التحكم في مصروفات غير المباشرة للنشاط الإنتاجي، وذلك من خلال خفض المصروفات المتعلقة بالبحث والتطوير، أو برامج التدريب، أو الخدمات الإدارية العامة، أو تأجيلها بحيث لا يعكس هذا الانخفاض على مصروفات الكفاءة التشغيلية للمؤسسة، بل هو إجراء مؤقت يهدف إلى تحسين صافي الربح في الفترة القصيرة على حساب الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل.

الفرع الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية

تُجرى التلاعبات المحاسبية على القوائم المالية بطرق متعددة، ويتمثل هدفها في تعديل هذه القوائم لتتناسب مع مصالح معينة. وتتعدد هذه الطرق باختلاف القائمة التي يُطبق عليها التلاعب، ويتحدد اختيار الطريقة حسب الهدف الذي يرمي إليه.

أولا: أساليب ممارسة التلاعب في قائمة المركز المالي

تُعرَّف قائمة المركز المالي بأنها الأداة المحاسبية الجوهرية لأنها تعكس الوضع المالي للمؤسسة في تاريخ محدد، حيث تمثل تقريرا مفصلا يفصح عن طبيعة الأصول التي تمتلكها المنشأة والالتزامات المترتبة عن الغير، وصولاً إلى صافي حقوق الملكية، وتقدم نظرة شاملة حول الوضع المالي. (Martine & Josefina , 2011, p. 19)

تتعدد الزوايا التي ينظر من خلالها الأطراف ذوي العلاقة الى هذه القائمة، وذلك وفق غايتهم الاستثمارية والرقابية (مداحي ، 2012، صفحة 219):

- **المستثمرون والمؤسسات المصرفية:** تركز اهتماماتهم على تقييم جودة أصول المؤسسة وكفاءتها، حيث يهدفون إلى معرفة مدى قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية اللازمة للتشغيل، ومرونتها في تحويل تلك الأصول إلى سيولة نقدية للتعامل مع حالات التصفية.

- **الدائنون وجهات الإقراض:** يركزون على جانب الالتزامات، حيث يتم تحليل الملاءة المالية للمؤسسة وقدرتها على الوفاء بتعهداتها في المواعيد المستحقة، مع مراعاة كفاية الموارد لتغطية هذه الديون.
- **حقوق الملكية:** تعد بمثابة الدفاع الاستراتيجي الكفيل بامتصاص الخسائر المحتملة، حيث توفر حماية وضمانة أكيدة للمساهمين أصحاب الأموال ضد مخاطر التعثر، كما تشكل أمانا أساسيا للمقرضين في حالة التصفية.

1-التلاعب في الأصول

يعد التلاعب في الأصول أحد أبرزأساليب المحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها الإدارات لتضخيم أو تخفيض قيم ممتلكات المنشاة، وذلك بهدف توجيه الأرباح وتشويه الحقائق المالية المعروضةفي القوائم الختامية الموجهة للأصحاب المصالح.

- **الأصول غير الملموسة:**

تعرف الأصول غير الملموسة بأنها موارد اقتصادية غير نقدية بطبيعتها، لا تمتلك كيانًا ماديًا محسوساً أوشكلًا فيزيائياً، إلا أنه يتوقع منها أن تحقق منافعَ اقتصادية مستقبلية، وتخضع هذه الأصول لسيطرة المنشأة بشكل تام. (Visconti, 2019, p. 01) توجد عدة أشكال للتلاعب في بنود الأصول غير الملموسة، مثل العلامة التجارية أو سمعة المحل(الشهرة)، ومنها المبالغة في تقدير قيمتها الدفترية. وقد يتم الاعتراف ببعض هذه الأصول بطرق لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، ومنها بعض الأمثلة على ذلك.

- الاعتراف بالشهرة غير المشتراة وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاهتلاك المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- التلاعب في نسبة الاهتلاك: من خلال إجراء تعديلات غير المبررة على طرق اهتلاك هذه الأصول لخفض قيمتها أو تضخيمها حسب الحاجة. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 367)

وفي هذا السياق، يشدد المعيار المحاسبي الدولي رقم "38" على أن شهرة المنشأة المحلية لا تعتبر من الأصول غير الملموسة التي يمكن الاعتراف بها، وذلك لعدم توافقها مع المعايير الخاصة بالاعتراف

المحاسبي. كما يمتد هذا الحظر ليشمل العلامات التجارية، وحقوق النشر، وقوائم العملاء، والعناصر الأخرى المماثلة لها. (Bjorkman & Eriksson, 2023, p. 09)

الأصول الثابتة: تعرف الأصول الملموسة غير المتداولة على أنها الأصول التي يتم تصميمها لتوليد السلع أو تقديم الخدمات أو التأجير أو لأغراض إدارية، وغالبًا ما يتم استخدامها لمدة تزيد عن سنة واحدة. تتم معالجة الأصول الثابتة في المحاسبة بالاعتماد على إحدى الطريقتين (Paliulence, 2016, p 368):

- طريقة التكلفة التاريخية:والتي يتم بموجبهاقيد الأصل بتكلفة اقتنائه لحظة الشراء مع خصم الاهتلاك المتراكم وخسائر تدني القيمة المتراكمة السابقة .
- طريقة القيمة العادلة(إعادة التقييم):والتي يتم بموجبها إعادة تقييم الأصل تماشيا مع قيمته السوقية السائدة،مع الاخذ بعين الاعتبار الاهتلاك والخسائر المتراكمة اللاحقة (Flostoiu & Milandru, 2020, pp. 31-32).

ويتم التلاعب في الأصول الثابتة بفعل عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمتها في الميزانية، أو عبر اتباع طريقة إعادة التقييم بطرق غير موضوعية، مما يؤدي إلى إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من حقوق المساهمين. (الحلبي، 2009، صفحة 40)

ومن العيوب الرئيسية في الاعتراف بالأصول الثابتة في ميزانية الشركة باستخدام طريقة القيمة العادلة أن الإدارات يمكن أن تستخدم فروق إعادة التقييم لتأثير على سعر السهم في السوق، ما يمكن أن يؤدي إلى نتائج غير متكافئة. (طبيب، 2019، صفحة 47)

ويتم التلاعب أيضا في الأصول الثابتة من خلال التلاعب في الاهتلاك، حيث يتم تعريف الاهتلاك على أنه "توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الاقتصادي بطريقة منهجية وعقلانية".

(Goni & Budiarso, 2018, P 13)

يمكن للمؤسسة محاسبيا اختيار طريقة لحساب قسط الاهتلاك التي تتناسب مع وضعيتها الاقتصادية، طالما أنها تتسم بالمنهجية والرشد في تخصيص تكلفة الأصل غير الجاري على منفعته الاقتصادية (حجاج و شيخي، 2014، صفحة 247).

وبهذا الشأن، يمكن للشركات أن تستفيد من المرونة في السياسات المحاسبية لإنجاز تغييرات في أساليب اهتلاكها، مثل التحويل من طريقة القسط الثابت إلى القسط المتناقص أو العكس. (الحلبي، 2009، صفحة 40) كما يمكنها أن تتبنى معادلات اهتلاك للأصول الثابتة، أو أن تبالغ في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أو تستعين بالقيمة المتبقية له. وكذلك، قد لا تأخذ في الاعتبار التغييرات في الظروف الاقتصادية المحيطة بالاستعمال الفعلي للأصل. يشترط في هذا السياق أن يتم استعراض التقديرات المرتبطة بالأصول الثابتة. وتستغل الإدارة هذه المرونة في تغيير السياسة المحاسبية المتبعة أو في تحديد التقديرات الحكمية، مثل العمر الإنتاجي ومعدل الاهتلاك والقيمة المتبقية. ولا تتضمن المبادئ المحاسبية شروطا لتحديد العمر الإنتاجي للأصل الأمر الذي يتيح لإدارات الشركات زيادة أو تخفيض أعمار الإنتاجية. (باعجاجه و خليفة ، 2015، صفحة 19)

- **المخزونات:**

يُعتبر المخزون أبرز الأصول المتداولة التي تملكها أي مؤسسة تجارية أو إنتاجية، حيث يتم تعريفه على أنه الأصول المتداولة التي تتضمن السلع التي تملكها المؤسسة لغرض بيعها في المستقبل أو لتصنيع سلع أخرى. ومن بين الأمثلة على المرونة في اختيار السياسات المحاسبية التي تؤثر على الأرقام في التقارير المالية، نجد طريقة تقييم المخزون، حيث تختلف الأرباح في قائمة الدخل ومبالغ المخزون وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي بسبب تعدد طرق تقييم المخزون. (كفوس، 2022، صفحة 104)

وهناك عوامل عديدة مؤثرة في اختيار سياسة تقييم المخزون من طرف الإدارة من أهمها: (بلعور سليمان و قطيب ، 2016، صفحة 350)

- **عقود المديونية:** فقد قد يلجأ المقرضون إلى إبرام عقود مع الشركات المقرضة التي تتضمن شروطا تهدف إلى تحديد صلاحيات الإدارة فيما يتعلق بقرارات التمويل والاستثمار، مما قد يحد من قدرة الشركة على الالتزام بالتزاماتها، وتخلق حوافز للإدارة للبحث عن سياسات محاسبية تقلل من الأعباء المالية الناجمة عن هذه الشروط، أو حتى الحصول على قروض جديدة، وعلى هذا النحو، فإن الشركات التي تعاني من نسب مديونية عالية قد يلجأ مدراؤها إلى تفضيل طرق تقييم المخزون التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، بهدف التخفيف من العبء المالي الناجم عن عقود المديونية.

- **التكاليف السياسية:** المؤسسات الناشطة في بيئة منظمة سياسيا تواجه ضغوطات كبيرة من سلطات مكافحة الاحتكار، لا سيما عن مراقبة الأسعار والحصص السوقية، وخاصة في حالة المؤسسات الكبيرة. هذه المؤسسات ملزمة بالاهتمام بسياسة التسعير والتزاماتها تجاه المستهلكين، حيث تقوم السلطات الرقابية بالتدخل لمواجهة الاحتكار. قد تجذب هذه المؤسسات انتباه وسائل الإعلام أو السياسيين نتيجة للإفصاح عن مداخيل ناتجة عن زيادة الأسعار، مما يعرضها لتحمل تكاليف سياسية عالية. ونتيجة لذلك، يلجأ المدراء إلى اختيار السياسات المحاسبية التي تمكنهم من تأجيل الأرباح لفترات لاحقة.
- **المدفوعات الضريبية:** قد تلجأ إدارات الشركات إلى تكتيكات مختلفة لتحسين وضعها المالي، مثل اختيار طريقة تقييم المخزون السلعي التي تؤثر على نتائجها المالية. فعادة ما تستخدم طريقة FIFO في فترات التضخم لزيادة الدخل الظاهر في القوائم المالية، مما يؤدي إلى زيادة الضرائب وتخفيض التدفقات النقدية. في المقابل، قد تستخدم طرق أخرى مثل طريقة CMP لتقليل الدخل المعلن عنه في القوائم المالية، مما يؤدي إلى تقليل مدفوعات الضرائب وزيادة التدفقات النقدية.

وتتمتع الشركات بسلطة الاختيار في طريقة تقييم المخزون التي تتناسب مع أهدافها، حيث تقبل معايير المحاسبة الدولية جميع الطرق، ويمكن أن تؤثر هذه الطرق على قيم المخزون وبالتالي على الربح المفصح عنه، وبالتالي يمكن للمؤسسة التأثير على نتائجها المالية من خلال اختيار الطريقة المناسبة للتقييم.

- **الذمم المدينة:** تتكون الذمم المدينة من الأموال التي تتعين على الشركات تحصيلها مقابل الخدمات أو المنتجات التي تقدمونها للآخرين. تقدم هذه الخدمات والمنتجات عادةً على أساس الائتمان، حيث تتفاوض الشركات على شروط الدفع وتدوّنها في عقود تُدير بموجبها الحسابات المستحقة القبض. لا تُعتبر إدارة الحسابات المدينة مجرد عملية تحصيل أموال، بل هي تحتوي على سلسلة من العمليات المعقدة. يجب على الشركة تحديد حصة تحصيل معينة، والتي تعتمد على عدة عوامل، وتقوم بدراسة تقنيات مختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة لإنجاز الأهداف. (Arzu, 2017, p. 47)

رغم ذلك، قد تؤدي هذه الحالة إلى ظهور ديون غير مؤكدة التحصيل، وبالتالي يتم إنشاء مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها. (L.i, 2015, p. 448)

وتتخذ الشركات التي تهدف إلى زيادة إيراداتها خطوة تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح. حيث أن المخصصات تعتبر عنصرًا محاسبيا تقديريًا، يمكن

للمؤسسة من خلاله التأثير على مصروفات الفترة. وتلجأ هذه الشركات إلى تقليل قيمة المخصص بهدف زيادة الأرباح، أو العكس، حيث تبالغ في تقدير قيمة المخصص في السنوات الجيدة لتكوين احتياطات يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة، وإنجازًا لهدف التحكم في تقلبات الأرباح. (القري و عسري، 2013، صفحة 69)

يمكن أيضاً التلاعب من خلال إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة. (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 367)

النقدية: تمثل النقدية القيم المتبقية من الموارد بعد تمويل الاستثمارات والمخزون والديون الممنوحة للزبائن، وتشمل المبالغ الموضوعة في البنك والصندوق والودائع تحت الطلب والتوظيفات قصيرة الأجل. (شناي ، 2016، صفحة 52) ومن أشكال التلاعب بالنقدية عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، بالإضافة إلى تعجيل تحصيل النقدية مع قرار عدم إعادة الاستثمار. (بعليليش، 2023، صفحة 194)

2-التلاعب في الخصوم

- **حقوق المساهمين:** تتكون حقوق الملكية من حصة المساهمين، التي تشمل رأس المال المدفوع، والتغيرات التي تطرأ على هذه الحصة نتيجة صافي الدخل وتوزيع الأرباح. وتنمو حقوق المساهمين بشكل عام من خلال الاستثمارات وصافي الدخل، في حين أن توزيع الأرباح يؤدي إلى تقليلها. عن الاحتياطات، يتم تخصيصها بموجب التنظيمات القانونية أو النصوص التنظيمية، لتوفير ضمانات كافية للمؤسسة ودائنيها ضد تأثيرات الخسائر. (شناي ، 2016، صفحة 53) ويتم التلاعب في هذا العنصر من خلال إجراءات معينة، منها:

- إضافة المكاسب التي تم إنجازها إلى صافي ربح العام، وذلك بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.
- كما يتم التلاعب من خلال معالجة أرباح أو خسائر تقلبات أسعار الصرف المتعلقة بمعاملات بعملات أجنبية في حقوق المساهمين، بدلاً من معالجتها في جدول حساب النتائج.
- معالجة المكاسب الناشئة عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية في جدول حساب النتائج، بدلاً من معاملتها كجزء من حقوق المساهمين. (قوشيش، 2023، صفحة 27)

- **الخصوم الجارية**

تتضمن الخصوم الجارية الالتزامات التي يتعين على المؤسسة سدادها خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ إغلاق السنة المالية. (حولي ، 2020، صفحة 20) ويمكن التلاعب في الالتزامات المتداولة من خلال:

- عدم إضافة الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض الطويلة الأجل إلى المطلوبات المتداولة، وهذا يفيد في تحسين نسب السيولة.
- تسديد الالتزامات قصيرة الاجل عن طريق القروض طويلة الاجل وذلك لغرض تحسين نسب السيولة. (فداوي، 2014، الصفحات 152-153)
- تأخير تحرير الشيكات للموردين وذلك لإظهار النقدية بقيمة اكبر مما عليه حقيقة. (حدادي ، 2020، صفحة 41)
  - **الخصوم غير الجارية:** تشمل الالتزامات والديون طويلة الاجل، أي جميع الخصوم التي لا تعتبر جارية. يتعين على المؤسسة أن تدرج ديونها طويلة الاجل في الخصوم الجارية، حتى لو أصبحت هذه الديون مستحقة خلال الاثني عشر شهرا، شريطة أن يكون هناك ميعاد استحقاق مسبق يفوق 12 شهرا، كما يجب أن تتمتع المؤسسة بنية إعادة التمويل. (زغمار ، 2022، صفحة 9)

ومن صور التلاعب في هذا البند:

-تصنيف الالتزامات طويلة الاجل على انها الالتزامات قصيرة الاجل، يهدف إلى تحسين نسب السيولة. (كفوس، 2022، صفحة 107)

-يتم الحصول على قروض طويلة الاجل قبل إعلان الميزانية، ويتم استخدامها ضمن الالتزامات الجارية بهدف تحسين نسب السيولة. (بالرقي و بولعراس، 2013، صفحة 115)

ثانيا: أساليب ممارسة التلاعب المحاسبي على قائمة الدخل

جدول حساب النتيجة هو تقرير يلخص التكاليف والايرادات التي حققتها الشركة خلال السنة المالية، لا يؤخذ بعين الاعتبار تواريخ التحصيل أو السحب، ويتضح من خلاله صافي النتيجة للسنة المالية، سواء كان ذلك ربحا أو خسارة. (Boulahdour & Ouguenoune, 2021, p. 353)

يشكل جدول حساب النتائج أساسيا في تقييم أداء الشركة، حيث يوفر نظرة على الإيرادات والمصروفات خلال فترة، إلى جانب صافي النتيجة، سواء كانت ربحا أو خسارة. يتم إعداد هذا الجدول من خلال خطوات،

بما في ذلك مبدأ الإفصاح المحاسبي، ويتم تنظيمه في أقسام، مثل نتائج الأنشطة العادية ونتائج الأنشطةغير العادية، بالإضافة إلى البنود الاستثنائية. بعد ذلك، يتم تحديد طريقة توزيع الأرباح والارباح المحتجزة، ويمكن أن يتم ذلك في قائمة ملحقة بجدول حساب النتائج، تعرف باسم قائمة الأرباح المحتجزة وبالتالي، يمثل جدول حساب النتائج تقريرا ماليا يقيس مدى نجاح أو فشل عمليات الشركة خلال فترة. (التميمي ، 2020، صفحة 351) ويُعدّ تحليل صافي الدخل ضروريًا للمستثمرين، حيث يُظهر مدى قدرة الشركة على بيع سلع أو تقديم خدمات بما يفوق المصاريف المنفقة في ذلك، مما يسهم في اتخاذ قرار الاستثمار بناءً على التوقعات حول نمو الأرباح المستقبلية، ويهتم المقرضون بتحليل الأرباح المستقبلية لتحديد مصادر إعادة سداد القروض، كما أن هذا التحليل يساعد في تقييم أداء الشركة المالي. (مداحي ، 2012، صفحة 220) تتمثل ممارسات التلاعب في قائمة الدخل فيما يلي:

1ـ التلاعب في المصاريف:

- **رسملة أو تأجيل المصاريف لفترة لاحقة:**

تصنف المصاريف إلى رأسمالية أو إيرادية يُعد أحد التحديات الشائعة في العلوم المحاسبية، نظرًا لآثاره الكبيرة على الدقة المالية. فتصنيف المصاريف بشكل خاطئ قد يؤثر على صحة البيانات المالية، حيث يؤدي معاملة المصاريف الإيرادية على أنها رأسمالية إلى ارتفاع في أرباح قائمة الدخل أو إلى زيادة قيمة الأصول في قائمة المركز المالي. من ناحية أخرى، يؤدي تصنيف المصاريف الرأسمالية كمصاريف إيرادية إلى انخفاض في قيمة الأرباح في بيان الدخل أو إلى تقليل قيمة الأصول في قائمة المركز المالي. هذا التصنيف يؤثر بشكل كبير على نزاهة البيانات المالية، لذا يجب الحرص على دقة التصنيف لضمان صحة المعلومات المالية. (Siraj, 2009, p. 01)

وتُعد محاسبة المصروفات واحدة من أكثر المجالات المحاسبية التي تعتمد على تقديرات مبنية على التحكم الذاتي، مما يمنح الشركات فرصة لتلاعب أرقامها لتعزيز أرباحها أو تقليلها وفقًا لمصلحتها. بعض الشركات تستفيد من المرونة المتاحة في معالجة المصروفات، حيث يمكن تمثيل بعض المصروفات الإيرادية وتسويتها واستنفاذها على مدى زمني متوقع للأرباح وفقًا لمبادئ المحاسبة المعمول بها. هذا يتطلب الكثير من التقديرات والحكم الشخصي، مما يجعلها واحدة من أكثر الطرق شيوعًا للتلاعب في المصروفات والإيرادات. (القري و عسري، 2013، صفحة 128)

