

كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين-

The efficiency of the external auditor in detecting the practices of creative accounting methods in the Algerian companies -Field study on a sample of external auditors-

د.بوسعدية مسعود<sup>1\*</sup>، د.قمان مصطفى<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد بوضياف -المسيلة- (الجزائر)، messaoud.boussadia@univ-msila.dz

<sup>2</sup> جامعة محمد بوضياف -المسيلة- (الجزائر)، mustapha.gamane@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2023/06/17

تاريخ القبول: 2023/06/13

تاريخ الاستلام: 2023/04/04

**Abstract :**

This study aims to highlight the efficiency of the external auditor in detecting the practices of creative accounting methods in the Algerian companies, Through a field study on a sample of external auditors in Algeria, The questionnaire was used as a main tool for data collection, and the sample on which the study was conducted consisted of (34) Algerian external auditors.

The study reached several results, the most important of which are: The external auditor has a high efficiency in detecting the practices of the Algerian companies for creative accounting methods, And that there are no differences in the efficiency of the external auditor in detecting the practices of the Algerian companies of creative accounting methods due to the variable of the job position of the study sample members, In addition, the study concluded that there are differences in the efficiency of the external auditor in detecting the practices of the Algerian companies of creative accounting methods due to the variable of the number of years of experience of the members of the study sample, and the source of those differences was the external auditors whose experience is less than 5 years.

**Keywords:** External Auditor, Creative Accounting.

**JEL Classification Codes:** M41, M42.

**الملخص:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال دراسة ميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من (34) مدقق خارجي جزائري.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المدقق الخارجي يتمتع بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وأنه لا توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة، بالإضافة إلى ذلك استنتجت الدراسة وجود فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة، وكان مصدر تلك الفروق المدققين الخارجيين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات.

الكلمات الدالة: المدقق الخارجي، المحاسبة الإبداعية

تصنيفات JEL: M41، M42.

## مقدمة

تعد المحاسبة الإبداعية إحدى المجالات الحديثة التي عرفتها مهنة المحاسبة، والتي حظيت باهتمام كبير من طرف المختصين والباحثين في هذا المجال، ذلك لأن استخدام الإبداع كوسيلة للتلاعب والتحايل في البيانات المالية يجعل المحاسبة في أكبر تحدي لها، لأنه يجردها من هدفها المتمثل في توفير معلومات مالية مفيدة تتصف بالصدق والموضوعية، حيث أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في اختيار المحاسب للطريقة الأفضل التي تتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وتخدم أهدافها الذاتية دون الأطراف الأخرى، من خلال استغلال البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية مما يآثر على مصداقية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة، ونظرا لما قد ينتج من سلبيات لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وجب الكشف عن هذه الممارسات من خلال تفعيل أساليب رقابية صارمة، ومن بينها عملية التدقيق الخارجي التي يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة يطلق عليه المدقق الخارجي الذي يتميز بالدقة والموضوعية، ومعرفة تامة بالمبادئ والمعايير المحاسبية وبأخلاقيات سلوك المهنة، حيث وقعت على عاتقه مسؤولية الكشف عن ممارسات المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية، باعتباره الأداة الفعالة والركيزة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد يعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسة.

## إشكالية الدراسة

بناءً على ما سبق، ستعالج هذه الدراسة الإشكالية التالية:

"ما مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات

## الاقتصادية الجزائرية؟"

تنبثق عن الإشكالية الرئيسية، الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتمتع المدقق الخارجي بكفاءة في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- هل توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة.

- هل توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة.

## فرضيات الدراسة

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: يتمتع المدقق الخارجي بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الثانية: توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة.

- الفرضية الثالثة: توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة. أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال معالجة أحد المواضيع الحساسة في مجال المحاسبة والتدقيق ألا وهو المحاسبة الإبداعية وأساليبها التي تعد إحدى الطرق التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وتبسيط الضوء على أحد الآليات الممكنة للكشف عنها والمتمثل في الدور المحوري للمدقق الخارجي وكفاءته في الكشف عنها.

#### أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الجوانب النظرية الخاصة بالمدقق الخارجي، والمحاسبة الإبداعية وممارسات أساليبها.
- التعرف على عمل المدقق الخارجي في إطار الكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
- تحديد درجة كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تحديد ما إذا كانت هناك فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة.
- تحديد ما إذا كانت هناك فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة.

#### منهج الدراسة

إنما بجوانب الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف من الدراسة سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي، في الجانب النظري والقائم على جمع المعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة من خلال استخدام أسلوب المسح المكتبي بالاعتماد على الكتب والأطروحات والمقالات العلمية، أما في الجانب التطبيقي فسيتم الاعتماد على أداة الاستبيان لإجراء الدراسة الميدانية على عينة من المدققين الخارجيين بالجزائر، والقيام بالتحليل الإحصائي لاختبار صحة الفرضيات.

#### الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة (العربية-الأجنبية) التي لها علاقة وطيدة بموضوع الدراسة، وفيما يلي عرض لبعض هذه الدراسات حسب تسلسلها الزمني:

- دراسة (Al Momani & Obeidat, 2013)، بعنوان: "The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study"، هدفت الدراسة إلى بيان تأثير أخلاقيات مهنة التدقيق على قدرة المدققين لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد تم استخدام أداة الاستبيان في جمع البيانات حيث وزعت 150 استبيان على عينة الدراسة (مدققين بالأردن)، توصلت الدراسة إلى أن قدرة المدقق على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بمجموعة كاملة من أخلاقيات التدقيق، حيث أن

تمتع المدققين بمزيد من الاستقلالية والنزاهة والموضوعية تزيد من قدرتهم على الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى ذلك استنتجت الدراسة أن قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتأثر بجوانب أخلاقيات التدقيق الأخرى كآثاره المحتملة والحقوق الإعلانية والتنظيم الشكلي والاسمي، حيث أن هذه القواعد الأربعة لأخلاقيات المدققين تؤثر على قدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية أكثر من استقلاليتهم ونزاهتهم وموضوعيتهم.

