

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس - سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

بعنوان

دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية
-دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف-

تحت إشراف الدكتورة:

فرج الله أحلام

من إعداد الطالبة:

كفوس نوال

تاريخ المناقشة: 2022/01/10

لجنة المناقشة:

رئيسا	.....1 جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. تريش نجود
مشرفا ومقررا	.....1 جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. فرج الله أحلام
مناقشا	.....1 جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. مساهل ساسية
مناقشا	..... جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د. لقلطي الأخضر
مناقشا	..... جامعة عنابة	أستاذ محاضر "أ"	د. حولي محمد
مناقشا	..... جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د. عريوة رشيد

السنة الجامعية: 2022 /2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس - سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

بعنوان

دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية
-دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف-

تحت إشراف الدكتورة:

فرج الله أحلام

من إعداد الطالبة:

كفوس نوال

تاريخ المناقشة: 2022/01/10

لجنة المناقشة:

رئيسا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. تريش نجود
مشرفا ومقررا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. فرج الله أحلام
مناقشا	1	جامعة سطيف	أستاذ محاضر "أ"	د. مساهل ساسية
مناقشا		جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د. لقلطي الأخضر
مناقشا		جامعة عنابة	أستاذ محاضر "أ"	د. حولي محمد
مناقشا		جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د. عريوة رشيد

السنة الجامعية: 2022 / 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر وتقدير

الشكر والحمد لله رب العالمين الذي بنعمته تتم الصالحات، الحمد لله الذي بتوفيقه وتسهيل منه جل في علاه أكرمني على إتمام هذه الأطروحة.

وبعد الحمد لله... فإني أتوجه بجزيل الشكر والعرفان للأستاذة المشرفة الدكتورة فرح الله أحلام على تفضلها بقبول الإشراف على هذه الأطروحة، وعلى ملاحظاتها وتوجيهاتها القيمة.

كما أتقدم بالشكر للأستاذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وتقييم هذا العمل المتواضع.

الشكر موصول كذلك لكل من مد يد العون والمساعدة، وخص بالذكر الأستاذة الفاضلة الدكتورة بلعة جويذة والأستاذة شيوب ريمة جزاهما الله خيرا .

إهداء

إلى روح أبي الطاهرة.....رحمه الله وطيب ثراه، أثنابه الله بهذا العمل المتواضع خير
الثواب وجزاه عني خير الجزاء

إلى أمي الغالية..... حفظها الله ورعاها برعايته وطال في عمرها وجعل جنة الفردوس
مثواها

إلى سندي في هذه الحياة ورفيق دربي زوجي الكريم....." فؤاد"

إلى فلذات كبدي وقرة عيني....."فريال" و"وسيم"

أنتهما الله نباتا حسنا

إلى من كان لي عوناً وسنداً..... عائلتي الكريمة

إلى كل من علمني حرفاً..... أساتذتي الكرام

أهدي هذا العمل المتواضع

نوال

مقدمة عامة

تشكل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المؤسسة خلال الفترة المالية، وتعطي صورة لمستخدمي هذه القوائم عن المركز المالي وأداء المؤسسة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية. كما تمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لقياس وتقييم أداء المؤسسات واتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية، ولا شك أن دقة نتائج التقييم وما يتخذ من قرارات يعتمد بشكل أساسي على مدى دقة وسلامة المعلومات التي تتضمنها.

إلا أنه في الفترة الأخيرة، فقد أصبحت قضية التلاعب بالقوائم المالية أحد أبرز القضايا التي شغلت الفكر المحاسبي خصوصاً بعد سلسلة الفضائح والانهيارات المالية التي مست العديد من المؤسسات في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي. ولعل أكثر القضايا المرتبطة بالتلاعب في القوائم المالية والتي حظيت باهتمام الكثير من الباحثين في المحاسبة والتدقيق هي قضية المحاسبة الإبداعية، إذ اعتبرها البعض ظاهرة القرن الحادي والعشرين.

فمع تعدد مستخدمي القوائم المالية وتضارب مصالحهم من جهة، ومسؤولية الإدارة عن إعداد وعرض القوائم المالية من جهة أخرى، فقد تتجه بعض الإدارات إلى التلاعب في قوائمها المالية وهذا في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية وذلك باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيقها واستغلال عنصر المرونة والتقدير التي تتيحها هذه المبادئ والمعايير، بهدف تحويل القيم المحاسبية إلى قيم غير صحيحة ومضللة لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، خدمة لأهداف الإدارة الخاصة وعلى حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة وهذا ما يطلق عليه مصطلح المحاسبة الإبداعية، والتي تمثل أحد أشكال التلاعب المحاسبي في القوائم المالية.

وفي ظل المرونة المتاحة والحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية، فإن هذا من شأنه أن يترك للإدارة مساحة واسعة للتأثير في معالم السياسة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وفقاً لمصالحها الخاصة ودون الأخذ في الاعتبار مصالح الأطراف الأخرى، ومن ثم التأثير في جودة المعلومات التي تتضمنها وهذا كله دون تجاوز القوانين والمعايير المحاسبية.

إن لجوء بعض الإدارات إلى استعمال المرونة والحرية التي تسمح بها المعايير المحاسبية لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، وما نتج عنه من تضليل وخداع لمستخدمي هذه القوائم قد أدى إلى فضائح مالية لكبرى المؤسسات في العالم، فما حدث من انهيارات لمؤسسات عملاقة في بعض الدول بشكل عام والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص كان نتيجة تطبيق الممارسات المحاسبية الخاطئة والتلاعب بقوائمها المالية.



وفي سياق هذه الأزمات والفضائح المالية التي أثرت على موثوقية ومصداقية القوائم المالية المنشورة، فقد أكدت العديد من الهيئات المختصة على ضرورة توفر مجموعة من الضوابط والقوانين وكذا الممارسات الأخلاقية في المؤسسات والتي من شأنها التقليل من انتهازية الإدارة ومن تعارض المصالح والحد من هذه الممارسات، كما اتجهت العديد من الدراسات إلى تأسيس علاقة بين الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية.

إن المتتبع للأدبيات المحاسبية يلاحظ وجود اهتمام متزايد في السنوات الأخيرة بأنظمة الرقابة الداخلية التي تعد بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة. فهو يعمل على توفير الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان سليمة، ووجود مثل هذه الأنظمة يشكل حاجزا وقائيا من التقارير المالية الاحتياطية.

كما أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسات، يعد وضعها أساسا لتحقيق الكفاءة في إنجاز أهداف الرقابة المتمثلة في كفاءة العمليات، وموثوقية التقارير، والالتزام بالقوانين والأنظمة. فأنظمة الرقابة الداخلية التي تتسم بالكفاءة والفعالية من شأنها تقليص التلاعب في المعلومات التي يتم عرضها إلى الأطراف الخارجية، والتقليل من أخطاء التقدير في إعداد القوائم المالية، والتي قد تؤثر على جودة المعلومات المعلن عنها.

1- إشكالية الدراسة:

يشوب العمل المحاسبي في الوقت الحالي بعض الأخطاء والأخطار تعود بالدرجة الأولى إلى عدم مراعاة وتجاهل الجوانب الأخلاقية في سلوك المحاسبين، ففي ظل المرونة المتاحة للإدارة وتعدد الأساليب والبدائل المحاسبية فإن فرص التلاعب بالحسابات تزداد بهدف إظهار صورة غير حقيقية عن واقع المؤسسة. فقد تلجأ الإدارة إلى ممارسة بعض الإجراءات والأساليب سعيا وراء إحداث تحسين صوري في ربحيتها أو في مركزها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد القوائم المالية وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

في المقابل فقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتوفير الآليات المناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب في القوائم المالية، والتي تمثل الرقابة الداخلية إحدى هذه الآليات.

في هذا الإطار فقد استطاعت أنظمة الرقابة الداخلية الحد بشكل كبير من الممارسات التي قد تؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية للمؤسسات، ما يعكس أهمية الدور الذي تلعبه هذه الأنظمة في مجال منع الاحتيال والكشف عنه. حيث تعتبر الرقابة الداخلية في مفهومها المحاسبي أداة منع وأداة اكتشاف،



فهي من حيث المنع تضع إجراءات وضوابط للإدارة تحد من الوقوع في الأخطاء ومن حيث اكتشاف الانحرافات المالية فإنها تمارس بواسطة متخصصين في المحاسبة ولديهم سبل المعرفة في كيفية التحقق من هذه الممارسات.

بناء على ما سبق فإنه يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي:

هل يؤدي نظام الرقابة الداخلية دورا فعالا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي؟

تتفرع من هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية؟

- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية؟

- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- فرضيات الدراسة:

بالاعتماد على الأسئلة المطروحة في إشكالية الدراسة، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى:

H₀₁: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات ومقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

تنبثق من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية الآتية:



- الفرضية الفرعية الأولى: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد البيئة الرقابية؛
- الفرضية الفرعية الثانية: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد تقييم المخاطر؛
- الفرضية الفرعية الثالثة: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإجراءات الرقابية؛
- الفرضية الفرعية الرابعة: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد المعلومات والاتصال؛
- الفرضية الفرعية الخامسة: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H_02 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

H_03 : لا تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي.

الفرضية الرئيسية الرابعة:

H_04 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الرئيسية الخامسة:

H_05 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تتبع من هذه الفرضية، الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد البيئة الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.



- الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد تقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإجراءات الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد المعلومات والاتصال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

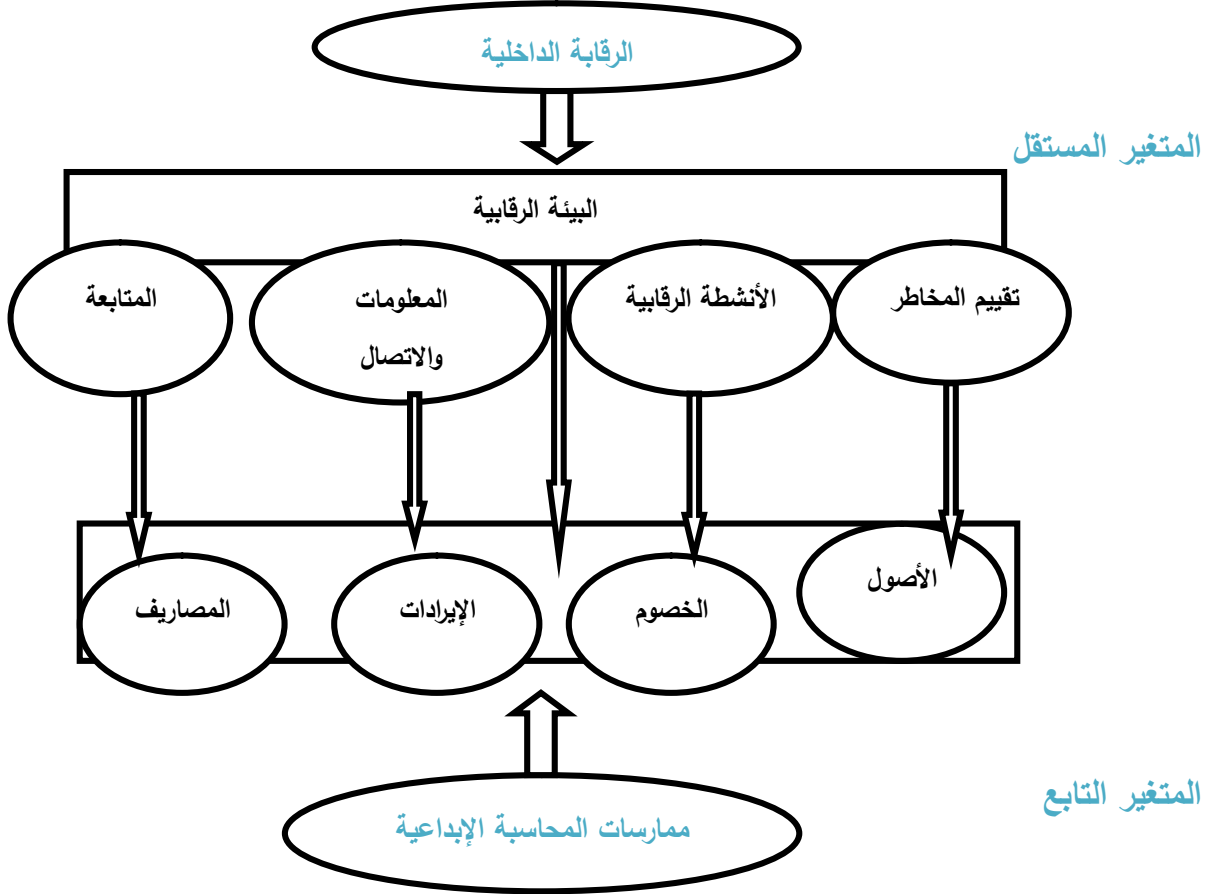
- الفرضية الفرعية الخامسة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإشراف والمتابعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- نموذج الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها، واستنادا إلى الدراسات النظرية والميدانية، قامت الباحثة بتطوير نموذج للدراسة، والشكل الموالي يوضح هذا النموذج.



شكل رقم (01): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

4- متغيرات الدراسة والتعريفات الإجرائية:

يتمحور موضوع الدراسة حول دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تمثل الرقابة الداخلية المتغير المستقل في الدراسة، في حين أن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي المتغير التابع

1.4- المتغير المستقل:

الرقابة الداخلية هي نظام رقابي داخلي يتضمن مجموعة السياسات والإجراءات والأساليب التي تتبناها المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضمان دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية لعملياتها، وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.



يتكون نظام الرقابة الداخلية من ركائز أو مقومات تعتبر بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية، وأي قصور في أحد هذه المقومات يؤثر بالسلب على أداء النظام ككل وعلى تحقيق أهدافه. فكلما توفرت هذه المقومات بالشكل السليم والفعال كلما ازدادت فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. وحسب تقرير لجنة COSO ومعيار التدقيق الدولي رقم 315 تتضمن هذه المقومات خمسة ركائز؛ البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، نظام المعلومات والاتصال، والمتابعة.

تم قياس متغير الرقابة الداخلية في هذه الدراسة بالاعتماد على هذه المقومات الخمسة وهذا من خلال طرح مجموعة من الأسئلة في الاستبيان المصمم خصيصا لتحقيق أهداف الدراسة.

2.4- المتغير التابع:

المحاسبة الإبداعية هي العملية التي يتم ممارستها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية وذلك باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيقها واستغلال عنصري المرونة والتقدير التي تتيحها هذه المعايير، بهدف تحويل الأرقام المحاسبية إلى قيم غير صحيحة ومضللة لا تعكس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة وهذا خدمة لأهداف الإدارة الخاصة وعلى حساب مصلحة مختلف الأطراف ذات العلاقة.

تم قياس المتغير التابع في هذه الدراسة باستخدام نموذج رياضي والمتمثل في نموذج جونز المعدل لتقدير قيمة المستحقات الكلية كمؤشر على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسة المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى اعتماد أسلوب الاستبيان من خلال طرح مجموعة من الأسئلة على عينة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف.

5- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها كونها تعالج موضوع المحاسبة الإبداعية، الذي يعتبر من أكثر المواضيع نقاشا في المحاسبة المالية خلال السنوات الأخيرة. وعلى الرغم من ذلك ركزت أغلب تلك الدراسات على الظاهرة في الدول الأجنبية، ما أدى إلى ندرة واضحة في الدراسات التي تناولت الموضوع في بيئة الأعمال الجزائرية. وبالنظر لاختلاف الأنظمة التشريعية والمحاسبية بين الدول فإنه من الصعب تعميم نتائج الدراسات الأجنبية على البيئات الأخرى عموما وعلى البيئة الجزائرية على وجه التحديد. فجاءت الدراسة الحالية لمعالجة الموضوع في الجزائر.

فعلى الرغم من أن ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن توقع حدوثها في بيئة الأعمال من جانب متخذي القرارات والباحثين، إلا أن إثبات وتقديم الدليل على ذلك وتفسير أسباب حدوثها والدوافع الكامنة



وراء ذلك والأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في ممارستها يعد عملية صعبة نسبيا. وأن هذا الدليل يعتبر إضافة علمية للفكر المحاسبي متى ما تم تقديمه.

وتبرز أهمية الدراسة أكثر في أنها تسهم في تحديد الدور الذي تقوم به الرقابة الداخلية، باعتبارها خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال دراسة أبعاد الرقابة الداخلية وتأثيراتها في ذلك.

