وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الموضوع:

أثر جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتين:

- فراحي وسيلة.
- فرايحية سارة.

تحت اشراف الاستاذ :

- د.بوعرار شمس الدين

السنة الجامعية: 2022/2021


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل شكرا جزيلا طيبا مبارك فيه، ونحمده حمدا كثيرا كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه فلك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد الرضا.

ثم نتقدم بأرقى عبارات الاحترام والتقدير واسماها إلى أستاذنا المشرف الأستاذ الدكتور بوعمار شمس الدين الذي ساعدنا بكل تواضع وكرم، ووجهنا توجيها علميا منهجيا سليما لإتمام هذا العمل

ألف شكر لكل من أحسن إلينا وساهم في مساعدتي بنصيحة أو كلمة طيبة أو دعمني للوصول إلى تحقيق أهدافي وأخص بالذكر الأستاذ كفايفي حسام

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الكرام على عبء القراءة ومناقشة هذا العمل المتواضع

إهداء

إلهي لايطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب اللحظات الا بذكرك ولا تطيب الاخرة الا بعفوك ...ولا تطيب الجنة الا برؤيتك الله جل جلاله الا من حملتني بأمر ربي جميلا ,وعلمتني مكارم الاخلاق والمبادئ الفاضلة الى من كان ولا زال رضاها غماما يقيني هجير الأيام ويعنيني دورها على المضي الى الامام الى أمي الحنونة عاشور فطوم ،حفظها الله في عمرها .

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقسني قطرة حب الى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة ،إلى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم الى القلب الكبير والدي العزيز الغالمي .

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة الى رياحين حياتي ،امينة ،ابتسام ،خير الدين ،محمد ، حمزة .

إلى من تخلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء الى ينابيع الصدق الصافي الى من معهم سعدت ،وبرفقتهم في دروب الحياة الحلو والحزينة إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير عيشة ،مريم ،غنية .

إلى اعز الأصدقاء حماني سهيلة ،نبيلة ،اسماء .سارة .

إلى من تركت بصمة في هذا العمل رفيقة دربي وسندي طبوزتي عائشة

" وسيلة "



إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين أهدي هذا العمل إلى من ربتني وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات ، وإلى أغلى إنسانة في هذا الوجود أمي الحبيبة أطال الله عمرها.

إلى من جرع الكأس فارغا ليسقيني قطرة حب إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العمل إلى القلب الكبير .... والدي العزيز.

إلى اللواتي كانوا قدوتي في الحياة إلى اختي هاجر وإكرام وإلى أخي إبراهيم .

إلى عبد الرحمان .

إلى الأهل والأصدقاء والزملاء .

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل التواضع .

* سارة *



المستخلص

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية ، وذلك من خلال التعرف على التدقيق الداخلي ، ومختلف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن ثم تبيين إسهامات جودة التدقيق الداخلي في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية .

ولتحقيق هدف الدراسة واختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على استمارة استبيان وزعت على الأطراف المهتمة بعملية التدقيق في ولاية المدية والأساتذة في هذا المجال حيث شملت العينة 22 مستجوب وقد توصلت الدراسة إلى مايلي :

- تساهم جودة التدقيق في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية ؛
- تعتمد المحاسبة الإبداعية على أساليب احتيالية وممارسات غير مهنية تؤثر سلبا على قيمة المؤسسة .

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

الكلمات المفتاحية : جودة التدقيق الداخلي ، المحاسبة الإبداعية ، القوائم المالية

Abstract:

The aim of the study is to identify the impact of internal audit quality in reducing the effects of creative accounting, by addressing internal auditing concepts and the various creative accounting practices, and then trying to measure the contributions of internal audit quality in reducing the effects of creative accounting. To fulfill the purposes of the study and to test the validity of the hypotheses, we used a a self administered questionnaire and was ultimately distributed to a the sample of the study that included 22 respondents.
The study concluded the following findings :
- The quality of the audit contributes to reducing the effects of creative accounting; Creative accounting depends on fraudulent methods and unprofessional practices that negatively affect the value of the institution. In light of these results, the study emphasizes the need for practitioners of the accounting and auditing professions to undergo training on permanent basis, invigorating the role of professional organizations and the bodies responsible for regulating the accounting profession in Algeria and increasing their role in enhancing the quality of internal auditing and reducing creative accounting practices.
Keywords: internal audit quality, creative accounting, financial statements.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
البسملة.....	
شكر وتقدير.....	
إهداء	
ملخص	
ملخص باللغة الإنجليزية	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الإختصارات	
مقدمة .....أ–و	
الفصل الأول : الإيطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي	
تمهيد 08	
المبحث الأول مدخل للتدقيق الداخلي 09	
المطلب الأول ماهية التدقيق الداخلي 09	
المطلب الثاني أنواع التدقيق الداخلي ووظائفه 12	
المبحث الثاني أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي 22	
المطلب الأول ماهية جودة التدقيق 22	
المطلب الثاني ماهية جودة التدقيق الداخلي 26	
خلاصة الفصل 29	

الفصل الثاني : الإيطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد 31

المبحث الأول مدخل للمحاسبة الإبداعية 32

المطلب الأول ماهية المحاسبة الإبداعية 32

المطلب الثاني مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية 37

المبحث الثاني دور التدقيق الداخلي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية 43

المطلب الأول سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية 43

المطلب الثاني الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية 45

خلاصة الفصل 50

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

تمهيد 52

المبحث الأول مكونات منهجية الدراسة التطبيقية 53

المطلب الأول مجتمع عينة الدراسة 53

المطلب الثاني حدود وصعوبات الدراسة 54

المبحث الثاني إعداد الاستبان وتفريغ البايانات 54

المطلب الأول إعداد الاستبيان 54

المطلب الثاني هيكل الاستبيان ومقياس الدراسة 55

المطلب الثالث تفريغ نتائج الاستبيان 56

المبحث الثالث تحليل نتائج الاستبيان 61

المطلب الأول عرض نتائج الاستبيان 61

المطلب الثاني ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها 66

خلاصة الفصل 69

خاتمة 71

قائمة المراجع 74

قائمة الملاحق 69

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	ملخص معايير الضمان	19
02	ملخص معايير الأداء	19
03	اجراءات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المضادة في قائمة المركز المالي	46
04	اجراءات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المضادة في قائمة الدخل	48
05	احصائيات متعلقة بإستمارات الاستبيان	53
06	محاور الإستبيان وعدد فقرات كل محور	56
07	مقياس ليكارت الخماسي	56
08	قيمة ألفا كرونباخ	57
09	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	58
10	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة	59
11	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	60
12	عبارات عينة الدراسة حول أهمية التدقيق	61
13	عبارات عينة الدراسة حول أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية	63
14	عبارات عينة الدراسة حول أثر عناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتال المالي	65
15	اختبار T لأهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة	67
16	اختبار T للممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية اساليب المحاسبة الإبداعية	67
17	اختبار T لعلاقة عناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي	68

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نموذج الدراسة	د
02	تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	59
03	تمثيل نسب أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة	60
04	يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	61

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين	80

02 الاستبيان 81

03 معامل ألفا كرومباخ 85

04 خصائص عينة الدراسة 93

05 المتوسط الحسابي لعينة الدراسة 94

06 اختبار الفرضيات 99

قائمة الاختصارات

الاختصار	التفسير
IIA	Institute of intrnal Auditiors
Isa	International Accounting Standards
Spss	Statistical package fer social Sciences

المقدمة

توطئة

لقد عرف العالم في الوقت الراهن تطورات كبيرة في مختلف المجالات والتي أثرت بدورها في توسيع المؤسسات الإقتصادية وكبر حجم أنشطتها وتعدد عملياتها ، وفي ظل هذه التغيرات أصبح تطوير وتحسيم الأداء في المؤسسات أمر لابد منه .

وبما أن المؤسسة تسعى إلى وصول لمعدلات نمو سريعة مع العرص على البقاء والإستمرار فلا بد من إتخاذها للتدابير والإجراءات اللأزمة لتفادي الوقوع في الأخطاء المحتملة لهذا نجد أن وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أمرا ضروريا وحتميا للمؤسسات المعاصرة حيث تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي نشاط تقييمي يهدف إلى فحص ومراجعة العمليات المالية والمحاسبية في الؤسسة لتحقيق الدقة المحاسبية والمحافظة على الأصول وحمايتها وكذلك مراجعة وتقييم أنشطة المؤسسة ومختلف أنظمتها .

وقد أولت المنظمات المهنية عللى الصعيد الدولي ، اهتماما متزايد برقابة الأداء المهني لوظيفة التدقيق الداخلي ، لأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة ، لذا أصبح تطوير أداء المدققيين الداخليين للتحقق والإرتقاء بجودة التدقيق الداخلي .

ولعل من أهم مسؤوليات المدقق الداخلي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف حيث أصبحت المحاسبة الإبداعية من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة التدقيق بحيث تقوم بعض إدارات الوحدات الإقتصادية بممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الإقتصادية عند إعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم المالية وعى مصداقيتها ، ومن هنا يمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تمثل في الوقت الحاضر تحديا حقيقيا لمهنة التدقيق .

إشكالية الدراسة :

من مجمل ماسبق فإن الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها عاى النحو الأتي :

مامدى تأثير جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية ؟

هذا السؤال الرئيسي بدوره يقود لمجموعة من الأسئلة الفرعية الآتية :

- هل لوظيفة التدقيق الداخلي أهمية داخل الاموسسة ؟

- مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية على أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها ؟

-هل لعناصر التدقيق الداخلي أي أثر في اكتشاف الإحتيال المالي ؟

فرضيات الدراسة :

-ليس للتدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة ؛

-تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية ؛

-توجد علاقة لعناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة من كونها تهدف إلى التعرف على التدقيق الداخلي والعوامل المؤثرة على جودة التدقيق الداخلي والعوامل التي تستخدم لقياسها بإضافة إلى معرفة دورها في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية من أجل تخفيض من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

أهداف الدراسة :

– محاولة إبراز الإطار العلمي والعملي للتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة ؛

-استعراض أهم لأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ، وأثرها .

– إبراز أهمية التدقيق الداخلي وجودته والوقوف على الدور الذي يقوم به في احد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

أسباب اختيار الموضوع :

تم اختيار الموضوع بناء على عدة دوافع منها :

-أن موضوع البحث يندرج ضمن التخصص ؛

-الميول والإهتمام بالمحاسبة بصفة عامة ومهنة التدقيق بصفة خاصة ؛

– الأهمية التي يحضى بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والتدقيق الداخلي ؛

-حداثة الموضوع .

حدود الدارسة :

الحدود المكانية :إن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة مدى تأثير جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية ، وعليه سنحاول مسح إجراء لأراء المهنيين والأكاديميين لولاية المدية الذين لهم علاقة بالموضوعى، المهنيين من الناحية التطبيقية أما الأكادميين من الناحية النظرية .

الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة في الفترة مابين شهر جانفي إلى غاية شهر جوان من سنة 2022 .

الدراسات السابقة :

دراسة (عبد الله 2012) بعنوان :" مدى الالتزام بمنهج ستة سيجما (six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي .

هدفت الدراسة إلى التعرف على منهج ستة سيجما (six sigma) ودوره في تحسن أداء المصاريف من خلال ضبط جودة التدقيق وتقليل عيوبه وكذلك بيان أثر معايير (six sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي في المصاريف العاملة فيي قطاع غزة .

وقد استخدمت الدراسة الاستبيانة كأداة للدراسة تم توزيعها على عينة من موظفي قسمي التدقيق والجودة في المصاريف العاملة في قطاع غزة ، وقد استخدمت التكرارات وانسب المئوية ومعامل ألفا كرومباخ للوصول للنتائج . ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المصاريف العامة في قطاع غزة تلتزم بمعايير (six sigma) بدرجة كبيرة وكذلك تلتزم بمعايير التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة تخصيص موارد مالية لاستخدام وتطوير منهج (six sigma) والإهتمام بتدريب وإكتساب العاملين المعرفة الأساسية بهذا المنهج وأن وأن التزام ودعم أدارة المصاريف للعمل بهذا المنهج يساهم بالتخطيط لكافة عمليات التدقيق وتقليل المخاطر .

دراسة (زياني عبد الحق ، مجدوب خيرة 2020) بعنوان :"دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر بعض الخبراء المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إلتزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة الطبقة على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، مما يساهم في تحسين جودة هاته القوائم وبالتالي زيادة الإعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

دراسة (محمد البشير بن عمر ، وأخرون 2021) بعنوان :" دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

تهدف هذه الدراسة بشكا أساسي إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية حيث اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة ، ولتحقيق أهدافها تم توزيع استبانة على عينة من المؤسسات الإقتصادية والمهنيين والأكاديميين وتم تحليل البيانات بواسطة برنامج spss 23 وبرنامج Excel 2010 .

وخلصت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أبعاد التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية 0.05 ، وجاءت هذه النتيجة من خلال مجموعة من النتائج الفرعية والمتمثلة في عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أبعاد التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية عند مستوى معنوية 0.05 ، وقد يعود السبب في ذلك إلى ضعف تكوين المدقيقين لمواجهة هذه الممارسات إضافة لصعوبات إكتشافها .

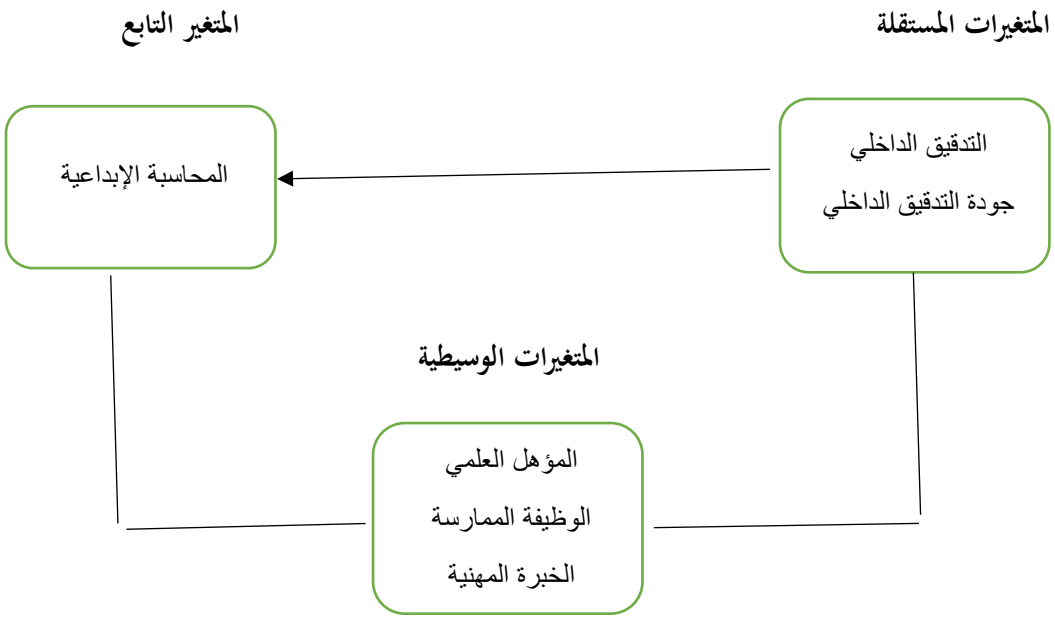
المنهج وأدوات الدراسة :

لكي نتكمن من الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية تم إعتماد على المناهج التالية :

حيث تم استخدام المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بمختلف الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة فالأسلوب الوصفي يستخدم في وصف خصائص ظاهرة المدروسة وهو وصف لكل من التدقيق الداخلي وجودة التدقيق والمحاسبة الإبداعية واستخدام المنهج

الإحصائي والتحليلي في الجانب الميداني لدراسة حيث تم استخدام استبيان موجه للأساتذة من أجل استقصاء أراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال استعمال برنامج المعالجة الإحصائية spss .

نموذج الدراسة :



هيكل الدرسة :

تم تقسيم الدراسة إلى أربعة أجزاء :

تناولنا الإطار العام لدراسة والذي يشمل تمهيد لدراسة ومشكلة الدراسة وتساؤلاتها، وكذا الفرضيات الرئيسية التي تم طرحها، وإبراز أهمية الدراسة وأهدافها، وحدود الدراسة وصعوبات الدراسة

في الفصل الأول الذي يشمل الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي وتم التطرق فيه إلى عنصرين أساسيين ، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى مدخل التدقيق الداخلي ، الذي يشمل ماهية التدقيق الداخلي ، أنواع التدقيق الداخلي ووظائفه أما في المبحث الثاني الذي خصص لأساسيات حول جودة التدقيق حيث تطرقنا إلى ماهية جودة التدقيق ، ماهية جودة التدقيق الداخلي

أما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وقد تم تقسيمه إلى مبحثين حيث تناول المبحث لأول مدخل للمحاسبة الإبداعية الذي يشمل ماهية المحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية ، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى دور التدقيق الداخلي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية وقد تضمن سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات التي تم يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وأخيرا الفصل الثالث هو بمثابة دراسة ميدانية من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من الأفراد تتمثل في أساتذة ومحافظي الحسابات وقد تم عرض وتحليل النتائج بواسطة برنامج spps .

في الجانب ميداني لدراسة حيث تم إستخدام إستبيان موجه للأساتذة من أجل استقصاء أداءهم فيما يخص جوانب الدراسة وإختبار الفرضيات من خلال إستعمال برنامج المعالجة الإحصائية spss.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الداخلي

تمهيد :

يهدف التدقيق إلى إبداء الرأي حول مدى شرعية وصدق الحسابات ومدى عدالة القوائم المالية للمؤسسات، وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، حيث تعد القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات، لذلك لابد للمهنة من المحافظة على مركزها المميز.

وذلك بأن يتم تقديم الخدمة من قبل مدققين أكفاء وحياديين يمارسون عملهم بموضوعية وكفاءة ونزاهة، وبذلك يطمئن جميع أطياف الطرف الثالث إلى أن المنشأة تسيير حسب الأصول والمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تركز على جودة التدقيق الداخلي على مدى التزام المدققين الداخليين بتطبيق معايير الممارسة المهنية وقواعد السلوك الأخلاقي للوفاء بمتطلبات وتوقعات مختلف الأطراف التي هي بحاجة إلى خدمات ذات جودة عالية من وظيفة التدقيق الداخلي، وتبدو أهمية كفاءة المدقق وإخلاصه وحياده التام من أن البيانات التي يقوم بتدقيقها والقوائم المالية التي يبدي رأيه حول عدالة تصويرها لواقع حال المؤسسة، تستخدم لعدة أغراض .

