

مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل دور المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

THE CONTRIBUTION OF ALGERIAN AUDITING STANDARDS IN AMELIORATION THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR TO DETECT CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES

LA CONTRIBUTION DES NORMES D'AUDIT ALGÉRIENNES DANS L'AMÉLIORATION DU RÔLE DE L'AUDITEUR EXTERNE AFIN DE DÉTECTER LES PRATIQUES DE LA COMPTABILITÉ CRÉATIVES

كريمة بن حواس^{*1}

تاريخ النشر: 2020/12/30

تاريخ القبول: 2020/03/26

تاريخ الإرسال: 2019/03/23

ملخص:

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز أداء المدقق الخارجي من ناحية والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من ناحية أخرى. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للبحث حيث تم توزيع الاستبيان على (40) مهنيًا من محافظي الحسابات، خبراء في المحاسبة ومحاسبين معتمدين، وذلك للإستطلاع على آرائهم من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان، وتحليل البيانات تم استخدام "برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS". قد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أبرزها أن معايير التدقيق الجزائرية تعمل على وضع إطار مرجعي لمهنة التدقيق الخارجي، كما تساهم هذه المعايير في تعزيز مهنة المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. الكلمات المفتاحية: المعايير؛ التدقيق (الخارجي)؛ المحاسبة الإبداعية؛ القوائم المالية.

Abstract :

This research aims to focus the contribution of Algerian auditing standards, to enhancing the performance of the external auditor on the one hand and the disclosure of creative accounting practices on the other.

To achieve the objectives of the study was based on the questionnaire as a research tool where the questionnaire was distributed to (40) professionals from external Auditors, Accounting experts and certified Accountants, to survey theirs opinions by theirs answer, and to analyze the data was used program " statistical package for social sciences SPSS".

The study has included a number of results, most notably that the Algerian Auditing Standards work to establish a frame of reference for the profession of external Auditing, and contribute to the strengthening of the profession of external Auditor to detect creative accounting practices.

Keywords: standards; audit (external); creation accounting; financial statements.

* بن حواس كريمة

¹ karima Benhaoues, Badji Mokhtar University – Annaba-, LFIEGE: Algeria, benhaoues.karima@yahoo.fr

Résumé

Ce travail de recherche vise à mettre en exergue la contribution des normes d'audit Algériennes à l'amélioration des performances de l'auditeur externe, d'une part, et la divulgation des pratiques de comptabilité créative, d'autre part.

Pour atteindre les objectifs de l'étude, le questionnaire a été utilisé comme outil de recherche; il a été distribué à (40) professionnels de commissaires aux comptes, des experts comptables et des comptables agréés, afin de recenser leurs opinions en répondant aux questionnaires, Pour l'analyse des données on a utilisé le programme " le paquet statistique pour les sciences sociales SPSS"

L'étude a abouti à un certain nombre de résultats, notamment: les normes d'Audit Algériennes établissent un cadre référentiel pour la profession de l'audit externe et contribuent au renforcement de la profession d'auditeur externe afin de détecter les pratiques de la comptabilité créatives.

Mots-clés: normes; audit (externe) ; comptabilité créative; états financiers.

مقدمة:

تعتبر المحاسبة وسيلة إتصال تعكس و تترجم الواقع الإقتصادي للمؤسسات و خاصة في الدول المفتوحة على العالم الخارجي، ومع ظهور الشركات متعددة الجنسيات والانتقال إلى إقتصاد السوق إزدادت حدة المنافسة بين المؤسسات، وبالتالي بات من الضروري أن تتبع سياسة التغيير التي تضمن لها السيادة والإستمرار، الأمر الذي ينعكس على مركزها المالي المترجم في القوائم المالية والتي يتم بناءا عليها إتخاذ مختلف القرارات المالية المتعلقة بمستقبلها.

وفي هذا الصدد قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) كخطوة أولى، خاصة وأن هذا النظام يسعى إلى تقديم معلومات مالية تتميز بالمصداقية والشفافية، غير أن الإلتزام بهذا النظام لم يحقق مختلف الأهداف المرجوة، وبقيت القوائم المالية عرضة للتلاعبات المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى إزدياد الإهتمام بالإبداع المحاسبي، وبقي الإعتماد على رأي المدقق الخارجي من الأمور الضرورية التي تضفي الثقة حول عدالة هذه القوائم من خلال تضيق حلقة تفشي الغش والإحتيال.

