

تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق في  
المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
-دراسة حالة محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافظي  
الحسابات في الغرب الجزائري -

أ. عامر عائشة  
طالبة دكتوراه بجامعة أدرار  
عضو مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري  
الافريقي-جامعة أدرار  
ameraiha@gmail.com

د. بوعزة عبد القادر  
أستاذ محاضر "أ" بجامعة أدرار  
عضو مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري  
الافريقي-جامعة أدرار  
Abdelkaderbou@yahoo.fr

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان المحاسبة الإبداعية وأهم الممارسات التي تطبقها بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في القوائم المالية، وذلك لتحقيق منافع شخصية أو للحصول على تمويل أو للتهرب الضريبي، ومن خلال هذه الدراسة تم اختبار وتحليل فرضيات العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وأداء المدقق الخارجي في تحقيق جودة عملية التدقيق، وقد خلصت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة التدقيق .  
الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، المدقق الخارجي، جودة التدقيق

**Abstract :**

This study aimed at the statement of creative accounting and the most important practices applied by some Algerian economic institutions in the financial statements, in order to achieve personal benefits or to obtain financing or tax evasion. The study examined and analyzed the hypotheses of the relationship between creative accounting practices in Financial statements and the external auditor's performance in achieving the quality of the audit. The study concluded that there is an inverse relationship between creative accounting practices and audit quality.

**Key words:** Creative accounting, Financial Statements, External auditor, Audit quality.

## مقدمة

يظهر تاريخ المحاسبة أن هذه الأخيرة ترتبط ارتباطا وثيقا بالمتغيرات الاقتصادية التي من المرجح أن تتغير وفقا لتوقعات واحتياجات أصحاب المصلحة تجاه النظام المحاسبي، فهو في الواقع عبارة عن مجموعة من البناءات الاجتماعية، كما هي أساس إنتاج المعلومات الاقتصادية وجعلها في متناول المتعاملين ضف إلى ذلك أنه يمثل شكل معاملاتهم، بمعنى آخر فإن المؤسسات الاقتصادية تسعى لإنشاء ونشر معلومات محاسبية تسهم في تعزيز ثقة المستثمرين حول المركز المالي للمؤسسات، ولكن هذا لا يعني أن ما يتم نشره يعبر عن حقيقة محاسبية، فنتيجة لظهور مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجالات تكنولوجيا المعلومات وانفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة على مستوى الدولي وانهيار العديد من الشركات الكبرى أدى ذلك إلى زيادة التساؤلات حول المسببات أو العوامل وراء حدوث مثل هكذا أزمات، وهو ما جعل المستثمرين يفقدون الثقة في القوائم والتقارير المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية.

إن الخيارات المطروحة في الوقت الراهن فيما يخص المعايير المحاسبية والسياسات وطرق التقييم المختلفة أتاح فرصة التلاعب بالقوائم المالية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم وفي هذه الحالة يستحيل وجود ما يسمى بـ "الحقيقة المحاسبية" فاستخدام سياسات محاسبية خاطئة وتطبيق المعايير من الناحية الشكلية دون النظر للجوهر عمدا لإخفاء ما على المؤسسة من التزامات مالية

من خلال إجراءات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتي تعتبر كوسيلة لحجب الرؤية عن النتائج الفعلية لأعمال المؤسسة بغية الحفاظ على المركز المالي وتضليل المستثمرين.

من خلال الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسات لتحقيق أهدافها، واعتمادا على طبيعتها وتعقدها فإنها تشكل تحدي بالنسبة للمدقق الخارجي وتؤثر على مدى مصداقية تقريره، ذلك أن الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية للمؤسسات عموما هو الخروج برأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، وعليه فتنشأ مسؤولية تجاه المدقق الخارجي في تكوين رأيه المهني حول البيانات المالية، كما تشمل عملية التدقيق حول ممارسة الحكم المهني عند تصميم أسلوب التدقيق من خلال التركيز على ما يمكن أن يحدث من تلاعبات في البيانات من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتدعم رأيه الفني المحايد، ولأن هذا الأخير يعد أساسا موثوقا لكثير من الأطراف الخارجية، وعليه فإن لجوء المحاسب بناء على رغبة الإدارة بالتلاعب بالبيانات المحاسبية يخلق مخاطر تواجه المدقق أثناء قيامه بواجبه كما يعرض جودة عملية التدقيق للتشكيك.

#### إشكالية الدراسة

إن ضرورة التعرف على أهم تأثيرات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق كان نتيجة المستجدات والتحولات التي يعرفها العالم في الوقت الراهن من تعدد المنظمات الدولية والجهات الداعمة لتطبيق ما يسمى بتوحيد المعايير المحاسبية وتقديم صورة صادقة للوضع ونتائج أعمال المؤسسات، وتحليل أسباب لجوء إدارة المؤسسة لإتباع إجراءات المحاسبة الإبداعية.