وبالتالي يلعب المدقق دورا هاما وأساسيا في المجتمع، لذلك لابد أن يتمتع بالكفاءة اللازمة للقيام بعمله، ويفترض أن يكون على مستوى عال من التحصيل العلمي والخبرة العلمية.

لذا سنتعرف في هذا الفصل على أساسيات ومفاهيم التدقيق الداخلي، وكل مايخص جودة التدقيق الداخلي.

بناءا على هذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول : مدخل التدقيق الداخلي .

المبحث الثاني : أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي .

المبحث الأول : مدخل التدقيق الداخلي .

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي من الوظائف المهمة في المؤسسات ، لما لها من أثر في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وقياس وتقييم كفاءة استخدام الموارد المتاحة ، مما يعزز فرص الاستغلال الأمثل للموارد وصولا إلى الجودة الشاملة وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة .

المطلب الأول : ماهية التدقيق الداخلي .

1-1: تعريف التدقيق الداخلي .

لغة : كلغة يعرف التدقيق بأنه إحكام ، ضبط بحث وإفراط في الدقة .

اصطلاحا : لقد تعددت تعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي من فترة لأخرى ومنذ ظهوره كمصطلح عكس التطور الحاصل في تلك الفترات ، ومن بين التعاريف على سبيل المثال لا الحصر مايلي : [1]

التعريف الأول

وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم [2].

التعريف الثاني

وقد عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي على أنه :

"نشاط تأكيدي إستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها . وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر ، الرقابة ، والتوجيه (التحكم) ".

فمن التعريف أعلاه أصبح التدقيق الداخلي ذا صبغة :

تاكيدية : أن تطمئن الإدارة بأن المخاطر المرتبطة بالمنشأة مفهومة ويتم التعامل معها بشكل مناسب .

أستشارية : لتزويد الإدارة بالتحليلات والدراسات والإستشارات والإقتراحات اللازمة لإتخاذ القرارات .

مستقل : بارتباطه بأعلى مستوى اداري داخل التنظيم .

موضوعي : بأداء الاعمال الموكلة اليه .

---

[1] نجيمي عبد الغني ، وأخرون ، **دور التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبة الابداعية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر ، بالوادي، الجزائر ، 2018/2017 ، ص 2 .

[2] العمراوي سمية ، **التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ،الجزائر ، 2017/2016 ، ص 11.

جميع هذه الادوات تعمل من اجل اضافة قيمة للمنشأة من خلال خفض التكاليف واكتشاف وضع وتقييم الرقابة الداخلية ، والعمل على اقتراح ما يلزم لتحسين عملياتها ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات :

إدارة الخطر RISK MANAGEMENT

الرقابة CONTROL

التوجيه (التحكم) GOVERANCE[1]

التعريف الثالث .

كما عرفه قاموس المصطلحات المحاسبية الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين بأنه موظف بالمنشأة وظيفته التأكد من توافق التطبيق مع سياسات المنشأة ومن تطبيق نظام مراقبة داخلية فعال ومنع واكتشاف الغش وتشجيع التشغيل بكفاءة.[2]

من خلال التعريفات السابقة يمكننا أن نتوصل إلى إعطاء تعريف عام وشامل للتدقيق الداخلي "التدقيق الداخلي هو وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يقوم على أساس فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية داخل المؤسسة، وتقديم النصح والإرشاد للمؤسسة ".

1-2: أهمية التدقيق الداخلي .

لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي مع التطورات التي مست أنشطة المؤسسة ، حيث تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في مايلي :

- مقدرته على إضافة القيمة، حيث أن قيام التدقيق بدور الاستشاري والتاميني يهدف اساسا لخلق القيمة للمؤسسة ،

وهذه الاخيرة لن تتم الا من خلال تحسين وزيادة فرص انجاز اهداف المنظمة وتحسين الاجراءات والعمليات وتخفيض المخاطر للمستويات المقبولة ؛

- يوفر الرقابة الفعالة التي تساعد الإدارة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات

وأصول المؤسسة ، كما انه وسيلة يعتمد عليها المدقق الخارجي في اعماله ، كما انه من أهم أليات التحكم المؤسسي ؛

- تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونه نشاط تأكيدي يطمئن الإدارة بأن المخاطر المحيطة بالمؤسسة مفهومة ويتم التعامل بشكل مناسب ، كما أنه نشاط استشاري يزود الإدارة بالتحليلات و الدراسات والاقتراحات اللأزمة لإتخاذ القرارات ، وهو نشاط مستقل وموضوعي في أداء الأعمال الموكلة اليه ،ويعمل على خفض التكاليف واكتشاف الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلي والعمل على تقديم التوصيات التي من شأنها تحسين العمل .

---

[1] خلف عبد الله **التدقيق التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان، ص ص 36،37.

[2] زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع عمان ،2009 ،ص 195.

ومن بين الأسباب التي تجعل التدقيق الداخلي ذو أهمية بالغة نذكر:

- يسمح باكتشاف الغش واتحتيال ، وتحديد مواطن الخطر لإعلام الجهات المعنية بها و القيام بالإجراءات اللازمة ؛
- حماية أصول المؤسسة ؛
- تمكين من الإلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة ؛
- يمكن من بلوغ الأهداف والغايات في المؤسسة؛
- يمكن من بلوغ الأهداف والغايات بحيث يعمل المدقق الداخلي على تحديد إذا ماتم وضع نظام الرقابة الداخلي بشكل يتوافق معا أهداف وغايات المؤسسة .

مما سبق، يمكن القول أن التدقيق الداخلي وظيفة هامة في المؤسسة لأنه يسمح بتقييم الكفاءة والفعالية التشغيلية في المؤسسة ويساهم في تحسين عملياتها ، وهذا من خلال عملية المراقبة المستمرة التي تسمح بتحديد الثغرات والمخاطر ، ومن ثم وضع خطط لمعالجة تلك المشاكل أو التخفيف منها ،كما يعمل على تحسين النظام الرقابي الخاص بالمؤسسة وضمان الامتثال للقوانين والسياسات الموضوعة من قبلها ، والعمل على قياس مدى تنفيذ الإقتراحات الموضوعة [1].

1-3: أهداف التدقيق الداخلي .

-إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ؛

-اختبار المعلومات التشغيلية ؛

-فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها [2].

-تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر؛

-اكتتشاف الأخطاء والغش والتأكد من سلامة السجلات والبيانات المالية مع المحافظة على أصول المؤسسة ؛

- التأكد من حسن تطبيق القوانين ومدى الإلتزام بالسياسات والخطط الموضوعة ، ومدى ملائمة الإجراءات الخاصة بحماية الأصول والمحافظة عليها ، وكذلك التحقق من درجة الثقة التي يمكن أن توليها الإدارة للمعلومات التي تساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة .

ومن هنا يمكن تقسيم الأهداف الى نوعين هما :

[1] مزمش اسماء ،**دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير ،جامعة سطيف، الجزائر، 2021/2020 ، ص ص، 9،10.

[2] حامد نور الدين ، عمارة مريم ، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، دار زهان للنشر والتوزيع ، ص 21 .

➢ **أهداف تقليدية :**

– التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات والأنظمة المحاسبية وتقرير مدى الاعتماد عليها ؛

–اكتشاف ماقد يوجد في الدفاتر من أخطأ وتلاعب ؛

–تقليل فرص الأخطاء والتلاعب من خلال الزيارات المتكررة والمفاجئة للمدقق؛

– الخروج برأي فني محايد حول مدى مطابقة القوائم المالية لواقع الشركة.

➢ **أهداف الحديثة**

– مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها ؛

– تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة لأهداف المرسومة ؛

– تحقيق اقصى قدر ممكن من الكفاءة والكفاءة الإنتاجية ؛

– تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية .[1]

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الداخلي ووظائفه .

2–1: أنواع التدقيق الداخلي .

تتمثل أنواع التدقيق الداخلي فيما يلي :

❖ **التدقيق الداخلي المالي :**

يعرف التدقيق المالي بأنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية واية متطلبات أخرى ، ويعتبر التدقيق المالي المجال التقليدي للتدقيق الداخلي الذي يتضمن تدقيق وتتبع القيود المحاسبية التي تعود إلى الأحداث الاقتصادية التي تخص الشركة وتدقيقها محاسبيا ومستنديا ، تم التحقق من سلامتها وتطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والسندات والأنظمة الخاصة بالإدارة.

وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما :

التدقيق الداخلي المالي قبل قبل الصرف والتدقيق الداخلي المالي بعد الصرف إذ يشير النوع الأول إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية ، وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف أخر لتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات ومرافقة السلطة المختصة على التنفيذ .

[1] هندة مدفوني، وأخرون ، **دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ، 2020/2019، ص ص 9،10.

أما **التدقيق بعد الصرف** فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف .

ويعد التدقيق الداخلي المالي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الإطمئنان إلى دقة البايان المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

❖ **التدقيق الداخلي التشغيلي :**

ويعتبر التدقيق الداخلي التشغيلي المجال غير التقليدي للتدقيق الداخلي وتنشأ كوليد للتطورات التي حدثت في مجال التدقيق الداخلي ولقد عرف على أنه :

"المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهياكل التنظيمية وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المؤسسة من خلال هذه الوظائف " وقد تتشابه خطة المدقق لإجراء التدقيق التشغيل مع خطته لإجراء التدقيق المالي مع مراعاة تعديلها ونضمين العناصر غير المالية فيها [1].

❖ **التدقيق الداخلي لأغراض خاصة :**

وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ إنه غالبا مايكون فجائية وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق من وجهة نظر الباحثة عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لإكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع [2].

❖ **تدقيق نظم المعلومات:**

يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجي المعلومات لمساعدة المدقق في التغطية والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق ، وتدقيق عمليات وبيانات الحاسب الألي ونظام المعلومات المستخدمة في المؤسسات يعتبر من المهام الأساسية في التدقيق المالي وتدقيق الإلتزام وتدقيق العمليات ومما يزيد من أهمية وضرورة تدقيق عمليات وبيانات الحاسب الألي ونظام المعلومات الالكترونية في تلبية حاجة أعمالها ، إضافة إلى الدور الرئيسي الأهم والذي تلعبه أنظمة المعلومات الإلكترونية في أداء المهام اليومية وفي إعداد التقارير التي يعتمد عليها المدراء في اتخاذ قراراتهم .

[1] هندة مدفوني، وأخرون، مرجع سابق ، ص 10.

[2] محمد البشير بن عمر ، وأخرون ، **دور التدقيق الداخلي في ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 04 ، العدد 02، 2021 ، ص 335 .

❖ **التدقيق الاجتماعي :**

يعرف التدقيق الاجتماعي بأنها لدراسة والفحص والتقييم المنظم لأداء الاجتماعي للشركات بعدف التحقق من سلامة التقارير المالية والاجتماعية عن مدى التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في تحقيقا لرفاهية العامة للمجتمع .

❖ **التدقيق البيئي :**

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على " أنها عبارة عن فحص موضوعي منظم ، دوري وموثق للممارسات البيئي للمنشأة للتحقق من الوفاء البيئي التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المنشأة .

ومن أهم أهداف التدقيق البيئي :

- فحص وتقييم موضوعي ودوري للأداء البيئي المنظمة ؛
- التقرير عن الأداء البيئي إلى الأطراف ذوي العلاقة ؛
- محاولته التنبؤ بالمخاطر بالمخاطر البيئي المحتملة والاستعداد لازالتها او تخفيف أثارها [1].

ويتضمن :

✓ تدقيق الالتزام بالقوانين الخاصة بالبيئة وتسرى على مايجري من عمليات وعلى مايجرى في الماضي أو ما يتوقع إجراءه في المستقبل ؛

✓ تدقيق نظم إدارة البيئة بما يفيد عدم تعرض نظم العمليات الحالية لمخاطرالبيئة في المستقبل ؛

✓ تدقيق الأضرار البيئية في المستقبلية المتعلقة بتسهيلات المعالجة والتخزين والتخلص من الفضلات ؛

✓ تدقيق الالتزامات الخاصة بالبيئة ؛

✓ تدقيق المنتجات [2].

2-2: مراحل التدقيق الداخلي :

من أجل قيام بعملية التدقيق الداخلي يقوم بإتباع مجموعة من المراحل كل مرحلة مرتبطة بالأخرى ، ويتميز بثلاث مراحل أساسية هي:

1/ مرحلة الدراسة:

[1] خلف عبد الله ، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA** ،الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 289 .

[2] دغمة ايمان ، عنان رحمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال ماستر أكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2019/2018، ص ص،7،8 .

وهي المرحلة التي من خلالها يتم إنجاز كافة الأعمال التحضيرية للأنشطة محل التدقيق وتشمل العناصر التالية.

1-1الأمر بعملية التدقيق :

تتمثل في رسالة تتضمن توكيل من طرف الإدارة العامة إلى التدقيق الداخلي ، المحدد من خلاله المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالتدخل القريب للمدققين الداخليين .

1-2 تخطيط عملية التدقيق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق ، ويجب أن يكون التخطيط موثق ويتم من خلال مجموعة من الخطوات التالية :

- تحديد اهداف ونطاق عمل المدقق الداخلي ؛
- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مثل أوراق العمل ، تدقيق في الفترات الماضية ؛
- تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق ؛
- التواصل معا كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي ؛
- يجب ان يحدد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته .

1- 3 إعداد جدول تبيان نقاط القوة والضعف:

ويتم من خلال هذا الجدول تقديم رأي مدقق حول تحليل مصادر القوة ومواطن

الضعف بنسبة لأهداف الرقابة الداخلية ، وتقليل مخاطر التدقيق بهدف تحضير تقرير التوجيه ، تتوقف مخاطر التدقيق على تقدير كل من المصادر الثلاثة التالية والتي تعتمد على الحكم المهني للمدقق وهي : المخاطر الكامنة ، مخاطر الرقابة الداخلية ، مخاطر الكشف.

1-4 تقرير التوجيه :

ويتم من خلال توضيح أهداف التدقيق إلى مسؤولي الأنشطة محل التدقيق وذلك إنطلاقا من نتائج جدول تبيان نقاط القوة والضعف .

2/ مرحلة التنفيذ :

وهي المرحلة التي يقوم فها فريق التدقيق الداخلي بالعمل ميدانيا وتشمل العناصر التالية :

2-1 فحص وتقييم المعلومات :

يقوم المدقق الداخلي بجمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية التدقيق الداخلي .

2-2 بحث عن الأدلة والإثبات:

يقوم المدقق الداخلي بالبحث عن الأدلة الكافية من أجل إعطاء رأي فني محايد ، إعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات .

2-3 برنامج الفحص:

وهو وثيقة داخلية لإدارة التدقيق موجهة لتحديد وتوزيع مهام فريق التدقيق ، وتخطيط ومتابعة أعمال المدقيقين من أجل تحقيق الأهداف المتعلقة بتقرير التوجيه.

2-4 ورقة التغطية:

وهي ورقة يتم إعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما تتغير أو يتسع نطاق الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك، ويتضمن أهداف التدقيق شروط تنفيذ العمل واستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة.

2-5 ورقة إظهار وتحليل المشكل :

وتتم في ورقة عمل تتشكل من عدة عناصر يقوم المدقق بالبحث عن المشكل ومعاينته وشرح أسبابه و نتائجه ، وإقتراح الحلول .

3/ المرحلة الختامية :

يقوم المدقق في هذه المرحل بجمع عناصر عمله من خلال أوراق العمل التي هيا عبارة عن كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل .

3-1 هيكل التقرير :

يقوم المدقق بإعداد تقرير مبدئي حول نتائج المراحل السابقة من أجل إعداد التقرير النهائي .

3-2 تقديم ملخص نهائي الى مسؤول الوحدة محل التدقيق :

يقوم مسؤول عملية التدقيق الداخلي بتقديم ملخص حول عملية التدقيق الى مسؤول الوحدة محل التدقيق .

3-3 تقرير التقديم :

يقوم المدقق الداخلي بتوصيل نتائج عملية التدقيق التي قام بها من خلال إعداد تقرير في شكل مكتوب، ويجب ان يكون موقعا، وذلك بعد الإنتهاء من عملية الفحص .

يجب ان يكون التقرير موضوعي ، مفهوم ، منطقي ، وان يحتوي على اقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة حتى يكون مفهوما لجميع العاملين ، وان يحتوي التقرير على معلومات مثل الخلفية للموضوع محل التدقيق ويمكن ان يحتوي على ملخص لأمور معينة ، مثل بعض الأمور التفسيرية وبعض الاستنتاجات من تقارير تدقيق داخلي سابق .

3-4 المتابعة : يجب ان يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق بعد إعداده تقريره نهائي عنها ، وذلك للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي اقترحها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهها .[1]

3-2: وظائف التدقيق الداخلي .

إن وظيفة التدقيق الداخلي هي التقرير المستمر والمنظم للتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية ويأتي ذلك عن طريق :

- التأكد من سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي تعرض على إدارة المنشأة وكذلك الجهات الخارجية ؛
- تقييم نظم الظبط .

وللتدقيق الداخلي وظائف أخرى تتمثل في :

1- **الفحص** : إن عملية الفحص تقضي قيام المدقق الداخلي بفحص السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية والإحصائية ، كما يمتد الفحص إلى التحقق من التقارير المستخرجة من سجلات المشروع ، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات البيانات الواردة في هذه التقارير لتسيير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات المناسبة .

2- **التقييم** : إن عملية فحص السجلات المحاسبية تعطى للمدقق الداخلي مقدرة للحكم على مدى فعالية النظام داخل المؤسسة وذلك من خلال تقييم نظام المراقبة الداخلية بهدف الحصول على المعلومات الكافية والدقيقة كذلك المحافظة على موارد المؤسسة من الضياع ومراقبة وتقييم الكفاية المحاسبية .

3- **مراقبة التنفيذ** : إن تدقيق التنفيذ يجب أن تتناول مقارنتها مع أرقام الخطة ، فعلى سبيل المثال فحص بند من بنود الصرف من ناحية الصرف المستندي ليس كافيا لتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي ، إنما يجب مقارنتها مع البند الذي حدد في الموازنة ، كما توجد لها وظائف أخرى ثانوية تتمثل في تدريب الموظفين الجدد والقدامى ، تسهل عمل المدقق الخارجي والقيام بعمل البحوث الخاصة التي تطابها الإدارة .[2]

2-4/ معايير التدقيق الداخلي .

