

دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أنموذجاً) - دراسة ميدانية -
The Role of the External Auditor to Limit the Practice of Creative Accounting
(Earnings Management Model) -A Field Study -

مسعود كسكس^{1*}، عمر الفاروق زرقون²، محمد زرقون³

¹ مخبر التنمية الإدارية للإرتقاء بالمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية (الجزائر).

² مخبر التمويل، مالية المؤسسة ومالية الأسواق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر).

³ مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة (الجزائر).

تاريخ الاستلام : 27 مارس 2019 ؛ تاريخ المراجعة : 05 أفريل 2019 ؛ تاريخ القبول : 29 ماي 2019

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في الحد من هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية وأكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال التوجه نحو إستقصاء مجموعة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري لمعرفة رأيهم حول دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها و أهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية، وهذا من الثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، و أهم قواعد إعداد القوائم ومدى إتفاقها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية.

الكلمات المفتاح : مراجع خارجي ؛ مراجعة قانونية ؛ محاسبة إبداعية ؛ قوائم مالية.

تصنيف JEL : M41.

Abstract: This study aims to identify the role of the external auditor in limiting the creative accounting practices, including through the role played by the Governor of the accounts in the latter reduction accounts by giving it more credible and more clear picture, and this is what has been put through orientation investigate a group of professionals and academics in the south-eastern Algeria to find out their opinion on the role of Governor accounts in limiting the creative accounting practices in accounting environment.

The study concluded that the Governor of the accounts has an important role through the most important reports it provides and the importance of his opinion on creative accounting practices through its address in their own reports carried out on the financial statements, and this trust established by the owners entities in order to ensure the credibility of the the latter, and control over the conduct of the institution, and the most important preparation of lists rules and their compatibility with the financial accounting system standards, by expressing his opinion with objectivity and impartiality.

Keywords: External Auditor ; Legal Audit ; Creative Accounting ; Financial Statements.

Jel Classification Codes : M41.

I - تهييد:

إن التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية ومحاولة التظليل لأجل تحقيق المكاسب الذاتية والتلاعب بمصدقية القوائم المالية، وذلك لأجل كسب ثقة الأطراف المستفيدة من حقيقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وساعد في ذلك نقص الرقابة على ممارسة إدارة الأرباح في البيئة المحاسبية الجزائرية، أصبح يشكل عائق كبير في نظر العديد من المهتمين بمجال الاستثمار والمحاسبة مما سبب فقدان الثقة في القوائم المالية. وهذا ما جعل الرقابة على مثل هذه الممارسات ضرورة ملحة من خلال الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية، من أجل ضمان شفافية سليمة في مخرجات هذه القوائم وبالتحديد الأرباح، خصوصا بعد تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية تتوافق ومعايير المحاسبة الدولية من النمو في السوق العالمية وهذا ما يساعد مساعي الجزائر في جلب المستثمر الأجنبي خصوصا في ظل الأزمة الخانقة التي تضرب العالم عامة والجزائر خاصة لأجل تفعيل وإنتعاش النشاط الاستثماري مما يعود بتحقيق تنمية إقتصادية وطنية. في ظل توجه المسيرين والمحاسبين نحو المحاسبة الإبداعية من خلال الممارسات المحاسبية التي تنتهج قصد التلاعب بالأرباح المعلن عنها في القوائم المالية والتي تسبب عائق في جودة هذه الأخيرة، هنا يتجلى لنا دور محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية عبر الحد من الممارسات المحاسبية وتوجيه إدارة الأرباح وبالتالي نطرح الإشكالية الرئيسية:

I - 1 إشكالية الدراسة: بناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

إلى أي مدى يمكن محافظي الحسابات (المراجعة القانونية) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

ومن خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الإشكاليات الفرعية للموضوع على النحو التالي:

◀ ما مدى ممارسة الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية؟

◀ ما تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية؟

◀ ما مدى دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية؟.

I - 2 فرضيات البحث: من خلال الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وضعنا الفرضيات التالية التي نسعى لإختبارها من خلال

البحث:

✓ الفرضية الأولى: تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح إلى حد ما؛

✓ الفرضية الثانية: تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية القوائم المالية؛

✓ الفرضية الثالثة: يلعب محافظي الحسابات دورا في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أهم

التلاعبات التي تتم في إعداد القوائم المالية.

