

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الشريف مساعدي



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تربص

مقدم ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

تحت عنوان:

دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

"دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس"

تحت إشراف:

- د. كلاش مريم

إعداد الطلبة:

- بوستة خير الدين

- بوستة ريان لخضر

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيس

- استاذ محاضر-ب-

- صيد ماجد

مشرف

- استاذ مساعد-ب-

- كلاش مريم

مناقش

- استاذ تعليم عالي

- رقايقية الزهراء

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان

الحمد لله على جزيل عطائه الذي أماننا وسدّد خطايانا وألهمنا الطموح لإنجاز هذا العمل
والصلاة والسلام على نبيينا وحبیبنا سيد الخلق وخاتم المرسلین.
نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة الدكتورة " كلاًش مریم " لتفضلنا
بالإشراف على هذه المذكرة ومتابعتها المخلصة وتوجيهاتها السديدة التي كان لها الأثر
في إنجاز هذه المذكرة وإخراجها على أكمل وجه، فلنعي منا كلّ المحبة والإخلاص
والتقدير

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى كافة أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير بجامعة محمد الشريف مساعدية بسوق أهراس.
ونتقدم بالشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة على قبولهم تقييم وناقشة
وإثراء هذا البحث.





إلى أبويّ وأخوتي وأصدقائي، فلقد كانوا بمثابة
العضد والسند في سبيل استكمال البحث. ولا
ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور
الأكبر في مُساندتي ومدّي بالمعلومات القيّمة
أهدي لكم بحث تخرّجي داعياً المولى - عزّ وجلّ
- أن يُطيل في أعماركم، ويرزقكم بالخيرات.

بوسته خير الدين



ها أنا أقف شامخاً على عرش التفوق
والنجاح، متخرجاً بكل فخر وعزة، وبهذه
المناسبة العظيمة اهدي تخرجي لأهلي
فرداً فرداً وإلى كل من ساندني بكلمة وإلى
كل من وقف معي، شكراً لكم يا أغلى
الناس بحياتي.

بوستة ريان لخضر



ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

تناولت الدراسة " دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " حيث هدفت هذه الدراسة إلى تقييم وتحليل النظام المالي و الإداري للمؤسسة لضمان دقة وصدق البيانات المالية والتقارير المقدمة من المؤسسة. التدقيق يساعد في تعزيز الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية التي تعتمد عليها الأطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ قرارات مستنيرة. ولقد إعتمدنا في الجانب التطبيقي على دراسة عينة موظفي المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس " حيث قدرت ب 30 موظف متبعين المنهج التحليلي في جمع البيانات والمعلومات و المعطيات المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث إستخدمنا إستبيان و تم توزيعه على عينة الدراسة موظفي مؤسسة الدهن و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج: تمثلت النتائج المتحصل عليها في دراستنا في: أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام الأساليب المحاسبية المرنة بشكل يمكن أن يكون مضللاً لتحسين الصورة المالية للشركة. يلعب التدقيق دوراً رئيسياً في الحد من هذه الممارسات من خلال: التحقق من صحة الأرقام والتقارير وتحديد المناطق الخطرة و كذلك تعزيز الشفافية و تقديم تقارير مستقلة. كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التدقيق، أساليب المحاسبة الإبداعية، معايير التدقيق الخارجي.

Study summary:

The study dealt with "the role of the audit function in reducing creative accounting practices", as this study aimed to evaluate and analyze the financial and administrative system of the institution to ensure the accuracy and honesty of financial statements and reports submitted by the institution. Auditing helps enhance transparency and credibility in financial information that internal and external parties rely on to make informed decisions. In the applied aspect, we relied on the study of the sample of employees of the National Foundation for paint , the souk ahra unit," where it was estimated at 30 employees following the analytical approach in collecting data, information and data related to the subject of the study, where we used a questionnaire and was distributed to the study sample of paint Foundation employees and the study came to a set of results: the results obtained in our study were: creative accounting is the use of flexible accounting methods in a way that can be misleading to improve the Financial image of the company. Auditing plays a key role in reducing these practices by: verifying the correctness of figures and reports, identifying Dangerous areas, as well as promoting transparency and independent reporting.

Keywords: creative accounting, auditing, creative accounting methods, external auditing standards.

فهرس المحتويات

| رقم الصفحة | فهرس المحتويات |
|--|--|
| - | الآيات |
| - | الإهداء |
| - | الشكر والتقدير |
| I | الملخص |
| II | فهرس المحتويات |
| V | قائمة الجداول |
| VII | قائمة الأشكال |
| IX | قائمة الملاحق |
| أ | المقدمة العامة |
| الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق | |
| 05 | تمهيد |
| 06 | المبحث الأول: عموميات حول التدقيق |
| 06 | المطلب الأول: ماهية التدقيق |
| 07 | المطلب الثاني: أهمية و أهداف التدقيق |
| 09 | المطلب الثالث: أنواع التدقيق |
| 12 | المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي |
| 12 | المطلب الأول: مفهوم و أهمية التدقيق الداخلي |
| 14 | المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي |
| 15 | المطلب الثالث: المعايير و المبادئ الدولية للتدقيق الداخلي |
| 17 | المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي |
| 17 | المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي و تقسيماته |
| 19 | المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي |
| 23 | المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي |
| 25 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية | |
| 26 | تمهيد |
| 27 | المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية |
| 27 | المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية |
| 28 | المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية |
| 29 | المطلب الثالث: الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية |
| 30 | المبحث الثاني: خصائص و أساليب و نتائج إستخدام المحاسبة الإبداعية |
| 30 | المطلب الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية |

فهرس المحتويات

| | |
|----|--|
| 31 | المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية |
| 31 | المطلب الثالث: طرق المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية |
| 35 | المبحث الثالث: علاقة التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية |
| 35 | المطلب الأول: سلوك المدقق إتجاه المحاسبة الإبداعية |
| 36 | المطلب الثاني: الإتجاهات و الأساليب الحديثة لكشف ممارسة المحاسبة الإبداعية |
| 37 | المطلب الثالث: الإجراءات الواجب تطبيقها للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية |
| 41 | خلاصة الفصل |
| | الجانب الميداني للدراسة |
| 43 | المبحث الأول: تقديم المؤسسة و منهجية الدراسة الميدانية |
| 43 | المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن |
| 44 | المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الدهن بسوق اهراس و مهام دوائرها |
| 48 | المطلب الثالث: الأدوات و الإجراءات المستخدمة في الدراسة |
| 49 | المبحث الثاني: عرض و تحليل ومناقشة النتائج |
| 49 | المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاسبان |
| 50 | المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة |
| 53 | المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة |
| 63 | خلاصة الفصل |
| 65 | الخاتمة |
| 69 | قائمة المراجع |



قائمة الجداول

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|--|-------|
| 49 | معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي نرمي اليه. | 1-3 |
| 50 | معامل ألفا - كرونباخ لمحاو الاستبيان. | 2-3 |
| 50 | توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي. | 3-3 |
| 51 | يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة. | 4-3 |
| 52 | يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة. | 5-3 |
| 54 | يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أهمية التدقيق ووظيفته داخل المؤسسة. | 6-3 |
| 57-56 | يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة. | 7-3 |
| 59-58 | يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 8-3 |
| 60 | س 8 من المحور الثالث: تضمن الشركة تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق. | 9-3 |
| 60 | س 9 من المحور الثالث: على المدقق الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقاريره. | 10-3 |
| 61 | س 10 المحور الثالث: يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | 11-3 |



قائمة الأشكال

| الصفحة | العنوان | الرقم |
|--------|---|-------|
| 45 | الهيكل التنظيمي لوحدة الدهن سوق أهراس. | 1-3 |
| 51 | يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص. | 2-3 |
| 52 | يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة. | 3-3 |
| 53 | يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة. | 4-3 |
| 55 | يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور لوظيفة التدقيق داخل المؤسسة. | 5-3 |
| 57 | يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لعبارات محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة. | 6-3 |
| 59 | يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 7-3 |



الملاحق

| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|------------|--------------------|
| 01 | الإستبيان |
| 02 | مخرجات برنامج spss |
| 03 | قائمة المحكمين |



مقدمة عامة

في عالم الأعمال والاقتصاد الحديث، يلعب التدقيق دورًا حاسمًا في ضمان نزاهة وموثوقية المعلومات المالية. واحدة من أهم المهام التي تقوم بها وظيفة التدقيق هي الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وهي استخدام أساليب محاسبية تهدف إلى تقديم صورة مضللة أو مغلوطة للوضع المالي للمؤسسة.

فالتدقيق يوفر مراقبة مستقلة وموضوعية على المعلومات المالية للمؤسسة. يساعد هذا المراقب المستقل على تحديد أي ممارسة محاسبة إبداعية، مثل التلاعب بالإيرادات أو المصروفات، أو تغيير التقديرات المحاسبية بشكل غير مبرر. يمكن للتدقيق أن يكشف عن أي تضارب في المعلومات المالية، مما يساعد في تحقيق الشفافية والمصدقية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن للتدقيق أن يكون أداة قوية لتحسين الحوكمة المؤسسية والرقابة الداخلية. من خلال تقديم توصيات لتحسين الضوابط، يمكن للمؤسسات تعزيز نزاهتها المالية وتقليل فرص حدوث محاسبة إبداعية. إن دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية يعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى تعزيز استقرار الأسواق المالية وزيادة الكفاءة الاقتصادية.

➤ الإشكالية:

تتفق معظم تعاريف التحقق، على الرغم من الاختلافات اللغوية، على أن عملية التدقيق تتضمن عدة عناصر، وهي الفحص والتحقق والتقرير. يهدف الفحص إلى ضمان دقة عمليات القياس وسلامة تسجيلها وتحليلها وإجمالها. يهدف التدقيق إلى الحكم على صحة البيانات المالية النهائية كتعبير صحيح عن عمل المشروع لفترة مالية معينة. يهدف التقرير إلى استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير مقدم للمستفيدين من الدول النهائية. تعتبر نهاية عملية التدقيق، عندما يشير المدقق إلى رأيه الفني المحايد في البيانات المالية ككل من حيث التمثيل الصادق والعادل للوضع المالي، أي التعبير عن الواقع الحقيقي ويشهد عليه المدقق.

في هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن احتمال حدوث أخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية واضح بسبب المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات، بدءًا من إثبات العمليات وانتهاءً بإعداد البيانات المالية النهائية، ولكن في بعض الأحيان يمكن أن تكون هذه الأخطاء مقصودة، ويمكن أن تصبح حتى سياسة تتبعها إدارة الشركة للتلاعب ببعض الممارسات المحاسبية. و من هنا نطرح الإشكالية التالية:

"ما مدى تفعيل دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟"

و للإجابة على هذه الإشكالية يجب طرح التساؤلات التالية:

- هل هناك دور لوظيفة التدقيق داخل المؤسسة؟
- هل تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك فروق ذو دلالة إحصائية بين التدقيق و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

➤ فرضيات الدراسة:

يتم بناء فرضيات الدراسة وفقا لمشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة، نظرا لأن فرضيات الدراسة هي استجابات في الوقت الفعلي للظاهرة قيد الدراسة وحلول يمكن التنبؤ بها للمشكلة قيد الدراسة، سيتضح من الجانب التطبيقي



مقدمة عامة

إمكانية رفضها أو قبولها. تشرع هذه الدراسة في بناء فرضياتها من خلال تحليل وكشف علاقات التأثير بين المتغيرات المستقلة (التدقيق المحاسبي) وبين المتغير التابع (المحاسبية الإبداعية)، وقد تم توزيع الفرضيات على النحو التالي: الفرضية الأولى: لا يوجد هناك أي دور لوظيفة التدقيق داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية: تمارس المؤسسات المحاسبية الإبداعية.

الفرضية الثالثة: يوجد فروق ذات دلالة احصائية بين وظيفة التدقيق و الحد من ممارسة المحاسبية الابداعية و بالتالي هناك تأثير وظيفة التدقيق على الحد من ممارسة المحاسبية الابداعية.

➤ أهمية الدراسة:

يعد الموضوع قيد المناقشة من أهم المشاكل والتحديات في مجالات المحاسبة والمعرفة المالية، وهو موضوع المحاسبة الإبداعية القائمة على خداع المستفيدين ومستخدمي البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات من أجل تحقيق أهداف معينة تخدم جهات معينة، خاصة في ظل قلة الدراسات التي تعاملت مع هذه الظاهرة في الوطن العربي.

من ناحية أخرى، تتناول هذه الدراسة دور المدقق وقدرته على إثراء الجانب المعرفي لدور لجان التدقيق في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، مع الإشارة إلى العقبات التي قد تحول دون تحقيق هذا الدور، بحيث يسعى الباحث إلى معرفة العلاقة بين دور المدقق ومدى قدرته على اكتشاف أساليب الابتكار المحاسبي بمختلف أشكاله المطبقة أثناء إعداد البيانات المالية النهائية.

➤ أهداف الدراسة:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية.
 - بيان أسباب استخدام الإدارة لعمليات الابتكار المحاسبي في إعداد بياناتها المالية.
 - إظهار أهم الحيل المالية أو أساليب المحاسبة الإبداعية كجزء من تجميل البيانات المالية.
- والهدف من ذلك هو إظهار أهمية الاعتماد على المعايير الدولية لمراجعي الحسابات، مما يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الاستفادة من أوجه القصور في القواعد المحاسبية.

➤ منهج الدراسة:

هدف معالجة موضوع الدراسة، إستخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، من خلال إستخلاصه من الدراسات و الكتب، المقالات العلمية، المداخلات، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي حيث تمت المعالجة من خلال استخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتجة من الجزء النظري، و ذلك بالإعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS).

➤ حدود الدراسة:

الحدود المكانية: المؤسسة الوطنية للدهن ENAP هي مؤسسة وطنية اقتصادية مختصة في إنتاج شتى أنواع الدهون العضوية (الدهون، الطلاء المبرنق مواد صبغية مستحلبات، مجففات، و أنواع الصمغ).

الحدود الزمنية: إبتداء من 2024/03/07 إلى غاية 2024/03/28.

➤ أسباب إختيار الموضوع:

- لكونه موضوع جديد، و يخدم مجال التخصص.



مقدمة عامة

- لأن الموضوع يعالج مشكلة من أهم المشاكل التي عانت ولا تزال تعاني منها مهنة المحاسبة، خاصة في ظل الاستخدام السيء للمبادئ والأسس المحاسبية للوصول إلى إعطاء صورة عن المؤسسة، غير تلك التي هي عليها حقيقة.

- الأهمية الكبيرة لهذه القضية وخطورتها بالنسبة للاقتصاد الجزائري.

- تقديم تكملة في هذا المجال من خلال توضيح العلاقة بين فعالية عملية التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية.

➤ صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بالإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر.

- رفض معظم المؤسسات استقبالي و ملئ استمارة الاستبيان، والسبب يبقى مجهول ربما لظروف معينة وكثرة انشغالاتهم.

➤ الدراسات السابقة:

تناول العديد من الباحثين في دراستهم التي تم الاطلاع عليها والتي قاموا فيها بربط التدقيق بالمحاسبة الإبداعية منها:

-دراسة (العمراوي سمية، 2016-2017): "التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين"هدفت هذه الدراسة الى الالمام بكافة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية وتبيين طريقة الكشف عن الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية، ثم ابراز مدى قدرة التدقيق الداخلي على مجابهة مخاطر المحاسبة الإبداعية.

-دراسة (الخشاوي و الدوسري، 2008): "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق من ممارستها ونتائجها"هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الأساليب المستخدمة في ضل مايعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف الى الاتجاهات الحديثة للكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بينت الدراسة أهمية دور المدقق الخارجي في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

وكان من اهم نتائج الدراسة وجود العديد من الاتجاهات و الأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ابرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، كذلك ان للمدقق الخارجي دور مهم و محوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية

➤ هيكله الدراسة:

الجانب النظري: لقد إعتمدنا في هذا الجانب على عدّة مصادر وذلك عن طريق الإستعانة بما هو متوفر من المصادر والمراجع العربية والأجنبية، إضافة للمقالات المنشورة، والرسائل الجامعية والمصادر الأخرى المتاحة.

الجانب التطبيقي: فقد جاء كدراسة ميدانية بمؤسسة الدهن ولاية سوق أهراس أين تم تقسيمه إلى مبحثين حيث

قدمت المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول وختم الفصل بتحليل البيانات واختبار الفرضيات المصاغة



الفصل الأول

الاطار النظري

لوظيفة التدقيق

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

وظيفة التدقيق هي عملية فحص وتقييم موضوعي ومستقل لأنشطة وأنظمة المؤسسة بهدف التأكد من أن هذه الأنشطة والأنظمة تتم وفقاً للمعايير والإجراءات والسياسات المحددة. تساهم وظيفة التدقيق في تحسين العمليات الإدارية والمالية، وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح، وحماية الأصول، وتحسين أداء المؤسسة بشكل عام. حيث أن وظيفة التدقيق تعتبر جزءاً حيوياً من حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر، وتساهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين الأداء المؤسسي.

الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق

التدقيق هو عملية منهجية تتضمن فحص وتحليل وتقييم البيانات والأنظمة والإجراءات لضمان الدقة والامتثال للمعايير والسياسات المحددة. يهدف التدقيق إلى التأكد من أن العمليات والأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية تنفذ بشكل صحيح وفعال.

المطلب الأول: ماهية التدقيق

في عام 1581، ظهرت أول منظمة مهنية في مجال التدقيق في البندقية. مع زيادة الحاجة إلى هذه المهنة، بدأت دول أخرى بسرعة في تنظيم هذه المهنة. كانت بريطانيا العظمى أول من أخذ زمام المبادرة لتنظيم هذه المهنة. تم إنشاء رابطة المحاسبين القانونيين في عام 1854، ثم في فرنسا عام 1881 وفي الولايات المتحدة عام 1882 وفي ألمانيا عام 1896.¹ التدقيق المالي (بالإنجليزية Financial Audit): وهو التحقق من صحة البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتأكد من صحتها وعدتها، التدقيق له علاقة بالمحاسبة ولكنه تخصص مستقل بذاته، وظيفة المدقق تكمن في جمع الأدلة للتأكد من صحة البيانات أو وجود خطأ ما، تهدف عملية التدقيق المالي إلى توفير الأدلة المادية للخروج بتأكيد صحة البيانات المالية من عدمها بعد فحص تلك البيانات من جميع النواحي، وإعطاء صورة حقيقية وعادلة عن تلك التقارير، لزيادة قيمة ومصداقية البيانات المالية الصادرة عن الإدارة ومن ثم طمأننة المعنيين بتلك البيانات المالية للحد من المخاطرة عند المستثمرين.²

- تحدد جمعية المحاسبة الأمريكية مفهوم التدقيق "هو عملية منهجية وموضوعية للحصول على وتقييم الأدلة القاطعة فيما يتعلق بالحقائق والأحداث الاقتصادية من أجل التحقق من درجة التطابق بين هذه الحقائق والمعاني المحددة و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بهذا التحقق".
- يعرف التدقيق أيضاً باسم "التحقق الاقتصادي المنتظم من الأدلة والأدلة على البيانات الواردة في دفاتر وسجلات الشركة في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً من خلال برنامج محدد مسبقاً بهدف التعبير عن رأي تقني محايد حول صحة ونزاهة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير".³
- عملية التدقيق هي فحص للمعلومات من قبل شخص خارجي، بشرط أن يكون هو الذي أعدها أو استخدمها من أجل زيادة فائدة المعلومات للمستخدم.
- ويمكن تعريفه على أنه اختبار تقني صارم وبناء يجريه محترف مؤهل ومستقل من أجل إعطاء رأي مسبب حول جودة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من المؤسسة، وحول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة مخلص للأصول والوضع المالي ونتائج المؤسسة.
- تعريف منظمة العمل الفرنسية: "التدقيق هو تعهد أو طريقة منهجية يتم تقديمها بطريقة منسقة من قبل طرف مستقل يستخدم مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم من أجل إصدار حكم فعال ومستقل، بناء على معايير التقييم، وتقييم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالمنظمة"

¹ أحمد حلي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص. 49.

² عبد الله أمين خالد: علم تدقيق الحسابات، د ط، دار وائل للنشر، الإسكندرية، 2001، ص 108.

³ مرجع سابق، ص 127.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

- التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة على المعلومات لتحديد درجة الامتثال للمعايير المحددة مسبقا والإبلاغ عنها، ويجب أن يتم التدقيق من قبل شخص مختص ومستقل.¹
- التدقيق هو عملية فحص ومراجعة سجلات وبيانات الشركات أو الأفراد للتأكد من دقتها و موثوقيتها. الهدف الرئيسي من التدقيق هو التأكد من أن السجلات المالية و التقارير المالية تمثل بشكل عادل و صحيح الوضع المالي للمؤسسة. هناك نوعان رئيسيان من التدقيق:

1. التدقيق الداخلي: يتم بواسطة موظفين داخل المؤسسة، ويهدف إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية والتأكد من الامتثال للسياسات والإجراءات الداخلية.

2. التدقيق الخارجي: يتم بواسطة مدققين مستقلين من خارج المؤسسة، وغالبًا ما يكون مفروضًا من قبل القوانين أو اللوائح. يهدف إلى تقديم رأي مستقل حول عدالة البيانات المالية ومدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية. تشمل خطوات التدقيق عادة ما يلي:

1. التخطيط: فهم طبيعة وأهداف العمل ووضع خطة تدقيق مناسبة.

2. جمع الأدلة: فحص السجلات والوثائق المالية للحصول على الأدلة الضرورية.

3. التقييم: تحليل الأدلة المستلمة وتقييمها للتأكد من دقتها.

4. التقرير: إعداد تقرير يحتوي على نتائج التدقيق وأي توصيات لتحسين العمليات المالية والإدارية.

التدقيق يلعب دورًا حيويًا في تعزيز الشفافية والمصداقية المالية، ويساعد الشركات والمستثمرين والمساهمين على اتخاذ قرارات مالية مستنيرة.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

التدقيق سواء كان داخليًا أو خارجيًا، يلعب دورًا أساسيًا في دعم استدامة المؤسسات وتعزيز شفافية ومصداقية التقارير المالية، مما يعزز من ثقة جميع الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة.

الفرع الاول: أهمية التدقيق

يلعب التدقيق دورًا مهمًا في الدوائر المالية والدوائر الحكومية والاقتصاد، ويرى البعض منهم أن أهمية التدقيق تكمن في كونه وسيلة وليس غاية، وهذا يعني أنه يهدف إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتتبنائها في اتخاذ قراراتها وتطوير سياساتها، ويمكن تصنيف هذه الطوائف إلى خمس فئات:

1. المستثمرون: أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في أوروبا والولايات المتحدة بعد الحرب العالمية الثانية إلى زيادة عدد المساهمين في هذه الشركات، وبالتالي فصل الملكية عن الإدارة، وهو ما جعل الحاجة إلى التدقيق أمرًا لا غنى عنه، حيث يتم تعيين مدقق حسابات مستقل ومحايدين يراقب تصرفات إدارة الشركة، وينقل المعلومات إلى مستثمري الشركة للتحقق من أموالهم.²

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009، ص 75.