- **التلاعب في تكوين المخصصات الالتزامات المتوقعة:** تعرف المخصصات على أنها مبلغ يستقطع من الإيرادات لمواجهة استهلاك الأصول الثابتة أو تجديدها، أو لمواجهة قيمة أصل من أصول المشروع، أو لمواجهة أي التزام أو خسارة معلومة ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة. (سامي و آخارون، 2015، صفحة 07)

تتميز المحاسبة على أساس الاستحقاق بوجود عدد كبير من التقديرات المحاسبية التي يتم حسابها وتسجيلها استنادا إلى أحداث وصفقات السنة المالية الحالية، مما يؤدي إلى التزامات مدفوعة في المستقبل. هذه التقديرات تتطلب من الإدارة تقديرات دقيقة، ومع أن هناك العديد من التقديرات الممكنة، وليس هناك تقدير واحد صحيح، فإن عملية الاختيار تقع على عاتق الإدارة. ومع ذلك، يمكن أن تفتح هذه العملية المجال أمام الإدارة لممارسة التلاعب، حيث يمكنها اختيار تقدير أعلى للمصروفات، مما يؤدي إلى ارتفاع المصاريف للفترة الحالية، أو اختيار الحد الأدنى للتغيير، مما يؤدي إلى تسجيل مصروفات أقل في الفترة الحالية. يُعرف هذا النوع من الممارسات باسم (Cookie jar reserve) ويمكن استخدامها لاحقا لتعزيز الإيرادات. واحدة من هذه الممارسات هي تكوين الاحتياطات والمخصصات، مثل تقدير الديون المشكوك فيها. (أبوعجيلة و حمدان، 2009، صفحة 09) وتقوم الشركات بتشكيل مخصصات لتغطية التزاماتها المتوقعة في نهاية كل فترة مالية، وتعتمد هذه العملية على التقدير والحكم الذاتي، مما يعطي الإدارة مرونة في تحديد قيمتها، وبالتالي يؤثر ذلك بشكل مباشر على عملية قياس الربح. (العدي و صقور ، 2018، صفحة 394)

- **نقل المصاريف الخاصة لفترات مستقبلية الى الفترة المالية الحالية**

غالبًا ما تتجه الشركات نحو اتباع هذا الأسلوب في الأوقات الصعبة التي تواجهها، حيث قد يدفع تراجع الأعمال المدراء إلى اتباع بعض الأساليب في الدفاتر المحاسبية، على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. (سعيدي و العرابي، 2020، صفحة 399)

2ـ التلاعب في الإيرادات

تعرف الإيرادات وفقا لمعيار الإبلاغ المالي IFRS15 على أنها الدخل الذي ينشأ في دورة الأنشطة العادية للمؤسسة. ويتضمن الدخل الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو تحسينات للأصول أو تخفيضات في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية،

مع استثناء الزيادات الناتجة عن مساهمات من المشاركين في حقوق الملكية. (القانونيين، 2016، صفحة 20)

عادة ما تكون الإيرادات هي المكون الرئيسي في البيانات المالية، إلى جانب المعلومات المتعلقة بصافي الدخل للفترة، حيث لا يمكن تقييم أداء الشركة وصحتها المالية بشكل دقيق دون مراعاة مصدر وطبيعة الإيرادات ومبلغها وتوقيت تسجيلها، ومع ذلك، فإن تعقيد بيئة الأعمال يؤدي إلى صعوبة في تحديد الوقت المناسب للاعتراف بالإيرادات وحجمها، (Prochazka, 2009, p. 02) كما يعتبر الاعتراف بالإيرادات غالبا الخطوة الأولى لممارسة التلاعب ذلك أنه يؤثر بشكل مباشر على الربحية. (Abueid & et, 2022, p. 25) وفيما يلي أهم أساليب التلاعب في الإيرادات:

- **تعجيل تسجيل الإيرادات فيما عملية البيع لا تزال موضع شك:**

يتم تسجيل الإيراد بسرعة وفقًا لهذا الأسلوب، في حين ما زالت عملية البيع غير مؤكدة، أي قبل تسليم المنتج أو التزام العميل بدفع المستحقات. رغم أن الأصول تقتضي بتسجيل الدخل بعد اكتمال تبادل المنفعة، إلا أن هذه الممارسة تعترف محاسبيًا بالإيراد الناتج عن عملية البيع قبل اكتمال هذا التبادل على أرض الواقع، مما قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة. (حدادي ، 2020، صفحة 42)

توجد عادة طريقتان لتسجيل الإيرادات قبل إتمام عملية الشحن الأولى. الأولى هي نسبة الاكتمال، وهي الطريقة التي تطبق عادة في الشركات التي تستغرق فترات زمنية معينة، مثل صناعة الطائرات. في هذه الحالة، يتم تسجيل الإيرادات خلال عملية الإنتاج، وقبل تسليم البضاعة، وفقا للتقدم في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة. أما الطريقة الثانية، فتسمى بتقديم الفاتورة وتجميد تحقق الإيرادات، حيث يوافق الزبون على عملية الشراء على أن يتم دفع ثمن البضاعة مستقبلا. يتم الاحتفاظ بالبضاعة لدى البائع حتى يتم شحن البضاعة للمشتري وتكتمل عملية الشراء، ثم يتم الدفع، ويتعامل مع الإجراءات التي تسبق عملية الشحن والدفع بأسلوب إداري بحت، دون إجراء أي قيود محاسبية، حيث يتم تسجيل الإيرادات محاسبيا بعد اكتمال عملية الشراء.

كما وقد تلجأ المؤسسات للتلاعب من خلال لجوؤها إلى إقراض الزبائن لتشجيعهم على شراء منتجاتها من خلال تمديد شروط التسديد لفترات طويلة وذلك بهدف زيادة إيراداتها للسنة الجارية. (قوشيش، 2023، الصفحات 19-20)

- **تسجيل إيرادات مزيفة:** وتشمل هذه الطريقة الأساليب التالية (مهدي الهادي ، 2017، صفحة 29):

- **تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية:** ويستخدم أسلوب التلاعب في المبيعات بشكل شائع من قبل الشركات عندما تريد زيادة إيراداتها من خلال إنشاء جدول مبيعات لمنتج معين للزبون دون أن يلتزم بدفع ثمن السلعة أو شرائها. كما تبرم الشركات اتفاقيات مع الزبائن لتزويدهم بسلعة معينة خلال فترات زمنية محددة، دون الاتفاق على تفاصيل التسليم ودفع الثمن، مما يعني أن الزبون لم يلتزم بالشراء، وبالتالي تتم عملية البيع.
- **تسجيل الدخل الناتج عن الأعمال الاستثمارية كإيراد:** وهو ما لا يعتبر كذلك عادة، حيث تقوم بعض الشركات بتسجيل الدخل الناتج عن بيع الأصول أو عمليات استثمارية أخرى كإيراد لزيادة إيراداتها خلال فترة معينة.
- **تسجيل مردودات المشتريات كإيراد:** يعتمد بعض الشركات بهدف زيادة إيراداتها خلال السنة المالية، في حين أن هناك قيودا خاصة متعارف عليها عن مردودات المشتريات، حيث تُعتبر هذه الطريقة لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المحددة.

- **نقل الإيرادات الحالية إلى فترات محاسبية لاحقة**

يستخدم هذا الأسلوب لتقليل الأرباح الحالية عن طريق نقلها إلى فترات مالية لاحقة حيث قد تكون أكثر حاجة إليها، حيث يتم اللجوء إلى هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة جيدة للسنة الحالية، فتتم إعادة توزيع الأرباح إلى فترات مستقبلية يتوقع أن تكون أكثر صعوبة، حيث يجب تسجيل الإيرادات خلال الفترة المالية التي تحققت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات خلال نفس الفترة. (قوشيش، 2023، الصفحات 19-20)

ثالثا: أساليب ممارسة التلاعب المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية

توضح قائمة التدفقات النقدية النقد الذي تم تدفقه إلى المؤسسة أو خارج المؤسسة، ومن أشكال التلاعب بقائمة التدفقات النقدية نجد (Dimitrijevic, 2015, pp. 142-143):

- **زيادة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية:** قد تلجأ الشركات إلى تضمين التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الأصول ضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية وذلك لإظهار نتائج أعمال الشركة بأفضل حال ممكن.

- **تخفيض التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية:**

تميل الشركات في هذا النهج، إلى تقليل التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية أو المالية لتقديم صورة جيدة عن القدرة المالية للشركة. يرى بعض النظريين أن هناك طرق رئيسية لتحريف التدفقات النقدية، أهمها:

- تحويل التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة المالية إلى التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية.
- تحويل التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية إلى التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية.
- توسيع نطاق التدفقات النقدية من الأنشطة عن طريق عمليات الاستحواذ أو بيع جزء من الشركة أو بيع الشركة بأكملها.
- تعزيز التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من خلال تنفيذ أنشطة إضافية غير تقليدية.

رابعا: أساليب التلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

توفر قائمة التغيرات في حقوق الملكية نظرة شاملة حول الزيادة أو التخفيض في صافي الأصول، حيث تعمل كحلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. نظرا لتعدد مصادر التغيرات في الأموال الخاصة، يُعتبر من المفيد تخصيص قائمة مستقلة للإفصاح عن التغيرات المختلفة. (بريش ، 2015، صفحة 89)

تتحدد قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها وتعرض على أساس الاستحقاق. (الحلبي، 2009، صفحة 49) ويشترط معيار المحاسبة الدولي IAS01 على المؤسسة أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية ما يلي:

- كل مكون من الدخل أو المصروف متعلق مباشرة بحقوق الملكية، ويتم إجمالهما خلال الفترة الزمنية المعنية.
- يُحسب إجمالي دخل الفترة ومصاريفها على أساس جميع العناصر المالية خلال الفترتين السابقتين، مع إيضاح منفصل لمجموع المبالغ المخصصة للملاك في الشركة وأملاك الأقلية.

- كل عنصر من عناصر حقوق الملكية، يجب أن يتم توضيح تأثيرات التغيرات في السياسات المحاسبية، إلى جانب تصحيحات الأخطاء المحددة في السياق نفسه IAS 08. (عقاري، 2007، صفحة 21)

جميع بنود هذه القائمة قابلة للتلاعب من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يمكن إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع، أو رأس المال المكتسب، أو رأس مال المحتسب، و هذا يمكن أن يتم من خلال إجراءات مختلفة. (Yurt & Grgun, 2015, p. 41)

المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي

يُعتبر التدقيق الخارجي أداة حيوية لتعزيز ثقة المستثمرين والأسواق المالية في البيانات المالية التي تنشرها الشركات، حيث يتم الفحص والتحليل المنهجي للبيانات المالية بهدف الكشف عن أي أخطاء أو تلاعب، وضمان التزام الشركات بالمعايير المحاسبية المتبعة. مع نمو الشركات وتعقيد العمليات المالية، أصبح التدقيق الخارجي أمرًا بالغ الأهمية لضمان الشفافية والنزاهة في التقارير المالية التي تقدمها الشركات للأطراف الخارجية المختلفة، مما يسهم في بناء الثقة وضمان الاستقرار المالي.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

يمثل التدقيق الخارجي الدعامة الأساسية التي تستند عليها الأسواق المالية وبيئة الأعمال في بناء الثقة والمصداقية، لا سيما لأنه يمتد إلى ما وراء المفهوم التقليدي القائم على المراجعة الروتينية للأرقام المالية. يشكل التدقيق الخارجي صمام أمان هام يضمن سلامة ونزاهة التقارير المالية، ويسهم بشكل فعال في ترسيخ مبدأ الشفافية للمؤسسات أمام جميع الأطراف والجهات الخارجية. أن هذا النوع من التدقيق يلعب دورًا حاسمًا في تعزيز الثقة بين المستثمرين والشركات، ومن أبرز التعاريف التالية:

أولا: التعريف الأول: يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة ومدروسة تركز على فحص دقيق للسجلات والدفاتر والكشوفات، وتتم هذه العملية بواسطة مدقق خارجي، ويتأسس عمله على القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية، وتهدف إلى تقديم رأي فني محايد وخال من التأثيرات الخارجية حول عمل المؤسسة. (العطار، حيدر ، و أخرون، 2020، صفحة 38)

ثانيا: التعريف الثاني: كما عرف التدقيق الخارجي على أنه منهجية منظمة لجمع القرائن و الأدلة الثبوتية وتقييمها بشكل موضوعي؛ للتحقق من مدى مطابقة ادعاءات وتصريحات الإدارة (العميل) المتعلقة

بالأنشطة والنتائج وإيصالها بوضوح الى الأطراف المستفيدة وأصحاب المصالح من مستخدمي القوائم المالية. (نصر على و وأخرون، 2019، صفحة 34)

وتأسس على التعريفين المذكورين أن التدقيق الخارجي يعد عملية مخططة ومتسقة تعتمد على التقييم الموضوعي، والفحص. وتعتمد هذه العملية على تدقيق القوائم المالية ودفاتر السجلات والكشوفات المحاسبية، من خلال سلسلة من الإجراءات والخطوات المنهجية. وتتولى جهة أو شخص مستقل تماما عن البناء التنظيمي والإداري للمؤسسة هذه المهمة، بهدف صياغة رأي فني محايد خالٍ من أي تأثيرات أو ضغوط خارجية، استنادا إلى المعايير المحاسبية والرقابية المتعارف عليها والمقبولة.

الفرع الثاني: مراحل سير (تنفيذ)التدقيق الخارجي

تمر عملية التدقيق الخارجي عبر منظومة متكاملة من المراحل الأساسية المتتابعة، وبيانها كالتالي (عوادي، 2016، الصفحات 9-11):

1_مرحلة قبول مهمة التدقيق (التكليف بالمهمة) :

وتغطي هذه المرحلة الإجراءات التمهيدية الممتدة من تلقي المدقق الخارجي لطلب المهمة وحتى الموافقة الرسمية عليها، وتتمثل أبرز الخطوات فيما يلي:

- ✓ **تلقي طلب التكليف:** يشمل استلام المستندات أو الخطابات الأولية المتعلقة بمهمة التدقيق. يتطلب فهم طبيعة النشاط تكوين خلفية معرفية واضحة حول بيئة عمل المؤسسة وطبيعة عملياتها التشغيلية.
- ✓ **كما يتم دراسة المخاطر المرتبطة بقبول المهمة:** من خلال تقييم وتحليل المخاطر.
- ✓ **يلي ذلك تخطيط الموارد المحتاجة:** الذي يشمل حصر وتحديد مستلزمات والكفاءات البشرية اللازمة لإنجاز العمل.
- ✓ **يجب تقييم الكفاءة المهنية:** من خلال التحقق من قدرة مكتب التدقيق على الوفاء بمتطلبات المهنة.
- ✓ **أخيرا، يتم إصدار خطاب الارتباط:** والذي يشمل الرد الرسمي بالموافقة على تولي المهمة وتحديد إطارها القانوني.

2- مرحلة تخطيط عملية التدقيق: تتضمن هذه المرحلة صياغة الاستراتيجية العامة ووضع الخطوط العريضة لخطة التدقيق، بدايةً من الصورة الأولية ثم التطويرية، وصولاً إلى إعداد برنامج تدقيق مفصل وتقدير زمني دقيق لكل مهمة. تشمل الخطوات الرئيسية في هذه المرحلة ما يلي:

- ✓ تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية من أجل تقدير المخاطر وفهم الحسابات في وقت مبكر،

ثم تقدير حدود الأهمية النسبية؛

- ✓ وأخيراً تحديد مستوى خطر التدقيق المقبول؛
- ✓ حيث يتم الالتزام بدقة بمفهوم محاولة تحديد نسبة الخطأ المسموح بها؛
- ✓ فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية يعد الخطوة الأولى؛
- ✓ حيث يتم تقييم مستوى مخاطر الرقابة وتقدير مستوى مخاطر الاكتشاف،
- ✓ ثم يلي ذلك وضع الخطة العامة لأعمال التدقيق وصياغة البرنامج الاولي؛
- ✓ يتم تنفيذ اختبارات الرقابة للتحقق من فعالية النظام الداخلي للمؤسسة؛
- ✓ وإجراء الاختبارات الأساسية للتحقق من عدالة العمليات،
- ✓ وتقييم احتمالية وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

3- مرحلة تنفيذ العمل الميداني التدقيق:

تتضمن المرحلة الحالية التطبيق العملي لخطوات خطة التدقيق المعتمد لفحص أرصدة الحسابات المختلفة. وتتمثل أبرز الإجراءات في:

- ✓ تنفيذ **إجراءات الفحص التحليلي:** من أجل دراسة العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية وتحديد الانحرافات غير الطبيعية.
- ✓ كما تشمل **إجراءات اختبارات التفاصيل:** للتحقق المباشر من صحة ودقة المعاملات المالية والقيود المحاسبية.
- ✓ وعند الحاجة، يتم القيام **بالاختبارات الإضافية:** لتغطية أي ثغرات وتعزيز الأدلة والقرائن المحقق.

4-مرحلة تقييم المخرجات وإعداد التقارير النهائية:

تتمحور هذه المرحلة حول تقييم النتائج التي تم التوصل إليها صعودا من إنهاء الاعمال الميدانية وحتى التواصل الرسمي مع لجنة التدقيق، وتشمل الخطوات الجوهرية التالية:

- ✓ مراجعة الأحداث الطارئة في تاريخ الميزانية للكشف عن ظروف غير عادية قد توافقت مع إعداد القوائم المالية؛
- ✓ يلي ذلك فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، بهدف التأكد من تأثير تطورات بعد نهاية السنة المالية على دقة القوائم؛
- ✓ يتم استكمال جمع الأدلة وإصدار الحكم النهائي، من خلال حصر القرائن المتبقية لتشكيل الرأي المهني النهائي حول الحسابات؛
- ✓ تقييم نتائج التدقيق الإجمالية هو دراسة الأثر التراكمي للملاحظات المكتشفة؛
- ✓ ثم يتم صياغة تقرير التدقيق وعرضه، من خلال إعداد التقرير النهائي وتقديمه للجمعية العامة للمساهمين؛
- ✓ أخيرا، يُتم التواصل الختامي مع الإدارة ولجنة التدقيق، من خلال إتمام المداولات والمناقشات الرسمية النهائية مع لجنة التدقيق والإدارة التنفيذية للشركة.

المبحث الثاني: مساهمة المدقق الخارجي في مواجهة المحاسبة الإبداعية والحد منها

يُعتبر التدقيق الخارجي أداة حاسمة لضمان جودة التقارير المالية وموثوقيتها، من خلال دوره المستقل في فحص القوائم المالية وتقييم عدالتها. ويلعب دورًا هامًا في منع الممارسات المحاسبية غير المشروعة من خلال تقييم القوائم المالية واكتشاف أي انحرافات أو تلاعب بالبيانات، مما يسهم في تعزيز الشفافية وضمان سلامة القرارات الاستثمارية في السوق المالية.