I - 3 أهمية الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الدور الذي يلعبه محافظي الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية و ذلك في الحد من

إدارة الأرباح والممارسات المحاسبية المتبعة من طرف المسيرين والمحاسبين من أجل التلاعب بالأرباح وإعطاء صور مضخمة تعكس جودة هذه القوائم، وذلك لأجل جلب المستثمرين و تظليل مستعملي هذه القوائم مثل البنوك التجارية التي لها علاقة بالمؤسسة، من ناحية الدعم أو المحيط الخارجي للمؤسسة من موردين و عملاء، الذين لهم حقوق وعليهم واجبات مالية اتجاه المؤسسة.

I - 4 أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

▪ تبيين الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في زيادة الموثوقية في القوائم المالية؛

▪ التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة، ودوافع الإدارة من استخدامها؛

▪ بيان دور وأهمية وظيفة محافظ الحسابات في إكتشاف الغش والتلاعب بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

I - 5 الدراسات السابقة:

◀ دراسة (همزة بوسنة، 2018) بعنوان: "1" العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة".

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن جودة أرباح المؤسسات الفرنسية المدرجة بالبورصة ضمن مؤشر (CAC All-Tradable) خلال الفترة 2005-2014، لمعرفة العوامل المؤثرة فيها ، ولقد حصرت الدراسة العوامل المؤثرة في جودة الأرباح في: (خصائص مجلس الإدارة، خصائص لجنة التدقيق، عوامل التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى المتغيرات الضابطة). من خلال ذلك تم فحص جودة الأرباح المحاسبية عن طريق حساب القيمة المطلقة ، للمستحقات الاختيارية المقاسة بتطبيق نموذج (Kothari et al. 2005) ونماذج البيانات الطولية.

لتتوصل الدراسة إلى أن استقلالية لجنة التعيينات وارتباط المؤسسة بمكاتب التدقيق كبيرة الحجم، تعتبر من العوامل التي ترفع من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، كما توصلت الدراسة إلى أن عدد إجتماعات مجلس الإدارة، استقلالية لجنة التعويضات، التخصص القطاعي للمدقق، وأتعاب الخدمات غير التدقيقية تعتبر من العوامل التي تخفض من جودة أرباح المؤسسات الفرنسية، من جهة أخرى لم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير معنوي لباقي متغيرات الدراسة في جودة أرباح المؤسسات الفرنسية.

◀ دراسة (ميساء محمد سعد أبو تمام، 2013)، بعنوان²: " مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية، وذلك بالتعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الشركات الصناعية، حيث تم توزيع استبانة على عينة الدراسة التي تكونت من (261) مستجيباً من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية. أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد إدراك لدى المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية المشمولة بالدراسة بشأن مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للإجراءات التي يمكن استخدامها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في إعداد قائمة التدفقات النقدية.

وأوصت الدراسة بضرورة إيلاء إجراءات المحاسبة الإبداعية ما تستحقه من الاهتمام والدراسة، وذلك بغية المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات والواردة في قوائمها المالية وحفظ أموالها وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل إشكالها ومهما اختلفت نسبها، والعمل على زيادة الوعي والإدراك الكافي لمعرفة وتوضيح أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لبيان أضرارها والحد من ممارسات ومحاربتها بالوسائل السليمة.

◀ دراسة (Shiguang Ma, & Fei Guo. 2015)، بعنوان³: " Ownership Characteristics and Earnings Management in China ".

حسب الدراسة أن الشركات الصينية تتميز بملكية متعددة وتركيز ملكية مرتفع لهذا ستتطرق هذه الدراسة إلى تحديد خصائص الملكية في سلوكيات إدارة الأرباح للشركات المحلية المدرجة في الصين، حيث أشارت النتائج إلى أن ممارسات إدارة الأرباح يتم تحديدها من خلال دوافع مختلف أنواع الملكية وعلى وجه الخصوص عندما تكون الهيئة الحكومية هي المالك الأكبر تكون هذه الشركات أقل احتمالاً للقيام بممارسات إدارة الأرباح على الرغم من إرتباط نسبة ملكية الدولة بشكل إيجابي مع إدارة الأرباح، كذلك إن الملكية القابلة للتداول والملكية الخاصة المركزة بشكل خاص تقلل من ممارسات إدارة الأرباح في حين أن تركيز الملكية الكلي يعزز ممارسات إدارة الأرباح.

