

دور التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية The role of internal audit in reducing negative practices of creative accounting

براهيم عمروش*

جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، مخبر التنمية المحلية المستدامة، amrouche.brahim@univ-medea.dz

عبد الله بن شعبان

جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة (الجزائر)، مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر، a.benchabene@univ-dbkm.dz

تاريخ القبول : 2020.12.26

تاريخ المراجعة : 2020.12.26

تاريخ الاستلام : 2020.12.08

مستخلص : تهدف هذه الدراسة لإبراز مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وتبيان أهمية هذه الوظيفة داخل الشركات عن طريق القيمة المضافة التي تقدمها على أساس استقلالية المدقق الداخلي عن مختلف الوظائف الأخرى. لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا الدراسات السابقة في الجانب النظري للدراسة، وتم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية قمنا فيها بتصميم استبيان قصد جمع بيانات أولية قابلة للتحليل، ووزعت استمارات الاستبيان على عينة مهنية مكونة من 87 فرد بطريقة يدوية وإلكترونية. خلصت الدراسة لنتائج تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي لها أهمية بالغة في الشركة حيث تعمل على تقديم خدمات تأكيدية، استشارية وتقييمية حيث تعطي قيمة مضافة من خلالها، لكن تبقى جودة هذه الخدمات مرتبطة بمدى استقلالية المدقق الداخلي، بالإضافة لدور المدقق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وهذا مرتبط بالعناية والتخطيط الجيد لعملية التدقيق زيادة إلى الموضوعية في القيام بالوظيفة.

الكلمات المفتاحية : المقدرة المهنية، موضوعية المدقق، جودة التدقيق الداخلي

تصنيف JEL : M40، M41، M42.

Abstract : This study aims to highlight the extent to which the internal audit function has contributed to the detection and reduction of creative accounting practices and to demonstrate the importance of this function within companies through the added value that it provides on the basis of internal auditor independence. about various other functions. To achieve the objectives of the study, we adopted previous studies in the theoretical side of the study, and the theoretical aspect was supported by a field study in which we designed a questionnaire to collect primary data that can be analyzed, and the questionnaire forms were distributed to a professional sample of 87 individuals manually and electronically. The study concluded that the internal audit function is very important in the company as it serves to provide a firm, advisory and evaluation services where it gives added value, but the quality of these services remains linked to the extent of internal auditor independence, as well as the role of internal auditor in detecting And reduce creative accounting practices This is linked to the careful planning of the audit process to increase the objectivity of the job.

Keywords : Professional ability, auditor's objectivity, internal audit quality

JEL Classification Codes : M40، M41، M42.

* المؤلف المرسل : برااهيم عمروش، amrouche.brahim@univ-medea.dz

1. مقدمة

نتيجة التغيرات التي طرأت على بيئة الأعمال الدولية خلال السنوات الأخيرة، وزيادة حجم المؤسسات مكتسحة بذلك الأسواق المحلية والدولية، ونظرا للتوجه الرأس مالي وما نتج عنه من انفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة حدة تضارب المصالح ما بين المساهمين وإدارة الشركة بشكل خاص ومع أصحاب المصالح بشكل عام، حيث أدت هذه التطورات إلى حدوث أزمات مالية واقتصادية خلال العقود السابقة، كل هذا كان نتيجة لاضمحلال الثقة وضبابية المعلومات وغياب الشفافية والإفصاح ضمن القوائم المالية، وهذا راجع إلى انتهاج إدارة الشركات ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف الإبقاء على مصالحها الخاصة، هذا ما جعل المنظمات الدولية والهيئات المهنية للتوجه نحو الاهتمام بالية التدقيق الداخلي، لإعادة غرس الشفافية والإفصاح ضمن القوائم المالية التي تعدها الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

على ضوء الطرح السابق الذي يبين أن وظيفة التدقيق الداخلي يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي تعتبر وسيلة علاجية ووقائية لهذه الممارسات، ومن هذا المنطلق ارتأينا التعبير عن إشكالية الدراسة في السؤال الجوهرى الموالي:

كيف يساهم التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية ؟

ويمكن أن يتفرع السؤال الجوهرى إلى الأسئلة الفرعية الموالية :

- ما هي الأهمية التي تحتلها وظيفة التدقيق الداخلي في الشركة ؟
 - ما هو دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
 - و على ضوء الأسئلة الفرعية السابقة يمكن تخمين الفرضيتين التاليتين التي نسعى لاختبارهما :
 - الفرضية الأولى : تكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في القيمة المضافة التي تقدمها للشركة والمترتبة بدرجة استقلالية المدقق الداخلي ؛
 - الفرضية الثانية : يساهم التدقيق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- تكمن أهمية هذه الدراسة في الخطورة التي تلحقها التلاعبات المحاسبية في عرض المعلومات المالية بتهديد استمرارية الشركات من خلال المعلومات المغلوطة التي يستعملها متخذ القرارات، حيث تنتهز بعض إدارات الشركة المحاسبة الإبداعية لتحقيق مصالحها الخاصة على حساب المصلحة العامة، كما تستمد أهمية الدراسة من المشكل الذي تعالجه عن طريق الإلمام بدور وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحد من هذه الممارسات الإبداعية.
- مع تزايد الاهتمام بدراسة موضوع التدقيق الداخلي وفي إطار الحيوية العلمية والعملية التي يكتسبها هذا المفهوم من خلال مختلف الأدوار التي يؤديها خاصة في مجال المحاسبة، تهدف هذه الدراسة لإبراز مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وتبيان أهمية هذه الوظيفة داخل الشركات عن طريق القيمة المضافة التي تقدمها على أساس استقلالية المدقق الداخلي عن مختلف الوظائف الأخرى الخاضعة لعملية التدقيق.

ولمعالجة إشكالية هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى أربعة محاور تسبقهم مقدمة وتلهم خاتمة، تطرقنا في الثلاثة الأول منها إلى التأسيس النظري للكل من وظيفة لتدقيق الداخلي، المحاسبة الإبداعية والعلاقة التي تربطهما، هذا من خلال تحليل النتائج التي جاءت به الدراسات السابقة حول هذا الموضوع، أما المحور الرابع والأخير فخصص لدراسة وتحليل نتائج الاستبيان الذي قمنا بتصميمه وتوزيعه على عينة من المدققين الداخليين ومجموعة من المحاسبين بالإضافة إلى مدراء تنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة، كما اشتمل أيضا ممتني مهنة التدقيق الخارجى، وقدر حجم العينة 87 مفردة، واعتمد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات.

2. الإطار النظري للتدقيق الداخلي

لقد تزايد الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي منذ بداية القرن العشرين، وهذا راجع لتعدد الفضائح المالية في مختلف الشركات، مما أدى بمختلف الهيئات التي تدير هذه الشركات بدعم هذه الوظيفة بكفاءات بشرية تستطيع من خلالها تحقيق الأهداف المنوطة بوظيفة التدقيق الداخلي بالفاعلية والكفاءة المطلوبتين؛ ونظرا للدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في توجيه العمليات نحو النجاح وفحص وتقويم النشاطات المالية والإدارية والتشغيلية أصبح من الضروري وجود وظيفة تدقيق داخلي تتمتع باستقلالية بما كانت لتسمح لها بأداء مهامها وتحقيق أهدافها، وذلك عن طريق استعمال أدوات خاصة بها.

2.1. تعريف التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي خص بها التدقيق الداخلي، حيث عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) "بأنه: نشاط استشاري وتقييمي موضوعي ومستقل، أسس لتطوير وإضافة قيمة إلى عمليات المنظمة، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال إتباع مدخل نظامي وموضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات حوكمة الشركات. (bertin elisabeth, 2007, pp. 20-21) كما يوجد من عرفه على أنه "نشاط يتميز بالاستقلالية والموضوعية، ويعد أداة رقابته تهدف إلى تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الإدارية المرسومة، وتهدف إلى التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما يعد وظيفة استشارية تقدم اقتراحات حول التحسينات اللازمة إدخالها مما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها" (خلف عبد الله الوردات، 2014، صفحة 28).