المطلب الأول: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه سلوك المحاسبة الإبداعية

سعت الهيئات والمنظمات المهنية إلى توسيع نطاق مسؤولية المدقق الخارجي وتعميقها بشكل مستمر عن كشف الأخطاء والمخالفات الجوهرية، بهدف تعزيز جودة عملية التدقيق. ويتطلب هذا أن يبذل المدققون عناية مهنية فائقة في رصد ممارسات المحاسبة، والتي غالباً ما تكون معقدة وصعبة الاكتشاف. ويتوقع المجتمع المالي والمستثمرون من المدقق دوراً حاسماً في كشف التحريفات المالية، سواء كانت متعمدة أو

غير متعمدة، والحد من نشر القوائم المالية المضللة. وتعزز هذه الالتزامات دور المدقق في تعزيز الثقة في السوق المالية. (حلمي جمعة ، 2009، صفحة 87)من هذا المنظور، تظهر مهنة التدقيق بوصفها استجابة للطلب الحاسم لفحص مستقل وحيادي، ويجب على المدقق أن يبذل جهوداً لتجميع أدلة إثبات كافية وملائمة، بناءً على موضوعية وتجرد، وقدرته على التحقق من مدى مطابقة البيانات المالية للمعايير المعتمدة، مع التأكد من خلوها من أي تحريف تندرج تحت مسمى المحاسبة الإبداعية، ويتطلب ذلك منه السعي بكل دقة وموضوعية. (أمين السيد، 2005، صفحة 20)

تأسيسا على ما تقدم، فإن المسؤولية الأساسية للمدقق الخارجي تتمثل في تقديم تقرير مهني واضح يُظهر مدى دقة وصدق القوائم المالية، والتحقق من ثم صياغتها بطريقة تخدم أهداف الإدارة الذاتية على حساب نزاهتها، بالإضافة إلى التأكد من خلوها من أي مخالفات أو تحريفات جوهرية أو ممارسات تُعرف بالمحاسبة الإبداعية والتلاعب بالأرقام. مع ذلك، يجب أن نلاحظ أن عملية التدقيق تؤدي إلى تقديم تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من الأخطاء والممارسات الاحتيالية، وليس تأكيد مطلق. يعود السبب في ذلك إلى وجود قيود ومتطلبات في بيئة التدقيق التي تؤثر على قدرة المدقق على رصد جميع المخالفات والأنشطة الجوهرية. حيث إن محاولة تتبع جميع أساليب المحاسبة الإبداعية بدقة عالية ستزيد من تكلفة عملية التدقيق ووقتها بشكل مفرط وغير مقبول من الناحية الاقتصادية. (بلعور و براهيمي، 2018، صفحة 112)

المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

مما لا شك فيه أن التعامل مع ممارسات المحاسبة الإبداعية والسيطرة عليها يعد أمرًا معقدًا، ويتطلب من الباحثين والمهتمين بهذا المجال مواكبة التطورات المتلاحقة في هذه الأساليب بشكل مستمر. وذلك يتطلب تعزيز القدرة على كشف هذه الممارسات، ثم العمل على تقليصها والحد من آثارها. الاستعراض التالي يطرح أبرز الآليات والاتجاهات المستخدمة في هذا الصدد (المبيضين و سلامة ، 2010، الصفحات 90-91):

- **تضييق نطاق الخيارات والمعالجات المحاسبية البديلة:** يتم عبر الحد من عدد البدائل والسياسات المحاسبية للشركات، أو من خلال وضع ضوابط صارمة تحدد الظروف التي يمكن تطبيق كل معالجة فيها، وبالتالي يقلل من فرص التلاعب بالبيانات المالية.

- **تعزيز يقظة وكفاءة المدققين ولجان التدقيق:** تلعب كفاءة ونباهة الجهات الرقابية دورا محوريا في رصد أساليب المحاسبة الإبداعية. ويمكن تفعيل ذلك من خلال انتقاء مكاتب تدقيق تتمتع بالخبرة والمصداقية العالية؛ حيث يمتلك المدقق الكفء القدرة على تصميم وتطبيق إجراءات فحص وتدقيق دقيقة تضمن الحصول على تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن هذه الممارسات، بما يحمي جوهر البيانات المالية.
- **نشر وتنمية الثقافة المحاسبية:** ينبغي رفع مستوى الوعي المعرفي والمحاسبي لدى المستثمرين، والمستفيدين من التقارير المالية، والمهتمين بالأسواق بمختلف فئاتهم. ويتم ذلك إما من خلال التثقيف الذاتي الذي يسعى إليه المستخدمون لتطوير مهاراتهم، أو عبر مبادرات تتبناها الجهات المهنية (حكومية كانت أم خاصة) تهدف إلى توعية الجمهور بأسس سلامة وشفافية القوائم المالية وكيفية قراءة وتحليل ما يرد فيها من بيانات.
- **تفعيل التنظيم المهني لقطاعي المحاسبة والتدقيق:** ويشمل ذلك صياغة ميثاق السلوك المهني وأخلاقي ملزم، وتشكيل لجان متخصصة للأخلاقيات المحاسبة تضمن التزام الممارسين بالمعايير المهنية والابتعاد عن التضليل. ونتيجة لذلك، اتجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعديلاتها الأخيرة نحو إلغاء معايير المعالجة البديلة، واستبدالها بالمعالجة المعيارية الموحدة في معظم معاييرها، بهدف تقليص فرص التلاعب وتضييق الخيارات المتاحة وكبح سوء استخدام السياسات المحاسبية.

ويمكن تحقيق الحد من الاستغلال السلبي لبعض السياسات المحاسبية من خلال الآليات التالية (رشا و حمادة، 2010، صفحة 99):

- **تقييد الخيارات المحاسبية:** وضع ضوابط وقواعد صارمة تقلل من إمكانية استخدام بعض السياسات المحاسبية، أو الغاء الممارسات التي تفتح مجالا للتأويل والتلاعب.
- **تفعيل مبدأ "الثبات المحاسبي":** ويقصد به إلزام الجهات المعدة للقوائم المالية بالاستمرار في تطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، وعدم تغييرها إلا في ظروف مبررة، لضمان القابلية للمقارنة.

- **رفع كفاءة المراجعين(المدققين) ولجان المراجعة:** تعزيز دور الجهات الرقابية في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ويتحقق ذلك من خلال إسناد أعمال التدقيق لمكاتب مهنية تتمتع بمصداقية عالية وكفاءة مشهودة لها.
- **نشر وتنمية الوعي المحاسبي:** الارتقاء بالمستوى المعرفي والثقافة المالية لدى المستثمرين، والمحللين، وكافة الفئات المهتمة بمتابعة وقراءة البيانات المالية.
- **تطوير التنظيم المهني لقطاعي المحاسبة والمراجعة:** صياغة مواثيق سلوك مهني وأخلاقي ملزمة، وتشكيل لجان متخصصة للأخلاقيات تتولى وضع القواعد السلوكية التي يتعين على المحاسبين والمراجعين المعتمدين الالتزام بها.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار التلاعب المحاسبي

تتعدد الآليات والخطوات التي يستند إليها المدقق الخارجي لتقويض ممارسات التلاعب المحاسبي وتجفيف أثارها، وتتمثل أبرز هذه الإجراءات فيما يلي:

أولا: إجراءات التدقيق الخارجي الموجهة للحد من التلاعب المحاسبي في قائمة المركز المالي

- ✓ استبعاد النقد المشروط أو المقيد عند تقييم وحساب مؤشرات السيولة السريعة للشركة يعد جزءاً حيوياً.
- ✓ عند تقييم الأصول والمعاملات المالية، يجب التأكد من سلامة ومصداقية الاسعار المستخدمة. فحص كشوف الذمم المدينة يتبعه مراجعة مدى ملاءمة ونسبة المخصصات المقتطعة، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مقارنة بإجمالي قيمة المدينين.
- ✓ يجب أيضاً مراجعة ومطابقة معدلات الاهتلاك المطبقة على الأصول الثابتة للتأكد من نظاميتها.
- ✓ الاشراف على كشوفات جرد ومطابقتها مع الأرصدة الفعلية للمخزون في المستودعات هو خطوة حاسمة.
- ✓ يجب مراجعة واختبار عدالة سياسات التقييم المعتمدة، وإجراء التسويات اللازمة بناءً على المعايير الصحيحة.
- ✓ يجب تحويل الالتزامات قصيرة الأجل إلى قروض طويلة الأجل قبل إغلاق السنة المالية، وتحديث مؤشرات الرفع المالي تبعاً لذلك.

- ✓ تتم تسوية صافي أرباح السنة الحالية، وإعادة احتساب المؤشرات المالية المرتبطة بها ونسب الأرباح المقترح توزيعها.
- ✓ يجب تقييم تأثير الاعتراف بالأصول المحتملة قبل استيفاء شروط تحقيقها على المؤشرات المالية ذات الصلة، وإجراء التعديلات التصحيحية المناسبة. (دميدي، 2024، الصفحات 50-51)

ثانيا: إجراءات التدقيق الخارجي الموجهة للحد من التلاعب المحاسبي في قائمة الدخل

- ✓ يقوم المدقق بدراسة الإيرادات المبيعات من خلال فحص فواتير البيع، مع التركيز على العمليات التي تجري مع الأطراف ذات الصلة.
- ✓ كما يتأكد من صحة صفقات البيع لضمان كونها عمليات حقيقية، وليست مجرد صفقات وهمية.
- ✓ ويتعين على المدقق كذلك مراجعة مصاريف التشغيلية للاطلاع على مدى مطابقتها للمعايير التي تسمح برسمها.
- ✓ يعمل المدقق الخارجي على تقييم الأثر المالي لوقف أنشطة الإنتاج، مثل إغلاق خط إنتاج معين، وإدراج هذا التأثير في نتائج الفترة.
- ✓ ويتضمن ذلك عزل أرباح الأنشطة الاستثنائية واستبعادها عند حساب الربح التشغيلي المتكرر، لتوفير مؤشرات دقيقة وعادلة.
- ✓ يتطلب ذلك من المدقق تحليل البيانات المالية بشكل دقيق، لضمان كونها تعكس الأداء الفعلي للشركة، ومراجعة جميع البيانات المالية. (مزيمش و شريفي، 2020، الصفحات 257-258)

ثالثا: إجراءات التدقيق الخارجي الموجهة للحد من التلاعب المحاسبي في قائمة التدفقات النقدية

- ✓ يجب التحقق من أن النفقات التشغيلية لا يتم تصنيفها بشكل خاطئ على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية.
- ✓ كما يجب تصنيف النفقات النقدية المتعلقة بالسحب على المكشوف على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.
- ✓ ويجب التحقق من وجود المخزون فعليًا وطرق تقييمه وتسعيره.
- ✓ مع التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات غير التشغيلية وضمن التدفقات النقدية التشغيلية.

- ✓ كما يجب التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية، وعدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إظهار إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية.
- ✓ يجب التحقق من عدم التأخير في كتابة شيكات الموردين، بالإضافة إلى التأكد من عدم تصنيف مبالغ نقدية محصلة فعليًا من قرض على أنها تدفق نقدي تشغيلي.
- ✓ التحقق من صحة أسعار الصرف المستخدمة وتصويب أي أخطاء ناشئة عن ترجمة البنود النقدية بالعملات الأجنبية، مع استبعاد النقدية المقيدة أو المشروطة عند احتساب نسب السيولة لضمان الوقوف على الملاءة المالية الحقيقة للمؤسسة. (دميدي، 2024، الصفحات 51-52)

رابعا: إجراءات التدقيق الخارجي الموجهة للحد من التلاعب المحاسبي في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

- ✓ **فحص معالجة فروق الترجمة:** يتضمن استعمال التحليل التدقيقي للكشف عن التلاعب الذي قد يحدث عند نقل مكاسب ترجمة البيانات المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية إلى قائمة الدخل، بدلاً من إدراجها في بند حقوق المساهمين.
- ✓ **مراجعة توجيه الأرباح السابقة:** تشمل استخدام الإجراءات التحليلية لضبط محاولات تحويل مكاسب السنوات المنصرمة ودمجها بصافي أرباح السنة الحالية للتأثير على النتيجة. وبدلاً من معالجتها محاسبيا داخل الأرباح المحتجزة، يتم ضبط هذه المكاسب.
- ✓ **اختبار تدني قيمة الأصول** : للتأكد من الاعتراف بخسائر هبوط في قيمة الأصول وضمان عدم رسملتها أو تسجيلها بقيمة تفوق قيمتها الاستردادية، التزاما بأحكام معيار المحاسبة الدولي رقم ISA36. (حاتم الفاضل و عباس الشمري، 2020، الصفحات 158-159)

المبحث الثالث: الأدبيات السابقة والإطار المنهجي للدراسة

بمرور الزمن، أصبحت العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية محل تركيز متزايد بين الباحثين في مجالات المال والاعمال والمحاسبة. وبالتالي، يهدف هذا الجزء إلى استعراض مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية التي تتناول مواضيع متقاطعة مع دراستي الحالية، من أجل فهم أعمق للعلاقة بين هذه المتغيرات.

المطلب الأول: دراسات عربية

1-دراسة فرحات عايدة، خلف الله بن يوسف، دور المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات، مجلة طبنة للدراسات العلمية الاكاديمية، المجلد 06، العدد 02، 2023/12/27: هدفت الدراسة إلى فهم الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية في إدارة المؤسسات الاقتصادية، في سياق حوكمة الشركات. لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت على المنهج الوصفي والتحليلي، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة التي شملت إطارات مالية ومحاسبية ومحافظي الحسابات. كما تم الاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS النسخة 25 لتحليل البيانات.

وأظهرت الدراسة أن المراجعة الخارجية تؤثر إيجابيا في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التزام المراجع بالمعايير المراجعة، بما في ذلك المعايير العامة والشخصية، معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير. كلما زاد التزام المراجعة الخارجية بمعايير المراجعة، زادت كفاءتها في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية، مما يساهم في إنجاز أهداف الحوكمة. وبشكل عام، تأكدت الدراسة على أهمية المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات.

2-دراسة مزيمش أسماء، شريفي عمر، التدقيق الخارجي كأحد اهم آليات الخارجية ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة سطيف، 2020:

تهدف هذه الدراسة إلى فهم تأثير التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لما له من دور مهم في آليات حوكمة الشركات. وجدت الدراسة أن التدقيق الخارجي يؤدي دوراً أساسياً في اكتشاف الأخطاء والاحتيال المحاسبي وتوعية مختلف أشكال الفساد المالي والإداري في الشركات. يتم ذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق، سواء على مستوى المركز المالي أو قائمة الدخل، حيث يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية والكفاءة اللازمتين لاكتشاف ممارسات المحاسبة التي تتبعها الإدارة وطرحها في تقريره.

3-دراسة رشا حمادة (2010) بعنوان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، سوريا:

هدفت الدراسة إلى تحديد النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتساهم في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية. من أجل ذلك، قام الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على مجموعة من المراجعين الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة. وخلصت الدراسة إلى وجود مجموعة من النشاطات التي تتبعها لجان المراجعة عند تنفيذ مهامها، مما يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. كما أوصت الدراسة بتعميم مفهوم لجان المراجعة على جميع الشركات العاملة في القطاعين العام والخاص، وفرض إجراءات رقابية من قبل الهيئات الرقابية في سوريا، مثل وزارة الاقتصاد. دراستنا تحاول أن تركز الانتباه على المحاسبة الإبداعية كواحدة من الممارسات التي تتبعها الإدارة لتحقيق أهداف معينة. وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير إدراك المدققين الخارجيين لعوامل المحاسبة الإبداعية وفعالية التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1-دراسة Raed Abueid (2022)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية الفلسطينية، فضلا عن دراسة مدى تورط الشركات المحلية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتأثر الأداء المالي للشركات بفعل هذه الممارسات. اعتمدت الدراسة على منهج وصفي نوعه "التحليل البعدي"، وضمت عينة تكونت من 100 فرد من بين الأكاديميين والمدققين. وتم ارسال استبيانات الى عينة مختارة عشوائيا من اساتذة المحاسبة ومدققي الحسابات في فلسطين، بغرض تقييم اثار الاساليب المحاسبية على موثوقية التقارير المالية. تشير النتائج الى ان المحاسبين والأكاديميين يرون ان استخدام الاساليب المحاسبية يمكن ان يحقق نتائج متباينة، وقد ركزت الدراسة على دراسة الاثار السلبية لهذه الاساليب على التقارير المالية، واوضحت ان المدققين يمكن ان يضطلعوا بدور حاسم في الحد من الاثار السلبية لتلك الاساليب على موثوقية التقارير المالية، وبالتالي تعزيز مصداقية التقارير.

2-دراسةDheyaa zamil khudhair (2017)

تمثلت الدراسة في محاولة للكشف عن الممارسات الإبداعية في المصارف التجارية العراقية المدرجةالمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تم استخدام نموذج ميلر لإنجاز ذلك. كما سعى البحث إلى معرفة تأثير هذه الممارسات على الأداء المالي للمصارف. ولإنجاز هذه الأهداف، تم تطبيق البحث

على مصرف المنصور التجاري ومصرف الاتحاد للاستثمار للفترة من 2013 إلى 2019. وأظهرت النتائج أن المصارف التجارية العراقية تمارس محاسبة إبداعية من خلال إدارة الأرباح عند إعداد وعرض القوائم المالية، وأن لهذه الممارسات تأثيرًا سلبيًا كبيرًا. وفي ختام البحث، تم تقديم توصيات لمنع هذه الممارسات، بما في ذلك الحاجة إلى وضع ضوابط للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتحسين شفافية القوائم المالية من خلال الإفصاح الكافي والعادل، وتدريس أخلاقيات المحاسبة في مناهج الجامعات والمعاهد العراقية. وبهذا، يمكن أن تسهم هذه التوصيات في تعزيز الثقة في القوائم المالية للمصارف العراقية، وضمان تقديم معلومات مالية دقيقة ومستندة إلى معايير محاسبية صارمة.

3-دراسةMuhamed Syaiqu et autres (2015)

استهدفت هذه الدراسة تحليل العلاقة بين القيم الأخلاقية لمدققي الحسابات وجودة التقارير المالية في ماليزيا وجنوب أفريقيا، بالإضافة إلى فهم موقف مراجعي الحسابات تجاه الممارسات المحاسبية، مثل المحاسبة الإبداعية. أجريت الدراسة لجمع آراء مدققي الحسابات، حيث شارك 178 مدققاً من مختلف ولايات البلدين. أظهرت النتائج وجود علاقة مهمة بين أخلاقيات مدققي الحسابات وجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى وجود مشاكل في تطبيق السياسات المحاسبية، مما يؤثر على جودة التقارير المالية. أوصت الدراسة بتعزيز قواعد السلوك المهني لمدققي الحسابات لتعزيز ثقة المستخدمين في التقارير المالية، وبالتالي يكون المحاسب أقل استعدادا للتواطؤ في الممارسات المحاسبية غير الأخلاقية.

المطلب الثالث: ميزة الدراسة

أولا: أوجه التشابه

تلتقي الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة في تركيزها على مفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث تهدف إلى تفكيك هذا المفهوم وتحديد أسباب ظهوره، بالإضافة إلى تحليل المحفزات والدوافع التي تؤدي إلى تبنيه من قبل الإدارة. وتتزامن هذه الدراسة مع الاتجاهات البحثية السابقة في رصد تطبيقات المحاسبة الإبداعية، حيث يستفيد المحاسب من خبراته المهنية لصياغة الطرق والإجراءات المحاسبية التي تلبي تطلعات المديرين ورغباتهم.

وأيضاً، تشير الدراسات إلى أن التدقيق يُعد الأداة الرئيسية لفضح التجاوزات المالية ووضع قواعد للتصدي لها، حيث يُستخدم التصميم وتحليل النتائج كمنهجية لاختبار الفرضيات البحثية المقترحة، وبالتالي يُبرز أهمية هذا النهج في الحد من المخالفات المالية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

يتعين النظر إلى التباين بين الدراسات الحالية والادبيات السابقة بسبب البيئة الاقتصادية لمجال التطبيق، حيث تتراوح الدراسات السابقة بين بيئات عربية وأجنبية. بالتالي، رغم أن موضوع البحث يتقاطع مع بعض تلك الدراسات، فإن أغلبها يركز على شركات المساهمة العامة، بينما تركز الدراسة الحالية على مؤسسة طبيعية متمثلة في مكاتب مدققي الحسابات.

ومن ناحية أخرى، بحثت بعض الأبحاث السابقة في دور لجان تدقيق الحسابات، واستكشفت المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على المهنة، مع تناول الدور المشترك للتدقيقين الخارجي والداخلي في تحجيم الممارسات، على عكس الدراسة الحالية التي ركزت بشكل رئيسي ومكثف على التدقيق الخارجي كآلية رادعة أولى للحد من تلك التلاعبات.

ثالثا: الفجوة البحثية وما يميز الدراسة الحالية

خصوصية هذه الدراسة تكمن في أنها تتبنى نهجًا متكاملًا يدمج بين عدة جوانب لتحليل دور التدقيق الخارجي في مواجهة ما يُعرف بـ "المحاسبة الإبداعية" وتحديد آليات الكشف عنها. ينطوي ذلك على وضع الضوء على الأساليب المستخدمة في هذا النوع من المحاسبة، والطرق التي تُستخدم للتصدي لها، مع تحديد الدوافع التي قد تثير إدارة المنشأة للجوء إلى مثل هذه الممارسات. كما تتناول الدراسة مسؤولية المدققين في هذه العملية، وكيفية تأثير فعالية عملية التدقيق في مجال المواجهة. وفي السياق نفسه، تُستعرض التحديات التي قد تواجه مهنة التدقيق الخارجي. بهدف إنجاز هذه الأهداف البحثية، تم تصميم استبيان استقصائي لتوزيعه على عينة من مكاتب التدقيق والخبراء في هذا المجال، لجمع البيانات الضرورية.

