

مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات - من منظور المدققين الخارجيين -

The effectiveness of the external auditor in Algeria in detecting creative accounting practices in the financial statements of institutions -From the perspective of external auditors -

*

بوسعدية مسعود

جامعة المسيلة-الجزائر-

messaoud.boussadia@univ-msila.dz

تاريخ النشر : 18/12/2024

تاريخ القبول: 27/11/2024

تاريخ الاستلام: 14/10/2024

الملخص:

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى فعالية المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات، من خلال بحث ميداني مع عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، باستخدام استبيان كأداة أساسية لجمع البيانات، وشملت العينة (37) مدقق خارجي. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن المدقق الخارجي الجزائري يتمتع بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

تصنيف M41 ;M40 ;M42;JEL

Abstract :

The study aims to determine the effectiveness of the external auditor in discovering creative accounting practices within the financial statements of institutions, through field research with a sample of external auditors in Algeria, using a questionnaire as a basic tool for collecting data, and the sample included (37) external auditors.

The study reached many results, the most important of which is that the Algerian external auditor is highly effective in discovering the practices of institutions for creative accounting in their financial statements.

Keywords: External auditor, Creative Accounting, Financial statements.

JEL classification codes: M42; M40; M41

مقدمة

إن الأصل في إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية لمعالجة الأحداث المالية للمؤسسات من دورة لأخرى، وفي ظل الخيارات المطروحة في الوقت الراهن أتيحت الفرصة لإدارة المؤسسات التلاعب بقوائمها المالية سعيا منها لتحسين صورتها لتحقيق أهداف ذاتية على حساب الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، مستغلة طرق التقييم المختلفة وتنوع البدائل المحاسبية، هذا ما يطلق عليه الإبداع المحاسبي، والذي يعتبر كوسيلة لحجب الرؤية عن النتائج الفعلية لأعمال المؤسسات بغية الحفاظ على مركزها المالي وتضليل المستثمرين، وعليه فإن هذه التلاعبات تؤدي مع مرور الوقت إلى انعدام الثقة بين المؤسسة والمستخدمين لقوائمها مما يؤدي إلى انهيار المؤسسة مثل ما حدث لشركة ENRON الأمريكية التي تعرضت للانهيار سنة 2002 والانسحاب كليّة من السوق بعد سنوات من تحقيقها أرباح خيالية، ذلك بسبب تلاعيبها في قوائمها المالية محاولةً لإعطاء صورة غير حقيقة عن وضعيتها المالية، وعليه لتفادي هذه التلاعبات أصبح من الضروري على الجهات المسؤولة عن نزاهة القوائم المالية للمؤسسات اكتشاف واستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش حرضاً على خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم، كإجراء عملية التدقيق الخارجي من طرف شخص مؤهل قانوناً ومستقلًّا يعرف بالمدقق الخارجي، باعتباره المشرف الرئيسي عن تدقيق القوائم المالية للمؤسسة من خلال إبداء رأي في محايد يعبر عن الواقع الفعلي وال حقيقي لوضع المؤسسة، وعليه يتطلب تفعيل دور المدقق الخارجي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بتدقيقه لمختلف العمليات بالمؤسسة، ومواجهتها باختبارات وإجراءات متعددة لإعطاء معلومات مالية للمستفيدين منها تتمتع بالمصداقية والشفافية.

إشكالية الدراسة

بناءً على ما سبق، تعالج هذه الدراسة الإشكالية الرئيسية التالية:
ما مدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات؟

فرضيات الدراسة

بغرض الإجابة على الإشكالية الرئيسية السابقة، تم وضع الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى: يتمتع المدقق الخارجي الجزائري بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المؤسسات المحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية.

بوسعادة مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات – من منظور المدققين الخارجيين-

- الفرضية الثانية: توجد فروق في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية تعزى للمتغيرات المهنية (الوظيفة، سنوات الخبرة) المتعلقة بأفراد عينة الدراسة.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها:

- التعرف على الإطار النظري للمدقق الخارجي، والمحاسبة الإبداعية وبيان أساليب تطبيقها في القوائم المالية للمؤسسات.

- تحديد درجة فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات.

- تحديد ما إذا كانت هناك فروق في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات تعزى للمتغيرات المهنية (الوظيفة، سنوات الخبرة) الخاصة بأفراد عينة الدراسة.

الدراسات السابقة

- دراسة (ساطع، 2015)، هدفت إلى توضيح دور مدقق الحسابات الأردني في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائجها، وبيان الوسائل والتوجهات القادرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى مساحتها في الحد من التلاعبات بالقوائم المالية، وبالاعتماد على الاستبيان حيث وزعت 80 استبيان على مدققين خارجين، توصلت الدراسة إلى أنه يتتوفر لدى مدقق الحسابات الخارجي الأردني معرفة متوسطة بأساليب المحاسبة الإبداعية، وبدرجة مرتفعة لأساليب والاتجاهات الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند إعداد البيانات المالية، أهمها لجان التدقيق وحوكمة الشركات، والإبقاء على السياسات المحاسبية المطبقة وغيرها، بالإضافة إلى ذلك أنه تتتوفر وبدرجة متوسطة لدى مدققي الحسابات إجراءات تدقيق للتحقق من عدم ممارسات المؤسسة للمحاسبة الإبداعية، وأن للمدقق دور محوري مهم في التتحقق عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (حدادي، 2020)، هدفت إلى بيان دور محافظي الحسابات في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية على مستوى 05 ولايات جزائرية، ولتطبيق هذه الدراسة تم إعداد استبيان، حيث وزعت 190 استبيان على عينة الدراسة (محافظي الحسابات، المحاسبين، المدققين الداخلين، رؤساء مصالح المالية والمحاسبة، الإطارات)، وضحت

الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور فعال في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسات الجزائرية.