² أحمد حلبي جمعة: المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 72.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

2. مجلس الإدارة: تعتمد إدارة المنظمة على البيانات المعتمدة من قبل المدقق المحاييد والمستقل، مما يزيد من الثقة في هذه البيانات، و بالتالي يزيد من درجة الموثوقية، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المنظمة قد نفذت أنشطتها بنجاح، مما أدى إلى إعادة انتخاب وتجديد أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك إلى زيادة مكافآتهم.
3. البنوك والمؤسسات المالية: تتقدم معظم المؤسسات بطلب للحصول على قروض من البنوك والمؤسسات الائتمانية وقبل موافقة هذه البنوك على منح هذه القروض، تقوم هذه البنوك بفحص وتحليل الوضع المالي ونتائج أعمال هذه المؤسسات، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد هذه القروض بفائدة في الوقت المحدد.
4. الوكالات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تنشرها المشاريع في كثير من الحالات، بما في ذلك مراقبة النشاط الاقتصادي أو تطوير السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب. لا يمكن للدولة تنفيذ هذه الإجراءات دون بيانات موثوقة ومعتمدة من أطراف محايدة، وفحص هذه البيانات بعناية والتعبير عن رأي تقني محايد وعادل بشأنها.
5. الشركة: أصبح التدقيق دورا مهما في الشركة تحت المسؤولية الاجتماعية أو الاجتماعية بالإضافة إلى المسؤولية البيئية لأن المدقق له دور مهم في إرساء مبادئ التنمية المستدامة وحماية المستهلك.¹

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

واستنادا إلى التطور التاريخي للتدقيق والتعاريف المقدمة إليه، فإنه يبين لنا بوضوح تطور أهداف هذا الأخير من حقبة إلى أخرى بعد التطور الذي شهدته المؤسسة من جهة واتباع الأطر المستخدمة للمعلومات من جهة أخرى، حيث تطورت أهداف التدقيق من الكشف عن التلاعب واختلاس الأموال إلى تطوير محايد. سنقوم بإدراج أهداف التدقيق في النقاط التالية:

1. التحقق من صحة المعلومات الواردة في البيانات المالية عن طريق الجرد المادي أو المادي، بالتأكد من أن جميع الأصول هي ملك للشركة وأن الالتزامات ملتزمة بها.
2. ضمان دقة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية من ناحية، ومن ناحية أخرى العمل على معالجة هذه البيانات بطريقة توفر معلومات كاملة ومعبرة عن الوضع الحقيقي للمنظمة.
3. تقييم الأحداث المحاسبية وفقا لأساليب المحاسبة المعمول بها.²
4. الحصول على معلومات موثوقة ومعبرة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة من خلال تقديمها والإفصاح عنها.
5. إبداء رأي فني غير متحيز حول مدى انعكاس البيانات المالية النهائية للمؤسسة للمركز المالي الفعلي للمؤسسة.
6. التقرير عن المشاهد المتعلقة بالواقع الفعلي للمنظمة والتي تؤثر على درجة مصداقية عناصر البيانات المالية المراجعة والمعلن عنها.

بالإضافة إلى هذه الأهداف، هناك أهداف أخرى ظهرت نتيجة للتحويل الذي أثر على أهداف المؤسسة بشكل عام، بحيث لم تعد الربحية التجارية هي الهدف الأكثر أهمية، حيث أنها تشترك في أهمية الأهداف الأخرى، على وجه الخصوص

¹ حلي جمعة: الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، الأردن 2009، ص57.

² أحمد غنيم: دور دراسات الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، الطبعة الثانية، مطبعة مكتبة القاهرة، مصر

2002، ص107.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

العمل على تحقيق الربحية الاجتماعية، أي العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة بشكل عام، مما يعني أن الربحية التجارية لم تعد الهدف الأكثر أهمية¹.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك عدة أنواع من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي يتم من خلالها النظر في عملية التدقيق. يمكن تصنيف عملية التدقيق وفقاً لعدة مؤشرات، على النحو التالي:

الفرع الاول: أنواع التدقيق من حيث نوع التدقيق

1. **التحقق الكامل:** تحت هذا النوع، يتحقق المدقق من الإدخالات والسجلات بنسبة 100٪، وهذا يحدث في المشاريع الصغيرة وما يسمى بالتدقيق التفصيلي الكامل، وقد تطور التدقيق الكامل مع توسع المشاريع والشركات الصغيرة إلى ما يسمى بالتدقيق الكامل الاختياري في هذا النوع، يفحص المدقق عينات من الإدخالات والسجلات والمستندات المدمجة عكسياً في أنظمة الرقابة الداخلية، ولا يجوز تقييد سلطة التدقيق من خلال تحديد حجم نطاق التدقيق في المراجعة الشاملة الكاملة الاختيارية².

2. **التحقق الجزئي:** يقتصر عمل المدقق على فحص عمليات أو عناصر معينة يكون مسؤولاً عن مراجعتها فقط، مثل التحقق من قوائم جرد المنتجات، ولا يتلقى المدقق المشورة الفنية بشأن البيانات المالية في هذا النوع من التدقيق³.

الفرع الثاني: أنواع التدقيق من حيث وقت إجراء التدقيق

1. التحقق النهائي

1.1. تعيين من قبل المدقق:

✓ بعد انتهاء السنة المالية المدققة.

✓ بعد إجراء التسويات النهائية وإنشاء الحسابات الختامية وقائمة الوضع المالي.

✓ بعد إقفال الحسابات.

✓ واحدة من عيوب هذا التدقيق:

- عدم الكشف عن الأخطاء والاحتيال في حالة إجراء عملية.

- التأخير في تقديم تقرير المدقق.

- الخلط بين العمل في مكتب المدقق والمنشأة مما يؤدي إلى الارتباك في العمل في مكتب المدقق والعميل.

2. **التحقق المستمر:** يقوم المدقق بإجراء هذا النوع من التدقيق بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمنشأة كجزء من خطة وبرنامج تدقيق شامل.

¹ أحمد غنيم: مرجع سابق، ص ص 109-110.

² blond, hob wood govgeh. W.llars accuting auditing and ass urems 2012. p 24

³ ألفين آدين، جيمس بلويك: تدقيق مدخل متكامل، ترجمة احمد حجاج، د ط، دار المريخ للطباعة و النشر، 2009، ص 55.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

الفرع الثالث: أنواع التدقيق من حيث هيئة التدقيق

1. المراجعة الداخلية للحسابات: هذا هو التدقيق الذي تقوم به هيئة داخلية للشركة من أجل حماية أموال الشركة وتحقيق أهداف الإدارة، وتحقيق إنتاجية أكبر، والامتثال لسياسة الإدارة .
2. المراجعة الخارجية للحسابات: يتم تنفيذها من قبل منظمة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية الشركة وتهدف إلى تقرير محايد عن عدالة البيانات المالية وعرض الوضع المالي من خلال الميزانية وبيان الدخل لفترة مالية معينة.

الفرع الرابع: أنواع التدقيق من حيث درجة الالتزام

1. التدقيق الإلزامي: هذا تدقيق مطلوب بموجب القانون للشركات والمؤسسات.
2. التدقيق الاختياري: تدقيق غير مطلوب بموجب أي قانون، مطلوب من قبل مالكي المنشأة، والتي يمكن أن تكون كاملة أو جزئية.

الفرع الخامس: أنواع التدقيق من حيث درجة اكتمال التدقيق ومدى مسؤولية المدقق

1. فحص منتظم: الغرض من هذا التدقيق هو ضمان دقة البيانات المالية وأهمية نتيجة العمل والوضع المالي، بمشورة مدقق فني محايد، وفقا لهذا التدقيق، يكون المدقق مسؤولا عن أي إهمال أو إهمال في ممارسة العملية المهنية.
2. مراجعة الحسابات لغرض محدد: الغرض من هذا الفحص هو البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها الفحص، وقد سبق هذا الفحص فحص أو تدقيق عادي، على سبيل المثال، فحص الدفاتر بحثا عن الاحتيال أو الاختلاف، أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم.¹

الفرع السادس: أنواع التدقيق من حيث حجم التدقيق

1. المراجعة المالية: هذا هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والوثائق والكتب الخاصة حول المرافق من أجل صياغة رأي تقني محايد، بما في ذلك التفتيش والتقرير والتحقيق.
2. التحقق الإداري: من المخطط مراجعة الجوانب الإدارية والتأكد من أن الإدارة تدير المرفق للحصول على أقصى قدر ممكن من الفوائد والعوائد بأقل تكلفة ممكنة.
3. التحقق من الأهداف: يهدف إلى التحقق من أن أهداف المنظمة المحددة مسبقا قد تحققت بالفعل، والغرض من هذا التدقيق هو تحسين الأداء.
4. التدقيق القانوني: الغرض منه هو ضمان تطبيق النصوص القانونية واللوائح المالية والإدارية الصادرة عن الحكومات المختلفة، وكذلك تطبيق الشركة أو المؤسسة بموجب نظامها الأساسي ولوائحها.
5. التدقيق الاجتماعي: بعد أن أصبح أحد أهداف رفاهية المجتمع الذي تتطور فيه، ولد هذا النوع من الفحص الدقيق من وفاء المشروع بهذا الواجب.²

¹ ألفين آدينين ، جيمس بلويك : مرجع سابق، ص56.

²وليم توماس، امرسون هنكي: التدقيق بين النظرية و التطبيق، تعريب احمد حجاج، كمال حسوين السعيد، دط، دار المريخ للطباعة و النشر، 1989، القاهرة، ص 19.

الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق

الفرع السابع: أنواع عمليات التدقيق المستقلة:

1. الجانب المالي للمراجعة: يتمثل تدقيق البيانات المالية في الحصول على عناصر إثباتية تسمح بتأكيد دقة الأرقام الواردة في هذه البيانات المالية واتساقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً أو أي مبدأ محاسبي عالمي، عندما يقتصر عمل المدقق هنا على فحص الحسابات الواردة في البيانات المالية وإظهارها له، لأن المدقق في هذا العمل على دراية بفحص معظم المستندات الداعمة التي تظهر في البيانات المالية، بما في ذلك ويجب الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الخاضع عبارة عن مجموعة من الضمانات التي تساهم في الرقابة على المنشأة، وأنه من خلال تقييم هذا النظام يمكنه تحديد نزاهته وبالتالي نزاهة النظام المحاسبي والحكم على جميع العمليات المحاسبية على الرغم من ضجره بأمثلة القرارات فقط.
2. التدقيق التشغيلي: يعرف تدقيق العمليات بأنه "تدقيق منتظم لأنشطة وحدة اقتصادية (أو قطاع معين منها) ومدى تحقيق الأهداف المرجوة من أجل تحسين الأداء، وتحديد الفرص لتحسين هذا الأداء، وتقديم التوصيات اللازمة لهذا الغرض أو اتخاذ تدابير أخرى"، ويعرفه المعهد المالي الفيديرالي الكندي، إن "الهدف الرئيسي من تدقيق العمليات هو مساعدة العمليات التشغيلية (من أجل تحليل المخاطر والمخاطر الموجودة في الأهداف المحددة)". تشمل أمثلة عمليات تدقيق العمليات: تدقيق النظام المحاسبي القائم على الحساب الآلي، وتقييم فعاليته وموثوقيته، وتقديم توصيات لتحسين النظام.¹
3. مراجعة الحسابات الضريبية: الغرض من عملية التدقيق الضريبي هو فحص صحة الملفات الضريبية للمؤسسة والنظر في إمكانية تنوع أساليب الإدارة الرشيدة في المؤسسة من خلال الرجوع إلى النصوص القانونية التي تمنح أقل الرسوم المفروضة على المؤسسة والنظر في إمكانية الاستفادة منها، حيث يمكننا التمييز بين نوعين من الكيانات التي تقوم بعملية التدقيق الضريبي. يتم إجراء التدقيق من قبل إدارة الضرائب، حيث تعمل على تدقيق السجلات المحاسبية للمؤسسة والمعلومات الواردة فيها، وذلك على أساس التشريعات الضريبية المختلفة. لذلك فإنه يوجه إما هيئة داخلية، ممثلة بوحدة التدقيق الداخلي، للتعامل مع مستشار ضريبي يعتمد عليه، أو "مدقق حسابات" خارجي لإدارة الخطة الضريبية للمؤسسة، لأن المدقق هنا يكتفي بمراجعة البيانات المالية للمؤسسة مع التركيز بشكل كبير على الجانب الضريبي.²

¹ محمد عباس الحجازي: المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، د ط، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981، ص 79.

² طارق عبد العال: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 34.

الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى تحسين عمليات المؤسسة من خلال تقديم توصيات قائمة على التحليل والتقييم.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي يلعب دوراً محورياً في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات، ويساعد في تحسين الأداء العام وتقليل المخاطر المحتملة.

الفرع الأول: مفهوم التدقيق الداخلي

عرفه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين: وفقاً لهذا المعهد في عام 1957، فإن التدقيق الداخلي هو نشاط مستقل يستخدم في الإدارة لمراقبة جميع الوظائف والأنشطة، وهو نشاط إشرافي في أعلى مركز تنظيمي يتم تنفيذه بإذن من الإدارة العليا للدفاع عن الملاحظة وإبداء الرأي بشأن أنشطة وسائل الرقابة الأخرى.

- التدقيق الداخلي هو: "نظام تقييم ذاتي داخلي في مؤسسة عمالية، يقوم عليه عمل المحاسبة الإدارية وإدارة الجودة، حيث يقوم موظفو الشركة أنفسهم بإجراء تقييم مستمر لضمان دقة الوضع المالي لعمليات الشركة، ويطلق على الموظفين الذين يؤدون هذه المهمة: "المدققون الداخليون".¹
- تعريف كامل للتدقيق الداخلي من قبل المعهد الفرنسي للتدقيق والتدقيق الداخلي (إيفاسي)، قدمت إلى (نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة ضمانات كافية على درجة السيطرة على العمليات وتقديم المشورة من أجل تنفيذ التطعيمات اللازمة التي تسهم في خلق قيمة مضافة).
- يعتبر قسم التدقيق الداخلي مهماً جداً داخل الشركة لأنه يعتبر عنصراً أساسياً في تطبيق نظام الرقابة الداخلية، والذي بدوره يساعد في تقييم عمل المنظمة. باعتبارها العمود الفقري للتقرير الإداري والمالي، فهي أيضاً وظيفة تسمح لجميع الأنشطة بالبقاء ذات صلة بأهداف الشركة.
- إن فعالية التدقيق الداخلي تجعل من الممكن تطوير عمل الشركة على أساس التقارير المالية التي تعكس جودة التدقيق الداخلي، إضافة إلى ذلك يعد التدقيق الداخلي عنصراً مهماً في الهيكل التنظيمي.
- يتميز التدقيق الداخلي بخصائص اكتسبت أهمية، حيث يمكن تقييمها بثلاث طرق:
- البعد الثقافي: لا يستطيع المدقق الداخلي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال فقط والتكيف مع البيئة الثقافية للمؤسسة، لأن التدقيق الداخلي لا يمكن أن يتم بطريقة مجردة، أي يجب مراعاة البيئة الثقافية وتكييفها معها.
- البعد العالمي: يتعلق التدقيق الداخلي بجميع أنشطة المنظمة، غير المبنية بنفس الوظائف، ويتم تقييمها بنفس الأدوات ونفس الأساليب وفي جميع الآلات.
- البعد النسبي: لا يمكن إنكار أن العالمية مصحوبة بالنسبية في التطبيق. كما أن الرقابة الداخلية ليست غاية في حد ذاتها، إنما تعتبر إحدى أولويات المديرين الذين يعرفون أن التدقيق الداخلي مقيد بالتكاليف والفوائد عند تنفيذ العمليات المخطط لها.

¹ جيمس بلويك: تدقيق مدخل متكامل، مرجع سابق، ص 100-101.

الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الداخلي

حيث ارتبطت أهمية التدقيق الداخلي بالعناصر الأربعة التالية :

- ✓ يستخدم قسم التدقيق الداخلي مجموعة واسعة من المعلومات التي تسمح له بالمساهمة في صنع القرار.
- ✓ حماية الأصول والسجلات التي يمكن سرقتها أو إساءة استخدامها أو إتلافها عن غير قصد، ما لم تكن محمية بواسطة جهاز تحكم مناسب.
- ✓ تحسين كفاءة العمليات: يهدف التدقيق داخل الشركة إلى تجنب الازدواجية غير الضرورية وحمايتها في جميع جوانب النشاط.
- ✓ الهدف هو تشجيع الامتثال للسياسات المعمول بها، حيث من المفترض أن تضع الإدارة إجراءات وقواعد لتوفير الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف الشركة.¹
- وازدادت أهمية وظيفة المراجعة الداخلية كأداة للمؤسسات للإصلاح الذاتي والتطور من خلال التقييمات والتحليل والمشورة والدراسات والاقتراحات، وساهم عدد من العوامل في زيادة أهميتها، منها:
 - ✓ زيادة اللامركزية والاستقلال التنظيمي للإدارات داخل الهيكل التنظيمي.
 - ✓ تطوير وظيفة التدقيق الداخلي وتوسيعها لتشمل مراجعة ومراجعة وتقييم جميع الأنشطة والعمليات التي تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، فيما يتعلق بإدراج خطوط الاتصال الأفقية والرأسية في النظام والحاجة إلى تقديم المعلومات والتعليقات إلى المسؤولين عن مراجعة الحسابات.
 - ✓ تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمراقبة نشاط المؤسسة ومدى التزامها بطريقة مسؤولة.
 - ✓ تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وأصحابها على تحسين جودة العمل وتقييم الأداء والحفاظ على ممتلكات وأصول المؤسسة.
- ازدادت أهمية التدقيق الداخلي بسبب عدة عوامل، وهي :
 - ✓ التشتت الجغرافي وزيادة نطاق العمليات الدولية: مع نمو المؤسسات، تم إنشاء العديد من الفروع في المناطق النائية، مما أدى إلى إيفاد المدقق الداخلي لفحص عمل هذه الفروع وأطلق عليه اسم "المدقق المتنقل" وهي مسألة مراقبة التزام الموظفين بالسياسات الإدارية واقتراح التعديلات.
 - ✓ لامركزية الإدارة: بسبب التشتت الجغرافي للمنظمات، اضطرت إلى اللجوء إلى المراجعة الداخلية للحسابات لتقييم ومراجعة أداء مديري الوكالات من أجل ضمان امتثالهم للسياسات الموضوعية.
 - ✓ التوسع في احتياجات الإدارة: التركيز الذي تضعه وظيفة التدقيق الداخلي على الجانب المالي واهتمامها الواسع بتحليل مخاطر الشركة، وأن الوظيفة التقليدية أصبحت واحدة من مسؤوليات المدقق الداخلي وتوسيع الخدمات المقدمة للإدارة.
 - ✓ أدى الانتقال إلى التدقيق الاختياري من قبل المدقق الخارجي إلى حتمية وجود مدقق داخلي في المنظمة فهو يوفر معلومات للإدارة تسمح لهم بإدارة مخاطرتهم وإضافة قيمة وزيادة إيرادات المنظمة.

¹ حسين يوسف القاضي، و آخرون: تدقيق الحسابات، الجزء الأول، د ط، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص159.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

في الحالة الأخيرة، تتجلى أهمية المراجعة الداخلية من خلال فعاليتها في قيادة المنظمة وفقا لمجموعة من الأسس والمعايير لتقليل المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة.¹

وبالتالي تكمن أهميته في إضافة قيمة للمؤسسة كهدف استراتيجي من خلال دور التدقيق الداخلي الاستشاري والموضوعي في تحسين وزيادة تحقيق أهداف المؤسسة، وتحسين الأساليب والإجراءات والعمليات للحد من المخاطر إلى مستويات أدنى من المخاطر، بما في ذلك الحد من المخاطر، فضلا عن ضرورة قيام الإدارة العليا للبنوك بمراقبة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها.²

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الداخلي

يتم إنشاء عملية التدقيق الداخلي في جميع مجالات النظام المحاسبي بهدف منع أو كشف الاحتيال والأخطاء والحفاظ على أصول الشركة بالإضافة إلى ضمان سلامة ودقة المستندات المحاسبية والبيانات المالية ودرجة امتثال النظام لمتطلبات إدارة الشركة:

1. هدف الحماية: يتم إجراء التفتيش والإمتثال بين الأداء الفعلي والمعايير المحددة مسبقا للتحقق من صحة وتطبيق الرقابة المحاسبية ومدى موثوقية البيانات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث توزيع المسؤوليات والعمل بين الموظفين والإدارات وتحديد الصلاحيات لتنفيذ تسلسل العمليات وعدم تكرار التنفيذ. وبالتالي، فإن التدقيق الداخلي يجعل من الممكن اكتشاف الانحرافات وتحديدتها وأخذها في الاعتبار أثناء تنفيذ الأنشطة في المراحل اللاحقة. ويشمل هذا الهدف أيضا الحفاظ على أصول الشركة بمختلف أنواعها وكذلك تطبيق الأنظمة والإجراءات والسياسات والخطط المالية والمحاسبية المعتمدة في الشركة.

2. هدف البناء والتطوير: وهذا يعني إتخاذ التدابير المناسبة لتصحيح نتائج المراجعة والرقابة (الانحرافات) وتقديم المشورة للإدارة، ويعمل المدقق الداخلي على التحقق من الامتثال للسياسات والإجراءات والخطط التي وضعتها الإدارة، وكذلك التحقق من سلامة إجراءات حماية الأصول. لذلك فإن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة إدارة الشركة في تنفيذ مهامها ومسؤولياتها من قبل المدقق الداخلي الذي يقوم بعمليات التفتيش والتقييم، وتقديم المشورة للإدارة والتعليق على العمليات التي تتم مراجعتها من أجل إجراء التحسينات والتصحيحات اللازمة لضمان الأداء الأمثل.

إن أحد أهداف التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى هدف الحماية وهدف البناء، هو الهدف من قياس الفعالية داخل كل قسم من أقسام الشركة من أجل ضمان مدى التزام الموظفين في التنفيذ الفعال للمهام والسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الأخرى المحددة، والعمل على تحقيق أهداف المراجعة الداخلية للحسابات، بما في ذلك تحقيق أهداف المراجعة الداخلية للحسابات، يجب أن يكون المدقق الداخلي بينه وبين باقي أعضاء الشركة فعليا يتم من خلاله التغلب على الصعوبات أو العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية لدى هؤلاء الموظفين.³

¹ حسين يوسف القاضي، و آخرون: المرجع السابق، ص ص 162-163.

² حمدي السقا: أصول المراجعة، الجزء الأول، د ط، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979، ص ص 82-83.

³ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص 51-52.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

حددت نشرة معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي على أنه مساعدة جميع موظفي المشروع على أداء مهامهم والوفاء بمسؤولياتهم بفعالية وكفاءة من خلال تزويدهم بالتحليلات والتوصيات والمعلومات التي تهم الأنشطة المدققة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات المشروع وتطويره.

وقد أضاف كل من أهداف التدقيق الداخلي العديدة أهمها ما يلي:

- ✓ مراجعة وتحليل نظم الرقابة الداخلية وتقييم وتحسين فعاليتها.
- ✓ العمل على تحقيق أعلى درجة ممكنة من الكفاءة الإنتاجية وتقليل الهدر والأضرار والآثار في جميع أنشطة المنشأة.
- ✓ تقييم جودة الأداء في تنفيذ السياسات المخططة وتقديم توصيات لتحسين إجراءات العمل.
- ✓ فحص السجلات والدفاتر والتحقق من المستندات للكشف عن عمليات الاحتيال والأخطاء وضبط البيانات المحاسبية.
- ✓ التحقق من دقة البيانات المحاسبية المدرجة في متن البيانات المالية أو التقارير المالية المنجزة من قبل مختلف الإدارات والإدارة العليا.
- ✓ متابعة الخطط التي وضعتها الإدارة العليا والتأكد من متابعة تنفيذها وتحديد المعوقات التي حالت دون تحقيق المؤسسة للأهداف المحددة¹.

المطلب الثالث: المعايير والمبادئ الدولية للتدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي يعتبر جزءاً أساسياً من عملية الرقابة وإدارة المخاطر في المؤسسات والشركات. وهناك مجموعة من المعايير والمبادئ الدولية التي تُستخدم كإطار لتوجيه وتنظيم عملية التدقيق الداخلي، ومنها:

1. معهد الرقابة الداخلية (IIA): يصدر معهد الرقابة الداخلية (IIA) معايير التدقيق الداخلي، المعروفة باسم "معايير الرقابة الداخلية الدولية" (IIA Standards)، وتُعتبر هذه المعايير مرجعاً رئيسياً لممارسة التدقيق الداخلي حول العالم، وتشمل مبادئ وأفضل الممارسات في هذا المجال.
2. إطار التحكم الداخلي (COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission): يقدم إطار COSO للتحكم الداخلي نموذجاً شاملاً يساعد المنظمات على تحسين عملياتها وإدارة مخاطرها وتحقيق أهدافها، ويتألف هذا الإطار من عناصر رئيسية تشمل بيئة التحكم الداخلي وتقييم المخاطر والأنشطة التحكمية ومعلومات واتصالات ومراقبة.
3. المعايير الدولية للتدقيق الداخلي (IIA IPPF): تشمل هذه المعايير مجموعة متنوعة من المبادئ والتوجيهات التي تنظم مهنة التدقيق الداخلي، كما تغطي هذه المعايير مجموعة متنوعة من المواضيع مثل أخلاقيات التدقيق الداخلي وضمان الجودة والتدقيق التقني والتدقيق الإداري.