خلاصة الفصل الأول:

التدقيق الخارجي يُشكل عاملاً حاسماً في الحد من ممارسات "التحريف المحاسبي" التي قد تؤدي إلى تشويه البيانات المالية. حيث أن المدقق الخارجي يقوم بتقييم الأنظمة المحاسبية والمالية للمؤسسة بدقة وحرية، فإن ذلك يساهم في تعزيز مبادئ الشفافية والصدق في التقارير المالية النهائية. ونتيجة لذلك، تُقلل عملية التدقيق المستمرة من فرص التلاعب بالبيانات، مما يعزز من مصداقية القوائم المالية التي يتم توجيهها للمستثمرين والهيئات الرقابية. وبالتالي، يُعتبر التدقيق الخارجي أداة ضرورية لتعزيز النزاهة في البيئة المالية والمحاسبية، ويسهم في بناء الثقة بين الشركات والأطراف ذات المصلحة، مما يؤدي إلى تعزيز الاستقرار المالي والثقة في السوق.

الفصل التطبيق: دراسة ميدانيةعن دور التدقيق الخارجي في كشف المحاسبة الابداعية

تمهيد:

يمثل الجانب التطبيقي الركيزة الأساسية للتحقق من الفرضيات النظرية للبحث واختبار مدى مطابقتها للواقع المهني. لذ، يركِّز هذا الفصل على إجراء دراسة ميدانية استقصائية تستهدف استطلاع آراء عينة من مهني المحاسبة (خبراء محاسبيين، محافظي حسابات ومحاسبيين معتمدين) الناشطين في ولاية المدية، باعتبارهم الطرف الأكثر دراية بآليات الرقابة المحاسبية. ومن خلال أداة الاستبيان، سيتم تجميع البيانات الميدانية وتحليلها إحصائيا للوقوف عن مدى مساهمة المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية.

وعليه يستعرض هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها الميدانية

المبحث الثاني: تفريغ وتحليل نتائج الاستبيان

المبحث الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها الميدانية

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

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف بالطريقة المستخدمة في الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة ووصف خصائصها.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من خبراء محاسبة، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، وأساتذة جامعيين.

ثانيًا: عينة الدراسة

تم توزيع **45** استمارة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	45	100%
الاستمارات المسترجعة	40	88.89%
الاستمارات غير مسترجعة	5	11.11%
الاستمارات الملغات	5	11.11%
الاستمارات الصالحة للدراسة	35	77.78%

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه رقم **(01)** تم توزيع **(45)** استمارة وتحصلت على **(35)** استمارة صالحة.

- تبين أن: بعد إخضاع الاستمارات المسترجعة للمراجعة والتدقيق تبين أنه هناك وجود **(5)** استمارات ملغاة بنسبة **11.11%** نظرا لعدم وجود الجدية في الإجابات والبعض منها خاناتها فارغة، مما

جعل عدد الاستمارات النهائية الصالحة للتحليل الاحصائي والدراسة تبلغ **(35)** استمارة، وهي عينة كافية لإجراء الدراسة الإحصائية.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان ومقياس الدراسة

تستند الدراسة الميدانية الحالية إلى استبيان محكّم يمثل الأداة الرئيسية لجمع البيانات، حيث تم تصميمه وفق هيكل منطقي يترجم فرضيات البحث ومتغيراته. وقد اعتمدت الدراسة على مقياس ليكارت الخماسي **(Likert scale)** كأداة قياس أساسية لتقديرالإجابات واستقصاء آراء عينة المدققين الخارجيين بدقة وموضوعية.

أولاً: هيكل الاستبيان

هناك جملة من النقاط تم أخذها بعين الاعتبار عند اعداد الاستبيان:

- ✓ اعتمدت الطالبة على الأسلوب البسيط في صياغة الأسئلة لسهولة فهمها وتفاديي تأويلات أخرى.
- ✓ توافق في الترتيب وتدرج في الأسئلة.
- ✓ محاولة طرح أكبر قدر ممكن من الأسئلة دون الخروج عن الموضوع.
- ✓ إحداث بعض تعديلات في الاستبيان (إضافة، حذف، تغيير) بعد استشارة الأستاذ المشرف.
- ✓ عرض الاستبيان الاولي على لجنة التحكيم المكونة من أساتذة مختصين في المحاسبة والإحصاء.

وتم تقسيم الاستبيان إلى جزأين:

- **الجزء الأول:** شمل هذا الجزء المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة (المستوى التعليمي، الوظيفة، الخبرة)
- **الجزء الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى أربعة محاور:

- **المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية وتضمن10 عبارات.**
- **المحور الثاني: خبرة وكفاءة المدقق الخارجي وتضمن 6عبارات.**
- **المحور الثالث: الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA وتضمن 6 عبارات.**
- **المحور الرابع: مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي وتضمن 7عبارات.**

ثانيا: مقياس الاستبيان

حول كل سؤال في الاستبيان. تم إعداد الأسئلة وفق مقياس **Likert scale** من 05 درجات بغية معرفة الاتجاه العام لأفراد العينة، ويوضح الجدول رقم **(02)** الاتي توزيع درجات مقياس ليكارت الخماسي Likert Scale ومجالات المتوسط المرجح المعتمدة في تحديد اتجاهات أفراد العينة:

الجدول رقم (02): مقياس Likert Scale الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
متوسط المرجح	(1،8،1)	(2،6،1،8)	(3،4،2،6،1)	(4،2،3،4)	(5،4،2،1)

المصدر: محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص 11.

المبحث الثاني: تفريغ نتائج الاستبيان

بعد الانتهاء من مرحلة جمع البيانات ميدانيا، تبدأ خطوة تفريغ الإجابات وترميزها أليا وفق لبرنامج SPSS (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية) لتنظيمها في شكل أشكال بيانية واضحة. وتهدف هذه العملية إلى تحويل البيانات الأولية إلى مؤشرات كمية قابلة للقياس، تمهيدا لإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة واستخلاص النتائج النهائية للدراسة.

المطلب الأول: معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحميل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، تم بتجميع البيانات المحصلة وتفريغ البيانات المحصلة في **برنامج SPSS وكذا برنامجEXCEL** وفيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة من الجداول والتي تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج **EXCEL**، وبنفس البرنامج وتم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطى وضوحا أكثر وتسهيل عملية الملاحظة والتحميل.

وقد تم في عملية التحميل على مجموعة من الأساليب الإحصائية والمتمثلة في: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية...الخ.

- **تكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم الاعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.
- **المتوسطات الحسابية:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور والمتوسط الحسابي لكل محور.
- **الانحراف المعياري:** تم استخدامه للتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة لكل عبارة عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح تشتت في إجابات الافراد.
- **معامل الثبات (الفا كرو نباخ):** يعرف معامل الثبات بأنه استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وقد استخدمت معامل الفاكرونباخ لاختبار ثبات الاستبيان، حيث يأخذ هذا المعامل قيمة تكون محصورة بين 0 و 1 فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمته تساوي واحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات للواحد كان الثبات مرتفعا والعكس، ويستخدم لقياس قوة العلاقة بين الفقرات وتناسقها.

المطلب الثاني: قياس مدى صدق وثبات الاستبيان

لضمان عملية الدراسة الميدانية، خضعت أداة الاستبيان لاختبارات الصدق والثبات للتأكد من قدرتها الدقيقة على قياس المتغيرات المستهدفة وخلوها من الأخطاء العشوائية. وقد تم الاعتماد على المعاملات الإحصائية المناسبة (مثل معامل ألفا كرونباخ والاتساق الداخلي) للحكم على مدى صلاحية الأداة واعتماد نتائجها للتطبيق والتحليل.

أولاً: صدق الاستبيان

يعد قياس الاستبيان خطوة منهجية محورية للتحقق من مدى صلاحية الأداة البحثية وقدرتها على قياس المتغيرات الفعلية التي صممت لأجلها بدقة وموضوعية. ويساهم هذا الاختبار في التأكد من الارتباط المنطقي بين عبارات الاستبيان والابعاد المتضمنة في فرضيات الدراسة.

أ-صدق التحكيم

تم اختبار صدق الاستبيان بواسطة صدق المحكمين للتأكد من مدى ملائمة مفردات الاستبيان للغرض الذي وضع من أجله، كما وزع الاستبيان على مجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين في مجال الدراسة لمناقشة محتوى الاستبيان وعباراتها.

ب-صدق الاتساق الداخلي

تم حساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بإجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال مع الدرجة الكلية للمجال نفسه.

❖ صدق الانتساق الداخلي

يكشف الجدول رقم **(03)** الاتي عن قيم معامل الارتباط سبيرمان**(Sepearman)** ومستوى الدلالة لقياس مدى الانتساق الداخلي لفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور:

الجدول رقم (03): معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

	العبارات	المحور الأول	
		معامل الارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
1	اللاموضوعية في وضع التقديرات المحاسبية.	**0.537**	**0.00023**
2	تغيير طريقة الإهتلاك كل فترة بدون توضيح سبب التغير.	**0.701**	**0.000003**
3	المبالغة في تقيم العناصر غير الملموسة.	**0.722**	**0.000000**
4	استخدام قروض طويلة الأجل في تمويل قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.	**0.572**	**0.000328**
5	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.	**0.576**	**0.000293**
6	التغير غير المبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات.	**0.801**	**0.000000**

7	معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع اسهم مجانية على المساهمين للمحافظة على حجم التدفق النقدي	**0.639**	**0.000036**
8	عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة	**0.581**	**0.000252**
9	تسجيل قيمة التنازل عن التثبيتات كإرادات تشغيلية	**0.603**	**0.000127**
10	التلاعب في اسعر الصرف النقدية بالعملات الأجنبية	**0.652**	**0.000022**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه رقم (03)، والذي يوضح قيم معاملات الارتباط **سبيرمان** بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (الخاصة بممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية) والدرجة الكلية للمحور:

- تبين أن: من ناحية قوة واتجاه العلاقات الإحصائية اذ تراوحت قيم معاملات الارتباط سبيرمان بين الحد الأدنى وبلغ **0.572** للعبارة (04)"استخدام قروض طويلة الاجل لتحين نسب السيولة "، والحد الأقصى وبلغ **0.801** للعبارة رقم (06)" التغيير غير مبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات"، وأن جميع معاملات الارتباط المحسوبة جاءت موجبة (طردية)، مما يدل على أن هناك تناسقا تام في اتجاه الإجابات، ويدل أن جميع العبارات متجانسة تصب في قياس الظاهرة نفسها(المحاسبة الإبداعية) وترتبط ارتباط ذو دلالة إحصائية، **كما أن كل القيم كانت ذات مستوى دلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على قوة الاتساق الداخلي للعناصر المكونة لكل محور.**

يكشف الجدول رقم (04) الاتي عن قيم معامل الارتباط بيرسون(**Pearson**) ومستوى الدلالة لقياس مدى الانتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور:

الجدول رقم (04): معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع درجة الكلية للمحور

	العبارات	المحور الثاني	
		معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة

1	يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجية المعلومات.	**0.509**	**0.001789**
2	يمتلك المدقق القدرة على استخدام برمجيات التدقيق المتطورة والتعامل مع أنظمة الـERP لتحليل البيانات الضخمة.	**0.678**	**0.000008**
3	يستطيع المدقق استعاب نموذج عمل المؤسسة والمخاطر المرتبطة بقطاع نشاطها بسرعة.	**0.567**	**0.000373**
4	يمتلك المدقق دراية واسعة بالتشريعات الضريبية، القانون التجاري، قانون العمل.	**0.602**	**0.000127**
5	يمتلك المدقق القدرة على الربط بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية للتأكد من منطقية الأرقام.	**0.570**	**0.000345**
6	يعمد المدقق الى تصميم استراتيجية تدقيق تركز على مناطق خطر حقيقية دون إضاعة الوقت في الجوانب الروتينية غير المؤثرة.	**0.418**	**0.012298**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه رقم (04)، والذي يوضح قيم معاملات الارتباط **بيرسون** بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الخاصة خبرة وكفاءة المدقق الخارجي) والدرجة الكلية للمحور:

- تبين أن: من ناحية قوة واتجاه العلاقات الإحصائية ان تراوحت قيم معاملات الارتباط بيرسون بين الحد الأدنى وبلغ**0.418** للعبارة (06)"يعتمد المدقق إلى تصميم استراتيجية تد قيق تركز على مناطق خطر حقيقية دون إضاعة الوقت في جوانب الروتينية غير المؤثرة"، والحد الأقصى بلغ **0.678** للعبارة رقم (02)" يمتلك المدقق القدرة على استخدام برمجيات تدقيق المتطورة والتعامل مع أنظمة الـERP لتحليل البيانات ضخمة "، وأن جميع معاملات الارتباط المحسوبة جاءت موجبة (طردية)، مما يدل على أن هناك تناسقا تام في اتجاه الإجابات، ويدل أن جميع العبارات متجانسة تصب في قياس الظاهرة نفسها (التدقيق الخارجي) وترتبط ارتباط ذو دلالة إحصائية، **كما أن كل القيم كانت ذات مستوى دلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على قوة الاتساق الداخلي للعناصر المكونة لكل محور.**

يكشف الجدول رقم (05) الاتي عن قيم معامل الارتباط سبيرمان(**Spearman**) ومستوى الدلالة لقياس مدى الانتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث.

الجدول رقم (05): معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

	العبارات	المحور الثالث	
		معامل ارتباط سبيرمان	مستوى الدلالة
1	يتم التقليل من العشوائية والاجتهادات الشخصية أثناء تنفيذ مهمة التدقيق.	**0.832**	**0.00000**
2	يتم تحديد خطوات واضحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.	**0.821**	**0.00000**
3	يتم تحديد حجم العينات المطلوبة بكل موضوعية وبطريقة علمية استجابة لمتطلبات المعايير.	**0.817**	**0.00000**
4	يتم توثيق كافة إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفة استجابة لمتطلبات المعايير.	**0.660**	**0.00001**
5	يتم تقديم فقرة "الرأي"، فقرة" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونية الأخرى في نموذج تقرير موحدة.	**0.477**	**0.00370**
6	يتم إعداد مذكرة التخطيط قبل بدء الفحص ويذكر فيها الأهداف، النطاق الزمني، وتوزيع المهام على فريق العمل.	**0.825**	**0.00117**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم(05)، والذي يوضح قيم معاملات الارتباط **سبيرمان** بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث(الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA) والدرجة الكلية للمحور:

- تبين أن: من ناحية قوة واتجاه العلاقات الإحصائية ان تراوحت قيم معاملات الارتباط بيرسون بين الحد الأدنى وبلغ **0.447** للعبارة (05)" يتم تقديم فقرة "الرأي"، فقرة" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونية الأخرى في نموذج تقرير موحدة. "، والحد الأقصى للعبارة رقم (01)" يتم التقليل من العشوائية والاجتهادات الشخصية أثناء تنفيذ مهمة التدقيق "; وبلغ **0.832**، وأن جميع معاملات الارتباط المحسوبة جاءت موجبة (طردية)، مما يدل على أن هناك تناسقا تام في اتجاه الإجابات،

ويدل أن جميع العبارات متجانسة تصب في قياس الظاهرة نفسها (التدقيق الخارجي) وترتبط ارتباط ذو دلالة إحصائية، **كما أن كل القيم كانت ذات مستوى دلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على قوة الاتساق الداخلي للعناصر المكونة لكل محور.**

يكشف الجدول رقم (06) الاتي عن قيم معامل الارتباط بيرسون **(Pearson)** ومستوى الدلالة لقياس مدى الانتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

الجدول رقم (06): معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الرابع مع درجة الكلية المحور

	العبارات	المحور الرابع	
		معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة
1	تغطية البيانات أي فحص كافة العمليات (100%) بدلا من العينات، مما يعزز دقة تقيم الرقابة.	**0.720**	**0.00001**
2	تقييم المخاطر من خلال التحليلات التنبئية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها	**0.753**	**0.000000**
3	تحديد الشواذ حيث يقوم النظام بعزل العمليات غير معتادة مثل قيد محاسبي تم تسجيله في يوم عطلة أو في ساعة متأخرة.	**0.673**	**0.00000**
4	الرفع من كفاءة مطابقة الفواتير والسجلات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية.	**0.606**	**0.000112**
5	تقديم تقارير فحص أكثر موضوعية بناء على تحليلات بيانات ضخمة.	**0.663**	**0.000019**
6	تحليل البيانات غير المهيكلة (كالعقود والرسائل) كأدلة اثبات قوية في فحص الحسابات.	**0.578**	**0.000342**
7	تقليل الوقت المستغرق في المهام الروتينية لعملية الفحص.	**0.619**	**0.000094**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه رقم (06)، والذي يوضح قيم معاملات الارتباط **بيرسون** بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي) والدرجة الكلية للمحور:

- تبين أن: من ناحية قوة واتجاه العلاقات الإحصائية ان تراوحت قيم معاملات الارتباط بيرسون بين الحد الأدنى وبلغ**0.578** للعبارة (06)"تحليل البيانات غير المهيكلة (كالعقود والرسائل) كأدلة اثبات قوية في فحص الحسابات ""، والحد الأقصى للعبارة رقم (02)" تقييم المخاطر من خلال التحليلات التنبئية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها" حيث بلغ **0.753**، وأن جميع معاملات الارتباط المحسوبة جاءت موجبة (طردية)، مما يدل على أن هناك تناسقا تام في اتجاه الإجابات، ويدل أن جميع العبارات متجانسة تصب في قياس الظاهرة نفسها(التدقيق الخارجي و المحاسبة الإبداعية) وترتبط ارتباط ذو دلالة إحصائية، **كما أن كل القيم كانت ذات مستوى دلالة أقل من (0.05) وهذا يدل على قوة الاتساق الداخلي للعناصر المكونة لكل محور.**

ثانيًا: ثبات ومصداقية الاستبيان

من أجل قياس ثبات الاستبيانة تم استخدام أحد معاملات الثبات المتمثل في المعامل **ألفا كرونباخ (Alpha-Cronbach)**، الذي يعد وسيلة لبيان مدى ثبات وصدق واتساق محاور الاستبانة، حيث تتراوح قيمته بين (0-1) حيث كلما زادت قيمته واقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي وعلى درجة أكبر من الثبات الاستبانة بحيث يجب أن ا تقل قيمتها عن القيمة المقبولة إحصائيا (0.71) أي يجب أن يكون معامل الثبات **(الفا كرو نباخ)** أعلى من 0.71.

والجدول رقم **(07)** التالي يوضح معاملات الثبات كل محور ومعامل الثبات الكلي للاستبانة:

الجدول رقم (07): معامل الثبات ألفا كرونباخ

محاول الاستبيان	عدد العبارات	معامل الثبات الفا كرونباخ
ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية	**10**	**0.869**
خبرة وكفاءة المدقق الخارجي	**6**	**0.549**
الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA	**6**	**0.789**
مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي	**7**	**0.773**

الاستبانة كاكل	**29**	**0.754**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معامل ألفا كرونباخ لعبارات محاور الاستبانة هي كالآتي:

- **المحور الأول (ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية):** قيمة معامل الثبات **(0.868)** وهي أكبر من القيمة الإحصائية 0.71 وهذا يدل على أن عبارات المحور ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية تتمتع بثبات ممتاز وهو ما يدل على أن هذه العبارات يمكن الاعتماد عليها في قياس ما تهدف إلى قياسه بشكل موثوق، وهذا ما يعزز من مصداقية النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام هذا الاستبيان.
- **المحور الثاني (خبرة وكفاءة المدقق الخارجي):** قيمة معامل الثبات **(0.594)** وهي أقل من القيمة الإحصائية 0 .71 وهذا يدل أن عبارات المحور خبرة وكفاءة المدقق الخارجي تتسم بثبات ومصداقية ضعيفة نوعا ما لذلك من المستحسن مراجعة العبارات الموجودة في هذا المحور، وذلك لضمان تحسين المصداقية وزيادة الثبات وعلى العموم هناك ثبات على بالنسبة للعبارات ككل لذلك هذا المحور لا يؤثر على الدراسة ككل.
- **المحور الثالث (التزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA)** قيمة معامل الثبات **(0.789)** وهي أكبر من القيمة الإحصائية 0.71 وهذا يدل على أن عبارات المحور الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA تتمتع بثبات ممتاز وهو ما يدل على أن هذه العبارات يمكن الاعتماد عليها في قياس ما تهدف إلى قياسه بشكل موثوق، وهذا ما يعزز من مصداقية النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام هذا الاستبيان.
- **المحور الرابع (مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي):** قيمة معامل الثبات **(0.773)** وهي أكبر من القيمة الإحصائية 0.71 وهذا يدل على أن عبارات المحور مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي تتمتع بثبات ممتاز وهو ما يدل على أن هذه العبارات يمكن الاعتماد عليها في قياس ما تهدف إلى قياسه بشكل موثوق، وهذا ما يعزز من مصداقية النتائج التي تم الحصول عليها باستخدام هذا الاستبيان.