I. إطار المدقق الخارجي

تولي جميع المؤسسات الاقتصادية أهمية كبيرة للمدقق الخارجي، باعتبارها تحتاج إلى أعماله ل القيام بعملية التدقيق الخارجي لها كما تهتم بالتقدير المقدم من طرفه، فهو يساعد مختلف الأطراف في عملية اتخاذ القرارات المناسبة. (تحري، 2022، صفحة 47)

1. تعريف التدقيق الخارجي

تعددت التعريفات المقدمة للتدقيق الخارجي، وجميعها تتفق في الأهداف التي يسعى التدقيق للوصول إليها، وفيما يلي عرض أهمها:

التدقيق الخارجي هو عملية منظمة، يقوم بها مدقق مستقل خارج عن إدارة المؤسسات، بهدف إعطاء رأي فني محايد عن صدق القوائم المالية التي تخص المؤسسة، مع الحرص على توصيل النتائج للأطراف ذات المصلحة. (الصحن و محمد، 2000، صفحة 07)

ويعرف التدقيق الخارجي كذلك بأنه عمليات فحص من أجل المصادقة على مصداقية حسابات المؤسسات، والذي يقوم بها شخص مختص وهو طرف خارجي يسمى بمحافظ الحسابات. (تونسي، 2016، صفحة 133)

كما أنه الأداة الرئيسية المستقلة التي تميز بالحيادية الهدفية لفحص القوائم المالية لمختلف المؤسسات، فالتدقيق الخارجي بمعناه الحديث والشامل والتطور هو نظام يهدف إلى إعطاء آراء موضوعية حول التقارير والإجراءات والأنظمة التي تُعني بحماية ممتلكات المؤسسة قيد التدقيق. (سرايا، 2002، صفحة 41)

وفي ضوء ما سبق، يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل عن المؤسسة من خلال فحصه للقوائم المالية والمستندات والدفاتر الملحقة بها، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة حسابات المؤسسة، ومدى مطابقتها للتنظيمات والتشريعات المعمول بها.

2. تعريف المدقق الخارجي

فيما يلي تعريف المدقق الخارجي من الناحية القانونية والأكاديمية.

1.2 من الناحية القانونية

هناك صفتان للمدقق الخارجي، حسب القانون الجزائري، وهوما كالتالي:

- **محافظ الحسابات:** كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

(الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 07)

- **الخبير المحاسبي:** كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي يكلف بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. (الجريدة الرسمية، 2010، صفحة 06)

2.2 من الناحية الأكademية: يعرف على أنه شخص يزاول مهنة التدقيق كعضو في مؤسسة تدقيق مرخص لها، حيث تقدم خدمات مهنية ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توفر القواعد العامة للتدقيق المعروفة كالتأهيل العلمي، التدريب المهني، الكفاءة المهنية (الحياد، الاستقلال)، مع بذل العناية المهنية الكافية والمناسبة، ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية المعروفة عالمياً. (الشحنة، 2015، صفحة 41)

وبناءً على ما تقدم، يعرف المدقق الخارجي بأنه شخص مستقل يمارس مهنة التدقيق، يتمتع بكفاءة وفعالية مهنية، يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ والمعايير المحاسبية، والأحكام التشريعية المعول بها.

3. فعالية المدقق الخارجي

تتمثل الفعالية في تحقيق الأهداف المرتبطة بالتدقيق الخارجي، وذلك بالتأكد بأن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها طبقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية، ومن أن البيانات المالية التي تم نشرها مطابقة للبيانات الظاهرة بالدفاتر، بالإضافة إلى أن تقرير المدقق الخارجي يشهد بمصداقية وعدالة على عكس هذه البيانات لنتائج الأعمال والمركز المالي عن فترة معينة، وهذا استناداً لمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق، وأن التقرير يعبر أيضاً عن مدى خلو هذه البيانات من التحريرات والأخطاء المادية، والحرص على عدم ورود رأي يخالف البيانات المالية التي تعودها إدارة المؤسسات، إذ يعتبر التدقيق المهنية التي تقدم خدماتها لكافة أطراف المؤسسة داخلياً وخارجياً، وأن هذه الأطراف تقوم بناء قرارتها بالاستناد على تقرير المدقق الخارجي، الأمر الذي يتطلب من المدقق - عند إعداد التقرير - التمسك بمعايير الواجب توفيرها في المدقق وعملية التدقيق كليهما، ومنه قد زاد الاهتمام بمصداقية وشفافية أداء المؤسسات وكذا محاسبتها على أدائها في ظل تنامي دورها في الوقت

الراهن، وبالتالي تعظيم أمر إخضاع نشاطاتها المالية للتدقيق الخارجي، وذلك لكتسب القدر المطلوب من الثقة في تقاريرها المالية. (حسن وآخرون، 2013، صفحة 08)

4. المهارات المهنية للمدقق الخارجي

يمكن إجمال المهارات المهنية التي يجب أن يتمتع بها المدقق الخارجي عند أداء عملية التدقيق، فيما يلي: (زوايد وعجيلة، 2022، صفحة 277)

- **مهارات فكرية:** تساعد المدقق في تجسيد القدرات المختلفة سواء كانت العقلية أو التفكير المنطقي من المساعدة في اتخاذ القرارات، وعليه فيها مهارات تعمل على الحصول على النتائج وحل جميع المشاكل المواجهة الواقع العملي.

- **مهارات عملية:** تمكن المدقق من أداء عمله في مجال التدقيق وفقاً لمعايير ومبادئ التدقيق المتعارف عليها، عن طريق الالتزام بالمهارات التنظيمية والتشريعية لمهنة التدقيق.

- **مهارات شخصية:** متعلقة بعمل المدقق الخارجي، والعمل على تطويرها يمكن المدقق من التعلم وتطوير ذاته، ويصبح ذو مهارات شخصية من خلال المبادرة والتعلم وإدارة ذاته، ووضع الأولويات، والقدرة على تنظيم العمل وتوقع التغيير وتحفيز الآخرين.

- **مهارات التواصل:** تجعل المدقق في فريق من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، والتي تسمح له بتبادل المعلومات بفعالية عالية، وصياغة الأحكام واتخاذ القرارات الرشيدة.

- **مهارات تنظيمية:** تجعل المدقق يفهم سيرورة العمل بالتنظيم لأنّه يشكل جزءاً من أعضاء صنع القرار، باعتباره له دور فعال في إدارة المؤسسات، وتطوير نظرته إلى العالم المتوسع لإدارة الأعمال.