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الأساس الذي ينظم عمل المدققين الداخليين وكيفية سير مهمتهم ، حيث تسعى هذه المعايير لتوجيه سلوك المدقيقن الداخليين من أجل تقليل التفاوت في ممارستهم لهذه الوظيفة .

---

[1] توادري سليمة ، **مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي ،كلية علوم إقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس ، بامستغانم ،الجزائر ، 2015/2014 ، ص ص،54-56 .

[2] الذهبي وردة ، بن بيه ميمونه ،**التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أحمد دارية ،ادرار ،الجزائر، 2017/2016 ، ص 14.

وقد قام معهد المدققين الداخليين IIA سنة 1978 بإصدار معاييير الدقيق الداخلي وهي " عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن بها تقييم عمليات وخدمات وأداء قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة .

وتتمثل هذه المعايير في معايير الصفات ومعايير الأداء ، بالإضافة إلى معايير التنفيذ والتي نجدها في الصنفيين .

1/ معايير الصفات (سلسلة الألف)

تعبر هذه المعايير عن الصفات التي يجب أن تتوفر في الأشخاص والمؤسسات الذين يقومون بممارسة أنشطة التدقيق الداخلي ، وهي تتضمن أربعة معايير رئيسية بالإضافة إلى معايير فرعية تنبثق عنها وهي :

- **الغرض والسلطة والمسؤولية** : يجب تحديد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن ميثاق التدقيق الداخلي ، بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي ومع العناصر الالزامية من الإطار المهني الدولي لمارسة التدقيق الداخلي (المبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ، ومبادئ أخلاقيات المهنية ، والمعايير ، وتعريف التدقيق الداخلي) ، ويجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بمراجعة دورية ليمثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه .

- **الاستقلال والموضوعية** : يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ، ويجب على المدققين الداخليين أداء أعمالهم بموضوعية .

- **الكفاءة والعناية المهنية اللازمة** : يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة ومع توخي العناية المهنية اللازمة .
- **ضمان الجودة وتحسينها** : يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يضع ويحافظ على برنامج لتأكيد وتحسين الجودة بحيث يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي[1] .

ويمكن تلخيص معايير الصفات في الجدول الموالي :

[1] معهد المدققين الداخليين ، **المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)** ، ترجمة فرق عمل حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض ، 2017 ، ص ص 5-10 .

الجدول رقم 1-1 : ملخص معايير الصفات .

المعيار الرئيسي	الرمز	المعايير الفرعية	
الغرض والسلطة والمسؤولية	1000	1010	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي
الاستقلالية والموضوعية		1110	الاستقلال التنظيمي
		1111	التفاعل المباشر مع المجلس
		1120	الموضوعية الفردية
		1130	معوقات الاستقلالية والموضوعية
الكفاءة والعناية المهنية اللازمة		1210	الكفاءة
		1220	العناية المهنية اللازمة
		1230	التطور المهني المستمر
برنامج ضمان الجودة وتحسينها		1310	متطلبات برنامج ضمان الجودة وتحسينها
		1311	التقنييات الداخلية
		1312	التقنييات الخارجية
		1320	التقارير الخاصة برنامج ضمان الجودة وتحسينها
		1321	إستعمال عبارة يتطابق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق
		1322	الإفصاح عن عدم المطابقة

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معهد المدققين الداخليين ، **المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)** ، ترجمة فرق عمل حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017 ، ص ص 5-10 .

2/ معايير الأداء (سلسة الألفين) .

تناول معايير الأداء طبيعة التدقيق الداخلي وتحدد معايير الجودة لقياس أداء الخدمات المقدمة وهي تشمل سبعة معايير رئيسية ، بالإضافة إلى المعايير الفرعية المنبثقة عنها ، ويمكن تلخيص معايير الأداء في الجدول الموالي :

الجدول رقم 1-2 : ملخص معايير الأداء .

المعيار الرئيسي	الرمز	المعايير الفرعية	
إدارة نشاط التدقيق الداخلي	2000	2010	التخطيط
		2020	الاتصالات والموافقة
		2030	إدارة الموارد
		2040	السياسات والإجراءات

		2050	التنسيق
		2060	رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس
		2070	مزود الخدمة الخارجية والمسؤولية التنظيمية للتدقيق الداخلي
طبيعة العمل	2100	2110	الحوكمة
		2120	إدارة المخاطر
		2130	الرقابة
التخطيط للمهمة	2200	2201	اعتبارات التخطيط
		2210	أهداف التدقيق
		2220	نطاق المهمة
		2230	تخصيص الموارد للمهنة
		2240	برنامج عمل المهمة
تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي	2300	2310	تحديد المعلومات
		2320	التحليل والتقييم
		2330	توثيق المعلومات
		2340	الإشراف على المهمة
تبليغ النتائج	2400	2410	معايير التبليغ
		2420	جودة التبليغات
		2421	الخطأ والسهر
		2430	استعمال عبارة " ثم إجراؤه وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "
		2431	الافصاح عن عدم الالتزام
		2440	نشر النتائج
		2450	الأراء العامة
مراقبة سير العمل	2500		
تبليغ قبول المخاطر	2600		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معهد المدققين الداخليين ، **المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي** (**المعايير**) ، ترجمة فرق عمل حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، 2017 ، ص ص 10-20 .

3/ معايير التنفيذ:

توفر معايير التنفيذ متطلبات تطبيق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء ، حيث تتوسع في هذين الأخيرين وذلك من خلال تقديم إرشادات ملزمة حول تطبيق معايير الصفات ومعايير الداء عند تقديم : خدمات تأكيدية والتي يرمز لها ب (ت) في النسخة المترجمة بالعربية ، وب (A) في النسخة الصادرة باللغة الانجليزية (Assurance services) . والخدمات الاستشارية والتي يرمز لها ب (إ) في النسخة العربية ، و ب (c) في النسخة الصادرة بالانجليزية (Consulting services) .

1/ المهام التأكيدية :

هي عملية فحص موضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقبل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة .ومن ثم الأمثلة على خدمات التأكيد :

مهمات تدقيق مالية وتدقيق الأداء ، والامتثال للأنظمة والقوانين ، وأمن النظم ، والعناية اللازمة . وبالتالي يمكن القول أن الخدمات التأكيدية هي بمثابة إصدار حكم حول نظام ، نشاط .....إلخ .

وبالتالي تشمل خدمات التأكيد تقييما موضوعيا للأدلة من طرف المدقق الداخلي وذلك لتقديم أراء أو استنتاجات بشأن كيان أو عمل أو وظيفة أو عملية أو نظام أوغيرها من الموضوعات . ويتم تحديد طبيعة ونطاق مهمة التأكيد من قبل المدقق الداخلي وبصفة عامة تشترك ثلاثة أطراف في خدمات التأكيد :

- ✓ الشخص أو المجموعة التي هي في علاقة مباشرة بالكيان أو بالعملية أو بالوظيفة أو بالمسار أو بالنظان أو بغيرها من الموضوعات (مالك العملية) ؛
- ✓ الشخص أو المجموعة التي تقوم بإجراء هذا التقييم (أي المدقق الداخلي) ؛
- ✓ الشخص أو المجموعة التي تستخدم نتائج هذا التقييم (أي المستخدم) .

2/ المهام الاستشارية :

هي أنشطة متعلقة بتقديم الاستشارة والخدمات لعميل ما، والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها مع هذا الأخير ، والهدف منها إضافة قيمة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ، وذلك من دون أن يطلع المدقق الداخلي بأي مسؤوليات إدارية . ومن بين الأمثلة على هذه الخدمات وتقديم النصائح والإرشادات والتدريب .

ومنه الخدمات الاستشارية هي خدمات إرشادية وتنفذ بصفة عامة بناء على طلب محدد من عميل المهمة .وتخضع طبيعة ونطاق المهمات الاستشارية للاتفاق مع عميل المهمة . وتتضمن هذه الخدمات بصفة عامة طرفين وهما :

- الشخص أو المجموعة التي تقدم الاستشارة (أي المدقق الداخلي) ؛

- الشخص أو المجموعة التي تبحث عن الاستشارة وتتلقاها (العميل) [1].

المبحث الثاني :أساسيات حول جودة التدقيق الداخلي

شهدت الآونة الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المنظمات المهنية على الصعيد الدولي برقابة الأداء المهني للمدققين ، وذلك للتحقق من جودة عمليات التدقيق الداخل، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالي التي مرت بها الشركات الكبرى وانهيارات أسواق المال في بعض البلدان العالم ، والمتتبع للضوابط والمعايير (أو المبادئ) المحلية أو الدولية والذي ينبغي أن يرقي من أدائها المهني في هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة، لتتلائم مع متطلبات ومبادئ طبيعة عمل الشركات.

المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق .

اجتهد العلماء في اعطاء مفهوم عن جودة التدقيق وفي هذا المطلب سوف نتطرق الى مفاهيم عامة عن جودة التدقيق والعوامل المؤثرة في جودة التدقيق .

21-4 :تعريف جودة التدقيق .

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة ، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل متفق عليه من قبل الباحثين والدارسين ويرجع ذلك إلى النظر إليه من وجهات نظر مختلفة .

تعريف 01:

يرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية التي تعني طبيعة الشيء أو ودرجة صلابته ، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان ويستخدم مصطلح الجودة للدلالة على أن منتوج جيد أو خدمة جيدة ، لكن من الخطأ أن نعتقد أن المنتجات أو الخدمات ذات الجودة العالية هي فقط المنتجات أو المنتجات الأكثر كلفة وإنما هي تلك المنتجات أو الخدمات التي تناسب توقعات العملاء من حيث الأداء المتوقع والتكلفة المنخفضة وتوفر المنتوج أو الخدمة بالكمية المطلوبة وفي الوقت المناسب .

ومما سبق يمكن تعريف الجودة كما يلي :

- هي مدى قدرة المنظمة عاى إنتاج وتقديم الخدمة الاستثنائية، مميزة عن المنظمات الأخرى ؛
- هي مدى قدرة المنظمة على إنتاج وتقديم خدمة تقترب من الكمال ؛
- هي مدى قدرة المنظمة على إجراء التغيير في خدمتها وإنتاجها وبم يتناسب مع حالة العرض والطلب في السوق [2].

[1] مزميش أسماء، مرجع سبق ذكره ، ص ص 19، 20 .

[2] عقبة بوراعي ، **أثر الإلتزام بسلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة** ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل درجة الماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ،الجزائر، 2015/2014، ص 32 .

تعريف 02:

حسب de angelo من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة التدقيق وعرفها بأنها :

احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقدير الذي يصدره [1].

كما تعرف على أنها :"أداء خدمات المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، مع الاستقلالية في الإفصاح والتقرير عن الأخطاء والغش المكتشف، وهذا من أجل تلبية توقعات واحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة ." [2]

تعريف 03 :

تعرف جودة التدقيق على انها أداء هذه العملية بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والأحكام المهنية،

مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والغش المكتشفة والتقرير عنها باستقلالية ، بهدف تلبية توقعات ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية [3].

التعريف 04 :

هي من الموضوعات المهمة التي تهم كافة الأطراف ابتداء من المدقق انتهاء بالأطراف المستفيدة ،كما تعد من الموضوعات المهمة والمتجددة، لأن مايميز أي مهنة هو الحفاظ على جودة الأداء المهني لمارستها مما يرفع درجة الثقة في نتيجة اعمالها[4] .

من التعاريف السابقة يمكن القول أن جودة التدقيق من أهم المواضيع في مهنة التدقيق حيث هي عبارة عن أداء المهنة بكفاءة وفعالية والتي من خلالها يتم اكتشاف التحريفات الجوهرية والثغرات في القوائم المالية ، والإفصاح عنها من أجل تلبية رغبات الأطراف المستفيدة .

1-2:أهمية جودة التدقيق

- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية ؛
- الإسهام في تضييق فجوة التوقعات ؛
- تعزيز إمكانية اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية ؛

[1] رحماني محمد ، حميدي محمد سيد علي ، **أثر أخلاقيات مهمة التدقيق على جودة التدقيق** ، مذكرة ضمن نيل متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة المدية يحي فارس ، المدية ، الجزائر ، 2015/2016 ، ص ص، 45،44 .

[2] موسي رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014، ص 191.

[3] مقرانت عبد القادر، وأخرون ، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر** ، مجلة التنظيم والعمل ، المجلد 9 ، العدد 4 ، 2021، ص 82 .

[4] www.iraqi-accountant.com،03/01/44:19،2022.

- تخفيض صراعات الوكالة ؛
- الإسهام في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات ؛
- أداة تنافسية جيدة ؛
- زيادة الموثوقية في تقرير مدقق الحسابات والقوائم المالية .[1]

1-3:أهداف جودة التدقيق :

-توفير إرشادات خاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها مدققي الحسابات من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق ؛

- توفير الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب أن يلتزم بها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بنوعية التدقيق بصورة عامة ؛

- كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الدقة والانتباه إلى التفاصيل أثناء العمل ؛

- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملية التدقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام .

1-4:عوامل المؤثرة على جودة التدقيق .

تعتبر العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لموضوع جودة التدقيق، ومن أهم هذه العوامل :

1-4-1: العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق المرتبطة بالمدققين .

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير مباشر على جودة التدقيق وخصوصا المتعلقة بالمهنيين :

- ✓ الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق ؛
- ✓ الخبرة المهنية للمدقق ؛
- ✓ المحافظة على سرية المعلومات المطلع عليها ؛
- ✓ الموضوعية والحيادية عند الفحص والتقويم ؛
- ✓ مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق .

1-4-2: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق المرتبطة بالمنشأة محل التدقيق .

- ✓ حجم المنشأة وقوتها المالية ؛

[1] عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة إستبيانية محافظي الحسابات وخبراء محاسبين** ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2017/2016 ،ص ص 13-15.

- ✓ هيكل الرقابة الداخلية .

1-4-3:العوامل المؤثرة على جودة التدقيق المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية .

- ✓ اعتمادهم على القوائم المالية المدققة وتقرير مدقق الحسابات في لاخاذ القرارا ؛
- ✓ مدى اعتمادهم عليها في تمويل المشروعات أي نية التمويل تكون ن طريق الأسهم والسندات التي تطرح للاكتتاب العام

إلى إجمالي الأصول وهذا يدل على أنه كلمت زادت النسبة أدت إلى زيادة الطلب على جودة التدقيق ؛

- ✓ كلما زاد عدد الملاك زاد الطلب على جودة التدقيق وأن تكون بنسب مرتفعة نظرا للصراعات المتواجدة في الشركات

الكبرى بين الأطراف المستفيدة [1].

1-4-4: عوامل مرتبطة بعملية التدقيق .

- ✓ تخطيط أعمال التدقيق ؛
- ✓ دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر ؛
- ✓ كفاية أدلة الإثبات ؛
- ✓ التقرير والإفصاح[2].

1-4-5:عوامل مرتبطة بمكتب التدقيق .

- ✓ الإجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية والتكنولوجية في أداء

المهنة ؛

- ✓ إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق ؛
- ✓ خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات الإشرافية ؛
- ✓ سمعة مكتب التدقيق ؛
- ✓ شروط مكتب التدقيق في الانضمام لفريق العمل ؛
- ✓ الدعاوى القضائية المقامة ضد المكتب[3].

---

[1] عماد مرجانة ، مرجع سابق ،ص ص، 15-21 .

[2] بلخادم حنان ، **أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبان نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2016/2015، ص ص،31،32.

[3] سماح أسامة النعسان ، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين** ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2018 ، ص ص،43،44.

المطلب الثاني : ماهية جودة التدقيق الداخلي :

تم الإعتراف بأهمية جودة التدقيق الداخلي وجودة المعلومات وهذا من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الجودة في عمله لتخفيض المخاطر المحاسبية والتي تعرض إحدى السمات المهمة للتدقيق ، لهذا سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم جودة التدقيق الداخلي ، بالإضافة الى أهمية ومحددات وأبعاد جودة التدقيق الداخلي .

2-1: تعريف جودة التدقيق الداخلي .

تعريف 01:

تعني الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، وكذلك مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق للوصول إلى الكفاءة والفعالية المناسبة في العمليات والقيود بشكل مستمر ضمن الشركة، لغرض خدمة أهدافها وحماية الأصول[1].

تعريف 02:

عرفت على أنها :"مدى المطابقة مع المتطلبات، حيث تسعى المنظمات على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليوميةللوصول إلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتتياجات الإدارة فيما يتعلق بجودة التدقيق الداخلي التي تستند إلى الأداء الجيد للنظام الرقابة الداخلية "[2].

من هنا يمكن تعريف جودة التدقيق الداخلي على أنها الأداء الجيد لنظام الرقابة الداخلية ، حيث تهدف الى مراقبة الأداء اليومي للمؤسسة من أجل الوصول إلى كفاءة وفعالية .

2-2: أهمية جودة التدقيق الداخلي .

تتمثل أهمية جودة التدقيق الداخلي فيما يلي :

- ✓ **تفهم المتطلبات والوفاء بها .**

من خلال تفهم متطلبات التدقيق الداخلي والوفاء بالخدمات التي تحتاج إليها مختلف الأطراف وحتى التوقعات التي ينتظرها زبائن التدقيق الداخلي .

- ✓ **الحاجة إلى اعتبار العملية من منظور القيمة المظافة.**

[1] بوزار لبنى، بودوارة هجيرة، **أثر خبرة المدقق على تحسين جودة التدقيق الداخلي** ، مذكرة مقدمة للإستكمال متطابات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة ، خميس مليانة ، الجزائر ، 2019/2018 ،ص 28.

[2] عبد الناصر نور، وأخرون ، **استخدام منهج سيجما ستة six sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي** ، المؤتمر العلمي السوري الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونية الأردنية، ، 2012، ص 257.

من خلال اعتبار العمليات التي يقوم بها نشاط التدقيق الداخلي ، والقيمة المضافة المنتظر تحقيقها للشركة ولجميع الأطراف المستفيدة من خدماتها .

- ✓ **الحصول على نتائج عن أداء وفاعلية العمليات .**

يقصد بها تحقيق النتائج المنتظرة من جميع الأطراف من خلال الأداء الجيد وفاعلية عمليات وظيفة التدقيق الداخلي في تنفيذ المهام التي تقع علاقتها .

- ✓ **التحسين المستمر للعمليات على أساس القياس الموضوعي .**

يقصد بها سلسلة الجهود المتواصلة التي يبذلها نشاط التدقيق الداخلي لتحسين جودة الخدمات التي يؤديها من جهة ، والتقييم الموضوعي لأنشطة ووظائف الشركة من جهة أخرى[1].