- **بالنسبة لعبارات الاستبانة ككل:** تبين ان قيمة معامل الثبات (0.754) وهي قيمة تقع في المدى المقبول إحصائيا أي أكبر من (0.71)هذا يعني أن هناك اتساقا داخليا عاليا بين جميع عبارات الاستبيان 29، وأن أداة الدراسة (الاستبانة) تتمتع بدرجة ثبات قوية.

المبحث الثالث: عرض وتحليل النتائج الاستبيان

يتم من خلال هذا المبحث عرض إجابات أفراد عينة الدراسة كما جاءت في الإجابات المستلمة في شكل تكرارات ونسب، من أجل أخذ صورة أولية عن الاجابات، واستنتاج الاتجاه العام للإجابات أفرادالعينة الدراسة، وتحقق من الفرضيات المصاغة وهذا قبل إجراء الاختبارات الإحصائية الأخيرة.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

يتم توضيح توزيع أفراد العينة الدراسة على نحو التالي:

❖ توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

بناء التقييم المنهج بالنسبة لمستوى العلمي الأفراد عينة الدراسة تحصلنا التكرارات الموضحة في الجدول التالي:

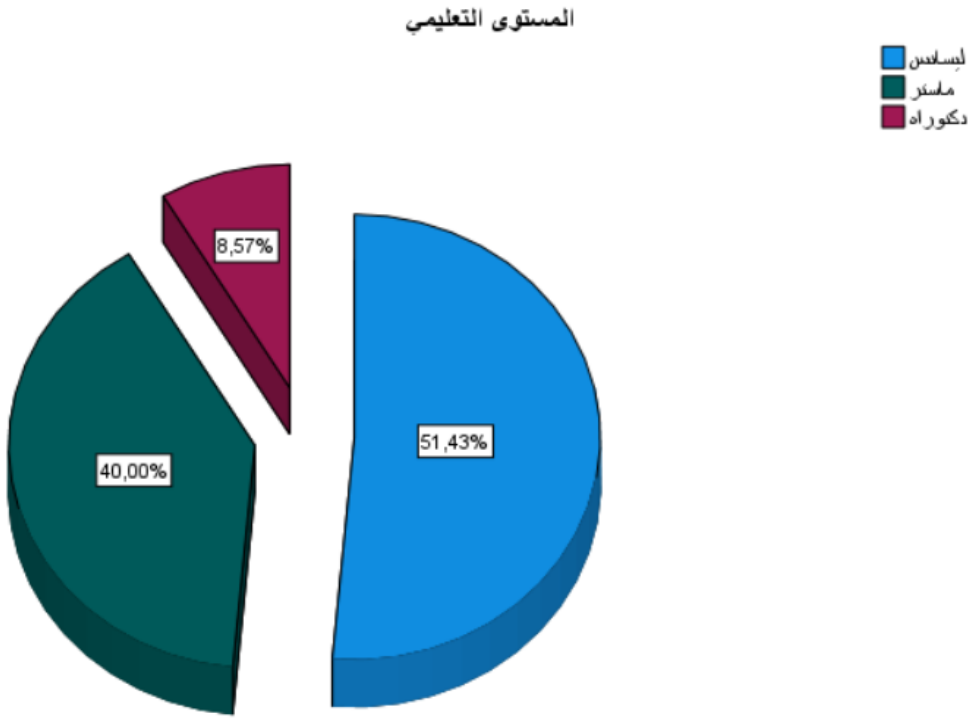
الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة%
ليسانس	18	51.4
ماجيستير	0	0
ماستر	14	40
دكتوراه	3	8.6
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامجSPSS

يُظهر الشكل البياني رقم **(01)** التالي التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير " المستوى العلمي"(ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه):

الشكل رقم (01): تصنيف أفراد العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول والشكل أعلاه الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة والبالغ عددها الإجمالي 35فردا على أربعة مستويات علمية مختلفة:

- حيث احتل **مستوى ليسانس** أكبر نسبة تقدر بـ **51.4 %**ما يعادل **18** فرد وهو أكثرمن نصف الإجمالي للعينة لان شهادة الاعتماد تمنح لحاملي شهادة ليسانس والذين في غالبيتهم من خرجي النظام القديم والذي كان يعتمد على طور ليسانس كشهادة تخرج يليها شهادة الماجستير.
- أما بالنسبة للحاصلين على **مستوى ماستر** فبلغت نسبتهم **40 %** ما يعادل **14** فرد فهم من خرجين الجدد والذين يعملون اغلبهم كمحاسبين في مؤسسات العمومية خاصة.
- في حين أن نسبة المتحصلين على **مستوى الدكتوراه** يمثل أقل فئة بحيث بلغت نسبتهم **8.6 %** أي ما يعادل **3** أفراد فهم يعملون كأساتذة.
- أما نسبة المتحصلين على **شهادة الماجستير** فهي **معدومة**.

❖ توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

يظهر الجدول رقم (09) التوزيع النسبي والتكراري لأفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الوظيفة، وذلك على نحو التالي:

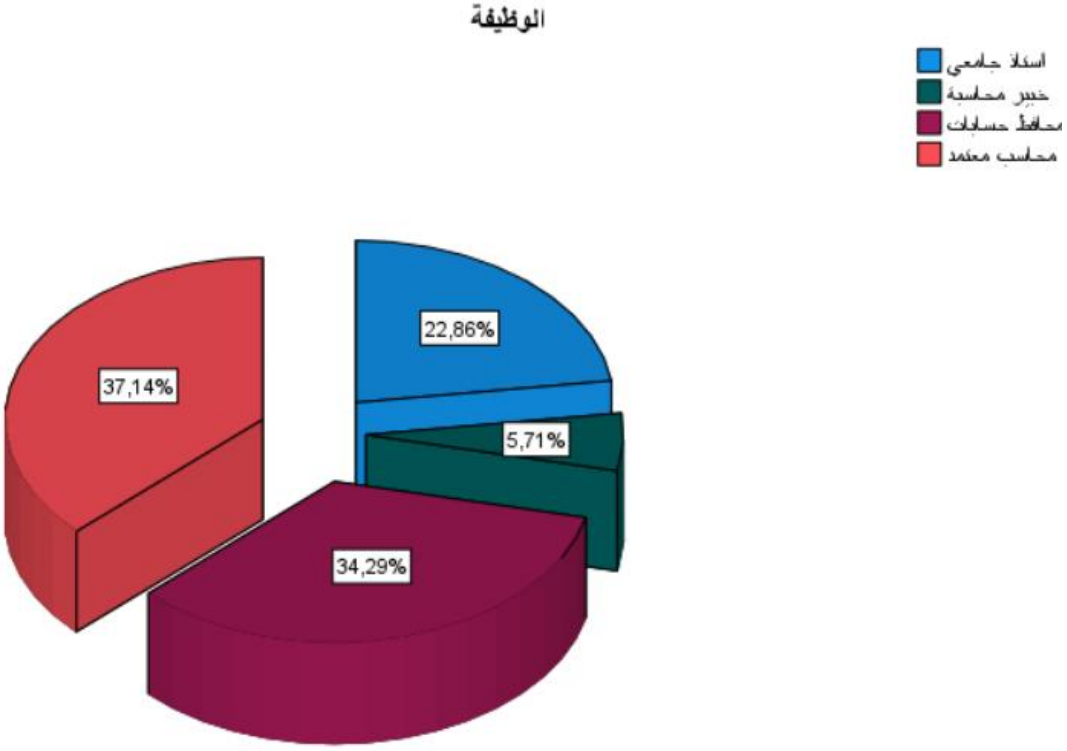
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة%
أستاذ جامعي	8	22.9
محافظ حسابات	12	34.3
خبير محاسبة	2	5.7
محاسب معتمد	13	37.1
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

ولإعطاء صورة بيانية واضحة حول مكونات عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة، الشكل الموالي يوضح النسب المئوية التي تشغلها كل فئة من فئات الوظيفة داخل العينة:

الشكل رقم (02): تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يوضح لنا الجدول والشكل أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة تم تقسيمها وفق متغير الوظيفة فنجد:

- نسبة محاسبين المعتمدين بلغت 37.14% أي ما يعادل 13 محاسب معتمد وهي أكبر نسبة.
- نسبة ممارسو مهنة محافظي الحسابات بلغت 34.29% أي ما يعادل 12 محافظ حسابات.
- نسبة الأساتذة الجامعيين فكانت 22.86 % أي ما يعادل 8أساتذة لان عينتي استهدفت بصفة أكبر الأشخاص الذين يمارسون مهنة المحاسبة وبدرجة أقل الأساتذة.
- نسبة خبراء المحاسبة 5.71 %ما يعادل خبيرين محاسبيين.

❖ توزيع أفراد العينة حسبة الخبرة

يبين الجدول رقم (10) التوزيع التكراري والنسبي لأفراد عينة الدراسة المستجوبة بالاعتماد على متغير الخبرة المهنية، وذلك كالتالي:

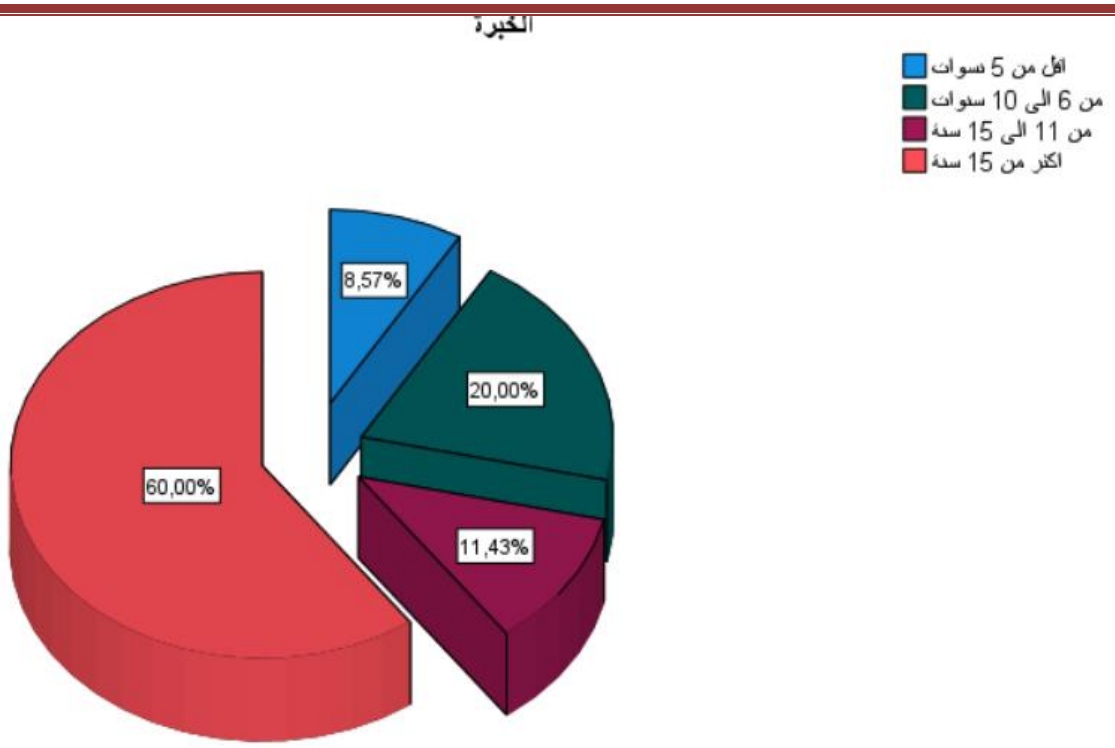
الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة%
أقل من 5 سنوات	3	8.57
من 6سنوات إلى أقل من 10سنوات	7	20
من 11 سنة إلى أقل من 15سنة	4	11.43
أكثر من 15سنة	21	60
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبة وفق لمخرجات برنامج SPSS

يعطي الشكل البياني الموالي تصورا واضحا حول التوزيع المئوي للفئات حسب متغير الخبرة لدى أفراد عينة الدراسة، والتي تتوزع نسبتها كالتالي:

الشكل رقم (03): تصنيف الافراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات البرنامج SPSS

يوضح لنا الجدول والشكل أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة:

- حيث أن الافراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات يشكلون نسبة8.57 %وهي أقل نسبة ما يعادل 3أشخاص.
- والافراد الذين لديهم خبرة من 6سنوات إلى أقل من 10 سنوات يشكلون 20% أي ما يعادل 7 أشخاص.
- والافراد الذين لديهم خبرة من 11سنة إلى 15 سنة يشكلون نسبة 11.43 %أي ما يعادل 4 أشخاص.
- والافراد الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة يشكلون نسبة 60 %وهي تشكل أكبر نسبة أي ما يعادل 20 شخص بسبب أن دراسة أجريت في مكاتب مهنية كبرى يميزها الاستقرار الإداري والوظيفي ما انعكس على الخبرة بالإيجاب، وأنهم مارسوا العمل لسنوات طويلة وعاصروا تغيرات الأنظمة مما يمنح الدراسة مصداقية عالية.

المطلب الثاني: عرض نتائج الاستبيان

تجسيدا للجانب التطبيقي للدراسة، نخصص هذا الجزء لعرض نتائج المتوصل إليها عبر تفريغ استمارات الاستبيان وتحليلها، وذلك للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار صحة فرضياتها.

أولًا: التحليل الإحصائي

تعد المعالجة الإحصائية أداة منهجية حتمية تهدف إلى استقراء وتفريغ إجابات الافراد وذلك بغرض تبسيط الظاهرة المدروسة واختبار مدى صحة الفرضيات الدراسة تمهيدا لصياغة الاستنتاجات النهائية.

❖ التحليل الإحصائي لنتائج المحور الأول

يخص الجدول الموالي التوجه العام لأفراد عينة الدراسة حول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية**"، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس لكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

وللوقوف على استجابات أفراد العينة وتحديد اتجاهاتهم نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية، نستعرض المؤشرات الإحصائية المفصلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الأول "ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية"

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	اللاموضوعية في وضع التقديرات المحاسبية.	**3.600**	**1.062**	**موافق**
2	تغيير طريقة الإهتلاك كل فترة بدون توضيح سبب التغير.	**3.685**	**1.323**	**موافق**
3	المبالغة في تقيم العناصر غير الملموسة.	**3.771**	**1.060**	**موافق**
4	استخدام قروض طويلة الأجل في تمويل قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	**3.600**	**1.006**	**موافق**
5	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	**3.685**	**1.051**	**موافق**
6	التغير غير المبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات	**3.514**	**1.121**	**موافق**

المصدر من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

7	معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع اسهم مجانية على المساهمين للمحافظة على حجم التدفق النقدي	**3.571**	**0.916**	**موافق**
8	عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة	**3.514**	**0.950**	**موافق**
9	تسجيل قيمة التنازل عن التثبيتات كإرادات تشغيلية	**3.685**	**1.022**	**موافق**
10	التلاعب في اسعر الصرف النقدية بالعملات الأجنبية	**3.657**	**1.186**	**موافق**
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور	**3.6326**	**0.733**	**موافق**

التحليل: يظهر من خلال الجدول أعلاه انه هناك تجانس في الاتجاه العام حيث أن جميع العبارات العشر (من 1إلى 10) تمتعت باتجاه موحد عام وهو " موافق"، وأن جميع المتوسطات الحسابية وقعت في الفئة الممتدة (من 3.41إلى 4.20) وهي الفئة التي تشير إحصائيا وفق مقياس ليكارت الخماسي إلى درجة الموافقة من قِبل افراد العينة على ما جاء في العبارات.

- **من ناحية المتوسط الحسابي وعند قراءة الجدول إحصائيا نجد:**

- أن العبارة رقم (03)" المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة" حظيت بأعلى موافقة حيث أن المتوسط الحسابي (3.771) والانحراف المعياري (1.060) هذا يعني أن أفراد العينة يرون أن هذه العبارة لها أكثر تأثيرا عند مقارنتها ببقية العبارات،
- في حين أن العبارة رقم (06) " التغير غير مبرر في طرق الجرد وتقييم المخزون " والعبارة رقم" عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة"(08) فهي أقل موافقة نسبيا لكنها تضل في نطاق الموافقة بمتوسط (3.514) وهذا راجع للضوابط والشروط المقيد بها محافظي الحسابات وبالتالي يصعب التلاعب بها.

- **من ناحية الانحراف المعياري أكثر الإجابات تشتتا وتميزا في آراء:** ظهرت في العبارة (02) وانحرافها المعياري (1.323) وهي أكبر قيمة في الجدول والتي نعرف من خلالها انه يوجد تباين نسبي في وجهات نظر أفراد العينة حول: تطبيق" تغيير طريقة الاهتلاك دون تبرير.

❖ التحليل الاحصائي لنتائج المحور الثاني

يخص الجدول الموالي التوجه العام لأفراد عينة الدراسة حول "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**"، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس لكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.

وللوقوف على استجابات أفراد العينة وتحديد اتجاهاتهم نحو خبرة وكفاءة المدقق الخارجي، نستعرض المؤشرات الإحصائية المفصلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (12): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجية المعلومات.	**4.314**	**0.529**	**موافق بشدة**
2	يمتلك المدقق القدرة على استخدام برمجيات التدقيق المتطورة والتعامل مع أنظمة الERP لتحليل البيانات الضخمة.	**4.114**	**0.582**	**موافق**
3	يستطيع المدقق استيعاب نموذج عمل المؤسسة والمخاطرالمرتبطة بقطاع نشاطها بسرعة.	**4.085**	**0.701**	**موافق**
4	يمتلك المدقق دراية واسعة بالتشريعات الضريبية، القانون التجاري، قانون العمل.	**4.257**	**0.700**	**موافق بشدة**
5	يمتلك المدقق القدرة على الربط بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية للتأكد من منطقية الأرقام.	**4.228**	**0.490**	**موافق بشدة**
6	يعمد المدقق الى تصميم استراتيجية تدقيق تركز على مناطق خطر حقيقية دون إضاعة الوقت في الجوانب الروتينية غير المؤثرة.	**4.228**	**0.598**	**موافق بشدة**
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور	**4.204**	**0.335**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات SPSS

التحليل: يظهر من خلال الجدول أعلاه انه هناك تجانس وتوافق عال في الاتجاه العام حيث أن جميع العبارات الستة (من1الى6) هي قيم مرتفعة تقع جميعها ما بين " موافق بشدة" و " موافق"، وأن

جميع المتوسطات الحسابية وقعت في الفئة الممتدة (4.085إلى 4.314) وهي الفئة التي تشير إحصائيا وفق مقياس ليكارت الخماسي إلى درجة الموافقة والموافقة من قِبل الافراد العينة على ما جاء في العبارات.

- **من ناحية المتوسط الحسابي وعند قراءة الجدول إحصائيا نجد:**

- أن العبارة رقم (01)" يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجية المعلومات " حظيت بأعلى موافقة بشدة حيث أن المتوسط الحسابي (4.314) والانحراف المعياري (0.529) هذا يعني أن الافراد العينة يرون أن هذه العبارة لها أكثر تأثيرا عند مقارنتها ببقية العبارات، مما يدل على الوعي الشديد بأهمية التكوين المستمر للمدقق لمواكبة التغيرات القانونية والتكنلوجية،
- في حين أن العبارة رقم (03) " يستطيع المدقق استيعاب نموذج عمل المؤسسة والمخاطر المرتبطة بقطاع نشاطها بسرعة " جاءت في الرتبة الأخيرة فهي أقل موافقة نسبيا لكنها تضل في نطاق الموافقة بمتوسط حسابي (4.085) وانحراف معياري (0.701 تعكس قدرة المدقق على استيعاب نماذج العمل بسرعة.

- **من ناحية الانحراف المعياري أكثر الإجابات تشتتا وتميزا في آراء:** ظهرت في العبارة (03) وانحرافها المعياري (0.701) وهي أكبر قيمة في الجدول والتي نعرف من خلالها انه يوجد تباين نسبي في وجهات نظر أفراد العينة حول: استطاعة المدقق على استيعاب نموذج عمل المؤسسة والمخاطر المرتبطة بقطاع نشاطها بسرعة.