¹ خالد أمين: التدقيق و الرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998، ص ص52-53.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

4. معايير التدقيق الداخلي للقطاع المالي (FSI): يصدرها المعهد الدولي للمراجعين الداخليين في القطاع المالي (FSI)، كما تهدف إلى تعزيز ممارسات التدقيق الداخلي في قطاع الخدمات المالية. تلك المعايير والمبادئ تساعد في توجيه وتحسين عمليات التدقيق الداخلي، وتضمن فعالية الرقابة والإدارة في المؤسسات والشركات على مستوى عالمي.¹

¹ طارق عبد العال حماد: المرجع السابق، ص ص 79-80.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

المبحث الثالث: ماهية التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو عملية تقييم مستقلة لنظم الإدارة والضوابط المالية في المؤسسة، ويتم تنفيذه بواسطة مدققين مستقلين من خارج المؤسسة. يهدف التدقيق الخارجي إلى تقديم رأي موضوعي حول مدى عدالة ودقة البيانات المالية للمؤسسة، وضمان امتثالها للمعايير المحاسبية المعمول بها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتقسيماته

التدقيق الخارجي يعد أداة هامة لضمان الشفافية والمصداقية في التقارير المالية للمؤسسة، ويعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين. من خلال تقديم تقييم مستقل وموضوعي، يساهم التدقيق الخارجي في تحسين الحوكمة والامتثال وتقليل المخاطر المالية.

الفرع الاول: مفهوم التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي هو: "عملية فحص البيانات المالية، والتي هي في الأساس بيان الدخل وبيان المركز المالي، لانتقاد الدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، للتحقق من أرصدة عناصر هذه البيانات والحصول على أدلة كافية ومناسبة للتعبير عن رأي محايد حول صدق ونزاهة البيانات المالية. بحكم التعريف، يشير إلى أن عملية التدقيق الخارجي، لتحقيق هدفها، يجب أن تمر بثلاث مراحل:

- تفتيش: من أجل ضمان دقة قياس العمليات ونزاهتها وتسجيلها وجدولة نشاط المنظمة.
- تحقق: وهذا يعني إمكانية الحكم على صحة البيانات المالية النهائية، حيث يضمن المدقق الوجود الفعلي للعناصر المادية للشركة ويسجلها وفقا للتشريعات المحاسبية في دفاتر المؤسسة، وكذلك التأكد من تسجيل كل ما من شأنه أن يؤثر على عناصر الدخل أو الذمم المدينة.¹
- يمكننا القول أن عمليات التفتيش والتحقق وجهان لعملة واحدة، والتي تهدف إلى السماح للمدقق بالتعبير عن رأيه في مسألة ما إذا كانت مقاييس المعاملات المالية قد أعطت صورة حقيقية للشركة ووضعها المالي.
- تقرير: هذا هو ختام عملية التدقيق، والتي تهدف إلى بلورة نتائج الفحص والتحقق والإثبات في تقرير ويتم تقديمها إلى الأشخاص المهتمين داخل وخارج المنظمة.

وصف بنولت وجيرموند المراجعة بأنها: "اختبار تقني صارم وبناء أجراه خبير مستقل مؤهل، من أجل إعطاء رأي مسبب حول جودة وموثوقية المعلومات المالية المقدمة من المؤسسة، ومدى احترام واجبات إعداد هذه المعلومات في جميع الظروف، ومدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها للصورة الصادقة للأصول والوضع المالي ونتائج المؤسسة، من خلال تعريفات المنافسة، يمكن التوصل إلى التعريف التالي للمراجعة الخارجية للحسابات، وهو فحص يقوم به خبير مستقل، يتمتع بالكفاءة الكافية للفحص، مما أدى إلى رأي تقني محايد بشأن سلامة الحسابات وشرعيتها، وبعد ذلك نعي في حالة عدم وجود قواعد وقوانين، فهو ملزم باحترام قواعد ومبادئ المحاسبة، وسلامة الحسابات الأكثر صدقا تعني تطبيق إجراءات الشك والقواعد والقوانين بحسن نية.²

¹ عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري: الرقابة و المراجعة الداخلية، دط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 49-50.

² محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، دط، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 1998، ص ص 75-76.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

الفرع الثاني: تقسيمات التدقيق الخارجي

1. التدقيق الجنائي: القضايا التي تنطوي على آثار قانونية التحقق الجنائي ضروري، وقد تشمل الحالات التي تتطلب

التحقق الجنائي:

- تحقيقات الاحتيال المتعلقة بالتهرب الضريبي أو التداول من الداخل أو الاختلاس أو غسل الأموال.
- تقدير الخسائر في حالة مطالبات التأمين.
- التحقيق وحل المطالبات المتعلقة بالإهمال المحاسبي المني.
- إنشاء حصة ربح من شركاء الأعمال في حالة حدوث نزاع.
- غالباً ما تستخدم نتائج تدقيق الطب الشرعي في المحاكم كدليل في القضايا المالية.

2. التدقيق الضريبي: تقوم عمليات التدقيق الضريبي لمصلحة الضرائب الأمريكية بتقييم دقة الإقرارات الضريبية

للشركات والمبالغ المدفوعة أو المستردة، ويطلب من بعض الشركات إجراء عمليات تدقيق ضريبية منتظمة بينما في الولايات القضائية الأخرى يتم اختيار الشركات عشوائياً للتدقيق الضريبي عبر نظام التصويت.

3. تدقيق القطاع العام: في العديد من الولايات القضائية، ينص القانون على أنه يجب تدقيق الشركات أو المؤسسات

العامة من قبل مدقق حسابات القطاع العام، ويشرف المدقق العام على تدقيق القطاع العام، وهو معهد يعزز مساءلة القطاع العام، أثناء تدقيق القطاع العام، يتم تقييم الشؤون المالية للشركات العامة لمعرفة ما إذا كانت العمليات والإجراءات القياسية تتوافق مع الحوكمة الرشيدة، وهذا التدقيق يتجاوز التدقيق المالي للشركة الخاصة، حيث الذي يركز على موثوقية البيانات المالية للشركة.¹

4. تدقيق نظم المعلومات: يقوم تدقيق نظام المعلومات بتقييم الضوابط المتعلقة بالبنية التحتية للشركة، وغالباً ما

يكون هذا التدقيق جزءاً من تقييم الرقابة الداخلية أثناء التدقيق، بشكل عام، يقوم تدقيق نظام المعلومات بتحليل العناصر التالية:

- ✓ تصميم النظام والضوابط الداخلية.
- ✓ سرية وأمن المعلومات.
- ✓ الكفاءة والفعالية التشغيلية.
- ✓ سلامة معالجة البيانات والمعلومات.
- ✓ معايير تطوير النظام.

5. التدقيق الاجتماعي والبيئي: تقوم هذه المراجعة بتقييم التأثير البيئي والاجتماعي للشركة على أنشطتها الاقتصادية،

وتتزايد الحاجة إلى عمليات التدقيق البيئي لأن العديد من الشركات تقدم تقارير بيئية واستدامة بالإضافة إلى تقاريرها السنوية، والتي تفصل تأثير أنشطتها التجارية على البيئة ومبادراتها للحد من تأثيرها، لضمان دقة التقارير

¹ عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري: الرقابة و المراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص 89.

الفصل الأول: الإطار النظري لوظيفة التدقيق

والمطالبات على بيئة الشركات، يتم إجراء تدقيق بيئي، على سبيل المثال، يتحقق التدقيق البيئي من تقرير الشركة عن انبعاثات ثاني أكسيد الكربون.¹

المطلب الثاني: معايير التدقيق الخارجي

معايير التدقيق الخارجي هي مجموعة من المبادئ والإرشادات التي يجب على المدققين الخارجيين اتباعها لضمان إجراء عمليات تدقيق موثوقة وموضوعية. تهدف هذه المعايير إلى تقديم إطار عمل يضمن جودة وفعالية عمليات التدقيق.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية

يتم تعيينه من قبل هذا التعيين لأنه يرتبط ارتباطاً مباشراً بالتدريب الذاتي للمدقق الخارجي، وينص على الصفات الشخصية التي يجب أن يمتلكها، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها متطلبات أساسية تدعم بقية معايير التدقيق ويمكن أن تقتصر على ما يلي:

1. **المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمدقق:** ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم من قبل شخص أو أكثر من ذوي المؤهلات العلمية والعملية الكافية، وينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم من قبل شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والمهارات المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق حسابات من أجل كسب ثقة العديد من الأطباء الذين يعتمدون على رأيه.
2. **التأهيل العلمي أو التقني:** أي أن المدقق يحصل على شهادات تثبت مؤهلاته الفنية في مجال المحاسبة والتدقيق ومجالات أخرى، مما يسمح له بالتعبير عن آرائه حول نقاط مختلفة من البيانات والتقارير المالية، لكن المؤهل لا يقتصر فقط على الشهادات التي تم الحصول عليها قبل ترك المهنة، حيث يجب على المدقق الاستمرار في تحديث ودعم المعلومات الموجودة تحت تصرفه.
3. **التأهيل العملي أو الخبرة المهنية:** إن مهنة المدقق الخارجي كغيرها من المهن تلزم أعضائها بقضاء فترة محددة من التدريب المهني مع أحد مقدمي الخدمات المحترفين، لأن الأخير يجب أن يحيط المدقق المتدرب بكل العناية والإشراف من أجل إيصال ما يمكن تسليمه له خلال فترة التدريب المحدودة.²

الفرع الثاني: استقلالية المدقق

يتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق عناصر الحياد والاستقلالية، وأهمية هذا المعيار هي أن درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد المدقق تجاه المؤسسة المدققة، لأن مصالح المستفيدين من البيانات المالية غالباً ما تكون متعارضة، وبالتالي يجب على المدقق تجنب المواقف الحرجة التي قد تثير الشكوك أو تقلل من درجة حياد واستقلالية التقرير النهائي، علاوة على ذلك، يجب على المدقق تجنب المواقف الحرجة التي، يجب ألا يكون للمدقق مصالح مادية مع أي من المؤسسات غير المتوقعة التي تم تدقيقها، وحتى عائلته يجب ألا يكون لها مصالح مادية في إدارة إحدى المؤسسات التي تم تدقيقها. إن استقلال المدقق له ثلاثة أبعاد، وهي:

¹ طارق عبد العال: موسوعة معايير المراجعة، ج 1، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2004، ص 85

² حسين يوسف القاضي و آخرون: تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 119

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

1. الاستقلالية عند إعداد برنامج التدقيق: وهذا يعني أن المدقق يتمتع بالحرية الكاملة في إعداد برنامج التدقيق بمختلف جوانبه لتحديد المراحل التي تتم بها عملية التدقيق أو لتحديد حجم العمل المطلوب دون الخروج عن الإطار المتفق عليه بشكل عام.
2. الاستقلالية أثناء ممارسة المهنة: يجب على المدقق تجنب أي ضغط أو تدخل في عمله أثناء ممارسة المهنة، مثل اختيار المجالات المراد فحصها، أو الملفات التي يتم اختيارها لعملية الفحص،¹ وللمدقق الحق الكامل في الاطلاع على جميع الملفات والدفاتر الخاصة بمختلف مكاتب ومديريات المؤسسة وفحصها.
3. الاستقلالية أثناء إعداد التقرير: أي عدم وجود تدخلات أو ضغوط من شأنها أن تمنع المدقق من إظهار الحقائق المكتشفة أثناء مرحلة الفحص، أو تدفعه إلى استبعاد عناصر مهمة من تقريره النهائي.

الفرع الثالث: الرعاية المهنية اللازمة والامتثال لقواعد السلوك المهني

وهذا يتطلب أن يمارس المدقق رعاية مهنية خاصة غير عادية في عمله وكذلك في إعداد التقرير، أي أن رعايته تتجاوز الحد الأدنى من الرعاية المهنية المطلوبة منه، كما يجب عليه التأكد من بقائه على المستوى العالي والمتميز الذي يصل إليه، وهذا بالتأكيد سيكون له تأثير إيجابي عليه وأيضا على سمعة مهنة التدقيق. لذلك يتطلب هذا المعيار من المدقق الالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية المهنية للتدقيق، كما أنه ملزم بتحسين جودة خدماته، وإيلاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية التدقيق، وتوافر عناصر الكفاية والاستقلالية غير كافية، وبالتالي يتطلب توافر الجدية في العمل لرفع جودة أدائه المهني. يمكن أن تؤدي الرعاية المهنية إلى النقاط التالية :

- ✓ تحاول باستمرار الحصول على أي نوع من المعرفة التي تسمح له بالتنبؤ بالمخاطر المتوقعة في المستقبل.
- ✓ يجب توخي الحذر ومراعاة المواقف غير العادية أو غير الطبيعية عند التخطيط لعملية التدقيق أو عند أداء المهمة.
- ✓ من الضروري الانتباه إلى المخاطر التي تظهر له من خلال الخبرة المهنية مع العميل ومحاولة إدارتها بمهارة تمنعه من ارتكاب الأخطاء أو التلاعب.
- ✓ العمل على تجنب أي شكوك قد تؤثر على آريه النهائي.
- ✓ العمل باستمرار على تطوير مجال خبرته، بالإضافة إلى تطوير معرفته، خاصة في مجال الكشف عن الأخطاء والتلاعب بها.²
- ✓ إيلاء الاهتمام لعمل المساعدين.

لذلك تتطلب هذه القاعدة من المدقق أن يدرس بدقة مسؤولياته القانونية والمهنية، وأن يتعرف جيدا على السرية التي يتحمل مسؤوليتها، وكذلك مع الآداب المهنية.

1. معايير العمل الميداني: في حين أن كفاءة المدقق تضمن الاستقلال بقدر ما هو ضروري، لا يكفي تكوين رأي صحيح حول موثوقية الحسابات، لذلك لكي يقوم المدقق بعمله في أحسن الأحوال، يجب أن يستوفي المعايير الأخرى المتعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

¹ حسين يوسف القاضي و آخرون : المرجع السابق، ص 119-120.

²هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق، د ط، دار وائل للنشر، عمان، جانفي 2004، ص 48.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

وتشمل هذه المعايير تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح الخطوات التي مر بها المدقق خلال الكتيبات الخاصة بمهمته بالإضافة إلى المهام الموكلة إليه، على الرغم من صعوبة تحديد المعايير التي تتوافق مع المؤسسات المختلفة للعمليات والأنظمة المختلفة، ولكن يمكن تحديد مجموعة من المعايير التي قد تكون مناسبة لمعظم المؤسسات:

1.1. التخطيط والإشراف المناسبين: وهذا يعني أن المدقق يقوم بأعمال التدقيق وفقا لخطة مناسبة ويحسن الإشراف على مساعديه الذين يختارهم بنفسه بناء على خبرتهم ومهاراتهم ومؤهلاتهم المطلوبة، ويراقب تقدمهم في العمل الموكل إليهم، يتطلب التخطيط الجيد لعملية التدقيق وجود مسبق لبيئة العمل، ولا سيما نظام الرقابة الداخلية، للوصول إلى رسم خطة أولية غير مفصلة تتكيف مع بيئة العمل بحيث تكون خطة مرنة تتماشى مع تلك التي يرسمها والأداء الجيد الذي يحققه .

من ناحية أخرى، يكون المدقق مسؤولا عن توزيع العمل بين المساعدين والإشراف عليهم، وتحديد كيفية توجيه إمكاناتهم لتحقيق الأهداف المرجوة من الامتحان ومهنة التدقيق ككل، وتقييم أدائهم من خلال الأهداف المحققة مع مراعاة درجة تعقيد وصعوبة المهمة ومؤهلات المساعدين، على الرغم من أن مسؤولية تقسيم وتعريف المسؤولين بمهامهم والأهداف المرجوة تقع على عاتق المدقق نفسه، يجب عليه وضع الأسس لحل الخلافات في وجهات النظر بينه وبينهم، إن وجدت، وإيجاد طريقة للإجابة على أي سؤال أو سؤال قد يطرح أثناء عملية الفحص.

1.2. تقييم موثوقية نظام الرقابة الداخلية: وهذا يعني أنه يجب على المدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة المدققة كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبار المطلوب ووضع إجراءات التدقيق المناسبة له، من وجهة نظر المدقق، تشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية المتخصصة في اتخاذ القرارات المختلفة، بما في ذلك ترخيص العمليات المالية،¹ وتطبيق هذا المعيار يسمح للمدقق برسم نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية والتي، في رأي المدقق، هي التسجيل الصحيح للعمليات والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لحماية أصولها من خلال الاختبارات التي يقوم بها والعناية المهنية التي يتخذها المدقق في هذا الجانب.

1.3. كفاية الأدلة: يهدف هذا المعيار إلى السماح لمراجع الحسابات بجمع الأدلة الكافية والملائمة التي يمكنه بناء رأيه عليها في البيانات المالية، عن طريق الفحص والمراقبة والتحقيقات والتأكيدات حتى يكون لديه أساس معقول لرأيه في البيانات المالية المقدمة للمراجعة. يتطلب عمل المدقق منه جمع وتقييم العديد من أنواع الأدلة واختيار الأنسب والأنسب لدعم رأيه النهائي. والأمر متروك له لاختيار الأدلة المناسبة والكافية لتوثيق رأيه. تتكون عناصر الإثبات وفقا لمعيار التدقيق رقم 37 من أي معلومات متاحة للمدقق والتي تتعلق بالشركة المدققة والتي يمكن الحصول عليها من خلال التحقيقات والملاحظات والعمليات الأخرى.

الفرع الرابع: معايير التقرير

تتضمن معايير التقرير أربعة معايير، على النحو التالي:

1. معيار العرض: يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يوضح في تقريره ما إذا كانت البيانات المالية قد تم إعدادها وتقديمها وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وإلى أي مدى تكون الأساليب والأساليب المختلفة التي يتم من خلالها

¹هادي التميمي: مرجع سابق، ص 48-49.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

تطبيق هذه المبادئ مقبولة، حيث أن هذه المبادئ هي الأساس للحكم على صحة ونزاهة عرض البيانات المالية، ومدى قبول هذه المبادئ في إعداد وتقديم البيانات المالية:

- ✓ التحقق من أن إعداد البيانات المالية يمثل للمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً.
- ✓ التحقق من تقديم القوائم بطريقة مقبولة وصادقة.
- ✓ التحقق من أن القواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً يتم تطبيقها بشكل صحيح .

2. معيار الثبات: يتطلب هذا المعيار درجة الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ودرجة التوحيد في تطبيقها، أي أن التقرير يجب أن يحدد الظروف التي أدت إلى الانحراف عن معيار التوحيد في تطبيق المبادئ المحاسبية المعمول بها في الفترة الحالية مقارنة بالمعايير التي تم تطبيقها خلال الفترة السابقة.

يمكن استخدام هذا المعيار للإشارة إلى الحاجة إلى ما يلي:

- ✓ قابلية مقارنة البيانات المالية ملفتة للنظر.
- ✓ لا تتأثر البيانات المالية ضمناً بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- ✓ عدم التلاعب بمبادئ محاسبية معينة لإظهار نتيجة معينة.
- ✓ عدم إجراء أي تغييرات أو تعديلات على تقرير التدقيق بسبب تغيير في المبادئ المحاسبية.

3. معيار كفاية الإفصاح: ويلزم هذا المعيار المدقق بالإشارة في تقريره إلى أي معلومات هامة تتعلق بصدق وعدالة عرض البيانات المالية، حيث أن الإفصاح المناسب عنها هو القاعدة والأساس، ويعني هذا المعيار أنه يفترض مدى كفاية وأهمية الكشف عن البيانات المالية ما لم يذكر خلاف ذلك في التقرير، ووفقاً لهذا المعيار، يجب أن يكون مدقق الحسابات على علم بما إذا كان قد تم الكشف عن البيانات المالية:

- ✓ الهدف الأمثل المنشود من الإفصاح المناسب هو أكبر مستفيد من المصلحة العامة من البيانات المالية.
- ✓ يتم إعداد البيانات المالية من أحد أطر عمل العمل، لذا فإن الأمر متروك للعميل لتحديد المعلومات التي يجب أو لا يجب تضمينها في هذه القوائم.
- ✓ لا يحق للمدقق إجبار العميل على تعديل البيانات المالية لتعكس الإفصاح المناسب في حالة ما إذا كان الإفصاح، في الرأي غير مناسب أو غير كفاء ولا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- ✓ يجب أن يكون للإفصاح المناسب عن أي بيان مالي معنى واحد فقط، وأن يكون كاملاً وغير مكتمل، وأن يكون واضحاً وواضحاً¹.

- ✓ في بعض الحالات الخاصة في حالة وجود تضارب في المصالح، قد يكون عدم الكشف عن معلومات معينة مبرراً أكثر من الفائدة التي يجلبها عند الكشف، إذا تسبب الكشف في ضرر معين للمنظمة.
- ✓ قد تحدث بعض الأحداث بعد الانتهاء من إعداد الميزانية العمومية وقبل إعداد التقرير، بعضها يؤثر على أحد أرقام البيانات المالية ويجب أخذها في الاعتبار عند إعداد البيانات، وبعضها لا يؤثر على أرقام البيانات المالية

¹ هادي التميمي: مرجع السابق، ص 51-52.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

ولكنه مهم للعمليات اللاحقة ويتطلب الإفصاح، بما في ذلك الأحداث التي ليس لها طابع محاسبي ولا تتطلب الإفصاح.

4. معيار التعبير عن رأي المستمع: وفقا لهذا المعيار، يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في البيانات المالية كوحدة واحدة، وفي حالة عدم تمكن المدقق من التعبير عن رأيه في البيانات المالية كوحدة واحدة، يجب عليه شرح الأسباب التي أدت إلى ذلك، في جميع الحالات التي يوقع فيها المدقق على البيانات المالية، يجب أن يشير التقرير بوضوح وبشكل قاطع إلى طبيعة التدقيق الذي قام به المدقق والمسؤولية الواقعة عليه، يعتبر هذا المعيار الأكثر تعقيدا وصعوبة، بسبب الموقف الذي يوضع فيه المستمع عند التعبير عن رأيه، خاصة إذا كانت هناك تحفظات معينة يجب أن تكون تؤخذ بعين الاعتبار.

الحالات الأربع من آري المراجع في تقريره هي:

- ✓ آري نظيف ويظهر آري دون تحفظ.
- ✓ آري تحفظات، أي آري تحفظات.
- ✓ أعب عن معارضي لأي تعبير أعتقد أنه معاكس أو مخالف لما وجد عليه.
- ✓ الامتناع عن التعبير عن الرأي¹.

المطلب الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي

إجراءات التدقيق الخارجي هي سلسلة من الخطوات التي يقوم بها مدققون خارجيون مستقلون لتقييم دقة وصحة السجلات المالية والتقارير المالية لمؤسسة أو منظمة. تهدف هذه الإجراءات إلى تقديم تأكيد مستقل على مدى تماشي السجلات المالية مع المعايير المحاسبية المعمول بها ومدى صحة وموثوقية التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة. وفيما يلي نموذج عام لإجراءات التدقيق الخارجي:

1. التخطيط والتحضير: يبدأ التدقيق الخارجي بتحديد نطاق العمل والأهداف المحددة للتدقيق، بالإضافة إلى تقديم المعلومات الضرورية للمدققين من جانب المؤسسة.
2. تقييم المخاطر: يقوم المدققون بتقييم المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على دقة السجلات المالية والتقارير المالية، ويطورون استراتيجية تدقيق تعتمد على هذا التقييم.
3. جمع البيانات والتدقيق الميداني: يتم جمع البيانات المالية والمستندات ذات الصلة، ويتم تنفيذ عمليات التدقيق الميداني للتحقق من صحتها والتأكد من تمثيلها الصحيح في السجلات المالية.
4. تحليل وتقييم البيانات: يقوم المدققون بتحليل البيانات المالية والمستندات، وتقييم مدى مطابقتها للمعايير المحاسبية المعتمدة والقوانين المالية المعمول بها.
5. إعداد التقارير والتوصيات: يتم إعداد تقارير التدقيق النهائية التي تحتوي على الاستنتاجات والتوصيات الرئيسية للمدققين، بالإضافة إلى أي ملاحظات أو مشاكل وجدت أثناء عملية التدقيق.