6- أهداف الدراسة:

انطلاقا من إشكالية الدراسة وأهميتها، فإنه يمكن تلخيص الأهداف المرجوة من هذه الدراسة في النقاط التالية:

- تقديم إطار نظري حول موضوع الرقابة الداخلية، وهذا بالتطرق إلى مفهومها، وأنواعها، ومقوماتها... الخ؛

- التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال تحديد مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير مقومات الرقابة الداخلية؛

- تسليط الضوء أكثر على موضوع المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال استعراض أهم تعريفاتها، وتوضيح أساليبها ومختلف الوسائل والآليات المستخدمة للكشف عن ممارساتها؛

- بيان مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- استطلاع وجهات نظر مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين بقصد التعرف على آرائهم حول الدور الذي تقوم به الرقابة الداخلية في الحد والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7- الدراسات السابقة: قامت الباحثة بمراجعة مجموعة من الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وفيما يلي استعراض لأهم هذه الدراسات.



1.7- الدراسات العربية:

- دراسة (لعروسي، 2019) بعنوان: تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"¹:

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية. ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الباحثة على أسلوب الاستبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم توزيع 85 استمارة على عينة من العاملين الذين تربطهم علاقة بموضوع الدراسة وهم فئة المحاسبين باعتبارهم الأطراف المعدة للقوائم المالية وفئة مهنيي المحاسبة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء في المحاسبة، تم استرجاع 75 استمارة فقط.

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا حياديا حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية، وذلك بالنظر إلى حساسية الموضوع وتعلقه بالجانب الأخلاقي للمحاسب. ولتأكيد هذه النتيجة تم اختبار الفرضية باستخدام نموذج جونز المعدل لعينة من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر خلال الفترة (2006-2014) وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه الفترة، كما بينت النتائج وجود تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي والتي تفتح المجال لممارسة المحاسبة الإبداعية، والإبقاء على البديل الأفضل والتقليل من حرية التقدير والحكم الشخصي في معالجة بعض الأحداث الاقتصادية.

- دراسة (كبلوتي، 2015) بعنوان: أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية- دراسة استبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية:²

تمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في محاولة الكشف عن مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات الرقابة الداخلية، ومن ثم البحث عن أثر تطبيق هذه المتطلبات على الأداء المالي

¹- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2020.

²- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية- دراسة استبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس،



لهذه المؤسسات. ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير استبيان وزع على المدققين الداخليين في مؤسسات المساهمة الخمسين في ولاية عنابة.

بينت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق متطلبات نظام الرقابة الداخلية، إلا أن هذا التطبيق متوسط ومحدود. كما أظهرت النتائج عدم وجود تأثير لتطبيق متطلبات نظام الرقابة الداخلية على الأداء المالي مقاسا بنسبة معدل العائد على الأصول، ومعدل العائد على المبيعات ومعدل العائد على حقوق الملكية. أوصت الدراسة بضرورة اعتماد الإدارة على الأسس العلمية في بناء نظامها الرقابي على أن يتوفر الحد الأدنى من المقومات الإدارية والمحاسبية.

- دراسة (العدي وصقور، 2014) بعنوان: مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:¹

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات إدارة الأرباح التي تقوم بها المؤسسات المساهمة، وبيان ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية الفعال يسهم في الحد من تلك الممارسات. ولتحقيق هذه الأهداف اتبع الباحثان منهج البحث الاستقرائي والاستنباطي، حيث تم توزيع 160 استبيان على عينتين من المهنيين والأكاديميين في سوريا استرجع منها 120 استبيان فقط، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين فيما يتعلق بدور نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الرقابية المختصة في سوريا بفرض إجراءات رقابية على المؤسسات المتورطة في ممارسات إدارة أرباح ينتج عنها قوائم مالية مضللة، والسعي إلى تفعيل دور لجان التدقيق في المؤسسات المساهمة لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك المؤسسات، كما أنها تقدم تأكيدا معقولا حول عدم وجود تحريفات في المعلومات الخاصة بتلك المؤسسات.

¹ - إبراهيم العدي، ورناء صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 1، 2014.



- دراسة (جريرة وآخرون، 2015) بعنوان: أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين:¹

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الآليات المحاسبية للحوكمة المتمثلة في معايير المحاسبة والتدقيق، والتدقيق الداخلي، ولجان التدقيق والتدقيق الخارجي في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وقد تم إعداد استبيان وتوزيعه على عيني الدراسة المتكونة من المؤسسات الصناعية الأردنية ومدققي الحسابات الخارجيين. توصلت الدراسة إلى أن اعتماد المؤسسات على الآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية.

من أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث المؤسسات على تطبيقها لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح. الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

- دراسة (فداوي، 2014) بعنوان، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250:²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة المؤسسات المتمثلة في إدارة المخاطر والإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، شملت الدراسة عينة مكونة من 50 مؤسسة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة من 2007-2009، حيث تم قياس جودة ركائز حوكمة المؤسسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية، أما ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد تم قياسها من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل.

توصلت الدراسة إلى أن هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين لم تكن هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم قيام عدد معتبر من المؤسسات التي شملتها الدراسة بالفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. وعلى ضوء هذه النتائج أوصت الدراسة

¹ - طلال سليمان جريرة وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، 2015.

² - أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013/2014،



بضرورة تفعيل الآليات الرقابية المختلفة كالتدقيق الداخلي ولجان التدقيق والتدقيق الخارجي ، والاهتمام أكثر بفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والعمل على الفصل بين مهام رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

- دراسة (أبو جبريل والذنيبات، 2016) بعنوان: أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي:¹

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في المؤسسات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، وبشكل أكثر تفصيلاً التحقق من أثر استقلالية التدقيق الداخلي، وكفاءة العاملين في التدقيق الداخلي، والعناية المهنية، ونطاق عمل التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح ممثلة بالمستحقات الاختيارية. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثان بقياس المتغير التابع المتمثل في إدارة الأرباح بالمستحقات الاختيارية باستخدام نموذج جونز المعدل، أما المتغير المستقل المتمثل في التدقيق الداخلي فقد تم قياسه بواسطة استبيان وزع على 65 مدققاً داخلياً في مؤسسات عينة الدراسة، استرد 58 استبيان فقط صالح للتحليل الإحصائي.

أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية لكل من الاستقلالية وكفاءة العاملين ونطاق العمل والعناية المهنية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في المؤسسات الصناعية. وقد أوصى الباحثان بضرورة نشر التوعية من قبل الجهات المعنية في سوق عمان المالي حول المخاطر التي تترتب على ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة فاعلية الدور الرقابي لقسم التدقيق الداخلي للحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارات المؤسسات الصناعية.

- دراسة (حمادة، 2010) بعنوان: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية:²

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأنشطة التي تمارسها لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بإعداد وتوزيع استبيان على عدد من مدققي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة التدقيق في المؤسسات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي.

¹- أحمد يوسف أبو جبريل، وعلي عبد القادر الذنيبات، أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 4، 2016.

²- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2016.



خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها أن الأنشطة التي تمارسها لجان التدقيق المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أما أنشطة اللجنة المرتبطة بمهام دعم وظيفة التدقيق الداخلي، ووظيفة التدقيق الخارجي، وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، في حين كانت الأنشطة المتعلقة بإدارة المخاطر في المؤسسات ذات تأثير ضعيف في الحد من تلك الممارسات، وهذا من وجهة نظر عينتي الدراسة.

أوصت الدراسة بضرورة تعميم فكرة لجان التدقيق على المؤسسات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية، وفرض إجراءات رقابية من قبل الجهات المختصة في سوريا على المؤسسات التي تتورط في ممارسة محاسبة إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

- دراسة (الغضنفر، 2012) بعنوان: إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل:¹

بالنظر إلى أهمية قضية الأخلاق بصفة عامة والسلوك الأخلاقي المحاسبي على وجه الخصوص فقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الأخلاق المحاسبية ودورها الحيوي في الحد من التلاعب بالتقارير والقوائم المالية، وإلى تحديد علاقة الارتباط والأثر بين متغيري السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية. لتحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبيان وتوزيعه على 30 من أعضاء هيئة التدريس في الكلية وعدد من الموظفين فيها.

أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط وتأثير معنوية موجبة بين السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية. أوصت الدراسة بالتركيز على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي للحد من وقوع المحاسبين في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

¹ - محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، 2013.



2.7- الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Chen et al, 2018) بعنوان:

“An Empirical Study on Internal Control and Earnings Management of China’s Listed Companies based on the Modified Jones Model”¹

هدفت الدراسة لتحديد تأثير جودة الرقابة الداخلية على إدارة الأرباح، ومعرفة ما إذا كانت الرقابة الداخلية تسهم بشكل فعال في تقييد ممارسات إدارة الأرباح. من خلال تحليل البيانات المالية لعينة مكونة من 425 مؤسسة مدرجة في بورصة Shenzhen في الصين خلال الفترة (2013- 2015) ثم بناء نموذج علمي يعتمد على نموذج جونز المعدل من أجل مناقشة موضوع الارتباط بين الرقابة الداخلية وإدارة الأرباح.

أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية دالة إحصائياً بين الرقابة الداخلية ومستويات إدارة الأرباح، وأن الرقابة الداخلية عالية الجودة يمكن أن تقلل من إدارة الأرباح من خلال الخيارات المحاسبية والأنشطة الحقيقية. وأن المؤسسات التي لها معدلات نمو دخل تشغيلي ونسب الأصول/الخصوم هي الأعلى تميل التلاعب ببياناتها المالية من خلال تعديل الربح التشغيلي.

- دراسة (Luo, 2017) بعنوان:

“Enterprise Internal Control and Accounting Information Quality”²

هدفت الدراسة إلى تحليل وضعية الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية في الصين، ومن ثم تحديد تأثير الرقابة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية. أشارت الدراسة إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تلعب دوراً مهماً في هيكل الحوكمة الداخلية للمؤسسات، فهي تمكن مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة المرتبطة بالأداء التشغيلي للمؤسسة. كما أن جودة الرقابة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وضمان حماية أصول المؤسسة، وتقليل فرص الاحتيال المالي وكذا تحسين قدرة المؤسسة في منع المخاطر.

وبالنظر لأهمية الرقابة الداخلية فقد قامت وزارة المالية الصينية بالإضافة إلى مجموعة من الهيئات المتخصصة في جوان 2008 بإصدار المعايير الأساسية للرقابة الداخلية في المؤسسة، وفي أبريل 2010 تم إصدار دليل الرقابة الداخلية. إلا أنه في الوقت الحاضر، فإنه لا يزال تشويه المعلومات

¹ - Yaohong Chen et al, **An Empirical Study on Internal Control and Earnings Management of China’s Listed Companies based on the Modified Jones Model**, Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Vol. 236, 2018.

² - Mengmeng Luo, **enterprise internal control and accounting information quality**, Journal of financial risk management, 2017.



المحاسبية في دولة الصين خطيرا للغاية ولأسباب عدة أهمها سوء تنفيذ الرقابة الداخلية أو نقصها. فالرقابة الداخلية الفعالة يمكنها القضاء على حوافز تشويه المعلومات المحاسبية، فهي الضامن الأساسي لجودتها. كما أن التحسين والتطوير المستمر لنظام الرقابة الداخلية من شأنه تأكيد صدق وموثوقية المعلومات المحاسبية.

- دراسة (Dimitrijevic et al, 2015) بعنوان:

The role of a company's internal control system in fraud prevention¹

هدفت الورقة البحثية إلى إظهار كيفية تحسين الجودة الشاملة للرقابة الداخلية وأداء المؤسسة من خلال تنفيذ الأساليب الوقائية للرقابة الداخلية، وأشارت الدراسة إلى أن نظام الرقابة الداخلية المتطور يمثل حاجزا وقائيا ضد أنواع مختلفة من التلاعب في البيانات والاحتيال داخل المؤسسات. كما أكدت على ضرورة الاهتمام بشكل خاص بغش القوائم المالية باعتباره قد يكون سببا لعدم استقرار البيئة الاقتصادية والمالية.

ورجع الباحثون للتأكيد أنه على الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في منع الغش، فإن هناك إمكانية لفشل النظام في كشف الغش، خاصة في ظل مشاركة المديرين في عملية الاحتيال. ولتجاوز هذه المشاكل يجب أن تتعاون الرقابة الداخلية مع الضوابط الرقابية الأخرى كالتدقيق الخارجي وتنفيذ أساليب وتقنيات جديدة لمنع الغش. هذه التقنيات الوقائية المستخدمة مهمة في الكشف عن الاحتيال وهي جزء ضروري من العملية الرقابية لأنه إذا استخدمت بشكل صحيح فإن فرص الكشف عن الاحتيال تزيد.

- دراسة (Malhotra, 2013) بعنوان:

Curbing creative accounting: role and effectiveness of ethics²

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم فاعلية الأخلاقيات في الحد من نطاق المحاسبة الإبداعية ضمن الخطوط العريضة للإطار النظري لدراسة Gray سنة 1988 والذي أسس لأن القيم المجتمعية تؤثر في القيم المحاسبية والتي بدورها تؤثر في الأنظمة المحاسبية. وركزت الدراسة على إعطاء الدليل أن الاعتقاد الأخلاقي للفرد يؤثر في القيم المهنية والتي تؤثر هي الأخرى في الأنظمة والممارسات المحاسبية.

¹ - Dragomir Dimitrijevic et al, **The Role of a Company's Internal Control System in Fraud Prevention**, Financial Internet Quarterly E-Finanse, Vol. 11, No. 3, 2015.

² - Amarjeet K. Malhotra, **Curbing Creative Accounting: Role and Effectiveness of Ethics**, International Journal of Finance and Policy Analysis, 5(2), 2013.



وللإجابة على السؤال الرئيسي للدراسة والذي تمحور حول إمكانية استخدام الأخلاقيات بشكل أفضل من القوانين الصارمة للحد من نطاق المحاسبة الإبداعية، فقد اعتمد الباحث على منهج البحث الميداني من خلال إعداد استبيان لتجميع البيانات من المهنيين (محاسب عام معتمد CPA، محاسب معتمد CA) في الهند والذين بلغ عددهم 35 فرداً. وتطرق الباحث في دراسته إلى الأسباب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، وطرق وأساليب ممارستها، وكذا الحلول المقترحة للحد من ممارستها.

أشارت النتائج أن الأسباب الأساسية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تتمثل في الحرية الممنوحة لاختيار المعالجات المحاسبية، ومرونة القوانين أو ندرتها، إضافة إلى القيود الأخلاقية. وتوصلت الدراسة إلى أن وجود عقلية أخلاقية هي الحل الأكثر فاعلية للحد من نطاق المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المجيبين مقارنة بوجود قوانين صارمة. كما أكدت بضرورة أن تكون الأخلاقيات في عالم الأعمال هي القاعدة وليس الاستثناء.

- دراسة (Balaciu et al., 2012) بعنوان:

“Empirical Evidences of Romanian Auditors’ Behavior Regarding Creative Accounting Practices”¹

هدفت الدراسة التي أجريت في رومانيا إلى استكشاف آراء وتصورات المدققين حيال وجود أشكال ومظاهر المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الرومانية، ومن ثم تحديد أهم هذه الممارسات بالاعتماد على الخبرة المهنية للمدققين. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثون بتطوير استبيان لتجميع البيانات اللازمة لإجراء البحث.

أظهرت النتائج أن أكثر الأساليب والتقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدققين هي تلك المتعلقة بإجراءات التقييم والاعتراف بمخصصات المخاطر، وانخفاض قيمة الأصول، وإعادة تقييم الأصول الملموسة، وكذا تقييم المخزون. أما أقلها فيتعلق بمصاريف التطوير والأصول المالية.

كما أوضحت النتائج أن معظم مدققي الحسابات (44%) يعتقدون بأن القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات لا تتمتع بالشفافية الكافية، وأن 68% منهم يرون بأن التلاعب في القوائم المالية من قبل المؤسسات إجراء متكرر، وأن 68% من المجيبين يعتقدون بأن مصالح الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة يمكن أن تتأثر باستخدام المحاسبة الإبداعية.

¹ - Diana Elisabeta Balaciu et al, **Empirical Evidences of Romanian Auditors’ Behavior Regarding Creative Accounting Practices**, Accounting and Management Information Systems, Vol. 11, No. 2, 2012.



- دراسة (Ali shah et al., 2011) بعنوان:

“Use or Abuse of Creative Accounting Techniques”¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أسباب قيام مديري المؤسسات بممارسة المحاسبة الإبداعية، وكيفية تمكنهم من ذلك في ظل وجود قواعد وإجراءات صارمة، وتحديد ما إذا كانت ممارسات المحاسبة الإبداعية هي جيدة للمؤسسات أم أنها تؤدي إلى الأزمات. كما حاول الباحثون من خلال هذه الدراسة تحليل العلاقة بين حوكمة المؤسسات والمحاسبة الإبداعية.