- دراسة (جعارة، 2014)، بعنوان: "أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني على مصداقية المعلومات المحاسبية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية، وقد تم إعداد استبيان لهذا الغرض، حيث وزعت 261 استبيان على عينة الدراسة (مدققي الحسابات بالأردن)، توصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني المتمثلة بـ (التخطيط والإشراف الدقيق، الفهم الكافي لبيئة عمل الشركة، إجراءات التدقيق والرأي الموضوعي، وتأهيل المدقق وتدريبه) على مصداقية المعلومات المحاسبية.

- دراسة (IKHLEF & TORCHI, 2020)، بعنوان: "The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices"، هدفت الدراسة إلى معرفة دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها للرفع من مصداقية القوائم المالية، وبالاعتماد على المنهج الوصفي، توصلت الدراسة أن السلوك الأخلاقي ضروري لمهنة التدقيق لاكتساب الثقة بالمدقق وبالتقرير الذي يقدمه حول البيانات المالية للمؤسسة، حيث أن اعتماد المدقق على المعايير الدولية للتدقيق تسهم بتنفيذ الأعمال الموكلة إليه بكل دقة وفعالية، وأن تحلي المدقق بأخلاقيات المهنة يسهم في تعزيز مهنة التدقيق ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (نصرات و بن خلفه، 2021)، بعنوان: "دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال توفر مجموعة من المبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني)، ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبيان حيث وزعت 47 استبيان على عينة الدراسة (المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق)، توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل المراجع الخارجي في الجزائر تمكنه من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والعمل على الحد منها.

وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو بيان مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، وبيان الفروق في كفاءة المدققين الخارجيين الجزائريين في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغيرات المهنة.

## المحور الأول: المدقق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي عملية منتظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة، والذي يقوم بها المدقق الخارجي استنادا إلى الأهداف والمعايير المتفق عليها والمقبولة قبولا عاما، تتطلب ضرورة الحصول على أدلة وبراهين بطريقة موضوعية، وبالشكل الذي يجعل منتجها النهائي غير خاضع لأهواء جامعها أو تكون عرضة لتحيزهم. (قيصرو أحمد، 2014، صفحة 05)

### الفرع الأول: تعريف التدقيق الخارجي

كلمة التدقيق هي ترجمة لمصطلح "AUDIT" هذه الأخيرة مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة، والتي تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققين تقريرهم، وتجدر الإشارة إلى هناك نوعين من التدقيق، التدقيق الداخلي وهو من الناحية القانونية تدقيق اختياري، والتدقيق الخارجي وهو من الناحية القانونية تدقيق إلزامي، (بروال وبراكنة، 2020، الصفحات 103-104) وهو الأمر الذي أدى إلى التركيز بهذه الدراسة على عينة من المدققين الخارجيين الذين تتوفر فيهم عوامل الاستقلالية والإلزامية مما يضمن الحيادية والجديّة في العمل، وهناك عدة تعاريف للتدقيق الخارجي التي تتفق في أهميتها وأهدافها بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، من بين هذه التعاريف ما يلي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه: "التدقيق الذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة لفحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، لإعطاء المصدقية حتى تنال القبول والرضى لمستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية". (طواهر وصديقية، 2003، صفحة 30)

ويعرف التدقيق الخارجي كذلك على أنه: "عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بأحداث اقتصادية للمؤسسة، للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين". (امين السيد، 2007، صفحة 07)

ويعرف التدقيق الخارجي أيضا بأنه: "الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية للمؤسسة، ومن ناحية أخرى فإنه نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق". (التميحي، 2006، صفحة 20)

وبناءً على ما تقدم، يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "فحص انتقادي للقوائم المالية والذي يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة، من أجل جمع أدلة الإثبات اللازمة لتكوين رأي فني محايد يعبر عن مدى صحة البيانات الواردة في القوائم المالية وعدالتها".

### الفرع الثاني: تعريف المدقق الخارجي

تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى تعريف المدقق الخارجي، منها ما يلي:

يعرف المدقق الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه

الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 07)

ويعرف المدقق الخارجي كذلك بأنه: "شخص مستقل يتمتع بالقدرة على إبداء رأي فني محايد حول البيانات المالية للمؤسسة الاقتصادية، حيث يقوم المدقق بتقييم فيما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية ووفقا لإطار القوائم المالية، وإذا كانت تعرض المركز المالي للمؤسسة بشكل عادل". (فرح و منى، 2023، الصفحات 204-205)

ويعرف المدقق الخارجي أيضا بأنه: "الشخص الذي يقوم بعمليات التدقيق ومراجعة حسابات مؤسسات متعددة تختلف في طبيعة نشاطها وحجمها وشكلها القانوني، وقد يقوم في الكثير من الأحيان بتكليف من إدارة المؤسسة بإجراء دراسات أو أبحاث مختلفة لبعض الأنشطة بغرض مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات والتي تكون مبنية على أساس توصياته". (الخطيب والرفاعي، 2009، صفحة 119)

وبناء على ما سبق، يمكن تعريف المدقق الخارجي على أنه: "شخص يتمتع بالاستقلالية التامة عن المؤسسة محل التدقيق، مؤهل علميا وعمليا للقيام بعملية التدقيق، خصوصا ما تعلق بالبيانات والسجلات المحاسبية والنظام الداخلي للمؤسسة، تدقيقا انتقاديا لإبداء رأي فني محايد حول صحة حسابات المؤسسة".