2.2. أهداف وأهمية التدقيق الداخلي

من العرض السابق لمفهوم التدقيق الداخلي تبين لنا أن التدقيق الداخلي له هدفين أساسيين الأول الحماية حيث كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كان التدقيق الداخلي يعرف على أنه ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول الشركة، كما يهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره إلى حماية الشركة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان دور التدقيق الداخلي ينصب على التأكد من سلامة المعلومات المحاسبة المعدة ومدى الاعتماد عليها، ومن الملاءمة من أساليب القياس والسياسات والإجراءات المحاسبية، وأيضا التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد الشركة، ومن انجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية، لحماية أصول الشركة (القباني بناء على، 2006، صفحة 29).

مع تطور مفهوم التدقيق الداخلي ظهر هذا الهدف الجديد لوظيفة التدقيق الداخلي وهو البناء، وتحقيق هدف البناء يكون من خلال اقتراح العلاج والتوصيات للمشاكل ونقاط الضعف التي قام باستخراجها المدقق الداخلي نتيجة العمل الذي قام به من فحص، حيث تتضمن التعاريف الفائزة الاعتراف بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي وذلك تلبية لاحتياجات الإدارة (عيادي محمد لين، 2008، صفحة 88).

في حين تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه أداة رقابة فعالة تساعد إدارة الشركة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على الممتلكات والأصول الشركة، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذان المدقق الخارجي، وأهم آليات التحكم لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميته، نتيجة تضافر مجموعة من العوامل المتمثلة في كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة المؤسسة للمعلومات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط، حاجة المؤسسة إلى حماية ووقاية أموالها من الغش والسرقة والخطأ، وجود التدقيق الاختياري الذي يعتمد على العينات. (يوسف محمود جربوع، 2008، صفحة 128)

3. الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع التي تحظى بالاهتمام الواسع من طرف الباحثين والكتاب، وتقوم المحاسبة الإبداعية بصفة عامة على إتباع كل الوسائل والأساليب للتأثير على الربح، وإظهار القوائم المالية للشركات حسب ما ترغب به الإدارة والذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق مصالح فئة على مصالح فئات أخرى لها علاقة بالشركة.

3.1. تعريف المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في كتاب المفكر الإنجليزي " Ian Griffiths " عام 1986، وتعددت تعاريف المحاسبة الإبداعية، لأن هذا النوع من المحاسبة ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي ولا يوجد تأصيل علمي له. (خالدي عادل، 2017، صفحة 20) حيث عرف (Ian Griffiths) المحاسبة الإبداعية بأنها "إن كل شركة تتعامل مع أرباحها بطريقة خاصة، وكل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، والأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة، يتم تغييرها كليا من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حصان طروادة، وهذا الخداع يكون معدا بمذاق شهي جدا وشرعي بصورة كلية، إنها المحاسبة الإبداعية". (jones michael john, 2011, p. 4) كما عرفت على أنها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، أو أي إجراء أو خطوة اتجه إدارة الأرباح أو تهديد الدخل". (charles w.mulford & eugene, 2002, p. 58) E.comiskey, قد عرفت أيضا بـ "الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارة الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المالي أو كلاهما، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية". (مطر محمد، 2006، صفحة 101)