خلصت النتائج إلى أن الاستخدام غير الملائم لأساليب وتقنيات المحاسبة الإبداعية قد خدعت المدققين والمنظمين في الماضي ولا تزال مستمرة في ذلك. كما بينت أن تعقد وتنوع طبيعة المعاملات التجارية في المؤسسات، وحرية العمل المتاحة في المعايير والسياسات المحاسبية تجعل محاربة قضية المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة. وقد أكد الباحثون أنه إضافة إلى التدقيق الخارجي، فإن لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة والمكونة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين يمكن أن تلعب دورا فعالا في منع إساءة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية وفي مراعاة المعايير الأخلاقية في التقارير المالية.

- دراسة (Karim et al., 2011) بعنوان:

“Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives”²

هدفت الدراسة إلى استكشاف آراء المدققين الخارجيين، والمدققين الداخليين، والمحاسبين القانونيين حول أسباب وتقنيات وآثار والحلول الممكنة لمعالجة المحاسبة التجميلية Cosmetic Accounting، حيث استخدم هذا المفهوم للتعبير عن المحاسبة الإبداعية. عرف الباحثون المحاسبة التجميلية بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة. وتم التطرق في هذا البحث إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من جانبين، جانب إيجابي وآخر سلبي. شملت الدراسة عينة مكونة من 108 مجيب، شملت 36 محاسبا قانونيا، و36 مدققا داخليا، و36 مدققا خارجيا.

أشار الباحثون أنه من خلال المقابلات مع المدققين الداخليين والخارجيين والمحاسبين العاملين في المؤسسات في بنغلاديش أن ممارسة المحاسبة الإبداعية مستمرة منذ ظهور التقارير المالية، وخلصت

¹ - Syed Zulfiqar Ali shah, Safdar A. Butt and Yasir Bin Tariq, **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**, International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 2, No. 6, December 2011.

² - Asif Mahbub Karim, Rehana Fowzia and Mamunur Rachid, **Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives**, World Journal of Social Sciences, Vol. 1, No. 3, July 2011.



الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة التجميلية أو الإبداعية قد تكون نعمة إذا كانت تساهم في تحسين النظام المحاسبي الحالي، وتصبح نقمة إذا تم استخدام هذه التقنية بشكل غير أخلاقي لاستغلال جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية، حيث أظهرت النتائج أن 61% من أفراد العينة يعتبرون المحاسبة الإبداعية نعمة ونقمة على حد سواء، في حين يعتقد 10% من المجيبين بأن هذا الأسلوب قد يكون نعمة، و29% من المجيبين يعتقدون أنها لعنة أو نقمة. كما بينت النتائج أن هناك مجموعة من الدوافع التي تحفز المديرين على ممارسة المحاسبة الإبداعية، وأن هناك اختلاف في آراء الفئات الثلاث حول الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية.

- دراسة (Caplan, 1999) بعنوان:

“Internal Controls and the Detection of Management Fraud”¹

هدفت الدراسة إلى فحص قرار المدقق عند تحريه للغش الذي ترتكبه الإدارة هل يتعامل معه على أنه خطأ غير مقصود أم أنه غش مقصود وذلك في ضوء معرفة اتجاه الإدارة في تفضيل أنظمة الرقابة الضعيفة أو القوية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها أن المديرين الذين لديهم حوافز لارتكاب الغش يفضلون أنظمة الرقابة الضعيفة، وذلك لأن احتمالات الأخطاء تكون كبيرة مع أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، مما يجعل توقعات المدقق تجاه هذه الأخطاء على أنها أخطاء روتينية بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وليس بسبب الحافز لدى الإدارة لارتكاب الغش.

كما خلصت الدراسة إلى وجود فجوة بين المدققين والإدارة حول تطبيق بعض وسائل الرقابة الداخلية وحول الفائدة منها مقارنة بتكلفة تطبيق هذه الوسائل، وأن المدققين يفضلون الرقابة الداخلية القوية بالرغم من وجهة نظر الإدارة حول الجدوى الاقتصادية من تطبيقها، كذلك كشفت الدراسة أن المدققين يفسرون الأخطاء المكتشفة في ظل نظام الرقابة الداخلية الضعيف على أنها أخطاء غير متعمدة بسبب ضعف النظام نفسه وبالتالي لن يتجه جهد المدققين للتحري عن الغش، أما في ظل نظام الرقابة القوي فإن الأخطاء المكتشفة تفسر على أنها متعمدة، لذا فإن المدققين يبذلون جهداً أكبر للتحري عن هذا الغش.

¹- Dennis Caplan, **Internal Controls and the Detection of Management Fraud**, Journal of Accounting Research, Vol. 37, No. 1, 1999, USA.



8- ما يميز هذه الدراسة:

بعد استعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، يتضح بأن الدراسة الحالية تلتقي مع الكثير من الدراسات السابقة في تناولها لموضوعي الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، ولكن هناك مجموعة من النقاط تميزها عن هذه الدراسات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تتطرق الدراسة الحالية إلى موضوع الرقابة الداخلية من جانب مختلف لم تتناوله الدراسات السابقة، حيث تم التركيز على مقومات الرقابة الداخلية الواردة في تقرير لجنة المنظمات الراعية COSO ومعياري التدقيق الدولي رقم 315 والمقسمة إلى خمسة مقومات أو ركائز تشمل كل من؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية، ونظام المعلومات والاتصال، والمتابعة.

- تركز الدراسة الحالية على بيان الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال إجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات بولاية سطيف. بينما ركزت غالبية الدراسات السابقة على بيان أثر مختلف آليات وركائز حوكمة المؤسسات مجتمعة أو منفصلة (لجان التدقيق، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي...) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين تناولت بعض هذه الدراسات العلاقة بين السلوك الأخلاقي والمحاسبة الإبداعية.

- إن خصوصية الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة تتمثل في اختلاف بيئة الدراسة والمتمثلة في البيئة الجزائرية، وهذا من خلال اختبار تأثير الرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجموعة من المؤسسات الجزائرية.

- تم قياس متغير المحاسبة الإبداعية في الكثير من الدراسات السابقة من خلال النماذج الرياضية، وهو ما تم اعتماده في الدراسة الحالية من خلال استخدام نموذج جونز المعدل لسنة 1995 لتقدير قيمة المستحقات الكلية كمؤشر على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسة المحاسبة الإبداعية، كما تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان لمعرفة ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات.

9- منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد على منهج البحث الوصفي والتحليلي لدراسة وتحليل اتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة ولتحديد قوة العلاقة بين تلك المتغيرات. فعلى صعيد البحث الوصفي تم الاطلاع على البحوث النظرية الميدانية العربية منها والأجنبية التي تناولت موضوعي الرقابة



الداخلية والمحاسبة الإبداعية من أجل بلورة وبناء الأسس التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف على أهم الدراسات السابقة.

أما على صعيد البحث التحليلي فقد تم جمع البيانات اللازمة من خلال توزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان والذي أعد خصيصا لهذا الغرض بهدف تقييم مدى توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين، ومن ثم تحديد دور ومساهمة نظام الرقابة الداخلية المطبق في هذه المؤسسات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. بعد ذلك تم تحليل ومعالجة البيانات المجمعة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 26 (SPSS.26).

10- حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه، وبالنظر إلى اعتمادنا على أسلوبين، فبالنسبة للنموذج الرياضي المستخدم في تقدير ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد اقتصرنا الدراسة على القوائم المالية السنوية الصادرة عن مؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة (2017-2019). أما بالنسبة لأسلوب الاستبيان فقد استمرت فترة جمع البيانات اللازمة ما يقارب عشرة أشهر بداية من سبتمبر 2019 إلى غاية جوان 2020، والسبب في ذلك يعود إلى تزامن عملية توزيع الاستبيان واسترجاعه مع انتشار جائحة كورونا، وما نجم عنها من إجراءات للحجر الصحي خلقت للباحثة صعوبة في عملية التنقل والتواصل مع أفراد العينة، إضافة إلى عدم التعاون الذي أبداه بعض المجيبين.

- **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على واقع تطبيق الرقابة الداخلية بأبعادها المختلفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولاية سطيف، ومن ثم تحديد تأثير مستوى هذا التطبيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا بالاستناد على آراء وإجابات مجموعة من المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية سطيف، بالإضافة إلى مجموعة من محافظي الحسابات من أصحاب مكاتب التدقيق على مستوى الولاية.

11- هيكلية الدراسة:

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع فقد ارتأينا تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، الفصلين الأول والثاني نظريين أما الفصل الثالث فهو تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة كما يلي:



الفصل الأول: الرقابة الداخلية مقارنة مفاهيمية نظرية

تناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي والنظري للرقابة الداخلية، من خلال استعراض مفاهيم الرقابة الداخلية ومراحل تطورها، والعوامل التي ساعدت على هذا التطور، ومن ثم تحديد الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها، وكذا أهميتها بالنسبة للإدارة والمدقق الخارجي.

كما تم التطرق في هذا الفصل إلى مختلف أنواع الرقابة الداخلية تبعا لأهدافها المحاسبية والإدارية، ووسائل وأدوات تحقيق كل نوع، وكذا المقومات الأساسية اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بكفاءة عالية وذلك في ضوء الظروف المحيطة بالمؤسسة وطبيعة نشاطها. لنتنقل في الأخير لتحديد المسؤوليات المتعلقة بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، وكذا المتعلقة بتحقيق فعالية النظام.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومساهمة الرقابة الداخلية في الحد منها

تناول الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية، حيث تم التطرق إلى نشأة وتعريف المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها، وكذا بيان الدوافع المؤثرة في سلوك الإدارة لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، وإلى مختلف الأساليب التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية، كما تم استعراض في هذا الفصل النماذج الرياضية التي تم اقتراحها من قبل الباحثين للكشف عن ممارساتها والجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، وكذا العلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثالث: دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تم في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية بهدف اختبار صحة الفرضيات الرئيسية التي تم صياغتها في المقدمة، حيث تم إعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين العاملين بولاية سطيف، من أجل التعرف على آرائهم حول دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال معرفة مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية، ومعرفة مدى ممارسة هذه المؤسسات لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم اختبار مدى تأثير تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية على ممارسات الإبداعية. كما تم في هذا الفصل استخدام نموذج جونز المعدل وذلك لإعادة اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة الإبداعية.



الفصل الأول: الرقابة الداخلية مقارنة

مفاهيمية نظرية

تمهيد:

تعتبر المؤسسة بمثابة تنظيم يقوم على توافر مجموعة من الموارد البشرية والمالية والمادية وتقوم الإدارة المشرفة على هذا التنظيم بممارسة مجموعة من الوظائف تتضمن التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. حيث تختص الوظيفتين الأولى والثانية بتحديد الأهداف وضمان توافر الموارد الاقتصادية اللازمة لإنجاز هذه الأهداف، أما وظيفة التوجيه فهي تختص بضمان بقاء الأداء الفعلي ضمن حدود الأهداف المخططة، أما وظيفة الرقابة فإنها تتداخل مع الوظائف سابقة الذكر، فهي تعتبر إحدى الوظائف الأساسية التي تختص بالتحقق من الأداء الفعلي يتم وفقا للأهداف المخططة.

تتبع الحاجة إلى الرقابة من احتمال وجود تفاوت بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتهدف الرقابة إما لتفسير معنى هذا التفاوت فهي تكون حينئذ رقابة تفسيرية، أو تهدف إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتقليل الفجوة في هذا التفاوت فتكون حينئذ رقابة تصحيحية، وتتخذ الرقابة صوراً متعددة، فهي قد تكون رقابة مالية أو رقابة إدارية، كما أنها قد تكون رقابة خارجية أو رقابة داخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية بمثابة الدعامة الأساسية للتأكد من تنفيذ الخطط وتطبيق الأنظمة والسياسات وتحقيق الأهداف، كما أن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في أي مؤسسة من شأنه أن يحقق لها منافع عدة أهمها حماية موجوداتها من السرقة والضياع ، والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، إضافة إلى رفع درجة الكفاءة الإنتاجية لعمليات المؤسسة من خلال ضمان تحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة، وكذلك ضمان التزام الأفراد العاملين فيها بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارة.

وللإلمام أكثر بالموضوع، ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

I - التطور التاريخي والمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية؛

II - الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO

III- المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.

I - التطور التاريخي والمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية:

يلاحظ المتتبع لمفهوم الرقابة الداخلية أنه مفهوم متغير يتأثر بمجموعة من التغيرات والتطورات في الحياة الاقتصادية، لذلك سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي الذي شهده مفهوم الرقابة الداخلية على مر السنوات، وأسباب زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية في المؤسسات، بالإضافة إلى الأهمية والأهداف التي يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيقها، وكذا الأسباب التي من شأنها أن تحد من قدرة النظام على تحقيق أهدافه.

1- تطور مفهوم الرقابة الداخلية:

شهد مفهوم الرقابة الداخلية تطورا تدريجيا ومهما متكيفا مع التطورات السريعة والمتلاحقة في الحياة الاقتصادية، وقد جاء هذا التطور في مفاهيم وتطبيقات الرقابة الداخلية كنتيجة طبيعية لعوامل وظروف عديدة لعل من أبرزها، التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية، وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا، إضافة إلى زيادة حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها إلى المستويات الإدارية المختلفة.

1.1- عوامل تطور الرقابة الداخلية

أشار تقرير لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إلى أن تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية يمكن إرجاعه إلى مجموعة من العوامل نذكر منها:¹

- كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها، الأمر الذي أدى إلى تعقد وتشعب هيكلها التنظيمية، وانفصال الإدارة العليا عن الوسطى عن المستوى التنفيذي، وحتى يتسنى للإدارة متابعة العمليات بفاعلية فقد اعتمدت على الأساليب غير المباشرة كالتقارير والتحليلات التي تتوافر فيها درجة عالية من الثقة للتحقق من مدى مطابقة الأداء لفعلي للأداء المخطط، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف المسطرة.

- مسؤولية الإدارة عن حماية أصول المؤسسة ومنع الأخطاء واكتشاف الاختلاس، إذ تعتبر الإدارة الجهة المسؤولة مباشرة أمام المالكين عن الحفاظ على أصول المؤسسة من الاختلاس والسرقة ومختلف أوجه التلاعب الأخرى. ويعد وجود نظام كفاء للرقابة الداخلية الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة للوفاء بهذه المسؤولية.

¹ - السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، ط1، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1997، ص10.

- الحاجة إلى توفير الحماية ضد الضعف البشري وذلك من خلال نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل بصورة سليمة باستخدام الوسائل الكفيلة بكشف الأخطاء والمخالفات وتقليل احتمالات حدوثها.

- تطور إجراءات التدقيق من كاملة تفصيلية إلى كاملة اختبارية¹، فمع تطور حجم المؤسسات فإن عملية التدقيق الكامل لجميع العمليات في حدود أتعاب معقولة أصبحت غير ممكنة، ولهذا السبب فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبناء على نتائج عملية التدقيق يتم الحكم على صحة وسلامة باقي العمليات التي لم تخضع للتدقيق.

- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية ودقيقة عن الأوجه المختلفة لنشاط المؤسسة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسة المؤسسة في المستقبل، لذلك لا بد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة عن صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها.²

- التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات، حيث تخلق أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات بيئة قد تساعد على التلاعب في المعلومات المحاسبية، مما يستوجب ضرورة وجود نظام جيد للرقابة الداخلية.³

- تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية، بما يسمح بتنفيذ الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديرية الفرعية المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة.⁴

2.1- مراحل تطور الرقابة الداخلية

تطورت مفاهيم الرقابة الداخلية واتسعت بشكل يدل على اختلافها عما كانت عليه في بدايتها، وهي مستمرة في تطورها في ظل التطورات الاقتصادية التي تشهدها بيئة الأعمال، والتي

¹ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص112.

² - زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص186.

³ - عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال -الواقع والمستقبل-، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص53.

⁴ - محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص94.

يصعب التنبؤ بها مسبقاً، ويمكن ملاحظة تطور الرقابة الداخلية من خلال متابعة التعريفات المرتبطة بها عبر الفترات الزمنية المختلفة.

كانت معظم المؤسسات في البداية صغيرة تعمل بإشراف أصحابها، مما يعني عدم وجود فصل بين الملكية والإدارة، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، ما يعكس عدم وجود أهمية كبيرة لنظام الرقابة الداخلية في تلك الفترة، خاصة في ظل انخفاض عدد العاملين في تلك المؤسسات.

بعد ذلك أصبح مفهوم الرقابة control يستخدم كمرادف للضبط الداخلي internal check والذي يعني توزيع المسؤوليات والسلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية، وذلك عن طريق قيام شخص بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم به شخص آخر، أو عن طريق تقسيم العمل بين أكثر من شخص في المؤسسة بطريقة سليمة.¹

إلا أنه بتطور حجم المؤسسات واتساع نطاق عملياتها وزيادة عدد الأفراد العاملين فيها ونتيجة للدور الذي تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات فقد حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المتخصصة التي سعت إلى تطوير مفهوم الرقابة الداخلية بصورة مستمرة، حيث ساهمت العديد من المنظمات المهنية ولا زالت تساهم بدور فعال بخصوص ذلك.