2-3:محددات جودة التدقيق الداخلي .

إن معايير التدقيق sas65 حددت محددات جودة التدقيق الداخلي كالتالي :

1. متوسط سنوات الخبرة، ونسبة المدققين الداخليين الخبراء في قسم التدقيق الداخلي (الكفاءة) ؛
2. التقرير العائد إلى المدير العام التنفيذي للتدقيق (موضوعية) ؛
3. الزمن الذي يقضيه التدقيق الداخلي في مساعدة التدقيق الخارجي، والوقت الذي يقضيه المدقق الداخلي في أداء المهام المالية التدقيقية (العمل المنجز) [2].

2-4: أبعاد التدقيق الداخلي .

تعتبر الجودة خاصية أو سمة أو أساسية مميزة، فهي مقدار تلبية مجموعة من الخصائص المتأصلة في النشاط أو الخدمة (التدقيق الداخلي) لمتطلبات الجودة، ويمكن ان تشمل هذه الخصائص مايلي :

1- النطاق

هل تعالج خطة عملية التدقيق الداخلي بشكل صحيح جميع القضايا اللازمة للوصول إلى عملية تدقيق ناجحة وفعالة؟ هل يمكن تنفيذ عملية التدقيق الداخلي بشكل مقنع لجميع العناصر اللازمة لخطة المهمة؟ وهل يتفق التقرير مع متطلبات الأطراف المعنية والمتطلبات القانونية والمهنية؟

---

[1] الخضر أوصيف ، **التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في نقل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات دراسة عينة لشركات مساهمة (spa)** ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراء علوم في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعاوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، بالمسيلة ، الجزائر ، 2017/2016 ، ص 199 .

[2] يخلف صفية، سايح جبور علي، **متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات** ، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد ، المجلد 1 ،العدد 2 ،جوان 2019 ،ص 93.

2- الموثوقية

هل نتائج واستنتاجات التدقيق الداخلي تعكس حقا الظروف الفعلية فيما يتعلق بالموضوع الخاضع للتدقيق؟ هل يتم دعم الاستنتاجات حول التأكيدات بشكل كامل بواسطة البيانات والأدلة التي يتم جمعها في عملية التدقيق الداخلي.

3- الموضوعية

هل تم تنفيذ التدقق الداخلي بطريقة حيادية وعادلة؟ يجب على المدققين الداخليين الاعتماد في تقييمهم وآرائهم بشكل مطلق على الحقائق والتحليل الملائم للأدلة .

4- الوقت المناسب

هل قدمت نتائج التدقيق الداخلي في الوقت المناسب؟ قد يشمل ذلك تلبية موعد نهائي قانوني، أو تقديم نتائج التدقيق الداخلي عند الحاجة إليها لاتخاذ قرارات متعلقة بالسياسات، أو عندما تكون مفيدة جدا في تصحيح جوانب ضعف في إدارة الشركة.

5- الوضوح

هل كان تقرير التدقيق الداخلي واضحا ودقيقا في عرض نتائج التدقيق؟ نموذجا يشمل ذلك التأكد من سهولة فهم النطاق والنتائج وأي توصيات من قبل مستخدمي تقرير التدقيق. وقد لايكون المستخدمون خبراء في الأمور التي يتم تناولها، ولكنهم يحتاجون للتصرف استجابة لنتائج التقرير.

6- الأهمية

ما مدى أهمية المسألة التي يتم فحصها في التدقيق الداخلي؟ ويمكن تقييم ذلك من عدة أبعاد، مثل : النفقات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق، وتأثير أداء الجهات الخاضعة للتدقيق على قضايا وسياسات الشركة.

7- الكفاءة

هل كانت المصادر التي يتم تخصيصها لعملية التدقيق الداخلي معقولة في ضوء أهمية وتعقيد عملية (برنامج) التدقيق ؟

8- الفعالية

هل حصلت النتائج والاستجابات والتوصيات على استجابة مناسبة من الجهات (الأقسام والنشاطات) الخاضعة للتدقيق؟ هل تحقق التأثير المرغوب؟ هل ساهمت أنشطة وخدمات التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وأفضل الممارسات الإدارية في الشركة؟ [1]

[1] بوزار لبنى ، بودوارة هجيرة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ، 29،30.

خلاصة الفصل .

تساعد وظيفة التدقيق الداخلي المؤسسة الإقتصادية في تحقيق أهدافها بإضافة قيمة لعملياتها وأنشطتها من خلال ماتقدمه من توصيات واقتراحات المقدمة في التقرير من طرف المدقق الداخلي ، يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية ، حيث تطورت هذه الأخيرة من مجرد عملية رقابية إلى وسيلة لرفع كفاءة موارد المؤسسة وتشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين ، وحتى تتمكن هذه الوظيفة من إضافة قيمة وتكون حينئذ فعالة ، يجب أن تقوم بأداء وظائفها الملزمة بها ، فإن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن لها تقديم ضمان مقبول بأن العمليات المنجزة والقرارات المتخذة يتم مراقبتها باستمرار ، تتحدد جودة التدقيق الداخلي من خلال علاقتها وتوافقها مع إجراءات ومعايير التدقيق الداخلي الدولية الصادرة عن معهد iia الإطار المنظم لعمل وممارسات وظيفة التدقيق الداخلي ، وفي نفس الوقت تعتبر أساسا لتقييم فعاليتها.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

أدت الفضائح المالية للشركات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار إلى الحاجة لإعادة النظر في هياكل مجالس الإدارة من وجهة نظر كل من المستثمرين والإدارة والمشرعين والباحثين، إذا تعود أسباب الانهيارات هذه إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعيا وراء إحداث تحسين صوري غير حقيقي في ربحيتها أو في مركزها المالي.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في علم المحاسبة والتدقيق بدراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل ذات المفهوم المحاسبة الإبداعية ،مما دفع بهيئات المهنية الدولية والمحلية المشرعين والباحثين الى العمل على توفير أليات تحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية وتضمن اختيار السياسات إدارية وقرارات محاسبية مناسبة تنتج تقارير مالية موثوق بها وخالية من الاحتيال والتضليل.

لذا قسمنا هذا الفصل إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : مدخل للمحاسبة الإبداعية .

المبحث الثاني :دور التدقيق الداخلي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول : مدخل للمحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية تتطلب من ممارسيها مجموعة من المهارات والقدرات تمكنهم من الإبداع والإبتكار في الميدان المحاسبي وقد تجعلهم مميزين عن ممارسين أخرين دون الخروج من الاطار النظري للمحاسبة المالية ومعاييرها حيث يترك عند ممارسة العمل المحاسبي الحرية في الاختيار السياسات والطرق المحاسبية (حساب الإهتلاكات ،المؤونات، طرق تقييم المخزون ...الخ) وبالتالي هنالك إبداع في الميدان المحاسبي أو بما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية والذي يمكن استعماله بطريقة إيجابية كما يمكن استعماله بطريقة سلمية.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية :

1-1:تعريف المحاسبة الإبداعية :

فالمحاسبة الإبداعية يمكن النظر اليها من زاويتين الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها. وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية أما الثانية فهي سلبية وتتمثل في اتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب الأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

فمعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الابداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة ، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير الى المحاسبة تتضمن ابداعا في التحايل والتلاعب وتظليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ، وبالتالي لايوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة .

كما أنه هناك العديد من المصطلحات والتسميات للمحاسبة الإبداعية (Creativeaccounting)

والتي تحمل في مجملها المعنى السلبي لها ، حيث تسمى أيضا إدراج الأرباح Earnings Management، الهندسة المالية Financial engineering، تلطيف الدخل Earningssoomthing ، المحاسبة التجميلية cosmeticaccounting .

تشير كل مصطلحات السابقة الى التلاعب بالتقارير والقوائم المالية واظهارها بصورة غير حقيقة باستغلال تعدد وبدائل السياسات المحاسبية لتحقيق منافع شخصية للإدارة تستفيد منها وليس لخدمة المستفيدين الأخرين من القوائم المالية.ويمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها :

تعريف01:

هي أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة بغرض تحقيق نتائج نفعية للمؤسسة أو بعض الموظفين فيها [1].

تعريف 02:

تعتبر المحاسبة الإبداعية إشارة إلى لجوء المؤسسات إلى استغلال ثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورتها في أعين المستفيدين وإن كان على حساب الحقيقية [2].

تعريف03:

عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى مايرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين أو تجاهل بعضها أو جميعها [3].

تعريف 04:

عملية مخططة ومدروسة من قبل الإدارة تهدف الى تغيير أرقام القوائم المالية باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المختلفة لإظهارها بصورة غير حقيقية لتحقيق أهداف ذاتية[4].

يتضح من خلال التعريفات السابقة إن المحاسبة الإبداعية صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي يهدف الى تغيير أرقام الحساب بشكل يخالف حقيقتها ساعد في ظهورها تعدد أساليب القياس المحاسبي مما يعني ذلك إنها تتم في إطار قانوني نتيجة لاعتمادها على المعايير المحاسبية ومبادئها.

1-2:خصائص المحاسبة الإبداعية :

يتضح من التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها :

- ممارسات عامة وشائعة ؛
- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق ؛
- ممارسات لا يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها ؛
- ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبة الدولية ؛

[1] محمد البشير بن عمر ، وأخرون ، مرجع سبق ذكره ،ص 337.

[2] ميسون القري ، **ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية** ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد 13 ، العدد 01 ، 2002 ، ص 317 .

[3] نصر الدين بوقريعة ، جلول ملوح ، **دور التدقيق الخارجي في التقليل من اثار المحاسبة** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر ، 2020/2019 ، ص 38 .

[4] سيد عبد الرحمن عباس بله، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد ،العدد 12، 2012، ص60.

- ممارسات استغلالية في اطار اختيار تقديرات محاسبية ؛
- ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية الى أرقام غير حقيقية ؛
- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية [1].

تتميز المحاسبة الابداعية بعدة خصائص والتي تبين لنا بدورها الخصائص التي يتميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في :

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع ؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس ؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس ؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية [2].

1-3:العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة :

تهدف المحاسبة الإبداعية الى تظليل المستخدمين لقبول الصورة التي يفضل معدو الحسابات رؤيتها حيث أظهرت مجموعة الدراسات أن هناك مجموعة من الأسباب والدوافع المتضافرة التي ساهمت في بروزها وهي :

- **حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية :**

في بعض الأحيان تسمح قواعد المحاسبة للشركة الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية باختيار بين البدائل المختلفة وذلك بما يتناسب مع أهداف ورغبات الشركة ويعطي الصورة الأفضل لأدائها .

- **حرية التقديرات المحاسبية:**

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع ، وهذا مايتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الوصول الى الأهداف المحددة مسبقا،والمحاسب المبدع يمكنه التلاعب بتقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة الخردة بهدف التلاعب بمصروف الاهتلاك السنوي من حيث تخفيضه أو تضخيمه وبالتالي التأثير في نتيجة أعمال المنشأة .

- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:**

يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على حسابات والقوائم المالية للشركة،فان يترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت التي تراه مناسب فقد تؤجل في تنفيذ العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة [3].

---

[1] علي عبد صمد عمر ، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي** ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر، 2017،ص 306.

[2] www.mothakirat-takharoj.com،12/03/2021:15:33

[3] ساعد بخوس ، حسينة بوطلاعة محمد ، **دور جودة التدقيق الداخلي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية** ، مجلة إقتصاد المال والعمال ، المجلد 5، العدد3، 2021 ، ص 255.

- **القيود المزيفة المحاسبية:**

يمكن أن تستخدم التلاعب في قيم الميزانية وتشكل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات علاقة يتعاون طرف ثالث مثل: بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حيث تنتهي مدة اندثارها.

- **القيود المحاسبية الحقيقية:**

يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جيد عن الحسابات[1].

1-4 :صور المحاسبة الإبداعية :

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفها وفيما يلي عرض لصور واشكال المحاسبة الإبداعية :

1/ المحاسبة النفعية Aggressiveaccounting: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محددة للمحاسبة لتحقيق أهداف مرغوبة .مثل تحقيق أرباح عالية سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة الى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أولا .

2/ إدارة الأرباح Earnings mangement: التلاعب في الدخل بهدف الوصول الى هدف محدد مسبق ، من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي أو متوفقا مع مساوات محددة العمل.

3/ تلطيف صورة الدخل Imcomesmoothing: يعرف بأنه شكل من أشكال التلاعب بالدخل بحيث يتم تحريك الدخل بين الفترات المتفاوتة ويشمل ذلك تخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد الى سنوات ذات الدخل السيئ .وذلك عن طريق الاحتفاظ بها على شكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ .

4/التلاعب بالتقارير المالية Fraudrulent of finoncial: هو إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تظليل مستخدم البيانات المالية وهو عمل مخالف للقانون.

5/المحاسبة الإبداعية Creativeaccounting: هو عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتظليل في الابداع المالي وأي خطوات متخذة في اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل [2].

1-5 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

يمكن استعراض دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

---

[1] حمدي بشرى، ذهبيين دنيا ،**أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ،كلية العلوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة .تخصص محاسبة ،جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر،2021/2020 ، ص ص6،7.

[2] بوهدة محمد ، قرمزلي بلال ،**أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ،جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر ،2018/2017 ، ص 17.

1/لتأثير في سمعة الشركة إيجابيا في السوق:

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لاتسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة.

إذا غالبا ما تسعى إدارات الشركات الى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشكلات في السيولة اللازمة لاستمرار عمليتها التشغيلية أو الإستثمارية واحيانا لسداد التزاماتها ، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توفرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل ، ومن ضمنها أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي لشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه وهذا شرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل.وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها .الأمر الذي يؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية ،ولقد كانت شركة Enron تحتفظ ببعض العقود الآجلة في بعض البنوك لحماية أسهمها من تقلبات الأسعار.

2/ التلاعب الضريبي:

يستغل معدو البيانات المالية الدين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع عن الأرباح وتجميل صور الدخل ، يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبتعاون مع المدقق الحساب الخارجي من خلال تخفيض الأرباح والإرادات و زيادة في النفقات و ذلك من اجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءا على قيمة هذا الوعاء .

3/ لغايات التصنيف المهني :

تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريه بعض المؤسسات الدولية و المحلية و يستند هذا التقييم على العديد من المعاير من ضمنها تقييم لقيمة المالية و وضع الشركة من ناحية القوة المالية .و بتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ولهذا تلجا العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم و ذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

4/ لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية :

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المديرون من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق ، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة .

5/للحصول على مكافآت كبيرة للمديرين :

حيث تقوم الإدارة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، وذلك لزيادة الأرباح ولا سيما إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح وقد بين togne وآخرون في قضية شركة إنرون ، أن الكثير من المفارقات المثير للدهشة تظهر مقدرا تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في استلام مكافآت ضخمة من الشركة .

6/لتجنب التكلفة السياسية :

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.

7/ لتخفيض احتمال انتهاك عقد الدين :

إن اتفاقيات الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل : قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية والى غير ذلك من الشروط .وهذه القيود في الغالب يعبر عنها في شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل: مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو الصافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير لفني في اتفاقيات الديون[1].

المطلب الثاني : مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية .

2-1 : مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية :

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة ، فقد يكون إبداعا إداريا ، جذريا ، مخططا ، جوهريا ، تنظيميا ، فرديا ، جماعيا ، داخليا أو خارجيا ، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمن ذكرها على سبيل المثال في المجالات التالية :

- ✓ نظام المعلومات المحاسبي ؛
- ✓ المفاهيم ، التعاريف ، القروض ، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة ؛
- ✓ القياس المحاسبي (التقييم) ؛
- ✓ أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية ؛
- ✓ طرق توزيع أو تحميل مصاريف مختلفة ،
- ✓ أساليب إعداد وعرض التقارير ؛
- ✓ أساليب التحليل المالي ؛
- ✓ تطوير برنامج الألية المحاسبية .

[1] بالرقي تيجاني ، **المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل** ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12 ، 2012 ، ص ص 36 ، 37 .

ويكمن تعريف المجالات المحاسبية الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة التالية :

قائمة الدخل:

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال :

- مصارف الإهتلاك عند التملك ؛
- الإعتراف المبكر بالإيراد ؛
- تقليل المصاريف مستحقة الدفع ؛
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي ؛
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية .

الميزانية:

وهي القائمة التي تطالبها ممارسات الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات ، منها على سبيل المثال :

- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة ؛
- تقليل الإلتزامات ؛
- تضخيم الممتلكات والمعدات ؛
- تضخيم المستحقات الإختيارية ؛
- زيادة الإحتياطات ؛
- التلاعب في مخصص الديون ؛
- التلاعب في طرائق تقييم الأحوال المالية .

❖ **مجالات أخرى**

- سوء إستخدام مفهوم الأهمية النسبية ؛
- العمليات المتبادلة مابين شركات المجموعة (القابضة والتابعة) ؛
- طرائق المحاسبة الإبداعية بناء على ماسبق عرضه يمكن للباحثين أن يميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها

نوعان من التلاعب .

الأول تلاعب محاسبي والثاني تلاعب غير محاسبي .

طرائق التلاعب المحاسبي :

وتكون من خلال :

استغلال فرصة اختبار الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة مثال :

- طرائق تقييم المخزون السلعي ؛
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية ؛
- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية ، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهتلاك.

طرق التلاعب غير المحاسبي :

وتكون من خلال :

- تغيير تصنيف الصفقات وماينتج عنها من تلاعب في الصفقات مثال : بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار ؛
- تغير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة اتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين مثال استثمار الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الإستثمار قد يحقق لرفع الربح العام الذي اختارته [1].

2-2: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:

تتعدد الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بتعدد اختلاف التغرات المتواجدة في القوانين والمعاييير التي تضبط المحاسبة ومن تلقي بفضلالها على مختلف القوائم المالية من قائمة الدخل الى المركز المالي والتدفقات النقدية وقائمة التغرات في حقوق الملكية ونذكر من بين الأساليب :

2-2-1 : أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :

عرفت قائمة الدخل على أنها إحدى القوام التي تبين قدرة المنشأة على تحقيق المكاسب إيرادية خلال فترة محاسبية معينة عادة تكون سنة مالية، وهي عبارة عن تقرير يبين مقدار الإيرادات والنفقات للمنشأة وافي دخلها أو خسارتها ، من خلال فترة محاسبة معينة[2].