❖ التحليل الاحصائي لنتائج المحور الثالث

يخص الجدول الموالي التوجه العام أفراد عينة الدراسة حول **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA**، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس لكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.وللوقوف على استجابات أفراد العينة وتحديد اتجاهاتهم نحو **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA**، نستعرض المؤشرات الإحصائية المفصلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA"

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	يتم التقليل من العشوائية والاجتهادات الشخصية أثناء تنفيذ مهمة التدقيق.	**4.085**	**0.886**	**موافق**
2	يتم تحديد خطوات واضحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.	**3.942**	**1.161**	**موافق**
3	يتم تحديد حجم العينات المطلوبة بكل موضوعية وبطريقة علمية استجابة لمتطلبات المعايير.	**4.257**	**0.741**	**موافق بشدة**
4	يتم توثيق كافة إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفة استجابة لمتطلبات المعايير.	**4.285**	**0.621**	**موافق بشدة**
5	يتم تقديم فقرة "الرأي"، فقرة" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونية الأخرى في نموذج تقرير موحدة.	**4.057**	**0.683**	**موافق**
6	يتم إعداد مذكرة التخطيط قبل بدء الفحص ويذكر فيها الأهداف، النطاق الزمني، وتوزيع المهام على فريق العمل.	**4.171**	**0.663**	**موافق**
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور	**4.161**	**0.520**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

التحليل: يظهر من خلال الجدول أعلاه انه هناك تجانس وتوافق عال في الاتجاه العام حيث أن جميع العبارات الستة (من1الى6) هي قيم مرتفعة تقع جميعها ما بين " موافق بشدة" و " موافق"، وأن جميع المتوسطات الحسابية انحصرت في الفئة الممتدة (3.942إلى 4.258) وهي الفئة التي تشير إحصائيا وفق مقياس ليكارت الخماسي إلى درجة الموافقة والموافقة من قِبل الافراد العين على ما جاء في العبارات.

- **من ناحية المتوسط الحسابي وعند قراءة الجدول إحصائيا نجد:**

- أن العبارة رقم (04)" يتم توثيق كافة إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفة استجابة لمتطلبات المعايير " حظيت بأعلى موافقة بشدة حيث أن المتوسط الحسابي (4.285) والانحراف المعياري

(0.621) هذا يعني أن الافراد العينة يرون أن هذه العبارة لها أكثر تأثيرا عند مقارنتها ببقية العبارات، مما يدل على أهمية التوثيق والارشفة المنظمة وفقا للمعايير.

- في حين أن العبارة رقم (02) " يتم تحديد خطوات واضحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق " جاءت في الرتبة الأخيرة فهي أقل موافقة نسبيا لكنها تضل في نطاق الموافقة بمتوسط حسابي (3.942) وانحراف معياري (1.161) وهذا يدل على اختلاف في منهجية ممارسة المهنة لكل من محافظي الحسابات داخل مكاتب المحاسبة.

➢ **من ناحية الانحراف المعياري أكثر الإجابات تشتتا وتميزا في آراء:** ظهرت في العبارة (02) وانحرافها المعياري (1.161) وهي أكبر قيمة في الجدول وتجاوزت الواحد الصحيح والتي نعرف من خلالها انه يوجد تباين نسبي واختلاف واضح في وجهات نظر أفراد العينة حول: وضوح خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية فبالرغم من ان المتوسط العام يميل نحو الموافقة، الا أن تشتت الإجابات يعكس وجود آراء متفاوتة داخل العينة من موافقين بشدة ومعارضين بشدة، وهذا ما يدل على اختلاف طبيعة المكاتب التي يمارس فيها أفراد العينة نشاطهم أو تباين منهاجياتهم للتقييم المتبعة من طرفهم.

❖ التحليل الاحصائي لنتائج المحور الرابع

يخص الجدول الموالي التوجه العام أفراد عينة الدراسة حول **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي**، وهذا وفقا إلى درجات الإجابة لمقياس لكارت الخماسي الذي تم اعتماده في بناء الاستبيان.وللوقوف على استجابات أفراد العينة وتحديد اتجاهاتهم نحوٍ **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي**، نستعرض المؤشرات الإحصائية المفصلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة على المحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي"

	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1	تغطية البيانات أي فحص كافة العمليات (100%) بدلا من العينات، مما يعزز دقة تقيم الرقابة.	**4.057**	**0.838**	**موافق**

2	تقييم المخاطر من خلال التحليلات التنبؤية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها.	**4.028**	**0.785**	**موافق**
3	تحديد الشواذ حيث يقوم النظام بعزل العمليات غير معتادة مثل قيد محاسبي تم تسجيله في يوم عطلة أو في ساعة متأخرة.	**4.200**	**0.759**	**موافق**
4	الرفع من كفاءة مطابقة الفواتير والسجلات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية.	**4.371**	**0.598**	**موافق بشدة**
5	تقديم تقارير فحص أكثر موضوعية بناء على تحليلات بيانات ضخمة.	**4.323**	**0.684**	**موافق بشدة**
6	تحليل البيانات غير المهيكلة (كالعقود والرسائل) كأدلة اثبات قوية في فحص الحسابات.	**4.205**	**0.686**	**موافق بشدة**
7	تقليل الوقت المستغرق في المهام الروتينية لعملية الفحص.	**4.323**	**0.806**	**موافق بشدة**
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للمحور	**4.224**	**0.492**	**موافق بشدة**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

التحليل: يظهر من خلال الجدول أعلاه انه هناك تجانس وتوافق عال في الاتجاه العام حيث أن جميع العبارات السبعة (من1الى7) هي قيم مرتفعة تقع أغلبها في فئة " موافق بشدة"، وأن جميع المتوسطات الحسابية انحصرت في الفئة الممتدة (4.028إلى 4.371) وهي الفئة التي تشير إحصائيا وفق مقياس ليكارت الخماسي إلى درجة الموافقة والموافقة بشدة من قِبل الافراد العين على ما جاء في العبارات.

- **من ناحية المتوسط الحسابي وعند قراءة الجدول إحصائيا نجد:**
  - أن العبارة رقم (04)" الرفع من كفاءة مطابقة الفواتير والسجلات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية " حظيت بأعلى موافقة بشدة حيث أن المتوسط الحسابي (4.371) والانحراف المعياري (0.598) هذا يعني أن الافراد العينة يرون أن هذه العبارة لها أكثر تأثيرا عند مقارنتها ببقية العبارات، مما يدل على أن البرمجيات الحديثة تساهم بشكل قوي ومباشر في رفع الكفاءة وتقليل الأخطاء البشرية والوقت الناتج عن العمل التقليدي،

- في حين أن العبارة رقم (02) " تقييم المخاطر من خلال التحليلات التنبؤية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها " جاءت في الرتبة الأخيرة فهي أقل موافقة نسبيا لكنها تضل في نطاق الموافقة بمتوسط حسابي (4.028) وانحراف معياري (1.161) وهذا يدل على أن التحليلات التنبؤية تعد مرحلة متقدمة من التكنلوجيا البيانات قد لا تكون مطبقة بالكامل أو مستوعبة من قبل ممارسو المهنة المحاسبة بل يعتمدون مباشرة المطابقة الفورية وأتمتة المهام الروتينية.

من ناحية الانحراف المعياري أكثر الإجابات تشتتا وتميزا في آراء: ظهرت في العبارة (01) وانحرافها المعياري (0.838) وهي أكبر قيمة في الجدول والتي نعرف من خلالها انه يوجد تباين نسبي واختلاف واضح في وجهات نظر أفراد العينة حول: " تغطية البيانات أي فحص كافة العمليات (100%) بدلا من العينات، مما يعزز دقة تقيم الرقابة " ، فبالرغم من ان المتوسط العام يميل نحو الموافقة، الا أن تشتت الإجابات يعكس وجود آراء متفاوتة داخل العينة من موافقين بشدة ومعارضين بشدة، وهذا ما يدل على ان بعض الممارسين الفحص الشامل الكامل قد يكون مكلف ويحتاج قاعدة تقنية متطورة جدا وصعبة التطبيق في بعض المؤسسات بينما البعض الاخر له وجهت رأي أخرى على أنها خطوة ضرورية وحتمية للرقابة الدقيقة داخل المؤسسات وبالتالي ، وهذا الاختلاف في تقدير إمكانية التطبيق الفعلي رفع لنا من قيمة التشتت لهذه العبارة تحديدا من بين العبارات.

ثانيا: اختبار Shpiro -Wilk

يبين هذا الاختبار ما إذا كانت الإجابات المحاور تتبع التوزيع الطبيعي أو توزيع آخر حيث يتم اختيار هذا الاختبار في حالة ما إذا كان **حجم العينة أقل من 60**.

يستعرض الجدول رقم (15) نتائج اختبار شابيرو ويلك (**Shpiro -Wilk**) المعتمد للتحقق من مدى اعتدالية توزيع بيانات محاور الاستبيان وتحديد طبيعتها الإحصائية، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (15): اختبار Shpiro -Wilk

المجال	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار الاحصائي
المحور الأول	0.927	35	0.023	التوزيع غير طبيعي
المحور الثاني	0.969	35	0.415	التوزيع طبيعي
المحور الثالث	0.919	35	0.014	التوزيع غير طبيعي
المحور الرابع	0.965	35	0.316	التوزيع طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

التحليل: من خلال الجدول نلاحظ أن:

- قيمة الاختبار **Shpiro -Wilk** ومستوى الدلالة لقيم المحور الثاني **(P= 0.415، w =0.699)** والمحور الرابع **(P=0.316،w=0.965)** **وهذا معناه قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة أي أن بيانات هاذين المحورين يتبعان التوزيع الطبيعي، كون قيم مستوى الدلالة لهما أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية المقبول (0.05).**
- قيمة الاختبار **Shpiro -Wilk** ومستوى الدلالة **للمحور الأول(P= 0.023،w =0.927)** **والمحور الثالث (P=0.014 ،w=0.919) وهذا معناه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن بيانات هاذين المحورين لا يتبعان توزيع طبيعي، كون قيم مستوى الدلالة أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05).**

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

بما أن عبارات العينة البعض منها يتبع التوزيع الطبيعي والبعض الاخر يتبع توزيع آخر (غير طبيعي) فإننا مخيرين بين اختبارات معلمية للعبارات التي تتبع التوزيع الطبيعي والاختبارات لا معلمية للعبرات التي تتبع التوزيع غير طبيعي.

أولًا: اختبار صحة الفرضيات: يمثل أداة إحصائية حاسمة للحكُم على مدى صحة الفرضيات المتعلقة بمجتمع الدراسة، وتعتمد هذه الآلية على الموازنة بين فرضيتي" العدم" و" البديلة" لاتخاذ قرار موضوعي برفض الفرضية الصفرية أو قبولهابناء على دلالات إحصائية.

1-فرضيات الدراسة:

➢ الفرضية الأولى

(H0): لا يوجد موافقة من طرف المستجوبين على أن هناك وجود لممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات.

(H1): يوجد موافقة من طرف المستجوبين على أن هناك وجود لممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية.

اختبار The Binomial للمحور الأول

تم اجراء **اختبار The Binomial** على المحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية** " لان المحور يتبع التوزيع غيرالطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات لا المعلمية عليه ومن بينهم **اختبار The Binomial** وهو على نحو التالي:

جدول رقم (16): اختبار The Binomial للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية"

المتغير	مجال الفئة	حجم العينة	نسبة الملاحظة الفعلية %	النسبة المعيارية المفترضة%	مستوى المعنوية
المحور الأول	**أصغر من:(=>3)**	**7**	**20**	**50**	**اقل من 0.001**
	أكبر من:(3>)	**28**	**80**		
	المجموع	**35**	**100**		

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول بما ان مستوى الدلالة أقل من 0.001 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05 يتم **رفض الفرضية الصفرية (H0)** والتي تنص على ...." لا يوجد موافقة من طرف المستجوبين على أن هناك وجود لممارسة المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية "، **وقبول الفرضية**

البديلة (H1) والتي تنص على....." يوجد موافقة من طرف المستجوبين على أن هناك وجود لممارسة المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية ".

- **الفرضية الثانية**

(H0): لا توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن خبرة المدقق الخارجي العملية وكفاءته تساهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

(H1): توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن خبرة المدقق الخارجي العملية وكفاءته تساهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

اختبار T Test للمحور الثاني

تم اجراء **اختبار T Test** على المحور الرابع " **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " لان المحور يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات المعلمية عليه ومن بينهم **اختبارT Test** وهو على نحو التالي:

جدول رقم (17): اختبار T Test للمحور الثاني" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة tالجدولية	قيمةT	مستوى المعنوية
المحور الثاني	4.2048	1.994	21.214	اقل من 0.001

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أن قيمة الدلالة 0.0000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة Tالمحسوبة (21.214) أكبر من قيمة t الجدولية (1.994) وفي هذه الحالة **نرفض الفرضية الصفرية (H0)** والتي تنص على ...." لا توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن خبرة المدقق الخارجي العملية وكفاءته تساهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية." **ونقبل الفرضية البديلة(H1)** والتي تنص على ....." توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن خبرةالمدقق الخارجي العملية وكفاءته تساهمان في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

- **الفرضية الثالثة**

(H0): لا يوجد موافقة من طرف المستجوبين حول مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية NAAللحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

(H1): يوجد موافقة من طرف المستجوبين حول مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية NAAللحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

اختبار The Binomial للمحور الثالث

تم إجراء **اختبار The Binomial** على المحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " لان المحور يتبع التوزيع غير الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات لا المعلمية عليه ومن بينهم **اختبار The Binomial** وهو على نحو التالي:

❖ **جدول رقم (18): اختبار The Binomial للمحور الثالث" الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA"**

المتغير	مجال الفئة	حجم العينة	نسبة الملاحظة الفعلية %	النسبة المعيارية المفترضة%	مستوى المعنوية
المحور الثالث	**أصغر من:(=>3)**	**2**	**6**	**50**	**اقل من 0.001**
	أكبر من:(3>)	**33**	**94**		
	المجموع	**35**	**100**		

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول بما ان مستوى الدلالة **اقل من 0.001** هو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد 0.05 يتمم **رفض الفرضية الصفرية (H0)** والتي تنص على ...." لا يوجد موافقة من طرف المستجوبين حول مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية NAAللحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية."، **وقبول الفرضية البديلة (H1)** والتي تنص على....." يوجد موافقة من طرف المستجوبين حول مدى التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية NAAللحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

➢ الفرضية الرابعة

(H0): لا توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن المدقق الخارجي يستفيد من أدوات الذكاء الاصطناعي لتحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق في بيئة الرقمية.

(H1): توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن المدقق الخارجي يستفيد من أدوات الذكاء الاصطناعي لتحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق في بيئة الرقمية.

اختبار T Testللمحور الرابع

تم إجراء **اختبار T Test** على المحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي**" لان المحور يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات المعلمية عليه ومن بينهم **اختبار T Test** وهو على النحو التالي:

جدول رقم (19): اختبار T Test للمحور الرابع مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي"

المتغير	الوسط الحسابي	قيمة tالجدولية	قيمةT	مستوى المعنوية
المحور الرابع	4.2245	1.994	14.700	0.001 اقل من

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أن قيمة الدلالة 0.0000 وهي أقل من 0.05 كما أن قيمة Tالمحسوبة (14.700) أكبر من قيمة t الجدولية (1.944) وفي هذه الحالة **نرفض الفرضية الصفرية (H0)** والتي تنص على ...."لا توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن المدقق الخارجي يستفيد من أدوات الذكاء الاصطناعي لتحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق في بيئة الرقمية "، و**نقبل الفرضية البديلة(H1)** والتي تنص على ....." توجد موافقة من طرف المستجوبين على أن المدقق الخارجي يستفيد من أدوات الذكاء الاصطناعي لتحسين جودة وكفاءة عملية التدقيق في بيئة الرقمية ".

ثانيا: اختبار فروق الإجابات المستجوبين باستخدام اختباري (Anova) و(Kruskal Wallis)

بما أن محاور الاستبيان البعض منها يتبع التوزيع الطبيعي والأخر لا يتبع توزيع طبيعي، فإننا بين حالتين اختبارات خاصة تقيس فروق الإجابات وتخص التوزيع الطبيعي فنختار من بينها اختبار **Anova** ،و أما بقية المحاور التي لا تتبع التوزيع الطبيعي فنختار من بينها اختبار **Kruskal Wallis المتعلق بالاختبارات التي تقيس فروق الإجابات الخاصة بالتوزيع غير الطبيعي.**

❖ فرضيات الدراسة الفرعية:

اختبار Kruskal Wallis للمحور الأول:

يتم بإجراء **اختبار Kruskal Wallis** على المحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية** " لان المحور يتبع التوزيع غير الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات فروق الإجابات الخاصة به:

(H0): لا يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر المستوى العلمي.**

(H1): يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر المستوى العلمي.**

يبين الجدول رقم (20) مخرجات اختبار (**Kruskal Wallis**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول والمتغير مستوى العلمي، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (20): اختبار Kruskal Wallis للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر المستوى العلمي

المحور الأول ومؤشر المستوى العلمي	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	2.218
درجة الحرية	2
مستوى الدلالة Sig	0.330

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول اعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.330 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية ووفقا لمؤشر المستوى العلمي**" **ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية**" **ووفقا لمؤشر المستوى العلمي.**

(H0): لا يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H1): يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

يبين الجدول رقم (21) مخرجات اختبار (**Kruskal Wallis**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول ووفقا لمؤشر الوظيفة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (21): اختبار Kruskal Wallis للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" وفقا لمؤشر الوظيفة

المحور الأول ومؤشر الوظيفة	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	4.045
درجة الحرية	3
مستوى الدلالةSig	0.275

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.275 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية ووفقا لمؤشر الوظيفة**" **ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية**" **ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" ووفقا لمؤشر الخبرة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول " **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" ووفقا لمؤشر الخبرة.**

يبين الجدول رقم (22) مخرجات اختبار (**Kruskal Wallis**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الأول ووفقا لمؤشر الخبرة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (22): اختبار Kruskal Wallis للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية وفقا لمؤشر الخبرة

المحور الأول ومؤشر الخبرة	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	1.115
درجة الحرية	3
مستوى الدلالةSig	0.774

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.774 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية ووفقا لمؤشر الخبرة" ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الأول "**ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية" ووفقا لمؤشر الخبرة.**

اختبار Anova للمحور الثاني

يتم بإجراء **اختبارAnova** على المحور الثاني **" خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" لان المحور يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات فروق الإجابات الخاصة به:

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي" ووفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" **ووفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

يبين الجدول رقم (23) مخرجات اختبار (**Anova**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني ووفقا لمؤشر المستوى العلمي، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (23): اختبارAnova للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي وفقا لمؤشر المستوى العلمي

	المحور الثاني ومؤشر المستوى التعليمي
Fالمحسوبة	**1.789**
مستوى الدلالة	**0.183**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.183 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمستوى العلمي ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمؤشر المستوى العلمي.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" **ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" **ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

يبين الجدول رقم (24) مخرجات اختبار(**Anova**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني ووفقا لمؤشر الوظيفة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (24): اختبارAnova للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي وفقا لمؤشر الوظيفة

المحور الثاني ومؤشر الوظيفة	
Fالمحسوبة	**1.332**
مستوى الدلالة	**0.282**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أن قيمة مستوى الدلالة 0.282 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمؤشر الوظيفة ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" **ومؤشر الخبرة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" **ومؤشر الخبرة.**

يبين الجدول رقم (25) مخرجات اختبار **(Anova)**المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني ووفقا لمؤشر الخبرة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (25): اختبارAnova للمحور الثاني " خبرة وكفاءة المدقق الخارجي "وفقا لمؤشر الخبرة

المحور الثاني ومؤشر الخبرة	
Fالمحسوبة	**0.483**
مستوى الدلالة	**0.696**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.696 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثاني "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمؤشر الخبرة، ونرفض الفرضية البديلة**(H1)

والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور "**خبرة وكفاءة المدقق الخارجي** " **ووفقا لمؤشر الخبرة.**

اختبار Kruskal Wallis للمحور الثالث

يتم بإجراء **اختبار Kruskal Wallis** على المحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " لان المحور يتبع التوزيع غير الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات فروق الإجابات الخاصة به:

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

يبين الجدول رقم (26) مخرجات اختبار (**Kruskal Wallis**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث ووفقا لمؤشر المستوى العلمي، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (26): اختبار Kruskal Wallis للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " وفقا لمؤشر المستوى العلمي

المحور الثالث ومؤشر المستوى العلمي	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	4.694
درجة الحرية	2
مستوى الدلالة	0.096

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول اعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.096 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث "**الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر المستوى العلمي**" **ونرفض**

الفرضية البديلة(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث " **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر المستوى العلمي.**