¹ هادي التميمي: مرجع سابق، ص 52-53.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

6. تقديم التقرير النهائي والتوصيات: يتم تقديم التقرير النهائي للإدارة أو للجهة الخارجية المطلوبة، ويتضمن التقرير النتائج الرئيسية لعملية التدقيق والتوصيات المقترحة لتحسين العمليات المالية والمحاسبية.
7. متابعة التوصيات: تقوم الإدارة بمتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة في تقرير التدقيق الخارجي، وتعمل على تحسين العمليات والإجراءات لضمان تحقيق الامتثال المستمر وتحسين الأداء المالي.
- هذه هي الخطوات الأساسية التي يتبعها مدققي التدقيق الخارجي في عملياتهم. تختلف تفاصيل هذه الخطوات بناءً على طبيعة وحجم المؤسسة ومتطلبات التدقيق الخاصة بها.¹

¹ خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، مرجع سابق، ص 146.

الفصل الاول: الاطار النظري لوظيفة التدقيق

خلاصة الفصل:

في ختام الفصل تعتبر وظيفة التدقيق جزءاً حيوياً وأساسياً في هيكلية المؤسسات الحديثة، حيث تلعب دوراً محورياً في تعزيز الشفافية والمساءلة وضمن الامتثال للمعايير والقوانين. من خلال التدقيق، يمكن للمؤسسات تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وحماية الأصول، وإدارة المخاطر بفاعلية. تساهم عملية التدقيق في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسات عبر تقديم توصيات مستندة إلى فحص وتحليل دقيقين.

يمثل التدقيق أداة استراتيجية لتحديد وتحليل نقاط الضعف والفرص داخل المؤسسة، مما يساعد على اتخاذ قرارات مدروسة تهدف إلى تحسين العمليات وتقديم قيمة مضافة لأصحاب المصلحة. وبفضل التدقيق الداخلي والخارجي، يمكن للمؤسسات التأكد من أن جميع العمليات تسير بكفاءة ووفقاً لأفضل الممارسات المعترف بها دولياً.

تظل وظيفة التدقيق، في جوهرها، عملية مستمرة تهدف إلى التحسين المستمر وضمن استدامة الأداء الجيد. ولذا، فإنها تسهم بشكل مباشر في تعزيز الثقة بين المؤسسات وأصحاب المصلحة، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وبناء سمعة قوية ومستدامة في السوق.



الفصل الثاني

الاطار المفاهيمي للمحاسبة

الإبداعية

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي عملية تعديل البيانات المالية للشركة من خلال استخدام الحيل المحاسبية ضمن القوانين والمعايير المحاسبية المتبعة، بهدف تقديم صورة مغايرة عن الواقع المالي للشركة. يهدف هذا التلاعب عادةً إلى إظهار الشركة في وضع مالي أفضل مما هي عليه بالفعل، إما لزيادة قيمة الأسهم أو لتحسين المواقف التفاوضية أو لتحقيق أهداف أخرى. حيث أن المحاسبة الإبداعية، رغم أنها ليست دائماً غير قانونية، إلا أنها تحمل في طياتها مخاطر كبيرة وتتطلب حذراً ودقة في التنفيذ والالتزام بالمعايير المحاسبية والأخلاقية لتجنب العواقب الوخيمة على الشركة وأصحاب المصلحة.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة بمبادئ مرنة، يعتمد بعضها على الاختيار والتقييم الشخصي، مما يشجع الإدارة على استغلالها للتأثير على أدائها، وقد خصصنا هذا الفصل لتحديد مفهوم المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

قبل تحديد المحاسبة الإبداعية، من الضروري التعرف على مصطلحها.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة

حيث تم تعديل تعريفاتها اعتماداً على الهدف الذي تم من أجله تطوير النظام المحاسبي في المشروع، وهناك مجموعة من التعريفات:

عرفها البعض على أنها "مجموعة من المبادئ والمفاهيم العلمية والإجراءات المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها لوصف الأنشطة المختلفة وتقييم نتائجها بشكل مالي".

بينما عرفها آخرون على أنها "العلم الذي يتضمن القواعد والمبادئ والأسس التي يعتمد عليها في المعالجات المحاسبية للعمليات المالية من حيث التسجيل والتصنيف واستخراج النتائج.

الفرع الثاني: مفهوم الإبداع

من أكثر المصطلحات شيوعاً في الوقت الحالي، خاصة في أدبيات الإدارة، ومن أهمها:¹

عرف الإبداع بأنه: "العملية التي تؤدي إلى إنشاء فكرة وإخراجها من خلال منتج أو خدمة أو طرق تشغيل مفيدة". عرفها باحثون آخرون على أنها: "العملية التي يتميز بها الفرد في مواجهة المواقف التي يتفاعل معها تختلف إجابته عن إجابات الآخرين، وهي فردية وتشمل هذه العملية، والمنتجات الجديدة، والخدمات، وتقنيات الأعمال الجديدة أو أدوات وعمليات الإدارة الجديدة، فضلاً عن الفكر السائد في اقتراح أفكار جديدة."²

عرف الإبداع بأنه "الوحدة المتكاملة لمجموعة العوامل الذاتية والموضوعية التي تقود الفرد في المؤسسة إلى تحقيق إنتاج جديد وأصلي للقيمة لفرد أو مجموعة".

الفرع الثالث: مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعتبر حدث ولد في ثمانينيات القرن العشرين، وربما بدأ عندما واجهت الشركات صعوبات خلال فترة الركود التي حدثت في أوائل الثمانينيات حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل عندما كان من الصعب تحقيق ربح وعندما اكتشفت الشركات أن القوانين تسأل فقط عما لا يمكنك فعله وليس ما يمكنك فعله. هناك عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية ظهرت في منشورات محاسبية مختلفة، على الرغم من اختلافها في تعبيرها، إلا أنها تتفق في محتواها، ومن بين هذه التعريفات نجد:

¹ حسن فليح مفلح القطي، فارس جميل حسين الصوفي: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العتمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27 جامعة الإسرء، الأردن، 2011، ص33.

² أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، دون تخصص، دون كلية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر، ص 208.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

- تعريف01: المحاسبة الإبداعية "هي العملية التي يستخدم بها المحاسبون معرفتهم بقواعد المحاسبة للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات الشركات".
- تعريف02: يتم تعريفها أيضا على "أنها الإجراءات والخطوات المستخدمة للتلاعب بالأرقام المالية مع الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو إعداد الإيرادات".
- تعريف03: هي "كل أو جزء من الخطوات المستخدمة للعب لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية، والاحتيايل في التقرير المالي وأي خطوة أخرى اتخذت في إدارة الأرباح أو إعداد الدخل".
- تعريف04: هي "عملية تحويل قيم المحاسبة المالية من صورتها الحقيقية إلى ما هي عليه بالفعل في الصورة المرغوبة وفقا لمؤلفيها من أجل إعطاء القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الحالية و/أو تجاهل بعضها أو كلها".
- تعريف05: هي "ممارسة غير أخلاقية في اختيار السلف والسياسات المحاسبية المتاحة التي توفر فرصة للتلاعب والاحتيايل، وإنتاج بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".¹

يتضح من التعريفات السابقة أن هناك نقاطا مشتركة لممارسات المحاسبة الإبداعية، وأهمها:

- ✓ أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة:
- ✓ أن الممارسات المحاسبية الإبداعية تغير القيم المحاسبية إلى قيم غير واقعية.
- ✓ تقتصر الممارسات المحاسبية الإبداعية على إطار الاختيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المقبولة عموما، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ✓ غالبا ما يمتلك ممارسو المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية احترافية عالية تسمح لهم بالتلاعب بالقيم وتحويلها إلى ما يريدون.

وفقا للتعريفات السابقة، يمكننا القول أن المحاسبة الإبداعية هي عمل غير أخلاقي يلجأ إليه أصحاب المصلحة للتلاعب بالأرقام المالية من أجل تحقيق أهداف معينة.²

المطلب الثاني: نشأة المحاسبة الإبداعية

تطورت المحاسبة الإبداعية كمفهوم في العقود الأخيرة، حيث بدأت المؤسسات في الاعتراف بأهمية تطوير أساليب محاسبية جديدة تتجاوب مع التحديات والفرص المتغيرة في بيئة الأعمال، يمكن القول إن نشأة المحاسبة الإبداعية ترتبط بتطور المحاسبة التقليدية لتلبية احتياجات وتطلعات المؤسسات في العصر الحديث.

فيما يلي بعض العوامل التي ساهمت في نشأة المحاسبة الإبداعية:³

¹ آسيا العروسي: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراصة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2019م-2020م، ص25.

² آسيا العروسي: مرجع سابق، ص28.

³ محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005. ص108.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

1. التطور التكنولوجي: مع التقدم التكنولوجي، ظهرت أدوات وبرامج حاسوبية تسهل عملية المحاسبة وتوفر معلومات دقيقة ومحدثة بشكل أسرع، مما دفع بالمحاسبين لاستخدام التكنولوجيا بطرق إبداعية لتحسين العمليات المحاسبية.
2. زيادة التنافسية: تزايدت التنافسية في السوق، مما دفع المؤسسات إلى البحث عن طرق جديدة للابتكار والتميز، وهذا يتطلب تطبيق ممارسات محاسبية مبتكرة لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
3. تغيرات في البيئة التشريعية والتنظيمية: تطورت التشريعات واللوائح المحاسبية والضريبية، مما دفع بالمؤسسات إلى استكشاف طرق جديدة للامتثال وتحسين الإبلاغ المالي.
4. تغيرات في احتياجات العملاء والمستهلكين: تغيرت احتياجات وتوقعات العملاء والمستهلكين، مما دفع بالشركات إلى تطوير منتجات وخدمات جديدة، وهذا يتطلب تطبيق محاسبة إبداعية لدعم هذه التطورات.
5. تحولات في مفهوم القيمة المضافة: بدلاً من التركيز فقط على الأرباح والخسائر، بدأت المؤسسات في التركيز على خلق القيمة المضافة للمساهمين والعملاء والمجتمع، وهذا يتطلب محاسبة إبداعية لقياس وتقييم هذه القيمة. بهذه الطريقة، يمكن القول إن نشأة المحاسبة الإبداعية كانت استجابة لتغيرات البيئة التجارية والتحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات في العصر الحديث.

المطلب الثالث: الدوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية

يمكن أن إرجاع دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية إلى ما يلي:

1. التهرب الضريبي: التهرب الضريبي هو أحد الدوافع الرئيسية للإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع المدققين الخارجيين، في التلاعب الضريبي عن طريق تقليل الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات من أجل تقليل الهامش الضريبي الناتج.
2. تحقيق المكاسب الشخصية: تعتبر المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع المدقق الخارجي وعلى حساب جميع فئات المصالح في الشركة، وأحياناً حتى على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، كما تجلى بوضوح خلال الأزمة المالية العالمية.
3. تلبية المتطلبات اللازمة: تلتزم الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية والتنافسية اللازمة لمواصلة حصتها في السوق والحفاظ عليها، كما أن تحقيق هذه المتطلبات يسمح للشركة بالاحتفاظ بعملائها ومواصلة تطويرها، بحيث تستخدم الشركات أساليب محاسبية إبداعية لتلبية المتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق هذه المتطلبات.
4. الحصول على التمويل أو الحفاظ عليه: غالباً ما تسعى إدارات الشركة إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكال مختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل السيولة اللازمة لمواصلة عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها،¹ وهنا تلجأ الشركات إلى إعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها من خلال المؤسسات المالية باستخدام

¹ حسن فليح مفلح القطي، فارس جميل حسين الصوفي: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العتمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، جامعة الإسراء، الأردن، 2011. ص ص 44، 45.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

أساليب محاسبية مبتكرة لتحسين نتيجة النشاط والوضع المالي بشكل أفضل من على أرض الواقع، حيث يطمئن المستثمرون عندما يرون أن مبيعات الشركة تتزايد تدريجياً ومن المتوقع من سنة إلى أخرى، وبالتالي تحافظ على الأرباح في حدود توقعاتهم.

5. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق: بهدف تحسين القيمة المالية المرتبطة بأدائها، وتحقيق المصالح الشخصية التي تنعكس بشكل إيجابي على إدارة الشركة لإظهارها بشكل جميل أمام مجلس الإدارة.

6. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: عندما يكون الهدف هو تعظيم القيمة المالية، ومن ثم تحسين سعر سهم هذه الشركات في الأسواق المالية.

7. التصنيف المهمي: من أجل الحصول على تصنيف متقدم للشركة مقارنة بمنافسها في مجال الأعمال على أساس المؤشرات والمعايير المالية.¹

المبحث الثاني: خصائص وأساليب ونتائج استخدام المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية هي مفهوم نسبياً جديد في مجال المحاسبة والتي تركز على الابتكار والتفكير الإبداعي في إعداد المعلومات المالية والتقارير المحاسبية. هذا المفهوم يهدف إلى تجاوز النظرة التقليدية للمحاسبة كوسيلة لتسجيل العمليات المالية فقط، بل يركز على الاستفادة القصوى من البيانات المالية لدعم اتخاذ القرارات الإدارية وتحقيق المزيد من الإبداع والابتكار في الأعمال التجارية.

المطلب الأول: خصائص المحاسبة الإبداعية

تتميز المحاسبة الإبداعية بمجموعة من الخصائص والتي من بينها:²

1. شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والتدقيق والضرائب.
2. استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو عملية تخطط لها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة.
3. الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو تحقيق رقم معين من صافي الربح الذي يحقق مصالح إدارة الشركة وغيرها من المصالح قصيرة الأجل للشركة.
4. تقتصر الممارسات المحاسبية الإبداعية على ممارسة الاختيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المقبولة عموماً، وبالتالي فهي ممارسات قانونية ويستخدمها محاسبون يتمتعون بقدرات مهنية عالية تسمح لهم بالتلاعب بالقيم وتحويلها وتحريرها بالشكل الذي يشعرون فيه بالرعب.
5. إن استخدام أساليب محاسبية مبتكرة من قبل الإدارة من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية بيانات البيانات المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم.
6. يكبر في بيئته من التلاعب والاحتيال والخداع، تحريف أو المحاسبة خفة اليد.

¹ حسن فليح مفلح القطي، فارس جميل حسين الصوفي : مرجع سابق، ص 45.

² ليندا حسن نمر الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2022، ص 106.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات، ومن بين هذه التعريفات أنها عبارة عن "الأساليب أو الوسائل المستخدمة لتحويل الأرقام في البيانات المالية مما هي عليه بالفعل إلى ما يريده واضعو الصياغة من خلال استغلال القواعد الحالية و/أو إهمال بعضها أو كلها". هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، لكننا اخترنا مراجعة أهم هذه الأساليب، وهي كالتالي:¹

1. في بعض الأحيان تسمح القواعد المحاسبية للشركة بالاختيار بين عدد مختلف من الأساليب المحاسبية، على سبيل المثال، يؤذن للشركة في عدد معين من البلدان بالاختيار بين سياسة التخلص من تكاليف التطوير كما تتحقق واستهلاكها على حساب عمر المشروع المرتبط به، بحيث يمكن للشركة اختيار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة.

2. استخدام بعض الإدخالات في الحسابات المتعلقة بالتقييم أو التنبؤ. في بعض الحالات، عند تقييم عمر الأصل من أجل حساب الاستهلاك، عادة ما يتم إجراء هذه التقييمات داخليا ويتاح للمحاسب الإبداعي الفرصة للخطأ في جانب الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى، عادة ما يمكن تعيين خبير خارجي لإجراء التقييمات، على سبيل المثال، يمكن للإحصائي تقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات التقاعدية، في هذه الحالة يمكن للمحاسب الإبداعي التلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسائل التي يتم من خلالها إعداد ملخص للتقييم.

3. يمكن إدخال المعاملات المصطنعة إما للتلاعب بمبالغ الميزانية أو لتحويل الأرباح بين الفترات المحاسبية. يتم تحقيق ذلك من خلال إبرام معاملتين أو أكثر تتعلق بطرف ثالث يميل إلى المساعدة، بدءاً من تأجير هذا الأصل على سبيل المثال، لنفترض أنه تم إجراء ترتيب لبيع أصل إلى بنك بدلاً من لبقية مدة صلاحيتها، بحيث يمكن طرح سعر بيع هذا الأصل تحت (البيع وإعادة التأجير) أعلى أو أقل من القيمة الحالية للأصل لأنه يمكن تعويض فرق السعر عن طريق التأجير المنخفض أو الزائد.

4. التلاعب بتوقيت المعاملات من أجل تحديد سنة معينة لحساب الأرباح أو الخسائر لأي هدف يستهدفه المحاسب، خاصة في حالة وجود فروق واضحة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية أو القيمة الحقيقية، وبالتالي نرى أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة المبتكرة لها أشكال متعددة ومعقدة نوعاً ما، ولا يمكن اكتشافها إلا من قبل المتخصصين، وسيتم لاحقاً توضيح كيفية اكتشافها ومعالجتها.²

المطلب الثالث: طرق المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية

يمكن تقسيم أهم طرق المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية على النحو التالي:

¹ الساكني سعد: معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، عمان، 2012، ص 55.

² مرجع سابق، ص 56/55.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

الفرع الاول: طرق المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بيان الدخل:

يمكن النظر في أهم الأساليب والأساليب المستخدمة للتلاعب في بيان الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالطرق

التالية:¹

1. يتم تسجيل الدخل بسرعة بينما لا تزال عملية البيع غير مؤكدة: وفقا للإجراء المعمول به، يتم تسجيل الدخل ودفتر الدخل بعد انتهاء تبادل الخدمات، وهذه الطريقة يتم تسجيل حساب عواقب عملية البيع قبل اكتمال العملية نفسها في الميدان وقبل نهاية تبادل الخدمات.
2. تسجيل دخل كاذب: تتكون هذه الطريقة من تسجيل دخل كاذب أو مزيف.
3. زيادة الإيرادات من خلال عائد واحد: تتكون هذه الطريقة من إدارة شركة زيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة عن طريق زيادتها مرة واحدة فقط. يمارس هذا النوع من التلاعب من خلال إحدى طرق التلاعب الشائعة، حيث أنه يعطي استخدام عدة طرق يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وهي أن هذه الممارسات هي صورة إيجابية لإدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في وقت يتم التعامل مع هذا النوع من الأداء بالإشارة إلى حقيقة أنه ناتج عن عمليات غير أساسية، وأداء ضعيف بشكل عام وغير تشغيلي.
4. تحويل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: يرتبط هذا النوع من التلاعب بحسابات الأصول، حيث من المعروف أن المصروفات الناتجة عن تنفيذ العمل يمكن أن تؤدي إلى تحقيق فوائد قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي يتم خصمها مباشرة من الدخل، ويمكن أن تؤدي إلى استهلاكها يتم احتسابها على مدى فترة طويلة الأجل، مع احتساب أصول فوائد طويلة الأجل، مثل المباني والآلات، في الوقت الذي يتم فيه تحقيق الفائدة بالفعل لا طائل منه، وبالتالي يتم تسجيله كمصروف يتم خصمه مباشرة من الدخل.
5. عدم التسجيل أو التخفيض غير المناسب للمطلوبات: تقوم إدارة بعض الشركات أحيانا لأغراضها الخاصة، مثل الالتزامات المتعلقة بقضايا المحاكم أو التزامات الشراء، بالكشف السري عن التغييرات التي تحدث في حسابات المسؤولية.
6. تحويل الدخل الحالي إلى سنة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تقليل الأرباح الحالية. سيتم استخدام هذه الطريقة عندما يكون التحويل إلى فترة مالية لاحقة أكثر إلحاحا وكقاعدة عامة، فإن شروط الشركة للعام الحالي ممتازة، لذلك تقوم بتحويل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية، وتعتقد إدارة الشركة أنه يجب تسجيل الدخل خلال الفترة المالية التي قد يكون من الصعب فيها، ومن المعروف من أين إذا تم تحقيق الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات خلال نفس الفترة المالية.
7. تحويل النفقات التي تتكبدها الشركة إلى الأساليب المستقبلية: عندما تمر الشركات بأوقات عصيبة حيث يدفع تراجع الأعمال والنكسات الأخرى المديرين إلى اتخاذ تدابير في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن يكون المستقبل أفضل. ومن أجل تقليل الحمل في الوقت الحاضر على حساب مستقبل جيد متوقع.²

¹ الساكني سعد: مرجع سابق، ص ص 55-56.

² علي عبد الصمد عمران: حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالي والتدقيق المحاسبي، د ط، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص ص 38-39.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

الفرع الثاني: طرق المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي

ترتبط أهمية الموازنة بالمعلومات التي تقدمها عن طبيعة وحجم الموارد المتاحة للشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد على التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ويجب تقييم الفوائد التي يحصل عليها بيان المركز المالي في ضوء مجموعة من المحددات، وفي مقدمتها التكلفة التاريخية، ولا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة أن معظم الموجودات والمطلوبات التي تم الحصول عليها في بيان المركز المالي يجب تقييمها في التأثير المالي مثير للإعجاب مثل معرفة ومهارات الموظفين. فيما يلي عرض لإمكانيات التلاعب بالتقييم الدفترية باستخدام طرق المحاسبة الإبداعية في بيان المركز المالي:

1. الأصول غير الملموسة: يتم المبالغة في تقدير عناصر الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، في انتهاك للأصول والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المفتوحة، بالإضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة على طرق الاستهلاك المستخدمة لتقليل هذه الأصول.
2. الأصول الثابتة: عندما لا يتم احترام مبدأ التكلفة التاريخية لتحديد القيمة المدرجة في الميزانية، يتم أيضا التلاعب بنسب الملكية المعتادة للأصول عن طريق تقليلها عن تلك المستخدمة في السوق.
3. الاستثمارات الحالية: عندما يتم التلاعب بأسعار السوق المستخدمة في تقييم محفظة الأوراق المالية، بالإضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات تخفيض الأسعار.
4. النقد: هذا البند لا يكشف عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة لتحويل البنود النقدية الحرة إلى العملات الأجنبية.
5. الذمم المدينة: يتم التلاعب بها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمتها بسبب أخطاء متعمدة في تصنيف الذمم المدينة، وتصنيف مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، والمطالبات طويلة الأجل للأصول المتداولة بهدف تحسين سيولة الشركة¹.
6. الاستثمارات طويلة الأجل: تعديل طرق المحاسبة المستخدمة للتعرف على الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.
7. الأصول المحتملة: عندما يتم إثبات الأصول المحتملة قبل تأكيد التحقق منها، على سبيل المثال عن طريق إثبات الدخل المتوقع من إجراء قانوني ضد العميل قبل إصدار حكم عليه.
8. الالتزامات المتداولة: على سبيل المثال، لا تشمل المدفوعات المستحقة في العام الحالي من القروض طويلة الأجل بين المطلوبات المتداولة، من أجل تحسين نسب السيولة.
9. الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل الإعلان عن الميزانية، بهدف استخدامها لسداد القروض قصيرة الأجل، من أجل تحسين نسب السيولة.

¹علي عبد الصمد عمرن: المرجع السابق: ص 39-40.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

10. المخزون: في هذا الموقف تركز التلاعبات وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على إدراج بنود السلع الراكدة والمتقدمة في قوائم الجرد بالإضافة إلى التلاعب بالأسعار لتقييمها.

11. حقوق الملكية: كإضافة المكاسب التي تحققت في السنوات السابقة إلى صافي ربح العام الحالي. تعامل معها في الأرباح المحتجزة كما ينبغي، كبند بدلا من عناصر من السنوات السابقة.

الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفق النقدي جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث المصادر والاستخدامات خلال فترة معينة من بهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والأكاديميين وغيرهم على تحليل السيولة من خلال توفير المعلومات المناسبة حول مصادر التدفقات النقدية والمدفوعات لفترة زمنية معينة. إحدى طرق المحاسبة الإبداعية في بيان التدفق النقدي هي:

1. يصنف المحاسب المصاريف التشغيلية كمصروفات استثمارية أو مصاريف تمويلية والعكس صحيح ولا تؤثر هذه الإجراءات والممارسات أو تعدل القيم النهائية.