II. إطار المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الإبداعية من أساليب التلاعب المحاسبي، وكذا سبب في حدوث الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المؤسسات بمختلف دول العالم، حيث تستعمل من أجل التلاعب بالقواعد المالية بشكل غير صادق وغير حقيقي، وأيضاً بغرض إخفاء مستوى الأداء المالي للمؤسسة لتحقيق مصلحتها على حساب باقي الأطراف. (طويلب، 2022، صفحة 63)

1. تعريف المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية إحدى المسميات الدالة على التلاعب في البيانات المالية، حيث تتعدد تعريفاتها بتنوع وجهات النظر إلى علم المحاسبة:

المحاسبة الإبداعية هي التلاعب بالأرقام المحاسبية عن طريق الاستفادة من مختلف الثغرات في القواعد المحاسبية والقياس والإفصاح لممارسات تحويل البيانات المالية، إلى ما يفضله المعدون

للتقارير المالية، أي أنها العملية التي يتم من خلالها تنظيم المعاملات لنتائج المحاسبة المطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن المعاملات بطريقة محايدة ومتسقة. (Essien & Ntiedo, 2018, p. 295)

وتعرف المحاسبة الإبداعية كذلك بأنها الممارسة المحاسبية التي قد تتبع أو لا تتبع المبادئ والمعايير المحاسبية، ولكن تنحرف عما تنوی هذه المبادئ أو المعايير تحقيقه، من أجل إظهار الصورة المرغوبـة لإدارة المؤسسة، وعليه فهي تستخدم التغرات المختلفة في المبادئ والمعايير المحاسبية لإظهار النتائج المرجوة لأصحاب المصلحة. (Madan, 2015, p. 36)

وتعرف المحاسبة الإبداعية أيضاً بأنها تدخل هادف في عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة بقصد الحصول على بعض المكاسب المرغوب بها. (Brijesh & al, 2014, p. 66)

وفي ضوء ما سبق، يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسات غير أخلاقية من قبل إدارة المؤسسات، باستغلال عنصري الاختيار والمرونة في المعايير والمبادئ المحاسبية من أجل تحقيق أهداف معينة على حساب الأطراف الأخرى، مما ينتج عنها معلومات غير موثوق بها بهدف تضليل مستخدمها.

2. أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الإبداعية

إن تضارب المصالح بين مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة هو السبب الرئيسي في ظهور المحاسبة الإبداعية، فمصالح المديرين ترتبط بتخفيض الضرائب والأرباح الموزعة، ومصالح حملة الأسهم بتعظيم العائد، بينما مصالح الموظفين ترتبط بزيادة مختلف تعويضاتهم الإدارية، والمصالح الجبائية في تحصيل أكثر للضرائب، وبالتالي أدى هذا التعدد في المصالح حتماً إلى انتشار ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، (بوجطو و شتيج، 2019، صفحة 06) وفيما يلي أهم أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الإبداعية:

- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية، حيث يكون الهدف منها تعظيم القيمة المالية ومنه تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.

- التأثير على سمعة المؤسسة إيجابياً بالأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح تنعكس إيجاباً على إدارة المؤسسات لإظهارها بصورة حسنة أمام مجلس الإدارة. (ضويفي و محمودي، 2018، صفحة 376)

- زيادة الاقتراض ، مما يؤثر بشك إيجابي على اتخاذ قرارات الائتمان عند الاقراض من البنوك.

- الغش والتهرب الضريبي عن طريق تقليل الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات لتقليل الهامش الخاضع للضريبة.

- التصنيفات المهنية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية المختصة بتصنيف المؤسسات لمراتب أعلى من منافسيهم، ذلك بالرجوع لمعايير ومؤشرات مالية مستمدة من البيانات المالية التي تعدّها المؤسسات خلال السنة، لذا تلجأ هذه المؤسسات للتلاعب في بيئتها المالية من أجل الحصول على تصنيف عالي مرغوب به. (طيب وأخرون، 2019، صفحة 46)

3. مجالات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية لها العديد من المجالات الرئيسية والتي تسمح من استخدام وسائلها وأساليبها، وهذه المجالات تمثل فيما يلي: (الهلة، 2021، الصفحتان 382-383)

- **المرونة التشريعية:** في كثير من الأحيان يسمح التشريع المحاسبي باختيار السياسات، على سبيل المثال فيما يتعلق بتقييم الأصول، تسمح المعايير المحاسبية الدولية بالاختيار بين تحمل الأصول غير المتداولة إما بالتكلفة التاريخية أو مبلغ إعادة التقييم.

- **ضعف التشريع:** ضعف البنية التنظيمية والتشريعية من المعوقات التي تواجه المحاسبة عامة والمحاسبين خاصة، حيث أخفقت بعض التشريعات في ممارسة دورها الإشرافي والرقابي، مما ساعد على زيادة إدارة الأرباح بين المؤسسات المختلفة.

- **الصفقات المصطنعة:** يمكن إدخال القليل من التلاعب بمبالغ الأرباح والميزانية العمومية للانتقال بين مختلف الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك بالدخول في اثنين فأكثر من المعاملات ذات الصلة مع طرف ثالث إزاما.

- **الصفقات الحقيقية:** إن توقيت الصفقة الحقيقية يعطي الانطباع المطلوب في حسابات المؤسسة، فعلى سبيل المثال تاجر له استثمار بقيمة 02 مليون (و. ن) في التكلفة التاريخية، والتي يمكن بسهولة أن تباع بمبلغ 03 ملايين (و. ن) وهي تمثل القيمة الحالية.