(H0): لا يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الثالث " **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA "" وفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H1): يوجد اختلاف في الإجابات بالنسبة للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** "**وفقا لمؤشر الوظيفة.**

يبين الجدول رقم (27) مخرجات اختبار(**Kruskal Wallis**) المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث ووفقا لمؤشر الوظيفة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (27): اختبار Kruskal Wallis للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " وفقا لمؤشر الوظيفة

المحور الثالث ومؤشر الوظيفة	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	4.181
درجة الحرية	3
مستوى الدلالة	0.243

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.234 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث "**الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الوظيفة**"**، ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث " **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الخبرة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الخبرة.**

يبين الجدول رقم (28) مخرجات اختبار (**Kruskal Wallis**)المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث ووفقا لمؤشر الخبرة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (28): اختبار Kruskal Wallis للمحور الثالث "الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA " وفقا لمؤشر الخبرة

المحور الثالث ومؤشر الخبرة	
قيمة الاختبار كروسكال_واليس	0.872
درجة الحرية	3
مستوى الدلالة	0.832

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.832 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية (H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث "**الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الخبرة**" **ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الثالث " **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " **وفقا لمؤشر الخبرة.**

اختبار Anova للمحور الرابع

يتم بإجراء **اختبارAnova** على المحور الرابع **" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " لان المحور يتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي يجب اجراء اختبارات فروق الإجابات الخاصة به:

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

يبين الجدول رقم (29) مخرجات اختبار **(Anova)**المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع وفقا لمؤشر المستوى العلمي، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (29): اختبارAnova للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر المستوى العلمي

المحور الرابع ومؤشر المستوى التعليمي	
Fالمحسوبة	**0.407**
مستوى الدلالة	**0.669**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.669 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع" **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر مستوى العلمي، ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر مستوى العلمي.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر الوظيفة.**

يبين الجدول رقم (30) مخرجات اختبار **(Anova)**المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع وفقا لمؤشر الوظيفة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (30): اختبارAnova للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر الوظيفة

المحور الرابع ومؤشر الوظيفة	

Fالمحسوبة	**0.544**
مستوى الدلالة	**0.656**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.656 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر الوظيفة، ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر الوظيفة.**

(H0): لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر الخبرة.**

(H1): يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " **وفقا لمؤشر الخبرة.**

يبين الجدول رقم (31) مخرجات اختبار **(Anova)**المعتمدة للكشف عن مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع وفقا لمؤشر الخبرة، وذلك وفق الاتي:

الجدول رقم (31): اختبارAnova للمحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي" وفقا لمؤشر الخبرة

المحور الرابع ومؤشر الخبرة	
Fالمحسوبة	**0.448**
مستوى الدلالة	**0.721**

المصدر: من إعداد الطالبة وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة 0.721 وهي أكبر مستوى الدلالة الإحصائية 0.05 نقبل الفرضية الصفرية(H0) والتي تنص على...." لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات

بالنسبة للمحور الرابع" **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر الخبرة، ونرفض الفرضية البديلة**(H1) والتي تنص على...." يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات بالنسبة للمحور الرابع " **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي " وفقا لمؤشر الخبرة.**

خلاصة الفصل:

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية دور ومساهمة التدقيق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية في بيئة الجزائر ؛وهذا عن طريق عرض قائمة أستبيان على عينة مكونة من مهنيي المحاسبة(خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين) الناشطين في ولاية المدية، وكذا أساتذة جامعيين على مستوى جامعة المدية، وقسمت القائمة إلى أربعة محاور ،ناقش المحور الأول المتغير التابع في الدراسة والمتمثل" في ممارست المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية أما باقي المحاور فناقشت المتغيرات المستقلة الثلاث حيث تناول المحور الثاني"خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"، بينما ناش المحور الثالث"الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية" واستهدف المحور الرابع" مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية إلى قبول جميع الفرضيات البديلة والتي نصت على أنه يوجدموافقة من طرف المستجوبين حول وجود للممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية بالإضافة إلى خبرة المدقق الخارجي وكفاءته تساهمان في الحد من المحاسبة الإبداعية مستعينا بأدوات الذكاء الاصطناعي في مهنة التدقيق و مبينا مدى التزامه بمعايير التدقيق الجزائرية وهذا كله لتحجيم هذه التلاعبات المحاسبية،

كما لخصت الدراسة إلى قبول الفرضيات الصفرية والتي تبين أنه لا يوجد اختلاف في متوسطات الإجابات الافراد في جميع المحاور مع جميع مؤشرات الدراسة(المستوى التعليمي، الوظيفة، الخبرة) ما يوحي إلي تطابق الوعي والمنظور بغض النظر عن مناصبهم أو شهاداتهم أو خبراتهم يمتلكون فهم مشترك للموضوع المدروس،مع وجود علاقة ارتباط بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

وتأسيسا على ما تم تناوله في الدراسة، يتضح أن المدقق الخارجي يشكل صمام الأمان الأساسي لحماية موثوقية التقارير المالية وتعزيز النزاهة في البيئة الاقتصادية، وعليه وبرغم من التحديات المتزايدة التي تفرضها ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي غالبا تعتمد على استغلال الثغرات القانونية لتضليل أصحاب المصالح وتزييف الواقع المالي خدمة لأهداف المؤسسة وما تسعى إليه، فإن تفعيل الشك المهني والالتزام الأخلاقي يظلان الركيزة الأهم لكشف هذه التلاعبات.

وقد أكدت نتائج الدراسة الميدانية أن التعميق الإجراءات التحليلية، والتحقق الصارم من التصنيفات الأصول والالتزامات، وضبط شروط الاعتراف بالإيرادات والنفقات، هي أدوات جوهرية تمكن المدقق من تحجيم ممارسات التلاعب لضمان شفافية القوائم المالية المحاسبية وصدق التقارير المالية.

وفي الختام، فإن الحد من الأثر السلبي للمحاسبة الإبداعية ليس مسؤولية منفردة، بل يتطلب تكاملا وثيقا بين مستويات الوعي المهني والقانوني للمدققين وبين الجهات الرقابية والجمعيات العامة ومن الضروري استمرار التدقيق الخارجي في تبني أفضل الممارسات الدولية والمحلية المحدثة، وتطوير الآليات التفتيشية بما يواكب تطور الأساليب المحاسبية، فالابلاغ الصريح عن التعديلات الجوهرية وإصدار تقارير تحفضية عند الضرورة لايقتصران فقط على كونهما واجباً مهنيا، بل هما التزام أخلاقي يهدف إلى إعادة بناء جدار الثقة بين المؤسسات الاقتصادية والمستثمرين، وضمان استقرار الأسواق المالية وتنميتها وهذا كله ينعكس على الاقتصاد ككل.

نتائج الدراسة:

أولا: نتائج الدراسة النظرية:

تتمثل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال التطرق للجانب النظري للدراسة فيما يلي:

- تُعرف المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسات تهدف إلى تحويل الأرقام الفعلية لتتوافق مع مستهدفات الإدارة عبر استغلال الثغرات القانونية أو الخيارات المحاسبية ويتم ذلك وفقا لعدة أساليب تختلف باختلاف القوائم المالية المراد تضليلها.
- تتعدد دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يمكن أن يتلاعب بالمعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية بما تتوافق مع رغبات الإدارة، مما يؤدي لتجميل الصورة المالية للمنشأة بطرق مضللة تؤثر سلبا على سلامة البيانات.

- تبدو ممارسات المحاسبة الإبداعية إيجابية للشركة على المدى القصير، إلا أن لها آثاراً سلبية على المدى الطويل، إذ تعد حلا مؤقتا بترحيل المشكلات المالية إلى فترات لاحقة بدلا من التخلص منها نهائيا.
- يعد التدقيق الخارجي الركيزة لضمان شفافية القوائم المالية، حيث يلعب دورا حاسما في الحد من فرص التلاعب ورفع جودة الممارسات المحاسبية من خلال فحص مستقل يضمن التمثيل الصادق للمركز المالي.
- تتمثل المسؤولية الأساسية للمدقق في تقديم تأكيد معقول حول خلو البيانات من التحريفات الجوهرية، مع بذل عناية مهنية فائقة لرصد أساليب المعقدة للمحاسبة الإبداعية ولاسيما شملت جميع قوائم المالية كل حسب رغبة الإدارة والهدف التي تصبو إليه.
- يسعى التدقيق الخارجي إلى الكشف عن الممارسات التلاعبات المحاسبية من خلال مجموعة من الإجراءات وأساليب التحليلية في القوائم المالية على إختلاف أنواعها ويعتبر آلية هامة للحد من هذه التجاوزات وتعزيز ثقة مستخدمي القوائم للشركة.

ثانيا: نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال الدراسة الميدانية وتحليل نتائج الاستبيان يمكن أن نستخلص النتائج التالية:

-نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

- ✓ **الفرضية الأولى:** نصت على"توجد ممارسات للمحاسبة الابداعيية في بيئة الاعمال".

أثبتت التحليلات الإحصائية للمحور الأول" **ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية**" تتوافق بشكل كبير في الإجابات و بالاتجاه العام لأفراد العينة بالموافقة مما يثبت صحة الفرضية وعليه فإنها مقبولة.

- ✓ **الفرضية الثانية:** نصت على "**تسهم الخبرة العملية والكفاءة المهنية للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

أثبتت التحليلات الإحصائية للمحور الثاني" **خبرة وكفاءة المدقق الخارجي**" تتوافق بشكل كبير في الإجابات و بالاتجاه العام لأفراد العينة بالموافقة مما يثبت صحة الفرضية وعليه فإنها مقبولة.

الفرضية الثالثة: نصت على" **يؤدي إلتزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية (NAA) إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ".

أثبتت التحليلات الإحصائية للمحور الثالث" **الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA** " تتوافق بشكل كبير في الإجابات و بالاتجاه العام لأفراد العينة بالموافقة مما يثبت صحة الفرضية وعليه فإنها مقبولة.

الفرضية الرابعة: نصت على" **يُسهم استخدام أدوات الذكاء الاصطناعي في تحين جودة وكفاءة عملية التدقيق الخارجي في البيئة الرقمية** ".

أثبتت التحليلات الإحصائية للمحور الرابع" **مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي** " تتوافق بشكل كبير في الإجابات و بالاتجاه العام لأفراد العينة بالموافقة مما يثبت صحة الفرضية وعليه فإنها مقبولة.

الاقتراحات:

بعد استعراض كل من الجانب النظري للحاسبة الإبداعية وما يصاحبها من تلاعبات محاسبية و دور المدقق الخارجي في كشفها وطرق الحد منها، والدراسة الميدانية وتحليلها؛ وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث يمكننا اقتراح جملة من التوصيات؛ نأمل أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من مدققي الحسابات ومستخدمو التقارير المالية ويمكن أن نوردها كما يالي:

1-التعريف بالمحاسبة الإبداعية وتدريسها كمقياس في الجامعات والمدارس العليا.

2-القيام بدراسات أكادمية وملتقيات بتوعية ممارسي مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية بلآثار السلبية لها وإنعكاساتها على قراراتهم المالية.

3-عدم التحيز والميول الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية حيث يعتبر من أهم مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية.

4-إلزام مكاتب التدقيق الهيئات المهنية بتنظيم دورات تدريبية مكثفة للمدققين حول كيفية استخدام الأنظمة الذكية والبرمجيات المتطورة للكشف عن التلاعبات المعقدة، ومواكبة التحول الرقمي في الشركات محل التدقيق.

5-وضع دليل إرشادي وطني لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية في البيئة الرقمية بحيث تكون مفعلة بتقنية الذكاء الاصطناعي.

الخاتمة العامة

آفاق الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلت للأفاق التالية:

1-اسخدام تقنيات التنقيب على البيانات المشبوهة من طرف المدقق الخارجي للتنبؤ بالفجوات الاحتيالية والمارسات الإبداعية.

2-دور التدقيق في بيئة الحوسبة السحابية والنظم الرقمية في الحد من التلاعبات المحاسبية بالشركات.

3-أثر استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في التدقيق الخارجي على الكشف أساليب المحاسبة الإبداعية المعقدة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع بالعربية:

1- أحمد حلمي جمعة . (2009). دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد. عمان الاردن: دار الصفاءللنشر والتوزيع.

2-أحمد لطفي أمين السيد. (2005). مسؤوليات وإدارات المدقق في التقارير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة. مصر: الدار الجامعية الاسكندرية مصر.

3- امينة زغمار. (2022). مطبوعة في مقياس المحاسبة العامة1و 2 دروس+تمارين محلولة،مقياس المحاسبةالعامة، السنة الاولى. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر .3

4- طارق عبد العال حماد. (2011). المحاسبة الابتكارية:دوافعها، أساليبها، آثارها. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

5- عبد الرؤوف صالح أحمد المجلي، و سيد أحمد ابراهيم جابر. (2019). إدارة الارباح. الجزائر: دار العلم والايمان للنشر والتوزيع،دار الجديد.

6- عبد الوهاب نصر على، و وأخرون. (2019). أساسيات المراجعةالخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية الامريكيةكلية التجارة. الاسكندرية مصر: دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع.

7- محمد حولي. (2020). مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان محاضرات في التحليل المالي دروس وتمارين تطبيقية، مقياس التحليل المالي تخصص مالية، السنة الثالثة ليسانس. عنابة: جامعة باجي مختار-عنابة.

أطروحات:

1- اسامة طبيب. (2019). آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الافصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية_. سطيف: جامعة فرحات عباس ،سطيف01أطروحة دكتوراه غير منشورة.

2-آلاء مهدي الهادي . (2017). *العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعيةوحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر)في قياس إدارة الارباح.* العراق: جامعة القادسية.

3- أمينة فداوي. (2014). *دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية-دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسة المسجلة بمؤشر 250.* عنابة.

4-أمينة قوشيش. (2023). *أثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الابداعية-دراسة عينة من المؤسسات لدى مديرية الضرائب ولاي سطيف.* المسيلة: جامعة محمد بوضياف -المسيلة أطروحة دكتوراه غير منشورة.

5-ايمان دميدي. (2024). *أثر التلاعب المحاسبية على أداء المالي للمؤسسات بالجزائر-حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-.* الجزائر: قسم العلوم المالية والمحاسبة جامعة الجزائر 3 بن يوسف بن خدة.

6- سارة حدادي . (2020). *دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعيةو الحد من آثارها على جودة المعلومات المالية-دراسة الحالة مجموعة الشركات محافظة الحسابات والشركات الجزائرية.* المسيلة: جامعة محمد بوضياف المسيلة أطروحة غير منشورة.

7-عبد الكريم شناي . (2016). *أثر تطبيق النظام المحاسبي على نوعية المعلومات المحاسبيةفي المؤسسات الاقتصادية،دراسة عينة من المؤسسات.* بسكرة: جامعة محمد خيضر- بسكرة اطروحة دكتوراء غير منشورة.

8- نوال كفوس. (2022). دور الرقابة الاخلية في الحد من الممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية لمجموعة من المدقيقالداخليين والخارجيين بولاية سطيف. سطيف: جامعة فرحات عباس سطيف أطروحة غير منشورة.

المذكرات(ماجيستير وماستر):

مذكرات الماجيستير:

1-خالد بريش . (2015). *مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الافصاح في القوائم المالية.* الجزائر: رسالة ماجيستير في العلوم التجاريةوعلوم التسير جامعة الجزائر 03.

2-عماد سليم الاغا. (2011). *دور حوكمة الشركات في الحد من تأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقيةالبيانات المالية،دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية.* غزة فلسطين: رسالة ماجيستير غير منشورة.

3-ليندا الحلبي. (2009). دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية . عمان: كلية الاعمال، الشرق الاوسط.

مذكرات الماستر :

1- رضا روابح. (2023). *دور ممارسات المحاسبة الابداعية في التهرب الضريبي بمركز الضرائب لولاية قالمة.* الجزائر: مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة جامعة 8 ماي 1945.

2- نور الهدى عوادي. (2016). العوامل المؤثرة على جودة *تقارير التدقيق الخارجي دراسة عينة محافظي الحسابات لمختلفولايات الشرق الجزائري مذكرة ماستر غير منشورة.* أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي.

الملتقيات:

1-عماد محمد على أبوعجيلة ، و محمد بوعلام حمدان. (2009). أثر حوكمة المؤسسية على إدارة الارباح(دلليل من الاردن). *الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصاديةالدوليةو الحوكمة العالمية.* سطيف.

2- فاطمة الزهراء رقايقية. (2013). حوكمة مساهمة الشركات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية.

3-مؤسسةالمعايير الدولية للتقرير المالي معيار الابلاغ المالي الدولي رقم15 ترجمةالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2016). الرياض.

المجلات:

1- إبراهيم العدي، و رنا صقور. (2018). مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من الممارسات إدارة الارباح. *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية-سلسلةالعلوم الاقتصادية والقانونية-.*

2- أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة ، و ميساء أبو التمام. (2015). أثر ادراك الماليين لممارسة الابداعية على قائمة التدفق النقدي. *دراسة ميدانية في الشركات الاردنية.*

3- أسماء مزيمش، و عمر شريفي. (2020). التدقيق الخارجي كأحد أهم آليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. *مجلة إقتصاد المال والاعمالجامعة فرحات عباس سطيف*.

4- العطار، عباس حيدر ، و أخرون. (2020). تحليل العلاقة بين المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية دراسة ميدانية تنمية الرافدين. *مجلة كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل العراق*.

5- المهدي حجاج، و بلال شيخي. (2014). تغيير أثر الاهتلاك على التوازن المالي في ضل تطبيق النظام المحاسبي والمالي. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*.

6- بلعور سليمان، و عبد القادر قطيب . (2016). العوامل المؤثرة في سياسة تقيم المخزون دراسة ميدانيةعلى عينة من المؤسسات الاقتصادية بغرداية. *مجلة رؤى الاقتصادية*.

7- تيجاني بالرقي، و صالح الدين بولعراس. (2013). أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الابداعية على التغير في مجال المعرفي شركة إنرون حالة علمية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف*.

8- حسن فيلح مفتاح القطيش. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في شركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة عمان. (27).

9- حسين القطيش، و فارس الصوفي. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الابداعيةفي قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في البورصة عمان. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصاديةالجامعة*.

10-سالم باعجاجه، و محمود خليفة . (2015). أثر استخدام المحاسبة الابداعية على متخذي القرارات الاستثمارية في سوق رأس المال السعودي. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة*، .

11-سليمان بلعور، و مصطفى براهيمي. (2018). دور معايير التدقيق الدوليةفي تضييق فجوة التوقعات وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية. *مجلة* مجاميع المعرفة.

12-طارق حماد المبيضين، و عبد المنعم سلامة . (2010). دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية. *مجلة الابحاث الاقتصاديةوالادارية، 3*(8).

13-عائشة بعليليش. (2023). أساليب وإجراءات المحاسبة الابداعية في القوائم الماليةوالحد من آثارها: دراسة ميدانسة. *مجلة الاقتصاد والاعمال*.

14- عبد الرحمان سامي ، و آخارون. (2015). أثر اختلاف أساليب تقدير المخصصات على القوائم الماليةوفقاًلمعيار المحاسبة الدولي01. *المجلة المصرية للدراسات*.

15- عثمان مداحي . (2012). القوائم المالية: محدداتها ومميزاتها. *مجلة الابعاد الاقتصادية*.

16- فاتن حاتم الفاضل، و محمد عباس الشمري. (2020). إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية-دراسة استطلاعية-. *مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم الادارية والاقتصادية*.

17- فارس سعيدي، و حمزة العرابي. (2020). تأثير ممارسات المحاسبة الابداعيةعلى مبدأالافصاح المحاسبي في ضل معاييرالمحاسبة والابلاغ المالي الدولية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*.

18- محفوظ صالح التميمي . (2020). القوائم المالية المدققة الصادرة عن المنشآت الأعمال وأثرها في اتخاذ قرارات الإتمان-دراسة ميدانسة في عينة من المصارف التجارية العاملة فب منطقة نجران. المجلة العالمية للأقتصادوالأعمال.

19- محمد رشا، و أنور حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد منممارسات المحاسبة الابداعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصاديةوالقانونية جامعة دمشق.

20- مصطفى عقاري. (2007). المعيار المحاسبي الدولي01:عرض القوئم المالية. مجلة أبحاث: اقتصادية وإدارية جامعة محمد خيضر بسكرة.

21- ميسون القري، و عبد الله عسري. (2013). دوافع وأساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية -دراسة ميدانية-. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، 27(2).