تكاثفت جهود المنظمات الأكاديمية والمهنية لوضع إطار عام للرقابة الداخلية يساعد المؤسسات على تنفيذ أنظمتها بالشكل الذي يحقق أهدافها في ظل التغيرات والتطورات الحديثة ويؤكد على تأثير نظام الرقابة الداخلية على جودة العمليات وسرعة الأداء،² وذلك من خلال إصدار عدد من النشرات والإصدارات المهنية المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية والتي تعكس في مجملها زيادة الاهتمام بهذا المجال، وتشكيل لجان بحث بقصد الوصول إلى مفهوم واضح ومحدد للرقابة الداخلية وتحديد مقوماتها.

وفي سنة 1936 ورد تعريف للرقابة الداخلية في تقرير لجنة التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها مجموعة الوسائل والطرق والأساليب التي تستخدمها

¹ - عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 53-54.

² - محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 16.

المؤسسة بقصد حماية النقدية وغيرها من الأصول، ولضمان الدقة الحسابية للعمليات الواردة بالسجلات.¹

والملاحظ من هذا التعريف أنه حصر الرقابة الداخلية في وظيفتي حماية أصول المؤسسة من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال وخاصة النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة لذلك، والتأكد من الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية المسجلة بدفاتر وسجلات المؤسسة، ما يعني أنه ركز على الجوانب المحاسبية فقط دون غيرها من الجوانب الأخرى.

ومن أبرز ملامح هذه الفترة اهتمام إدارة المؤسسات على تنفيذ الإجراءات الموضوعة بصورة صحيحة وحماية الأصول وسلامة القوائم المالية، ولم تتعد إجراءات ووسائل الرقابة في هذه المرحلة أكثر من الضبط الداخلي وفحص الجوانب المالية فقط.²

وفي سنة 1949 عرفت نشرة معايير التدقيق الرقابة الداخلية على أنها الخطة التنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبناها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.³

يتضح من هذا التعريف أن هناك أربعة أهداف للرقابة الداخلية تتضمن:

- المحافظة على أصول المؤسسة؛
- التأكد من صحة البيانات المحاسبية ودقتها، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية؛
- تحقيق ورفع الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في المؤسسة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل جميع العاملين.

يعتبر هذا التعريف أكثر شمولاً باعتبار أن الرقابة الداخلية تمتد إلى ما وراء الوظيفة المالية والمحاسبية، حيث لم يقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الجوانب المحاسبية فحسب بل تعداها ليشمل الجوانب الإدارية والاقتصادية.

تتمثل الجوانب المحاسبية في حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وتعمل الجوانب الاقتصادية على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² - محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

³ - Kenneth P. Johnson, and Henry R. Jaenicke, **Evaluating Internal Control Concepts, Guidelines, Procedures, Documentation**, John Willey & Sons, New York, 1980, p7.

الاقتصادية المتاحة باستخدام أساليب التخطيط وبحوث العمليات والموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية...، في حين تعمل الجوانب الإدارية على تشجيع كافة العاملين بالمؤسسة على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة.¹

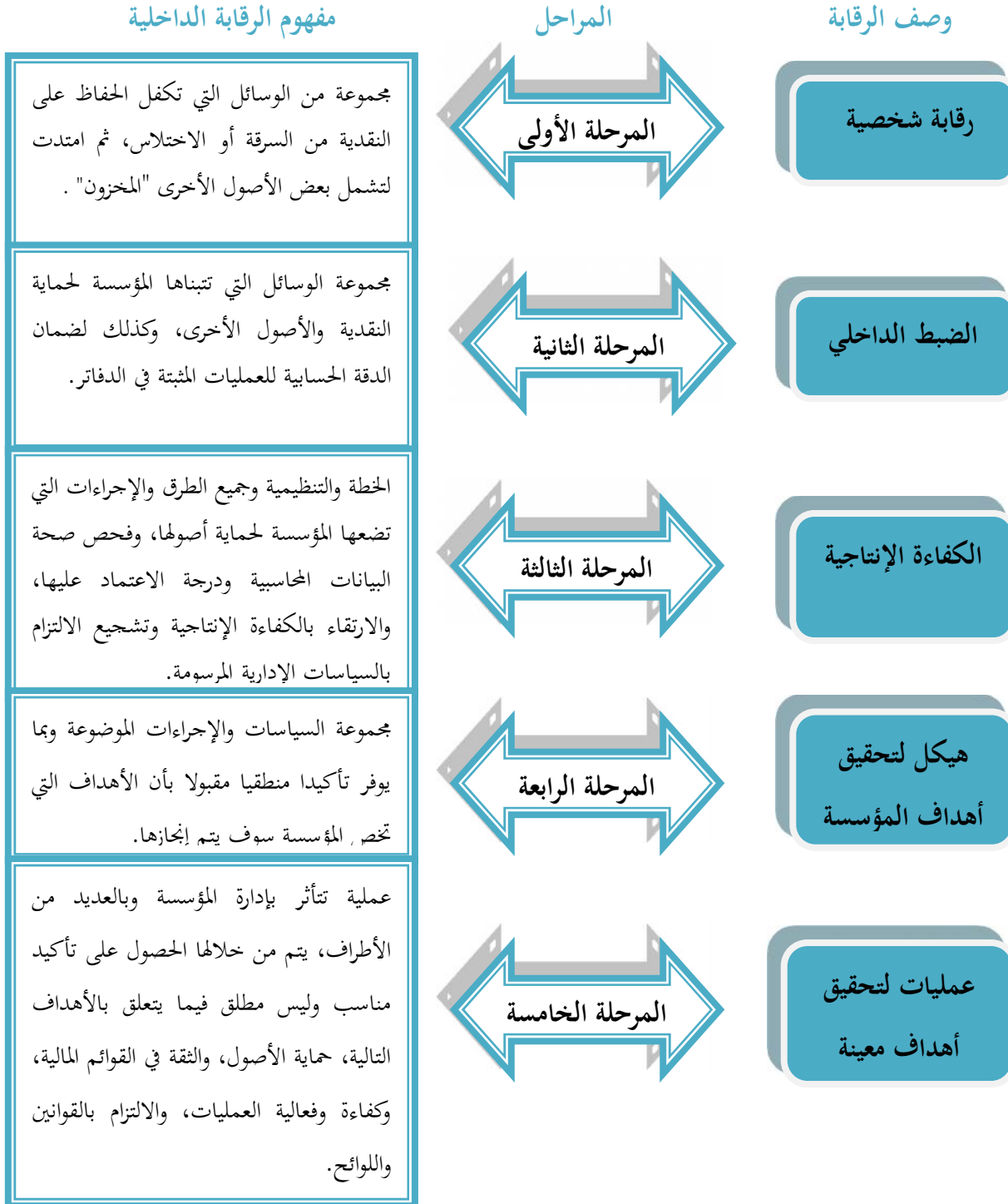
وفي السياق ذاته عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 "فهم المؤسسة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية" الرقابة الداخلية على أنها العملية المصممة والمنفذة من قبل الإدارة والموظفين الآخرين في المؤسسة، والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتعلقة بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة قد تم تحقيقها.²

ويمكن تلخيص مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

¹ - محمد السيد سرايا وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة- الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني- مراجعة الأصول طويلة الأجل- قصيرة الأجل- مراجعة الإيرادات والمصروفات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص ص13-14.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة، ج1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2008، ص355.

شكل رقم (02): مراحل تطور مفهوم الرقابة



المصدر: آلان عجيب مصطفى هلندي، وثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني- دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان العراق، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة، العدد 45، 2010، ص07.

وختلاصة لما سبق يمكن القول بأن الرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل المؤسسة، فهي نظام رقابي داخلي يتضمن مجموعة السياسات والإجراءات والأساليب التي تتبناها المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضمان دقة وإمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات، ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية لعملياتها، وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة. ويمكن الوقوف على مجموعة من النقاط المتعلقة بمفهوم الرقابة الداخلية نذكر منها:

- إن الرقابة الداخلية هي عملية ليست بالصورة المادية الملموسة، وإنما هي هيكل معنوي يتحقق من خلال مجموعة من النظم الفرعية داخل المؤسسة، فهي تحصيل حاصل لمجموعة من التصرفات التي تتخلل المؤسسة؛

- إن الرقابة الداخلية عبارة عن سلوك إنساني منظم، وذلك باعتبارها تحتاج إلى العنصر البشري للقيام بتصميمها وتنفيذها في إطار محدد تحكمه مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ العلمية؛

- تمارس الرقابة الداخلية من قبل الأفراد وعلى مختلف المستويات، ما يعني أن الأفراد في كل مستوى من مستويات المؤسسة يؤثرون في الرقابة الداخلية؛

- يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة استناد إلى تحليل العلاقة بين العائد والتكلفة؛

- لا تعتبر الرقابة الداخلية هدفاً أو غاية في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة يمكن بواسطتها تحقيق مجموعة من الأهداف؛

- إن الرقابة الداخلية يتم وضعها وتفعيلها لتحقيق الأهداف المتمثلة في حماية أصول المؤسسة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق وتنمية الكفاءة التشغيلية لمختلف أنشطة المؤسسة، والتأكد من التزام الأفراد بالمؤسسة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة؛

- توفر الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس مطلقا بإمكانية تحقيق الأهداف سابقة الذكر وهذا في ظل وجود مجموعة من القيود والمحددات الكامنة، فقد تعمل كل من أخطاء الإنسان، والأخطاء في الأحكام، والتأمر والتواطؤ بين الموظفين على تجاوز نظام الرقابة الموجود في المؤسسة؛

- تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، والمحافظة عليه والإشراف المستمر على تطويره بما يتماشى والظروف المحيطة بالمؤسسة؛

- تهتم الرقابة الداخلية بمختلف جوانب النشاط في المؤسسة، فهي لا تركز على الجوانب المحاسبية فقط.

2- أهداف الرقابة الداخلية ومحدداتها:

يحقق وجود نظام فعال وكفؤ للرقابة الداخلية في أي مؤسسة مجموعة من الأهداف، إلا أنه توجد عوامل من شأنها أن تحد من قدرة النظام في تحقيق أهدافه.

1.2- أهداف الرقابة الداخلية:

لا تعتبر الرقابة الداخلية غاية في حد ذاتها بل وسيلة يمكن من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الشكل التالي.

شكل رقم (03): أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

يلخص الشكل رقم (03) الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة والتي يمكن تقسيمها إلى أهداف تتعلق بالحماية، والدقة، والكفاءة وأخرى بالالتزام، وفيما يلي شرح لهذه الأهداف.

1.1.2- حماية أصول المؤسسة:

تمثل حماية الأصول احد أهم أولويات وأهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، والمقصود بذلك تحقيق الحماية المادية لأصول المؤسسة وممتلكاتها عن طريق التحقق من الوجود المادي والقيمي لها،¹ والوقاية من الأخطاء المتعمدة أو غير المتعمدة في معالجة العمليات وذلك بقصد إخفاء غش أو اختلاس أو نتيجة أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية. ما يعني أن حماية الأصول تتطلب الحماية المادية والمحاسبية لمختلف عناصر الأصول في المؤسسة. ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق:²

_ الوقاية من الأخطاء المتعمدة: وهي الأخطاء التي ترتكب بالاعتماد على تخطيط مسبق ومتعمد من قبل أفراد غير أمناء، وتتوفر فيهم سوء النية لارتكاب مثل هذه الأخطاء بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس؛

_ الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة: وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية، أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي؛

_ المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش: ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها.

تتطلب حماية أصول المؤسسة وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة، ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام على أن يكون هناك تعاون وتنسيق مستمر بين جميع الإدارات والأقسام، لأن مسؤولية حماية أصول المؤسسة هي ليست في الأصل مسؤولية قسم أو إدارة واحدة فقط. حيث يتم عادة وضع نظام لحماية الأصول وفقا للإمكانيات المتاحة فعلى سبيل المثال لا الحصر:

- وضع نظام ملائم لصيانة الآلات والمعدات والأجهزة للمحافظة على كفاءتها طوال فترة حياتها الإنتاجية؛

- تخزين المواد الأولية في مستودعات صحية مرتبة بشكل جيد حتى يسهل الوصول إليها وكذلك مراقبتها وحمايتها من الضياع أو سوء الاستخدام؛

¹ - السيد عبد المقصود محمد ديبان، تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة الإدارة العامة، العدد 55، سبتمبر 1987، ص196.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004، ص ص135-136.

- تخزين المواد القابلة للتلف في أماكن خاصة كالثلاجات الكبرى أو الأماكن ذات التهوية الجيدة حتى لا تتعرض هذه المواد للتلف أو الفساد؛
- استخدام الأصول يتم وفقا للتفويضات الصادرة من الإدارة؛
- إتباع نظم الجرد المستمر والمصادقات في التحقق من الوجود المادي والقيمي للأصول؛
- استخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية؛
- تخصيص أماكن مغلقة للمخازن واستخدام الوسائل الميكانيكية أو الإلكترونية أو الاثنين معا لفتحها وقفلها؛
- استخدام النماذج الصحيحة التي تحدد المسؤولية بوضوح بالنسبة لهذه الأصول؛
- تغيير الموظفين المسؤولين عن الاحتفاظ بالدفاتر كل فترة زمنية معينة.

2.1.2- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها:

يوجد ارتباط وثيق بين دقة البيانات المحاسبية والتي تعبر عن الأحداث المالية المتعلقة بكافة أنشطة المؤسسة من جانب، وجودة القوائم المالية من جانب آخر، فكلما زادت درجة دقة هذه البيانات المحاسبية كلما زادت درجة الاعتمادية على القوائم المالية من كافة الأطراف الداخلية منها والخارجية.

يعتمد على البيانات والتقارير المحاسبية في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية داخل المؤسسة، ما يعني ضرورة وجود إجراءات للتحقق من صحة ودقة تلك البيانات والتقارير المحاسبية.¹ ويتحقق هذا من خلال ضبط البيانات المحاسبية واختبار دقتها لضمان صحة المعلومات التي يفرزها النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات على مختلف المستويات في المؤسسة. ويمكن تحقيق الدقة في البيانات المحاسبية من خلال نظام محاسبي سليم من حيث إجراءات التسجيل والتبويب والمطابقة المحاسبية، ومن الإجراءات المستخدمة أيضا تقسيم العمل إلى جزئيات صغيرة كل جزء يراقب السابق بطريقة آلية وذلك ضمانا لصحة العملية ككل، إضافة إلى الرقابة المستندية والتي تعني ضرورة الحصول على وثائق إثبات وتنظيمها حتى يسهل الرجوع إليها، ولا شك أن وجود إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي تلعب دورا مهما في هذا المجال.

¹ - عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

3.1.2- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة:

تعد المؤسسة بمثابة تنظيم يقوم على توافر مجموعة محددة من الأفراد والموارد المالية والمادية، حيث توجه جهود الأفراد العاملين فيها لاستغلال تلك الموارد في تحقيق أهداف معينة، سواء كانت هذه الأهداف إنتاج سلعة معينة أو تقديم خدمة محددة، وتقوم الإدارة المشرفة على هذا التنظيم بممارسة وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة لهذه الموارد لتحقيق تلك الأهداف.¹

رغم أهمية وارتباط الوظائف الإدارية بعضها ببعض، إلا أن لوظيفة الرقابة أهمية خاصة لأنها الوظيفة التي يمكن من خلالها الاطمئنان إلى حسن استخدام وتوجيه الموارد المادية والمالية والبشرية المتاحة في المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المخططة. حيث تعمل الإدارة أولاً وأخيراً على تحقيق أهداف محددة عن طريق حسن استخدام الموارد المتاحة لديها وتجنب نواحي الإسراف في استخدام تلك الموارد خاصة في ظل ندرتها الاقتصادية، وهذا يتحقق من خلال وجود نظام رقابي داخلي فعال.

يلعب نظام الرقابة الداخلية دوراً مهماً في تحقيق وتنمية كفاءة وفعالية العمليات من خلال الرقابة على مختلف عناصر الإنتاج، ومتابعة مراحل العملية الإنتاجية المختلفة لتحديد أي انحراف، ومن ثم تقييم نتائجها ومدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.² وتعتبر كل إدارة أو قسم في المؤسسة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لتحديد مدى كفاءة استخدام تلك الموارد. ومن الأساليب المستخدمة لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة والفعالية استخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وتقارير الأداء وغيرها من الأساليب الأخرى.