وهناك مجالات أخرى يتم فيها تطبيق عليها المحاسبة الإبداعية في نظم المعلومات المحاسبية، القواعد والمعايير المحاسبية المختلفة، طرق تحميل أو توزيع النفقات، القياس المحاسبي، طرق تسجيل وعرض البيانات المالية، طرق إعداد التقارير، طرق التحليل المالي، تطوير البرامج المحاسبية. (ملاح، 2019، صفحة 59)

4. ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية

يمكن تعريف القوائم المالية على أنها أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة المؤسسة أو مركزها عن فترة مالية سابقة أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مستقبلية، (عيشور، 2017، صفحة 354) كما أن المحاسبين يملكون قدرات جيدة تمكّنهم من ممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بقيم القوائم المالية وتحريرها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون به، وبالتالي هذه

بوسعادة مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات – من منظور المدققين الخارجيين-

الممارسات تحول القيم المحاسبية المختلفة إلى قيم غير واقعية تقتصر على ممارسة الاختيار بين المعايير والمبادئ والقواعد، وعليه هي ممارسات قانونية، وعليه فإن إدارة المؤسسة يمكنها التمييز بين الخيارات المحاسبية المتاحة حسب الموقع والغرض، والتي لا تتعارض في مع المبادئ المحاسبية المعروفة، تلأجأ إلى التلاعب بالبنود المحاسبية المختلفة أو تضليلها بحيث يبدو الأداء المالي طبيعيا ولا يثير تساؤلات أو شكوكاً أو انتقادات لإدارة المؤسسة، (نقموش، 2019، صفحة 713) ويمكن أن يمس الإبداع المحاسبي

عناصر القوائم المالية حسب الآتي:

- **ممارسات على الميزانية:** ذلك بعدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتقليل نسب الاهلاك للأصول عن النسب المتبعة في باقي المؤسسات المماثلة أو العكس، والبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة، تبديل الطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الاستثمارات الطويلة المدى، تلاعبات عند تقييم الأوراق المالية والتخفيض أو العكس في مخصص نزول الأسعار، تسديد القروض ذات الأجل القصير عن طريق الحصول على القروض طويلة المدى قبل الإعلان عن القوائم المالية بعرض تحسين نسب السيولة. (مومن و مهارات، 2018، صفحة 205)

- **ممارسات على جدول حسابات النتائج:** التلاعب بصافي المبيعات عن طريق تسجيل إيرادات مقدماً أو لاحقاً حسب احتياجات المؤسسة، وبيعها للأقارب المقربين للمؤسسة أو الشركاء الاستراتيجيين داخل المجموعة التنظيمية، حيث تقوم بعض المؤسسات ببيع المخزونات إلى المؤسسات داخل المجموعة أو إلى مؤسسات صديقة التي تربطها معهم علاقات استراتيجية بفرض زيادة إيراداتها في فترة محددة، ومن أهم مظاهر التلاعب أيضاً نقل المصارييف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية لمن أجل مواجهة الصويبات الحالية والسعى إلى مستقبل أفضل. (سعدي وشيخ، 2021، صفحة 10)

- **ممارسات على جدول التدفقات النقدية:** ذلك من خلال قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية كنفقات تمويلية أو استثمارية مما يزيد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو العكس، وكذا إجراء تخفيض لمكاسب بيع الاستثمارات بهدف التهرب الضريبي ما يؤثر على القائمة بتخفيض أثر الضريبة على التدفقات النقدية التشغيلية، أيضاً التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة. (بن عمرو وأخرون، 2021، الصفحات 338-339)

- **ممارسات على جدول التغيرات في حقوق الملكية:** تتم ممارستها عن طريق تخفيض أو زيادة رأس المال المدفوع، وإجراء تغييراً وهمية على رأس المال المحتسب والمكتسب ، وإعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملاء الأجانب. (سعدي وشيخ، 2021، صفحة 11)

III. إجراءات المدقق الخارجي لاكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية

نذكر فيما يلي أهم الإجراءات المطبقة من طرف المدقق الخارجي للكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات: (الفاضل والشمرى، 2020، الصفحات 158-159)

1. إجراءات المدقق الخارجي في الميزانية: يكون من خلال النقاط التالية:

- طلب الكشف للتأكد من قيمة الديون المتعثرة، والتحقق كذلك من نسبة المخصص/مجموع الدعم المدينة.

- استبعاد النقدية عند القيام بحساب السيولة، وأيضاً التأكد من صحة سعر الصرف والعمل على تصحيح الأخطاء إن وجدت.

- التأكد من رأي الإدارة حول مبررات تغيير طرق تسعير المخزون إن وجدت.

- التأكد من الوجود الفعلي للأصناف المخزون عن طريق فحص كشوفات الجرد والتحقق من صحة الأسعار قياساً بالأسعار الجارية.

- التأكد من مدى الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للتحقق من صحة عمليات التقييم وأنها تمت عن طريق مختصين في ذلك.

- فحص مستندات العقود المتعلقة بالأصول المقدمة كضمانات للقروض، ودراسة أثرها على النسبة المالية ذات العلاقة والقيام بالإفصاح عنها.

- التأكد من براهين إعادة تصنيف الاستثمارات من قصيري المدى إلى طويلة المدى عند نزول أسعار السوق انطلاقاً من القواعد المتعارف عليها في المعايير المحاسبية الدولية.

- التتحقق من مصداقية الأسس المستخدمة في تقييم الأصول غير الملموسة وتبدل القيم طبقاً للأسس المعتمدة.

- التأكد من إعادة تبويب الاستثمارات طويلة المدى.

2. إجراءات المدقق الخارجي في جدول حسابات النتائج: يتم ذلك من خلال النقاط التالية:

- التأكد من شروط الائتمان والخصم، وأيضاً أساليب السداد ومدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.

- التأكد من فواتير البيع خاصة المتعلقة بالصفقات، والتحقق أن صفقات البيع حقيقة وليس وجهية.

- معرفة تغير أساليب إزالة الأصول الثابتة وغير الملموسة وإعادة احتساب مصروف الإزالة وفقاً للمعدلات المعروفة.

- التأكد من مدى مطابقة وثائق شحن البضاعة مع مستندات تسديد سعر البضاعة.

- استبعاد الأرباح البند الاستثنائية عن الربح التشغيلي، والتحقق من عدم دمج نصيب المؤسسة الأم ضمن أرباح المؤسسات التابعة لها، واحتساب النتيجة الصافية بعد عملية استبعاد.