◀ دراسة (Joe sammut, 2012)، بعنوان⁴: "Are Public Compny Auditors Complicit in Financial Statement Fraud".

تناولت هذه الدراسة القوائم المالية بما أنها المصدر الرئيسي للبيانات المالية لذلك فإن القوائم المالية يجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية مع مراعاة مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة من عدمها، حيث ركز الباحث على توفير الشروط الثلاثة في معيار التدقيق الدولي (IAS240) مسؤولية الغش عن مراجعة القوائم المالية وبيان التدقيق القياسي (SAS99) المعروف بمثلث الاحتيال) الفرصة، الدافعية، المنطقية، وذلك من خلال تأثير مثلث الاحتيال على عملية التدقيق، كما ركز أيضاً على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح إقامة علاقة أوثق بكثير بين المراجعين والمستثمرين واكتساب ثقة الجمهور في القوائم المالية واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش.

I - 6 الإطار النظري للدراسة: ضمن هذا الإطار ستتطرق إلى المفاهيم النظرية للمراجع الخارجي، و المحاسبة الإبداعية، على ضوء النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

1. تعريف محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة: تعددت التعاريف التي تناولت محافظ الحسابات و جملها كان من الجانب القانوني و التي كانت على النحو التالي:

حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه⁵:

- "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".
- ويعرف محافظ الحسابات بأنه شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، هدفه الرئيسي هو المصادقة على القوائم المالية وهو مسؤول أمام، كما يمكنه من مزاوله المهنة كفرد أو من خلال عضويته في شركة وتجدر الإشارة إلا أن هناك عدة ألقاب مختلفة تطلق على محافظ الحسابات منها المحاسبون المعتمدون، المحاسبون القانونيون، مراجع خارجي، مراقب الحسابات.
- المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنة أو يكون على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين، وهو الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عند إنجاز مهمة التدقيق.
- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 818 مكرر 1 على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".
- 2. شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات: لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:
 1. أن يكون جزائري الجنسية،
 2. أن يجوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائز على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفاً بمعادلتها،
 - بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزاً على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفاً بمعادلتها.
 3. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
 4. أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنابة أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
 5. أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
 6. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:
 7. "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أحصل في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة أو سلك في كل الأمور سلوك المنصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".
- 3. مسؤوليات محافظ الحسابات: يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية:
 - ◀ المسؤولية المدنية: بموجب المادة 59 من القانون 10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهنة محافظ الحسابات في الجزائر "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".
 - ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء اتجاه الشركة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة⁷.
 - ◀ المسؤولية الجزائية: وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالترام قانوني ويعاقب القانون.
 - كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات ويعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة محافظ الحسابات كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات كما مماثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة.
 - ◀ المسؤولية الانضباطية: وفقاً لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة" أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".
 - ومن بين هذه المخالفات: التقصير المهني الخطير أو التهاون؛ السلوك غير اللائق والمتعارض مع نزاهة وأمانة و شرف المهنة حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.
- 4. مهام محافظ الحسابات: حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 24، 23 من القانون 10-01 كما يلي⁸:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون المساهمون أو الشركاء أو حاملو الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- المصادقة على الحسابات المدجة أو الحسابات المدعمة من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

● وحسب المادة 25 من القانون 10-01: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصور الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة، عند الاقتضاء
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة محتمل على استمرار الاستغلال.

5. ماهية المحاسبة الإبداعية: تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية ومن بينها⁹:

- المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة؛
- المحاسبة الإبداعية هي بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل؛
- المحاسبة الإبداعية هي ممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة؛
- المحاسبة الإبداعية من منظور أخلاقي: تعرف أخلاقيات المهنة بأنها المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أديبا وقانونيا.
- 6. أساليب المحاسبة الإبداعية: يمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية حسب وفقا للقوائم المالي على النحو التالي¹⁰:

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل.