وكخطوة تالية توجهت الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية من خلال إصدار جملة من معايير التدقيق سعيا لتطوير مهنة التدقيق الخارجي، إذ تعتبر هذه المعايير نموذجا يحتذي به المدقق أثناء ممارسة مهامه.

و بناءا على ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال الموالي:

ما مدى مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تفعيل دور المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على التساؤل الرئيسي تم طرح جملة من التساؤلات الفرعية التي تحدد معالم الإشكالية المطروحة:

- هل تؤثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية؟
- هل يمكن للمدقق الخارجي الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهنة التدقيق الخارجي؟

الفرضيات:

على ضوء هذه التساؤلات تم تحديد الفرضيات العدمية التالية:

- لا تؤثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.
- لا يمكن للمدقق الخارجي الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهنة التدقيق الخارجي.

أهمية الدراسة:

إنبثقت أهمية الدراسة من كونها تتعلق تعلقا مباشرا بموضوع معايير التدقيق الجزائرية ومدى مساهمتها في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت والذي يظهر من خلال القوائم المالية التي تستخدم من قبل العديد من الأطراف الداخلية والخارجية كمصدر لإتخاذ القرار.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي، وذلك من أجل الحصول على نتائج علمية، ثم تفسيرها بطريقة موضوعية، بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة، كما تم الإعتماد على المنهج التحليلي لتحليل وتفسير مختلف المفاهيم.

* الجانب النظري

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية (Accounting Creative) في بداية ثمانينات القرن العشرين حيث واجهت الشركات صعوبات ناتجة عن الركود الذي ساد في تلك الفترة. وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع مفهوم خاص بالمحاسبة الإبداعية، ومن بين جل التعريفات نذكر ما يلي:

* المحاسبة الإبداعية عبارة عن: "عملية تحويل أرقام المحاسبة المالية من حالتها الراهنة إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال إستغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة".

* كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها العملية التي يستغل من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال .. فهي مجموعة من الأدوات والوسائل التي يتم إستخدامها للتلاعب في البيانات المالية باستخدام أسلوب حديث ومبتكر من قبل الإدارة بغرض التلاعب في نتيجة النشاط وقائمة المركز المالي وبنود التدفق النقدي من أجل إظهار نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية بالشكل الذي يتلاءم ورغبات الإدارة. (آدم، الهادي،

و عبد الحسين، مجيد، وقاسم، محمد عبد الله، 2017، الصفحات 64-65)

* وعرفها Barnea et al: بأنها التثبيت المتعمد للتقلبات في مستوى دخل الشركة حتى يبدو في وضع طبيعي.

* في حين قدم Griffiths تعريفاً: "تعد المحاسبة الإبداعية مرادفاً للمحاسبة المخادعة حيث تنطوي على تقنيات محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصور حقيقة نشاطاتها التجارية".

و حسب Mc Barnet ,whelance على أنها الإستخدام القانوني للمبادئ و القواعد المحاسبية بطريقة معينة،

لتحريف و تزيف القوائم المحاسبية. (Mc Barnet, D et Whelance, C, 1999, p. 4)

أما Naser فقد عرفها بأنها عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق إستغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة. (حمادة، رشا، 2010، صفحة 95)

و الجدول الموالي يوضح أهم ما تشمله المحاسبة الإبداعية من تعاريف: (أومري، خالد ، ودوارة، سامر فاضل،

2014، الصفحات 255-256)

الجدول 1-: التعاريف المختلفة للمحاسبة الإبداعية

المفهوم	التعريف
التقارير المالية المظلمة	التحريف أو الحذف في القيم أو الإفصاحات في القوائم المالية بهدف خداع و غش مستخدم القوائم المالية
إدارة الأرباح	تتمثل في التلاعب في الأرباح للوصول إلى مبلغ معين محدد مسبقاً تم وضعه بمعرفة الإدارة، أو عن طريق تنبؤات المحللين الماليين أو لتحقيق دخل مستقر
تمهيد الدخل	صمم لتخفيف حدة التغيرات في الأرباح، بحيث يتم العمل على تخفيض و تخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في السنوات الأقل نشاطاً