2. يمكن للمنشأة أيضا دفع تكاليف تطوير رأس المال وتسجيلها كتدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة من دفع الضرائب.

3. هناك أيضا إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من أجل التهرب جزئيا عند إجراء تعديلات على التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تقليل المكاسب من بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، وكذلك للعمليات غير المكتملة، لأنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية، بسبب إزالة التأثير الضريبي لهذه العمليات على التدفقات النقدية التشغيلية، نظرا لأن جميع النقد يتم استلامه من الأنشطة الاستثمارية، وبالتالي أثناء العمليات غير المكتملة أو نتيجة التصرف، فإنه يعتبر ناتجا عن حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة أو حذف تأثير المكاسب أو الخسائر من المعاملات غير المكتملة من صافي الربح.

4. التلاعب بالدخل من العمليات الجارية من أجل التخلص من العناصر غير المتكررة، وكذلك من خلال العناصر غير التجارية، عندما يمكن تصنيفها على أنها استثمارات جارية أو غير متداولة تصنيف الأسهم التي تحتفظ بها الشركة إلى أسهم خلال فترة الاحتفاظ بها.

الفرع الرابع: طرق المحاسبة الإبداعية في قائمة التغييرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة التغييرات في حقوق الملكية هي الرابط بين بيان الدخل وبيان المركز المالي، ويتم تحديدها من خلال تتبع ومراقبة التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية السنة المالية إلى نهايتها، ويتم الاعتماد عليها في عرضها وفقا للمحاسبة على أساس الاستحقاق المحاسبة على أساس الاستحقاق جميع بنود البنود المدرجة في هذه القائمة هي قائمة من البنود المدرجة في قائمة حقوق الملكية المبالغ المفرج عنها أو المخفضة، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغرض إعادة تقييم حجم الأخطاء أو الخسائر السابقة في السنوات السابقة والأرصدة بالعملة الأجنبية.¹

¹ بالرقى تيجاني: المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد10، جامعة سطيف، 2010، ص ص 91-92.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

المبحث الثالث: علاقة التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية

تعرف الأخلاق المهنية بأنها نظام من المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القوي، ولكل مهنة أخلاقياتها الخاصة التي تشكلت وتطورت تدريجيا بمرور الوقت حتى يتم الاعتراف بها وتصبح معتمدة أخلاقيا وقانونيا .

المطلب الأول: سلوك المدقق إتجاه المحاسبة الإبداعية

من الضروري وضع لوائح لممارسة المهن المختلفة، وخاصة المهن العملية مثل المحاسبة، بحيث تشمل هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب احترامها عند أداء عمل مهني معين. في خضم الفضائح المالية والقيود الناتجة عن الأعمال والأنشطة، تجد الشركات نفسها مجبرة على تطوير مدونات أخلاقية صارمة توجه سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وعلى الرغم من أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دائما جزءا من ممارسة المبادئ التوجيهية السلوكية أكثر من مجرد مجموعة من القواعد الصارمة، من وجهة النظر هذه، فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة متوقعة منهم فحسب، بل هي أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال نظام من القيم المشتركة.

السؤال الذي يطرح نفسه هو ما إذا كان المحاسب، من خلال اختراع الأرقام والبيانات المالية، يهدف إلى خداع الآخرين، على عكس أخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنه يفعل ذلك حفاظا على مصالح المنظمة التي ينتهي إليها جميع التحليلات التي أجريت لتحديد أساليب الانهيار التي أدت إلى خلل كبير في أخلاقيات وممارسات مهنتي المحاسبة والمراجعة، ومن وجهة النظر الأكاديمية، أشار الباحثون إلى الآثار السلبية لتطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية، بينما على المستوى التنظيمي والتشريعي، اهتم عدد من القوانين بمعالجة الممارسات المحاسبية الإبداعية، ودراسة مدى ملاءمة وفعالية المعايير المحاسبية لمعالجة هذه الممارسات.¹

من ناحية أخرى، كانت هناك أصوات مؤيدة لأساليب التأثير على البيانات المالية، وخاصة مراحل إعداد الدخل وإدارة الأرباح، فيما يعرف من وجهة نظر وسائل الإعلام، موضحا أن الإدارة يمكن أن تلجأ إلى هذه الأساليب من أجل توفير معلومات مفيدة عند إبرام العقود لوضعها في وضع تفاوضي أفضل، وقد يكون هذا السلوك مرغوبا فيه، ومع ذلك فإن جميع المناهج النظرية لعلوم المحاسبة لها جانب أخلاقي قائم على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

- الإنصاف: وهذا يعني أنه يجب أن تكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين جميع الأطراف.
- الصدق: يعني التوافق مع الحقيقة.
- الحياد: وهذا يعني إعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون السيطرة على فئة واحدة على حساب الفئات الأخرى.

لذلك، يمكن القول أن هناك عددا من الميزات التي يجب أن تتميز بطريقة المحاسبة في المحاسبة الإبداعية حتى تكون مقبولة من وجهة نظر أخلاقية وهي:

¹ محمد حمود أحمد صلاح السياغي: دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2017، ص ص 46، 47.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

- الطريقة المستخدمة لا تحتاج إلى إجراء عمليات وهمية مع أطراف ثالثة.
- يجب أن تتوافق الطريقة المستخدمة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
- يجب على المؤسسة الاستمرار في استخدام هذه الطريقة لسلسلة من الفترات المتتالية.
- يجب أن تجعل الطريقة المستخدمة من الممكن تعديل رقم الإيرادات دون إشراك الكيان في عمل غير مرغوب فيه في المستقبل.¹

المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسة المحاسبة الإبداعية

مما لا شك فيه أن مكافحة الممارسات المحاسبية الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، لذلك يجب على المهتمين بهذا المجال أن يسعوا باستمرار للتعرف على التطورات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية من أجل الكشف عن هذه الممارسات ثم محاولة تقليلها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها هو البحث عن أفضل الممارسات المحاسبية الإبداعية في مجال المحاسبة:²

1. ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة بعد الاضطرابات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب التقارير المالية، والتي أسفرت عن توصية كل من بورصة نيويورك وهيئة السوق المالية بضرورة إنشاء لجنة للشركات المسجلة تتألف من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين وتمثل مهمتها في تعيين مدقق حسابات خارجي وتحديد أتعابه، بهدف زيادة استقلاليته عند التعبير عن آرائه في القوائم المالية الصادرة عن الشركات، وفي هذا الصدد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1967 بأن تقوم جميع الشركات، سواء كانت مدرجة في البورصة أو متداولة علناً، بإنشاء لجنة من المدققين، من أجل ضمان أن تكون الشركات المدرجة في البورصة أو في عام 1972.
2. تقليل نطاق اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو عن طريق تحديد الظروف التي يمكن فيها استخدام كل علاج، وفي هذا الصدد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة، بإلغاء المعاملة البديلة في معاييرها وتطويرها لعلاج القياسي في معظم معاملته. من خلال تقليل البدائل، سيؤدي ذلك إلى حقيقة أن الشركة التي تختار معالجة محاسبية معينة ستنتج من خلالها صورتها المرغوبة في غضون عام ستضطر لاحقاً إلى استخدام نفس المعاملة في المستقبل القريب الظروف التي ستكون فيها النتيجة أقل مرضية.
3. الحد من إساءة استخدام بعض الأساليب المحاسبية، ويتم ذلك بالوسائل التالية:
 - إصدار قواعد تقلل من استخدام أساليب محاسبية معينة أو حتى تلغيها عندما لجأ بعض محاسبي الشركات البريطانية إلى استخدام "شرط الطوارئ" لحسابات الربح والخسارة في تشمل العناصر التي يريدون تجنبها الربح التشغيلي، وإلى جانب ذلك، قررت هيئة معايير المحاسبة البريطانية إلغاء "عنصر الطوارئ" مرة واحدة وإلى الأبد حتى لا يتم استغلاله بشكل غير صحيح.
 - الطريقة الأخرى هي تفعيل فرضية "الاستقرار"، والمقصود بالاستقرار هنا هو الاستقرار في استخدام الأساليب المحاسبية التي يتبعها معدو القوائم المالية، وهذا يعني أنه كلما اختاروا واحدة وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا لا

¹ محمد حمود أحمد صلاح السياغي: مرجع سابق، ص 49-48.

² بالرقى تيجاني: المحاسبة الإبداعية، مرجع سابق، ص 117-118.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

يعني أنه غير مخول بتعديل السياسات المحاسبية، بل أن القصد ليس تعديل هذه الاتفاقيات ما لم يكن ذلك ضروريا للغاية، شريطة أن يكون مبرر تعديل هذه الاتفاقيات والإفصاح عن الأثر المالي للاتفاقيات الناتجة على تغيير هذه الاتفاقيات.

- أهم وأقوى الوسائل هي يقظة وكفاءة المدققين والمشرفين ولجان التدقيق في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم ذلك من خلال أساليب اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة العالية والمصدقية، لأن المدقق الأكثر كفاءة وكفاءة يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول للانحرافات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية جوهر القوائم المالية الفريدة.
- تطوير الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم، ويتم ذلك إما من خلال التعليم الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية من أجل رفع مستواهم المحاسبي، أو من خلال وساطة الجهات المعنية بشأن أمن وشفافية البيانات المالية والمعلومات التي تحتويها، سواء تلك التثقيفية من خلال تقديم برامج محاسبية وتربوية وتعليمية من خلال تقديم برامج محاسبية، إرسال رسائل توعوية أو تنظيم ندوات لمستخدمي المعلومات المالية توضح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة.
- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسب القانوني ومدقق الحسابات، ووضع مدونة لقواعد السلوك وتشكيل لجنة للأخلاقيات المهنية، من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب على المحاسب القانوني والمدقق المعتمد الالتزام بها.¹

المطلب الثالث: الإجراءات الواجب تطبيقها للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في بيان الدخل:

الغرض من إدارة الأساليب المحاسبية الإبداعية التي تمارسها على بنود قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) هو تحسين الربح من خلال عرض الأرباح (غير الواقعية) عن طريق تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل في أرقام المبيعات وتكلفتها ونتائجها الصافية في حسابها كنسب ربحية وكفاءة للنشاط، وفيما يلي عرض لبعض أهم الإجراءات المحاسبية الإبداعية المتعلقة ببيان الدخل، الغرض من تنفيذه والتدابير المضادة التي يجب على المراجع الخارجي تطبيقها.

1. رقم المبيعات

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تنفيذ معاملات بيع الصور قبل نهاية السنة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقا في السنة المالية التالية.²

¹ بالرقم تي جاني: مرجع سابق، ص 119.

² أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد 12، المجلد 1، 2011، ص 53.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

- الهدف: لتحسين عدد المبيعات في بيان الدخل من خلال زيادته بمبيعات الصور، فإن أحد مؤشرات هذه المقاييس هو الزيادة غير العادية في حجم المبيعات مقارنة بالسنوات السابقة.

- الإجراءات المضادة للتدقيق: التحقق من فواتير المبيعات، خاصة للمعاملات المنفذة مع الأطراف ذات الصلة بالشركة.

2. تكلفة البضائع المباعة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تبيع المنظمة مخزونها الذي تم تقييمه مسبقاً من المنتجات بطريقة LIFO

- الهدف: خفض تكلفة البضائع المباعة في بيان الدخل لزيادة الأرباح.

- الإجراءات المضادة للمدقق: تحقق من أن معاملات البيع حقيقية وليست صورة

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة نفقات المنتج التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة، مثل: تكاليف الصيانة.

- الهدف: تقليل مصاريف التشغيل لزيادة الربح التشغيلي ثم زيادة صافي الربح.

- التدابير المضادة للمدقق: التحقق من توافر شروط الرسملة في هذه النفقات.

3. أشياء استثنائية وأشياء غير عادية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تشمل الأرباح التشغيلية للعناصر الاستثنائية أو غير العادية دون الكشف عن طبيعة هذه العناصر.

4. المصاريف التشغيلية:

- الهدف: تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال الأنشطة غير التشغيلية.

- التدابير المضادة للمدقق: استبعاد أرباح هذه العناصر من نتيجة التشغيل.¹

الفرع الثاني: الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على بيان المركز المالي:

استناداً إلى أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارة على البنود الواردة في بيان المركز المالي، تهدف الإدارة إلى تحسين الوضع المالي للشركة عن طريق تضخيم قيمة الأصول أو تخفيض قيمة المطلوبات، أو كليهما، من أجل تحسين عرض النسب الناتجة، مثل نسب السيولة أو الربحية.....إلخ. يليه عرض لأهم الإجراءات المحاسبية المبتكرة المتعلقة ببيان المركز المالي لأغراض التنفيذ والتدابير المضادة التي يجب على المدقق تطبيقها.

1. المال:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الكشف عن البنود النقدية المقيدة.

- الهدف: تحسين نسب السيولة.

- التدابير المضادة للمدقق: استبعاد النقد المقيد عند حساب السيولة.

2. الاستثمارات الحالية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تقييم الاستثمارات الحالية بأسعار السوق غير صحيحة.

- الهدف: زيادة أو الحفاظ على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

¹ أمينة فداوي: مرجع سابق، ص ص 53-54.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

- الإجراءات المضادة للمصادقة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3. حسابات القبض:

- الإجراءات المحاسبية الإبداعية: عدم الإفصاح عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصصات وعدم الإفصاح عن الحسابات الراكدة.

- الهدف: الحفاظ على قيمة المستحقات أو زيادتها من أجل تحسين نسب السيولة.

- التدابير المضادة من قبل المدقق: طلب بيان المستحقات والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي المستحقات.¹

4. جرد البضائع:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تشمل بيانات المخزون البضائع الراكدة أو منتهية الصلاحية أو التالفة.

- الهدف: زيادة قيمة مخزون المواد الخام لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير على نسب السيولة.

- التدابير المضادة للمدقق: التحقق من بيانات المخزون والتحقق من الوجود الفعلي للعناصر في المتجر.

5. استثمارات طويلة الأجل:

- إجراءات محاسبية مبتكرة: التغيير في طريقة المحاسبة للاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة. على سبيل المثال، إلى طرق حقوق الملكية.

- الهدف: التأثير على حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة نشاطها من خلال عرض حصتها من الأرباح فقط دون خسائر.

- التدابير المضادة للمدقق: التحقق من هذا التغيير عن طريق تقرير المدقق والأثار المترتبة على الدخل والبيانات المالية.

6. الأصول طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تخفيض نسب الاستهلاك المعتادة.

- الهدف: تحسين أرباح الشركة من خلال تضمين إعادة تقييم الفوائض أو عن طريق تقليل الاستهلاك.

- الإجراءات المضادة للمدقق: التحقق من معدلات الاستهلاك وتعديل مصروفات الاستهلاك.

7. الخصوم المتداولة:

- إجراءات محاسبية مبتكرة: عدم إدراج آجال استحقاق القروض طويلة الأجل المستحقة في الخصوم المتداولة.

- الهدف: تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- الإجراءات المضادة للمدقق: التحقق من إثبات هذه المدفوعات بين الخصوم المتداولة وحساب نسب السيولة بشكل عام.

8. الخصوم طويلة الأجل:

- الإجراءات المحاسبية الإبداعية: الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية واستخدامه لسداد قرض قصير الأجل.

- الهدف: تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة من خلال دمج مكاسب انقراض السندات قبل استحقاقها.

¹ ميسون بنت محمد بنت علي الفري: دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2012، ص 23، 24.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

- الإجراءات المضادة للمدقق: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية العام لسداد هذا القرض قصير الأجل وإجراء التعديلات اللازمة على نسب الرافعة المالية.

9. حقوق المساهمين:

- إجراءات محاسبية مبتكرة: أضف المكاسب التي تحققت في السنوات السابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلا من التعامل معه على أنه ربح متحجر.

- الهدف: تحسين نتيجة نشاط الشركة من خلال تضمين الأرباح المحققة في السنوات السابقة بشكل غير صحيح واستبعاد الخسائر الناجمة عن تقلبات أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية.

- التدابير المضادة للمدقق: تعديل الربح للسنة الحالية والنسب المئوية المرتبطة بها والنسبة المئوية لأرباح الأسهم.¹

¹ ميسون بنت محمد بنت علي الفري: مرجع سابق، ص 25.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

خلاصة الفصل

في ختام فصلنا هذا المخصص للمحاسبة الإبداعية نصل إلى أنه رغم كونها قد تبدو كأداة فعالة لتحسين المظهر المالي للشركة في المدى القصير، إلا أنها تحمل في طياتها مخاطر جسيمة قد تؤدي إلى تداعيات كارثية على المدى الطويل. هذه الممارسات التي تستغل الثغرات في المعايير المحاسبية لتحقيق أهداف قصيرة المدى، قد تتسبب في فقدان ثقة المستثمرين، تدهور السمعة، وتعرض الشركة لمخاطر قانونية كبيرة.

إن الحفاظ على النزاهة والشفافية في المحاسبة هو أساس نجاح أي شركة على المدى البعيد. ينبغي على الشركات تبني ممارسات محاسبية نزيهة ومستدامة تضمن توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة لجميع أصحاب المصلحة. الاعتماد على المحاسبة الإبداعية لتحقيق مكاسب قصيرة الأجل يمكن أن يكون ضارًا، حيث قد يؤدي إلى اكتشاف الخدع المحاسبية، مما يسبب انهيار الشركة كما شهدنا في حالات تاريخية مثل إنرون وورلدكوم.

يجب أن يكون الهدف الأساسي لأي نظام محاسبي هو تقديم صورة صادقة ودقيقة عن الوضع المالي للشركة. الاستثمار في الأنظمة المحاسبية الشفافة والممارسات الأخلاقية هو السبيل الوحيد لبناء الثقة المستدامة والحفاظ على استقرار الشركة ونموها على المدى الطويل.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول دور

التدقيق في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية

في مؤسسة الدهن لولاية

سوق أهراس

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

المبحث الأول: تقديم المؤسسة ومنهجية الدراسة الميدانية

سننظر من خلال هذا الجزء إلى عرض الدراسة الميدانية، والتي تعد بمثابة إسقاط للجانب النظري التي تم تناولها خلال الجزأين السابقين على الواقع العملي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة المندرجة تحت محاور محددة يهدف للإجابة على فرضيات الدراسة الموضوعية

المطلب الأول: تقديم المؤسسة الوطنية للدهن

الفرع الأول: نشأتها وتطورها

المؤسسة الوطنية للدهن ENAP هي مؤسسة وطنية اقتصادية مختصة في إنتاج شتى أنواع الدهون العضوية (الدهون، الطلاء المبرق مواد صبغية مستحلبات، مجففات، و أنواع الصمغ).

نشأت هذه المؤسسة نتيجة إعادة الهيكلة للشركة الوطنية للصناعات الكيماوية (SNIC)، في جانفي 1983 تطبيقاً للمرسوم رقم 41982 الصادر بتاريخ 04/12/1982، و في 13 مارس 1990 دخلت الإستقلالية و تحولت إلى شركة مساهمة (SPA) برأسمال 200000 000 دج والذي ارتفع ليصبح سنة 2005000 500 000 دج. تزخر المؤسسة بخبرة مهنية تفوق الثلاثين عاماً، وكذا بقدرة إنتاج تصل إلى 125000 طن من الدهن سنوياً، بالإضافة إلى 57000 طن من المنتجات شبه الجاهزة (مواد صبغية، مستحلبات و مجففات).

تتكون المؤسسة الوطنية للدهن ENAP من ستة وحدات للإنتاج موزعة على التراب الوطني:

✓ منطقة الشرق: وحدة سوق اهراس.

✓ منطقة الوسط: وحدة الأخرية بولاية البويرة (المقر الرئيسي)، وحدة الشارقة، و وحدة السمار بولاية الجزائر العاصمة.

✓ منطقة الغرب وحدة وهران و وحدة سيق بولاية معسكر.

تعتبر وحدة سوق اهراس من أهم الوحدات الإنتاجية للمؤسسة حيث كان تاريخ فتح جوان 1974، و بدأت الأشغال في 22 نوفمبر 1974 لمدة 21 شهراً، بتكلفة نهائية للمشروع قدرت ب 510800103 دج بمساعدة شركات أجنبية و هي شركة BECSA MIBZI البلجيكيين، و مؤسسات وطنية أخرى أهمها ECTA.

تحتوي وحدة سوق اهراس على 19 مصلحة منها 03 ورشات عمل 09 ورشات صيانة، و تبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 15 هكتارات مغطاة، تبلغ الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنوياً من الدهن أي ما يعادل 20% من إنتاج المؤسسة ككل.

الفرع الثاني: منتجات المؤسسة ونشاط الإنتاج بها

تختص وحدة سوق اهراس في إنتاج:

✓ دهن البناءات . (Secteur Bâtiment)

✓ الدهن الصناعي . (Secteur Industrie)

✓ دهن السيارات . (Secteur carrosserie)

✓ البرنيق . (Vernis)

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

✓ الدهن المخفف . (Dilliants)

✓ الغراء . (Colles)

الراتنج (Resines) و هو مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة لإنتاج منتجات أخرى أو تباع لمؤسسات أخرى تستعملها كمادة أولية لها.

تستعمل المؤسسة مواد أولية أساسية هي المخضبات (les pigments) ، المجففات (les seccatifs) ، مشتقات الهيدروكربون (les solvants) ومادة الراتنج (Résine) ، حيث تستعمل بعض المواد الأولية المحلية و يستورد البعض الآخر من دول أجنبية بنسبة 60 % هي ألمانيا (Kronos, Helem) هولندا (Perstop) إيطاليا (Lonza) ، فرنسا (Bergbac) و بلجيكا (Venemare) ، و تستورد من دول عربية و هي مصر، و الأردن بنسبة 40% .

الفرع الثالث: مراحل إنتاج الدهن بالوحدة

1. مرحلة التحضير: (Préparation): يتم تحضير المواد المستعملة سواء الصلبة أو السائلة حسب المعادلات لكل نوع من وفق برنامج تشرف على تنفيذه مصلحة البرمجة وتصمم مصالح البحث والتطوير الصيغ الإنتاجية بالإضافة إلى التنسيق مع ورشة إنتاج الراتنج.
2. مرحلة الخلط (Empattage): يتم فيها خلط و عجن المواد المحضرة في المرحلة الأولى للحصول على عجين متجانس.
3. مرحلة الطحن (Broyage): تطحن المواد خاصة الصلبة منها للقضاء على أي شوائب وذلك داخل آلة مخصصة لذلك من أجل تحويل العجين إلى سائل بخصائص محددة مسبقا.
4. مرحلة التسوية (Dilution): في هذه المرحلة يتم إضافة جزء آخر من مادة الراتنج، و بعض المجففات والمواد المكملة بمراقبة ممن المخبر.
5. مرحلة التصفية (Filtration): يتم تصفية المزيج من كل الشوائب ليصبح قابلا للتعليب.
6. مرحلة التعليب (Conditionnement): بعد المراقبة التي يقوم بها المخبر في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، خاصة في المرحلة الأخيرة يتم تعليب المواد تامة الصنع (الدهن) في علب مختلفة الحجم باستخدام آلات خاصة و تصبح جاهزة للبيع.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة إنتاج الدهن بسوق اهراس و مهام دوائرها

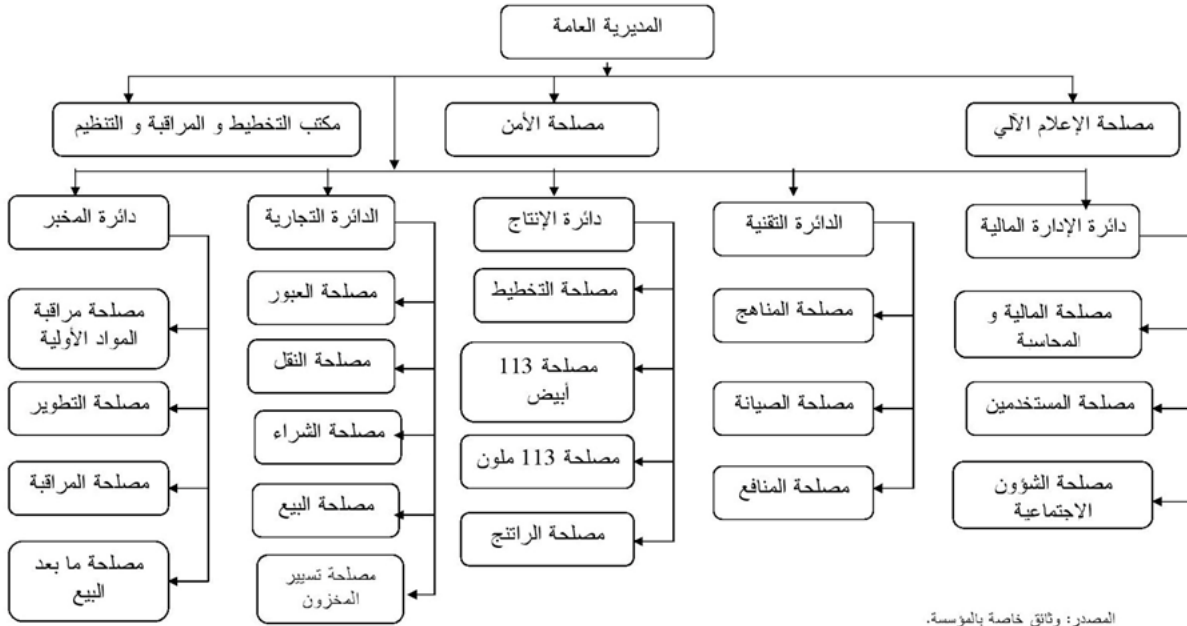
الفرع الاول: الهيكل التنظيمي

يتكون الهيكل التنظيمي للوحدة من المديرية العامة المسؤولة عن خمسة دوائر أساسية وهي: دائرة الإدارة و المالية، الدائرة التقنية دائرة الإنتاج الدائرة التجارية، و دائرة المخبر حيث تحتوي كل دائرة على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها و أدوارها، بالإضافة إلى مصلحة الإعلام الآلي، مصلحة الأمن و مكتب التخطيط و المراقبة والتنظيم (pco) و التي ترتبط مباشرة بالمديرية العامة.