بناء على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالآتي:

## "كيف يمكن للمدقق الخارجي الحد من تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية؟"

أهمية الدراسة تستمد هذه الدراسة أهميتها من:

- أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كون المحاسبة تعد أساس لإنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.
- أهمية رأي المدقق الخارجي تجاه الأطراف الخارجية وحول مدى سلامة القوائم المالية.
- تكمن أهمية الموضوع في الربط بين أساليب المحاسبة الإبداعية وآليات المدقق الخارجي لاكتشافها.

### فرضيات الدراسة

- الفرضية الرئيسية: توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وجودة التدقيق.
- الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وقدرت المدقق الخارجي على تحقيق جودة التدقيق.
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة عكسية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الحساب النتائج وقدرت المدقق الخارجي على تحقيق جودة التدقيق.

### منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة الحالية على المنهج الوصفي لمتغيرات الدراسة لإثراء موضوع المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في عملية التدقيق، وذلك بالاعتماد على المراجع والمصادر المتوفرة لبناء الخلفية النظرية والإثباتات المنطقية لأهداف الدراسة، بالإضافة إلى المنهج

الاستقرائي الذي استخدم لجمع البيانات بواسطة استمارة الاستبيان وتحليلها إحصائياً للتحقق من أهداف الدراسة.

### المحور الأول: المحاسبة الإبداعية: المفهوم والأساليب

إن مفهوم المحاسبة الإبداعية يثير العديد من التساؤلات من حيث طبيعته وإجراءاته وأيضاً الدوافع من وراءه وهذا ما نسعى للوصول إليه من خلال هذا المحور

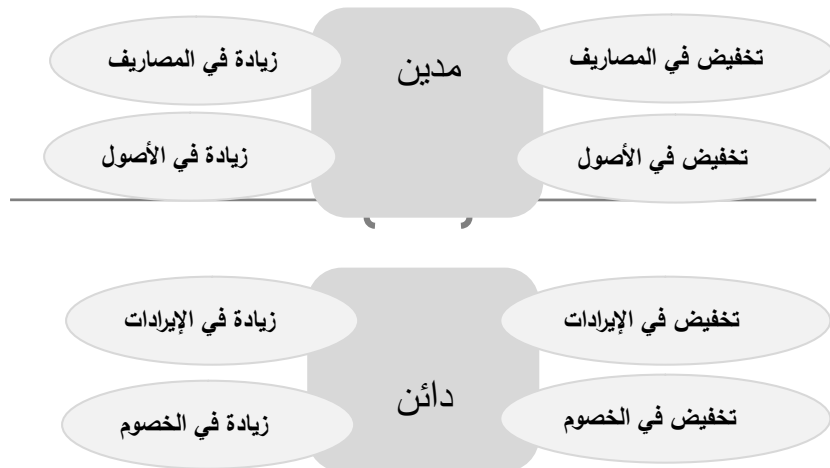
#### أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأسباب ظهورها

عملية المحاسبة تعبر عن كيفية التعامل مع العديد من التعاملات وفقاً لمبدأ المنافسة لذلك فكل مؤسسة تسعى لعرض نتائج الأحداث المالية والمعاملات بما يضمن لها تحقيق أهدافها وتوفر هذه المرونة فرص التلاعب والخداع، وهذا ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية فهي مرادف للمحاسبة نتيجة لأساليبها الجديرة بالملاحظة واستخدامها للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على الرغم من أنها أثبتت تضليلها في كثير من الحالات نتيجة لاستخدام تقنيات محاسبية تسمح برؤية معاكسة للصورة الصادقة لواقع المؤسسة،<sup>1</sup> لهذا سيكون من الخطأ أن نعتقد أن التنظيم وتماتل المعايير والمبادئ تجعل الصورة المحاسبية للمؤسسة موضوعية، لأنه صراحة هذه الصورة المحاسبية تكشف لنا فقط الطريقة التي رسمت بها الصورة.<sup>1</sup> أدى هذا لخلق العديد من التساؤلات مثل لماذا يصعب إيجاد الهدف الرئيسي للمحاسبة، ولماذا لا تعطى المعلومات اللازمة للمهتمين بوضع المؤسسة، التي يتعذر الإجابة عليها ويمكن إرجاعها إلى ثلاثة أسباب:<sup>1</sup>

أولها هو تفضيل الجوانب الشكلية على الجوانب الجوهرية وليس فقط في مجال الأعمال تجارية وإنما في التشريعات الموضوعية؛ ثانياً هو غياب الصرامة التي تعطى للمحاسبة وذلك بسبب انتهاك مبدأ الصورة الصادقة

في تطبيق المبادئ المحاسبية (مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ التكلفة...)؛  
ثالثاً المصادقية في المعلومات المحاسبية التي تكون عرضت لتلاعب أو  
التضليل المستمر خاصة في النطاق الواسع.

المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتيالية يحتمل أن تكون قد  
بدأت عندما واجهت المؤسسات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في  
بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت  
الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح من أي نوع آخر، وعندما  
اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس  
بما تستطيع فعله، ولهذا فقد رأت المؤسسات بأنها إذا كانت لا تستطيع  
أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها،<sup>1</sup> وللمعق أكثر،  
يمكن النظر إلى المحاسبة الإبداعية على أنها: " تحويل الأرقام المالية  
المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك  
الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو تغافل عن بعضها أو  
الاثنين معا"،<sup>1</sup> أو على أنها "عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم  
بالقواعد المحاسبية في التلاعب بالأرقام الواردة في حسابات الشركات"،<sup>1</sup>  
ذلك أن المعايير المحاسبية لا تغطي جميع الجوانب والعديد من  
الأساليب موجودة لتناسب حلا واحد، على سبيل المثال، هناك أكثر من  
طريقة لتقييم المخزون أو طريقة للاهتلاك، كما أن للإدارة سلطة تقديرية  
متاحة لأي طريقة معينة، مما يجعل جميع تقنيات المحاسبة الإبداعية  
تدور حول العملية الأساسية لـ " خصم و/أو اعتماد حساب غير مناسب"  
عند تسجيل معاملة أو حدث أو العكس "عدم خصم و/أو عدم اعتماد  
الحساب الصحيح"، وهذا ما يبيئه المخطط الموالي:<sup>1</sup>



**مخطط بياني رقم 01: يبين تقنيات المحاسبة الإبداعية.**

ومن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية،  
يمكن حصرها بالنقاط الآتية:<sup>1</sup>

- التهرب الضريبي.
- تحقيق مكاسب شخصية على حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة.
- الوفاء بالمتطلبات اللازمة منها القانونية والتعاقدية، وأحيانا أخرى المتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية.
- الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها.
- إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع بهدف كسب رضا المستثمرين، بالإضافة إلى ذلك فإن البيئة العامة لها تأثير فهي تأخذ عدة عوامل مثل: النظام القانوني، النظام السياسي والاقتصادي وغيرها من العوامل والتغيرات في هذه

الأخيرة قد يكون سببا في حدوث سلوكيات تدرج ضمن الاحتيال والتضليل.<sup>1</sup>

### المحور الثاني: دور المدقق الخارجي ومسئوليته اتجاه المحاسبة الإبداعية

لتدقيق الخارجي أهمية بالغة في تحقيق الشفافية في قوائم المؤسسات بما يضمن اتخاذ قرارات صائبة من طرف الجهات المعنية كما أن التزام المدقق بأخلاقيات ومبادئ المهنة يضمن جودتها

#### أولاً: المدقق الخارجي وجودة التدقيق

تقوم عملية التدقيق في جزء كبير من إجراءاتها على الأحكام الشخصية للمدقق، والتي تتفاوت كثيرا من شخص إلى آخر تبعا لقدرته العلمية ونوعية تدريبه المهني والمنطلقات الأخلاقية التي ينطلق منها، ومدى موضوعيته فهي أمر مهم لقدرة المدقق في لعب دور كبير في التأثير على جودة التقارير المالية للشركة فكلما كانت وظيفة التدقيق موضوعية فمن الأرجح أن يتم التقرير عن اكتشاف أدلة على إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية) في حالة وجودها،<sup>1</sup> وعليه فإن المدقق الخارجي هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، ويكون مسئولا عن الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- التخطيط لعملية التدقيق.
- عمل اختبارات لفحص القوائم المالية والتأكد من عدالتها.
- فحص جودة نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن التدقيق كامل ودقيق.
- وضع التقرير النهائي.
- ومع ازدياد الاهتمام بشفافية ومصداقية أداء المؤسسات



الاقتصادية ومحاسبتها على أدائها وذلك مع تنامي دورها في العصر الحديث، مما عظم مطلب توفر الجودة في عملية تدقيق من نقطة الانطلاقة وصولاً إلى تقرير المدقق، وفي نفس السياق فقد حدد (Deangelo,1981) مفهوم جودة التدقيق بأنها احتمال أن يكتشف المدقق ثغرات في النظام المحاسبي للعميل وإعداد تقرير حول ذلك، واحتمال اكتشاف الخرق أو الخطأ أو تضليل والإعلام عنه يعتمد على كفاءة واستقلالية المدقق، حيث أن الفصل بين الكفاءة والاستقلالية غير ممكن ذلك أن كلاهما يحددان مستوى جودة التدقيق،<sup>1</sup> في المقابل فإن الدراسات الأكاديمية لم تحدد جودة التدقيق من خلال الاستقلالية والكفاءة فقط بل شمل أيضا عناصر أخرى كالخبرة ومستوى الإجراءات القانونية بالإضافة إلى تقنيات جمع ومعالجة البيانات،<sup>1</sup> فجودة التدقيق تمثل الضمانة الأساسية لمصدقية التقارير التي ينتجها المدققين الخارجيين، من ناحية أخرى فإن معظم الدراسات حول هذا الموضوع تعتمد بالدرجة الأولى على جودة المدققين في حد ذاتهم، غير أنه في بعض الحالات تظهر أن العلاقة الايجابية بين جودة التدقيق وجودة المدققين ليست صحيحة أو مشكوك فيها لحد ما فمن الناحية النظرية فإن الكفاءة والاستقلالية تكون عرضة لبعض المخاطر المؤسسية.<sup>2</sup>