جدير بالذكر أن هناك اختلاف بين الكفاءة efficiency والفعالية effectiveness، فالكفاءة تعني أداء الأعمال بطريقة صحيحة Doing things right، أو تحقيق العلاقة المثلى بين عناصر المدخلات inputs والمخرجات outputs، أو بمعنى آخر الوصول إلى الأهداف بأقل التكاليف من خلال تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل

¹ - عبد الكريم علي الرمحي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، ط1، شركة الشرق الأوسط للطباعة، عمان، 1983، ص55.

² - عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص142.

المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. أما الفعالية فتعني تحقيق الأهداف المرسومة أو تحقيق التأثير المطلوب **Doing the right things**.¹

4.1.2- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين واللوائح:

يعتبر من أهداف إدارة المؤسسة أيضا تشجيع الأفراد العاملين فيها على الالتزام بالسياسات واللوائح الموضوعة من قبل المستويات الإدارية العليا لضمان سير العمل في الاتجاه الصحيح ومن ثم تحقيق الأهداف المسطرة. ويعد نظام الرقابة الداخلية وسيلة فعالة لضمان عدم تجاوز هذه السياسات والقوانين والأنظمة التي تحكم عمل المؤسسة مثل قوانين حماية البيئة من التلوث، والالتزام بقوانين السلامة العامة للعاملين.

يتمثل أساس تحقيق الالتزام بالسياسات والرؤية الإدارية المخططة في وجود عاملين يتمتعون بالكفاءة والنزاهة، وهذه السمات هي التي تمكنهم من بذل العناية اللازمة في الوفاء بمسؤولياتهم، ويدعم ذلك الاتجاه وجود مجالات سلطة ومسؤولية محددة بكل وضوح.

2.2- محددات الرقابة الداخلية

تشير التعريفات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية إلى محدودية هذا النظام في تحقيق أهدافه، ما يعني أن مستوى تحقيق هذه الأهداف ليس مضمون بشكل مطلق، فهو يوفر تأكيدا معقولا فقط وليس مطلقا بأن أهداف المؤسسة قد تم تحقيقها، وهناك مجموعة من الأسباب من شأنها توضيح ذلك:²

- وجود بعض المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي، حيث أن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يعتمد أساسا على العنصر البشري المعرض لارتكاب بعض الأخطاء؛
- إمكانية حدوث التواطؤ بين الموظفين من مختلف الإدارات والأقسام في المؤسسة، والذين يقومون بالوظائف المتعارضة؛
- تجاوز الإدارة للتعليمات التي قامت بوضعها ما يتيح المجال للآخرين للقيام ببعض التجاوزات والممارسات الخاطئة؛
- التكلفة مقابل العائد ما يعني أن عملية تصميم وتنفيذ نظام شامل للرقابة الداخلية قد يصعب تحقيقها بسبب التكاليف التي قد تزيد عن المنافع المرجوة؛

¹ - علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط2، شركة مطابع الأرز، عمان، 2009، ص29.

² - Alvin A. Arens et al, **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach**, 12th edition, prentice hall, 2009, p291.

- عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على مواكبة التغيرات التي قد تحدث.¹ إن عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على مسايرة التطورات التكنولوجية في بيئة الأعمال قد تجعل منه عاجزا عن توفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تحديثه وتطويره؛
- أغلب الإجراءات الرقابية تكون موجهة للعمليات العادية والمتكررة، ومن ثم إمكانية تخلص العمليات غير الروتينية من الرقابة الدقيقة والصارمة؛
- يمكن أن تؤدي التغييرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير؛
- قد يكون للموظفين الجدد تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة الداخلية؛
- يمكن أن يصاحب إعادة هيكلة المؤسسة تخفيض في عدد الموظفين وتغييرات في الإشراف وفصل المهام؛
- إن إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات قد يزيد من المخاطر المرتبطة بالرقابة الداخلية.

3- أهمية الرقابة الداخلية:

لقي نظام الرقابة الداخلية اهتماما كبيرا من أطراف عدة ترتبط مصالحها بالمؤسسة كالمديرين والمدققين الداخليين والخارجيين والمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، إذ تعتمد هذه الأطراف في اتخاذ القرارات على المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة، ويعمل نظام الرقابة الداخلية في هذا المجال على زيادة درجة الدقة والثقة في هذه المعلومات، ومن ثم زيادة درجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات. حيث يوجد اهتمام كبير بضوابط الرقابة الداخلية من قبل العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالمدققين الخارجيين ومجلس الإدارة والمساهمين والحكومة، وقد أكدت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على أهمية تصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة، وذلك من خلال إلزام الإدارة على إعداد تقارير سنوية بشأن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية. ويمكن تلخيص أهمية الرقابة الداخلية لبعض الأطراف فيما يلي:

¹ - Kamal Gupta, **Contemporary Auditing**, 5th edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi, 1999, p84.

1.3- إدارة المؤسسة:

تعتبر الإدارة مفوضة من الملاك لتسيير نشاط المؤسسة بما تحويه من موجودات وما تلتزم به من التزامات تجاه الغير وتجاه الملاك على حد سواء، لذلك كان على الإدارة أن تتخير من الأساليب والوسائل ما يمنحها الطمأنينة تجاه تسيير نشاط المؤسسة من جانب، وتدبير أسباب الحماية المادية والتشغيلية لمحتوى المؤسسة من موجودات والتزامات من الجانب الآخر.¹

يحقق وجود نظام كفاء وفعال للرقابة الداخلية في المؤسسة منافع اقتصادية أهمها المحافظة على أصولها، وضمان تنفيذ إجراءات العمل بكفاءة، وزيادة ثقة المتعاملين مع المؤسسة في قوائمها وتقاريرها المالية. ونتيجة للدور الهام الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في نجاح المؤسسات، فقد حظي باهتمام كبير من قبل المديرين والمسؤولين على تسيير نشاط المؤسسة.

تأتي أهمية الرقابة الداخلية من كونها عين الإدارة العليا على سير النشاط داخل المؤسسة للتأكد من أن العمليات المختلفة قد حدثت وفق الأسس والإجراءات والقواعد التي حددت لها، وذلك من خلال متابعة أداء الأفراد للمهام المكلفين بها بغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات أثناء التنفيذ وتصحيحها للتقليل من آثارها، ومن ثم مساعدة الإدارة على ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من جهة، وإخلاء مسؤوليتها عن الحفاظ وحماية أصول المؤسسة من مختلف أوجه التلاعب والسرقة وسوء الاستعمال من جهة أخرى. كما تعد الرقابة الداخلية الأداة التي تمكن الإدارة من تحقيق الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة وبالرشد الاقتصادي المطلوب، الأمر الذي يساعد على تحقيق ورفع درجة الكفاءة التشغيلية لعمليات المؤسسة.

2.3- المدقق الخارجي:

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة لمدقق الحسابات الخارجي، إذ أنها ترتبط ارتباطا وثيقا بإجراءات التدقيق وأهدافه، ويعد تقييم الرقابة الداخلية عنصرا أساسيا في عملية التدقيق والتي تفرضها معايير التدقيق في جميع أنحاء العالم. حيث يقوم المدقق بدراسة وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة للحكم على مدى سلامة ودقة النظام وتوفيره الحماية لأصول المؤسسة بحيث لا يكون هناك ثغرات يمكن استغلالها في ارتكاب الغش والاختلاس أو

¹ - السيد عبد المقصود محمد ديبان، مرجع سبق ذكره، ص 195.

السرقة أو حدوث أخطاء في الدفاتر المحاسبية. وتعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية الخطوة المبدئية للقيام بعملية التدقيق، ذلك أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة.¹

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بمثابة المؤشر على سلامة وصحة البيانات التي يعتمد عليها المدقق في إعداد برنامج عمله، من خلال تقديم نوع من الثقة للمدقق الخارجي لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة. ولما كان التدقيق الكامل لمختلف عمليات المؤسسة أمرا صعبا خصوصا في المؤسسات كبيرة الحجم في ظل ارتفاع تكاليف ذلك، فإنه يتم عادة استخدام أسلوب العينات الإحصائية، وبناء على نتائج التدقيق الاختباري لعمليات المؤسسة يتم الحكم على عدالة وسلامة باقي العمليات الأخرى التي لم تشملها عملية التدقيق. فكلما كان نظام الرقابة الداخلية دقيقا ومحكما زادت درجة الثقة في صحة البيانات المسجلة بالدفاتر المحاسبية، وبالتالي تخفيض الاختبارات التي يقوم بها المدقق ومن ثم تصغير حجم العينة التي يجري عليها المدقق اختباره للتأكد من سلامة ودقة العمليات المالية، وكلما كان النظام ضعيفا كلما كان على المدقق توسيع نطاق اختباره وبالتالي زيادة حجم العينة.

4- أنواع الرقابة الداخلية في المؤسسة ووسائلها:

في ظل المفهوم الشامل الحديث للرقابة الداخلية، فقد لجأ الكتاب والباحثون إلى تقسيم الرقابة الداخلية إلى عدة أنواع بحسب أهدافها، التي تمتد لتشمل أهدافا محاسبية وأخرى إدارية. فنظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من مجموعة من النظم الفرعية التي تسعى إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، بعضها يختص بالجوانب المحاسبية ويطلق عليها الرقابة المحاسبية، وبعضها الآخر يختص بالجوانب المتعلقة بالكفاءة الإنتاجية أو التشغيلية ويطلق عليها الرقابة الإدارية، إضافة إلى الضبط الداخلي.

يتحقق نظام الرقابة الداخلية من خلال تفاعل مجموعة الأنظمة المحاسبية والإدارية في المؤسسة، ما يعني أن النظام ليس كائنا قائما بذاته، وإنما هو محصلة أو دالة لمجموعة الأنظمة الإدارية والمحاسبية، وبذلك فإن نظام الرقابة الداخلية هو تصور لهيكل عام يضم تلك الأنظمة الفرعية.²

¹ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص221.

² - السيد عبد المقصود محمد ديبان، مرجع سبق ذكره، ص211.

بالرغم من التقسيم المحاسبي والإداري لنظام الرقابة الداخلية الذي يؤكد أن لكل نظام منهما وسائله وطرقه وغاياته الخاصة به، إلا أن الممارسة العملية تشير إلى تداخل وتشابك أنظمة الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية وعدم استقلاليتها عن بعضها البعض من جهة، وربما إلى إتباعهما لأسلوب واحد في تحقيق غايات مختلفة من جهة أخرى.¹ ويمكن توضيح الأنواع المختلفة للرقابة الداخلية في الشكل التالي.

شكل رقم (04): أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

يلاحظ من هذا الشكل وجود تداخل وارتباط بين الأنواع المختلفة للرقابة الداخلية، ومن أجل تحقيق رقابة داخلية فعالة على عمليات المؤسسة فإنه من المهم عدم الفصل بين هذه الأنظمة الفرعية.

1.4 - الرقابة الداخلية المحاسبية:

يطلق على الرقابة التي تهدف إلى حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام اسم الرقابة الوقائية أو المانعة preventing controls أو الرقابة المحاسبية accounting controls أو

¹ - نعيم دهمش، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، دراسات، المجلد 12، العدد 5، 1985، ص219.

الرقابة قبل الأداء before the fact controls، ويقول آخر يتم وضع هذه الرقابة لمنع حدوث عدم الكفاءة.¹

عرفت الرقابة المحاسبية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1979 في نشرة معايير التدقيق رقم (1) الفقرة (28.320) على أنها:² " الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تهتم بتحقيق الأهداف المتعلقة بحماية الأصول، وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية، والتي يتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول بأن:

- تنفيذ العمليات يتم وفقا لتفويض إداري عام أو خاص (محدد)؛
- تسجيل العمليات يتم كما يجب:

❖ للسماح بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة

قبولا عاما GAAP* أو أي معايير أخرى يمكن تطبيقها على هذه القوائم.

❖ لتحقيق المحاسبة أو المساءلة على الأصول.

- لا يسمح بالوصول إلى الأصول إلا وفق ترخيص من الإدارة؛
- يتم مطابقة سجلات الأصول مع الأصول الموجودة على فترات معقولة، مع اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

وتعرف الرقابة المحاسبية على أنها الخطة التنظيمية وكافة الطرق والوسائل التي

تستخدمها المؤسسة لحماية الأصول والسجلات، وضمان دقة البيانات المحاسبية.³

والرقابة المحاسبية هي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة إجراءات ومقاييس الرقابة والأمن التي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات، والأخطاء في الإجراءات المحاسبية واللوائح.⁴ نلاحظ من هذا التعريف أنه حصر أهداف الرقابة المحاسبية في حماية السجلات فقط، في حين أشارت التعريفات السابقة إلى أن للرقابة المحاسبية هدف مزدوج يتمثل في حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية.

تخلص الباحثة للقول بأن الرقابة المحاسبية هي شكل من أشكال الرقابة الداخلية التي

تعنى بالدرجة الأولى بتحقيق الغايات المحاسبية، والمتمثلة أساسا في حماية أصول المؤسسة،

¹ - ستيفن موسكوف، ومارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 297.

² - Kenneth P. Johnson, and Henry R. Jaenicke, Op.Cit, pp 7-8.

*- GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.

³ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁴ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 207-208.

وزيادة دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية بهدف زيادة إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات وهذا من خلال ضمان الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية. وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة المحاسبة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية.

1.1.4- وسائل الرقابة المحاسبية:

نعرض فيما يلي أهم وسائل وأدوات تحقيق هذا النوع من الرقابة الداخلية:¹

- اعتماد قيود التسوية وتصحيح الأخطاء بواسطة شخص مسؤول، حتى لا تتوفر للشخص الذي أعد هذه القيود فرصة تغطية أي تلاعب يكون قد ارتكبه؛
- وجود نظام مستندي سليم، يحدد المستندات والدورات المستندية للعمليات بشكل سليم؛
- إعداد ميزان المراجعة بصفة دورية للتأكد من التوازن الحسابي؛
- مطابقة كشوف حساب البنوك مع حسابات البنوك بالدفاتر، وإعداد مذكرات التسوية ومتابعتها؛
- إتباع نظام الجرد المستمر ومطابقة الجرد المحاسبي مع نتيجة الجرد الحقيقي لتحديد الفروق وأسبابها؛
- إتباع نظام المصادقات مع العملاء والموردين؛
- وجود إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي تعمل على مراقبة العمليات المثبتة بالدفاتر المحاسبية وفحصها؛

2.4- الرقابة الداخلية الإدارية:

يطلق على الرقابة التي تهدف إلى تنمية الكفاءة التشغيلية والتي تبدأ عند انتهاء الرقابة المحاسبية (الوقائية) اسم الرقابة بالتغذية الراجعة feedback controls أو الرقابة الإدارية administrative controls أو الرقابة بعد الأداء after the fact controls.²

تشمل الرقابة الإدارية الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيقها وسائل متعددة.³

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 13.

² - ستيفن موسكوف، ومارك سيمكن، مرجع سبق ذكره، ص 298.

³ - زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 188.

عرفت الرقابة الإدارية على أنها عملية قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير أو الخطط الموضوعية، ومعرفة أسباب الانحراف بين النتائج المحققة والنتائج المرغوب فيها واتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب إذا اقتضت الضرورة لذلك.¹

وبذلك يمكن القول بأن الرقابة الداخلية الإدارية هي رقابة منتظمة وتقييم دائم للأداء بهدف تقديم توصيات تؤدي إلى زيادة كفاءة النشاط في المؤسسة.

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرة معايير التدقيق رقم (1) الفقرة (27-320) فإن الرقابة الإدارية تشمل، ولكنها ليست محصورة، في الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات المتعلقة بعملية اتخاذ القرارات، والتي تؤدي إلى ترخيص العمليات من قبل الإدارة.²

يعتمد نجاح الرقابة الداخلية بشكل كبير على التدقيق الإداري management audit أو التدقيق التشغيلي operational audit ويطلق عليه أحيانا تدقيق الأداء performance audit والتدقيق الوظيفي functional audit والتدقيق الشامل comprehensive audit وتدقيق البرامج program audit، وجميع هذه المصطلحات للتدقيق الإداري تهدف إلى وصف عملية التدقيق التي هدفها تقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية في المؤسسة.³

خلاصة لما سبق يمكن القول بأن الرقابة الإدارية هي ذلك الجزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يعنى أساسا بالإجراءات الإدارية اللازمة لصياغة القرارات الإدارية وتحقيق الكفاءة الإدارية والاهتمام بتنفيذ السياسات الإدارية، حيث ترتبط معظم أساليب وأدوات الرقابة الداخلية الإدارية بأقسام التشغيل الأساسية وتتركز فيها وليس في قسم المحاسبة أو الإدارة المالية في المؤسسة، كما ترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية.