#### الفرع الثالث: محددات كفاءة المدقق الخارجي

تحدد معايير التدقيق المتعارف عليها كفاءة المدقق الخارجي، وتتلخص هذه المعايير فيما يلي:

1- المعايير العامة (الشخصية): ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للمدقق الخارجي وخبرته، والتي تسمح له بمزاولة المهنة، وهي: (شدرى ورشام، 2022، صفحة 48)

- تأهيل المدقق الخارجي: ويشترط حصول المدقق على مؤهل علمي وقدر كافي من التدريب والخبرة المهنية حتى يتمكن من انجاز عمله بكفاءة، حيث أن جودة التدقيق ترتبط بقدرة المدقق الخارجي على تحمل مسؤولية أداء عمله والتي ترتبط بالكفاءة الذاتية والتطوير المهني وذلك بتحديد المهارات والمعرفة المهنية في عصر الرقمنة.

- استقلالية المدقق الخارجي: الهدف العام للاستقلالية هو ضمان مصداقية وموثوقية القوائم المالية وتحسين كفاءة سوق رأس المال، فاستقلالية المدقق ترتبط بعمله بنزاهة وموضوعية، حيث تعتبر الموضوعية والنزاهة عوامل مهمة لضمان استقلالية المدقق الخارجي، نظرا لكون القوانين وحدها لا تضمن الامتثال الأخلاقي فالثقافة الأخلاقية هي التي تعزز موضوعية ونزاهة المدقق، وعليه فإن زيادة استقلالية المدققين الخارجيين تساهم في تحسين جودة التدقيق، ولذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لاستقلاليتهم.

- بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني للمدقق الخارجي: وهو إلزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، وذلك بالحصول على الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة، فالشك المهني هو أحد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، فالإلتزام المدقق بالحذر والشمولية واليقظة عند جمع المعلومات المتعلقة بأدلة التدقيق يمثل الإلتزام المدقق بالشكل المهني، وعليه فالمجتمع المالي يتوقع سلوكا أخلاقيا ثابتا من المدققين كونهم يربطون السلوك الأخلاقي بالمهنة فالإلتزام بالسلوك الأخلاقي للمدقق يرفع من جودة التدقيق.

2- معايير العمل الميداني: تؤكد معايير العمل الميداني على الأمور الآتية: يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكافي والإشراف الدقيق على أعمال المساعدين، يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليها ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستقتيد بها إجراءات التدقيق، الحصول على قدر كافي من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادفات. (جعارة، 2014، صفحة 24)

3- معايير إعداد التقرير: إن جودة رأي المدقق الخارجي تتأثر بنوع أدلة التدقيق، وذلك راجع إلى نقص الثقة في المصادر الرسمية التي تتطلب المزيد من الفحص، فكلما زادت كفاية وموثوقية أدلة الإثبات كلما زادت جودة تقرير المدقق، فالأدلة المادية والوثائقية أكثر موثوقية من الأنواع الأخرى كالأدلة الشفوية. (شدري و رشام، 2022، صفحة 49)

### المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية

إن الإبداع في المحاسبة يدل على حرية التفسير للقواعد المحاسبية التي تسمح بحرية الاختيار بين البدائل المحاسبية، والتي قد ينتج عنها تصوير للوضع المالي بصورة أكثر أو أقل تفاؤلا من الوضع الفعلي، والذي يمكن أن يأخذ عدة أشكال انطلاقا من أهداف معدي القوائم المالية للمؤسسة، وعموما هذه الأشكال للإبداع في المحاسبة يعرف نظريا وعمليا بمصطلح المحاسبة الإبداعية. (زرقي و شعيباني، 2018، صفحة 406)

### الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

تسمى المحاسبة الإبداعية أيضا بإدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الدخل، المحاسبة التجميلية، كل هذه المصطلحات تشير إلى التلاعب في الحسابات، وفيما يلي بعض التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية: عرف (Feleaga and malciu) المحاسبة الإبداعية على أنها: "عملية يستخدم من خلالها ممارسون مهنة المحاسبة معرفتهم وقدراتهم من أجل التلاعب بالأرقام الواردة في الحسابات السنوية للمؤسسة". (diana & al, 2009, p. 175)

وتعرف المحاسبة الإبداعية كذلك بأنها: "استخدام المحاسبة المعرفية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بينما تظل ضمن اختصاص قواعد المحاسبة والقوانين، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو الموقع الفعلي للمؤسسة، فهي تعكس ما تريد الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة". (Brijesh, 2014, p. 38)

وتعرف المحاسبة الإبداعية أيضا على أنها "عملية التحول المالي لأرقام المحاسبة مما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب به معدي القوائم المالية من خلال الاستفادة من القواعد الحالية و تجاهل بعضها أو جميعها". (Syed Zulfiqua & al, 2011, p. 532)

وبناءً على ما تقدم، تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، لإظهار القوائم المالية وفقا لما يرغب به معدوها وخلافا لما هي عليه في الواقع، من خلال الاستفادة من الثغرات والبدائل المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها".

## الفرع الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارجي هذه الظاهرة، وفيما يلي عرض أساليب التلاعب بالحسابات وأشكالها:

- المحاسبة النفعية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية لتحقيق أهداف مرغوبة منها كتحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم قانونية.

- إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل إدارة المؤسسة، أو متنبأ فيها من قبل المحلل المالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

- تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقلاً للدخل بين فترات متفاوتة المستوى، وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى سنوات ذات الدخل السيئ، ويعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ بها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ. (قدور والعراي، 2018، صفحة 287)

- التلاعب بالقوائم المالية: تعتبر القوائم المالية من الوسائل الرئيسية للاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، (بحيدة وفودوا، 2019، صفحة 114) والتلاعب بالقوائم المالية بإظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.