3.2. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

يمكن استعراض دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الرئيسية للإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وقد يكون احتمالا بتواطؤ مع مدقي الحسابات الخارجيين. (بالرقي تيجاني، 2012، الصفحات 36-38)
- **تمهيد الدخل:** تعتبر عملية تقليل حدة التقلبات في الأرباح المعلنة للشركة عن المستوى الطبيعي أو الوسائل التي تستخدمها الإدارة لتقليل التقلبات في أرقام الدخل المعلن بالنسبة إلى الدخل المتوقع أو المستهدف خلال المتغيرات الوهمية (المحاسبية) أو المتغيرات الحقيقية (التشغيلية)، ويمكن أن يحصل الدخل إما بطريقة طبيعية ناتجة عن الأعمال التشغيلية للشركة أو بطريقة مفتعلة ناتجة عن تدخل الإدارة بهدف تحقيق الاستقرار في نمو الدخل، ويمكن اعتبار تمهيد الدخل عملية تسوية مقصودة للدخل الحقيقي بهدف الوصول للمستوى المطلوب، والذي يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحدود الممكنة أو المسموح بها في ضلال المبادئ المحاسبية. (اقداس حسين هادي الناصر، 2012، صفحة 55)
- **التأثير بالإيجاب على سمعة الشركة في سوق العمل:** تستخدم أحيانا أساليب المحاسبة الإبداعية لغرض الحصول على التمويل لتحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركة وذلك حتى لا تسمح الظروف المالية (مشاكل السيولة) كالظروف التشغيلية أو الاستثمارية مما يسبب لها أحيانا عدم القدرة على سداد التزاماتها ولكي تستطيع الحصول على التمويل من

الوحدات المالية فإنها سوف تخضع للعديد من الشروط، ومن تلك الشروط يجب على الشركة من خلال أنشطتها أن يكون وضعها المالي جيد بدأ من استلام التمويل إلى غاية سداده مع الفوائد. (ليندا حسين نمر الحلبي، 2007، صفحة 17)

4. دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعتبر التدقيق الداخلي من أهم الوسائل التي يستخدمها مجلس الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية والعمليات والقيود التي تقوم بها مختلف وظائف الشركة حتى تضمن جودة التدقيق الداخلي في الحد من سلوك من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك عن طريق توفير مجموعة من الشروط في الشخص الذي يقوم بعملية التدقيق الداخلي.

4.1. علاقة المقدرة المهنية للمدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

أشار معهد المدققين الداخليين الأمريكي عام 2005 إلى أنه من المفترض أن تتوافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية ويفترض أنه كلما زادت المقدرة المهنية للمدققين الداخليين كلما زادت مقدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، (فداوي أمينة، 2017، صفحة 261) وتتوقف المقدرة المهنية للمدققين الداخليين على القيام بالإجراءات المناسبة للحد من المحاسبة الإبداعية في الميزانية وجدول حساب النتائج (سنوسي كوتر، 2017، الصفحات 24-25).

4.2. علاقة موضوعية المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

يقصد بالموضوعية تمتع قسم التدقيق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز، وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المدققين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتأثير على جودة البيانات المالية للشركة، وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المدققين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في البيانات المالية، لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لقسم التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية. (رفاعي إبراهيم مبارك، 2009، صفحة 30)

4.3. علاقة جودة تنفيذ مهام المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

تتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها التخطيط الجيد لعملية التدقيق، ونطاق العمل المنفذ ووجود دليل للتدقيق الداخلي بالشركة، ووجود نظام لرقابة جودة أداء التدقيق الداخلي بالشركة، فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام التدقيق وكان نطاق العمل معقول وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم عمل المدققين الداخليين بالإضافة لوجود نظام لمراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني أن المدققين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. (فداوي أمينة، 2017، الصفحات 262-263)

5. تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

5.1. ثبات الاستبيان

تم الاعتماد على طريقة التناسق الداخلي باستخدام معامل ألفا كرونباخ والقائمة على أساس تقدير معدل ارتباط العبارات فيما بينها من أجل اختبار ثبات الاستبيان وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ بالنسبة للاستبيان ككل (0.743)، وهذا ما يدل على ثبات الاستبيان وإمكانية الاعتماد عليه.