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قامة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :

- تسجيل الإيراد بشكل سريع :

[1] www.mothakirat-takharoj.com،12/14/2021،13:11

[2] عثمان زياد عاشور، **مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي فقوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم1**، رسالة ماجيستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2008، ص51.

فيما عملية البيع لاتزال موضع شك ؛حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبي ودفتري بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع أي قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة .

- تسجيل إيراد مزيف :

تشمل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة ؛

- زيادة الإيرادات من خلال العائد لمرة واحدة :

تتمثل هذه لطريقة في قيام إدارة منشأة ما بزيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أدائها سيئ وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:

ان هذا لنوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجار والرواتب والإعانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات وقد تؤدي إلى منافع طويلة الأجل ،مثل المباني والآلات التي تعد أولا يحسب إهتلاكها على مدى طويل الأجل .وفي الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة :

تستخدم هذه الأساليب في اوقات التي تواجه فيه الشركات اوقات صعبة ، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين الى عمل اجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على امل ان المستقبل سيكون أفضل. ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع .

- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات :

تقوم إدارة بعض المنشات في بعض الأحيان ولغايات خاصة فيها ،مثل التزامات بشؤون قضائية أو التزامات بشؤون قضائية أو التزامات بالشراء وبالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة :

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المنشأة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المنشأة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المنشأة أنه يمكن أن تكون عصبية

ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال فترة المالية التي تحققت أو اكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها [1].

2-2-2: أساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة المركز المالي:

تعرف قائمة المركز المالي على أنها كشف بأرصدة أصول والتزامات المنشأة وحقوق الملكية فيها وذلك في تاريخ معين وهي تعكس المركز المالي للمنشأة في ذلك التاريخ أي قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في تواريخ الاستحقاق.

وفي ما يلي عرض للفرص التلاعب بقيم المحاسبة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :

الأصول غير الملموسة : حيث تتسم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة:مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية . مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة بالإضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطغاء المتابعة في تخفيض هذه الأصول .

الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بالتكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .

الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ,إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

النقدية: يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .

الذمم المالية :ويتم التلاعب هذا ن خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الأمم المدينة من تصنيف الأمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة .

الاستثماراتطويلة الأجل :تغيير الأساليب المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال .

الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .

[1] حسن فليح مفلح القطيش ، فارس جميل حسين الصوفي ، **أساليب استخدام المحاسبة اللإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة بورصة عمان** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، العدد 27، العراق 2011،ص 365.

المطلوبات المتداولة : مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة .

المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات جرد البنود بضاعة راكدة ومتقاومة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقيمها .

حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب اعتباره بندا من بنود سنوات سابقة [1].

2-2-3 : أساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية :

تعرض قائمة التدفقات الداخلية والخارجية من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ويهدف اعداد هذه القائمة الى مساعدة المستثمرين ودائنين الدارسين وغرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة معا مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة

ومن الاساليب المحاسبية الابداعية في قائمة التدفقات النقدية :

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلة بقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلة بإعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في قيم النهائية .
- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالية وتسجلها بإعتبارها تدفقات نقدية إستثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلة .
- تتوفر ذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات التشغيلة بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب ، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلة ، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات الغير المكتملة ، حيث إنها تؤثر في النقدية التشغيلة من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة عمليات غير مكتملة أو نتيجة لتخلص منها يتم إعتباره ناجما عن نشاطات إستثمارية ، لذلك وأثناء حساب تدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أوخسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .
- التلاعب بالدخل من العمليات المستثمرة، وكذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم

[1] عثمان زياد عاشور ، مرجع سابق الذكر، ص49.

المملوكة للمنشأة بإعتبارها ،أسهما تجارية ، حيث يمكن تصنيفها كإستثمارات جارية أو غير جارية إعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها[1].

1-2-4 : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية :

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية . حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي ، تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية المفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أوتخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب ، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة أو خسائر السنوات السابقة و أرصدة العملات الاجنبية [2].

المبحث الثاني : دور التدقيق الداخلي في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية .

أصبح الفساد والتلاعب في الحسابات المالية بمختلف الأساليب يدرج ضمن أهم الأسباب الرئيسية التي تعيق تحقيق تنمية إقتصادية مستديمة ، ولعل عولمة هذه الظاهرة وإنتشارها في العالمين المتقدم والنامي وإهتمام المؤسسات والهيئات الدولية بها يجعلها تدرك خطورتها وتداعياتها السلبية خاصة على مختلف المؤشرات الإقتصادية الكلية المتحكمة في التنمية ويعتبر إنهيار شركتي إنرون enron وولدكم world com الأمر يكتب من الأحداث التي لها تأثير كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة خاصة وأنها ارتبطت بفقدان الكثير من أخلاقيات الأعمال من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها ، مما يلقي الضوء على موضوع أخلاقيات بإعتباره مانعا وواقيا من حدوث الإنهيارات والفضائح المالية ، وفي ظل تعدد الإتجاهات لمحاولة تلاقي تلك الممارسات المحاسبية اللاأخلاقية .

المطلب الأول :سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

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

1- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمركية بعد الهزات العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة سوق المال الأمريكية التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليته عند ابداع الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات و لهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة إنشاء

[1] حسن فليح مفلح ، فارس جميل حسين الصوفي ، مرجع سابق الذكر ،ص 368 .

[2] ناظم شعلال جبار، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثارها على موثوقية البيانات المالية** ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية ، المجلد 9، العدد 32 ، 2015 ، ص 247 .

لجنة المراجعة وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية SEC توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة المراجعة وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة ؛

2- بعد الإنهيارات الإقتصادية و الأزمات المالية التي تعرضة لها العديد من إقتصاديات دول شرق أسيا و أمريكا اللاتينية في أواخر القرن العشرين والإنهيارات المالية فيا لعديد من أسواق العالم وكذلك في ظل إنفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية مايعرف الأن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الإقتصاديات العالمية والمحلية ؛

3- خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طرق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها ، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على إستخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء ؛

4- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عن طريق إختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية . حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءت المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية .

مما سبق يتضح أن المراجع الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء وهنا لابد من الإشارة ألى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لايمكن تجنبها في عدم إكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية فمن الممكن أن يتم إكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لايعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحيانا وبالرغم التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن إكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية .

دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية .

يتمثل دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية وكان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها :

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية ؛
- الأخذ بعين الإعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية دولية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية ؛
- حدوث بعض التجاوزات والإستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلط المعايير عبر إستغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية .

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للإستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبيةالدولية القديمة ،ومن أهم تلك التعديلات :

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) محاسبة معايير الجديدة والإكتفاء بمعالجة محاسبة واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للإختيار بين عدة بدائل ، بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الارباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة ؛
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العلمي ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد إتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العلمي للكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار .

والأمر الذي قد يستغله قد ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار ؛

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض الذي يكتنف بعض المعايير ؛
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار .[1]

المطلب الثاني : الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من إهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية وإهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الأن لعدة أسباب أهمها :

[1] العمراي سمية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 59 ، 60 .

- ✓ كبر حجم منشأت الأعمال وإتساع نطاق أعمالها والخدمات الخاضعة للتدقيق ؛
- ✓ إختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد إرتباط مسؤولية إكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق ؛
- ✓ إن معايير و التشريعات المهنية إقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة .

وفي مايلي الإجراءات التي ينفذها المدقق الداخلي للحد من إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة :

أولا : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة المركز المالي :

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كايهما معا ذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية أو غيرهما وسنبين أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي من تننفيذها والإجرءات التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها :

الجدول رقم 2–1 يمثل اجراءات المحاسبة الإبداعية وإجراءات المضادة في قائمة المركز المالي

	إجراءات المحاسبة الإبداعية	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
النقدية	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة	إستبعاد النقدية المقيدة عند إحتساب السيولة التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد
الإستثمارات المتداولة	تقييم الإستثمارات المتداولة بأسعار السوق الغير الصحيحة إعادة تصنيف الإستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبية الدولية

المخزون السلعي	تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة التغيير الغير مبرر في طريقة تسعير المخزون	تهدف الإدارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	فحص كشوفات الجرد والتحقيق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية
الأصول غير الملموسة	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة الإعتراف بالأصول الغير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالإعتراف بالشهرة غير المشتراة	تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة التحقق من الإعتراف من الأصول الغير غيرالمشتراة وإجراء التعديلات الازمة لأثر ذلك على المركز المالي
اجراءات المحاسبية الابداعية	الحصول على قرض طويل الأجل قبل إنتهاء الفترة المالية وإستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل	تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل إستحقاقها	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل إنتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي
إجراءات المحاسبة الابداعية	إضافة مكاسبب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة	تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بعماملات تمت بعملات أجنبية	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ص ص 62 ،65 .

ثانيا : الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإجراءات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في إحتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط وسنعرض أهم إجراءات المحاسبية الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي بتطبيقها .

الجدول رقم 2-2 يمثل أجراءات المحاسبة الإبداعية والإجراءات المضادة في قائمة الدخل .

	اجراءات المحاسبة الإبداعية	الهدف	إجراءات المدقق المضادة
رقم المبيعات	إجراء صفقات بيع صورية قبل إنتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقا في الفترة المالية التالية إجراء صفقات بيع حقيقة ولكن بشروط سهلة	تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الإعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة التحقيق من شروط الإئتمان بما فيها شروط السداد
تكلفة البضاعة المباعة	قيام المؤسسة بتسليم مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة التغيير الغير مبرر في طريقة تقييم المخزون	تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية
البنود الإستثنائية والبنود غير العادية	تضمين ربح التشغيل عن بنود إستثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود	تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية	إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،ص ص 66 ، 67 .

ثالثا : الإجراءات والاختبارات التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها للحد من أثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية :

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الإجراء متبوعا بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم .

ومن اجراءات المضادة مايلي :

- التحقق حول تغيير طريقة إحتساب قسط الإهتلاك للأصول الثابتة ؛
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية ؛
- التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التباعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي ؛
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير .

ومن أساليب التحليل لقائمة التدفقات النقدية الربط المعلوماتي لمحتوى قائمة التدفقات النقدية مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للخروج بدلالات واضحة ويتمثل ذلك في :

- مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ؛
- مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات مع النقدية من الأنشطة التشغيلية .

كما تظهر في قائمة التدفقات النقدية :

- المدينة إذ أنه من الممكن أن يكون جزءا كبيرا من الحسابات غير قابل للتحصيل مقارنتها مع الزيادة في الإيرادات ؛
- مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين ، وجود مفارقات ينجم عن تعثر مالي للمنشأة ؛

كما تظهر في قائمة الدخل حيث أن وجود فروق ضخمة يدل على أنه تم رسملة جزء من النفقات الجارية على غير ما تقضي به المعالجة المحاسبية السليمة أو العكس ؛

- مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ؛ عند ظهور رقم المخزون عالي والتدفقان النقدية التشغيلية سالبة يدل على أن تقييم المخزون لم يخضع للمعايير المحاسبية المتبعة ؛
- وجود صافي ربح مرتفع وتدفق نقدي منخفض دليل على إستخدام منشأة الأعمال طرقا وقوعد محاسبية مشكوكا فيها لإظهار ربح صوري وبالتالي توزيع أرباح غير حقيقية[1].

[1] العمراوي سمية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 67، 68 .

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق تم التوصل إلى أن المحاسبة الإبداعية هي التلاعب بالحسابات ، وذلك بإستغلال ثغرة من ثغرات القانون أو المعايير المحاسبية الدولية بهدف تحسين صورة المؤسسة والتأثير على إنطباع مستخدمي القوائم المالية ، ولعل وجه الخطورة في أساليب المحاسبة الإبداعية هو عدم إعتبارها إحتيالا محاسبيا ، تقع مسؤولية إكتشافه ضمن مسؤوليات المدقق الداخلي .

ومما سبق ولا شك فيه أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإنه يجب الإهتمام بجودة التدقيق الداخلي من قبل المهنيين لأنها تعتبر أحد الإليات التي تقلل من الممارسات المحاسبية الإبداعية، وذلك لأن التدقيق عالي الجودة يعد عائق فعال للمحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى إتباع الإلتزام بإتباع إجراءات البحث والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم التدقيق الداخلي وجودة التدقيق الداخلي وكذا المحاسبة الإبداعية وإبراز اثرجودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية على عينة من أكاديميين متمثلة في الأساتذة الجامعيين من ذوي الإختصاص في المحاسبة والتدقيق، ووجهة نظر مهنية متمثلة في محافظي الحسابات وهذا من أجل إعطاء وجهات نظرهم حول مدى تأثير جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية من خلال توزيع إستمارة إستبيان تحتوي على أسئلة مندرجة وتحت محاور محددة التي يمكن من خلالها الإجابة على الفرضيات وذلك بالإستعانة ببرنامج spss حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني : إعداد استبيان وتفريغ بياناته .

المبحث الثالث : تحليل النتائج .

المبحث الأول : مكونات ومنهجية الدراسة

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى جميع عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملائمتها للموضوع ، الجزء محل الدراسة المتمثل في العينة مع توضيح حدود الدراسة وصعوباتها .

المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة .

1/مجتمع الدراسة

عند أخذنا لمجتمع الدراسة تم وضع شروط أساسية والمتمثلة في المؤهل العلمي والعملي ، فكان مجتمع الدراسة ممثلا بثلاث فئات :

الفئة (1) : محافظو الحسابات ؛

الفئة (2) : الخبراء المحاسبين ؛

الفئة (3) : أساتذة جامعيين مختصيين .

2/عينة الدراسة .

لقد تم توزيع 30 استمارة استبيان حيث تم استرجاع 28 استمارة منها 05 استمارات تم استرجاعها بعد أجل وبعد فرز الاستمارات والتمعن في بياناتها تم إلغاء استمارة واحدة وبالتالي الحصول على عينة قدرها 22 استمارة صالحة للدراسة، والجدول التالي يبين ذلك .

الجدول رقم 3-1: إحصائيات متعلقة باستمارات الإستبيان .

البيان	العدد	النسبة
الاستبيانات الموزعة	30	100%
الاستبيانات المسترجعة	28	93.33%
الاستبيانات الملغاة	01	3.33%
الاستبيانات الواردة بعد الأجل	05	16.67%
الاستبيانات الصالحة للدراسة	22	73.33%

المصدر : من إعداد الطالبتين استنادا لمعطيات الدراسة .

المطلب الثاني : حدود وصعوبات الدراسة .

1 /حدود الدراسة : تتمثل حدود الدراسة في :

حدود مكانية : انحصرت الدراسة على ولاية المدية .

الحدود الزمنية : امتدت الدراسة للفترة مابين شهر جانفي إلى غاية شهر جوان 2022 .

الحدود الشرية : شملت هذه الدراسة مجموعة من المهنيين محافظي حسابات وخبراء محاسبة وكذا مجموعة من الأكاديميين الذين لديهم خبرة في المجال .

2/صعوبات الدراسة :

التجاوب السلبي لبعض أفراد الستهدفة ، رغم الإلحاح والتساؤل المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي جهت لهم .

المبحث الثاني :إعداد الاستبيان وتفريغ البيانات .

سنتطرق في هذا المبحث إلى أهم العوامل التي تمت مراعاتها عند إعداد الاستبيان بالإضافة إلى مكوناته ، طريقة توبيب الأسئلة ، طرق التفريغ والمعالجة المنتهجة ، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحميل الاستمارة من أفراد العينة .

المطلب الأول : إعداد الاستبيان .

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل أثر جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية .

1-1/ عرض الاستبيان .

سوف نتطرق في هذا الجزء إلى مختلف مراحل إعداد الإستبيان ثم هيكله ومحتواه.

1 / خطوات إعداد إستمارة الاستبيان .

- **مرحلة بناء الإستمارة** : وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان وفيها تم جمع البيانات

والمعلومات إعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب إستطلاعنا على الدراسات السابقة ومراجعة الدبيات حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أخذين بعين الإعتبار إشكالية وفضيات الدراسة كما راعينا في إعداد الأسئلة مايلي :

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة وإستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية .

ثم بعد ذلك عرض هذا الإستبيان على مجموعة من الأساتذة من ذوي الإختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق وهذا بغية التأكد من صحة وسلامة وبناء الإستمارة من حيث دقة وصياغة الأسئلة وصحة العبارات والوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية كل هذا لتفادي الأخطاء التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى الهداف المرجوة .

- **مرحلة التصميم النهائي** :

وفي هذه المرحلة يتم إجراء التعديلات الازمة بناء على ملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة ثم تصميم الاستبيان بشكل نهائي .

- **مرحلة توزيع واسترجاع استمارة الاستبيان** :

قمنا بتوزيع وإسترجاع إستمارة الاستبيان بالاعتماد على :

✓ التسليم المباشر لأفراد العينة .

✓ أما فيما يخص عملية إسترجاع الاستبيان فقد واجهنا مشكلة بحيث أن أغلب أفراد العينة لايقومون بالرد أنيا إلا بعد الإرسال مرة أخرى والطلب الملح للإجابة على الاستبيان .

المطلب الثاني :هيكل الاستبيان ومقياس الدراسة :

1/: هيكل الاستبيان .

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي ،

كما إحتوى الإستبيان على 04 صفحات تتضمن 24 سؤالا مقسمة إلى جزئين :

الجزء الأول :يبين البيانات والمعلومات المتعلقة بأفراد العينة وتضم 03 أسئلة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج .

الجزء الثاني :ويتكون هذا الإستبيان من ثلاث محاور مقسمة على النحو التالي :

المحور الأول : تضمن 07 عبارات متعلقة بأهمية التدقيق الداخلي وجودته .

المحور الثاني : تضمن 09 عبارات متعلقة اساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية .

المحور الثالث : تضمن 05 عبارات متعلقة بأثر عناصر التدقيق في كشف الإحتيال المالي .

الجدول رقم 3-2: محاور الإستبيان وعدد فقرات كل محور.

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
1	أهمية التدقيق الداخلي	07
2	أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية	09
3	أثر عناصر التدقيق الداخلي في كشقف الإحتيال المالي	05

المصدر : من إعداد الطالبتان

2/: مقياس الاستبيان .

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس Likertscale من 05 درجات بغية معرفة الاتجاه العام لأفراد العينة حول كل سؤال في الاستبيان .