تخلص الباحثة للقول بأنه من الصعب تحقيق الكفاءة الإنتاجية التي تعتبر هدفا للرقابة الداخلية الإدارية بدون حماية موارد المؤسسة المختلفة والتي تمثل الهدف الأساسي للرقابة المحاسبية، ما يعكس تداخل وترابط أنظمة الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية في المؤسسة وعدم انفصالهما.

¹ - نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 217

² - Kenneth P. Johnson, and Henry R. Jaenicke, Op. Cit, p8.

³ - نعيم دهمش، مرجع سبق ذكره، ص 217

1.2.4- وسائل الرقابة الإدارية:

تعتمد الرقابة الإدارية في سبيل تحقيق أهدافها وسائل وأساليب متعددة منها:

أ- الموازنات التقديرية (التخطيطية):

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة، فقد قام سيدنا يوسف عليه السلام بتقدير القمح المتوقع إنتاجه في الدولة أيام فرعون ليخطط على أساسه كيفية التعااطي مع السنوات السبع السمان لمقابلة السنوات السبع العجاف، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناء على ذلك، ولكن استخدام الموازنات التخطيطية كنظام فعال للرقابة يعتبر حديث العهد نسبياً ويرجع إلى سنة 1902م.¹

على الرغم من الاختلافات المتعددة في تعريف الموازنة، وسواء تم وصفها بالموازنة التقديرية أو الموازنة التخطيطية، فإنها تمثل خطة كمية ومالية للمؤسسة ككل ولأقسامها الفرعية وذلك خلال فترة زمنية مقبلة، ويحاول البعض التفرقة بين الخطة والموازنة، على أساس أن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة تفصيلية تعكس أهداف المؤسسة والكيفية التي يتم بها إنجاز تلك الأهداف. وبالإضافة إلى دور الموازنة التخطيطية، فإن لها دور رقابي من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.² وبذلك يمكن القول بأن الموازنات تخدم هدفين:

- التخطيط ورسم السياسات عن طريق توصيف الأهداف في صورة كمية.
- الرقابة عن طريق مقارنة ما يحدد مستقبلاً بما تحقق فعلاً، وبيان أسباب الانحرافات ومعالجتها.

وهناك أنواع عديدة من الموازنات التخطيطية فعلى سبيل المثال:³

- الموازنات التشغيلية: وهي التي تغطي الأعمال العادية للمؤسسة المشتريات والإنتاج والمبيعات؛
- الموازنات الرأسمالية: وهي التي تغطي الاستثمارات المختلفة وتفاضل بينها وتختار الأنسب من وجهة نظر المؤسسة؛

¹ - داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية: تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، ط1، المنشورات الحقوقية، بيروت، 1999، ص165.

² - فتحي رزق السوافيري، وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، 2002-2003، ص18-19.

³ - داود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص 165.

- الموازنات النقدية: التي تختص بتخطيط ورقابة التدفقات النقدية؛
- موازنة المسؤولية: التي تحدد الخطط على أساس المسؤولين عن تنفيذها؛
ومن ناحية أخرى الموازنة الثابتة والموازنة المرنة، وتعد الأولى لمستوى واحد من النشاط أما الثانية فتعد لمستويات مختلفة من النشاط.
وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، وكذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية دقيقة تستخدم في أغراض التخطيط والرقابة.

ب- التكاليف المعيارية:

تعتبر التكاليف المعيارية حجر الأساس في نظام الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا كأداة قياس أو إرشاد للمقارنة، فهي أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها.

يتم عادة مقارنة التكاليف الفعلية الناتجة من تنفيذ العمل بالتكاليف المعيارية بغرض تحديد وتحليل الانحرافات ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها، وتحديد الوسائل التي تكفل الالتزام إما بالمعايير الموضوعية أو تغيير هذه المعايير.

إن غياب المعايير المحددة مسبقا يدفع المسؤولين إلى مقارنة الأداء الفعلي للفترة الحالية مع الفترات السابقة، الأمر الذي قد يؤدي إلى انخفاض الكفاءة في المؤسسة نتيجة عدم الكشف عن عناصر عدم الكفاءة في التكاليف الفعلية، إضافة إلى اختلاف طرق الإنتاج والمعدات المستخدمة من فترة لأخرى، ما يفقد عمليات المقارنة معناها الحقيقي.¹

ج- الرسوم البيانية:

تستخدم هذه الخرائط والرسوم كوسيلة لعرض المعلومات على الإدارة، فهي تعطي فكرة سريعة وتقريبية عن موقف معين، فقد تستخدم هذه الرسوم والأشكال في عرض تطورات حجم الإنتاج والمبيعات وعدد العاملين خلال فترة زمنية معينة، أو كأن يتم مثلا عرض تطور إنجازات المؤسسة عن الفترات السابقة في صورة أعمدة أو على شكل منحني.

د- دراسات الوقت والحركة:

تقوم هذه الدراسات على أساس إخضاع كافة الخطوات والحركات الضرورية للإنتاج للدراسات العلمية والعملية، بهدف تحديد الخطوات والحركات المثلى والطريقة الصحيحة لأداء

¹ - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 31.

العمل، مع استبعاد الحركات غير الضرورية. وتعتبر هذه الدراسات إحدى وسائل الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تنمية الكفاءة الإنتاجية للعاملين.¹

هـ- تقارير الأداء:

تعتبر تقارير الأداء العمود الفقري لنظام الرقابة الإدارية، حيث أنها تهدف إلى تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الملائمة التي تدل على كفاءة تطبيق وإتباع السياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة المؤسسة.²

تعد هذه التقارير على فترات زمنية معينة شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية بغرض تزويد إدارة المؤسسة بالبيانات الضرورية حتى يتسنى مقارنتها ببيانات تاريخية أو أرقام مستهدفة، ومن ثم القدرة على تقييم الأداء واتخاذ القرارات الملائمة.

و- البرامج التدريبية للعاملين:

تعتبر هذه البرامج إحدى وسائل الرقابة الإدارية، والتي تهدف أساساً إلى رفع كفاءة أداء الأفراد العاملين بالمؤسسة من خلال تحديث وتطوير معارفهم وإكسابهم مهارات جديدة. إذ يجب على إدارة المؤسسة وضع برنامج دوري لتدريب الموظفين لديها على أحدث الأساليب والطرق في أداء الأعمال الموكلة إليهم بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم وإكسابهم معارف جديدة ومسايرتهم للتطورات الحديثة كل في مجال عمله، حيث تزداد قوة نظام الرقابة الداخلية بزيادة خبرات وكفاءات الأفراد العاملين بالمؤسسة.

3.4- الضبط الداخلي

يرى البعض جعل الضبط الداخلي قسماً مستقلاً عن الرقابة المحاسبية والإدارية، فكثيراً ما يجري استخدام اصطلاح الضبط الداخلي والرقابة الداخلية للدلالة على نفس المفهوم، إلا أنهما في الواقع مختلفان في المفهوم والدلالة.

كان مصطلح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كمرادف لاصطلاح الضبط الداخلي، غير أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها.

بذلك يمكن القول بأن الرقابة الداخلية هي الإطار العام للإجراءات المستخدمة في مجال الرقابة على النشاط داخل المؤسسة، في حين أن الضبط الداخلي يمثل جزءاً من مجموعة الإجراءات التي تشملها الرقابة الداخلية.

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² - ستيفن موسكوف، ومارك سيمكن، مرجع سبق ذكره، ص 327.

يقصد بالضبط الداخلي internal check نظام الضبط على العمليات اليومية في المؤسسة، حيث يعمل هذا النظام وبصفة مستمرة كجزء من النظام الروتيني للمؤسسة، والذي بواسطته يتم إثبات عمل شخص بشكل مستقل أو مكمل للعمل الذي قام به شخص آخر، بهدف تجنب والكشف المبكر عن حالات الغش والأخطاء، ووفقا لذلك فإن الإجراءات يتم تصميمها بحيث لا يسمح لشخص واحد بتنفيذ كل مراحل العملية.¹

يعني الضبط الداخلي كمصطلح ضمن إطار الرقابة الداخلية كافة الإجراءات والوسائل التي تهدف أساسا إلى مراقبة العمليات مراقبة ذاتية وبشكل مستمر أثناء تنفيذ المهام، وذلك بجعل عمل كل فرد في المؤسسة يخضع لمراقبة فرد آخر يشترك معه في إتمام تنفيذ العملية. ويعتبر الضبط الداخلي جزءا من العمليات الروتينية في المؤسسة، والذي يوفر دليلا تلقائيا على الدقة، كما أنه يعد بمثابة الجزء الميكانيكي أو الآلي لنشاط الرقابة الداخلية بمفهومه الواسع. يختص هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية بحماية أصول وموجودات المؤسسة من السرقة والاختلاس وما شابه ذلك من الممارسات لفاصلة، وذلك من خلال تقسيم العمل وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وكذا الفصل بين الوظائف، بشكل يضمن عدم انفراد موظف بتنفيذ عملية كاملة من بدايتها وحتى نهايتها.

قد يتطلب نظام الضبط الداخلي استخدام عدد كبير من الموظفين ولذلك يمكن تطبيقه بنجاح في المؤسسات الكبيرة ومتوسطة الحجم أكثر من تطبيقه في المؤسسات الصغيرة.² وتخلص الباحثة للقول أن الضبط الداخلي كشكل من أشكال الرقابة الداخلية، يشمل النظام الذي تضعه الإدارة وما يتبعه من إجراءات ووسائل تهدف إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستخدام، معتمدا في ذلك على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، وتحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.

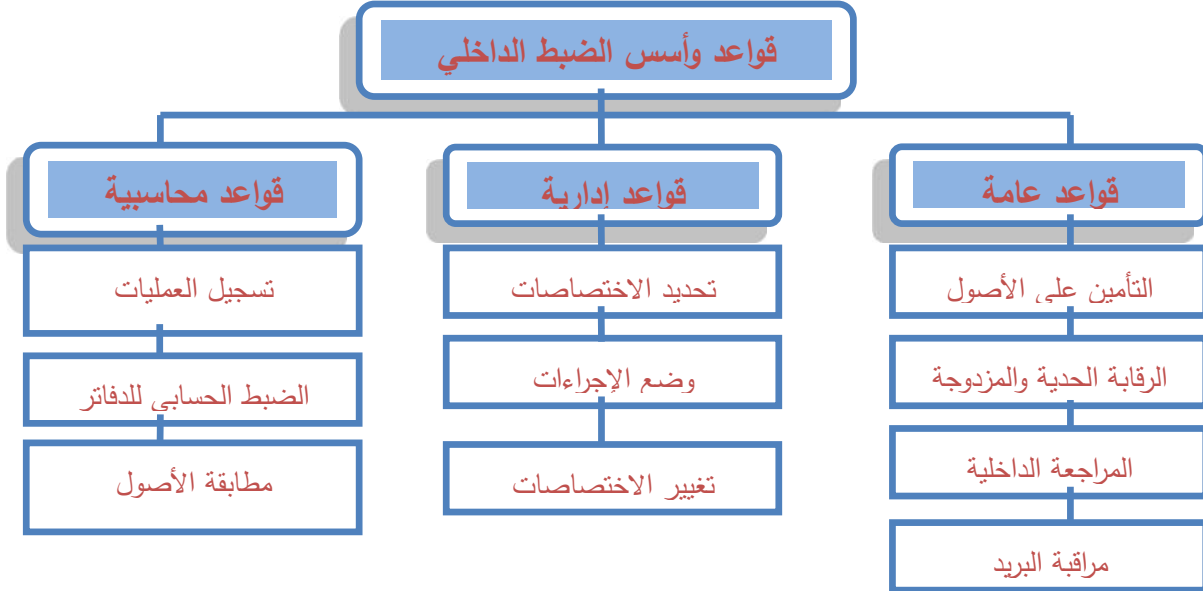
¹ - Kamal Gupta, Op. Cit, p82.

² - محمود شوقي عطا الله، المراجعة دراسة نظرية تطبيقية مقارنة بين الجمهورية العربية المتحدة ولبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1971، ص239.

1.3.4- قواعد وأسس الضبط الداخلي:

يوضح الشكل الموالي قواعد الضبط الداخلي وأسس.

شكل رقم (05): قواعد وأسس الضبط الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، 2003-2004، ص 178.

يلخص هذا الشكل قواعد الضبط الداخلي وأسس، والتي يمكن تقسيمها إلى قواعد عامة وقواعد إدارية بالإضافة إلى القواعد المحاسبية. وفيما يلي شرح لهذه القواعد والأسس¹.

أ- القواعد والأسس العامة للضبط الداخلي:

تتمثل هذه القواعد في الإجراءات والترتيبات التي تهدف بصفة أساسية إلى حماية الأصول ومن أهمها:

- التأمين على الأصول: حيث يتم وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بتأمين الأصول التي لها طبيعة خاصة تعرضها إلى السرقة أو الاختلاس أو التلف أو الضياع، ومثال ذلك التأمين على النقدية بالخزينة، أو البضاعة بالمخازن. ويفضل أن يمتد التأمين إلى الأفراد المسؤولين عن حيازة هذه الأصول وتشغيلها (أمين الخزينة، أمين المخازن، السائقين...) حيث يتم التأمين ضد خيانة الأمانة. هذا إلى جانب الإجراءات التي تعتمد عليها المؤسسة داخليا لتأمين الأصول وحمايتها

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 173-177.

من حيث اختيار أفضل الطرق لتخزين السلع والبضائع، واختيار المكان المناسب لوضع الخزينة مع توفير التدابير الأمنية اللازمة لحماية الأصول النقدية من السرقة مثلاً.

- تطبيق الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة: الرقابة الحدية تعني تحديد سلطة المديرين في اعتماد العمليات، كأن يحدد لكل مدير الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق سلطاته، وما يزيد عن ذلك يدخل في سلطة مدير آخر في مستوى أعلى. أما الرقابة المزدوجة فتقوم على أداء شخصين للعمل ذاته بحيث لا يستطيع أحدهما القيام به بمفرده¹، ومثال ذلك توقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية...

- وجود قسم للتدقيق الداخلي: من الضروري أن يتضمن التنظيم الإداري للمؤسسة إدارة أو قسم للتدقيق الداخلي يقوم بالتأكد من تطبيق كافة السياسات واللوائح والإجراءات التي رسمتها الإدارة، ومن دقة البيانات المحاسبية، ومن عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات.²

- نظام مراقبة البريد: يتم تنفيذ هذا النظام عن طريق وضع إجراءات سليمة ومنظمة بالنسبة لكل من البريد الوارد والصادر على السواء تؤدي إلى:

- 1) تنظيم عملية استلام البريد الوارد.
- 2) تنظيم عملية توزيعه على الأقسام والإدارات المختصة.
- 3) تنظيم عملية تسجيل الوارد والصادر في السجلات والدفاتر الخاصة.
- 4) تنظيم عملية حفظ المراسلات بعد استكمال دورتها داخل الأقسام والإدارات، وحفظ صور المراسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

ب- القواعد والأسس الإدارية للضبط الداخلي:

تمثل هذه القواعد مجموعة الإجراءات والترتيبات والخطوات التي تضعها الإدارة بغرض تقسيم الأعمال، وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات، من أهمها ما يلي:

- تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية يكون من خلال تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الضروري اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها. فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب تحديد اختصاصات كل مديرية بما لا يسمح بتضارب الاختصاصات،

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - فتحي رزق السوافيري، وأحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 24.

وداخل كل مديرية يمكن تجزئة كل هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.¹

- وضع الإجراءات: التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، ويعد حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها وعدد العاملين فيها وتنظيمها الإداري من العوامل المؤثرة بشكل مباشر أو غير مباشر على طبيعة هذه الإجراءات وعددها ومدى تعقيدها.

- تغيير الاختصاصات: ويتم ذلك بشكل دوري بما لا يتعارض مع مصلحة العمل أو يعيقه، مع مراعاة قدرات العاملين وكفاءاتهم ومواقعهم الوظيفية وطبيعة العمل عند القيام بعملية التغيير هذه.

ج- القواعد والأسس المحاسبية للضبط الداخلي:

تتمثل هذه القواعد في مجموعة الإجراءات التي يتم وضعها لزيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة وحماية أصولها ومن أهم هذه القواعد:

- التسجيل الدفترية للعمليات: ويتم ذلك من خلال المستندات والوثائق المؤيدة لحدوث هذه العمليات في الدفاتر والسجلات، ويشترط قبل عملية التسجيل التحقق من صحة المستند والتوقيعات ومن صحة العملية ككل، وبعد ذلك يتم التسجيل الفوري للعمليات تلافياً لحدوث أي تلاعب أو تزوير.

- الضبط الحسابي للدفاتر: ويتم ذلك من خلال استخدام أساليب معينة مثل استخدام حسابات المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة، والمراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم بحيث لا يتولى أي موظف مراجعة الأعمال التي يؤديها.