2.5. الخصائص الديموغرافية للعينة

في هذا العنصر سيتم دراسة الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تفيد دراسة خصائص العينة من معرفة طبيعة ونوعية النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة وتشمل خصائص العينة كل من السن، بالإضافة للتوظيف، المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

الجدول 1. توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

السن	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	10	11.5٪
من 31 إلى 40 سنة	44	50.6٪
من 41 إلى 50 سنة	28	32.2٪
أكثر من 51 سنة	5	5.7٪
المجموع	87	100٪

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

من خلال الجدول السابق يتضح أن نسبة الفئة التي يتراوح سنها من 31 إلى 40 سنة هي أكبر نسبة بـ 50.6٪، أما النسبة الثانية بـ 32.2٪ فهي لفئة من 41 إلى 50 سنة، بينما نسبة الفئة أقل من 30 سنة 11.5٪ ونسبة 5.7٪ هي لفئة أكثر من 50 سنة، وتعود النسبة المرتفعة لفئة 31 إلى 40 سنة لحداثة النسيج الاقتصادي الذي تم طرح الاستبيان فيه.

الجدول 2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	49	56.3٪
ماستر	20	23٪
ماجستير	6	6.9٪
دكتوراه	3	3.4٪
شهادة مهنية	9	10.3٪
المجموع	87	100٪

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

من خلال الجدول السابق اتضح أن نسب توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي ظهرت أن أغلبية أفراد عينة الدراسة الحاملين لشهادة ليسانس بنسبة 56.3٪، وهذا يعود إلى أن منصب الوظيفة التي وجه لها الاستبيان لا يحتاج إلى مؤهل علمي أكبر للتوظيف، أما فيما يخص باقي أفراد العينة الدراسة قد مثلت نسبة 23٪ لحاملي شهادة ماستر، و10.5٪ لديهم شهادة مهنية، ونسبة 6.9٪ حاملين شهادة ماجستير، بينما 3.4٪ حاملين لشهادة دكتوراه.

الجدول 3. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
مدقق داخلي	19	21.8٪
مدقق خارجي	12	13.8٪
محاسب	38	43.7٪
مدير تنفيذي	12	13.8٪
عضو مجلس الإدارة	6	6.9٪
المجموع	87	100٪

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

من خلال الجدول السابق يتضح أن توزيع نسب العينة حسب متغير الوظيفة والمهنة، حيث أظهر أن النسبة الأكبر تعود للمحاسبين بنسبة 43.7٪، أما النسبة الثانية فهي للمدققين الداخليين بنسبة 21.8٪، وكانت النسبة الثالثة متمثلة في مدققين خارجيين بنسبة 13.8٪ ومتساوية مع نسبة المدراء التنفيذيين، أما النسبة الأخيرة فهي راجعة إلى أعضاء مجلس الإدارة بـ 6.9٪.

الجدول 4. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

السن	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	16.1 ٪
من 5 إلى 10 سنوات	37	42.5 ٪
من 11 إلى 15 سنة	21	24.1 ٪
أكثر من 15 سنة	15	17.2 ٪
المجموع	87	100 ٪

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

من خلال الجدول السابق لوحظ أن توزيع النسب حسب سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة، أوضح أن أعلى نسبة كانت للفئة التي تتراوح خبرتها من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 42.5٪ ثم تليها الفئة التي تتراوح خبرتها من 11 إلى 15 سنة بنسبة 24.1٪ و 17.2٪ لديهم خبرة أكثر من 15 سنة، وأخيرا نسبة 16.5٪ لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، وهي نسب عادية بالنظر لتوزيع أفراد على متغير السن وباعتبار أن 50.6٪ من الأفراد العينة سبهم في فئة 31 إلى 40 سنة فالخبرة المهنية لهم تكون متوسطة.