الجدول رقم 3-3 :مقياس ليكارت الخماسي .

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجع	(1.80-1)	-1.81) (2.60	-2.61) (3.40	-3.41) (4.20	(5-4.21)

المصدر : عبد الفتاح عز ، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام spss ، دار الخوازمي للنشر والتوزيع ،1999 ، ص 540 .

المطلب الثالث : تفريغ نتائج الاستبيان .

1/: معالجة نتائج الاستبيان .

بغية تسهيل عملية التحليل قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في برنامج SPSSحسب طبيعة المعلومات .

بالنسبة لمحاور الاستبيان تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب : النسب المئوية، التكرارات، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومن الأساليب التي استخدمها الطالب ما يلي:

1-1/التكرارات والنسب المئوية :

تماستخدامها بغية التفريق بين فئات العينة بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

1-2/المتوسطات الحسابية :

تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحورين والمتوسط الحسابي لكل محور.

1-3/ الانحرافات المعيارية:

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحورين والانحراف الإجمالي للمحور.

1-4/ إختبار ثبات الاستبيان بطريقة (ألفا كرومباخ) :

لإختبار صدق وثبات الإستبيان والتأكد من مصداقية المستجوب على أسئلته ولكل متغير على حدى فقد تم استخدام معامل آلفا كرومباخ .

بحيث يأخذ قيما تكون محصورة بين الصفر والواحد (0-1) ولكل منها دلالة .

نتائج إختبار الثبات : عندما قمنا بتطبيق آلفا كرومباخ من أجل اختبار الصدق والثبات في إجابات عينة الدراسة المكونة من () فردا تحصلنا على القيمة آلفا (0.69) وهي نسبة جيدة كونها أعلى من الحد الأدنى للنسبة المعيارية المتعارف عليها والبالغة 60 % وكذلك يبين أن الدراسة تتمتع بثبات ويمكن الإعتماد عليها ، وهذا مايدل أن الارتباط بالإجابات جيد ومقبول إحصائي.

الجدول 3-4 : يوضح قيمة ألفا كرومباخ .

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,692	21

2/ قياس مدى صدق وثبات الاستبيانة

أي مدى صلاحية الاستبيان لقياس مامدى تأثر جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية .

2-1/ صدق المحكمين :

يقوم على مدى مناسبة الاختبار لما يقيسه ، لمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالقدرة أو السمة أو البعد الذي يقيسه الاختبار من خلال العرض عللى مجموعة من الأساتذة الجامعيين بغية التحكيم من ناحية الشكل والمضمون من أجل حقيق أعداف الدراسة .

2-2/الصدق البنائي :

لم يتم الاكتفاء بصدق المحكمين ، بل تم احتساب معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ وتحصلنا على قيمة (0.83) ، حيث يقيس ثبات أداة الدراسة بحيث أذا تكررت الدراسة مرة أخرى في نفس الظروف التي أجريت فيها .

3/: عرض خصائص عين الدراسة

3-1/المؤهل العلمي :

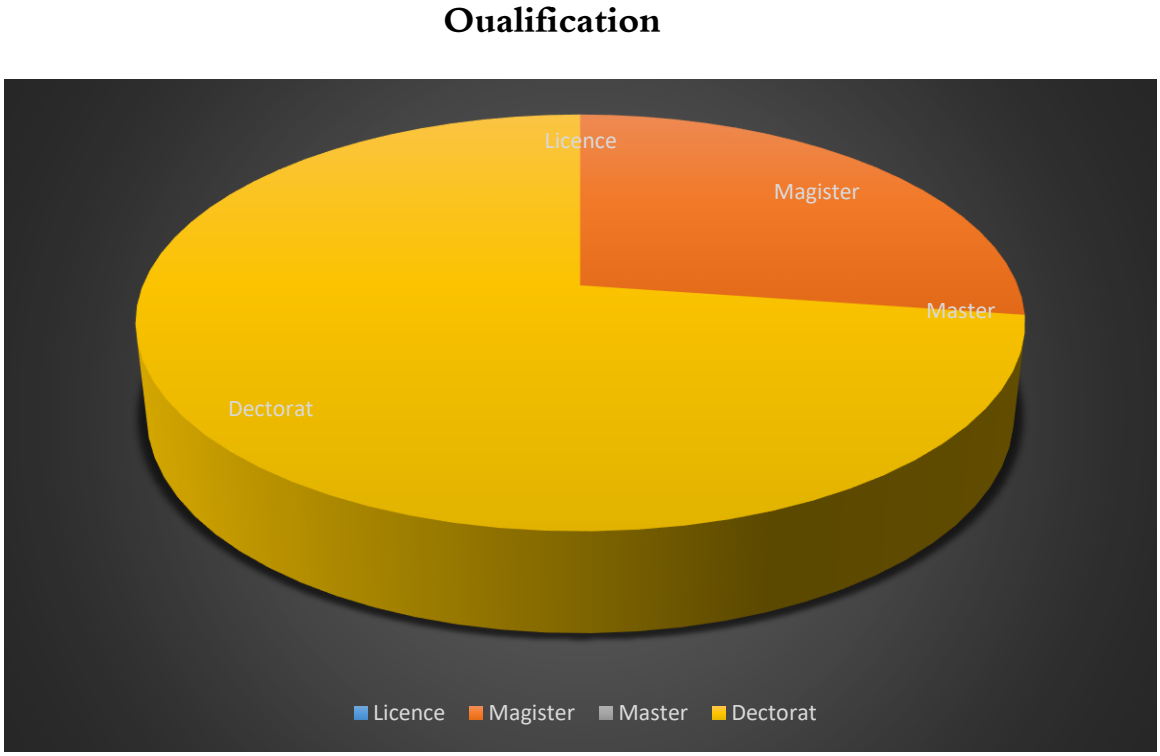
كانت التكرارات والنسب التي تخص تصنيف أفراد عينة الدراسة وفق المؤهلات العلمية كما هو مبين في الجدول :

جدول رقم 3-5: يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة
ليسانس	00	%00
ماجستير	06	%27.27
ماستر	00	%00
دكتوراه	16	%72.73
المجموع	22	%100

المصدر : **نتائج الدراسة الميدانية .**

الشكل رقم 3-1 : تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي .



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPS

يوضح لنا الجدول رقم 3-4 الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة فكانت نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس والماستر 00 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة ماجستير 27.27%، أما الحاصلين على الدكتوراه 72.73% ، حيث نجد أكبر أن أغلب أفراد العينة حاملين لشهادة دكتوراء .

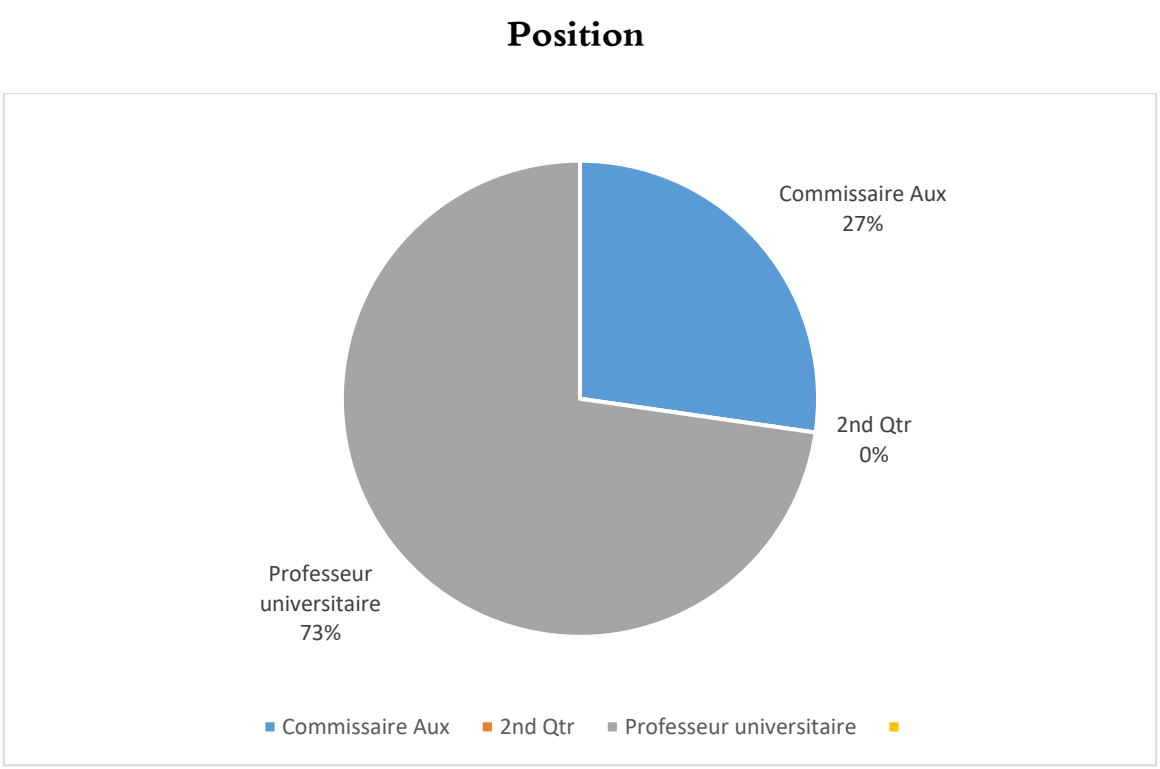
3-2/ الوظيفة الممارسة

جدول رقم 3-6 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الممارسة

الوظيفة الممارسة	التكرارات	النسبة المئوية
محافظ حسابات	06	%27
خبير محاسبي	00	%00
استاذ جامعي	16	%73
المجموع	22	%100

المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم 3-2 : تمثل نسب توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الممارسة



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لأفراد العينة ، حيث نجد أن النسبة الأكبر تعود لفئة الأساتذة الجامعيين ، أما النسبة الثانية فهي لمحافظي الحسابات ، أما النسبة الأخيرة تعود للخبراء المحاسبين .

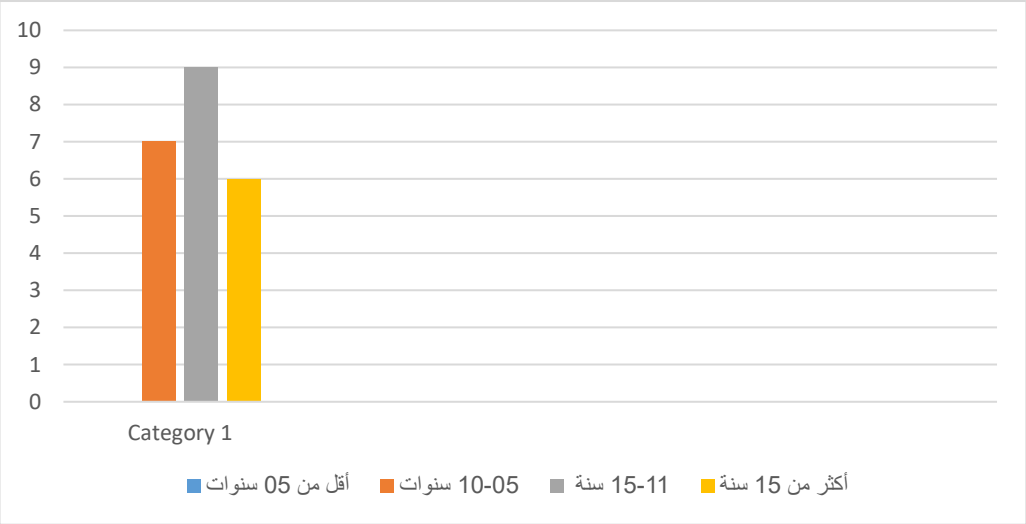
3-3/ الخبرة المهنية :

جدول رقم3-7 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة
أقل من 05 سنوات	00	00
05 – 10 سنوات	07	%31.8
11 – 15 سنة	09	%40.9
أكثر من 15 سنة	06	%27.3
المجموع	22	%100

المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم 3-3 : يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية .



المصدر : من إعداد الطالبتين بإعتماد على مخرجات SPSS

المبحث الثالث : تحليل نتائج الإستبيان .

المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج المحاور .

أولا : عرض وتحليل نتائج المحور الأول

الجدول رقم 3-8 : يمثل عبارات عينة الدراسة حول أهمية التدقيق الداخلي .

العبارة	الإجابات						المؤشرات الإحصائية			
	المقياس	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
A1	التكرار	/	/	/	18	4	4.18	0.395	موافق	02
	النسبة %	/	/	/	%81.8	%18.2				
A2	التكرار	/	/	/	21	1	4.05	0.213	موافق	05
	النسبة %	/	/	/	%95.5	%4.5				
A3	التكرار	/	5	13	4	/	2.95	0.653	محايد	07
	النسبة %	/	%22.7	%59.1	%18.2	/				
A4	التكرار	/	/	4	18	/	3.83	0.395	موافق	06
	النسبة %	/	/	%18.2	%81.8	/				
A5	التكرار	/	/	/	16	6	4.27	0.456		01

	النسبة %	/	/	/	%72.7	%27.3			موافق بشدة	
A6	التكرار	/	/	1	18	3	4.09	0.426	موافق	03
	النسبة%	/	/	%4.5	%81.8	%13.6				
A7	التكرار	/	/	2	17	3	4.05	0.486	موافق	04
	النسبة %	/	/	%9.1	%77.3	%13.6				

المتوسط العام	**3.917**	**0.432**	موافق

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

مناقشة نتائج المحور :

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي العام يساوي (3.917) ويمثل 78%من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق والإنحراف المعياري لإجمالي فقرات المحور والذي بلغ على التوالي (0.486) حيث نلاحظ أن إتجاه العينة إيجابي حول أهمية التدقيق الداخلي وجودته ، مع وجود تجانس في أراء العينة وقد كانت العبارة الأكثر تأثيرا هي العبارة رقم 05 " يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في البحث على حلول للمشاكل داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة " حيث أجاب 72.7% من أفراد العينة بموافق، اما الأفراد التي كانت إجابتهم موافق جدا فقد بلغت نسبتهم 27.3 % ، وقد بلغ التوسط الحسابي والإنحراف المعياري (4.27) و (0.456) مما يدل أن التدقيق الداخلي احد الوسائل الرقابية التي تهدف إلى متابعة العمليات المالية داخل المؤسسة داخل المنشأة لتأكد من صحتها وإيجاد حلول للمشاكل التي تتعرض لها لتحقيق الأهداف المرغوبة .

يلي ذلك العبارة رقم 01 " تعتمد المؤسسة على نتائج التدقيق الداخلي لمعرفة مدى كفاءة نظامها " أبدى 81.8 % من أفراد العينة بموافق و 18.2% بموافق بشدة وقد بلغ الكوسط الحسابي والإنحراف المعياري (4.18) و (0.395) أي أن إتجاه الإجابة هو موافق . تليها العبارة رقم 06 " تتطلب مسؤولية المدقق المهنية أن يهتم بجودة خدمات التدقيق الداخلي من خلال تدنية مخاطر التدقيق " حيث أجاب 81.8% من أفراد العينة بموافقتهم في حين أن 13.6 % من أفراد العينة كان رأيهم حول هذه الفقرة بموافق بشدة ونسبة 4.5 %من الأفراد أبدو إجابتهم على أنهم محايدين حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (4.09) و (0.426) مما يوضح أن إتجاه العينة موافق . تليها العبارة رقم 07 " يساهم التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين " أبدى 77.3 % من أفراد العبنة بموافق في حين 13.6% أبدو بموافقتهم بشدة و 9.1 %كانو محايدين وقد بلغ المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (4.05) و (0.486) وهذا يدل على أنه كل ما كانت نتائج ذات شفافية ومصداقية وتتمتع بجودة عالية كلما إكتسبت المؤسسة ثقة المساهمين مايبرز أهمية التدقيق الداخي داخل المؤسسة ، تليها مباشرة العبارة رقم 02 " يعطي قسم التدقيق الداخلي مجموعة من التوصيات والأراء التي تمكن من القيام

بالوظائف على أحسن وجه " أجاب 95.5% من أفراد العينة بموافق و4.5 %بموافق بشدة ، في حين بلغ المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (4.05) و (0.213) بعد ذاك العبارة رقم 04 " يمكن التدقيق الداخلي كل من إدارة المؤسسة والمستثمرين من اكتشاف النقائص الموجودة في نظام الرقابة " في حين أبدى 81.8% موافقتهم و 18.2 %حيادهم وقد بلغ المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (3.83) و (0.395) وهذه العبارة تعبر عن دور وأهمية التدقيق الداخلي وجودته في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة ، إذ يتم من خلاله الحصول على معلومات موثقة ويعتبر الوسيلة المثلى لإكتشاف الأخطاء وتصحيحها ، وهو أحد أهم أنظمة الرقابة الداخلية حيت يسمح بتدارك النقائص الموجوذة على مستوى الأنظمة ، وفي الأخير العبارة رقم 03 " يتمتع المدقق الداخلي بعلاقات ممتازة مع الجهة التي يقوم بتدقيقها " حيث أبدى 59.1% حيادهم ونسبة 22.7% بعدم بوافقتهم في حين أجاب 18.2% بموافقتهم وقد بلغ المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري (2.95) و (0.653) لذلك ينبغي على المدقق الداخلي التمتع ببعض الخصائص لتأهله من تحقيق النجاح ومن هذه الخصائص أن يكون للمدقق علاقة جيدة بمحيط الذي يقوم بمهنة التدقيق فيه لمعرفة وفهم المخاطر التي تواجه المديريين التنفيذيين .

ثانيا : عرض وتحليل نتائج المحور الثاني

الجدول رقم 3-9 : يمثل عبارات عينة الدراسة حول أساليب ودوافع المحاسبة الإبداعية .

العبارة	الإجابات						المؤشرات الإحصائية			
	المقياس	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
B1	التكرار				15	7	4.32	0.477	موافق بشدة	01
	النسبة %				%68.2	%31.8				
B2	التكرار			1	19	2	4.05	0.375	موافق	06
	النسبة %			4.5	%86.4	%9.1				
B3	التكرار				20	2	4.09	0.294	موافق	05
	النسبة %				%90.9	%9.1				
B4	التكرار		1	1	13	7	4.18	0.733	موافق	03
	النسبة %		%4.5	%4.5	%59.1	%31.8				
B5	التكرار			2	18	2	4	0.436	موافق	07
	النسبة %			%9.1	%81.8	%9.1				
B6	التكرار				20	2	4.09	0.294	موافق	05
	النسبة %				%90.9	%9.1				
B7	التكرار			3	14	15	4.09	0.610	موافق	04
	النسبة %			%13.6	%63.6	%22.7				

B8	التكرار			2	20		3.91	0.94	موافق	08
	النسبة %			%9.1	%0.9					
B9	التكرار			1	13	8	4.32	0.568	موافق بشدة	02
	النسبة %			%4.5	%59.1	% 36.4				
المتوسط العام							4.11	0.525	موافق	

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

مناقشة نتائج المحور :

يلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي العام وصل إلى(4.11) ويمثل 82.2 % من مساحة المقيا س وهومايقع في المستوى موافق و إنحراف معياري عام وصل (0.525) .