و يمكن أن نوضح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي لوحدة الدهن سوق اهراس



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة.

المصدر: وثائق خاصة بمؤسسة الدهن سوق اهراس

الفرع الثاني: مهام دوائر مؤسسة الدهن لولاية سوق اهراس

تتمثل مهام دوائر مؤسسة الدهن في ما يلي:

1. مسؤول الجودة: يكون في المديرية العامة للمقر الرئيسي للمؤسسة و هو المسؤول عن الجودة بكل وحدات المؤسسة. مناقشة الأهداف المراد تحقيقها بالتنسيق مع مختلف دوائر المؤسسة في إطار إستراتيجيتها ومن خلال سياسة الجودة الموضحة في دليل الجودة الخاص بالمؤسسة حيث تتمثل في:
 - ✓ ضمان جودة و نوعية منتجات المؤسسة.
 - ✓ البقاء في الريادة في سوق الدهن.
 - ✓ تقليص ضياع المواد الأولية وتكاليف اللاجودة، وعدم المطابقة والتي انخفضت بعد حصول المؤسسة على الشهادة و تطبيق إجراءات الجودة حسب دليل الجودة الموجود بكل دوائر و مصالح المؤسسة.
 - ✓ محاولة الوصول إلى أسواق جديدة على المستوى المغربي و الإفريقي.
 - ✓ التفوق الصناعي.
 - ✓ الدفاع عن حصة المؤسسة في السوق.
 - ✓ مساهمة التطور التكنولوجي العالمي.
 - ✓ زيادة قوة العرض والبيع.
2. الدائرة التجارية:

تضم هذه الدائرة خمس مصالح هي كالتالي:

- 2.1. مصلحة العبور: موجودة على مستوى ميناء عنابة تهتم بالمواد المستوردة ابتداء من و حتى إعدادها للنقل.
- 2.2. مصلحة النقل: تهتم بنقل المواد الأولية المحلية أو المستوردة.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

2.3. مصلحة الشراء: تهتم بمختلف عمليات التمويل و تساعد بقية الأقسام في المؤسسة في إتمام عملها في أحسن الظروف إذ يتم التمويل ب مواد أولية ذات نوعية جيدة بأقل تكلفة ممكنة، و للعملية تخطيطها الخاص و المتمثل في السعر، الوقت، النوعية، شروط الإستلام، عملية تحويل الملكية من البائع إلى المشتري. وتتبع المصلحة المراحل التالية:

✓ معرفة الحاجة المطلوب تلبيةها.

✓ نوعية و كمية المنتج أو الخدمة.

✓ البحث موردين مناسبين وأكفاء.

2.4. مصلحة البيع: تقوم هذه المصلحة بإمضاء الصفقات مع المتعاملين الاقتصاديين، و عملية البيع في الوحدة المسيرة و المراقبة بالإعلام الآلي.

2.5. مصلحة تسيير: المخزون تهتم بتسيير المخزون الوارد والخارج من وإلى الوحدة و كذا الإنذار بتدني المخزون، و الهدف من هذه العملية هو زيادة الأداء عن طريق التحكم الأحسن في المواد المخزنة و تجنب تلفها.

3. دائرة المخبر:

يوجد على مستوى كل وحدة من وحدات المؤسسة مخبر مركزي دوره الأول يتمثل في مراقبة المواد الأولية المستوردة و المحلية من حيث النوعية و المطابقة للمواصفات المطلوبة و المتفق عليها حسب وصل الطلب و ذلك بعد الحصول على عينات من الموردين واختبارها من خلال جملة من المعايير التي يتأكد منها المخبر، ثم تتم عملية الاختيار بالتنسيق مع الدائرة التجارية على أساس كل من النوعية و السعر، و بعد وصول الطلبية يقوم المخبر بإعادة الاختبار والتأكد من المطابقة للمعايير، قبل تسليمها لمصلحة تسيير المخزون رفقة وصل مراقبة.

تضم دائرة المخبر أربعة مصالح و هي:

3.1. مصلحة مراقبة المواد الأولية: تختص بمراقبة نوعية و جودة المواد الأولية عن طريق إخضاعها للتجريب و المراقبة للتأكد من صلاحية وجود هذه المواد كيميائيا و فيزيائيا.

3.2. مصلحة التطوير: تهتم بتطوير المعادلات و تحسينها، كما تتم التجارب للوصول إلى أنواع جديدة من المنتجات ذات جودة، و شدة مقاومة.

3.3. مصلحة المراقبة: بعد خروج المنتجات التامة الصنع و النصف مصنعة فإنها تخضع لمراقبة دقيقة سواء على مستوى المخابر الفرعية الموجودة في الورشات أو على مستوى هذه المصلحة في المخبر المركزي، وذلك بإجراء الفحوصات و التجارب بغرض التأكد من احترام مقاييس الإنتاج و جودة المنتج.

3.4. مصلحة ما بعد البيع: تسهر هذه المصلحة متابعة احتياجات الزبائن و التعرف على مشاكلهم و محاولة إيجاد زبائن جدد للمؤسسة كذلك تقديم بطاقات تقنية إرشادية خاصة بكل عمليات الإنتاج.

3.5. دائرة الإنتاج: تتكون من أربعة مصالح مهمتها تنفيذها قرارات الوحدة في مجال الإنتاج و هي كالتالي:

✓ مصلحة التخطيط.

✓ مصلحة 113 أبيض.

✓ مصلحة 113 ملون.

✓ مصلحة الراتنج.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

4. الدائرة التقنية

تتمثل المهمة الأساسية لهذه الدائرة في مساندة العملية الإنتاجية و كذلك مراقبة استغلال الأجهزة والآلات وإعداد الإصلاحات و الصيانة اللازمة و تضم هذه الدائرة ثلاثة مصالح وهي:

4.1. مصلحة المناهج (الأساليب): تختص هذه المصلحة بالدراسات الفنية المتعلقة بالصيانة وتوفير المناهج اللازمة لعملية الإنتاج، حيث يتم تلقي طلب العمل، ثم القيام بعملية المعاينة فالتكليف بالعمل، يوجد على مستوى هذه المصلحة جميع الوثائق والمخططات المتعلقة بالأجهزة الموجودة على مستوى الوحدة، وعند القيام بتنفيذ أعمال الصيانة على عتاد ما يكون له ملف خاص به جميع التدخلات التي أجريت على الآلة و تاريخها وقطع الغيار المستعملة، كما تشرف المصلحة على تسيير مخزون قطع الغيار الموجودة على مستوى الوحدة؛

4.2. مصلحة الصيانة : تهتم بأعمال الصيانة على مستوى الورشات، ومن خلال صنع قطع الغيار بالورشات التابعة لها فهي تلبي الحاجيات الصغيرة للوحدة كذلك تخفف وهي الإضافية والخسائر، وتقليل الإنتاج للبضائع؛

4.3. مصلحة المنافع: وهي المسؤولة عن توفير كل المنافع الضرورية لتسيير الآلات و منها المياه الباردة و المياه الصالحة للشرب، والتهوية...، كما تعتبر مسؤولة عن إعلام الدائرة التقنية بكل ما تحتاج إليه من منافع وأعمال الصيانة لتفادي توقف العملية الإنتاجية و من أجل الإستغلال الأمثل و العقلاني للمعدات و الآلات الخاصة بالصنع.

5. دائرة الإدارة والمالية:

إن لهذه الدائرة أهمية بالغة جدا فمن خلالها يمكن معرفة الوضع المالي لها لا، و تضم هذه الدائرة المصالح التالية:

5.1. مصلحة المستخدمين: تهتم بجميع عمال الوحدة من خلال المهام التالية:

- ✓ توظيف العمال المخطط التنظيمي للمؤسسة.
- ✓ دراسة اقتراحات الترقية المقدمة من طرف جميع المصالح التابعة للوحدة أو في حالات أخرى كالطرد أو الوفاة....
- ✓ متابعة الغياب و تطور الحياة المهنية للعامل من خلال تقديم منحة الخبرة المهنية. متابعة أجور العمال شهريا مع حفظ ملفاتهم و يوزع العمال في الوحدة كالتالي:

- إطارات : 37 إطارا.
- عمال متحكمين: 108 عامل متحكم.
- عمال منفذين: 184 عامل يدوي.
- المؤقتون: 21 مؤقتا.
- المتربصون: 12 متربصا. و يكون مجموع العمال 338 عاملا.

5.2. مصلحة الشؤون الإجتماعية: تقوم بمتابعة شؤون العمال من ناحية الوجبات الغذائية و الأدوية وغيرها من خلال التعااضدية الإستهلاكية التي تباع فيها هذه المواد بأقل تكلفة، و كذلك تتابع الملفات الإجتماعية وحوادث العمل.

5.3. مصلحة المحاسبة و المالية: تتكون من رئيس المصلحة وفرع المحاسبة العامة الذي يسجل جميع العمليات الخاصة بالشراء والبيع والأجور والرواتب و متابعة ملفات الموردين والزبائن...، فرع المالية و من أهم مهامه مراقبة الملف الخاص بالتسديد و المتكون من الفاتورة وصل الطلبية، وصل التسليم، وصل الإستلام، وصل التسديد بالنسبة لعمليات البيع

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

أو الشراء، أما بالنسبة للخدمات فالملف يتكون من شهادة إنجاز الخدمة، وصل الطلبية، وصل التسديد، كما يعمل فرع المالية على إعداد المقاربات البنكية (rapprochement bancaire) و مراقبة ملف الصندوق، أما فرع المواد و الإستثمارات فيسجل العمليات المتعلقة بشراء المواد خاصة أن الوحدة تستعمل أكثر من 230 وحدة بالإضافة إلى العمليات المتعلقة بمختلف الخدمات.

المطلب الثالث: الأدوات و الإجراءات المستخدمة في الدراسة

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للدهن - وحدة سوق أهراس- على مجموعة الأدوات في إطار جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع، والمتمثلة في المصادر الأولية والثانوية، حيث انحصرت هذه الأخيرة في بنك المعلومات الخاص بالمؤسسة، والذي اطلع عليه الباحث من خلال دراسته الاستطلاعية والزيارات التي قام بها لمعظم دوائر ومصالح المؤسسة للتعرف عليها والإطلاع على بعض الوثائق الخاصة بالجانب المحاسبي، بالإضافة إلى بيانات أخرى كالهيكل التنظيمي للوحدة مهمة مختلف، مصالحتها عدد إدارتها وعمالها...، هذا من جهة ومن جهة أخرى تم الاعتماد على المصادر الأولية التي تم انتقائها من خلال دراسة أولية قامت بها الوحدة في إطار مراقبة التسيير على مستواها حيث قام الباحث بتصميمها كأداة للتحقق من صحة أو خطأ فرضيات الدراسة، و قد تضمنت الدراسة الأولية على كيفية إعداد نظام محاسبة التكاليف إلى جانب المحاسبة العامة نظرا لما تلعبه هذه الأخيرة في التحكم في التكاليف وبالتالي تحسين الأداء الاقتصادي في المؤسسة. بالإضافة إلى الدراسة الأولية فقد استعان الباحث بأداة أخرى وهي المقابلة باعتبارها من أكثر وسائل جمع البيانات إنتاجية وفعالية خاصة غير المسجلة في المصادر الجاهزة منها، وقد قام الباحث بمقابلات فردية لرؤساء الدوائر بالوحدة.

لاختبار فرضيات الدراسة و الوصول إلى نتائج البحث قام الباحث باختيار دراسة حالة منتج أساسي يتمثل في

(GLYLAC2000) و الذي يعتبر من الإنتاج الاستراتيجي للمؤسسة .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

المبحث الثاني: عرض وتحليل ومناقشة النتائج

بعد التطرق إلى تعريف المؤسسة محل الدراسة في المبحث السابق سنرى في هذا المبحث نتيجة أجوبة المبحوثين على الإستبيان الموزع سيتم مناقشة و تحليل النتائج المتحصل عليها

المطلب الأول: قياس صدق وثبات الاستبيان

في هذا المطلب سنقوم بقياس الصدق والاتساق في الاستبيان "دور التدقيق في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية" على النحو التالي:

الفرع الأول: صدق الاستبيان:

تهدف صحة أداة الدراسة إلى قياس ما كان من المفترض قياسه، وهو ما أكدته ما يلي:

1. الصدق الظاهري (صدق المحكمين): تم توزيع الاستبيان على الاستبيان الذي تم توزيعه على مجموعة من المحكمين بهدف تحكيمه. وبعد إجراء التغييرات الرسمية والموضوعية والمنهجية اللازمة المقترحة، تم الانتهاء من الاستبيان للتوزيع.
2. صدق الاتساق الداخلي: لقد جرى التحقق من صدق الاستبيان عن طريق حساب الاتساق الداخلي للعبارات، والذي يعتمد على حساب معامل الارتباط بيرسون بين العبارات والدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه، والجدول التالي يوضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول رقم(1-3): معاملات الارتباط بين كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي نرمي اليه

| الارتباط | عبارات المحور الثالث | الارتباط | عبارات المحور الثاني | الارتباط | عبارات المحور الأول |
|----------|----------------------|----------|----------------------|----------|---------------------|
| **0.62 | 01 | **0.71 | 01 | **0.82 | 01 |
| **0.61 | 02 | **0.86 | 02 | **0.68 | 02 |
| **0.32 | 03 | **0.86 | 03 | **0.75 | 03 |
| **0.60 | 04 | **0.74 | 04 | **0.78 | 04 |
| **0.84 | 05 | **0.76 | 05 | **0.59 | 05 |
| ** 0.35 | 06 | **0.77 | 06 | *0.39 | 06 |
| **0.59 | 07 | **0.79 | 07 | **0.77 | 07 |
| | | **0.79 | 08 | **0.72 | 08 |
| | | **0.74 | 09 | **0.61 | 09 |
| | | **0.73 | 10 | **0.64 | 10 |

** دال عند(01.0)، * دال عند(05.0)

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

يتضح من الجدول رقم(3-1) أن جميع معاملات الارتباط للمصطلحات مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه الوظيفة تكون إحصائيا على مستوى الدلالة ($\alpha=01.0$) و ($\alpha=05.0$)، وهو ما يعتبر مؤشرا على صدق الاتساق الداخلي للاستبيان.

الفرع الثاني: ثبات الاستبيان

تم تأكيد استقرار الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ للاستقرار ويوضح الجدول التالي النتائج:

جدول رقم (2-3): معامل ألفا- كرونباخ لمحاور الاستبيان

| معامل ألفا كرونباخ | محاور الاستبيان |
|--------------------|--|
| 0.87 | أهمية التدقيق الداخلي ووظيفته داخل المؤسسة |
| 0.92 | أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة |
| 0.83 | دور المدقق في الحد من المؤسسة ممارسات المحاسبة الإبداعية |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

يتضح من الجدول رقم(2-3) أن قيم معامل ثبات كرونباخ ألفا كانت محدودة بين (0.83) كأدنى قيمة و (0.92) كأعلى قيمة، مما يؤكد أن الاستبيان يحتوي على درجة عالية من الثبات ومدى ملاءمته للاستخدام مع العينة النهائية للدراسة الحالية.

المطلب الثاني: الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة

قبل دراسة نتائج الاستبيان وتقديمه وتفسيره، من الضروري تقديم الخصائص الديموغرافية لأعضاء العينة:

الفرع الاول: التخصص العلمي

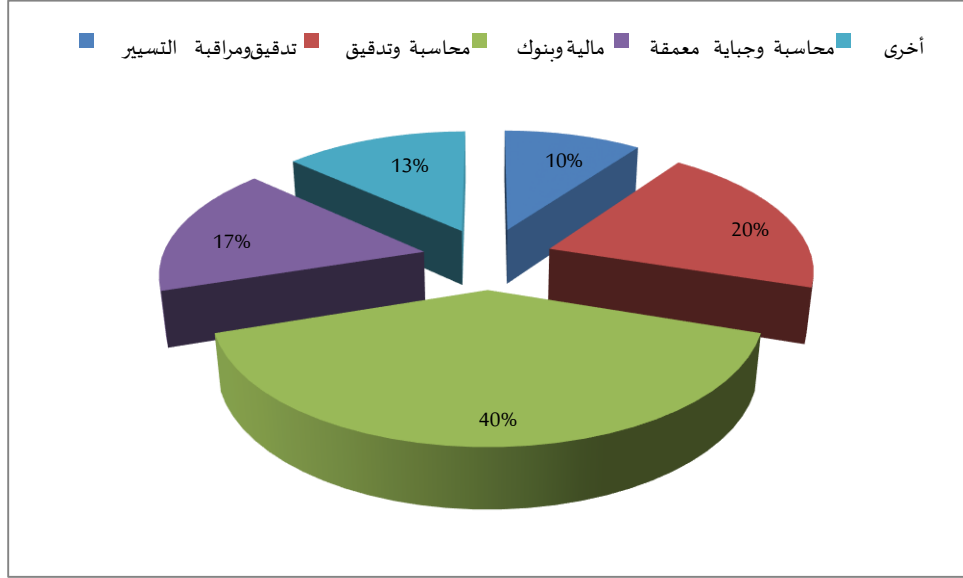
الجدول رقم(3-3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|-----------------------|---------|----------------|
| دقيق ومر اقبه التسيير | 3 | 10% |
| محاسبة ودقيق | 6 | 20% |
| مالية وبنوك | 12 | 40% |
| محاسبة وجباية معمقة | 5 | 16.7% |
| أخرى | 4 | 13.3% |
| الإجمالي | 30 | 100% |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الشكل رقم(2-3) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

وفقا للجدول أعلاه ومع الأخذ في الاعتبار تواتر أعضاء حجم العينة للدراسة من 30 شخصا، نلاحظ أن عدد الأشخاص المتخصصين في التدقيق والرقابة الإدارية قدرت بـ 03 شخصا بنسبة 10٪، في حين نلاحظ أن عدد الأشخاص المتخصصين في المحاسبة والتدقيق قدرت بـ 06 شخصا بنسبة 20 ٪، وقدرت عدد الأشخاص المتخصصين في التمويل والمصارف بـ 12 شخصا بنسبة 40 ٪، وهي أعلى نسبة من الأشخاص المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، في حين قدر عدد الأشخاص المتخصصين في المحاسبة والتحصيل المتعمق بـ 05 شخصا بنسبة 16.7 ٪، وأخيرا الأشخاص الذين لديهم تخصصات أخرى، يقدر عددهم بـ 04 شخصا % 13.3.

الفرع الثاني: الوظيفة الممارسة:

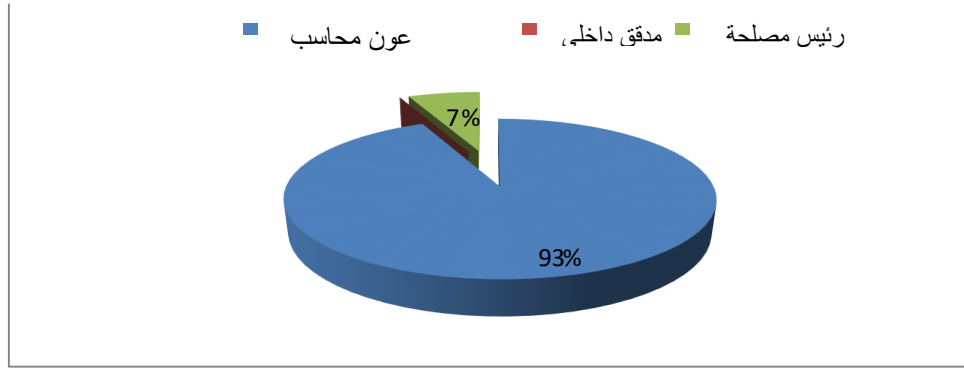
الجدول رقم(3-4): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

| الوظيفة | التكرار | النسبة المئوية |
|------------|---------|----------------|
| عون محاسب | 28 | %93.3 |
| مدقق داخلي | 0 | %0 |
| رئيس مصلحة | 2 | %6.7 |
| الإجمالي | 30 | %100 |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الشكل رقم(3-3): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

وفقا للجدول أعلاه، مع الأخذ في الاعتبار تواتر عينة الدراسة، والتي يبلغ مجموعها 30 فردا، نلاحظ أن عدد عون محاسب التخصص قد قدر بـ 28 فردا بنسبة 93.3٪، بينما نلاحظ أن عدد الذين يشغلون رئيس مصلحة قدرت بـ 02 فردا، أي 6.7٪.

الفرع الثالث: سنوات الخبرة

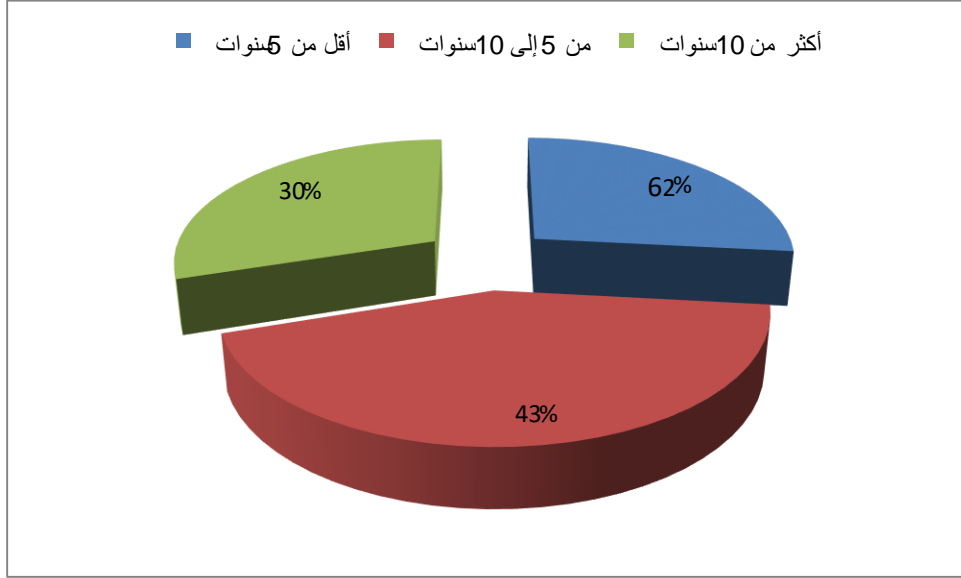
الجدول رقم(5-3): يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

| الخبرة | التكرارات | النسبة المئوية |
|-------------------|-----------|----------------|
| أقل من 5 سنوات | 8 | 26.7% |
| من 5 إلى 10 سنوات | 13 | 43.3% |
| أكثر من 10 سنوات | 9 | 30% |
| الإجمالي | 30 | 100% |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الشكل رقم(3-4): يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

وفقا للجدول أعلاه، مع الأخذ في الاعتبار تواتر عينة الدراسة، والتي يبلغ حجمها الإجمالي 30 فردا، يلاحظ أن عدد الأفراد الذين لديهم أقل من 5 سنوات من الخبرة قدرت بـ 08 فردا بنسبة 26.7٪، في حين أن عدد الأفراد ذوي الخبرة تتراوح من 5 إلى 10 سنوات قدرت بـ 13 فردا بنسبة 43.3٪، وهي أعلى نسبة، وعدد الأفراد الذين لديهم أكثر من 10 سنوات من الخبرة قدرت بـ 09 فردا بنسبة 30٪.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة

الفرع الاول: تحليل فقرات المحور المتعلق بأهمية التدقيق وظيفه داخل المؤسسة

الفرضية الأولى: دور وظيفة التدقيق داخل مؤسسة الدهن

H₀: لا يوجد هناك أي دور لوظيفة التدقيق داخل مؤسسة الدهن.