3.5. عرض نتائج واختبار فرضيات الدراسة

3.5.1. عرض الإحصائيات الوصفية: يوضح الجدولين نتائج المحصل علمها حسب الاستبيان الموزع

الجدول 5. نتائج آراء العينة حول أهمية وظيفة التدقيق الداخلي بالشركة

العبارة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تكرار نسبة	42	43	2	-	-	4.45	0.54	موافق بشدة
2	تكرار نسبة	32	47	5	3	-	4.24	0.71	موافق بشدة
3	تكرار نسبة	20	30	20	15	2	3.58	1.09	موافق
4	تكرار نسبة	27	45	9	4	2	4.04	0.90	موافق
5	تكرار نسبة	26	56	3	2	-	4.21	0.61	موافق بشدة
6	تكرار نسبة	24	53	8	2	-	4.13	0.66	موافق
7	تكرار نسبة	26	54	6	1	-	4.21	0.61	موافق بشدة
المؤشرات الإحصائية للمحور مجمعة									
		29.9	62.1	6.9	1.1	-	4.12	0.68	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

تظهر النتائج الموجودة في الجدول بأن وظيفة التدقيق الداخلي لها أهمية كبيرة في الشركة، حيث جاءت النتائج في مجملها موافقة حسب مقياس ليكارت الخماسي حيث كانت المتوسطات الحسابية أعلى من المتوسط الافتراضي. نلاحظ العبارة (1) كانت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.54) في حين احتلت العبارة (2) المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.24) وانحراف معياري (0.71)، وبلغ المتوسط الحسابي (4.21) والانحراف المعياري (0.61) للعبارتين (5) و(7)، في حين تلمهم العبارة (6) بمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.66)، ثم العبارة (4) بمتوسط حسابي (4.04) وانحراف معياري (0.9)، وفي المرتبة الأخيرة العبارة (3) بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (1.09) وهذا لا يعني أنها غير جيدة إنما كانت أغلبية العينة موافقة عليها. وهذا يدل على وعي شركات على أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في حماية الأصول الشركة ودعم الوظائف الأخرى.

الجدول 6. نتائج آراء العينة حول دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تكرار نسبة	24	42	10	11	-	3.90	0.94	موافق
2	تكرار نسبة	10	26	28	20	3	3.22	1.04	محايد
3	تكرار نسبة	31	45	11	-	-	4.22	0.65	موافق بشدة
4	تكرار نسبة	36	44	02	5	-	4.27	0.77	موافق بشدة
5	تكرار نسبة	19	30	15	20	3	3.48	1.16	موافق
6	تكرار نسبة	24	42	10	11	-	3.90	0.94	موافق
7	تكرار نسبة	31	48	4	4	-	4.22	0.73	موافق بشدة
8	تكرار نسبة	16	56	11	3	1	3.95	0.74	موافق
9	تكرار نسبة	17	56	11	2	1	3.98	0.72	موافق
10	تكرار نسبة	5	18	32	31	1	2.94	0.91	محايد
		5.7	20.7	36.8	35.6	1.1	3.81	0.80	موافق

المؤشرات الإحصائية للمحور مجمعة

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماداً على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

يدل الجدول على أن التدقيق الداخلي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث نلاحظ المؤشرات الإحصائية للنحور تشير إلى الموافقة حيث احتلت العبارة (4) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.27 وانحراف معياري 0.77، في حين جاءت في المرتبة الثانية كلتا من العبارتين (3) و(8) بمتوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري 0.65 و 0.73، وبلغ المتوسط الحسابي (3.98) والانحراف المعياري (0.91) للعبارة (9)، في حين احتلت العبارتين (1) و(6) المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.90) وانحراف معياري (0.94)، وتلهم العبارة (5) بمتوسط حسابي (3.48) وانحراف معياري (1.16)، كما كان المتوسط الحسابي للعبارة (2) بـ (3.22) وانحراف معياري (1.04) وفي الأخير العبارة (10) بمتوسط حسابي (2.94) وانحراف معياري (0.91). وجميع هذه النتائج تدل على أن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يمكن الحد منها عن طريق وظيفة التدقيق الداخلي.