### ثانيا: مسؤولية المدقق الخارجي تجاه القوائم المالية

يدور نقاش مستمر حول طبيعة المسؤوليات وحدودها ومدى تحمل المدقق لتلك المسؤوليات، والتي عادة تكون ذات علاقة بالبيئة التي يعمل فيها المدققين، بالنسبة للبيئة عمل المدققين، فإن مسؤوليات المدقق تتأثر

<sup>1</sup> Ibid, p: 19-20.

<sup>2</sup> - [https://www.societegenerale.dz/nous\\_connaitre.html](https://www.societegenerale.dz/nous_connaitre.html)  
(تاريخ الإطلاع: 2017/08/07)

<sup>3</sup> - <http://albaraka-bank.com/ar/index.php?option=com>  
(تاريخ الإطلاع: 2017/07/09)

بظهور حالات الفشل المؤسسي، إلى جانب نظرة المجتمع لعملية التدقيق والمسؤوليات الجسام التي يتوقعها المجتمع من المدققين والمنظمين للمهنة، فبينما نجد المدققين والمهنة يقفون موقف المدافع عن المدقق حول مسؤوليات وواجبات المدققين كما يتصورونها ويفهمونها، فإن موقف الجهات الأخرى مغاير لذلك تماما، فنجد أن بقية الفئات المهتمة بعملية التدقيق تنظر إلى المدقق نظرة الناقد الداعي إلى التغيير وتطالب بتحميل المدققين المسؤولية الكاملة عن الفشل؛<sup>1</sup> ويمكن إرجاع ذلك للفضائح المالية الكبرى التي استندت إلى ممارسة التلاعب المحاسبي الذي كان بالتعاون مع شركات التدقيق، التي بدلا من أن تكون بمثابة "الوصي" في الأسواق المالية يتم توجيهها لإخفاء أو المشاركة في بعض عمليات الاحتيال.<sup>3</sup>

إن حكم المدقق في إطار أخلاقي يعتبر أساس لتكوين رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية تعرض بصورة عادلة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة مع مراعاة امتثال البيانات للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛<sup>5</sup> كما البنية التحتية لإعداد القوائم المالية

<sup>1</sup> -بنك البركة الجزائري، "التقرير السنوي 2015"، ص6

<sup>2</sup> - Gitman Lawrence J, **Principles of Managment Finance**, 10<sup>th</sup> Edition, 2003, p :71

<sup>3</sup> ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة حالة)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2010، ص:10.

<sup>4</sup> ميسون بنت محمد بن علي القرني، نفس المرجع السابق، ص:11.

<sup>5</sup> S. Z. Ali Shah, S. Butt, Y. Bin Tariq, **Use or abuse of creative accounting Techniques**, International Journal Of Trade, Economics Finance, Vol.2, No.6, December2011, p:534.

<sup>6</sup> ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص:03.

تتمثل في وجود هيكل للعمليات وتوفر الخبرات اللازمة والحوافز الضرورية بالإضافة إلى قاعدة موارد المؤسسة، إلى جانب فعالية الآليات لتحديد وتفسير المسائل، ووجود التدقيق والمدققين في ظل تطبيق معايير المحاسبة والأنظمة الداعمة، فكما هو معروف أن الهدف من التدقيق هو خلق الثقة في القوائم المالية، لذا فإن جودة التدقيق هي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية وعليه فلا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المدقق إلا عند الانتهاء من عملية التدقيق وهنا تكمن مسؤولية المدقق في ضمان تحقيق مستوى المطلوب من الثقة في القوائم المالية مع تقليل ضوضاء وتحيز البيانات المحاسبية وتحسين دقتها.<sup>1</sup>

### المحور الثالث: مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق

في هذا المحور نسعى لتحليل بيانات عينات الدراسة، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة للوصول لنتائج تمكننا من معرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

#### أولاً: منهج الدراسة

من خلال العديد من الدراسات والإصدارات المهنية تم تحليل العلاقة بين التدقيق والمحاسبة الإبداعية بالنظر إلى مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق وكيف يمكن للمدقق الخارجي أن يسهم في اكتشاف تلك ممارسات بالاعتماد على العديد من مكتسباته خلال مدة عمله، ومن خلال هذه الدراسة سنحاول تسليط النظر أكثر على هذا الموضوع بالاعتماد على:

<sup>1</sup> B. v. lequericaonandia, **opi cit**, p:03 .