المحاسبة المتعسفة	تتمثل في الإختيار المقصود لمجموعة من المبادئ المحاسبية المطبقة من أجل تحقيق نتائج مرغوب فيها، و بالتحديد مكاسب جارية مرتفعة سواء كانت الممارسات تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا
المحاسبة الإبداعية	تشمل كل الخطوات و الطرق المستخدمة في لعبة الأرقام المالية شاملة كل الأساليب السابقة

المصدر: أومري، خالد و دواره، سامر فاضل. (2014). "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من انتشار أساليب المحاسبة

الإبداعية (دراسة ميدانية على سوق دمشق للأوراق المالية". مجلة بحوث، جامعة حلب، (ع10)، ص.ص 255-256

2- أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على إستثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر، فتعدد المصالح- رغم تعارضها- هو ما تسبب في إنتشار المحاسبة الإبداعية، وقد ذكر Revsine هذا الأمر في بداية التسعينات من القرن الماضي، أي قبل إختيار شركة Enron.

وعندما إكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، أي إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

كما أن الإختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، كذلك الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي، إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلاف توقيت بعض التعاملات المالية، واختلاف تصنيف القوائم المالية، كلها ساهمت في إعطاء الفرص لإبتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم منافع المؤسسة أو المنافع الشخصية. (تقاروت، يزيد، و عبود، زرقين، 2015، صفحة 5)

3- أساليب المحاسبة الإبداعية

يتأثر نظام المعلومات المحاسبي والبرامج الآلية للمحاسبة بالأساليب والممارسات المتبعة بهدف تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه معدي البيانات، والتي تشمل القياس المحاسبي وطرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة والأساليب المختلفة لعرض القوائم والتقارير المالية ويمكن توضيح تلك الأساليب والممارسات في النقاط التالية:

* إختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مرغوبة.

* التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب إرتباطها بالتقييم والتنبيؤ.

* القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح للتلاعب بقيم قائمة الدخل.

* إدخال الصفقات الإصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات.

* التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر.

* القيود المحاسبية الحقيقية التي توظف لإعطاء إنطباع جيد للحسابات.

وقد قسم التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين:

3-1 تلاعب محاسبي: من طرقه إستغلال فرصة إختيار السياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي

ومعاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية، أو التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية للعمر الإنتاجي.

3-2 تلاعب غير محاسبي: مثل تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في عناصر القوائم المالية، يظهر ذلك

مثلاً عند بيع الأصول وإعادة إستجارتها، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال

إجراء تسويات مع أقساط الإيجار، أو تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو

الخسائر لتحقيق هدف معين. (طلال، سليمان جريه و البشتاوي، سليمان حسين و حمدان محمد الحياصات،

2015، الصفحات 321-322)

4- دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

● التأثير على سمعة الشركة إيجابياً في السوق: تُستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح 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 وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابياً على سمعة المنشأة.

وعلى سبيل الذكر الحادثة الشهيرة التي حصلت في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تمثلت في قيام شركة k-mart بتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من أجل إظهار أرباح الربع السنوي بما يفوق 30% من قيمته الطبيعية في ظل السياسات المحاسبية السابقة وذلك كي يتزامن هذا مع خبر سيء يتمثل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الأول إلى الثاني وذلك بغرض إلهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر، وأيضاً من ضمن التأثير على سمعة الشركة يتم التأثير على سعر سهمها في أسواق رأس المال لأن بقاء هذا السهم كما هو سيؤدي إلى إنخفاض مستمر لهذا السهم.

- لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح والإيرادات والزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الإقطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء.
- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات، ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.
- لتقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفين الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء من إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الإستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.
- الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين: حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.
- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الإقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الإقتصادية بأعباء إجتماعية مرتفعة.
- تخفيض إحتمال إنتهاك عقد الدين: إن إتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل: قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية وإلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحياناً تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى إستخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في إتفاقيات الديون. (الأغا، عماد، 2012، الصفحات 19-20)

5- ممارسات المحاسبة الابداعية

تتجسد ممارسات المحاسبة الابداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة، ويمكن تصنيف ممارسات المحاسبة الابداعية على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها كما يلي:

1-5 ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يتم من خلال قائمة الدخل احتساب الربح او الخسارة وتعد بدلا من الحسابات الختامية وهناك قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة او الخطوات المتعددة، لذلك يتم التلاعب في قائمة الدخل من خلال التلاعب في الإيرادات والمصروفات لان ممارسي المحاسبة الابداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب في القيم بالشكل المرغوب فيه، ومن بين التلاعبات في قائمة الدخل ما يلي:

* الاعتراف بالإيراد بشكل مبكر أو الاعتراف بأي إيرادات مزيفة: وتنطوي هذه العملية على الاعتراف بإيراد المبيعات في وقت مبكر وقبل ان تكتمل صفقة البيع بشكل فعلي ويتم تبادل المنفعة، وتحصل هذه الحالة في الشركات التي تستلم عمولات ترتبط بفترات ممتدة لأمد بعيدة لكن يتم الاعتراف بها مبكرا، ويرتبط بهذه الحالة الاعتراف بالإيرادات المزيفة التي تنطوي على تسجيل إيرادات بيع غير موجودة.

* سياسات الرسملة المضللة و إطالة فترات الإهلاك: وفق هذه الممارسات تلجأ الشركات لتحسين نتائجها المالية، إلى تخفيض التكاليف بدلا من زيادة الإيرادات، ويتم ذلك عن طريق الرسملة المضللة للتكاليف التي تؤثر في حساب الأرباح والخسائر وكذلك اطفاء مبالغها لفترات أطول، وتتجسد هذه الممارسات أيضا برسملة النفقات التي يصعب تحديدها حيث يتم اللجوء إلى الأحكام المهنية في تحديد مدى ضرورة الرسملة من غيرها. ومن الأمثلة على هذه البنود هي تكاليف تطوير البرمجيات وتكاليف الإعلان وتكاليف البحث والتطوير. فعندما يُرسمَل المصروف فإنه يخلق موجوداً يُطفأ على مدى عمره الإنتاجي وبذلك تضمن الشركة تأثيراً إيجابياً على نتائجها المالية، وهناك أسلوب آخر لتقليل التكاليف وتحسين النتائج يتمثل بإطالة فترات إطفاء التكاليف المرسملة سابقاً.

* زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: وفق هذه الممارسة تقوم الشركة بالتلاعب بإيراداتها عن طريق زيادتها مرة واحدة خلال فترة مالية معينة، أي تستخدم أساليب التلاعب الشائعة لتتمكن من هذا الغرض ولتعكس صورة إيجابية عن إدارتها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً، ويتم التعامل مع هذا العائد كونه ناجماً عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

* ممارسات المحاسبة الإبداعية المتجلية في مكونات الإيرادات المختلفة: حيث يتم التركيز وفق هذا النمط من الممارسات على تصنيف عناصر الإيرادات بدلاً من التركيز على أسلوب تسجيل المعاملات الخاصة بها عند عرض المستويات المختلفة من مكونات الإيراد.

* نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تنطوي هذه الممارسة على تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، وتستخدم هذه العملية عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية جيدة، حيث تقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مالية مستقبلية.

* نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة، إذ تلجأ الشركات إلى هذه الممارسة لمواجهة الأوقات الصعبة التي تتراجع فيها الأعمال على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، حيث تقوم بالتخفيف من الأعباء في الوقت الراهن على حساب توقع مستقبل جيد. (صالح، منال حسين لفقة، 2017، الصفحات 8-9)

5-2 أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فالمنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات.

إن أغلب الأصول والإلتزامات تقيم بالكلف التاريخية كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كاللموسة ومهارات العاملين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

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

* الأصول الثابتة: حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية.

* الإستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار.

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

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

* الإستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الإستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

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

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

* المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

* المخزون: في هذا البنود تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات جرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

* 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.