2. إجراءات المدقق الخارجي في جدول التدفقات النقدية: يتم ذلك من خلال النقاط التالية:

- التأكد من عدم تبويب النفقات التشغيلية كنفقات استثمارية أو تمويلية، وتبويب التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.

- التأكد من عدم التلاعب في تبويب التدفقات النقدية غير التشغيلية على أنها تدفقات نقدية تشغيلية.

- التأكد من الثبات في استخدام السياسات المحاسبية عن إعداد القوائم المالية.

- التتحقق من عدم التأخير كتابة شيكات الموردين.

- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة بإثبات إيرادات وهمية من أجل رفع التدفقات التشغيلية.

- التأكد من عدم تصنيف مبالغ محصلة من قرض خارجي بأنه تدفق تشغيلي.

- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلية.

- التتحقق من مدى مصداقية أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بند النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

4. إجراءات المدقق الخارجي في جدول التغيرات في حقوق الملكية: يتم ذلك من خلال النقاط التالية:

- استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التلاعب في إدراج مكاسب ترجمة بيانات مالية لمؤسسات تابعة للمؤسسة الأم منجزة بعملات أجنبية في جدول حسابات النتائج بدلاً من إدراجها ضمن حقوق المساهمين.

- استخدام الإجراءات التحليلية لاكتشاف التلاعب بإضافة مكاسب من سنوات سابقة إلى النتيجة الصافية للعام الجاري بدلاً من إدراجه مع الأرباح المحتجزة.

- التأكد على أنه تم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول، حيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة الدولي (36).

IV. الدراسة الميدانية

تمت الدراسة الميدانية على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين العاملين بالدولة الجزائرية، وقد تم تحليل هذه الدراسة على النحو الآتي:

1. أداة الدراسة الميدانية

من أجل القيام بهذه الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، نظراً لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات الأولية، فضلاً عن سهولة عرضها وفرزها، وقد تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V26)، لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالاعتماد على الاستبيان، والذي تم تقسيم إلى جزئين، تضمن الجزء الأول أسئلة تتعلق بالبيانات العامة المهنية لأفراد عينة الدراسة المتمثلة في الوظيفة وسنوات الخبرة، في حين الجزء الثاني تضمن محور يتكون من 10 عبارات لدراسة مدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي ضمن هذا المحور كونه أكثر دقة وتعبيرًا لتقييم آراء المستجيبين حول محتوى الاستبيان.

الجدول رقم (01) : ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة أقل	موافق	موافق بشدة	الإجابات
1	2	3	4	5	الدرجات
[1-1.8]	[1.8-2.6]	[2.6-3.4]	[3.4-4.2]	[4.2-5]	الفئة
منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً	درجة الفعالية

المصدر: أعدها الباحث باستخدام سلم ليكرت.

2- صدق أداة الدراسة الميدانية وثباتها

لإعطاء الدراسة أكبر قدر ممكن من الثقة، والتأكد من مدى صدق الأداة المستخدمة في الدراسة الميدانية تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين للحكم على مدى صلاحية وصدق عبارات الاستبيان، وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين وتم إجراء التعديلات اللازمة بناءً على مقتراحاتهم، كما تم اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا بهدف اختبار ثبات الاستبيان ومدى إمكانية الاعتماد عليه، حيث تم حساب معامل ألفا كرونباخ لمجموع عبارات الاستبيان للتأكد من درجة الثبات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في القيام بهذه الدراسة.

الجدول رقم (02): ثبات أداة الدراسة الميدانية

كرونباخ ألفا	عدد العبارات	أداة الدراسة الميدانية
0.820	10	مدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات.

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

بوسعادة مدي فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات - من منظور المدققين الخارجيين-

من الجدول أعلاه يلاحظ أن معامل كرونباخ ألفا لمجموع عبارات الاستبيان الخاص بمدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات تجاوز الحد الأدنى (0.6) إذ بلغ 0.820 وهي نسبة أكبر من 0.6، مما يؤكد على أن أداة الدراسة الميدانية الممثلة في الاستبيان تتميز بدرجة عالية من الثبات، وهو ما يفسر إحصائياً بالحصول على نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان، وأنه يمكن الاعتماد عليه في إجراء هذه الدراسة.

3. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

تمثل مجتمع الدراسة الميدانية من المدققين الخارجيين (محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين) الممارسين للمهنة في خمس (05) ولايات جزائرية، وتم سحب عينة الدراسة من هذه الولايات بطريقة العينة العشوائية، وتكونت العينة من 37 فرد، تم توزيع 40 استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المسترددة 39 استبيان وبعد فحصها تم استبعاد 02 استبيان لأنها لم تستوفي شروط الإجابة، أي عدد الاستبيانات الفعلية هو 37 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة، وجاءت الخصائص العامة لعينة الدراسة كما يتضح من مخرجات SPSS كالتالي:

الجدول رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة%
الوظيفة	محافظ الحسابات	31	83.80%
	خبير محاسبي	6	16.20%
	أقل من 5 سنوات	5	13.50%
سنوات الخبرة	من 5 إلى 15 سنة	18	48.60%
	أكثر من 15 سنة	14	37.80%

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

في المتغير المهني الخاص بالوظيفة الظاهر في الجدول أعلاه تبين أن ما نسبته 83.80% من أفراد عينة الدراسة مسارهم المهني محافظ حسابات، تلتها وظيفة خبير محاسبي بنسبة 16.20%， هذا ما يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالتدقيق ولهم مستويات وظيفية عالية تمكّنهم من الإجابة على الاستبيان، أما سنوات الخبرة تبين أن ما نسبته 48.60% من العينة المدروسة لهم خبرة بين 5 و 15 سنة، وما نسبته 37.80% من العينة خبرتهم أكثر من 15 سنة، أما من قلت خبرتهم عن 5 سنوات جاءت نسبتهم 13.50%， ما يشير إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة تتشكل في مجملها من مدققين ذوي الخبرة العالية في مجال عملهم، ولديهم القدرة العلمية والمهنية على ممارسة أعمال التدقيق، حيث أن مهنة التدقيق تحتاج إلى توفر الخبرة الكافية اللازمة لموازولة مهام التدقيق المختلفة.