- ممارسات المحاسبة الإبداعية: يشير (Bambooweb Dictionary) إلى أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. (بن عباس وآخرون، 2021، صفحة 541)

مما سبق يتبين أن المحاسبة الإبداعية تعد سلوكاً غير أخلاقي من قبل المحاسبين وذلك لتحقيق أهداف معينة لخدمة فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة من المعلومات المالية للمؤسسات، نظراً لاستفحال ظاهرة التهرب الضريبي فمن الضروري فهم طبيعتها وأسبابها، والإلمام بمختلف الطرق التي تؤثر بالأرباح (الإيرادات والتكاليف) والتي تعتبر الوعاء الضريبي الذي على أساسه يتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي. (حدادي ونوبيات، 2019، صفحة 76)

## الفرع الثالث: ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

تتعدد وتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تجميل صورة الدخل للوصول إلى هدف محددة مسبقاً، أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية، ويمكن الاستشهاد بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والتي كانت السبب في انهيار شركة (ENRON) والتي اعتبرت أزمة ثقة عميقة أو أزمة

- أخلاقيات ناجمة عن هيمنة الطمع والمصالح الخاصة وقضايا تتعلق بالفساد والتحايل والكذب بخصوص المتاعب المالية لتلك الشركة، من خلال: (رقايقية وبن خديجة، 2020، الصفحات 74-75)
- لجوء إدارة الشركة إلى تضخيم أرباحها في العام الذي سبق انهيارها، خاصة مع فشل نظام الرقابة الداخلية من الناحية الأخلاقية والمالية نتيجة للخداع والتآمر المستمر في المعلومات المحاسبية والمالية.
- توكيل مجلس الإدارة مهمة مراجعة صفقات الشركة للجنة الفرعية داخل الشركة، ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة سطحية وسريعة لتلك الصفقات، كما أن عدم إفصاح مجلس الإدارة عن بعض المعلومات المهمة التي كان من الممكن أن يؤدي للكشف عنها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.
- قيام الشركة بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات، ما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعاملات المحاسبية الخاطئة
- تصرف كبار مسؤولية الشركة بأسهمها وذلك عن طريق استخدام المعلومات الداخلية والتي أنبأهم بقرب انهيار الشركة وبالتالي بيع أسهمها بأسعار جد مرتفعة، مما يعكس ذلك قضية المعلومات غير المتماثلة والمضلة بين من هم داخل وخارج الشركة.
- التدليس في الممارسات المحاسبية بالتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة والخدع المحاسبية للتغطية عن وضعيتها المالية المتدهورة وذلك بما يتناسب وتوقعات المستثمرين في البورصة.
- ومن منظور أخلاقي تعتبر تلك التلاعبات مكروهة ومحرمة شرعا وسلوكا غير أخلاقيا لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسبون في مهنتهم لتحقيق أهداف خاصة آنية لفئة معينة على حساب البقية.

### المحور الثالث: عمل المدقق الخارجي في إطار الكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية

- إن الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي هو إبداء رأي حول صدق وشرعية القوائم المالية من خلال تقريره الذي يعد وسيلة ضرورية وأساسية يعتمد عليها متخذي القرارات في قراراتهم المستقبلية حول المؤسسة، لذا يجب أن تتضمن معلومات صادقة لكسب ثقة مستخدميها، (بن الصالح ولخديمي، 2022، صفحة 439) بينما الهدف الثانوي للمدقق الخارجي هو اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية والغش، والمدقق الذي يقوم بعملية التدقيق طبقا لمعايير التدقيق يكون مسؤولا عن الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية في مجملها تخلو من تحريف جوهري، وأن التحريفات والغش اللذان يمكن إخفائهما بمهارة قد لا يمكن اكتشافهما بسهولة، (سالي وعلاق، 2017، صفحة 633) وعليه وفي ديسمبر 2002 أصدرت هيئة معايير التدقيق معيار التدقيق رقم (99) لمعالجة موضوع الغش والتلاعب، حيث أن إصدار هذا المعيار يؤدي إلى توفير الإرشاد وتوجيه المدقق الخارجي تجاه مسؤوليته في التحقق والكشف عن التلاعب والغش في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية قيد التدقيق، ويتضمن المعيار النقاط الرئيسية التالية: (سالي وعلاق، 2017، الصفحات 635-636)
- وصف التلاعب والغش ومميزاته وعلاقته بالقوائم المالية المدققة.
- طبيعة وأسلوب الاتصال بين المدقق وإدارة المؤسسة قيد التدقيق.
- مدى أهمية ممارسة الشك المنهجي عند التدقيق.
- الحصول على المعلومات للتعرف على الإبلاغ غير الصحيح بقصد التلاعب والغش في القوائم المالية.

- أهمية التواصل بين فريق التدقيق حول أخطار الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.
- التعرف على مواقع الخطورة الناتجة من الإبلاغ غير الصحيح في القوائم المالية بقصد التلاعب والغش.
- تقييم تلك الأخطاء المتفرقة بعد الأخذ بعين الاعتبار تقييم وفحص أنظمة الرقابة الداخلية.
- الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها في حالة اكتشافه لبعض تلك الأخطاء.
- تخمين الدلائل والقرائن والتي من شأنها أن تؤكد حكم المدقق الخارجي.