- مطابقة الأصول: حيث يتم جرد الأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية بالخرزينة والبضاعة، والأوراق المالية، وأوراق القبض وبعض أنواع الأصول الثابتة، على أن تقارن نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية ومن ثم يجري تحديد الفروق وأسبابها والمسؤولين عنها.

¹ - محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 106.

II – الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO

بسبب عدم وضوح ماهية الرقابة الداخلية بالنظر إلى تعدد الجهات التي تستخدم هذا المصطلح كالمديرين والمدققين الداخليين والخارجيين والمشرعين والقانونيين والمستثمرين والمقرضين¹، ونتيجة لعدم وجود معايير محددة عند تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هذه الأسباب اقتضت من المعاهد المهنية والأكاديمية في الولايات المتحدة الأمريكية إجراء دراسة شاملة تشكل إطاراً مفاهيمياً للرقابة الداخلية وتكون أساساً تعتمد عليه المؤسسات المختلفة عند تقييمها لنظام الرقابة الداخلية المطبق لديها.

1- لجنة المنظمات الراعية COSO وظروف صدور تقريرها:

في أعقاب فشل عدد من المؤسسات الأمريكية وظهور قصور واضح في تدقيق حسابات بعض هذه المؤسسات، قام كل من الكونغرس الأمريكي وهيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC (Security Exchange Committee) بتمويل حملة إصلاحات لقانون ممارسات الفساد الأجنبي لسنة 1977، وتم تشكيل اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية الاحتياطية المعروفة باسم لجنة تريدواي Treadway Committee سنة 1985²، وهي لجنة غير ربحية تضم أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة وهي:³

- معهد المدققين الداخليين (IIA) The Institute of Internal Auditors
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) The American Institute of Certified Public Accountants
- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) The American Accounting Association
- معهد المحاسبين الإداريين (IMA) The Institute of Management Accountants
- معهد المحللين الماليين (FEI) Financial Executives International

قامت لجنة تريدواي بدراسة نظم التقارير المالية خلال الفترة من أكتوبر 1985 إلى سبتمبر 1987، وأصدرت تقريرها عن النتائج والتوصيات في أكتوبر 1987. ونتيجة تقرير اللجنة الأولي

¹ -Richard M. Steinberg, and Robert J. Faulk, **Internal Control- a Question of Integrity, Ethics, and Competence**, Journal of Accounting and Finance, 1991, p396.

² - عبد السلام خميس بدوي، أثر هيكل نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على تحقيق أهداف الرقابة- دراسة حالة المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص28.

³ - Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, **Internal Control- Integrated Framework Executive Summary**, May 2013, www.coso.org.

تم تشكيل لجنة المنظمات الراعية COSO Committee of Sponsoring Organization وهي إحدى اللجان المنبثقة عن لجنة تريديواي، والتي أوكلت لها عام 1987 مهمة إعداد دراسة موسعة للرقابة الداخلية لمحاولة دمج مختلف المفاهيم والتعريفات ووضع نقطة مرجعية مشتركة لمفهوم الرقابة الداخلية، وتوفير إطار واسع من المعايير التي تستطيع المؤسسات من خلاله تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية لديها.

تجسدت نتائج هذه الأبحاث في تقرير تحت عنوان "الإطار المتكامل للرقابة الداخلية" Internal Control- Integrated Framework والذي نشر في سبتمبر 1992. يتكون هذا التقرير من أربعة أقسام يتناول القسم الأول مقدمة عن مفهوم الرقابة الداخلية، ويتعرض القسم الثاني للمقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم فعالية الرقابة الداخلية، ويتناول القسم الثالث تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية، ويتعرض القسم الأخير لكيفية تقييم فعالية الرقابة الداخلية.¹

ويمكن القول أن تقرير لجنة COSO قدم إنجازات مهمة في مجال الرقابة الداخلية منها:

- قدم التقرير تعريفاً شاملاً للرقابة الداخلية، وإطاراً عاماً يمكن المؤسسات على اختلاف نشاطها من تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية فيها؛
- توحيد المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالرقابة الداخلية، حيث شارك في إعداد التقرير جهات ذات مصالح ووجهات نظر مختلفة، وأحياناً متناقضة حيال الرقابة الداخلية؛
- تمكين المشرعين والمستثمرين على فهم أعمق لمحدودية الرقابة الداخلية.

2- تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها وفق إطار لجنة COSO

عرف تقرير لجنة COSO لسنة 1992 الرقابة الداخلية بأنها:² عملية تتأثر بمجلس الإدارة، والإدارة، والأفراد الآخرين والتي يتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول Reasonable assurance وليس تأكيد مطلق Absolute assurance بخصوص تحقيق الأهداف التالية: الاعتماد على القوائم المالية، والتحقق من كفاءة وفعالية العمليات، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح.

نلاحظ من هذا التعريف النقاط التالية:

¹ - عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

² - نفس المرجع، نفس المكان.

- استخدام عبارة عملية ما يعني أن الرقابة الداخلية ليست حدث أو ظرف معين، وإنما هي سلسلة الأعمال التي تتخلل أنشطة المؤسسة،¹ ما يعكس أن الرقابة الداخلية تجري في بيئة متغيرة باستمرار؛

- إن الرقابة الداخلية عبارة عن سلوك إنساني منظم، وذلك باعتبارها تحتاج إلى العنصر البشري للقيام بتصميمها وتنفيذها في إطار محدد تحكمه مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ العلمية؛

- تمارس الرقابة الداخلية من قبل الأفراد وعلى مختلف المستويات، ما يعني أن الأفراد في كل مستوى من مستويات المؤسسة يؤثرون في الرقابة الداخلية؛

- استخدام عبارة تأكيد معقول بدلا من عبارة تأكيد مطلق بإمكانية تحقيق الأهداف سابقة الذكر، الأمر الذي يشير إلى محدودية نظام الرقابة الداخلية، في ظل وجود مجموعة من القيود والمحددات الكامنة، فقد تعمل كل من أخطاء الإنسان، والأخطاء في الأحكام، والتأمر والتواطؤ بين الموظفين على تجاوز أنظمة الرقابة الموجودة في المؤسسة.

لاقى تقرير لجنة COSO المتعلق بالرقابة الداخلية قبولا واسعا في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العالم كله، واعتمد في الفكر المحاسبي من قبل المعاهد الأكاديمية والمهنية بعد أن تم مناقشته في الدوريات المهنية المتخصصة، وعلى الرغم من أن استخدام إطار COSO لا يعتبر مطلبا أساسيا للرقابة الداخلية، إلا أن العديد من المؤسسات آثرت استخدامه بوصفه من أفضل الممارسات.

أما فيما يخص الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقها فقد تم تصنيفها وفق إطار COSO إلى ثلاث فئات:²

- موثوقية التقارير المالية: تقع على عاتق الإدارة مسؤولية قانونية ومهنية للتأكد من تقديم المعلومات بشكل عادل وفقا لمتطلبات إعداد التقارير.

- كفاءة وفعالية العمليات: حيث تشجع الرقابة الداخلية الاستخدام الكفؤ والفعال لموارد المتاحة لتعزيز أهدافها.

- الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية التي تحكم عمل المؤسسة، إذ يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة فعالة لضمان عدم تجاوز القوانين والأنظمة.

¹ - Richard M. Steinberg and Robert J. Faulk, **op. cit**, p397.

² - Alvin A. Arens et al, **Op. cit**, p290.

3- تطور مرجع COSO: من الرقابة الداخلية إلى إدارة المخاطر

قامت لجنة COSO بنشر العديد من الإصدارات، حيث كان تركيز اللجنة الأساسي منصب على الأسباب الكامنة وراء مشاكل الرقابة الداخلية والتي ساهمت في فشل إعداد التقارير المالية. إضافة للإطار المتكامل للرقابة الداخلية لسنة 1992 قامت اللجنة بإصدار إطار ثاني سنة 2004 والذي يركز على إدارة مخاطر المؤسسة، ومن ثم إصدار النسخة المعدلة والمحدثة للإطار الأصلي للرقابة الداخلية سنة 2013. وفيما يلي أهم إصدارات لجنة COSO.

1.3- الإطار الأصلي للرقابة الداخلية 1992 (COSO₁):

مع تزايد الاهتمام بإيجاد وسائل يتم من خلالها الرقابة بطريقة أفضل على المؤسسة والتأكد من تحقيقها لأهدافها، ونظرا لأهمية مفهوم الرقابة الداخلية قامت لجنة المنظمات الراعية COSO المنبثقة عن لجنة تريدواي، والتي تتكون من الهيئات المهنية في الحقل المحاسبي والمالي في الولايات المتحدة الأمريكية، بتقديم تصور شامل لمفهوم الرقابة الداخلية وتقييمها. وذلك من خلال إصدار تقرير سنة 1992 والموسوم بـ "الرقابة الداخلية- إطار متكامل" والذي يطلق عليه اختصارا COSO₁.

يعد تقرير COSO₁ أحد أهم الإصدارات التي تناولت الرقابة الداخلية، ساهم بتطور قواعدها ومفاهيمها وزيادة الاهتمام بها. حيث قام بدمج المفاهيم والتعريفات المختلفة للرقابة الداخلية في مفهوم أساسي، وقدم دليل إرشادي للمؤسسات في عملية تصميم وتنفيذ ومتابعة أنظمة الرقابة الداخلية. وكان الهدفين الرئيسيين لتقرير لجنة COSO 1992 هما:¹

- وضع تعريف عام للرقابة الداخلية يخدم احتياجات الأطراف المختلفة؛
- توفير معيار تستطيع من خلاله المؤسسات تقييم أنظمتها الرقابية، وتحديد الكيفية التي يمكن بها تحسين هذه الأنظمة.

لاقى تقرير لجنة COSO المتعلق بالرقابة الداخلية قبولا واسعا في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العالم كله، واعتمد في الفكر المحاسبي من قبل المعاهد الأكاديمية والمهنية بعد أن تم مناقشته في الدوريات المهنية المتخصصة. وعلى الرغم من أن استخدام إطار COSO لا يعتبر مطلبا أساسيا للرقابة الداخلية، إلا أن العديد من المؤسسات آثرت استخدامه بوصفه من أفضل الممارسات.

¹ - عبد السلام خميس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2.3- إطار لجنة COSO لإدارة مخاطر المؤسسة:

أصدرت لجنة COSO سلسلة من النشرات التي تعالج مواضيع تكمل إطار الرقابة الداخلية لسنة 1992، حيث أصدرت اللجنة سنة 2004 إطار عمل بعنوان "إدارة مخاطر المؤسسة- إطار متكامل" *ERM ودليل إرشادي لصالح مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من أجل تحديد وتحليل المخاطر لمختلف المستويات المرتبطة بالمؤسسة، مبرزاً أهمية دراسة المخاطر وإدراج عملية إدارة المخاطر على المستوى العملي والتكتيكي والإستراتيجي¹. يعد الهدف من هذا الإطار هو تقديم تصور أفضل لعملية إدارة المخاطر وتوسيع مفهوم تقييم المخاطر، من خلال تحديد مجمل المخاطر المحتملة في إطار نشاط المؤسسة، ومن ثم تقييم خطورتها وتحديد نوع المعالجة التي توافقها. وعرف إطار 2004 والذي يطلق عليه اختصاراً COSO₂ إدارة المخاطر على أنها عملية تنفذ بواسطة مجلس الإدارة والإدارة والأفراد لتطبيق الإستراتيجية الموضوعة عبر المؤسسة بهدف تحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على أدائها لتكون ضمن المخاطر المقبولة، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:²

- بلوغ الأهداف الإستراتيجية عالية المستوى ودعمها؛
- دعم كفاءة وفعالية استخدام الموارد؛
- الاعتماد على التقارير؛
- الإذعان للقوانين والأنظمة المطبقة.

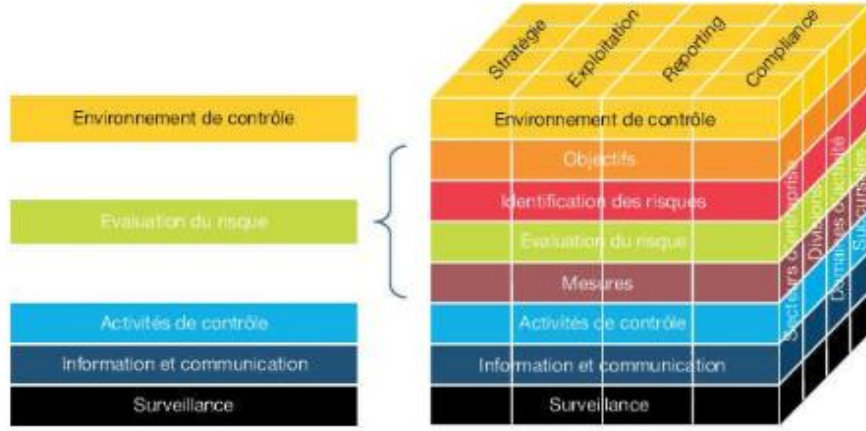
وحسب النشرة الصادرة من طرف لجنة COSO سنة 2004 والمتعلقة بإدارة المخاطر، تتألف إدارة مخاطر المؤسسة من ثمانية عناصر مترابطة ومتكاملة يتم من خلالها وضع السياسات والإجراءات التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة والتي تم تصنيفها في أربع فئات. والشكل الموالي يوضح إطار COSO₂ لإدارة مخاطر المؤسسة.

ERM*: Enterprise Risk Management.

¹ - خالد مقدم، وعبد الله مايو، نظام الرقابة الداخلية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة محاسبة وتدقيق والسنة الأولى ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016/2015، ص39.

² - هيا مروان إبراهيم لظن، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر وفق إطار COSO- دراسة تطبيقية على القطاعات الحكومية في قطاع غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص43.

شكل رقم (06): إطار COSO لإدارة مخاطر المؤسسة



Source : Yahia Saidi, *l'Impact de L'Evolution du Référentiel COSO sur L'activation du Contrôle Interne dans L'entreprise –Avec Référence au Cas de L'Algerie*, Revue des Sciences Humaines - Université Mohamed Khider Biskra , No . 34/35, 2014, p51.

نلاحظ من الشكل السابق بأن إطار COSO لإدارة مخاطر المؤسسة قد وسع نطاق مرحلة تقييم المخاطر لتشمل؛ تعريف الأهداف، وتحديد الأحداث، وتقييم المخاطر ومعالجة المخاطر. كما يظهر الشكل وجود علاقة مباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ومكونات إدارة المخاطر التي تمثل ما هو مطلوب لتحقيق هذه الأهداف. حيث تصور العلاقة في مصفوفة ثلاثية الأبعاد في شكل مكعب.

نشير هنا بأن إطار COSO₂ لا يعتبر كبديل لـ COSO₁ الذي يبقى كإطار مستقل للرقابة الداخلية، إلا أنه يدمج إطار عمل COSO₁ ويقدم تفاصيل عن عناصر الرقابة الداخلية المحددة فيه، فهو بمثابة امتداد للإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر سنة 1992، كما أن الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من عملية إدارة المخاطر.

ويمكن إبراز نقاط الاختلاف بين COSO₁ و COSO₂ في النقاط التالية:¹

- يتمتع COSO₂ بخصوصية الحديث عن المخاطر والفرص، في حين لم يتطرق إطار COSO₁ للفرص؛

- إن مفهوم الرغبة في المخاطرة هو مفهوم حديث في إطار COSO₂ وهو مستوى المخاطرة الذي تكون المؤسسة مستعدة لقبوله من أجل تعظيم قيمتها؛

¹ - Coralie Dalmasso, *l'Evolution du Référentiel COSO : du Contrôle Interne au Management des Risques*, www. bpms. info /levolution- du-referentiel-coso-du-contrôle-interne- au- management-des-risques / consulter le 15/06/2020.

- إن إطار COSO₂ قام بتوسيع مرحلة تقييم المخاطر في إطار COSO₁ لتشمل أربعة عناصر؛ تعريف الأهداف، وتحديد الأحداث، وتقييم المخاطر ومعالجة المخاطر.
- يأخذ إطار COSO₂ في الاعتبار الأهداف الإستراتيجية، بالإضافة إلى الأهداف المرتبطة بالعمليات، والتقارير المالية والالتزام المحددة في إطار COSO₁.