<sup>2</sup> D. F. Prawitt ;J. smith ;D. wood, **Internal audit quality and earnings management**, The accounting review, September 2008, p:09.

## 1- أداة جمع البيانات:

تم اختيار وتصميم الاستبانة كأداة لجمع البيانات بالإفادة من الأدبيات المحاسبية المنشورة حول موضوع الدراسة، وقد عرضت لأغراض التطوير والتقييم على بعض الأساتذة في مجال المحاسبة والتدقيق؛ وقد تضمنت الاستبانة محاور أو لها، تضمن معلومات شخصية حول عينة الدراسة، وفي المحور الثاني يهتم بأساليب المحاسبة الإبداعية الأكثر تداولاً ومدى ممارسة إدارات المؤسسات الاقتصادية لها، أما المحور الثالث فيتناول أكثر الدوافع انتشاراً وراء المحاسبة الإبداعية والتي يتوقع وجودها في واقع بيئة المؤسسات الاقتصادية في ولايات الغرب الجزائري، في المحور الرابع تناولنا إجراءات المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق؛ وقد تم اختيار مقياس ليكرت **Likert** الخماسي باعتباره أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء؛ **الجدول رقم (01):**

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

## 2- مجتمع الدراسة وعينته:

يتكون مجتمع الدراسة من محاسبي المؤسسات الاقتصادية ومكاتب محافظي الحسابات في ولايات غرب الجزائر وقد تم اختيار عينتين منهم وتم توزيع الاستبيان على المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية بعدد (40) وتم استرجاع (38) استمارة هذا من جهة ومن جهة أخرى تم توزيع الاستبيان على مكاتب محافظي الحسابات بعدد (60) وتم استرجاع (46) استمارة، كما تم اختيار ثبات أداة الدراسة باستخدام معادلة كرونباخ ألفا وهو يشير إلى مدى ارتباط وثبات فقرات المقياس،

## الجدول رقم (02):

المحاور	قيمة معامل ألفا
المحور الثاني	0.884
المحور الثالث	0.898
المحور الرابع	0.972
القيمة الكلية	0.790

### ثانياً: عرض بيانات عينات الدراسة

في هذه المرحلة سنحاول عرض وتحليل بيانات عينات الدراسة المتكونة من محاسبي المؤسسات الاقتصادية من جهة ومكاتب محافضي الحسابات من جهة أخرى

#### 1. الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، الجدول رقم (03)

المتغير	الخاصية	عينة محاسبي المؤسسات الاقتصادية		عينة مكاتب محافضي الحسابات	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة
العمر (1)	أقل من 25 سنة	05	%15.13	08	%17.4
	من 25 إلى 30 سنة	05	%15.13	03	%6.53
	من 30 إلى 35 سنة	07	%18.41	05	%10.87
	من 35 إلى 40 سنة	09	%23.67	10	%21.73
	أكثر من 40 سنة	11	%28.93	20	%43.47
المؤهل العلمي (2)	بكالوريا	03	%8	07	%15.22
	ليسانس	15	%39.47	13	%28.26
	ماستر	12	%31.58	17	%36.95
	ماجستير	06	%15.78	09	%19.57
	دكتوراه	02	%5.26	00	%00

الخبرة المهنية (3)	أقل من 5 سنوات	00	%00	03	%6.52
	من 5 إلى 10 سنوات	05	%13,15	05	%10.87
	من 10 إلى 15 سنة	04	%10,52	08	%17.39
	من 15 إلى 20 سنة	11	%28,94	07	%15.21
	أكثر من 20 سنة	18	%47.36	23	%50
المجموع		38	%100	46	%100

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة مؤهلين للإجابة على فقرات الاستبانة حيث جاءت الإجابات لتوضح أن النسبة الأكبر من أفراد عينة مكاتب محافظي الحسابات حاصلين على شهادة أكاديمية (ماستر) بـ (36.95%) وبخبرة مهنية تتجاوز 20 سنة بنسبة (50%)، والنسبة الأكبر من أفراد عينة محاسبي المؤسسات الاقتصادية حاصلين على شهادة أكاديمية (ليسانس) بـ (39.47%) وخبرة مهنية تتجاوز 20 سنة بنسبة (47.36%).