#### المحور الرابع: الدراسة الميدانية

تمت الدراسة الميدانية على عينة من المدققين الخارجيين والمرخص لهم بمزاولة المهنة بدولة الجزائر، وقد تم تحليل هذه الدراسة على النحو التالي:

#### الفرع الأول: أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات والبيانات الأولية اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، فضلا عن سهولة فرزها وعرضها، حيث تم تصميم الاستبيان من خلال الرجوع إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية حول موضوع الدراسة، وعرضه على مجموعة من المحكمين في التخصص وفي مجال الإحصاء من أجل ضبط الصدق الظاهري للاستبيان، وبناء على التعديلات والملاحظات المقترحة من السادة المحكمين تم الاستقرار على الصورة النهائية لأداة الدراسة (الاستبيان)، والذي تضمن جزئين أساسيين: الجزء الأول خاص بالأسئلة العامة المتعلقة بالبيانات الشخصية المهنية لأفراد عينة الدراسة وتتمثل في المركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة، في حين الجزء الثاني تضمن محور يتكون من 09 عبارات لدراسة مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولإضفاء دلالة أكبر لمحور الاستبيان ومراعاة التدرج والتنوع في الإجابات، تم الاعتماد في إعداد المحور على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي لكونه أكثر تعبيراً ودقة لرصد آراء أفراد عينة الدراسة، ويمكن توضيح هذا المقياس من خلال الجدول التالي:

#### الجدول 1: مقياس ليكرت الخماسي

الإجابات	مو افق بشدة	مو افق	مو افق بدرجة أقل	غير مو افق	غير مو افق بشدة
الدرجات	5	4	3	2	1
الفئة	[4.2-5]	[3.4-4.2]	[2.6-3.4]	[1.8-2.6]	[1-1.8]
درجة الكفاءة	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على سلم ليكرت

وقد تم استخدام برنامج التحليل (الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS طبعة 26) لعرض وتحليل البيانات الأولية للدراسة الميدانية، وفي سبيل ذلك تم الاعتماد على مجموعة من الاختبارات الإحصائية أهمها: معامل ألفا كرونباخ، التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، اختبار

شبير ويلك، اختبار ستيودنت للعينة الأحادية، اختبار ستيودنت لعينتين مستقلتين، اختبار تحليل التباين الأحادي، اختبار شيفيه.

#### الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

تم استخدام معامل كرونباخ ألفا من أجل التحقق من مستوى الثبات الذي تتمتع به أداة الدراسة، حيث يرى العديد من الباحثين المتخصصين بأن قيمته تكون جيدة إذا كانت أكبر من (0.6). وعليه تم حساب قيمة معامل كرونباخ ألفا لمجموع عبارات محور الاستبيان للتأكد من درجة ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)، ومدى إمكانية الاعتماد عليه في القيام بهذه الدراسة، والجدول الموالي يوضح نتائج ثبات أداة الدراسة.

#### الجدول 2: ثبات أداة الدراسة

معامل كرونباخ ألفا	عدد العبارات	أداة الدراسة
0.614	09	مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل كرونباخ ألفا لمجموع عبارات الاستبيان الخاص بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجاوز الحد الأدنى (0.6) حيث بلغ 0.614 وهي نسبة أكبر من 0.6، وهذا ما يعني تمتع أداة الدراسة (المتتمثلة في الاستبيان) بدرجة عالية من الثبات، ما يعني قدرتها على تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، وهو ما يفسر إحصائيا بالحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان.

#### الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يعتبر تحديد مجتمع وعينة الدراسة نقطة الانطلاق في إجراء هذه الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر بالولايات (الجزائر، برج بوعرييج، سطيف، المسيلة)، وقد تم اختيار عينة الدراسة من هذه الولايات بالاعتماد على أسلوب العينة العشوائية، وتكونت عينة الدراسة من 34 فرد موزعين بين محافظي الحسابات وخبراء محاسبين، حيث تم توزيع 36 استبيان، وتم استرجاع 35 استبيان أي بنسبة 97.20% من الاستبيانات الموزعة، وقد اتضح أن هناك استبيان واحد غير صالح للتحليل الإحصائي بسبب عدم الإجابة عليها، وعليه فإن عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل الإحصائي 34 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وقد تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية لتحليل البيانات العامة المهنية الخاصة بعينة الدراسة، وفقا لما هو موضح في الجدول الآتي:

## الجدول 3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المركز الوظيفي	محافظة الحسابات	29	85.30%
	خبير محاسبي	05	14.70%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	4	11.80%
	من 5 إلى 15 سنة	17	50%
	أكثر من 15 سنة	13	38.20%
المجموع الكلي لأفراد العينة المستجوبين 34 فرد			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه في متغير المركز الوظيفي أن ما نسبته 85.30% من أفراد عينة الدراسة مساهم المهني محافظ حسابات، تليها وظيفة خبير محاسبي بنسبة 14.70%، مما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة من ممارسي مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، ويتمتعون بخلفية محاسبية وبكفاءات علمية ومهنية تمكنهم من الإجابة على عبارات الاستبيان بشكل موثوق وإعطاء آراء ناتجة عن خبرة مهنية معقولة، كونهم على دراية بظروف ممارسة المهنة وبالأدوات والإجراءات المناسبة التي تمكنهم من إبداء رأي سليم عن القوائم المالية للمؤسسات المعروضة عليهم، وهذا ما يعطي للدراسة قيمة أكبر، أما بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة فيتضح أن ما نسبته 50% من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة من 5 إلى 15 سنة، أما ما نسبته 38.20% من عينة الدراسة خبرتهم المهنية أكثر من 15 سنة، في حين من قلت خبرتهم عن 5 سنوات جاءت نسبتهم 11.80%، ما يشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة عالية ومؤهلات علمية ومهنية لممارسة أعمال التدقيق المختلفة، ما يسمح لهم بتقييم وإجابة جيدة على محتوى الاستبيان.