4. عرض النتائج

سيتم في هذا العنصر عرض وتحليل ومناقشة النتائج الخاصة بمحور الدراسة والنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

1.4 عرض النتائج الخاصة بمحور مدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات

يمثل الجدول رقم (04) النتائج المتعلقة بمدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات وخاصة بالمتطلبات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور، ويلاحظ أن كل المتطلبات للعبارات الخاصة بمدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية أكبر من المتوسط (3)، وبالنظر إلى ترتيب العبارات المتعلقة بالمحور تبين أن أكبر متوسط كان من نصيب العبارة الثامنة بـ 4.41، وانحراف معياري 0.927، ما يدل أن الأغلبية موافقون تماما على العبارة، ما يفسر بأن المدقق الخارجي الجزائري يتحقق وبدرجة عالية جدا من صحة فواتير الشراء والبيع الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتأكد من صحة البيانات المالية الموجدة في جدول حسابات النتائج.

ووقيع العبارة الثانية في المرتبة (02) بمتوسط حسابي 4.16، ما يدل على أن المدقق الخارجي يتأكد وبدرجة عالية من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط إهلاكات الخاصة بأصولها. والعبارات (05-07) كانت متوسطاتها متقاربة جدا (4.00-4.03-4.05) على الترتيب، ما يفسر على قيام المدقق الخارجي بالتأكد وبدرجة عالية من مدى تسجيل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لإبراداتها إلى حين التأكيد من تحققيها، ومن عدم تصنيفها لنفقاتها التشغيلية ضمن النفقات الاستثمارية أو التمويلية، كما أن المدقق الخارجي بالجزائر يتأكد وبدرجة عالية من عدم إجراء المؤسسات لأي مقاصلة بين عناصر أصولها وخصومها في الميزانية.

الجدول (04): نتائج محور مدى فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات

درجة الفعالية	الترتيب	Std. Deviation	Mean	العبارات
عالية	7	0.854	3.78	1. يتحقق المدقق الخارجي من عدم تلاعب المؤسسة في معدلات إهلاك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها.
عالية	2	0.928	4.16	2. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من ثبات المؤسسة في طريقة حساب أقساط إهلاكات الخاصة بها.
عالية	8	0.925	3.76	3. يتحقق المدقق الخارجي من عدم تكوين المؤسسة مخصص للمؤونات مبالغ

بوسعية مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات - من منظور المدققين الخارجيين-

				فهــا لــمــقــاــلــةــ النــقــصــ المــحــتــمــلــ فــيــ قــيــمــ بــعــضــ أــصــوــلــهاــ.
عالية	9	1.045	3.73	4. يتحقق المدقق الخارجي من صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر ميزانية المؤسسة.
عالية	5	0.667	4.00	5. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إجراء أي مقاصلة بين الأصول والخصوم في ميزانية المؤسسة.
عالية	10	0.968	3.70	6. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم إجراء أي مقاصلة بين الإيرادات والأعباء في جدول حسابات النتائج.
عالية	3	0.911	4.05	7. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من مدى تسجيل المؤسسة لإيراداتها إلى حين التأكد من تحقيقها.
عالية جدا	1	0.927	4.41	8. يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من صحة الفواتير (الشراء، البيع) الخاصة بالمؤسسة.
عالية	6	0.948	3.86	9. يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عدم نقل المؤسسة لأعباء الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها.
عالية	4	0.986	4.03	10. يتتحقق المدقق الخارجي من عدم تصنيف المؤسسة للنفقات التشغيلية ضمن الاستثمارية أو التمويلية.

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

وقد كانت المتوسطات للعبارات (01-09) متقاربة نوعاً ما (3.78-3.86)، مما يدل على قيام المدقق الخارجي بالتأكد وبدرجة عالية من عدم نقل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأعباءها الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية الخاصة بها، وعدم تلاعهما في معدلات إهتالك أصولها عن المعدلات المتعارف عليها.

أما العبارات (03-04) فقد كانت قيمة المتوسط الحسابية متقاربة جدا (3.76-3.73) على الترتيب، ما يفسر بقيام المدقق الخارجي بالتحقق وبشكل عالي من عدم تكوين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمخصصات المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها، وكذلك التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم عناصر الميزانية.

كما بلغ أدنى متوسط قدره 3.70 للعبارة (06)، ما يفسر بتأكد المدقق الخارجي وبدرجة عالية من عدم إجراء أي مقاصلة بين عناصر الإيرادات والأعباء الخاصة بجدول حسابات النتائج للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2.4 اختيار فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: يتمتع المدقق الخارجي الجزائري بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المؤسسات المحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية.

لفرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، والجدول التالي يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للمحور.

الجدول رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي Shapiro-Wilk للمحور

Shapiro-Wilk	
Sig	Df
0.000	37

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

من الجدول يلاحظ أن القيمة الاحتمالية (Sig) للعينة أقل من 50 مفردة، تقدر بـ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، لذا يمكن استنتاج أن بيانات المحور لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن تلك البيانات تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب هو اختبار wilcoxon ويلخص الجدول أدناه نتائج الاختبار.

الجدول (06): اختبار wilcoxon للفرضية الأولى

Sig	Std. Deviation	Mean
0.000	0.568	3.94

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

تظهر الأرقام الواردة في الجدول أعلاه أن المتوسط بلغ 3.94 وهو ينتمي إلى نطاق الدرجات المرتفعة (4.2-3.4) بانحراف يساوي 0.568، وقدرت القيمة الاحتمالية (Sig) بـ 0.000 وهي أقل من 0.05، وعليه قبول الفرضية الأولى "يتمتع المدقق الخاري الجزائري بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية"، ما يعني مصداقية الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: توجد فروق في فعالية المدقق الخاري الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية تعزى للمتغيرات المهنية (الوظيفة، سنوات الخبرة) المتعلقة بأفراد عينة الدراسة.

لأختبار الفرضية تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي لكل المتغيرات العامة المرتبطة بالفرضية الثانية بهدف تحديد الاختبار المناسب لكل متغير، والجدول المواري يظهر ذلك.