## 2. ممارسة محاسبي المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة

### الإبداعية، جدول رقم (04)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة/نسبة الموافقة
04	تستهلك أصولها الثابتة بمعدلات تختلف عن تلك السائدة في السوق	3.50	0.759	موافق (75%)
05	تبالغ في تقييم القيم العادلة للأصول المالية	3.61	0.603	موافق (78.6%)
06	تعتمد نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين	3.87	0.236	موافق (92.9%)
07	لا تكون مخصصات الاهتلاك عادلة لهبوط الأسعار	3.83	0.309	موافق (91.7%)

تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التدقيق ... أ. عامر عائشة α د. بوعزة عبد القادر

08	تثبت مكاسب سنوات سابقة ضمن كشف الميزانية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح	3.73	0.418	موافق(83,3%)
09	تثبت مكاسب الاستثمارات غير المخصصة للمتاجرة في قائمة الدخل	3.71	0.399	موافق(81%)
10	تتلاعب في تصنيف الذمم القصيرة والطويلة الأجل	3.60	0.605	موافق(77,4%)

11	تطفي الأصول غير الملموسة بما لا يتوافق مع توجهات معايير المحاسبة الدولية	3.57	0.657	موافق(77,4%)
12	لا تفصح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض	3.65	0.518	موافق(79,8%)
13	ترسمل مصروفات إيرادية لا تتوفر فيها شروط الرسملة	3.51	0.687	موافق(72,6%)
14	تضخم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الجارية لهذه الأصناف	3.49	0.687	موافق(70,2%)
15	تعد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغاؤها في العام التالي	3.60	0.605	موافق(77,4%)
16	لا تفصح عن النقدية المقيدة واستبعادها عند احتساب نسب السيولة	3.57	0.609	موافق(75%)
17	تدرج البضاعة التالفة والعجز في البضاعة ضمن المخزون السلع	3.54	0.661	موافق(73,8%)
18	تعتمد أسعار سوق غير عادلة لتقييم محفظة الأوراق المالية	3.60	0.605	موافق(77,4%)
19	تدرج الأقساط المستحقة من القروض الطويلة ضمن المطلوبات	3.46	0.710	موافق(69%)

المتداولة				
20	تعتمد أسعار صرف غير صحيحة لترجمة وتسوية المعاملات التي تتم بعملة أجنبية	3.54	0.661	موافق (73.8%)

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا مدى ممارسات المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية حيث جاءت كل الإجابات بالموافقة بنسب متقاربة تراوحت من (70.2%) إلى (92.9%)، حيث كانت أبرز الأساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة هي نسب متدنية لمخصص الديون المشكوك في تحصيله بـ(92.9%)، وكذا مخصصات إهلاك غير عادلة بـ(91.7%) وأيضاً إثبات مكاسب السنوات السابقة وعدم إدراجها ضمن الأرباح وكانت بـ(83,3%)، وهذا ما يدل عليه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري الذي يشير لتقارب إجابات عينتي الدراسة.

### 3. الدوافع وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية، جدول رقم (05)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة / نسبة الموافقة
21	التهرب الضريبي	4.46	0.252	موافق (53.6%)
22	الحصول على التمويل اللازم أو المحافظة عليه	4.52	0.301	موافق جداً (54.8%)
23	تحسين الوضع المالي للمؤسسة	4.35	0.349	موافق (53.6%)
24	تحقيق مكاسب شخصية لموظفي الإدارة	4.57	0.392	موافق جداً (63.1%)
25	التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق	4.48	0.517	موافق جداً (58.3%)
26	جذب مستثمرين جدد أو الحفاظ على المستثمرين الحاليين	4.57	0.248	موافق (57.1%)

يبدو جلياً من خلال الجدول أعلاه اتجاه عينتي الدراسة لتحديد الدوافع وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية والتي تراوحت من درجة موافق



إلى موافق جدا بانحراف معياري تراوح بين 0.248 و 0.517، وهذا ما يوضحه المتوسط الحسابي، مما يدل على أن تحقيق مكاسب شخصية لموظفي الإدارة يعتبر السبب الأول لإنتهاج هكذا أساليب محاسبية بنسبة (63.1%).

#### 4. دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق، جدول رقم (06)

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة/نسبة الموافقة
27	يؤكد المدقق الخارجي على فاعلية الرقابة الداخلية في إدارة المخاطر والرقابة عليها لتحقيق جودة ممارسة المؤسسات لأعمالها	4.62	0.239	موافق جدا (61.9%)
28	يعمل المدقق الخارجي على تقييم وتحسين العمليات الداخلية للمؤسسات وبما يضمن سلامة العمليات المحاسبية والتدقيقية في المؤسسة	4.64	0.232	موافق جدا (64.3%)
29	يقوم المدقق الخارجي بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في تقرير التدقيق عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية	4.63	0.236	موافق جدا (63.1%)
30	يتأكد المدقق الخارجي من أن تقارير القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها يتم نشرها سنوياً	4.63	0.236	موافق جدا (63.1%)
31	يقوم المدقق الخارجي بمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية من خلال دعم استقلالية المدقق الخارجي وحماية حياديته	4.33	0.225	موافق (66.7%)
32	يقوم المدقق الخارجي بتحسين جودة أداء الرقابة الداخلية، وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق	4.51	0.253	موافق جدا (51.2%)