- 1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛
- 2- تسجيل إيراد مزيف تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- 3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً وعادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية؛

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل: الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل؛

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين

1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترية، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛

2- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة 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؛

3- 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؛

4- النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

5- الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة

6- الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثل؛

7- 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؛

8- المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛

9- المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛

10- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى WA؛

11- حقوق المساهمين: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنوداً من بنود سنوات سابقة.

ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

استناداً لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب

الآتية:

1. يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
2. وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
3. تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
4. التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

II – الطريقة والأدوات:

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري من خلال التطرق إلى عرض محتوى الاستبيان، مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة من أجل التعرض للنتائج، تحليلها ومناقشتها.

II – 1 مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة يتمثل في فيما يلي:

- عينة من محافظي الحسابات؛
- خبراء محاسبين؛
- أساتذة جامعيين بمجال المحاسبة والمراجعة.

بينما قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 60 إستمارة على ثلاث مناطق (ولايات) مختلفة من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، الوادي، غرداية)، حيث تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسباً لعدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة أو أي خلل ينقص من قيمتها، وبعد عملية الجمع تم استرجاع 55 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 50 استمارة قابلة للتحليل، و نوضح في الجدول (01) عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز. من خلال الجدول رقم (01) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 60 استمارة من بينها 6 إستثمارات ضائعة و 4 استثمارات ملغاة، و 50 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

II – 2 الطريقة والإجراءات المتبعة:

- **مقياس ليكارت الثلاثي:** مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالحوار الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها وذلك وفق الجدول رقم (02).
- وبغرض تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3-1=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (2/3=0.66)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما هو مبين في الجدول رقم (03).
- **ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:** إستخدما لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الإتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60%، وفق الجدول رقم (04) بلغ معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة نسبة 82.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.
- من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.823) وهذا يدل على أن الإتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولاً وكافي إحصائياً لقبول هذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحاً.

III- النتائج ومناقشتها:

سوف نقوم في هذا الجزء بعرض النتائج وإختبار الفرضيات ومناقشة النتائج المتحصل عليها.

III - 1 إختبار الفرضيات

إختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T-Test وفق الجدول رقم (05).

- إختبار الفرضية الأولى:

H₀: لا تمارس الشركات الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية.

H₁: تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبولاً فرضية (تمارس الشركات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية).

- إختبار الفرضية الثانية:

H₀: لا تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

H₁: تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبولاً فرضية (تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية).

- إختبار الفرضية الثالثة:

H₀: لا يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H₁: يمكن لمحافظ الحسابات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبولاً فرضية (تأثير محافظ الحسابات في الحد آثار المحاسبة الإبداعية).

III - 2 عرض النتائج:

◀ الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

سنحاول من خلال الجزء أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة).

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن.

من خلال الجدول رقم (06) و الشكل البياني رقم (01) و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية للعينة، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 41 - 50 سنة بنسبة 44%، تليها الفئة ما من 31-40 سنة بنسبة 28% ثم الفئة التي تليها الأكبر من 50 سنة بنسبة 18% و الفئة الأخيرة (أقل من 30 سنة) هي الأقل نسبة بـ 10%.

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصلة عليها.

من خلال الجدول رقم (07) والشكل البياني رقم (02) المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 34 بنسبة 68% و بلغ عدد حاملي شهادة مهنية 16 بنسبة 34%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية فهذا ينعكس إيجابياً على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

حسب الجدول رقم (08) والشكل البياني رقم (03) الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 14% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 58% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10 سنوات و البالغ عددهم 29 فرداً وهي الأكثر تكراراً، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 10 سنوات بنسبة 28%. وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية.

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة.