5-3 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.

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

* يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

* تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة. (جبار، ناظم

شعلان، 2015، الصفحات 245-246)

* التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية الخارجية بغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلية وذلك من خلال دفع تكاليف البحث والتطوير وتسجيلها عن طريق تدفقات نقدية إستثمارية.

* التلاعب في المتحصلات النقدية للمدينين الناتجة عن بيع السلع والخدمات التي تمثل النشاط الرئيسي للوحدة الإقتصادية.

* كذلك إمكانية التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضريبة. (آدم، الهادي، و عبد الحسين، مجيد، وقاسم، محمد عبد الله، 2017، الصفحات 74-75)

6- الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

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

أ- لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، و التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) و هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند ابداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.

ب- خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل منها.

ج- الحد من سوء إستخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- سن قواعد تقلل من إستخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.
- تفعيل خاصية الثبات أي الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية. (المبيضين،

طارق حماد و عبد المنعم، أسامة، 2010، الصفحات 90-92)

د- يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلا إختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية.

هـ- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به مستخدمو المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية.

و- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة و التدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني لوضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد. (صبايحي، نوال، 2015، صفحة 19)

7- مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز أداء عمل المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية. ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:

- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة.
- وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.
- إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الإستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الإتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.
- يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الإعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات ، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100 %، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا علم أن ما تقدمه إدارة الشركة من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

- إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والافصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والإلتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الإهتمام الأول للمدقق. (الخالدي، ناهض نمر محمد، 2014، الصفحات 37-38)

* الجانب التطبيقي

1- عناصر الدراسة التطبيقية

- **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من خبراء في المحاسبة، محافضي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في البيئة الجزائرية كونهم الأطراف التي لها صلة مباشرة بموضوع الدراسة، حيث تم إختيار مفردات عينة الدراسة بتوزيع قائمة الاستبانة عليهم، فكانت عدد الإجابات 40 إجابة من إجمال الإستمارات الموزعة.

• أدوات الدراسة:

إعتمدت الدراسة على جملة من الأدوات والمتمثلة في:

- **أسلوب جمع البيانات:** تم جمع البيانات بالإعتماد على الإستبيان للإستطلاع على آراء المبحوثين.
- **مراجعة البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:** تمت مراجعة البيانات وتحليلها حسابيا كما تم الإعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS V 20) في بعض الحسابات، حيث تم حساب ما يلي:
 - ✓ **المتوسط الحسابي:** وذلك بغية تحديد الرأي العام لمدققي الحسابات.
 - ✓ **الانحراف المعياري:** مقياس تشتت يتم التعرف به على مدى الفروقات في الإجابات لتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

✓ كما تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وفقا لما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول -2-: مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: النجار، فايز جمعة و النجار، نبيل جمعة و الزعبي، ماجد راضي. (2010). "أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي"، عمان، الأردن: دار الحامد للنشر و التوزيع.

■ اختبار فرضيات الدراسة: تم اختبار فرضيات الدراسة وذلك باختبار عباراتها الفرعية باستخدام:

- اختبار النسب.

- اختبار كاي مربع.

2- تحليل نتائج الدراسة الميدانية

في هذه المرحلة تم تحليل أسئلة الاستبيان للوصول إلى مدى تحقيق هدف الدراسة التطبيقية. وتضمنت ثلاث محاور والموضحة نتائجها في ما يلي:

1-2 السؤال الفرعي الأول: يعتمد على فكرة مفادها مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، حيث تم اختبار الفرضية من خلال اختبار العبارات الجزئية الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول -3- : مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بالسؤال الفرعي الأول