الفرع الرابع: عرض وتحليل النتائج المتعلقة بمحور مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يلخص الجدول رقم (04) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الخاص بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. يلاحظ من خلاله أن كل المتوسطات الحسابية للعبارات الخاصة بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور يلاحظ أن أكبر متوسط كان للعبارة السابعة قدره 4.38 بانحراف معياري 0.652، وهذا يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر بأن المدقق الخارجي يقوم وبدرجة عالية جدا بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مما يسهل عليه عملية اكتشاف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

**الجدول 4: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور المتعلق بمدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الكفاءة
1. ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.35	0.544	2	عالية جدا
2. تحلي المدقق الخارجي بأخلاقيات سلوك المهنة تسهم في تفعيل دوره في اكتشاف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.26	0.710	3	عالية جدا
3. استقلالية المدقق الخارجي في أداء المهام الموكلة إليه تساعده في اكتشاف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	4.18	0.521	5	عالية
4. التأهيل العلمي للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته في اكتشاف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	3.71	0.719	9	عالية
5. بذل العناية المهنية اللازمة للمدقق الخارجي تزيد من فعاليته في اكتشاف ممارسات المؤسسة لأساليب المحاسبة الإبداعية.	3.94	0.694	7	عالية
6. إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية تؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسة.	4.18	0.758	6	عالية
7. قيام المدقق الخارجي بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها يسهل من عملية اكتشاف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	4.38	0.652	1	عالية جدا
8. يسعى المدقق الخارجي على تطبيق أقصى درجات الموضوعية في عمله مما يساعد في اكتشاف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسة.	3.88	0.769	8	عالية
9. يقوم المدقق الخارجي بدراسة السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة لإعداد القوائم المالية، مما يساهم في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.	4.24	0.699	4	عالية جدا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

وقد كانت المتوسطات الحسابية للعبارات (09-02-01) متقاربة جدا بمقدار (4.24-4.26-4.35) على الترتيب، ما يدل على أن ممارسة الشك المهني من قبل المدقق الخارجي وتحليله بأخلاقيات سلوك المهنة تزيد من فعاليته بدرجة عالية جدا في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن المدقق الخارجي يقوم بدراسة السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف إدارة المؤسسة في إعداد قوائمها المالية ما يساهم بدرجة عالية جدا في الكشف عن ممارسات المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

وفي العبارات (06-03) كان المتوسط الحسابي لهما بساوي (4.18)، ما يدل على أن استقلالية المدقق الخارجي الجزائري في أداء المهام الموكلة إليه تساعده وبدرجة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية، وأن إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليه يؤدي إلى كشف التلاعبات في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (08-05) متقاربة بمقدار (88.3-3.94) على الترتيب، ما يفسر على أن بذل العناية المهنية من طرف المدقق الخارجي تزيد من فعاليته بدرجة عالية في اكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما يسعى المدقق الخارجي الجزائري لتطبيق أقصى درجات الموضوعية وبشكل عالي في عمله مما يساعده في اكتشاف التلاعبات المالية في القوائم المالية للمؤسسات. كما وقد بلغ أدنى متوسط حسابي قدره 3.71 كان من نصيب العبارة (04)، ما يدل أن التأهيل العلمي للمدقق الخارجي يعمل على زيادة قدراته بشكل كبير في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

#### الفرع الخامس: اختبار فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى:  $1H_1$  يتمتع المدقق الخارجي بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية ( $1H_1$ ) تم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور.

الجدول 5: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) للمحور

Shapiro-Wilk		المحور
القيمة الاحتمالية Sig	درجة الحرية	
0.811	34	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أن القيمة الاحتمالية (Sig) وفق اختبار (Shapiro-Wilk) للعينة أقل من 50 مفردة تساوي 0.811 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، لذا يستنتج أن بيانات المحور تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات المعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الأولى هو اختبار ستودنت للعينة الأحادية عند مستوى معنوية 0.05 ومتوسط فرضي (3)، والجدول التالي يلخص نتائج الاختبار.

الجدول 6: نتائج اختبار ستودنت للعينة الأحادية (One-Sample T test) للفرضية الأولى

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig
	4.12	0.336	19.517	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال أرقام الجدول أعلاه يلاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.12 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3) ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدر 0.336، وقيمة  $t$  المحسوبة 19.517، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية ( $H_1$ ) القائلة "يتمتع المدقق الخارجي بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية:  $2H_1$  توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة.

لاختبار الفرضية ( $2H_1$ ) تم اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير المركز الوظيفي الخاص بالفرضية الثانية بغرض تحديد الاختبار المناسب لها، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول 7: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير المركز الوظيفي المفسر الخاص بالفرضية الثانية

المتغير	الفئات	Shapiro-Wilk		النتيجة	الاختبار المناسب
		درجة الحرية	Sig		
المركز الوظيفي	محافظ الحسابات	29	0.853	حسب اختبار شايبرو ويلك فإن مستويات الدلالة أكبر من 0.05 فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي	استخدام اختبار ستودنت لعينتين مستقلتين
	خبير محاسبي	05	0.928		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج في الجدول أعلاه حسب اختبار شايبرو ويلك للعينة أقل من 50 مفردة أن البيانات المتعلقة بمتغير بالمركز الوظيفي تتبع التوزيع الطبيعي، وبما أن هذا المتغير المفسر يتكون من فئتين فقط ما يتطلب استخدام اختبار ستودنت لعينتين مستقلتين (*independent-samples t-test*)، والجدول الموالي يوضح نتائج الاختبار والقرار الصادر بناءً على النتيجة المتوصل إليها.

الجدول 8: نتائج اختبارات الفروق لمتغير المركز الوظيفي المفسر الخاص باختبار الفرضية الثانية

القرار	النتيجة	الاختبار الإحصائي المناسب		المتغير
		<i>independent-samples t-test</i>		
		قيمة $t$	القيمة الاحتمالية Sig	
عدم وجود فروق	$0.182 > 0.05$	-1.365	0.182	المركز الوظيفي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية (Sig) لمتغير المركز الوظيفي أكبر من مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن اختلاف المركز الوظيفي للمدقق الخارجي لا يؤثر على كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أي أنه لا توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب

المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة، وعليه ترفض الفرضية ( $2H_1$ ) وتقبل الفرضية الصفرية ( $2H_0$ ) القائلة بأنه "لا توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة"، وهذا ما يعني رفض الفرضية الثانية.