من خلال الجدول رقم (09) والشكل البياني (04) المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند محافظي الحسابات البالغ عددهم 30 أي بنسبة 60%، وتليها نسبة 34% محافظي الحسابات بتكرار 23، والأقل هي الخبير المحاسب البالغ عددهم

03 بنسبة 6%. وبما أن النسبة الأكبر تتباين بين محافظي الحسابات والأكاديميين هذا يمكننا أن نعرف مدى ممارسة الشركات للمحاسبة الإبداعية و دور محافظ الحسابات في الحد منها بشكل علمي و تطبيقي دقيق.

← مقاييس الإحصاء الوصفي:

أولاً: المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارة المحور الأول.

سوف نقوم من خلال الجدول رقم (10) بعرض المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري للمحور الأول للعبارة الأولى قياس مدى ممارسة إدارات الشركات الجزائرية للممارسات المحاسبية الإبداعية.

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1.72 و 2.63، بتركز العبارة الرابعة (تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.63) و إنحراف بـ (0.610)، بينما جاءت العبارة الأولى (إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغاؤها في العام التالي إسترجاعها كإيرادات) أقل متوسط يقدر بـ(1.72) و إنحراف (0.807).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.23) و إنحراف (0.785)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك لتحفظ بعض الشركات على الإجابة.

وفقا لما تقدم من خلال البيانات الواردة في الجدول (11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.42 و 2.98، بتركز العبارة الرابعة (تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.98) و إنحراف بـ (0.209)، بينما جاءت العبارة الأخيرة (تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر التراكم للتغيير) أقل متوسط يقدر بـ(2.42) و إنحراف (0.620).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.78) و إنحراف (0.369)، مما يدل على وجود تأكيد في آراء العينة حول مدى تأثير ممارسة المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية.

وفقا لما تقدم من خلال البيانات الواردة في الجدول (12) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 1.87 و 2.98، بتركز العبارة الثانية (يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.98) و إنحراف بـ (0.8)، بينما جاءت العبارة الأخيرة (يتحقق محافظ الحسابات من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل) أقل متوسط يقدر بـ(1.87) و إنحراف (0.781)، و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.856)، مما يدل على وجود تأكيد في آراء العينة حول مدى تأثير محافظ في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية.

III – 3 تحليل النتائج ومناقشتها:

من خلال ما تقدم ومن خلال الدراسة الميدانية التي حاولنا من خلالها معرفة دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وجدنا أن هناك دور مهم وكبير لمحافظ الحسابات للكشف للتلاعب التي تتم من قبل مسيري الكيانات في البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل التظليل في القوائم المالية ونوجز أهم ما توصلت له الدراسة الميدانية :

- ✓ أن الشركات الجزائرية محل الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح؛
- ✓ أن أساليب المحاسبة لها أثر سلبي من خلال التأثير في موثوقية القوائم المالية وتظليل مستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ أن محافظ الحسابات دور مهم في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الكشف عن أهم التلاعبات التي تتم في إعداد القوائم المالية لأجل تظليل مستخدمي القوائم المالية.

IV – الخلاصة:

إن المهمة لمحافظ الحسابات أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة، وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية المدونة في القوائم المالية خاصة التي من خلاله يتم التلاعب والاحتيايل بغية تحقيق أهداف معينة، وذلك بإعطاء صورة جيدة عن الوضعية المالية للمؤسسة بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، مما دفع بالمؤسسات للاهتمام بوظيفة محافظ الحسابات لتقييم سلامة وصدق الحسابات من الغش أو الأخطاء محتملة الحصول، حيث أظهرت الدراسة جملة من النتائج يمكن إيجازها في ما يلي:

- الشركات الجزائرية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحتها؛
- محافظ الحسابات يساهم و له دور في زيادة الموثوقية للقوائم المالية من خلال الحد واكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- أخلاقيات المهنة تلعب دورا هاما أثناء قيام محافظ الحسابات بأداء مهامه، فالنزاهة، الموضوعية والسرية سلوكيات يجب على المراجع التحلي بها لتحقيق مراجعة ذو جودة عالية؛

- من دوافع إستخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك؛
- توجد صعوبات في ضبط و تحديد ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

- ملاحق :

الجدول رقم (01): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة

المنطقة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
ورقلة	20	20	19
الوادي	20	19	17
غرداية	20	16	14
المجموع	60	55	50