H₁: يوجد هناك دور لوظيفة التدقيق داخل مؤسسة الدهن.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الجدول رقم(3-6): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أهمية التدقيق ووظيفته داخل المؤسسة

| الرقم في الاستبيان | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | المستوى |
|--------------------|--|-----------------|-------------------|--------|---------------|---------|
| 1 | تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة أساسية للمؤسسة. | 4.300 | .8366 | 8.510 | .000 | مرتفع |
| 2 | من واجب المدقق الداخلي وضع إجراءات في المؤسسة من أجل حماية الممتلكات والأصول. | 4.200 | .8460 | 7.761 | .000 | مرتفع |
| 3 | يعمل التدقيق الداخلي على التأكد من واقعية أهداف المؤسسة. | 4.033 | .8892 | 6.360 | .000 | مرتفع |
| 4 | لدى المدقق الداخلي كامل المسؤولية في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية. | 4.100 | .8844 | 6.810 | .000 | مرتفع |
| 5 | يضمن المدقق الداخلي الإفصاح الشامل عن التقارير. | 3.800 | .9612 | 4.558 | .000 | مرتفع |
| 6 | يوجد تعاون و تنسيق بين وظيفة التدقيق الداخلي و الوظائف الأخرى. | 3.933 | .7842 | 6.513 | .000 | مرتفع |
| 7 | يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية عن الوظائف التي يدققها. | 4.233 | .9356 | 7.223 | .000 | مرتفع |
| 8 | يساهم التدقيق الداخلي في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية. | 4.167 | .8331 | 7.663 | .000 | مرتفع |
| 9 | تحظى وظيفة التدقيق الداخلي بدعم من الإدارة العليا. | 3.600 | .8138 | 4.039 | .000 | مرتفع |
| 10 | يتوفر لدى المدقق الداخلي الإمكانيات المالية التي تسمح له بأداء مهامه على أكمل وجه. | 3.333 | 1.033 | 1.775 | .086 | متوسط |
| | الاتجاه العام لمحور أهمية التدقيق ووظيفته داخل المؤسسة. | 3.97 | 0.30 | 9.90 | .000 | مرتفع |

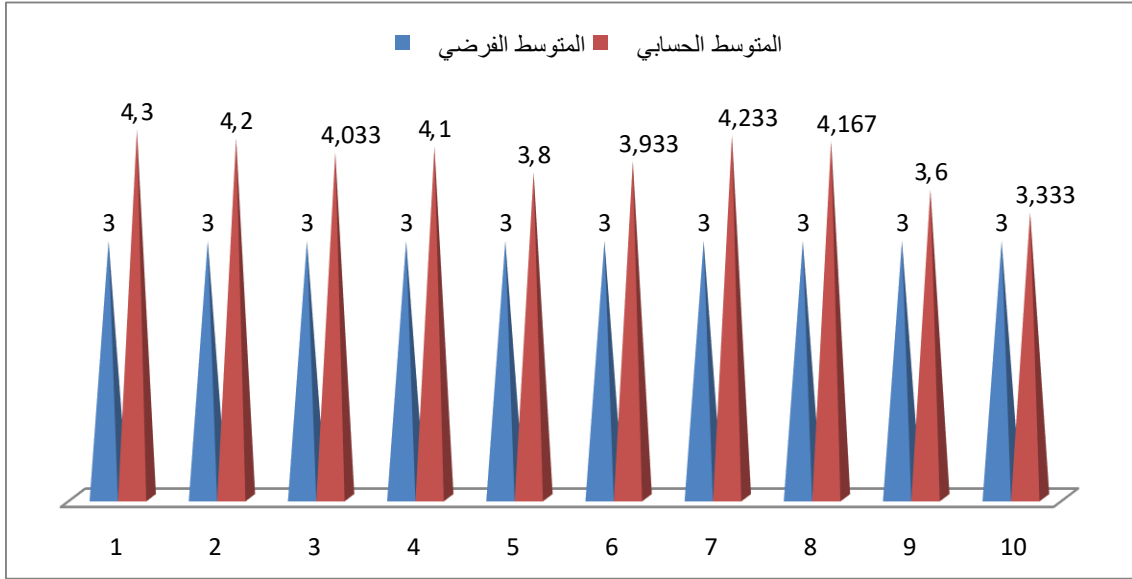
المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الشكل رقم(3-5): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور لوظيفة التدقيق داخل

المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

من الجدول(3-6) والشكل رقم(3-5) أعلاه، نلاحظ أن إجابات عينة الدراسة لما مجموعه (30) شخصا على محور دور وظيفة التدقيق داخل المؤسسة جاءت بالترتيب التالي: الجملة "تعتبر وظيفة التدقيق وظيفة أساسية للمنظمة" في المقام الأول بمتوسط حسابي 4.30 تليها في المقام الثاني الجملة "يجب أن يكون المدقق مستقلا عن الوظائف التي يدقها" بمتوسط حسابي 4.23، وأشار إلى المركز الثالث بعبارة "من واجب المدقق وضع إجراءات في المنظمة من أجل حماية الممتلكات والأصول" بمتوسط حسابي قدره 4.20، بينما كان المركز الرابع عموما عبارة "يساهم التدقيق في تقييم وتحسين البيانات المالية". و كان المركز الخامس لعبارة "المدقق يتحمل المسؤولية الكاملة عن الكشف عن الاحتيال والأخطاء في البيانات المالية" بمتوسط 4.10، وجاء المركز السادس لعبارة "التدقيق يضمن واقعية أهداف المنظمة" بمتوسط 4.03، والمركز السابع لعبارة "هناك تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق والمهام الأخرى" بمتوسط 3.93، والمركز الثامن لعبارة "المدقق يضمن الكشف الكامل عن التقارير" بمتوسط 3.80، والمركز التاسع لعبارة "تتمتع وظيفة التدقيق بدعم الإدارة العليا" بمتوسط 3.60، وأخيرا، يذهب المركز العاشر إلى عبارة "المدقق لديه القدرات المالية التي تسمح له بأداء مهامه بشكل كامل" بمتوسط محاسبي يبلغ 3.33، وكل العبارات السابقة جاءت بدرجة عالية وباتجاه البديل "موافق" كما أن كل قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (05.0) باستثناء العبارة الأخير جاءت باتجاه البديل محايد وقيمة T-Test جاءت غير دالة احصائية عند مستوى الدلالة (05.0)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة فيما يخص الدرجة الكلية لمحور أهمية التدقيق ووظيفته داخل المؤسسة فقد بلغ (97.3) بانحراف قدر ب(30.0) باتجاه البديل موافق مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي تتمتع بخصيقي التجانس وعدم التشتت.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

مما سبق، يمكننا القول أنه لا يمكن قبول الفرضية الصفرية، وبالتالي نأتي لقبول فرضية الدراسة الأولى التي تنص

على أن "التدقيق مهم داخل المنظمة"، ونسبة تأكيد هذه النتيجة هي 95% مع احتمال الخطأ بنسبة 5%.

ثانيا: تحليل فقرات المحور المتعلق بأساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة

الفرضية الثانية: تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية

H₀: لا تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية.

H₁: تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-7): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء

إليها داخل المؤسسة

| الرقم في الاستبيان | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | المستوى |
|--------------------|---|-----------------|-------------------|--------|---------------|---------|
| 1 | من أساليب المحاسبة الإبداعية عدم الإفصاح عن النتيجة الحقيقية. | 3.700 | 1.036 | 3.633 | .001 | مرتفع |
| 2 | يعتبر التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية. | 3.700 | 1.273 | 3.175 | .004 | مرتفع |
| 3 | تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بدافع التأثير على سمعة المؤسسة إيجابا في السوق. | 3.667 | .9944 | 3.673 | .001 | مرتفع |
| 4 | من أساليب المحاسبة الإبداعية تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة. | 3.533 | .9730 | 3.002 | .005 | مرتفع |
| 5 | يعتبر تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل من دوافع المحاسبة الإبداعية. | 3.867 | 1.066 | 4.557 | .000 | مرتفع |
| 6 | من دوافع المحاسبة الإبداعية الطمع المادي وتحقق مكاسب شخصية. | 3.733 | 1.169 | 3.515 | .001 | مرتفع |
| 7 | من أساليب المحاسبة الإبداعية تسجيل نواتج وهمية. | 3.400 | 1.044 | 2.183 | .037 | مرتفع |
| 8 | من دوافع المحاسبة الإبداعية المنافع الإدارية. | 3.800 | .9246 | 4.738 | .000 | مرتفع |

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

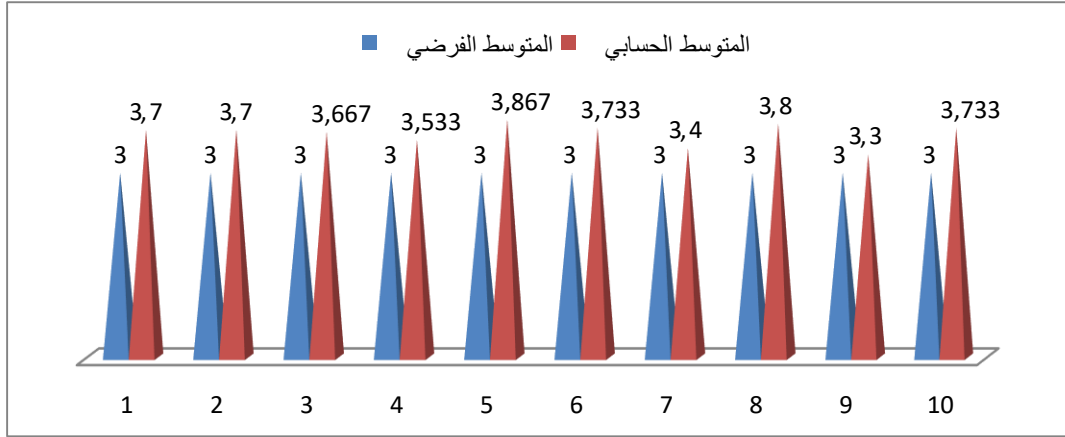
المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

| | | | | | | |
|----|--|-------|-------|-------|------|-------|
| 9 | من أساليب المحاسب الإبداعية المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة. | 3.300 | 1.036 | 1.557 | .130 | متوسط |
| 10 | معلومات القوائم المالية غير الملائمة تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية . | 3.733 | 1.066 | 3.717 | .001 | مرتفع |
| | الاتجاه العام لمحور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة . | 3.64 | 0.17 | 11.39 | 0.00 | مرتفع |

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الشكل رقم(3-6): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لعبارات محورأساليب المحاسبة

الإبداعية ودوافع اللجوء إليها داخل المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

من الجدول (3-7) والشكل رقم (3-6) أعلاه، نلاحظ أن إجابات عينة الدراسة لما مجموعه (30) فردا على محور أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها داخل المنظمة جاءت بالترتيب التالي: الجملة "تحسين الوضع المالي من أجل الحصول على التمويل يعتبر من دافع المحاسبة الإبداعية" في المقام الأول بمتوسط حسابي قدره 3.86، تليها في المرتبة الثانية الجملة "أسباب المزايا الإدارية للمحاسبة الإبداعية" بمتوسط حسابي قدره 3.80، والمركز الثالث الشخصي "وعبارة" معلومات غير مناسبة عن البيانات المالية التي تؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية "بمتوسط عد 3.73، في حين تم إرجاع المركز الرابع لكل من عبارة" طرق المحاسبة الإبداعية لعدم الكشف عن النتيجة الفعلية "وعبارة" التهرب الضريبي يعتبر أحد دوافع المحاسبة الإبداعية " بمتوسط عد 3.70، تم أخذ المركز الخامس لعبارة" الإدارة تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير بشكل إيجابي على سمعة الشركة في السوق " بمتوسط 3.66، وأعيد المركز السادس لعبارة " طرق المحاسبة الإبداعية لتأجيل تسجيل المصروفات للدورة الحالية إلى الدورات اللاحقة " بمتوسط عد 3.53، والمركز السابع لعبارة" من أسلوب المحاسبة الإبداعية المسجلة مخارج خاطئة " بمتوسط تقدير 3.40، في حين أن المركز الثامن والأخير هو للجملة" الأساليب الإبداعية للمحاسب بالغت في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة" بمتوسط، وسجلت جميع الجمل السابقة درجات عالية وفي اتجاه البديل "موافق" حيث وصلت جميع قيم الدالة الإحصائية لاختبار

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

الدلالة الإحصائية للاختبار تي إلى مستوى الدلالة (0.05) باستثناء الجملة " الأساليب الإبداعية للمحاسب بالغت في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة " جاء اختبار تي كدالة غير إحصائية على مستوى الدلالة (0.05)، ومع الأخذ في الاعتبار المتوسط الحسابي للأفراد في عينة الدراسة فيما يتعلق بالنتيجة الإجمالية لمحور أساليب المحاسبة الإبداعية والدوافع لاستخدامها داخل المؤسسة، فقد بلغ (34.6) مع انحراف يقدر بـ (0.17) نحو البديل موافق، مما يدل على وجود توجه عام يحكم الإجابات التي لها خصائص التجانس وعدم التشتت.

مما سبق يمكننا القول أنه لا يمكن قبول فرضية الصفر، وبالتالي نأتي لقبول فرضية الدراسة الثانية بأن "المنظمات تمارس المحاسبة الإبداعية وتلجأ إليها"، ونسبة تأكيد هذه النتيجة 95٪ مع احتمال خطأ 5٪.

ثالثاً: تحليل فقرات المحور المتعلق بدور المدقق في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية الفرضية الثالثة: دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H₀: لا توجد فروق ذو دلالة احصائية دور التدقيق و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H₁: توجد فروق ذو دلالة احصائية دور التدقيق و الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-8): يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية

| الرقم في الاستبيان | العبارات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | المستوى |
|--------------------|---|-----------------|-------------------|--------|---------------|---------|
| 1 | الخبرة العملية للمدقق تساهم في زيادة فرص الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 3.967 | .8082 | 6.547 | .000 | مرتفع |
| 2 | تحلي المدقق بأداب و سلوك المهنة يساهم في تفعيل دوره في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 4.100 | .8446 | 7.131 | .000 | مرتفع |
| 3 | المدقق مسؤول بشكل كامل عن لجوء المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية. | 3.500 | .8201 | 3.340 | .002 | مرتفع |
| 4 | يتمتع المدقق بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله. | 3.800 | .7612 | 5.757 | .000 | مرتفع |
| 5 | تأكيد المدقق على الثبات في استخدام السياسات المحاسبية في المؤسسات يحد من استخدام أساليب محاسبة الإبداعية. | 3.900 | .6073 | 8.115 | .000 | مرتفع |

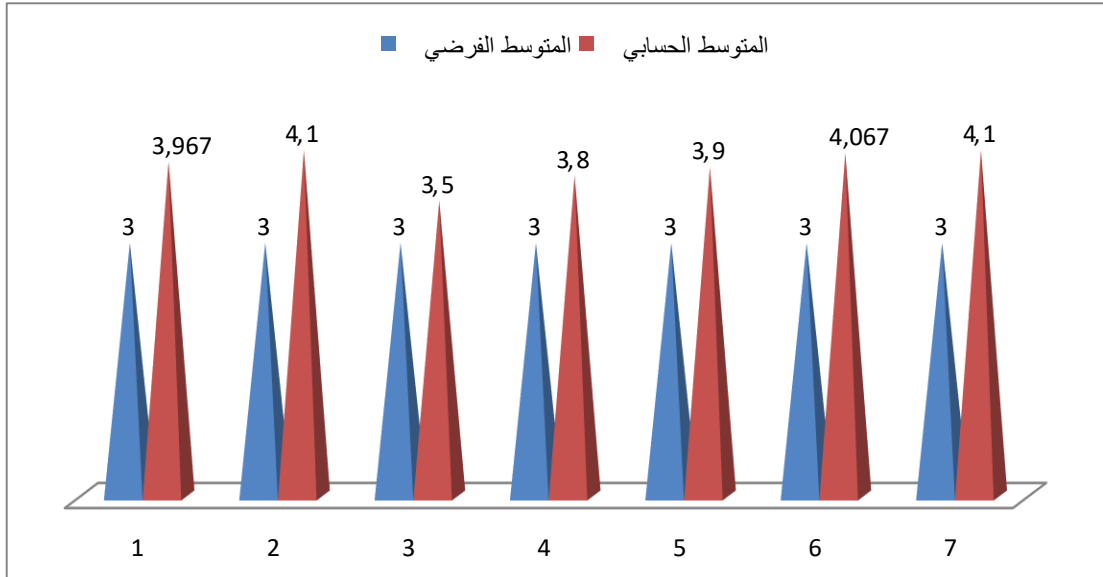
الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

| | | | | | | |
|-------|------|-------|-------|-------|---|---|
| مرتفع | .000 | 10.06 | .5839 | 4.067 | على المدقق التقرير عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد تقريره. | 6 |
| مرتفع | .000 | 8.462 | .7117 | 4.100 | التحلي بالنزاهة من طرف المدقق يحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. | 7 |
| مرتفع | 0.00 | 11.26 | 0.21 | 3.91 | الاتجاه العام لمحور دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية | |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الشكل رقم(7-3): يوضح الفرق بين المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور دور المدقق في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

من الجدول(8-3) والشكل رقم(7-3) أعلاه، نلاحظ أن إجابات عينة الدراسة، ما مجموعه (30) شخصا على دور المدقق في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية جاءت بالترتيب التالي، كلا من الجملة "الإحساس بالأخلاق والسلوك المهني للمدقق يساهم في تفعيل دوره في مكافحة الممارسات المحاسبية الإبداعية" والجملة "النزاهة من جانب المدقق تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية" في المقام الأول بمتوسط حسابي قدره 4.10، تليها في المرتبة الثانية عبارة "يجب على المدقق حساب الممارسات المحاسبية الإبداعية التي تشمل البيانات المالية عند إعداد تقريره" بمتوسط إحصاء يقدر بـ 4.06، والمركز الثالث عبارة "الخبرة العملية للمدقق تساعد على زيادة فرص الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية" عاد بمتوسط 3.96، في حين ذهب المركز الرابع إلى عبارة "تركيز المدقق على الاتساق في استخدام الأساليب المحاسبية في المنظمات يحد من استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية" بمتوسط 3.90، والمركز الخامس هو عبارة "المدقق لديه مؤهل علمي كاف لأداء عمله" بمتوسط 3.80، والمركز السادس والأخير لعبارة "المدقق مسؤول مسؤولية كاملة عن

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

استخدام المؤسسة للممارسات المحاسبية الإبداعية" لدي متوسط درجة 3.50 درجة في المتوسط، بينما جاء المركز الرابع في، وجميع الجمل السابقة حصلت على درجة عالية وبديل "موافق" بينما أنا أكل قيم اختبار الدلالة الإحصائية ر-اختبار دالة إحصائية أجابت على مستوى الدلالة (0.05)، ومع الأخذ في الاعتبار المتوسط الحسابي للأفراد في عينة الدراسة فيما يتعلق بالنتيجة الإجمالية لدور المدقق في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، فقد بلغ (3.91) مع انحراف تقديري قدره (0.21) نحو البديل موافق، يشير إلى اتجاه عام يحكم الاستجابات التي لها خصائص التجانس وعدم التشتت. مما سبق، يمكننا القول أنه لا يمكن قبول فرضية الدراسة، وبالتالي تأتي لقبول الفرضية البديلة التي بموجبها "للمدقق دور يلعبه في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية"، ونسبة تأكيد هذه النتيجة هي 95٪ مع احتمال الخطأ بنسبة 5٪.

الجدول رقم (9-3): س 8 من المحور الثالث: تضمن الشركة تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق.

| المجموع | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | تضمن الشركة تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق. |
|---------|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
| 30 | 0 | 10 | 0 | 13 | 7 | التكرارات |
| 100 | 0 | 33.33 | 0 | 43.33 | 23.33 | النسبة المئوية |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

التعليق على الجدول(9-3):

توضح النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (9-3) أن الشركة تولي إهتماما كبيرا لوظيفة التدقيق حيث أن أكبر نسبة إجابة كانت ما بين موافق بشدة و موافق على أن الشركة تضمن تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق و ذلك بنسبة 66.66%.

الجدول رقم (10-3): س 9 من المحور الثالث:على المدقق الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقاريره..

| المجموع | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | على المدقق الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقاريره.. |
|---------|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
| 30 | 0 | 0 | 0 | 5 | 25 | التكرارات |
| 100 | 0 | 0 | 0 | 16.66 | 83.33 | النسبة المئوية |

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

التعليق على الجدول(3-10): تظهر النتيجة في الجدول أعلاه أن المدققين في هذه الشركة يقومون بدورهم على أكمل وجه وهذا ما حددته النتائج حيث كانت موافقة بشدة ب نسبة 83.33% و الموافقة بنسبة 16.66% أي انه كان إجماع في الإجابة على أن المدققين يقومون بعملهم و يقفون على الحد من من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (3-11): س10 المحور الثالث: يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

| المجموع | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها |
|---------|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
| 30 | 0 | 0 | 2 | 10 | 18 | التكرارات |
| 100 | 0 | 0 | 6.66 | 33.33 | 60 | النسبة المئوية |

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

التعليق على الجدول(3-11): كانت الإجابة على س10 من المحور الثالث بعدد قدر ب 18 موظف من قامو بإعطاء إجابة بموافق بشدة و هي نسبة 60% أما من أجابوا بموافق فكان عددهم 10 موظفين و من كانوا محايدين فكان عددهم 2 . بعد الإجابة على كل من الأسئلة (8،9،10) من المحور الثالث للإستبيان هنا تظهر لدينا العلاقة و تأثير وظيفة التدقيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث نلاحظ في الإجابة على السؤال 8 "تضمن الشركة تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق." أن أكبر نسبة من الإجابة كانت ب موافق بشدة و موافق و فاقت 50% و هذا ما يبين لنا أن هناك ربط بين وظيفة التدقيق و الحد من الممارسات الإبداعية و أن الشركة تولي أهتماما بوظيفة التدقيق، أما بعد دراسة نتائج الإجابة على السؤال 9 من المحور الثالث " على المدقق الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند اعداد تقاريره." هنا كانت الإجابة 100% ما بين موافق بشدة و موافق و هذا إن دل فإنما يدل على تأثير دور وظيفة التدقيق في الحد من الممارسات الإبداعية، و بالإجابة على السؤال 10 في المحور الثالث " يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها." جاءت الإجابة كالتالي: عدد المبحوثين المجيبين ب موافق بشدة: 18 و موافق 10 و محايد: 2 و هذا ما يؤكد لنا كل التأكيد عن دور المدقق و تأثير وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و أن الشركة تولي إهتماما كبيرا لهذا الموضوع و ذلك بالتأكيد على وظيفة المدقق و إعطائها أهمية كبيرة

- كان للممارسات المحاسبية الإبداعية العديد من الآثار السلبية، حيث تسببت في انهيار العديد من الشركات العالمية الكبيرة و زرعت الشك بين المستثمرين الذين فقدوا الثقة في مصداقية و موثوقية البيانات المالية. لذلك كان ينبغي للمنظمات و الجمعيات المهنية المسؤولة أن تتخذ التدابير و الإجراءات اللازمة للحد من تفعيل الممارسات المحاسبية الإبداعية.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

- أصبح التدقيق من أهم التدابير المقترحة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث أنه من أهم الوظائف داخل المنظمة، حيث يسمح بمراقبة الأخطاء واكتشاف الانحرافات وتقييم أداء الوظائف المختلفة. لذلك، يمكن للتدقيق أن يحد من تفعيل الأساليب المحاسبية الإبداعية من خلال تقييم أداء الوظيفة المحاسبية ومدى امتثال المحاسب للمعايير والتشريعات والقوانين الدولية عند إعداد البيانات المالية.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة الدهن لولاية سوق أهراس

خلاصة الفصل

في هذا الفصل تم مناقشة التحليل الوصفي للخصائص الديموغرافية لأعضاء العينة وتحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أعضاء العينة، الذين ضموا أساتذة متخصصين في التخصص، من أجل معرفة آرائهم حول دور التدقيق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية التي تتبناها بعض المؤسسات لتبدو مختلفة عن تلك التي لديهم وهذا لتحقيق الأهداف التي تخدمها.