الجدول رقم (07): اختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات الخاصة بالفرضية الثانية

الاختبار المناسب	النتيجة	Shapiro-Wilk		الفئات	المتغيرات
		Sig	df		
اختبار مان ويتني	حسب اختبار شابир و ويلك 0.000<0.05 فالبيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.000	31	محافظ الحسابات	الوظيفة
		0.823	6	خبير محاسبي	
اختبار تحليل التباين الأحادي	حسب اختبار شابير و ويلك فإن مستويات الدلالة أكبر من 0.05 فالبيانات تتبع التوزيع الطبيعي	0.334	5	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
		0.224	18	من 5 إلى 15 سنة	
		0.172	14	أكثر من 15 سنة	

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

بوسعادة مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات – من منظور المدققين الخارجيين-

تظهر النتائج الواردة الجدول أعلاه من اختبار شايبرو ويلك على عينة مكونة من أقل من 50 مفردة أن البيانات المتعلقة بمتغير الوظيفة لا تتبع توزيعاً طبيعياً، وبما أن هذا المتغير التفسيري يتكون من فئتين فقط فيجب استخدام اختبار Mann-Whitney، أما بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة تظهر النتائج البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، وبما أن هذا المتغير التفسيري يتكون من فئتين أو أكثر، فقد تم استخدام اختبار One-Way ANOVA، ويوضح الجدول رقم (08) نتائج الاختبار والقرار المتخذ لكل نتيجة تم الحصول عليها.

يمثل الجدول رقم (08) نتائج اختبارات الفروق في المتغيرات المهنية المفسرة المتعلقة باختبار الفرضية الثانية، ويلاحظ من خلاله أن القيمة الاحتمالية (Sig) للمتغير الخاص بالوظيفة تساوي 0.048 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، مما يفسر على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية تعزى لمتغير المركز الوظيفي، أي أن متغير الوظيفة للمدقق الخارجي يؤثر على فعاليته في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية، وللكشف عن مصدر تلك الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة الخاص بالفرضية الثانية تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوظيفة محافظ الحسابات إذ بلغ متوسطها الحسابي 4.04 بانحراف معياري 0.487، ووظيفة الخبير المحاسبي الذي بلغ متوسطها الحسابي 3.43 بانحراف معياري 0.722، وعليه فإن مصدر الفروق هو محافظ الحسابات ذلك باعتباره هو المكلف الرئيسي بالتدقيق الخارجي للمؤسسات أما عن قيام الخبير المحاسبي بعميلة التدقيق الخارجي فإيهما تتم في إطار التعاقد فقط.

الجدول رقم (08): اختبارات الفروق في المتغيرات المهنية المفسرة المتعلقة باختبار الفرضية الثانية

القرار	النتيجة	الاختبار الإحصائي المناسب		المتغيرات	
		Mann-Whitney			
		Sig	مان ويتني		
وجود فروق	0.048<0.05	0.048	45.500	الوظيفة	
القرار	النتيجة	One-Way ANOVA		سنوات الخبرة	
		Sig	F		
وجود فروق	0.015<0.05	0.015	4.785		

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

أما بالنسبة لمتغير الخاص بسنوات الخبرة فقد أكد نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي الموضحة في الجدول رقم (08) على وجود فروق في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات تعزى لمتغير سنوات الخبرة، حيث بلغت

القيمة الاحتمالية (Sig) 0.015 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، أي أن تغير سنوات الخبرة للمدقق الخارجي تؤثر على فعاليته في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية، وللكشف عن مصدر الفروق بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة الخاص بالفرضية الثانية تم الاعتماد على اختبار شيفيه، والجدول المولى يوضح نتائج هذا الاختبار.

الجدول (09): اختبار شيفيه لمصدر الفروق بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة الخاص بالفرضية الثانية

Sig	الفرق بين المتوسطات	حالات الاختبار	Std. Deviation	Mean	سنوات الخبرة	
0.760	0.20	من 5 إلى 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.308	4.30	أقل من 5 سنوات
0.055	0.68	أكثر من 15 سنة	أقل من 5 سنوات	0.264	4.10	من 5 إلى 15 سنة
0.043	0.48	أكثر من 15 سنة	من 5 إلى 15 سنة	0.760	3.62	أكثر من 15 سنة

المصدر: أعدها الباحث باستخدام مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه أن الفروق دالة إحصائياً بين مدققي الحسابات الخارجيين ذات سنوات خبرة تتراوح من 5 إلى 15 سنة ومدققي الحسابات الخارجيين ذات سنوات خبرة أكثر من 15 سنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لكل منها 4.10، 3.62 على الترتيب بانحراف معياري 0.264، 0.760 على الترتيب، وبلغت القيمة الاحتمالية 0.043 (Sig) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، ما يعني وجود فروق في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية بين المدققين الخارجيين ذات خبرة تتراوح بين 5 إلى 15 سنة والمدققين ذات خبرة أكثر من 15 سنة وهو لصالح مدققي الحسابات الخارجيين الذي تراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى 15 سنة، وهذه الفروق واضحة الأسباب ترجع لفعالية وقدرات هؤلاء المدققين الكبيرة ورغبتهم للعمل في هذا المجال، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بينهم والتي يجعلهم يتميزون عن باقي المدققين الخارجيين ذات الخبرات المختلفة، أما بالنسبة للفروق بين مدققي الحسابات الخارجيين محل الدراسة ذات الخبرة الأقل من 5 سنوات والمدققين الذين تتراوح سنوات خبرتهم 5 إلى 15 سنة، وبين المدققين الخارجيين ذات الخبرة الأقل من 5 سنوات والمدققين ذات الخبرة الأكثر من 15 سنة، فهي غير دالة إحصائياً حيث بلغت القيمة الاحتمالية 0.760 (Sig)، على الترتيب، مما يعني عدم وجود فروق بين فعالية هؤلاء مدققي الحسابات الخارجيين بالجزائر في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية.