ويلاحظ من الجدول أن معظم فقرات كانت درجة تأثر مرتفعة حسب أراء عينة الدراسة وأنه تم ترتيبها حسب قيمة المتوسط الحسابي للعبارة من أعلى درجة إلى أقل درجة .

ومن نتائج المتوصل إليها من الجدول :

نلاحظ من خلال الجدول ان العبارتين "يعتبر التهرب الظريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية " و "يستطيع المحاسب باستخدام خبراته ومهارته الشخصية الخاصة بالقواعد المحاسبية التلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها " قد بلغتا أعلى قيمة في المحور حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي(4.32) ويمثل 86 % من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق بشدة وبإنحراف معياري (0.477) و (0.568) وهذا ما يدل أن المؤسسة قد تلجأ إلى طرق غير قانونية وأساليب مختلفة من أجل تحقيق أهدافها والتخلص من اكبر عبء لها والذي هو بمثابة الضرائب .

تليها العبارة رقم 04 " تعد القيود المزيفة للمحاسبة أحد أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي بلغ (4.18) حيث يمثل84 %من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق وإنحراف معياري (0.733) ، تم تليها العبارتين رقم 03 و06 "يعتبر التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون من أحد أهم اجرارات المحاسبة الإبداعية "و " يعيد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجلات استخدام المحاسبة الإبداعية "بمتوسط حسابي (4.09) ويمثل82 % وإنحراف معياري (0.294) ، بعد ذلك العبارة رقم 02 " قيام المدقق الداخلي بأداء امهامه على أكمل وجه يزيد من قدرته على اكتشاف المحاسبة الإبداعية " حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.05) ويمثل 81 % من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق وإنحراف معياري (0.375) ، تليها بعد ذلك " الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الدول ساهمت في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي (4) يمثل 80 % من مساحة المقياس هو مايقع في المستوى موافق وإنحراف معياري (0.436) وفي الأخير نجد العبارة رقم 08 " تلجأ الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بدافق التأثير على سمعة الوحدة الإقتصادية إيجابيا في السوق " بحيث نجد أن المتوسط الحسابي يساوي (3.91) ويمثل 78 % من مساحة المقياس هو

مايقع في المستوى موافق وإنحراف معياري (0.94) وهذا مايدل على إستخدام المؤسسات الإقتصادية محاسبة تجميلية لتأثير إيجابيا على سمعة الوحدة الإقتصادية وأثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق .

ثالثا : عرض وتحليل نتائج المحور الثالث .

الجدول رقم 3-10 : يمثل عبارات عينة الدراسة حول أثر عناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

العبارة	الإجابات						المؤشرات الإحصائية			
	المقياس	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
C1	التكرار	/	/	/	20	02	4.09	0.294	موافق	05
	النسبة %	/	/	/	%91.9	%9.1				
C2	التكرار	/	/	/	17	05	4.23	0.429	موافق بشدة	04
	النسبة %	/	/	/	%77.3	%22.7				
C3	التكرار	/	/	01	13	08	4.32	0.568	موافق بشدة	02
	النسبة %	/	/	% 4.5	%59.1	%36.4				
C4	التكرار	/	02	/	09	11	4.32	0.894	موافق بشدة	01
	النسبة %	/	%9.1	/	%40.9	%50				
C5	التكرار	/	/	05	15	6	4.23	0.528	موافق بشدة	03
	النسبة %	/	/	%4.5	%68.2	%27.3				
							4.238	0.5426	موافق بشدة	

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

مناقشة نتائج المحور :

نلاحظ من الجدول أن المتوسط العام بلغ (4.238) ويمثل 85 % من مساحة المقياس وهومايقع وهومايقع في المستوى موافق بشدة وإنحراف معياري عام (0.5426) مما يبين أن اتجاه العينة ايجابي حول أثر عناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

من خلال الجدول نجد أن أكثر العبارات تأثيرا فيما يخص أثر عناصر التدقيق الداخلي في الحد كشف الإحتيال المالي هي عبارتين رقم 04 و 03 "قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي يسهل عملية اكتشاف الإحتيال المالي" و"إلمام المدقق الداخلي بالمبادئ المحاسبيةالمقبولة يؤدي الى كشف الإحتيال المالي والتلاعب في التقارير المالية" ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهاتين العبارتين (4.32) ومثل 86 % من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق بشدة وبإنحراف معياري بلغ

(0.894) و (0.568) وهذا مايدل على أن أفراد العينة يرون أن القيام بمهنة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق ومبادئ المحاسبة عند إعداد القوائم المالية يساعد في تقليل والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

بعد ذلك تليها العبارتين 05 و 02 " إستقلالية ونزاهة المدقق الداخلي في اداء الموكلة له يساعد في كشف الإحتيال المالي " و " سعي المدقق الداخلي في تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله يساعد في اكتشاف الإحتيال المالي " بمتوسط حسابي (4.23) ويمثل 84 % من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق بشدة وإنحراف معياري بلغ (0.528) و (0.429) وهذا مايبين اتفاق أغلب أفراد العينة على أن المدقق الداخلي أي الأمانة والموضوعية وعدم التغاضي عن الأفعال التي تسئ للمهنة والتي تنطوي تحت أخلاقيات التدقيق الداخلي تساعده في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وفي الأخير العبارة رقم 01 " توافر المعرفة والمهارات والخبرة والإنظباط اللازم لممارسة مهنة التدقيق الداخلي يساعد في كشف الإحتيال المالي "بمتوسط حسابي 4.09 ويمثل 82% من مساحة المقياس وهو مايقع في المستوى موافق وبانحراف معياري بلغ (0.294) وهذا مايدل على أن أفراد العينة يرون تمتع المدقق الداخلي بالخبرة والمهارة المالية والمحاسبية أي أن المتطلبات المعرفية والمهنية والخبرة العلمية للمدقق الداخلي تساعده في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المطلب الثاني : ربط النتائج بالفرضيات وتفسيرها

1/ اختبار الفرضيات .

بعد تحليل ومناقشة نتائج إجابات عينة الد ارسة سوف نتطرق إلى اختبار قابلية النتائج للتعميم على مجتمع الدراسة على أنها نتائج معنوية تعكس فعال الواقع محل الدراسة ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتحويل كل محور لبعد إحصائي بجمع عباراته عن طريق المتوسطات الحسابية وتحويلها لعبارة وحيدة تمثل المحور وبعد الحصول على الأبعاد الثلاثة التي تمثل المحاور قمنا بتطبيق اختبار T للعينة الواحدة Test T Sample One لإختبار كل بعد والبحث عن إمكانية وجود فروقات ذات دلالة إحصائية .

*اختبار الفرضيات باستخدام T عند مستوى دلالة sig 5 %الذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5 % مما يعكس مجال الثقة ب 95 % وهذا على أساس قاعدة القرار التالية :

قبول الفرضية الصفرية H0 إذا كانت قيمة sig > % 5.

قبول الفرضية البديلة H1 إذا كانت قيمة Sig < 5%.

وعليه إذا كان Sig < 5%فهذا يعني و يبين أن إجابات أفراد العينة بعيدة عن مركز الحياد.

أولا : اختبار الفرضية الأولى .

H0 الفرضية العديمة : ليس لوظيفة التدقيق الداخلي أهمية داخل المؤسسة.

H1 الفريضة البديلة : وظيفة التدقيق الداخلي لها أهمية داخل المؤسسة .

الجدول رقم 3-11: يمثل إختبار T لأهمية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة .

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t1	15,667	21	,000	,91558	,7940	1,0371

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة Sigإذ قدرت قيمتها ب0.000 (00%) وهو مايؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأنه توجد أهمية لتدقيق الداخلي داخل المؤسسة .

ثانيا : اختبار الفرضية الثانية .

H0الفرضية العديمة :لا تمارس المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية

H1الفرضية البديلة : تمارس المؤسسات الإقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية .

الجدول رقم 3-12 : يمثل اختبارT حول ممارسة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية اساليب المحاسبة الإبداعية .

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t2	28,121	21	,000	1,116	1,03	1,20

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة Sig إذ قدرت قيمتها ب0.000 (00%) وهو مايؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وهذا يدل أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية.

ثالثا :اختبار الفرضية الثالثة

H0 الفرضية العديمة :لاتوجد أي علاقة لعناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

H1 الفريضة البديلة :يوجد علاقة لعناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

الجدول رقم 3-13 : يمثل اختبار T حول علاقة عناصر التدقيق الداخلي في كشف الإحتيال المالي .

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t3	18,556	21	,000	1,236	1,10	1,37

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

على ضوء النتائج أعلاه يتبين أن قيمة Sigإذ قدرت قيمتها ب0.000 (00%) وهو مايؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة بأنه توجد علاقة لعناصر التدقيق الداخي في كشف الإحتيال المالي .

خلاصة الفصل :

تم التطرق في هذا الفصل الى التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة أراء أفراد العينة التي شملت محافظي الحسابات والأساتذة حول مدى أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها بعض المؤسسات لتظهر بصورة غير تلك التي هي عليها وهذا لتحقيق أهداف تخدمها ولو على حساب فئات لأخرى ومن خلال نتائج الاستبيان تم الوصول الى اتفاق أن فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي يساهم في كشف التلاعبات الإحتيالية الممارسة من قبل الإدارة .

الخاتمة

الخاتمة

من خلال ما تم دراسته حول موضوع أثر جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية اللقوائم المالية ، فإن التدقيق الداخلي له دورا هاما ، وذلك من خلال عملية التي تعطي قوائم مالية شفافة وذات مصداقية . إلا أن بعض المؤسسات وبهدف إعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية لها قد تقوم بالتلاعب والإحتيال في بنود القوائم المالية بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، مما يأثر على صدق الحسابات المفصح عنها ، وعلى هذا هذا الأساس جاءت دراستنا لمحاولة الإجابة عن إشكالية الدراسة " مامدى تأثير جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية " حيث تم تقسيم الإشكالية ووضع فرضيات للإجابة عليها ، ومن خلال هذا الطرح تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات حول موضوع البحث كما يلي :

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- إن عملية التدقيق عبارة عن فحص وجمع وتقييم أدلة الاثبات وتكوين رأي فني حول صحتها ومصداقيتها من أجل إعداد تقرير وتبليغ الأطراف المعنية نظرا لأهمية التدقيق بأنواعه المختلفة في تحديد جودة المعلومات المعدة من طرف المؤسسة ؛
- تطور مفهوم التدقيق الداخلي من التأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إلى أداة تستخدم في فحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ، وتعددت أنواعه ؛
- يهدف التدقيق الداخلي إلى التأكد من صحة البيانات المالية ودراسة الضبط الداخلي وتقييم إدارة المخاطر ثم تعمل هذه الوظيفة على تقديم اقتراحات تحسينية اللازمة داخل المؤسسة ؛
- أصدر معايير التدقيق الداخلي من أجل أن تحكم عملية التدقيق الداخلي وتوحيد ممارسة هذه الوظيفة ؛
- تتم عملية التدقيق الداخلي من خلال منهجية يتبعها المدقق الداخلي في أداءه للمهمة بدأ من المرحلة الأولى وهي التحضير للمهمة ثم المرحلة الثانية وهي البدأ في تنفيذ المهمة وفي الأخيرة المرحلة إعداد التقرير للمهمة والمتابعة لمدى تنفيذ التوصيات ؛
- يتعبر كل من التأهيل العلمي ، والخبرة العلمية ، وإلمام مدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها من المؤتمرات الهامة في وجود أداء عملية التدقيق الداخلي ؛
- جودة التدقيق الوظيفة تعني قيام عملية التدقيق وفعالية عالية وفقا للمعايير والاحكام المهنية من أجل تلبية تلبية رغبات مستخدمي القوائم المالية ، وتتأثر جودة التدقيق بعدة عوامل منها ماهو مرتبط بمكتب التدقيق وبعملية التدقيق نفسها ؛
- نعني بجودة التدقيق الداخلي هو الالتزام بمعايير التدقيق ، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهنة التدقيق وقدرته على

اكتشاف نقاط والضعف في نظام الرقابة الداخلي وتتحدد جودة التدقيق الداخلي بموضوعية واستقلال المدققين الداخليين ، والعناية المهنية من خلال كفاءة العمل المنجز ؛

- تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوكا غير أخلاقي ومشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة ، لها عدة مخلفات ينتجها المحاسبون لتحقيق أهداف معينة ؛
- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب بالأرقام والحسابات بطريقة قانونية لخدمة مصالح الادارة على باقي مستخدمي المعلومات المحاسبية ، مما يجعلها تعكس جانبا سالبا لمفهوم الإبداع ؛
- إن المحاسبة الإبداعية هيا مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في المؤسسة ؛
- للمحاسبة الإبداعية العديد من الوسائل التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها :
  - اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها أو استغلال الثغرات القانونية ؛
  - التلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالقيم أو التنبؤ .
- يتمثل الهدف من ممارسة المحاسبة الإبداعية ، في تحسين صورة المؤسسة لدى المستخدمين للكشوف المالية ، من أجل جلب الإستثمارات ؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها ، وتعتبر يقضة وكفاءة محافظي الحسابات في إكتشاف ممارسات محاسبة الإبداعية هي الوسلة الاهم والأقوى في مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية ؛
- للمدقق الحسابات دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية مهمة ليست بسهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات؛
- غن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لم ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي وهو أكثر خطورة على مستقبل المهنة .

الاقتراحات و التوصيات :

بعد تقديم النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات التالية :

- ضرورة اهتمام المدقق الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة ليظل مواكبا لكل مايستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني وتنمي قدراته على أداء مهامه بكفاءة وفعالية ؛

- إخضاع المدقق الداخلي وأسلوب عمله إلى عملية تقويم مستمرة لتحديد نقاط القوة والضعف في عمله ، والعمل على تطوير خبراته ومهاراتهم ومساعدته في الاطلاع على أساليب التدقيق الحديثة المتبعة في الدول المتقدمة ؛
- توعية المدققين بطبيعة أدوارهم وبحجم مسؤولياتهم نحو الوقاية من الممارسات المحاسبة الإبداعية ؛
- تفعيل دور المنظمات المهنية والجهات المسؤولية عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وتفعيل دورها في تعزيز جودة التدقيق الداخلي والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة ؛
- ضرورة تدعيم استقلالية المدقق الداخلي لتعزيز الثقة والمصداقية في القوائم المالية وذلك من المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة التدقيق ؛
- ضرورة إجراء تكوينات دورية حول مختلف أشكال التلاعب في القوائم المالية ؛
- ضرورة أن يولي المدققين الداخليين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الإهتمام الكافي للتعرف على جميع ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها ؛
- يجب على المؤسسات عدم الإكتفاء بالإعتماد على القوائم المالية أثناء اتخاذ قرار تمويل الشركات ؛
- اعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي ينضمها النظام المحاسبي والمالي والتي تفتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية والإبقاء على البديل الأفضل .

أفاق الدراسة :

من خلال إطلاعنا على الأدبيات المختلفة لموضوع دراستنا والمواضيع ذات الصلة ببعض الدراسات المقترحة ، وذلك كي تكون نقطة انطلاق للباحثين والمهتمين في هذا المجال ومن هذه الدراسات مايلي :

- دور معايير التدقيق الداخلي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في ضوء التطورات الإقتصادية الحديثة .
- وناقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية .
- أليات التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

قائمة المصادر والمراجع

الكتب

- حامد نور الدين ، عمارة مريم ، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**،دار زهان للنشر والتوزيع .
- خلف عبد الله ، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA** ،الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، 2014 .
- خلف عبد الله **التدقيق التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،عمان.
- زاهرة عاطف سواد ، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع عمان ،2009 .
- علي عبد صمد عمر ، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي** ،دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع ،الجزائر، 2017.

مذكرات

- عثمان زياد عاشور، **مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسيطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا** لمعيار المحاسبي الدولي رقم1، رسالة ماجيستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2008 .
- بلخادم حنان ، **أثر جودة التدقيق الداخلي على حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبان نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ،2016/2015.
- بوزار لبنى، بودوارة هجيرة، **أثر خبرة المدقق على تحسين جودة التدقيق الداخلي دراسة حالة مؤسسة " باتيميتال "**، مذكرة مقدمة للإستكمال متطابات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجيلالي بونعامة ، خميس مليانة ، الجزائر ، 2019/2018.
- بوهدة محمد ، قرمزلي بلال ،**أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية**،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ،جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر ،2018/2017 .
- توادري سليمة ، **مدى تأثير التدقيق الداخلي على كفاءة نظام الرقابة الداخلية** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي كلية علوم إقتصادية وعلوم تجارية وعلوم تسيير جامعة عبد الحميد بن باديس ، بامستغانم ،الجزائر ، 2015/2014.
- حمدي بشرى، ذهبيين دنيا ،**أثر المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية** ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم اقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم مالية ومحاسبة .تخصص محاسبة ،جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر ، 2021/2020 .
- دغمة ايمان ، عنان رحمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر 2019/2018.
- الذهبي وردة ، بن بيه ميمونه ،**التدقيق الداخلي وعلاقته بجودة الأداء في المؤسسات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة أحمد دارية ،ادرار ،الجزائر، 2017/2016.