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	سوء تقييم الأصول الغير ملموسة يؤثر على مصداقية البيانات المالية	4,475	0,4994	موافق بشدة
2	يؤدي عدم تقييم الديون المشكوك فيهم بدقة إلى تضليل سيولة المنشأة	4,425	0,4943	موافق بشدة
3	عدم إدراج القروض قصيرة الأجل المستحقة يحسن من نسبة سيولة المنشأة	3,325	0,9846	محايد
4	يؤثر التغيير في طريقة تسعير الصادر من المخزون على قائمة الدخل	3,65	0,7599	موافق
5	سوء التقدير المحاسبي للعمر الإنتاجي للأصول الذي يؤثر على أقساط الإهلاك يؤثر حتما على مصداقية القوائم المالية	4,2	0,6403	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول 03 أن اتجاه أفراد العينة نحو العبارة الأولى، الثانية و الخامسة كان شديدا وهذا ما يفسره قيمة المتوسطات الحسابية لكل عبارة و الذي قدر ب 4.475 و 4.425 و 4.2 على الترتيب الأمر الذي يدل على تجانس إجاباتهم وتوافقها مع العبارات الواردة والتي نصت على أن مختلف طرق التلاعبات المحاسبية والمتمثلة في سوء تقييم الأصول، عدم تقييم الديون المشكوك فيهم بدقة و سوء تقدير العمر الإنتاجي للأصول، كما نلاحظ أيضا أن العبارات الأخرى حظيت بالموافقة من طرف أفراد العينة و هذا ما يفسره المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

2-2 السؤال الفرعي الثاني: يعتمد على فكرة أن المدقق الخارجي يقوم بالكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الجدول -4-: مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بالسؤال الفرعي الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	إستخدام أسلوب المعاينة عند الفحص يمكن أن يعرض المدقق الخارجي إلى عدم الكشف عن الغش و الخطأ.	4,05	0,6690	موافق
2	على المدقق الخارجي أن يبذل العناية المهنية اللازمة لكشف جميع الأخطاء والغش التي تحدث في التقارير المالية.	4,525	0,4994	موافق بشدة
3	يمكن للمدقق الخارجي الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.	2,225	1,1508	غير موافق
4	تقرير المدقق الخارجي يمكن أن يعطي ضمانا معقولا و ليس مطلقا حول مصداقية القوائم المالية.	4,05	0,6690	موافق
5	التقليل من البدائل في مبادئ قواعد تقييم بنود الميزانية يعتبر أفضل طريقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3,9	0,3742	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة.

تشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن العبارة الثانية قد حصلت على الموافقة بشدة والتي نصت على أنه يتوجب على المدقق الخارجي أن يبذل العناية المهنية اللازمة للكشف عن جميع الأخطاء و الغش الذي يحدث في التقارير المالية، كما بلغت قيمة الانحراف معياري 0.4994 ومتوسط حسابي بقيمة 4.525، كما تبين النتائج أن كل من العبارة الأولى والرابعة حصلت على الموافقة بمتوسط حسابي قدر بـ 4.05 لكلتا العبارتين، وتلك لأن دور المدقق الخارجي يعتمد على بذل العناية المهنية الواجبة أثناء أدائه لمهامه من جهة و من جهة أخرى فإن أسلوب المعاينة أثناء الفحص لا يعطي تأكيدا مطلقا مما يؤدي إلى احتمال الوقوع في الخطأ، لهذا فإن تقرير المدقق يعطي ضمانا معقولا وليس مطلقا حول مصداقية القوائم المالية، كما يعتبر التقليل من البدائل في مبادئ قواعد تقييم بنود الميزانية أفضل طريقة للتقليل من فرص التلاعبات المحاسبية وهذا ما يفسره المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري، أما العبارة الثالثة فقد أوضحت أن المدقق الخارجي لا يمكنه الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكن يمكنه الكشف عنها فقط.

2-3 السؤال الفرعي الثالث: يعتمد على فكرة مفادها: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهنة المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الجدول -5-: مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بالسؤال الفرعي الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تعمل معايير التدقيق الجزائرية على وضع إطار مرجعي لمهنة التدقيق الخارجي	4,175	0,6280	موافق
2	تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهنة المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,25	0,5362	موافق بشدة
3	معايير التدقيق الجزائرية تعمل على ضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية	4,225	0,5695	موافق بشدة
4	ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية تزيد من فرصة الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية	4,225	0,5695	موافق بشدة
5	التوجه نحو معايير التدقيق الجزائرية يعتبر أفضل من تطبيق معايير التدقيق الدولية	2,675	1,1914	محايد