-الفرضية الثالثة:  $3H_1$  توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة.

لاختبار الفرضية ( $3H_1$ ) تم اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بالفرضية الثالثة بهدف تحديد الاختبار المناسب لها، والجدول الموالي يوضح ذلك.

الجدول 9: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمتغير عدد سنوات الخبرة المفسر الخاص بالفرضية الثالثة

المتغير	الفئات	Shapiro-Wilk		النتيجة	الاختبار المناسب
		درجة الحرية	Sig		
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	04	0.405	حسب اختبار شايبرو ويلك فإن مستويات الدلالة أكبر من 0.05	استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي
	من 5 إلى 15 سنة	17	0.235		
	أكثر من 15 سنة	13	0.229	فالبينات تتبع التوزيع الطبيعي	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

تشير النتائج في الجدول أعلاه حسب اختبار شايبرو ويلك للعينة أقل من 50 مفردة أن البيانات المتعلقة بمتغير عدد سنوات الخبرة تتبع التوزيع الطبيعي، وبما أن هذا المتغير المفسر يتكون أكثر من فئتين ما يتطلب استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، والجدول الموالي يوضح نتائج الاختبار والقرار الصادر بناءً على النتيجة المتوصل إليها.

الجدول 10: نتائج اختبارات الفروق لمتغير عدد سنوات الخبرة المفسر الخاص باختبار الفرضية الثالثة

القرار	النتيجة	الاختبار الإحصائي المناسب		المتغير
		تحليل التباين الأحادي		
		قيمة F	القيمة الاحتمالية Sig	
وجود فروق	$0.034 < 0.05$	3.770	0.034	عدد سنوات الخبرة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية (Sig) لمتغير عدد سنوات الخبرة أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن اختلاف عدد سنوات الخبرة يؤثر على كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أي أنه توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة، وللكشف عن مصدر الفروق بالنسبة لمتغير عدد

سنوات الخبرة الخاص بالفرضية الثالثة تم الاعتماد على اختبار شيفيه، والجدول الموالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول 11: نتائج اختبار شيفيه لمصدر الفروق بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بالفرضية الثالثة

Sig	الفرق بين المتوسطات	حالات الاختبار		الانحراف المعياري	المتوسط	عدد سنوات الخبرة
0.281	0.28	من 5 إلى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.395	4.44	أقل من 5 سنوات
0.043	0.47	أكثر من 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.294	4.16	من 5 إلى 15 سنة
0.271	0.19	أكثر من 15 سنة	من 5 إلى 15 سنة	0.308	3.97	أكثر من 15 سنة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن الفروق دالة إحصائياً فقط بين المدققين الخارجيين ذات خبرة أقل من 5 سنوات والمدققين الخارجيين ذات سنوات خبرة أكثر من 15 سنة، حيث بلغت قيم المتوسط الحسابي للمدققين ذات خبرة أقل من 5 سنوات بـ 4.44 بانحراف معياري 0.395، مقابل المتوسط الحسابي 3.97 بانحراف معياري 0.308 بالنسبة للمدققين ذات سنوات خبرة أكثر من 15 سنة، وبلغت القيمة الاحتمالية (Sig) 0.043 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، ما يعني وجود فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية بين المدققين الخارجيين خبرتهم أقل من 5 سنوات والمدققين ذات خبرة أكثر من 15 سنة وهو لصالح مدقي الحسابات الخارجيين الذي خبرتهم تقل عن 5 سنوات، وهذه الفروق واضحة الأسباب ترجع لنقص كفاءة وفعالية وقدرات هؤلاء المدققين في مجال التدقيق لقلة خبرتهم، حيث أن لتحقيق جودة تدقيق عالية يتطلب وجود مدققين ذوي خبرة كبيرة ومؤهلات علمية ومهنية لمزاولة مهام التدقيق المختلفة، أما بالنسبة للفروق بين المدققين الخارجيين محل الدراسة ذات خبرة أقل من 5 سنوات والمدققين الذي سنوات خبرتهم من 5 إلى 15 سنة، وبين المدققين الخارجيين ذات خبرة من 5 إلى 15 سنة والمدققين ذات الخبرة أكثر من 15 سنة، فهي غير دالة إحصائياً حيث بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) 0.281، 0.271 على الترتيب، مما يعني عدم وجود فروق بين كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

ومما سبق، يتم قبول الفرضية ( $3H_1$ ) القائلة "توجد فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

## خاتمة

جاءت هذه الدراسة بهدف تحديد مدى كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال دراسة ميدانية على عينة مدققي الحسابات الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر، وأهم ما توصلت إليه الدراسة: أن المدقق الخارجي يتمتع بكفاءة عالية في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية، حيث يطبق المدقق الخارجي وبدرجة عالية أقصى درجات الموضوعية أثناء قيامه بعملية التدقيق، والعمل وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها مما يسهل عليه ويساعده في اكتشاف التلاعبات المالية ضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وأن استقلالية المدقق الجزائري الخارجي وتحليه بأخلاقيات المهنة تزيد من فعاليته وقدرته في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية لأساليب المحاسبة الإبداعية، كما أن إلمام المدقق الخارجي بالمبادئ المحاسبية وتأكده من السياسات المحاسبية المعتمدة من طرف إدارات المؤسسات تزيد من كفاءته في الكشف عن التلاعبات في القوائم المالية.