ومما سبق، يتم قبول الفرضية الثانية القائلة "توجد فروق في فعالية المدقق الخارجي الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية تعزى للمتغيرات المهنية (الوظيفة، سنوات الخبرة) المتعلقة بأفراد عينة الدراسة"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

V. الخاتمة

جاءت الدراسة بهدف تحديد مدى فعالية المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات، وهذا من خلال دراسة ميدانية على عينة مدققي الحسابات الخارجيين بدولة الجزائر، وأهم ما توصلت إليه الدراسة: أن المدقق الجزائري الخارجي يتمتع بفعالية عالية في اكتشاف ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، من خلال قيامه بالتحقق من الأسس المتبعة في تقييم عناصر ميزانية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن ثباتها في طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بأصولها وعدم تلاعيبها في معدلات الإهلاك المتعارف عليها، والتحقق كذلك من عدم تكوين المؤسسات لخصصات المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض أصولها ومن عدم إجرائها لأي مقاصلة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية، كما يقوم المدقق الجزائري بجزئياً بالتحقق من صحة فواتير الشراء والبيع الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية وعدم إجرائها لأي مقاصلة بين عناصر إيراداتها وأعباءها في جدول حسابات النتائج، والتحقق أيضاً من عدم قيام المؤسسات الجزائرية بتصنيف النفقات التشغيلية ضمن النفقات الاستثمارية أو التمويلية.

كما أظهرت الدراسة وجود فروق في فعالية المدقق الجزائري في اكتشاف ممارسات المؤسسات للمحاسبة الإبداعية ضمن قوائمها المالية تعزى للمتغيرات المهنية (الوظيفة، سنوات الخبرة) المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، وكان مصدر تلك الفروق بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي المدققين الخارجيين الجزائريين الذين يمارسون مهنة محافظ الحسابات، ذلك باعتبار أن محافظ الحسابات هو المكلف الرئيسي للقيام بالتدقيق الخارجي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أما عن قيام الخبير المحاسبي بعميلة التدقيق الخارجي فإنها تتم في إطار التعاقد فقط، أما بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة فكان مصدر تلك الفروق مدققي الحسابات الخارجيين الذي سنوات خبرتهم تتراوح من 5 إلى 15 سنة، ويرجع ذلك إلى فعالية وقدرات هؤلاء المدققين الكبيرة ورغبتهم للعمل في مجال التدقيق، خاصة في ظل المنافسة الشديدة بينهم والتي يجعلهم يتميزون عن باقي المدققين الخارجيين ذات الخبرات المختلفة.

وفي ضوء نتائج الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تحسين الأطر القانونية والتشريعية التي تنظم عمل المدققين الخارجيين بالجزائر من أجل ممارسة نشاطاتهم باستقلالية تامة.
- العمل على تطوير وتدريب مدققي الحسابات الخارجيين بشكل مستمر لزيادة فعاليتهم في الكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.

- تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه منهـة التدقيق الخارجي في الكشف والحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

- ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق الإرشادات والتوصيات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

VI. قائمة المراجع

أولاً: بالعربية

- ❖ الصحن، و عبد الفتاح. (2000). أصول المراجعة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- ❖ حكيم بوجطو، و أكرم شتيج. (2019). معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية ، 01.
- ❖ حمزة ضويفي، و أحمد محمودي. (2018). دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية. مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي ، 02 (01).
- ❖ صباح حسن، و آخرون. (2013). دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي. مجلة دنانير ، 01 (04).
- ❖ ذهبية عيشور. (2017). اثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية. مجلة آفاق للعلوم ، 02 (06).
- ❖ رزق الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية- (المجلد 01). عمان،الأردن: دار وائل.
- ❖ رزوق ساطع. (2015). دور مدقق الحسابات الأردني في التتحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية ، 06 (03).
- ❖ سارة حدادي. (2020). دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المحاسبية (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
- ❖ صبيحة تحري. (2022). اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وأثره في التنبؤ بالفشل المالي للشركات (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم المالية والمحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية، أم البوقي، الجزائر: جامعة العربي بن مهيدى.
- ❖ عادل نقموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 12 (02).
- ❖ عبد الحق سعدي، و عبد القادر شيخ. (2021). المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة أوراق اقتصادية ، 05 (01).
- ❖ عبد السلام طيب، و آخرون. (2019). دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال ، 02 (04).
- ❖ فاطمة مومن، و لعبيدي مهارات. (2018). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، 03 (01).
- ❖ خاتم الفاضل، و عباس الشمري. (2020). اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم (47).
- ❖ لزهاري زواويـد، و محمد عجـيلـة. (2022). أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسـين مهـارات المـدقـقـ الخارـجيـ. مجلـةـ الـامـتـياـزـ لـبحـوثـ الـاـقـتـصـادـ وـالـادـارـةـ ، 06 (02).

بوسعادة مدى فعالية المدقق الخارجي بالجزائر في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية للمؤسسات – من منظور المدققين الخارجيين-

- ❖ للجمهورية الجزائرية الجريدة الرسمية. (11 يوليو، 2010). القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (المادة 05). (42).
- ❖ محمد بن عمر، وآخرون. (2021). دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، 04 (02).
- ❖ محمد سرايا. (2002). أصول وقواعد المراجعة والتدقيق. مصر: دار المعرفة الجامعية.
- ❖ محمد الهلة. (2021). دور استخدام آليات حوكمة الشركات في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة المقربي للدراسات الاقتصادية والمالية ، 05 (01).
- ❖ محمد طويلب. (2022). دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة المُدبر ، 09 (01).
- ❖ نجاة تونسي. (2016). تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية. مجلة المالية وأسواق ، 03 (01).
- ❖ وئام ملاح. (2019). دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 12 (01).

ثانياً: بالأجنبية

- ❖ Brijesh, Y., & al, e. (2014). Concept of Creative Accounting and Its Different Tools. International Journal of Management and Social Sciences Research , 03 (02).
- ❖ Essien, E. A., & Ntiedo, J. U. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. Journal of Financial Reporting and Accounting , 16 (02).
- ❖ Madan, L. B. (2015). Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector. Journal of Management Sciences and Business Research , 10.