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على فرز استثمارات الاستبيان

الجدول رقم (02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.67	قليل
من 1.68 إلى 2.38	متوسط
من 2.38 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين

الجدول رقم (04): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
18	0.823

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (05): يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	28.719	46	.000	13.39130	12.4554	14.3248
T02	20.514	46	.000	10.00000	9.0812	10.9785
T03	100.558	46	.000	13.91305	13.64312	14.1918

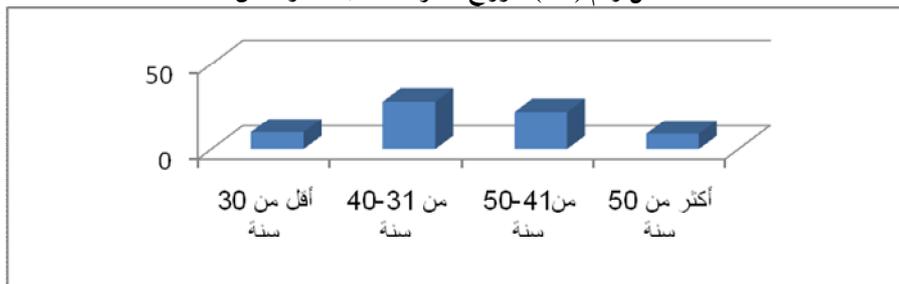
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (06): توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	05	14	22	09	50
النسبة	%10	%28	%44	%18	%100

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (01): توزيع الأفراد حسب متغير السن



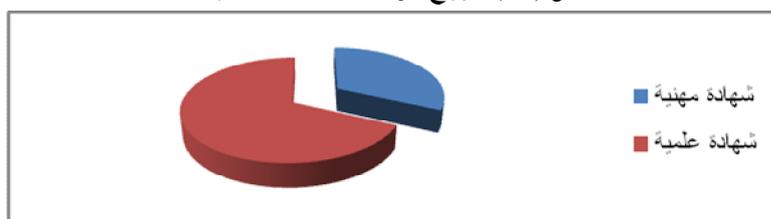
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

النسبة	التكرار	الشهادة العلمية
68%	34	شهادة علمية
34%	16	شهادة مهنية
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل (02): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



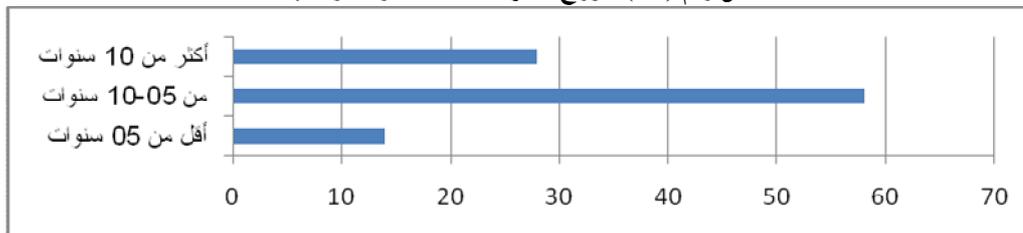
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (08): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	07	29	14	50
النسبة	14%	58%	28%	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (03): توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



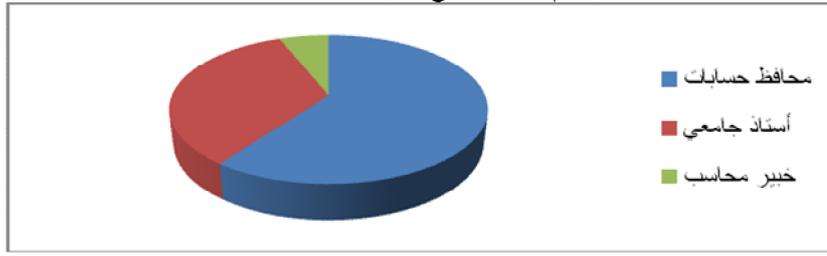
المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (09): التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