2.3.5. اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الأولى : تم بناء الفرضية الأولى على أن القيمة المضافة التي يقدمها التدقيق الداخلي من خلال الأنشطة التي يقوم بها تقوم على أساس استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي عن باقي الوظائف الأخرى بالشركة وعليه تكون :

- الفرضية العدمية : لا توجد دلالة إحصائية مابين استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي والقيمة المضافة التي تقدمها من خلال العمليات التي يقوم بها ؛
- الفرضية البديلة : توجد دلالة إحصائية مابين استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي والقيمة المضافة التي تقدمها من خلال العمليات التي يقوم بها.

بعد اختبار فرضية المحور الأول تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول 7. اختبار T للعينة البسيطة خاص بالمحور الأول

المحور	قيمة (T)	قيمة (T) الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α) sig	المتوسط الحسابي
أهمية التدقيق الداخلي بالشركة	15.319	1.660	86	0.000	4.12

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

وعلى ضوء نتيجة الجدول السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة مساوية لـ (15.319) هي أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ (1.660)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من (0.05)، وبناء على هذه النتائج نفرض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على وجود دلالة إحصائية بين استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي والقيمة المضافة التي يقدمها من خلال الأنشطة التي يقوم بها.

اختبار الفرضية الثانية : تم بناء الفرضية الثانية على أساس أن المدقق الداخلي له دور مهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وعليه تكون :

- الفرضية العدمية : لا يوجد دور للمدقق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؛
 - الفرضية البديلة : للمدقق الداخلي دور هام في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- بعد اختبارنا للمحور الثاني الذي يمثل هذه الفرضية تحصلنا على النتائج التالية :

الجدول 8. اختبار T للعينة البسيطة خاص بالمحور الثاني

المحور	قيمة T	قيمة (T) الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة (α) sig	المتوسط الحسابي
دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة	9.466	1.660	86	0.000	3.81

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتمادا على الاستبيان ومخرجات برنامج SPSS)

وعلى ضوء نتيجة الجدول السابق تبين أن قيمة (T) المحسوبة مساوية لـ (9.466) هي أكبر من قيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ (1.660)، كما أن مستوى الدلالة المحسوب (0.000) أقل من (0.05)، وبناء على هذه النتائج نفرض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن المدقق الداخلي له دور هام في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، وهذا من خلال العناية المهنية المبذولة من طرفه، كما أن التخطيط الجيد لعملية التدقيق تمنحه فرص أكبر من الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وهذا باستخدام خبرة العملية ومؤهلاته العلمية.

6. خاتمة

تحظى وظيفة التدقيق الداخلي باهتمام كبير في الشركات وهذا راجع للخدمات التي تقدمها لتحقيق هدف من الأهداف الإستراتيجية لأي شركة وهو بقاءها في مزاولة نشاطها واستمراريتها، فتعتبر الخدمات التأكيدية الاستشارية التي تقدمها وظيفة التدقيق الداخلي هي الإطار الرئيسي المعتمد داخل الشركة للتأكد من سير العمليات ومدى مطابقتها لما هو مخطط له، من خلال فحص وتقييم مدى فعالية الأنظمة الرقابية، ومتابعة تنفيذ المهام التي تمكن من كشف عن مواطن القوة والضعف وتحليل الانحرافات في تنفيذ المهام وتقديم الاقتراحات لتجنبها مستقبلا.

كما تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي وممارستها تكون سلبية على مصداقية القوائم المالية، فهي تمارس دون خرق القوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية لتقديم انطباع مظل عن عائد الشركة ومخاطر التي تواجهها، حيث أن هذه الممارسات مخلة بالشفافية والمصداقية المعلومات المالية، وأيضا يصعب الكشف والحد من هذه الممارسات باعتبارها لا تمس القوانين المحاسبية.