- رحماني محمد ، حميدي محمد سيد علي ، **أثر أخلاقيات مهمة التدقيق على جودة التدقيق دراسة ميدانية لولاية المدية** ، مذكرة ضمن نيل متطلبات نيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ، الجزائر ، 2015/2016.
- سماح أسامة النعسان ، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين** ، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، الجامعة الإسلامية بغزة ، 2018 .
- عثمان زياد عاشور، **مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسيطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي رقم1**، رسالة ماجيستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين، 2008 .
- عقبة بوراعي ، **أثر الإلتزام بسلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة دراسة ميدانية بولاية المدية** ، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل درجة الماستر في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة ، جامعة الدكتور يحي فارس ، المدية ،الجزائر، 2015/2014.
- عماد مرجانة، **دور معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة التدقيق في الجزائر دراسة إستبيانية محافظي الحسابات وخبراء محاسبين** ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2017/2016.
- العمراوي سمية ، **التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة الأكاديميين والمهنيين** ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر اكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ،الجزائر، 2015 .
- لخضر أوصيف ، **التدقيق الداخلي لشركات المساهمة الجزائرية في نقل الممارسات والتطبيقات الدولية لحوكمة الشركات دراسة عينة لشركات مساهمة (spa)** ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراء علوم في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعاوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة محمد بوضياف ، بالمسيلة ، الجزائر ، 2017/2016.
- مزيمش اسماء ،**دور التدقيق الداخلي في تسيير المخاطر الجبائية في المؤسسة الإقتصادية** ، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير ،جامعة سطيف01، الجزائر، 2021/2020.
- نجيمي عبد الغني ، وأخرون ، **دور التدقيق الداخلي في الحد من أثار المحاسبةالابداعية دراسة ميدانية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر ، بالوادي، الجزائر ، 2018/2017 .
- نصر الدين بوقريعة ، جلول ملوح ، **دور التدقيق الخارجي في التقليل من اثار المحاسبة** ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ، جامعة يحي فارس بالمدية ، الجزائر ، 2020/2019 .
- هندة مدفوني، وأخرون ، **دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات

نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر ، 2020/2019.

مجلات

- بالرقي تيجاني ،**المحاسبة الإبداعية والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل** ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 21 ، الجزائر ، 2012.
- حسن فليح مفلح القطيش ، فارس جميل حسين الصوفي ، **أساليب استخدام المحاسبة اللإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة بورصة عمان** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية ، العدد 27، العراق 2011.
- ساعد بخوش ، حسينة بوطلاعة محمد ،**دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخليةالدولية** ، مجلة إقتصاد المال والعمال ،المجلد 05،العدد 03 ، 2021.
- سيد عبد الرحمن عباس بله، **دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية** ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد ،العدد 12، 2012.
- محمد البشير بن عمر ، وأخرون، **دور التدقيق الداخلي في ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 04 ، العدد 02، 2021.
- معهد المدققين الداخليين ، **المعايير الدولية للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي (المعايير)** ، ترجمة فرق عمل حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض ، 2017.
- مقرانت عبد القادر، وأخرون ، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر** ، مجلة التنظيم والعمل ، المجلد 9 ، العدد 4 ، 2021.
- موسي رحماني، فاتح سردوك، **مفهوم جودة المراجعة في ظل الدراسات الأكاديمية والهيئات المهنية للمراجعة**، مجلة العلوم الإنسانية، مارس 2014.
- ميسون القري ، **ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية** ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، المجلد 13 ، العدد 01 ، 2002.
- ناظم شعلال جبار ، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ، مجلة العزي للعلوم الإقتصادية ، المجلد 09 ، العدد 32 ، 2015 .
- يخلف صفية، سايح جبور علي، **متطلبات تحسين جودة التدقيق الداخلي من أجل إرساء التطبيق السليم لحوكمة الشركات** ، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد ، المجلد 1 ،العدد 2 ،جوان 2019 .

المؤتمرات

- عبد الناصر نور، محمد النعيمي، احمد الراوي، **استخدام منهج سيجما ستة six sigma في ضبط جودة التدقيق الداخلي**، المؤتمرالعلمي السوري الحادي عشر ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونية الأردنية، 2012.

المواقع

- www.iraqi-accountant.com
- www.mothakirat-takharoj.com

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : قائمة الأساتذة المحكمين .

الاساتذة المحكمين للاستبيان

الإسم والقب	الدرجة العلمية	الإمضاء والتأشيرة
مولوج كمال	استاذ التعليم العالي	
يرقي كريم	استاذ محاضر صنف ب	

الملحق رقم 02 : الاستبيان .

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الفرع : علوم مالية ومحاسبة

التخصص : محاسبة

استبيان

سيدي (تي) :

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسرني أن أتقدم لسيادتكم بهذه الإستبيانة التي تخدم أهداف البحث العلمي الذي نقوم به لنيل شهادة الماستر بعنوان {أثر جودة التدقيق الداخلي على المحاسبة الإبداعية للقوائم المالية }.

ونود الإستعانة بخبراتكم وملاحظاتكم لاستكمال وإثراء هذه الدراسة بإعطائها جزء من وقتكم والإجابة على جميع العبارات بما يعكس وجهة نظركم وتقديركم الشخصي ، نحيطكم علما بأن ماسوف يتم الحصول عليه من بيانات هي لأغراض البحث فقط وستكون موضع سرية تامة ، ونؤكد إستعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك شاكرين لكم على حسن تعاونكم ومساعدتكم لنا.

لكم منا كل التحية والتقدير

الطالبتين :

فراحي وسيلة

فرايحية سارة

السنة الجامعية: 2022/2021

المحور الأول : البيانات الشخصية .

1-المؤهل العلمي :

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

2- الوظيفة الممارسة :

محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ استاذ جامعي ☐

5- الخبرة المهنية :

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐

أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الثاني : خاص بمحاور الدراسة .

المحور الأول : أهمية التدقيق الداخلي						
رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
01	تعتمد المؤسسة على نتائج التدقيق الداخلي لمعرفة مدى كفاءة نظامها					
02	يعطى قسم التدقيق الداخلي مجموعة من التوصيات والأراء التي تمكن من القيام بالوظائف على أحسن وجه					
03	يتمتع المدقق الداخلي بعلاقات ممتازة مع الجهة التي يقوم بتدقيقها					
04	يمكن التدقيق الداخلي كل من إدارة المؤسسة والمستثمرين من اكتشاف النقائص الموجودة في نظام الرقابة					
05	يساهم تحسين جودة التدقيق الداخلي في البحث على حلول للمشاكل داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة					
06	تتطلب مسؤولية المدقق المهنية أن يهتم بجودة خدمات التدقيق الداخلي من خلال تدنية مخاطر التدقيق					
07	يساهم التحسين المستمر لجودة أعمال التدقيق الداخلي في تعزيز ثقة المساهمين					
المحور الثاني : أثر تقنيات المحاسبة الإبداعية .						
01	يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية					
02	قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه على أكمل وجه يزيد من قدرته على اكتشاف المحاسبة الإبداعية					
03	يعتبر التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون من أحد أهم اجراءات المحاسبة الإبداعية					
04	يعد القيود المزيفة للمحاسبة أحد أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية					
05	الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الدول ساهمت في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية					

06	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبية الإبداعية					
07	تساعد حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الإبداعية					
08	تلجأ الإدارة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الإقتصادية إيجابيا في السوق					
09	يستطيع المحاسب باستخدام خبراته ومهارته الشخصية الخاصة بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة بالقوائم المالية لتحقيق رغبة الإدارة وتحقيق أهدافها					
المحور الثالث : أثر عناصر التدقيق التدقيق في كشف الاحتيال المالي						
01	توافر المعرفة والمهارات والخبرة والانضباط اللازم للممارسة مهنة التدقيق الداخلي يساعد في كشف الإحتيال المالي					
02	سعي المدقق الداخلي في تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله يساعد في اكتشاف الإحتيال المالي					
03	إلمام المدقق الداخلي بالمبادئ المحاسبية المقبولة يؤدي الى كشف الاحتيال المالي والتلاعب في التقاير المالية					
04	قيام المدقق الداخلي بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدفيق الداخلي يسهل عملية اكتشاف الاحتيال المالي					
05	إستقلالية ونزاهة المدقق الداخلي في اداء الموكلة له يساعد في كشف الاحتيال المالي					

الملحق رقم 03 معامل الفا كرومباخ .

Fiabilité

[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	22	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	22	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,592	21

```
FREQUENCIES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Fiabilité

[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	22	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	22	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,720	7

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

```
[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	22	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	22	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,304	9

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Effectifs

```
[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7
N	Valide	22	22	22	22	22	22	22
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

a1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	81,8	81,8	81,8
	موافق بشدة	4	18,2	18,2	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	95,5	95,5	95,5
	موافق بشدة	1	4,5	4,5	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	5	22,7	22,7	22,7
	محايد	13	59,1	59,1	81,8
	موافق	4	18,2	18,2	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	4	18,2	18,2	18,2
	موافق	18	81,8	81,8	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	16	72,7	72,7	72,7
	موافق بشدة	6	27,3	27,3	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,5	4,5	4,5
	موافق	18	81,8	81,8	86,4
	موافق بشدة	3	13,6	13,6	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

a7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	9,1	9,1	9,1
	موافق	17	77,3	77,3	86,4
	موافق بشدة	3	13,6	13,6	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav

Statistiques

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9
N	Valide	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

b1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	15	68,2	68,2	68,2
	موافق بشدة	7	31,8	31,8	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,5	4,5	4,5
	موافق	19	86,4	86,4	90,9
	موافق بشدة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	90,9	90,9	90,9
	موافق بشدة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	1	4,5	4,5	4,5
	محايد	1	4,5	4,5	9,1
	موافق	13	59,1	59,1	68,2
	موافق بشدة	7	31,8	31,8	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	9,1	9,1	9,1
	موافق	18	81,8	81,8	90,9
	موافق بشدة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	90,9	90,9	90,9
	موافق بشدة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	13,6	13,6	13,6
	موافق	14	63,6	63,6	77,3
	موافق بشدة	5	22,7	22,7	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	9,1	9,1	9,1
	موافق	20	90,9	90,9	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

b9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,5	4,5	4,5
	موافق	13	59,1	59,1	63,6
	موافق بشدة	8	36,4	36,4	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

```
FREQUENCIES VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

```
[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques

		c1	c2	c3	c4	c5
N	Valide	22	22	22	22	22
	Manquante	0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

c1

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	90,9	90,9	90,9
	موافق بشدة	2	9,1	9,1	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

c2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	77,3	77,3	77,3
	موافق بشدة	5	22,7	22,7	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

c3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,5	4,5	4,5
	موافق	13	59,1	59,1	63,6
	موافق بشدة	8	36,4	36,4	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

c4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض	2	9,1	9,1	9,1
	موافق	9	40,9	40,9	50,0
	موافق بشدة	11	50,0	50,0	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

c5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	4,5	4,5	4,5
	موافق	15	68,2	68,2	72,7
	موافق بشدة	6	27,3	27,3	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

الملحق رقم04 : خصائص عينة الدراسة .

```
FREQUENCIES VARIABLES=المؤهل الوظيفة الخبرة
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

```
[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques

		المؤهل العلمي	الوظيفة الممارسة	الخبرة المهنية
N	Valide	22	22	22
	Manquante	0	0	0

Tableau de fréquences

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماجستير	7	31,8	31,8	31,8
	دكتوراه	15	68,2	68,2	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

الوظيفة الممارسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	5	22,7	22,7	22,7
	استاذ جامعي	17	77,3	77,3	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 05 الى 10 سنوات	7	31,8	31,8	31,8
	من 11 إلى 15 سنة	9	40,9	40,9	72,7
	أكثر من 15 سنة	6	27,3	27,3	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

الملحق رقم 05 : المتوسط الحسابي لعينة الدراسة .

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

```
[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
a1	22	4	5	4,18	,395
a2	22	4	5	4,05	,213
a3	22	2	4	2,95	,653
a4	22	3	4	3,82	,395
a5	22	4	5	4,27	,456
a6	22	3	5	4,09	,426
a7	22	3	5	4,05	,486
N valide (listwise)	22				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
b1	22	4	5	4,32	,477
b2	22	3	5	4,05	,375
b3	22	4	5	4,09	,294
b4	22	2	5	4,18	,733
b5	22	3	5	4,00	,436
b6	22	4	5	4,09	,294
b7	22	3	5	4,09	,610
b8	22	3	4	3,91	,294
b9	22	3	5	4,32	,568
N valide (listwise)	22				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

[Ensemble_de_données2] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
c1	22	4	5	4,09	,294
c2	22	4	5	4,23	,429
c3	22	3	5	4,32	,568
c4	22	2	5	4,32	,894
c5	22	3	5	4,23	,528
N valide (listwise)	22				

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 t1
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

```
[Ensemble_de_données3]
```

Corrélations

			a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	t1
Rho de Spearman	a1	Coefficient de corrélation	1,000	-,103	,400	-,083	,505*	,470*	,457*	,578**
		Sig. (bilatérale)	.	,649	,065	,712	,016	,027	,033	,005
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a2	Coefficient de corrélation	-,103	1,000	,351	,103	,356	-,051	-,023	,303
		Sig. (bilatérale)	,649	.	,109	,649	,104	,821	,917	,170
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a3	Coefficient de corrélation	,400	,351	1,000	-,042	,520*	,207	,456*	,745**
		Sig. (bilatérale)	,065	,109	.	,852	,013	,354	,033	,000
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a4	Coefficient de corrélation	-,083	,103	-,042	1,000	,024	,111	,051	,250
		Sig. (bilatérale)	,712	,649	,852	.	,915	,624	,823	,261
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a5	Coefficient de corrélation	,505*	,356	,520*	,024	1,000	,611**	,593**	,792**
		Sig. (bilatérale)	,016	,104	,013	,915	.	,003	,004	,000
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a6	Coefficient de corrélation	,470*	-,051	,207	,111	,611**	1,000	,457*	,478*
		Sig. (bilatérale)	,027	,821	,354	,624	,003	.	,032	,025
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	a7	Coefficient de corrélation	,457*	-,023	,456*	,051	,593**	,457*	1,000	,682**
		Sig. (bilatérale)	,033	,917	,033	,823	,004	,032	.	,000
		N	22	22	22	22	22	22	22	22
	t1	Coefficient de corrélation	,578**	,303	,745**	,250	,792**	,478*	,682**	1,000
		Sig. (bilatérale)	,005	,170	,000	,261	,000	,025	,000	.

	N	22	22	22	22	22	22	22	22	

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

```
DATASET ACTIVATE Ensemble_de_données2.
NONPAR CORR
  /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 t2
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

```
[Ensemble_de_données2]
```

Corrélations

			b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	b9	t2
Rho de Spearman	b1	Coefficient de corrélation	1,000	-,090	-,216	-,132	,000	,123	,576**	,216	-,062	,457*
		Sig. (bilatérale)	.	,690	,334	,558	1,000	,584	,005	,334	,783	,032
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	b2	Coefficient de corrélation	-,090	1,000	-,042	-,060	,000	-,042	,164	-,836**	-,084	,001
		Sig. (bilatérale)	,690	.	,854	,792	1,000	,854	,466	,000	,709	,997
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	b3	Coefficient de corrélation	-,216	-,042	1,000	,143	,000	-,100	-,058	,100	,101	,179
		Sig. (bilatérale)	,334	,854	.	,526	1,000	,658	,796	,658	,655	,426
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	b4	Coefficient de corrélation	-,132	-,060	,143	1,000	,000	,143	,151	,143	,079	,494*
		Sig. (bilatérale)	,558	,792	,526	.	1,000	,526	,503	,526	,728	,020
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	b5	Coefficient de corrélation	,000	,000	,000	,000	1,000	,000	,187	,000	,000	,353
		Sig. (bilatérale)	1,000	1,000	1,000	1,000	.	1,000	,405	1,000	1,000	,107
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
	b6	Coefficient de corrélation	,123	-,042	-,100	,143	,000	1,000	,219	,100	,101	,383
		Sig. (bilatérale)	,584	,854	,658	,526	1,000	.	,328	,658	,655	,078

		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,576**	,164	-,058	,151	,187	,219	1,000	,058	-,102	,706**
	b7	Sig. (bilatérale)	,005	,466	,796	,503	,405	,328	.	,796	,652	,000
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,216	-,836**	,100	,143	,000	,100	,058	1,000	,202	,230
	b8	Sig. (bilatérale)	,334	,000	,658	,526	1,000	,658	,796	.	,368	,303
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	-,062	-,084	,101	,079	,000	,101	-,102	,202	1,000	,366
	b9	Sig. (bilatérale)	,783	,709	,655	,728	1,000	,655	,652	,368	.	,094
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,457*	,001	,179	,494*	,353	,383	,706**	,230	,366	1,000
	t2	Sig. (bilatérale)	,032	,997	,426	,020	,107	,078	,000	,303	,094	.
		N	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

```
NONPAR CORR
  /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 t3
  /PRINT=SPEARMAN TWOTAIL NOSIG
  /MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations non paramétriques

```
[Ensemble_de_données2]
```

Corrélations

			c1	c2	c3	c4	c5	t3
Rho de Spearman	c1	Coefficient de corrélation	1,000	,206	-,101	,028	,168	,306
		Sig. (bilatérale)	.	,358	,655	,902	,454	,166
		N	22	22	22	22	22	22

		Coefficient de corrélation	,206	1,000	,138	,143	,619**	,612**
	c2	Sig. (bilatérale)	,358	.	,539	,526	,002	,002
		N	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	-,101	,138	1,000	,074	,281	,477*
	c3	Sig. (bilatérale)	,655	,539	.	,744	,206	,025
		N	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,028	,143	,074	1,000	,143	,630**
	c4	Sig. (bilatérale)	,902	,526	,744	.	,527	,002
		N	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,168	,619**	,281	,143	1,000	,701**
	c5	Sig. (bilatérale)	,454	,002	,206	,527	.	,000
		N	22	22	22	22	22	22
		Coefficient de corrélation	,306	,612**	,477*	,630**	,701**	1,000
	t3	Sig. (bilatérale)	,166	,002	,025	,002	,000	.
		N	22	22	22	22	22	22

**. La corrélation est significative au niveau 0,01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0,05 (bilatéral).

الملحق06 رقم اختبار الفرضيات .

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=t1
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
t1	22	3,9156	,27412	,05844

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t1	15,667	21	,000	,91558	,7940	1,0371

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=t2
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
t2	22	4,12	,186	,040

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t2	28,121	21	,000	1,116	1,03	1,20

```
T-TEST
```

```
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=t3
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\emachines\Desktop\Sans titre1_1.sav
```

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
t3	22	4,24	,313	,067

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
t3	18,556	21	,000	1,236	1,10	1,37

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,692	21

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	22	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	22	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Corrélations

			t1	t2	t3
Rho de Spearman	t1	Coefficient de corrélation	1,000	,053	,366
		Sig. (bilatérale)	.	,816	,094
		N	22	22	22
	t2	Coefficient de corrélation	,053	1,000	,075
		Sig. (bilatérale)	,816	.	,740
		N	22	22	22
	t3	Coefficient de corrélation	,366	,075	1,000
		Sig. (bilatérale)	,094	,740	.
		N	22	22	22