المصدر: من إعداد الباحثة.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن العبارة الثانية تؤكد أن معايير التدقيق الجزائرية تعمل على تعزيز مهنة المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية لحصولها على متوسط حسابي قدر بـ 4.25 وانحراف معياري قدر بـ 0.5362، كما تعمل على ضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية، كما توضح من خلال المتوسط الحسابي للعبارتين الثانية والرابعة أن معايير التدقيق الدولية تعتبر أفضل من معايير التدقيق الجزائرية حيث قدرت المتوسطات الحسابية للعبارتين بـ 4.25 و 4.225 على التوالي، وهذا ما أكدته العبارة الخامسة والتي تنص على أن التوجه نحو معايير التدقيق الجزائرية يعتبر أفضل من تطبيق معايير التدقيق الدولية حيث عرفت متوسط حسابي ضعيف وهذا راجع لعدم الموافقة على العبارة الواردة.

3- اختبار الفرضيات

تم اختبار الفرضيات باستخدام كاي مربع ومقارنة النسب.

3-1 اختبار الفرضية الأولى:

تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار كاي مربع khi-carré

و الجدول التالي يبين نتائج الاختبار :

الجدول -6-: نتائج اختبار كاي مربع

fréquences théorique	khideu calculé	degré de liberté	khideu tabulé $\alpha=0,01$
20	40	1	6,63
20	40	1	6,63
10	32,5	3	11,34
20	28,45	1	6,63
13,33	48,54	2	9,21

المصدر: من إعداد الباحثة.

يبين الجدول أن كاي مربع المحسوبة في كل العبارات الواردة أكبر من كاي مربع الجدولية و نتائج الدراسة تتمتع بمستوى دلالة إحصائية 99% أي نتائج إيجابية.

بناء على نتائج الاختبار السابقة يتم رفض الفرضية الأولى -العدمية- و قبول الفرضية البديلة التي تنص على :

" تؤثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية."

3-2 اختبار الفرضية الثانية:

كما تم اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار كاي مربع khi-carré

موضحة في الجدول الموالي:

الجدول -7-: نتائج اختبار كاي مربع

fréquences théorique	khideu calculé	degré de liberté	khideu tabulé $\alpha=0,01$
10	55,6	3	11,34
20	20,1	1	6,63
10	19,8	3	11,34
10	32,8	3	11,34
13,33	55,34	2	9,21

المصدر: من إعداد الباحثة.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيمة كاي مربع المحسوبة أكبر من كاي مربع الجدولية في العبارات الفرعية و بمستوى دلالة 99% أي عند مستوى معنوية 0,01، وبالتالي فالتائج إيجابية.

وعليه فإننا نرفض الفرضية الثانية -العدمية- و يتم قبول الفرضية البديلة أي: " يمكن للمدقق الخارجي الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية".

3-3 اختبار الفرضية الثالثة:

كذلك تم اختبار الفرضية الثالثة من خلال اختبار فرضياتها الجزئية، حيث تم اختبار العبارة الفرعية الأولى على أساس مقارنة النسب حيث النتيجة 0.875 " (12+23) ÷ 40" تتمتع بمستوى دلالة إحصائية 99%.

كما تم اختبار العبارات الفرعية الأخرى بالإعتماد على كاي مربع وبمستوى دلالة 95%، أي عند مستوى معنوية 0.05 و عند درجات حرية $v = 2$ فكانت نتائج العبارات إيجابية أي تبين أن كاي مربع المحسوب والذي تراوح بين 11.01 و 12.16 أكبر من كاي مربع الجدولي والذي قدر في جميع العبارات الواردة ب 9.21.

و عليه، بناء على النتائج يتم رفض الفرضية الثالثة -العدمية- و قبول الفرضية البديلة أي: "تساهم معايير التدقيق الجزائية في تعزيز مهنة المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة لإبداعية".