المراجع الأجنبية:

1−Smit Martine ، and Burgos Mateu Josefina .(2011) *Etats financier annuls afférents aux comptes* de *l`exercice 2011de la fondation européenne pour la formation.* Turin,Italie: la fondation européenne pour la formation.

2-Abueid, R., & et, a. (2022). Impact of creative accounting practices on financail statement :acade study of plaestinian auditorrs and academics. *journal ofsouthwest jiaotong university, 57*(2).

3-Arzu, T. (2017). Accounts receivable ma,agement:description and sampling technique. *Isyambul aydin Universitesi Dergisi*,.

4-Bjorkman, S., & Eriksson, M. (2023). *Intangible assets and earnings management:An Analysis in an EU context.* duéde: umea University.

5-Boulahdour, N., & Ouguenoune, H. (2021). les états financier scertifiés vus a travers leur terminologies. *Revue El études économiques et financiers*.

6-Dimitrijevic, D. (2015). The detection and prevention of manipulation in the balancesheet and cash flow statements. *journal of Eknomski Horizonti*.

7-Flostoiu, S., & Milandru, M. (2020). Evuluation of tangibel fixed assets. *Intrnational conference Knowledge-based Organization*. sibiu: Nicola Bacescu land forces academy.

8-Goni, Y. M., & Budiarso, N. (2018). Analysis calculation of deperciation fixedassest aaccording to financial accounying standards and tax laws as well aas impact inPT Massindo sinar pratama manado. *jurnal accountability*.

9-L.i, K. (2015). Doubtful alliwance development:qtages and methods of calculaion. *Mediterranean journal of social sciences*.

10-Paliulence, L. (2016). The influence of long-term tangible assets valuation on financial indicators:The attitude ofshareholders and creditors. *European Scientific jornal*.

11-Prochazka, d. (2009). New approaches to revenue recognition and common sense. *SSRN Electronic Journal*.

12-Siraj, F. (2009). An Analysis of classification of capital expenditures and revenue expenditures,correlation and neural networks. *2nd intrnational*

conferece on computing and informatics. Malaysia: universiti utara malaysia.

13-Visconti, r. m. (2019). the valuation of intangibl assets:an introduction. *SSRN electronic journal*, 01.

14-Yurt, c., & Grgun, U. (2015). accounting quality models acomprehensive literature review. *internayional journal of economicscommerce and management*.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

الملحق رقم 1: استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

جامعة يحي فارس _المدية.

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

قسم علوم المالية والمحاسبة.

تخصص محاسبة.

استمارة الاستبيان

السلام عليكم، تحية طيبة وبعد...

سيدي الفاضل، سيدتي الفاضلة

تقوم الطالبة بإعداد دراسة عن" دور التدقيق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعبات المحاسبية" ويتطلب إتمام الدراسة للحصول على رأي سيادتكم فيما يتعلق ببعض الموضوعات نظرا لما لديكم من خبرة وممارسة عملية تتعلق بموضوع الدراسة.

ترجو منكم الطالبة قراءة العبارات جيدا ثم القيام بوضع علامة(X)تحت درجة الموافقة التي تروها مناسبة، إن صحة نتائج البحث تعتمد على دقة إجاباتكم، التي لا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي هذا، وتشكركم الطالبة سلفا على حسن تعاونكم في استكمال بيانات هذا الاستقصاء بدقة وموضوعية.

وتفضلوا بقبول عظيم التقدير والاحترام.

القسم الأول: المتغيرات الديموغرافية.

المستوى التعلمي:

ليسانس ☐ ماجيستر ☐

ماستر ☐ دكتوراه ☐

الوظيفة:

أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐

خبير محاسب ☐ محاسب معتمد ☐

الخبرة:

أقل من 05 سنوات ☐ من6 إلى 10 سنوات ☐

من 11 إلى 15 ☐ أكثر من 15 سنوات ☐

محاور الاستبيان

فيما يلي مجموعة من العبارات، يرجى التكرم باختيار الإجابة المناسبة بعد قراءة العبارات الآتية

الرقم	الأسئلة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية						
1	اللاموضوعية في وضع التقديرات المحاسبية.					
2	تغيير طريقة الإهتلاك كل فترة بدون توضيح سبب التغير.					
3	المبالغة في تقيم العناصر غير الملموسة.					
4	استخدام قروض طويلة الأجل في تمويل قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة					
5	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها					
6	التغير غير المبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات					
7	معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع اسهم مجانية على المساهمين للمحافظة على حجم التدفق النقدي					
8	عدم الإفصاح عن النقديات المقيدة					

9	تسجيل قيمة التنازل عن التثبيتات كإرادات تشغيلية					
10	التلاعب في اسعر الصرف النقدية بالعملات الأجنبية					
المحور الثاني: خبرة وكفاءة المدقق الخارجي						
1	يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجية المعلومات.					
2	يمتلك المدقق القدرة على استخدام برمجيات التدقيق المتطورة والتعامل مع أنظمة الـERP لتحليل البيانات الضخمة.					
3	يستطيع المدقق استعاب نموذج عمل المؤسسة والمخاطر المرتبطة بقطاع نشاطها بسرعة.					
4	يمتلك المدقق دراية واسعة بالتشريعات الضريبية، القانون التجاري، قانون العمل.					
5	يمتلك المدقق القدرة على الربط بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية للتأكد من منطقية الأرقام.					
6	يعمد المدقق الى تصميم استراتيجية تدقيق تركز على مناطق خطر حقيقية دون إضاعة الوقت في الجوانب الروتينية غير المؤثرة.					
المحور الثالث: الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية NAA						
1	يتم التقليل من العشوائية والاجتهادات الشخصية أثناء تنفيذ مهمة التدقيق.					
2	يتم تحديد خطوات واضحة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق.					
3	يتم تحديد حجم العينات المطلوبة بكل موضوعية وبطريقة علمية استجابة لمتطلبات المعايير.					
4	يتم توثيق كافة إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفة استجابة لمتطلبات المعايير.					
5	يتم تقديم فقرة "الرأي"، فقرة" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونية الأخرى في نموذج تقرير موحدة.					

6	يتم إعداد مذكرة التخطيط قبل بدء الفحص ويذكر فيها الأهداف، النطاق الزمني، وتوزيع المهام على فريق العمل.					
المحور الرابع: مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي.						
1	تغطية البيانات أي فحص كافة العمليات (100%) بدلا من العينات، مما يعزز دقة تقيم الرقابة..					
2	تقييم المخاطر من خلال التحليلات التنبؤية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها					
3	تحديد الشواذ حيث يقوم النظام بعزل العمليات غير معتادة مثل قيد محاسبي تم تسجيله في يوم عطلة أو في ساعة متأخرة.					
4	الرفع من كفاءة مطابقة الفواتير والسجلات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية.					
5	تقديم تقارير فحص أكثر موضوعية بناء على تحليلات بيانات ضخمة.					
6	تحليل البيانات غير المهيكلة (كالعقود والرسائل) كأدلة اثبات قوية في فحص الحسابات.					
7	تقليل الوقت المستغرق في المهام الروتينية لعملية الفحص.					

الملحق رقم(02): استمارة تحكيم الاستبيان

في إطار إنجاز الدراسة الموسومة بـ: «دور المدقق الخارجي في كشف المحاسبة الإبداعية و الحد من التلاعبات المحاسبية»، تم عرض الاستبيان المعد لجمع البيانات على مجموعة من الأساتذة والخبراء المتخصصين في المجال، وذلك بهدف التأكد من سلامة صياغة فقراته، ومدى وضوحها وملاءمتها لأهداف الدراسة وأبعادها، والتحقق من صدقه الظاهري والمحتوى العلمي الذي يقيسه. وقد قام السادة المحكمون، المذكورة أسماؤهم أدناه، بمراجعة الاستبيان وإبداء ملاحظاتهم واقتراحاتهم العلمية القيمة، والتي أُخذت بعين الاعتبار عند إجراء التعديلات اللازمة على الأداة بصيغتها النهائية. وعليه، تشهد هذه الوثيقة بأن الاستبيان قد خضع للتحكيم العلمي من طرف الخبراء الآتية أسماؤهم:

قائمة المحكمين :

الأستاذ	الرتبة	الامضاء
زاهي محمد الأمين	أستاذ محاضر أ	
محمد بولصنام	أستاذ التعليم العالي	

الملحق رقم(03):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مؤشر المستوى التعليمي و الوظيفة والخبرة

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	18	51,4	51,4	51,4
	ماستر	14	40,0	40,0	91,4
	دكتوراه	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	استاذ جامعي	8	22,9	22,9	22,9
	خبير محاسبة	2	5,7	5,7	28,6
	محافظ حسابات	12	34,3	34,3	62,9
	محاسب معتمد	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	3	8,6	8,6	8,6
	من 6 الى 10 سنوات	7	20,0	20,0	28,6
	من 11 الى 15 سنة	4	11,4	11,4	40,0
	اكثر من 15 سنة	21	60,0	60,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم(04):التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحور الأول" ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعبات المحاسبية"

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
اللاموضوعية في وضع التقديرات المحاسبية.	35	3,60	1,063
تغيير طريقة الإهلاك كل فترة بدون توضيح سبب التغير.	35	3,69	1,323
المبالغة في تقييم العناصر غير الملموسة.	35	3,77	1,060
استخدام قروض طويلة الأجل في تمويل قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	35	3,60	1,006
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	35	3,69	1,051
التغير غير المبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات	35	3,51	1,121
معالجة التضخم في الأرباح المحتجزة بتوزيع اسهم مجانية على المساهمين للمحافظة على حجم التدفق النقدي	35	3,57	,917
عدم الإفصاح عن التغيرات المفيدة	35	3,51	,951
تسجيل قيمة التنازل عن التثبيتات كإيرادات تشغيلية	35	3,69	1,022
التلاعب في اسعر الصرف النقدية بالعملات الأجنبية	35	3,66	1,187
م1	35	3,6327	,73336
N valide (liste)	35		

الملحق رقم(05): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحور الثاني "خبرة وكفاءة المدقق الخارجي"

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجيه المعلومات.	35	4,31	,530
يمتلك المدقق القدره على استخدام برمجيات التدقيق المتطوره والتعامل مع أنظمه الـERP لتحليل البيانات الضخمه.	35	4,11	,583
يستطيع المدقق استعاب نموذج عمل المؤسسه والمخاطر المرتبطه بنشاطها بسرعه.	35	4,09	,702
يمتلك المدقق درايه واسعه بالتشريعات الضريبيه، القانون التجاري، قانون العمل.	35	4,26	,701
يمتلك المدقق القدره على الربط بين البيانات المالية والبيانات التشغيليه للتأكد من مطابقه الأرقام.	35	4,23	,490
يعمد المدقق الى تصميم استراتيجيه تدقيق تركز على مناطق خطر حقيقيه دون إضاعه الوقت في الجوانب الروتينيه غير المؤثره.	35	4,23	,598
م2	35	4,2048	,33598
N valide (liste)	35		

الملحق رقم(06):التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحور الثالث"الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية " NAA

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يتم التقليل من العشوائية والاجتهادات الشخصيه أثناء تنفيذ مهمه التدقيق.	35	4,09	,887
يتم تحديد خطوات واضحه لتقييم نظام الرقابه الداخليه للمؤسسه محل التدقيق.	35	3,94	1,162
يتم تحديد حجم العينات المطلوبه بكل موضوعيه وبطريقه علميه استجابه لمتطلبات المعايير.	35	4,26	,741
يتم توثيق كافه إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفه استجابه لمتطلبات المعايير.	35	4,29	,622
يتم تقديم فقره "الرأي"، فقره" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونيه الأخرى في نموذج تقرير موحده.	35	4,06	,684
يتم إعداد مذكره التخطيط قبل بدء الفحص وتذكر فيها الأهداف، النطاق الزمني، وتوزيع المهام على فريق العمل.	35	4,17	,664
N valide (liste)	35		

الملحق رقم(07): التوجه العام لأفراد عينة الدراسة للمحورالرابع"مساهمة أدوات الذكاء الاصطناعي في مهمة التدقيق الخارجي

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تخطيط البيانات أي فحص كافة العمليات (100%) بدلا من العينات، مما يعزز دقة نظم الرقابة.	35	4,06	,838
تقييم المخاطر من خلال العمليات التدويرية في تحديد الثغرات الرقابية المحتملة قبل استغلالها.	35	4,03	,785
تحديد الشواذ حيث يقوم النظام بعزل العمليات غير معتادة مثل قيد محاسبي تم تسجيله في يوم عطلة أو في ساعة متأخرة.	35	4,20	,759
الرفع من كفاءة مطابقة الفواتير والسجلات المحاسبية وتقليل الأخطاء البشرية.	35	4,37	,598
تقديم تقارير فحص أكثر موضوعية بناء على تحليلات بيانات ضخمة.	34	4,32	,684
تحليل البيانات غير المهيكلة (كالعقود والرسائل) كأدلة اثبات قوية في فحص الحسابات.	34	4,21	,687
تقليل الوقت المستغرق في المهام الروتينية لعملية الفحص.	34	4,32	,806
ح4	35	4.2245	.49279

الملحق رقم(08): اختبار Shpiro -Wilk

Shapiro-Wilk		
Statistiques	ddl	Sig.
,927	35	,023
,969	35	,415
,919	35	,014
.965	35	.316

الملحق(09):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

Rho de Spearman	م1	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatérale)	.
		N	35
	الموضوعية في وضع التقديرات المحاسبية	Coefficient de corrélation	,537**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	تحبير طريقة الإهلاك كل فترة بدون توضيح سبب التغير	Coefficient de corrélation	,701**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	المغالاة في تقييم العناصر غير الملموسة	Coefficient de corrélation	,722**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	استخدام قروض طويلة الأجل في تمويل قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة	Coefficient de corrélation	,572**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها	Coefficient de corrélation	,576**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	التغير غير المبرر في طرق الجرد وتقييم المخزونات	Coefficient de corrélation	,801**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	معالجة التضخم في الأرباح المحجزة بتوزيع أسهم مجانية على المساهمين للمحافظة على حجم الدفق النقدي	Coefficient de corrélation	,639**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	عدم الإفصاح عن التقديرات المفيدة	Coefficient de corrélation	,581**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35

	تسجيل قيمة التنازل عن التثبيتات كإيرادات تشغيلية	Coefficient de corrélation	,603
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	التلاعب في أسعار الصرف النقدية بالعملات الأجنبية	Coefficient de corrélation	,652**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35

الملحق رقم (10):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

		2م
2م	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	35
يُجري المدقق تكوين متواصل لمواكبة التغيرات في قوانين المالية وتقنيات التكنولوجيه المعلومات.	Corrélation de Pearson	,509**
	Sig. (bilatérale)	,002
	N	35
يمتلك المدقق القدره على استخدام برمجيات التدقيق المتطوره والتعامل مع أنظمة الERP لتحليل البيانات الضخمة.	Corrélation de Pearson	,678**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
يستطيع المدقق استعاب نموذج عمل المؤسسه والمخاطر المرتبطه بقطاع نشاطها بسرعه.	Corrélation de Pearson	,568**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
يمتلك المدقق دراية واسعة بالتشريعات الضريبيه، القانون التجاري، قانون العمل.	Corrélation de Pearson	,603**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
يمتلك المدقق القدره على الربط بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية للتأكد من مطابقه الأرقام.	Corrélation de Pearson	,571**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
يعمد المدقق الى تصميم استراتيجيه تدقيق تركز على مناطق خطر حقيقيه دون إضاعه الوقت في الجوانب الروتينيه غير المؤثره.	Corrélation de Pearson	,419*
	Sig. (bilatérale)	,012
	N	35

الملحق رقم (11):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

			3م
Rho de Spearman	3م	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatérale)	.
		N	35
	يتم التقليل من العشوائيه والاجتهادات الشخصيه أثناء تنفيذ مهمه التدقيق.	Coefficient de corrélation	,824**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	يتم تحديد خطوات واضحة لتقييم نظام الرقابه الداخليه للمؤسسه محل التدقيق.	Coefficient de corrélation	,822**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	يتم تحديد حجم العينات المطلوبه بكل موضوعيه وبطريقه علميه استجابة لمتطلبات المعايير.	Coefficient de corrélation	,818**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	يتم توثيق كافة إجراءات التدقيق في أوراق العمل والارشفه استجابة لمتطلبات المعايير.	Coefficient de corrélation	,660**
		Sig. (bilatérale)	<,001
		N	35
	يتم تقديم فقره "الرأي"، فقره" أساس الرأي" والمسؤوليات القانونيه الأخرى في نموذج تقرير موحده.	Coefficient de corrélation	,478**
		Sig. (bilatérale)	,004
		N	35
	يتم إعداد مذكره التخطيط قبل بدء الفحص ويذكر فيها الأهداف، النطاق الزمني، وتوزيع المهام على فريق العمل.	Coefficient de corrélation	,526**
		Sig. (bilatérale)	,001
		N	35

الملحق رقم (12):معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع مع الدرجة الكلية للمحور

		م4
م4	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	35
تخطيه البيانات أي فحص كافه العمليات (100%) بدلاً من العينات، مما يعزز دقه نظم الرقابه.	Corrélation de Pearson	,721**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
تقييم المخاطر من خلال العمليات التدويّنه في تحديد الثغرات الرقابيه المحتمله قبل استغلالها.	Corrélation de Pearson	,754**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
تحديد الشواذ حيث يقوم النظام بعزل العمليات عبر معياده مثل ضد محاسبي تم تسجيله في يوم عطله أو في ساعه متأخره.	Corrélation de Pearson	,674**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
الرفع من كفاءه مطابقه الفواتير والسجلات المحاسبيه وتقليل الأخطاء البشريه.	Corrélation de Pearson	,607**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	35
تقديم تقارير فحص أكثر موضوعيه بناء على فحليات بيانات ضخمه.	Corrélation de Pearson	,664**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	34
تحليل البيانات عبر المهيكله (كالعقود والرسائل) كأدله اثبات قويه في فحص الحسابات.	Corrélation de Pearson	,578**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	34
تقليل الوقت المستغرق في المهام الروتينيه لعمليه الفحص.	Corrélation de Pearson	,619**
	Sig. (bilatérale)	<,001
	N	34

الملحق رقم(13):اختبار(Alpha– Cronbach) للمحور الاول

Statistiques de fiabilite

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,869	10

الملحق رقم(14): اختبار (Alpha–Cronbach) للمحور الثاني

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,550	6

الملحق رقم(15): اختبار(Alpha– Cronbach)للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,790	6

الملحق رقم(16):اختبار(Alpha– Cronbach)للمحور الرابع

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,773	7

الملحق رقم(17): اختبار The Binomial للمحور الأول

Tests non paramétriques

Test binomial

		Catégorie	N	Proportion observée	Proportion testée	Sig. exacte (bilatérale)
1ر	Groupe 1	<= 3	7	,20	,50	<,001
	Groupe 2	> 3	28	,80		
	Total		35	1,00		

الملحق رقم(18): اختبار T Testللمحور الثاني

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
2ر	21,214	34	<,001	1,20476	1,0893	1,3202

الملحق رقم(19): اختبار The Binomial للمحور الثالث

Test binomial

		Catégorie	N	Proportion observée	Proportion testée	Sig. exacte (bilatérale)
3ر	Groupe 1	<= 3	2	,06	,50	<,001
	Groupe 2	> 3	33	,94		
	Total		35	1,00		

الملحق رقم(20): اختبار T Test للمحور الرابع

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	df	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
۴م	14,700	34	<,001	1,22449	1,0552	1,3938

الملحق رقم(21): اختبار Kruskal Wallis للمحور الأول

	۱م
H de Kruskal-Wallis	2,218
df	2
Sig. asymptotique	.330

	۲م
H de Kruskal-Wallis	4,045
df	3
Sig. asymptotique	.257

	۳م
H de Kruskal-Wallis	1,115
df	3
Sig. asymptotique	,774

الملحق رقم(22): اختبار Anova للمحور الثاني

F	Sig.
1.789	.183

F	Sig.
1.332	.282

F	Sig.
.483	.696

الملحق رقم(23): اختبار Kruskal Wallis للمحور الثالث

	3م
H de Kruskal-Wallis	4,694
df	2
Sig. asymptotique	.096

	[illegible]
H de Kruskal-Wallis	4,181
df	3
Sig. asymptotique	.243

	4م
H de Kruskal-Wallis	,872
df	3
Sig. asymptotique	,832

الملحق رقم(24) :اختبار Anova للمحور الرابع

F	Sig.
.407	.669

F	Sig.
.544	.656

F	Sig.
.448	.721