كما أظهرت الدراسة عدم وجود فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير المركز الوظيفي الخاص بأفراد عينة الدراسة، وبينت الدراسة أيضا وجود فروق في كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة الخاص بأفراد عينة الدراسة، وكان مصدر تلك الفروق المدققين الخارجيين الجزائريين الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات، ويرجع ذلك لنقص كفاءة وفعالية وقدرات هؤلاء المدققين في مجال التدقيق لقلة خبرتهم، حيث أن لتحقيق جودة تدقيق عالية يتطلب وجود مدققين ذوي خبرة كبيرة ومؤهلات علمية ومهنية لمزاولة مهام التدقيق المختلفة.

وفي ظل هذه النتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- تدعيم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلجان التدقيق والتي تنظم العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، وتساعد على منع التواطؤ بين المحاسبين والمدققين الخارجيين، مثل ما قامت به شركة (ENRON) التي تلاعبت بقوائمها المالية بالتواطؤ مع مكتب التدقيق (Arthur Anderson).
- العمل على تطوير التشريعات والأنظمة التي تنظم عمل المدققين الخارجيين بالجزائر، ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية ومهنية عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوط إدارات المؤسسات.
- عقد دورات تكوينية لفائدة ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بالجزائر في مجال كشف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، مما يعود ذلك بالإيجاب على ممارسي المهنة.
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية اختيار المدقق الكفء بناءً على الخبرة المهنية العالية للمدقق وتركيبه مكتب التدقيق الخاص به.

## قائمة المراجع

### أولاً: بالعربية

- أحمد بحيدة، و محمد فودوا. (2019). عولمة المحاسبة، مجالاتها وأهم مظاهرها وأبعادها. *مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال*، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 03(02)، الصفحات 106-127.
- احمد لطفي امين السيد. (2007). *التطورات الحديثة في المراجعة*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- أسامة عمر جعارة. (2014). أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني على مصداقية المعلومات المحاسبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، جامعة محمد بوضياف، المسيلة الجزائر، 07(11)، الصفحات 18-42.
- بومدين بروال، و سلمى براكنة. (2020). مشاركة المدقق الخارجي في عملية التدقيق الاجتماعي لتحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. *المجلة الجزائرية للأمن الإنساني*، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 05(02)، الصفحات 99-124.
- حورية بن الصالح، و عبد الحميد لخديمي. (2022). دور الافصاح والشفافية في تحقيق جودة تقارير المدققين. *مجلة الإقتصاد وإدارة الأعمال*، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 06(01)، الصفحات 433-449.
- خالد الخطيب، و خليل الرفاعي. (2009). *علم تدقيق الحسابات -النظري والعملي-* (المجلد 01). عمان، الأردن: دار المستقبل.
- رافد محمد فرح، و كامل محمد منى. (2023). تأثير تقرير المدقق الخارجي على وفق المعيار الدولي IAS 705 في قرار منح الائتمان. *مجلة الريادة للمال والأعمال*، جامعة النهرين، العراق، 04(01)، الصفحات 203-201.
- ريان بن عباس، و آخرون. (2021). دور المحاسبة القضائية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. *مجلة دراسات وأبحاث اقتصادية في الطاقات المتجددة*، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر، الجزائر، 08(02)، الصفحات 534-555.
- سارة حدادي، و عبد القادر نويبات. (2019). ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 12(01)، الصفحات 73-86.
- عبد الوهاب نصرات، و بالقاسم بن خلفه. (2021). دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة الجزائرية للتسيير والاقتصاد*، جامعة محمد بن أحمد، وهران، الجزائر، 15(02)، الصفحات 147-167.
- علي عبيد قيصر، و ماهر محمد أحمد. (2014). دور المدقق الخارجي في ظل التحديات المعاصرة في الحد من ظاهرة غسل الأموال. *مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية والإدارية*، جامعة الكوفة، العراق، 10(30)، الصفحات 1-26.

- فاطمة الزهراء رقايقية، و منصف بن خديجة. (2020). آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، 20(01)*، الصفحات 65-88.
- للجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية. (29 جوان، 2010). القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (المادة 22). (02).
- محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقية. (2003). *المراجعة وتدقيق الحسابات*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- محمد دينوري سالمي، و فاطمة علاق. (2017). دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، الجزائر، 08(01)*، الصفحات 623-648.
- معمور سعاد شكري، و كهينة رشام. (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي. *مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة ابن باديس، مستغانم، الجزائر، 12(01)*، الصفحات 44-63.
- نبيلة قدور، و حمزة العرابي. (2018). دور ركائز وآليات حوكمة الشركات في تحجيم التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. *مجلة الأقتصاد والتنمية، جامعة يحي فارس، المدية، الجزائر، 06(01)*، الصفحات 281-303.
- هادي التميمي. (2006). *مدخل إلى التدقيق* (المجلد 03). عمان، الأردن: دار وائل.
- وسام زرقواد، و لطفي شعباني. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة. *مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عشور، الجلفة، الجزائر، 12(03)*، الصفحات 404-413.

#### ثانيا: بالأجنبية

- Al Momani, M. A., & Obeidat, M. I. (2013). The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study. *Journal of Business and Management, 08(13)*, pp. 118-136.
- Brijesh, Y. (2014). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective. *Journal of Management and Social Sciences Research, 03(01)*, pp. 38-53.
- diana, b., & al, e. (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *annales universitatis apulensis series oeconomica, Universitatis Apulensis, 11(01)*, pp. 170-183.
- IKHLEF, S., & TORCHI, M. (2020). The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative Accounting practices. *Academic Review of social and human studies, Université Hassiba Ben Bouali.Chlef,Algeria, 12(02)*, pp. 3-14.
- Syed Zulfiqa, A. S., & al, e. (2011). Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. *Journal of Trade, Economics and Finance, 02(06)*, pp. 531-536.