4- النتائج

- تظهر المحاسبة الإبداعية الوضع المالي للشركة بشكل أفضل.
- يؤثر سوء تقييم الأصول الغير ملموسة على مصداقية البيانات المالية.
- عدم تقييم الديون المشكوك فيهم بدقة يؤدي إلى تظليل سيولة المنشأة.
- عدم إدراج القروض قصيرة الأجل المستحقة يحسن من نسبة سيولة المنشأة.
- التغيير في طريقة تسعير الصادر من المخزون يؤثر على قائمة الدخل.
- سوء التقدير المحاسبي للعمر الإنتاجي للأصول الذي يؤثر على أقساط الإهلاك.
- استخدام أسلوب المعاينة عند الفحص يمكن أن يعرض المدقق الخارجي إلى عدم الكشف عن الغش والخطأ.
- على المدقق الخارجي أن يبذل العناية المهنية اللازمة لكشف الأخطاء والغش الذي يحدث في التقارير المالية.
- يمكن للمدقق الخارجي الكشف عن التلاعبات المحاسبية.
- تقرير المدقق الخارجي يمكن أن يعطي ضمانا معقولا وليس مطلقا حول مصداقية القوائم المالية.
- التقليل من البدائل في مبادئ وقواعد تقييم بنود الميزانية يعتبر أفضل طريقة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تعمل معايير التدقيق الجزائرية على وضع إطار مرجعي لمهنة التدقيق الخارجي.
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في تعزيز مهنة المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- معايير التدقيق الجزائرية تعمل على ضبط عمل المدققين وتوجيههم للعمل بصورة أكثر مثالية.
- ممارسة مهنة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية تزيد من فرصة الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.
- التوجه نحو معايير التدقيق الدولية يعتبر أفضل من معايير التدقيق الجزائرية.

5- الإقتراحات

* ضرورة تكييف مهنة التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

* دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية.

* تفعيل دور المدقق الداخلي لتضييق فجوة الإبداع المحاسبي.

قائمة المراجع

*المراجع باللغة العربية

- آدم الهادي، و عبد الحسين مجيد، وقاسم محمد عبد الله. (2017). "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)". *مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية*، (5ع)، ص.ص 51-100.
- الأغا، عماد. (2012). "المحاسبة الإبداعية". *مجلة مال وأعمال*، (2ع)، ص.ص 17-24.
- الخالدي، ناهض نمر محمد. (2014). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية". *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين*، (6ع)، ص.ص 9-50.
- المبيضين، طارق حماد و عبد المنعم، أسامة. (2010). "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات و الأساتذة الجامعيين)". *مجلة أبحاث إقتصادية و إدارية، جامعة بسكرة*، (8ع)، ص.ص 73-107.
- النجار، فايز جمعة و النجار، نبيل جمعة و الزعبي، ماجد راضي. (2010). "أساليب البحث العلمي - منظور تطبيقي، عمان، الأردن: دار الحامد للنشر و التوزيع".
- أومري، خالد ، ودوارة، سامر فاضل. (2014). "دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من إنتشار أساليب المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على سوق دمشق للأوراق المالية)". *مجلة بحوث، جامعة حلب*، (10ع)، ص.ص 245-263.
- تقرارت، يزيد، و عبود، زرقين. (2015). "الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفصائح المالية للشركات العالمية الكبرى: World com. Arthur Anderson. Enron". *مجلة المحاسب العربي*، ص.ص 1-18.

- جبار، ناظم شعلان. (2015). "أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)". مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، مجلد 9 (ع2)، ص.ص 238-263.
- حمادة، رشا. (2010). "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة دمشق، مجلد 26 (ع2)، ص.ص 87-118.
- صالح، منال حسين لفته. (2017). "إستخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية". مجلة دنانير، الجامعة العراقية، (ع8)، ص.ص 58-85.
- صبايحي، نوال. (2015). "الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة و تطبيقات التلاعب المحاسبي". مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- العدد الاقتصادي-، جامعة الجلفة، مجلد 2 (ع22)، ص.ص 7-26.
- طلال، سليمان جريه و البشتاوي، سليمان حسين و حمدان محمد الحياصات. (2015). "أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين-". المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد 11 (ع2)، ص.ص 317-347.

*المراجع باللغة الأجنبية

Mc Barnet, D et Whelance, C. (1999). *Accounting and cross- Eyed javelin*. Récupéré sur WWW.fortunecity.com) consulté le 24/01/2017