لذلك هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات وأثرها في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وتوصلت إلى النتائج الآتية :

- وظيفة التدقيق الداخلي لها أهمية بالغة في الشركة حيث تعمل على تقديم خدمات تأكيدية، استشارية وتقييمية تعطي القيمة المضافة :
- القيمة المضافة الناتجة عن وظيفة التدقيق الداخلي لها علاقة إيجابية مدى استقلالية المدقق الداخلي ؛
- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، حيث يعكس واقع المحاسبة الإبداعية الصورة السلبية لعملية الإبداع والابتكار ؛
- دور المدقق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها يرتبط بشكل كبير بالعناية المهنية والتخطيط الجيد لعملية التدقيق الداخلي زيادة إلى الموضوعية في القيام بالوظيفة ؛
- ولرفع من فرص وظيفة التدقيق الداخلي في كشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية وحد منها نقترح ما يلي:
- إنشاء منظمة مهنية للتدقيق الداخلي تعمل على تنظيم آليات مزاولة الوظيفة مع إصدار معايير التدقيق الداخلي تتوافق مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات الوظيفة آخذة بعين الاعتبار البيئة الجزائرية ؛
- تفعيل إدارة المخاطر من خلال إنشاء خلية متخصصة بدراسة محيط الشركة وتحديد مخاطرها مع الأخذ بعين الاعتبار خطر المحاسبة الإبداعية ووضع الإستراتيجية مناسبة لتفادي الوقوع فيها ؛
- اتخاذ إجراءات ردعية اتجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات، وحماية لحقوق الملاك وأصحاب المصالح.

6. قائمة المصادر والمراجع

- بالرقي تيجاني. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، المجلد 12 (العدد3).
- اقداس حسين هادي الناصر. (2012). *حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي من خلال تمهيد الدخل دراسة تطبيقية*. مذكرة ماجستير. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. بغداد.
- القباني بناء علي. (2006). *المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني*. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- خالدي عادل. (2017). الإبداع المحاسبي وتأثيره بالاستراتيجية المالية للمؤسسة دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤثر SBF250 للفترة 2011 إلى 2014. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق. جامعة يحي فارس. المدينة.
- رفاعي ابراهيم مبارك. (2009). *جودة الأنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية*. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. المجلد (العدد 74).
- سنوسي كوثر. (2017). دور التدقيق الداخلي في الحد من الأساليب المحاسبية الإبداعية. مذكرة ماستر في فحص المحاسبي. جامعة محمد خيضر. بسكرة.
- عيادي محمد أمين. (2008). *مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام امعلومات المحاسبي في المؤسسة*. مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة الأعمال. جامعة الجزائر 3. الجزائر.
- فداوي أمينة. (2017). دور ركائز حوكمة الشرات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250. أطروحة دكتوراه في العلوم المالية تخصص مالية ومحاسبة والتسويق في المؤسسة. جامعة باجي مختار. عنابة.
- خلف عبد الله الوردات. (2014). *دليل التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية الصادرة عن IIA الطبعة 1*. (الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع).
- ليندا حسين نمر الحلبي. (2007). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. مذكرة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط. عمان.
- مطر محمد. (2006). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني لأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية* (الطبعة 1). عمان: دار الوائل للنشر والتوزيع.
- يوسف محمود جربوع. (2008). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق* (الطبعة 1). الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- bertin elisabeth. (2007). *audit interne enjeux et partiques à l'international*. paris: Eyrolles edition organisation.
- charles w.mulford, & eugene E.comiskey. (2002). *The financial numbers game detecting creative accounting practices*. new york: john wiley & sons.
- jones michael john. (2011). *creative accounting fraud and international accounting scandals (1 edition)*. london: john wiley & sons' ild publication chichester

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

براهيم عمروش وعبد الله بن شعبان. (2020). دور التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية. *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*. المجلد 02 / العدد 2020-02 .