واستنادا إلى تحليل نتائج المسح، تم التوصل إلى اتفاق شبه كامل على أن للتدقيق دورا يؤديه في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها، وبالتالي زيادة موثوقية البيانات المالية للمستفيدين ومساعدتهم على اتخاذ قرارات مستنيرة.



الخاتمة

الخاتمة

دور وظيفة التدقيق له أهمية كبيرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وضمنان شفافية وموضوعية البيانات المالية. فعلى الرغم من أن المحاسبة الإبداعية قد تظهر بشكلٍ مؤقتٍ أرباحاً مزيفة أو تقارير مالية مضللة، إلا أن دور التدقيق يسهم في زيادة النزاهة والشفافية في هذه العمليات.

من خلال تقييم وتحليل السجلات المالية والعمليات المحاسبية، يقوم المدققون بالتحقق من مطابقة العمليات المالية للمعايير والتشريعات المالية والضريبية المعمول بها. وبالإضافة إلى ذلك، يتأكدون من صحة ودقة البيانات المالية ومن عدم وجود أي تلاعب فيها.

بفضل دور التدقيق، يتم الحد من الممارسات غير الأخلاقية أو الغير مشروعة في المحاسبة، مما يساهم في تعزيز الثقة لدى المستثمرين والمساهمين والجهات الرقابية. وبالتالي، يسهم التدقيق في تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي ودفع عجلة النمو الاقتصادي.

بشكل عام، يمثل دور التدقيق ميثاقاً أساسياً للنزاهة والشفافية في العمليات المالية، وهو جزء لا يتجزأ من البنية التحتية للتفاعل الاقتصادي والمالي السليم.

أولاً: إختبار الفرضيات الدراسية

بعد دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بدور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ودورها في تقييم أصول المؤسسات الاقتصادية، وكذلك الوضعية المالية لكل مؤسسة صناعية محل الدراسة، لذا سنقوم بإختبار فرضيات الدراسة بهدف تأكيد أو نفي الفرضيات الثلاثة.

الفرضية الأولى: تم رفض هذه الفرضية التي تقول لا يوجد هناك أي دور لوظيفة التدقيق داخل المؤسسة.

الفرضية الثانية: قبول الفرضية التي تقول تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: قبول الفرضية التي تقول يوجد تأثير بين دور التدقيق والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: نتائج الدراسة

➤ النتائج النظرية:

تم التوصل إلى نتائج بعد دراسة دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تُظهر عادة أهمية وظيفة التدقيق في تعزيز الشفافية والمصدقية في القوائم المالية. يمكن تلخيص هذه النتائج في النقاط التالية:

1. الكشف عن التلاعبات المحاسبية: يساهم التدقيق في كشف الممارسات المحاسبية غير السليمة أو التلاعبات التي يمكن أن تؤدي إلى تقديم صورة غير حقيقية عن الوضع المالي للشركة.

2. تحسين الرقابة الداخلية: تُسهم عملية التدقيق في تحسين نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، مما يقلل من فرص وقوع الأخطاء أو التلاعبات المالية.

3. زيادة الثقة لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة: عندما تقوم شركة بمراجعة حساباتها من قِبَل مدققين خارجيين، يزيد ذلك من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في البيانات المالية المقدمة.

4. تطبيق المعايير المحاسبية: يعمل المدققون على التأكد من أن الشركة تلتزم بالمعايير المحاسبية المقبولة عمومًا، مما يقلل من فرص استخدام المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف قصيرة الأجل على حساب الشفافية المالية.

الخاتمة

5. تحسين جودة التقارير المالية: تسهم وظيفة التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية من خلال التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية، مما يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة.
6. ردع الممارسات غير الأخلاقية: وجود نظام تدقيق فعال يعمل كوسيلة ردع للممارسات غير الأخلاقية التي قد يلجأ إليها بعض المحاسبين لتحسين الأرقام المالية بشكل مصطنع.
- من خلال هذه النقاط، يمكن فهم الدور الكبير الذي تلعبه وظيفة التدقيق في تعزيز النزاهة والشفافية في النظام المحاسبي، وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تضر بالاقتصاد والمؤسسات على المدى الطويل.

➤ النتائج التطبيقية

ومما سبق توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المحاسبة الإبداعية تعني استغلال أوجه القصور في النظام المحاسبي التطبيقي من أجل إعلام المستخدمين بالتقارير والبيانات المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة.
- يعتبر معظم المجيبين أنه من المهم جدا التدقيق للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.
- تلعب الأخلاقيات المهنية دورا مهما في أداء مهام المدقق الداخلي. يجب أن يظهر المدقق النزاهة والاستقلالية والموضوعية والسلوكيات لتحقيق جودة تدقيق عالية.
- يعتقد غالبية المستجيبين أن التدقيق يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية.
- أهم دافع للشركات لممارسة المحاسبة الإبداعية هو تحسين أدائها المالي والتأثير بشكل إيجابي على سمعة الشركة في السوق.
- ظهور أساليب مختلفة ومتنوعة للمحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية (بيان الدخل، المركز المالي وبيان التدفق النقدي) من أجل تضليل المستثمرين وفقدان موثوقيتهم.

ثالثا: التوصيات

بناء على نتائج الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق داخل المؤسسة والعمل على تطوير الآليات التي تعزز استقلالية المدقق.
- زيادة فعالية المدققين من خلال تنظيم دورات تدريبية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- فرض عقوبات صارمة على أولئك الذين يمارسون الممارسات المحاسبية الإبداعية.
- محاربة أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إجبار الشركات على مبدأ الاتساق في اختيار أساليب المحاسبة.
- إخضاع المدققين لعملية تقييم وتقدير لعملمهم من أجل تحديد نقاط القوة والضعف من أجل تطوير مهاراتهم وخبراتهم ومساعدتهم على التعرف على الأساليب المحاسبية الحديثة.

رابعا: دراسة الآفاق

من خلال هذه الدراسة، سيتم اقتراح الموضوعات التالية:

- الممارسات المحاسبية الإبداعية في الجزائر وفقا لقوانين وأخلاقيات المهنة.

الخاتمة

- دور التدقيق في إدارة مخاطر المؤسسة.
- تأثير جودة التدقيق على جودة البيانات المالية.



قائمة المراجع

➤ باللغة العربية:

❖ الكتب:

- أحمد حلمي جمعة: المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2009.
- أحمد غنيم : دور دراسات الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، الطبعة الثانية، مطبعة مكتبة القاهرة، مصر، 2002.
- ألفين آدين، جيمس بلويك : تدقيق مدخل متكامل، ترجمة احمد حجاج ، د ط، دار المريخ للطباعة و النشر ، 2009 .
- حسين يوسف القاضي، و آخرون: تدقيق الحسابات، الجزء الأول، د ط، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2009
- حمدي السقا: أصول المراجعة، الجزء الأول، د ط، مطبعة بن حيان، دمشق، 1979.
- خالد أمين : التدقيق و الرقابة في البنوك، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998
- خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية العملية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- الساكني سعد: معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، عمان، 2012.
- طارق عبد العال: موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري : الرقابة و المراجعة الداخلية، د ط، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- عبد الله امين خالد: علم تدقيق الحسابات، د ط، دار وائل للنشر، الإسكندرية، 2001.
- علي عبد الصمد عمران: حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالي والتدقيق المحاسبي، د ط، دار هومة الطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
- محمد الفيومي، عوض لبيب: أصول المراجعة، دط، المكتبة الجامعية الحديثة، الإسكندرية، مصر، 1998.
- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005.
- محمد عباس الحجازي: المراجعة الأصول العلمية و الممارسة الميدانية، د ط، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1981.
- هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق، د ط، دار وائل للنشر، عمان، جانفي 2004.
- وليم توماس، امرسون هنكي: التدقيق بين النظرية و التطبيق، تعريب احمد حجاج، كمال حسوين السعيد، د ط، دار المريخ للطباعة و النشر، 1989، القاهرة.

❖ الأطروحات:

- آسيا العروسي: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (دراسة استطلاعية)، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، 2019م-2020م.
- أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه، دون تخصص، دون كلية، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر.
- ليندا حسن نمر الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2022.

قائمة المراجع

- محمد حمود أحمد صلاح السياغي: دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل المخاطر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة و التمويل، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، السودان، 2017.
- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الاردنية، بحث مستل من رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2009.
- ميسون بنت محمد بنت علي الفري: دوافع و أساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2012.

❖ مجالات:

- أمينة فداوي: دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية"، المجلة الجامعية، جامعة الجزائرية، العدد12.
- بالرقى تيجاني: المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد10، جامعة سطيف، 2010.
- حسن فليح مفلح القطي، فارس جميل حسين الصوفي: أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العتمة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد 27 جامعة الإسرائ، الأردن.

➤ باللغة الانجليزية:

- blond, hob wood govgeh. W.llars accuting auditing and ass urems 2012.





وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد الشريف مساعديـسوق أهراسـ
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
تخصص: محاسبة و تدقيق

استبيان حول:

دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سوق أهراسـدراسة ميدانيةـ

السيدة (ة) المحترم(ة):

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يندرج في إطار التحضير لشهادة ماستر في مجال علوم التسيير، تخصص: محاسبة و تدقيق، تحت عنوان: دور وظيفة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونظرا لأهمية رأيكم نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان بوضع علامة (√) في الخانة التي تناسب اختياركم، ونأمل في تعاونكم معنا قصد الإمام بجميع المعلومات المتعلقة بهذا الموضوع، ونحيطكم علما أن نتائج هذا الاستبيان سوف تستعمل لغرض البحث فقط، وسوف يتم التعامل مع جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها بسرية تامة.

إشراف الأستاذة:

ـ كلاش مريم

من إعداد الطلبة:

ـ خير الدين بوسته

ـ ريان لخضر بوسته

السنة الدراسية: 2023-2024

القسم الأول: الخصائص الديمغرافية

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة الموافقة لرأيكم في كل محاور الدراسة

القسم الأول: معلومات شخصية

• المستوى التعليمي:

- اقل من ثانوي
- ثانوي
- ليسانس
- ماجستير
- دراسات عليا متخصص

• عدد سنوات العمل بالمؤسسة:

- من سنة الى 5 سنوات
- من 6 الى 10 سنوات
- من 11 الى 15 سنة
- أكثر من 15 سنة

• المركز الوظيفي:

- محاسب
- عون محاسب
- رئيس مصلحة

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

| المحور الأول: وظيفة التدقيق داخل المؤسسة | | | | | | |
|--|--|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| 01 | يساهم التدقيق من زيادة مصداقية القوائم المالية. | | | | | |
| 02 | من واجب المدقق وضع اجراءات في المؤسسة من أجل حماية اصول المؤسسة. | | | | | |
| 03 | يساهم المدقق في ضمان تحقيق اهداف المؤسسة | | | | | |
| 04 | يتحمل المدقق مسؤولية الكسل عن الإحتيال و الأخطاء في البيانات المثالية. | | | | | |
| 05 | يطلع المدقق على كل التقارير و الكشوف المثالية في المؤسسة. | | | | | |
| 06 | هناك تعاون وتنسيق بين وظيفة التدقيق وغيرها من الوظائف. | | | | | |
| 07 | على المدقق أن يكون مستقل عن الوظائف الاخرى بالمؤسسة. | | | | | |
| 08 | يساهم المدقق بشكل دوري في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية. | | | | | |
| 09 | تدعم الإدارة العليا وظيفة مراجعة الحسابات. | | | | | |
| 10 | يتحصل المدقق على الوقت والتمويل اللازمين للقيام بمهامه. | | | | | |

الملاحق

| المحور الثاني : المحاسبة الإبداعية | | | | | | |
|------------------------------------|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
| 01 | إحدى طرق المحاسبة الإبداعية هي الرفع من النتيجة الفعلية. | | | | | |
| 02 | التهرب الضريبي نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 03 | تستخدم الإدارة أساليب محاسبية إبداعية للتأثير بشكل إيجابي على سمعة المؤسسة في السوق. | | | | | |
| 04 | تتمثل إحدى طرق المحاسبة الإبداعية في تأجيل تسجيل النفقات من الدورة الحالية إلى الدورات التالية. | | | | | |
| 05 | تحسين الوضع المالي من أجل الحصول على التمويل هو أحد دوافع المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 06 | أحد دوافع المحاسبة الإبداعية هو المكاسب الشخصية. | | | | | |
| 07 | إحدى طرق المحاسبة الإبداعية تعتمد في الخطأ. | | | | | |
| 08 | يتلاعب المحاسب في الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة. | | | | | |
| 09 | تتمثل إحدى الطرق الإبداعية للمحاسب في المبالغة في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة. | | | | | |
| 10 | تؤثر المعلومات غير المناسبة عن البيانات المالية على قرارات مستخدمي البيانات المالية. | | | | | |

الملاحق

المحور الثالث : دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

| الرقم | العبارة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|-------|---|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| 01 | تساعد الخبرة العملية للمدقق على زيادة فرص تقليل الممارسات المحاسبية الإبداعية. | | | | | |
| 02 | يساهم فهم المدقق لأخلاقيات المهنة وسلوكها في تفعيل دوره في مواجهة الممارسات المحاسبية الإبداعية. | | | | | |
| 03 | المدقق مسؤول عن الكشف عن استخدام المؤسسة لأليات المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 04 | قيام المدقق بأداء مهامه على اكمل وجه يزيد من قدرته على إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 05 | تركيز المدقق على الاتساق في استخدام أساليب المحاسبة في المؤسسات يحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 06 | يجب على المدقق مراعاة الممارسات المحاسبية الإبداعية المدرجة في البيانات المالية عند إعداد تقريره. | | | | | |
| 07 | النزاهة من جانب المدقق تحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. | | | | | |
| 08 | تضمن المؤسسة تكوينات متخصصة لموظفي التدقيق. | | | | | |
| 09 | على المدقق الإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها القوائم المالية عند إعداد تقاريره. | | | | | |
| 10 | يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. | | | | | |

(الملحق رقم 02)

مخرجات برنامج spss

| التخصص العلمي | | | | | |
|---------------|-----------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | تدقيق ومراقبة التدبير | 3 | 10.0 | 10.0 | 10.0 |
| | محاسبية وتدقيق | 6 | 20.0 | 20.0 | 30.0 |
| | مالية وبنوك | 12 | 40.0 | 40.0 | 70.0 |
| | محاسبية وجباية معمقة | 5 | 16.7 | 16.7 | 86.7 |
| | أخرى | 4 | 13.3 | 13.3 | 100.0 |
| | Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

| الوظيفة | | | | | |
|---------|-----------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | عون محاسب | 28 | 93.3 | 93.3 | 93.3 |
| | أخرى | 2 | 6.7 | 6.7 | 100.0 |
| | Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

| الخبرة | | | | | |
|--------|-------------------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| | | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
| Valid | اقل من 5 سنوات | 8 | 26.7 | 26.7 | 26.7 |
| | من 5 الى 10 سنوات | 13 | 43.3 | 43.3 | 70.0 |
| | اكثر من 10 سنوات | 9 | 30.0 | 30.0 | 100.0 |
| | Total | 30 | 100.0 | 100.0 | |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| س 1 | 30 | 4.3000 | .83666 | .15275 |
| س 2 | 30 | 4.2000 | .84690 | .15462 |
| س 3 | 30 | 4.0333 | .88992 | .16248 |
| س 4 | 30 | 4.1000 | .88474 | .16153 |
| س 5 | 30 | 3.8000 | .96132 | .17551 |
| س 6 | 30 | 3.9333 | .78492 | .14331 |
| س 7 | 30 | 4.2333 | .93526 | .17075 |
| س 8 | 30 | 4.1667 | .83391 | .15225 |
| س 9 | 30 | 3.6000 | .81368 | .14856 |
| س 10 | 30 | 3.3333 | 1.02833 | .18775 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|----------------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| | Test Value = 3 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| س 1 | 8.510 | 29 | .000 | 1.30000 | .9876 | 1.6124 |
| س 2 | 7.761 | 29 | .000 | 1.20000 | .8838 | 1.5162 |
| س 3 | 6.360 | 29 | .000 | 1.03333 | .7010 | 1.3656 |
| س 4 | 6.810 | 29 | .000 | 1.10000 | .7696 | 1.4304 |
| س 5 | 4.558 | 29 | .000 | .80000 | .4410 | 1.1590 |
| س 6 | 6.513 | 29 | .000 | .93333 | .6402 | 1.2264 |
| س 7 | 7.223 | 29 | .000 | 1.23333 | .8841 | 1.5826 |
| س 8 | 7.663 | 29 | .000 | 1.16667 | .8553 | 1.4781 |
| س 9 | 4.039 | 29 | .000 | .60000 | .2962 | .9038 |
| س 10 | 1.775 | 29 | .086 | .33333 | -.0507- | .7173 |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| س 1 | 10 | 3.9700 | .30971 | .09794 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|----------------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| | Test Value = 3 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| 1 | 9.904 | 9 | .000 | .96999 | .7484 | 1.1915 |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| 1 س | 30 | 3.7000 | 1.05536 | .19268 |
| 2 س | 30 | 3.7000 | 1.20773 | .22050 |
| 3 س | 30 | 3.6667 | .99424 | .18152 |
| 4 س | 30 | 3.5333 | .97320 | .17768 |
| 5 س | 30 | 3.8667 | 1.04166 | .19018 |
| 6 س | 30 | 3.7333 | 1.14269 | .20863 |
| 7 س | 30 | 3.4000 | 1.00344 | .18320 |
| 8 س | 30 | 3.8000 | .92476 | .16884 |
| 9 س | 30 | 3.3000 | 1.05536 | .19268 |
| 10 س | 30 | 3.7333 | 1.08066 | .19730 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|----------------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| | Test Value = 3 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| 1 س | 3.633 | 29 | .001 | .70000 | .3059 | 1.0941 |
| 2 س | 3.175 | 29 | .004 | .70000 | .2490 | 1.1510 |
| 3 س | 3.673 | 29 | .001 | .66667 | .2954 | 1.0379 |
| 4 س | 3.002 | 29 | .005 | .53333 | .1699 | .8967 |
| 5 س | 4.557 | 29 | .000 | .86667 | .4777 | 1.2556 |
| 6 س | 3.515 | 29 | .001 | .73333 | .3066 | 1.1600 |
| 7 س | 2.183 | 29 | .037 | .40000 | .0253 | .7747 |
| 8 س | 4.738 | 29 | .000 | .80000 | .4547 | 1.1453 |
| 9 س | 1.557 | 29 | .130 | .30000 | -.0941- | .6941 |
| 10 س | 3.717 | 29 | .001 | .73333 | .3298 | 1.1369 |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| 2 | 10 | 3.6433 | .17851 | .05645 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|----------------|----|-----------------|-----------------|---|-------|
| | Test Value = 3 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| 2 | 11.397 | 9 | .000 | .64333 | .5156 | .7710 |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|----|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| 1 س | 30 | 3.9667 | .80872 | .14765 |
| 2 س | 30 | 4.1000 | .84486 | .15425 |
| 3 س | 30 | 3.5000 | .82001 | .14971 |
| 4 س | 30 | 3.8000 | .76112 | .13896 |
| 5 س | 30 | 3.9000 | .60743 | .11090 |
| 6 س | 30 | 4.0667 | .58329 | .10649 |
| 7 س | 30 | 4.1000 | .71197 | .12999 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|----------------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| | Test Value = 3 | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| 1 س | 6.547 | 29 | .000 | .96667 | .6647 | 1.2686 |
| 2 س | 7.131 | 29 | .000 | 1.10000 | .7845 | 1.4155 |
| 3 س | 3.340 | 29 | .002 | .50000 | .1938 | .8062 |
| 4 س | 5.757 | 29 | .000 | .80000 | .5158 | 1.0842 |
| 5 س | 8.115 | 29 | .000 | .90000 | .6732 | 1.1268 |
| 6 س | 10.016 | 29 | .000 | 1.06667 | .8489 | 1.2845 |

الملاحق

| | | | | | | |
|----------|-------|----|------|---------|-------|--------|
| س 7 .. | 8.462 | 29 | .000 | 1.10000 | .8341 | 1.3659 |
| س 8... | 7.131 | 29 | .000 | 1.10000 | .7845 | 1.4155 |
| س 9... | 3.340 | 29 | .002 | .50000 | .1938 | .8062 |
| س 10.... | 5.757 | 29 | .000 | .80000 | .5158 | 1.0842 |

| One-Sample Statistics | | | | |
|-----------------------|---|--------|----------------|-----------------|
| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
| 3 | 7 | 3.9191 | .21591 | .08161 |

| One-Sample Test | | | | | | |
|-----------------|--------|----|-----------------|-----------------|---|--------|
| Test Value = 3 | | | | | | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | | | | | Lower | Upper |
| 3 | 11.262 | 6 | .000 | .91906 | .7194 | 1.1187 |

| Correlations | | | | | | | | | | | | |
|--------------|---------------------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|--------|--------|--------|--------|
| | | محور1 | س1 | س2 | س3 | س4 | س5 | س6 | س7 | س8 | س9 | س10 |
| محور1 | Pearson Correlation | 1 | .827** | .689** | .750** | .784** | .592** | .397* | .779** | .726** | .616** | .641** |
| | Sig. (2-tailed) | | .000 | .000 | .000 | .000 | .001 | .030 | .000 | .000 | .000 | .000 |
| | N | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

| Correlations | | | | | | | | | | | | |
|--------------|---------------------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| | | محور2 | س1 . | س2 . | س3 . | س4 . | س5 . | س6 . | س7 . | س8 . | س9 . | س10 . |
| محور2 | Pearson Correlation | 1 | .718** | .869** | .866** | .745** | .764** | .773** | .793** | .796** | .743** | .735** |
| | Sig. (2-tailed) | | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 |
| | N | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

| Correlations | | | | | | | | | |
|--------------|---------------------|-------|--------|--------|-------|--------|--------|-------|--------|
| | | محور3 | س1 .. | س2 .. | س3 .. | س4 .. | س5 .. | س6 .. | س7 .. |
| محور3 | Pearson Correlation | 1 | .625** | .616** | .327* | .604** | .849** | .357* | .597** |
| | Sig. (2-tailed) | | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 | .000 |

الملاحق

| | | | | | | | | |
|---|-----------------|------|------|------|------|------|------|------|
| | Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .048 | .000 | .000 | .040 | .000 |
| | N | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| ** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). | | | | | | | | |
| * . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed). | | | | | | | | |

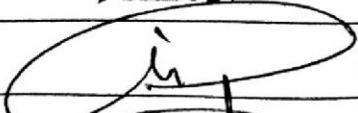

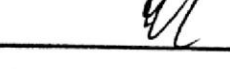
| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .871 | 10 |

| Reliability Statistics | |
|-------------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .928 | 10 |

| Reliability Statistics | |
|-------------------------------|------------|
| Cronbach's Alpha | N of Items |
| .833 | 7 |

(الملحق رقم 03)

قائمة المحكمين

| الامضاء | التخصص | اسم ولقب الأستاذ |
|---|---------------|------------------|
|  | مالية | صبيح صاخر |
|  | محاسبة | عز الدين قويا |
|  | محاسبة ومالية | لعل بسمازي |
| | | |