33	يقوم المدقق الخارجي بوضع خطة وبرنامج عن إجراءات التدقيق واضح المعالم	4.51	0.253	موافق جدا (51.2%)
34	يقوم المدقق الخارجي بتقديم تقارير بشكل دوري عن أداء الإدارة في المؤسسات الاقتصادية	4.49	0.253	موافق جدا (51.2%)
35	يتأكد المدقق الخارجي من شمولية تقرير الأداء للمؤشرات المالية التي توضح وضع المؤسسات الاقتصادية	4.50	0.253	موافق 50%/موافق جدا 50%

من خلال الجدول أعلاه، حاولنا استبيان إجراءات المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق من وجهة نظر مكاتب محافظي الحسابات من جهة ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى، وقد جاءت في مجملها لتبين مدى أهمية دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق لما تمثله هذه الأخيرة بالنسبة للجهات المستفيدة، وهذا ما يظهر جليا في المتوسط الحسابي الذي تراوح من موافق (4.33) إلى موافق جدا (4.64).

### ثالثا: اختبار الفرضيات

سنحاول اختبار الفرضيات الفرعية من خلال التطرق إلى تأثير كل من ممارسات المحاسبية في قائمة الميزانية وممارسات المحاسبية في قائمة حساب النتائج على دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق عن طريق معادلة الانحدار البسيط، هذا الأخير يستخدم في حالة وجود متغيرين فقط ولكن قبل ذلك سنحاول معرفة العلاقة بين كل من المتغيرات المستقلة المتمثلة في ممارسات المحاسبية في قائمة الميزانية وممارسات المحاسبية في قائمة حساب النتائج والمتغير التابع المتمثل في إجراءات المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق.

### 1- معاملات الارتباط بين للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع

أن معامل الارتباط بين كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية ومتغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج، ودور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق كمتغير تابع، كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة Sig أقل من 0.05 إذ بلغ معامل الارتباط بيرسون -0.223 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية، وبلغ معامل الارتباط بيرسون -0.215 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الحساب النتائج، النتائج موضحة في الجدول رقم (07).

**جدول رقم (07) معاملات الارتباط بين ممارسات المحاسبية في كل من قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج ومتغير التابع إجراءات المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق**

المتغيرات المستقلة	معامل ارتباط بيرسون (R)	مستوى الدلالة
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية	-0.223	0.041
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج	-0.215	0.049

من خلال الجدول يتضح أنه توجد وجود علاقة ارتباط سالبة بين كل من متغير ممارسات المحاسبية في قائمة الميزانية ومتغير ممارسات المحاسبية في قائمة حساب النتائج ودور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق ( المتغير التابع).

## 2- ملخص تحليل الانحدار

بلغت قيمة  $R=0.223$  بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية مع دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق ويظهر قيمة معامل التحديد  $R^2$  ويساوي 0.05 وهي تفسر التغير في درجة دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق بنسبة 5% وبلغت

قيمة  $R=0.215$  بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج مع دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق ويظهر قيمة معامل التحديد  $R^2$  ويساوي 0.046 وتبقى نسبة 95.4 % بالنسبة لبعده ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب لنتائج ونسبة 95 % ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية تفسرها عوامل أخرى بالإضافة إلى أخطاء القياس:

### جدول رقم (08) ملخص تحليل الانحدار

معامل R <sup>2</sup> التحديد	معامل الارتباط R	النماذج
0.050	0.223	1 تأثير ممارسات المحاسبية في قائمة الميزانية على المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق
0.046	0.215	2 تأثير ممارسات المحاسبية في قائمة حساب النتائج على المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق

### 3- تحليل تباين الانحدار

من خلال الجدول رقم (09) يتضح أن قيمة جودة النموذج D والتي تساوي 4.30 عند مستوى الدلالة Sig ( $\alpha=0.000$ ) وهو أقل من  $\alpha=0.05$  وهي ذات دلالة إحصائية. هذا يدل على أن معادلة الانحدار جيد أي ذات دلالة إحصائية، النتائج يوضحها الجدول الموالي-جدول رقم (09) تحليل التباين-

النموذج	مجموع المربعات	متوسط المربعات	جودة النموذج D	مستوى الدلالة Sig
1	الانحدار	0,815	4,300	0,041
	البواقي	15,550		
	المجموع	16,365		
2	الانحدار	0,757	3,980	0,049 <sup>p</sup>