النسبة	التكرار	نوع المنصب
48%	30	محافظ حسابات
46%	17	أستاذ جامعي
06%	03	خبير محاسب
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (04): توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (10): تحليل مدى ممارسة الشركات الجزائرية لممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	إعداد فواتير شراء وبيع لعمليات وهمية في نهاية العام ويتم إلغاءها في العام التالي إسترجاعها كإيرادات	1.72	0.807	متوسط
02	يعتمد المحاسب علة نسب لمخصص الديون المشكوك فيها الى إجمالي الديون	2.50	0.753	مرتفع
03	إثبات إيرادات سنوات سابقة ضمن كشف الدخل	1.98	0.882	متوسط
04	تسديد قروض قصيرة الأجل قبل نهاية السنة بالحصول على ديون طويلة الأجل للتأثير على الوضعية المالية	2.63	0.610	مرتفع
05	زيادة في تقييم القيم العادلة للأصول المالية	2.59	0.777	مرتفع
06	المبالغة في تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة	1.98	0.882	متوسط
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	2.23	0.785	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (11): قياس مدى تأثير الممارسات المحاسبية الإبداعية على موثوقية القوائم المالية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	عدم الإفصاح على خطوط الإنتاج في قائمة الدخل	2.91	0.285	مرتفع
02	عدم الإفصاح على المتاحات في المقيدة و إستبعادها من قائمة الدخل	2.96	0.206	مرتفع
03	التلاعب في تصنيف الذمم القصيرة و الطويلة الأجل	2.96	0.206	مرتفع
04	تضخيم القيمة السوقية للمخزون السلعي مقارنة بالأسعار الحقيقية لها	2.98	0.209	مرتفع
05	تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي دون مبررات مقبولة	2.65	0.526	مرتفع
06	تغيير طريقة الإهلاك دون مبررات مقبولة وعدم الإفصاح على الأثر التراكم للتغيير	2.42	0.620	مرتفع
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	2.78	0.369	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

الجدول رقم (12): قياس مدى تأثير محافظ الحسابات في الحد الممارسات المحاسبية الإبداعية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى
01	يتحقق من محافظ الحسابات من صحة فواتير الشراء و البيع التي تتم في نهاية السنة المالية.	2.09	0.939	مرتفع
02	يعيد محافظ الحسابات إعداد قائمة الدخل لإظهار أثر نتيجة النشاط التشغيلي	2.98	0.882	مرتفع
03	يفصح محافظ الحسابات حسابات النقديات للتأكد من حساب نسب السيولة	2.09	0.694	مرتفع
04	يتحقق محافظ الحسابات من كشوف الجرد و يتحقق من الوجود الفعلي لأنواع المخزون والتأكد	1.87	0.885	متوسط
05	على محافظ الحسابات التحقق من أسباب تغيير معدلات و طرق الإهلاك و التعبير عنها	1.98	0.882	مرتفع
06	يتحقق محافظ الحسابات من عدم إستخدام قروض طويلة الأجل لسداد قروض قصيرة الأجل	1.87	0.781	متوسط
	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	2.18	0.856	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برنامج SPSS

- الإحالات والمراجع :

1. حمزة بوسنة (2018)، العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
2. ميساء محمد سعد أبو تمام (2013)، مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي مذكرة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، ص.20.
3. Charles, E. landes (Feb. 2004), **On High Standards of Auditing Ethics and Behavior**, the CAP journal, PP. 9-11.
4. Joe Sammut (2012), **Are public Compny Auditors Complicit in Financial Statement Fraud**, Mis Paper of Doctorate of Finance, SMC, University Zurich, March,2012.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 1010، ص.7.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون رقم: 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 العدد 42 المادة 8، ص.5.
7. عمر شريقي (2012)، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس و المملكة المغربية، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص7
9. ميساء محمد سعد أبو تمام (2013)، مرجع سبق ذكره، ص.20.
10. محمد مطر، ليندا حسن الحلبي (2009)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، ص.30_37.

كيفية الإستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

مسعود كسكس، عمر الفاروق زرقون، محمد زرقون (2019)، دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أمودجا) - دراسة ميدانية-، مجلة المؤسسة، المجلد 8 (العدد 1)، الجزائر : جامعة الجزائر 3، ص.135-147.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب**

المُصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).

مجلة المؤسسة مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0).**



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Entreprise Review is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.