		0,190	15,607	البواقي
			16,365	المجموع

#### 4- معاملات المتغيرات في نموذج الانحدار البسيط

يظهر من خلال الجدول رقم (10) أن متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية له اثر سلبي على المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق إذ بلغ معامله في المعادلة الانحدار البسيط -0.209، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $0.05 \geq \alpha$ ، وهناك أيضا أثر سلبي بين ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج وقدرت المدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق إذ بلغ معامله في معادلة الانحدار البسيط -0.225 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $0.05 \geq \alpha$ ، وكانت قيمة اختبار T دالة إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 هذا يدل على أن تأثير كل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج على دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق لا يمكن أن تؤول إلى الصفر وبالتالي تقبل الفرضيات الفرعية والتمثلة في أن لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وقائمة حساب النتائج أثر سلبي على دور المدقق في تحقيق جودة التدقيق، وعليه تقبل الفرضية الرئيسية المتمثلة في أن العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق هي علاقة سلبية.

الجدول رقم(10): معاملات لنموذج العلاقة بين المتغيرات مستقلة

والمدقق الخارجي لتحقيق جودة التدقيق (متغير تابع)

المتغيرات المستقلة	الثابت	المعاملات	الخطأ المعياري	BETA	قيمة الإحصائي t	مستوى الدلالة	النموذج

Y=0.209-x <sub>1</sub> +5.317	0.041	2.074-	0.223-	0.101	0.209-	5.317	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية
Y=0.225-x <sub>2</sub> +5.370	0.049	1.995-	0.215-	0.113	0.225-	5.370	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج

### النتائج والتوصيات

- **النتائج:** من بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هو:
  - الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية.
  - المرونة الحاصلة في النظام المحاسبي المالي وعدم إدراك بعض معاييره يتيح المجال لاستخدام عدة أساليب لإعداد القوائم المالية.
  - ضمان مستوى كافي من الإفصاح عن التقارير المالية من طرف مدقق خارجي يسهم في ترشيد قرارات المستثمرين والعكس صحيح.
  - إن ممارسة محاسبي المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية يحد من قدرت المدقق الخارجي على ضمان جودة عملية التدقيق.
  - إن ممارسة محاسبي المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة حساب النتائج يضعف من دور المدقق الخارجي في تحقيق جودة التدقيق.

- إتباع محاسبي المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية يفوق المدقق الخارجي لإبداء رأي تحفظي أو سلبي فيما يخص القوائم المالية لتلك المؤسسات.

- التوصيات:

- ضرورة العمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر بهدف مواكبة التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال.
- العمل على تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية .
- ضرورة التنسيق بين محافظي الحسابات وإدارات الضرائب للحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- سن قوانين وتشريعات تظهر مثل تلك الممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك للحد منها.

قائمة المراجع:

أ- المراجع باللغة العربية:

- 1-حسن فليح مفلح، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2011.
- 2-ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية (دراسة حالة)،رسالة ماجستير، تخصص محاسبة،كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز،السعودية، 2010.
- 3-ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن

- الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.
- 4- شادن هاني عرار، مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
- 5- شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012.
- 6- سمير كامل محمد عيسى، أثر المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد 2، المجلد 45، يوليو 2008.

ب- المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- D. F. Prawitt ; J. smith ;D. wood, **Internal audit quality and earnings management**, The accounting review, September 2008.
- 2- D. R. deisjr, G. A. giroux, **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, Vol.67, No.3, July1992.
- 3- D. S. Gherai, D. E. Balaciu, **From creative accounting practices and enron phenomen to the current financial crisis**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol.13, No.1, 2011.
- 4- S. Z. Ali Shah, S. Butt, Y. Bin Tariq, **Use or abuse of creative accounting Techniques**, International Journal Of Trade, Economics Finance, Vol.2, No.6, December2011.
- 5- M. Bhasin, **Survey of creative accounting practices : An empirical study**, Wulfenia Journal, Vol.23, No.1, Jan 2016.



- 6- E. Linanga ; D. kumar sen, **Comptabilité créative : une étude de cas et les dimensions mondiales du phénomène**, Federation des ordres des professionnels comptables en afrique de l'ouest, Vol. 1, No. 2, 2009.
- 7- B. v. lequericaonandia, **la manipulation de la comptabilité dans le secteur industriel espagnol(1990-2000)**,technologie et management de l'information :enjeux et impacts dans la comptabilité ;le contrôle et l'audit , may 2002, France.
- 8- O. charpateau, **Ethique de L'auditeur et Capacite a Reveler une erreur : Comparaison des auditeurs financiers et operationnels**, May 2007, France, halshs-00543243.
- 9- M. chemangin ; **La problématique de mesure de la qualité d'audit : proposition d'une aproche de conception**, Comptabilité et connaissances, may 2005,Archives-ouvertes, France.