3.3- الإطار المتكامل الجديد للرقابة الداخلية 2013:

اعتبر إطار لجنة COSO مرجعا أساسيا للرقابة الداخلية في جميع أنحاء العالم لكونه مقارنة تكاملية، لكن ورغم الانتشار الواسع الذي حققه تقريرها، إلا أنه وجهت له بعض الانتقادات باعتباره قد يكون إطار عمل مناسب للمؤسسات الكبيرة ولكنه غير ملائم للمؤسسات الصغيرة، وهذا يطرح التساؤل عما إذا كانت ضوابط الرقابة في المؤسسات الصغيرة ينبغي أن تكون معقدة مثل تلك التي تفرضها المؤسسات الكبيرة لكي تكون فعالة، إضافة إلى عدم اعترافه بتكنولوجيا المعلومات كأحد عناصر الرقابة الرئيسية، فالمؤسسات في وقتنا الحالي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات في القيام بعملياتها، وترخيصها، وتسجيلها ومعالجتها، حيث تضمن تكنولوجيا المعلومات فعالية الرقابة الداخلية.¹

وليعكس إطار 1992 بشكل أفضل التطور الحاصل في البيئة الاقتصادية والتنظيمية خلال 20 سنة الأخيرة التي اتسمت باختفاء الحدود الاقتصادية بين الدول، والتطور التكنولوجي وازدياد تدخل أصحاب المصالح في أعمال المؤسسة لضمان أقصى درجة ممكنة من الرقابة الداخلية، قامت لجنة المنظمات الراعية الأمريكية COSO بتحديث النسخة الأصلية لعام 1992.

وفي 14 ماي 2013 أصدرت اللجنة النسخة المعدلة من الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، وأعلنت عن بدء العمل به اعتبارا من 15 ديسمبر 2014. واحتفظ إطار 2013 بتعريف الرقابة الداخلية المقدم سنة 1992 وبمكعب COSO بما في ذلك المكونات الخمسة للرقابة الداخلية، أما أبرز التعديلات التي أدخلت على الإطار المحدث فهي تدعيمه بسبعة عشر مبدأ تستخدم لتصميم وتنفيذ وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والتي كانت كمفاهيم أساسية ضمنية في إطار 1992، كما حدد الهيكل (77) نقطة تركيز Points of focus التي

¹ - Angella Amudo, and Eno Inanga, , **Evaluation of Internal Control Systems: a Case Study from Uganda**, International Journal of Finance and Economics, Issue 27, 2009, p126.

تعتبر خصائص مهمة تساعد على فهم المبادئ لمساعدة الإدارة في تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لديها من جهة، وفي تقييم المبادئ السبعة عشر من جهة أخرى.¹

كما تم توسيع نطاق أهداف الرقابة الداخلية لتشمل كل أنواع التقارير (الداخلية، الخارجية، المالية، غير المالية) بعكس الإطار الأصلي الذي انصب اهتمامه على التقارير المالية دون غيرها. ومن خلال توسيع نطاق هذه التقارير فاللجنة تسعى إلى الإحاطة بمختلف جوانب المؤسسة من خلال المتابعة المستمرة لعملياتها التشغيلية، ومعاملاتها التجارية والمالية، والتدابير المتخذة لحماية الأصول، ومختلف الإجراءات والتوجيهات الموضوعية من قبل الإدارة من جهة، ولأن هذه التقارير تعتبر وسيلة اتصال هامة داخل المؤسسة ومصدرا أساسيا للمعلومات للأطراف الخارجية وأداة رقابية فعالة لتقييم الأداء واكتشاف جوانب القصور لأجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.² والجدول الموالي يوضح أنواع التقارير.

جدول رقم (01): أنواع التقارير وخصائصها

التقارير	المالية	غير المالية	الخصائص
التقارير الخارجية	- القوائم المالية السنوية؛ - القوائم المالية المرحلية؛ - الأرباح المحققة؛	- تقارير الرقابة الداخلية؛ - تقرير التنمية المستدامة؛ - تقارير الامتثال للمنظمين؛ - سلسلة التوريد/ تقارير حماية الأصول	- يتم إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية (خارجية)؛ - يتم إعدادها تلبية لمتطلبات أصحاب المصالح والمشرعين؛ - تكون مطلوبة من قبل المنظمين، ولإبرام العقود والاتفاقات...
التقارير الداخلية	- القوائم المالية للأقسام؛ - تحليل ربحية المنتجات والوحدات المباعة؛ -	- الموظفون/ استخدام الأصول؛ - دراسات رضا العملاء؛ - تقارير المخاطر الرئيسية.	- تقارير كمية ونوعية تساعد في عملية اتخاذ القرارات؛ - تقارير استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات؛

Source: Robert R. Moeller, *Executive's Guide to COSO Internal controls- Understanding and Implementing the New Framework*, John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2014, p 40.

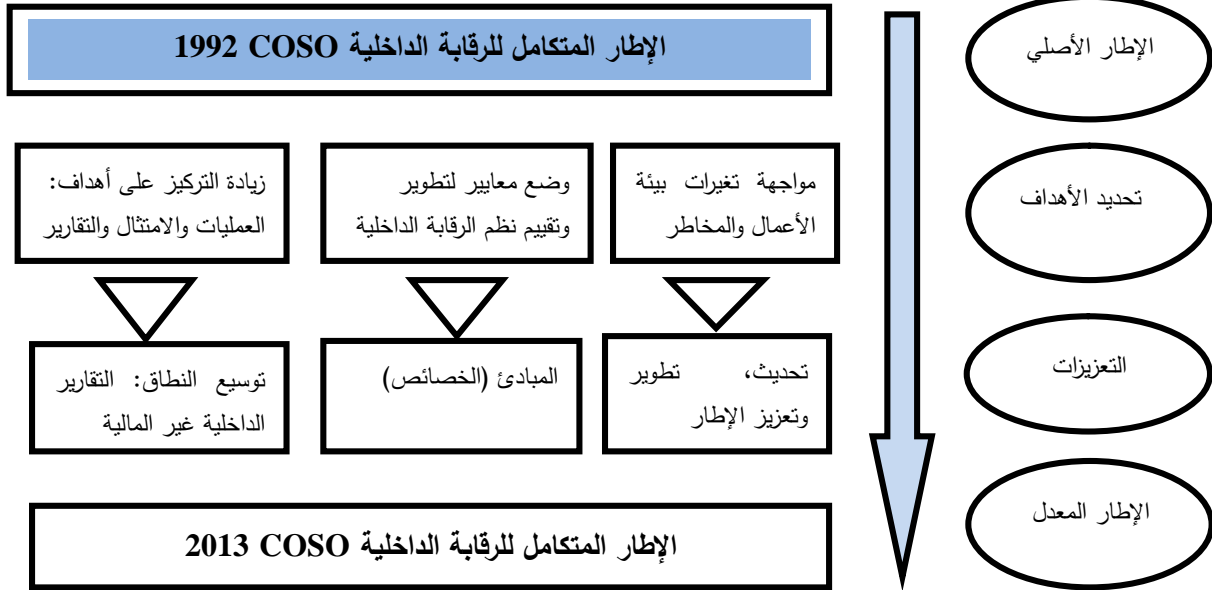
¹- بشير كشرود، ونسيمة محيوت، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، عدد رقم 11، ديسمبر 2016، ص 234.

²- نفس المرجع، ص 236.

ويمكن تطبيق هذا الإطار في كل المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة، الهادفة للربح وغير الهادفة إضافة إلى الهيئات الحكومية.

والشكل الموالي يلخص تطور إطار الرقابة الداخلية.

شكل رقم (07): تطور إطار الرقابة الداخلية (1992-2013)



المصدر: بشير كشرود، ونسيمة محيوت، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO-IC وأثره على الرقابة الداخلية في الجزائر، مجلة جديد الاقتصاد، عدد رقم 11، ديسمبر 2016، ص 233.

يوضح الشكل أعلاه وجود عدة أهداف سعى إلى تحقيقها تحديث إطار الرقابة الداخلية لسنة 1992، منها مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والتشغيل والمخاطر المصاحبة لذلك، خاصة الاستخدام المتزايد للتكنولوجيا الأمر الذي يتطلب وضع إجراءات رقابية خاصة. كما عملت اللجنة على وضع مجموعة من المعايير التي تعمل على تطوير الرقابة الداخلية وتقييم فعاليتها، والمتمثلة في المبادئ ونقاط التركيز التي يجب على كل مؤسسة مراعاتها في تصميمها لنظام الرقابة الداخلية. إضافة إلى زيادة التركيز على فئات الأهداف الثلاث والمتمثلة في: العمليات التشغيلية نتيجة توسع أنشطة المؤسسات وتعقد وظائفها، والتقارير فبعدما كانت تركز الرقابة الداخلية على التقارير المالية فقط اتسعت لتشمل فئتي التقارير المالية وغير المالية التي تلبي احتياجات الإدارة من المعلومات وأصحاب المصالح معاً، وكذا إلى دفع المؤسسات إلى الالتزام بتطبيق الإجراءات الموضوعية والامتثال لمختلف القوانين التي تحكم نشاط المؤسسة.

يعتبر الإطار المتكامل المحدث للرقابة الداخلية من أحدث الإصدارات العالمية في مجال الرقابة الداخلية، والذي حظي بالقبول العالمي والتزمت به العديد من المؤسسات كإطار مرجعي ضمن برامجها الخاصة بالرقابة الداخلية، خاصة وأنه يوفر المرونة الكافية لتطبيقه على أي نوع من مؤسسات الأعمال مهما كانت صغيرة أو كبيرة الحجم. كما أعطى إطار COSO 2013 اهتماما بالغا بفرض الضوابط الرقابية الخاصة بالتطور التكنولوجي والتقنيات التي تحكم بيئة الأعمال وذلك في المبدأ الحادي عشر. هذا ويمكن توضيح أوجه التشابه والاختلاف بين الإطار الأصلي للرقابة الداخلية والإطار المحدث لسنة 2013 في الجدول التالي.

جدول رقم (02): نقاط التشابه والاختلاف بين إطار 1992 و2013

نقاط الاختلاف	نقاط التشابه
✓ زيادة نطاق الأهداف المتعلقة بالأداء، وتحسين العمليات، وإعداد التقارير؛	✓ التعريف الأساسي للرقابة الداخلية؛
✓ صياغة المفاهيم الأساسية الكامنة المرتبطة بمكونات الرقابة الداخلية الخمسة؛	✓ الأهداف الثلاثة والمكونات الخمسة للرقابة الداخلية؛
✓ إضافة مناهج تكملية وأمثلة ذات صلة بالأهداف المرتبطة بالعمليات والامتثال وإعداد التقارير غير المالية؛	✓ حقيقة أن كل مكون من المكونات الخمسة ضروري لرقابة داخلية فعالة؛
✓ الأخذ في الاعتبار التغيرات في المؤسسات وفي بيئة التشغيل.	✓ الدور المهم للقرارات المتخذة فيما يتعلق بتصميم وتنفيذ وتوجيه الرقابة الداخلية، وكذلك تقييم فعاليتها.

Source: Coralie Dalmaso, *l'Evolution du Référentiel COSO : du Contrôle Interne au Management des Risques*, www.bpms.info/levolution-du-referentiel-coso-du-contrôle-interne-au-management-des-risques/ consulter le 15/06/2020.

والشكل الموالي يوضح إطار الرقابة الداخلية كما جاء في تقرير لجنة COSO لسنة

2013.

شكل رقم (08): إطار COSO للرقابة الداخلية 2013



Source: Committee of sponsoring organizations, **Internal Control – Integrated Framework Executive Summary**, May 2013, p6.

يبين الشكل رقم (08) وجود علاقة مباشرة بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، والمكونات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يظهر الشكل وجود ترابط بين أهداف النظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في تحقيق كفاءة وفعالية العمليات، ومصداقية التقارير، وكذا الالتزام بالقوانين والأنظمة مع عناصر النظام الخمسة المتمثلة في البيئة الرقابية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصال والمتابعة، وهذا من خلال الأنشطة والأقسام والوحدات المختلفة في المؤسسة. إذ يتطلب تحقيق كل هدف من أهداف الرقابة الداخلية في كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وفي كل وحدة من وحداتها وجود عناصر النظام الخمسة.

4- المكونات والعناصر الفرعية لنظام الرقابة الداخلية:

يتطلب إعداد نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة ضرورة توافر مجموعة من العناصر الأساسية واللازمة لتنفيذه بكفاءة عالية، وذلك في ضوء الظروف المحيطة بالمؤسسة وطبيعة نشاطها. ما يعكس عدم وجود نظام نمطي موحد للرقابة الداخلية يشترط تطبيقه في كافة المؤسسات وفي كل الظروف، وإنما يرجع تحديد ذلك إلى دراسة كل حالة على حدة، إذ يجب أن يعكس نظام الرقابة الداخلية المطبق طبيعة أوجه النشاط المختلفة للمؤسسة.

تعددت وتطورت جهات النظر حول عناصر الرقابة الداخلية عبر الزمن، فشملت من وجهة نظر؛ الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والأفراد ومن وجهة نظر أخرى؛ تضمنت

الهيكل التنظيمي، والنظام المحاسبي، والتدقيق الداخلي، ونوعية وتدريب العاملين، وكلتا وجهتي النظر السابقتين قد أشارتا إلى عناصر لها قيمتها في الرقابة الداخلية. إلا أن الرقابة الداخلية قد توسعت وتطورت بشكل جعل العناصر السابقة مجرد مفردات تشكل بعضاً من جوانب الرقابة الداخلية.¹

ترجع بداية التطور في تحديد عناصر الرقابة الداخلية إلى عام 1988 عندما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين * AICPA بيان معيار التدقيق (SAS NO.55) الموسوم ب: اعتبارات هيكل الرقابة الداخلية في تدقيق القوائم المالية، والذي بموجبه فإن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاث عناصر أساسية هي؛ بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة.²

ويعرض الجدول رقم 03 العناصر الرئيسية والفرعية لهيكل الرقابة الداخلية كما حددها بيان معيار التدقيق (SAS NO.55).

جدول رقم (03): العناصر الفرعية لهيكل الرقابة الداخلية.

1- بيئة الرقابة	2- النظام المحاسبي	3- الإجراءات الرقابية
<p><u>العناصر الفرعية لبيئة الرقابة الداخلية:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل - الهيكل التنظيمي - لجنة التدقيق - طرق تحديد السلطة والمسؤولية - طرق رقابة الإدارة - وظيفة التدقيق الداخلي - سياسات وإجراءات إدارة الأفراد - المؤثرات الخارجية. 	<p><u>الأهداف التي يجب تحقيقها:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - المشروعية. - التفويض. - الاكتمال. - التقييم. - التبويب - التوقيت - الترحيل والتلخيص. 	<p><u>أصناف إجراءات الرقابة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - الفصل الملائم بين الواجبات - الإجراءات الملائمة للتفويض - المستندات والسجلات الملائمة - الرقابة المادية على الأصول والسجلات - التحقق المستقل من الأداء.

المصدر: طلال الجاوي، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، مجلد26، عدد1، يونيو 2006، ص38.

¹ - رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرها في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد الثالث، 2013، ص225.

*- AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.

² - طلال الجاوي، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، مجلد26، عدد1، يونيو 2006، ص38.

توسعت لجنة المنظمات الراعية COSO في تحديد عناصر الرقابة الداخلية في تقريرها الصادر عام 1992، والذي تضمن خمسة عناصر أو مكونات تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والمقاييس التي يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة وتشمل؛

- البيئة الرقابية Control Environment
- تقييم المخاطر Risk Assessment
- أنشطة الرقابة Control Activities
- المعلومات والاتصال Information & Communication
- المتابعة Monitoring

تماشيا مع تقرير لجنة COSO فقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام 1996 معيار التدقيق (SAS NO.78) ، وحدد المعيار مكونات الرقابة الداخلية في العناصر الخمسة سابقة الذكر، أي أنه قد اتخذ تقرير لجنة COSO كأساس لتعديل الإصدار بالمعيار رقم 55 وصولا إلى الإصدار بالمعيار رقم 1.78¹

إن عناصر الرقابة الداخلية الخمسة الواردة في تقرير لجنة COSO لسنة 1992 هي نفسها الواردة في إطار 2013، إلا أنه قد تم توسيع تعريفاتها في إطار 2013 لمعالجة التغيرات التالية:²

- عولمة الأسواق والعمليات: وما ترتب عليها من تغيرات في نماذج التشغيل والهيكل التنظيمية وعوامل الخطر.
- مفاهيم الحوكمة: لتعزيز مفاهيم الحوكمة التي تفرضها الهيئات التنظيمية والمنظمات العالمية.
- أنظمة المعلومات: زيادة أهمية وتطور التكنولوجيا في المؤسسة.
- مخاطر الغش أو الاحتيال: تعزيز النظر في احتمالات الغش في تقييم المخاطر، واستجابة المؤسسة للتخفيف من تلك المخاطر.
- كفاءة الموظفين ومساءلتهم: المطالبة بمزيد من الكفاءة والمساءلة مع زيادة تعقيد المؤسسات وعملها في ظل ظروف وتكنولوجيات أكثر تقدما.
- القوانين واللوائح: تزايد المطالب والتعقيدات في القوانين والأنظمة والمعايير لتعزيز حماية أكبر لأصحاب المصلحة، والثقة في التقارير الخارجية.

ومن أجل رقابة داخلية فعالة فإن إطار عمل 2013 يتطلب:

¹ - محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 24.

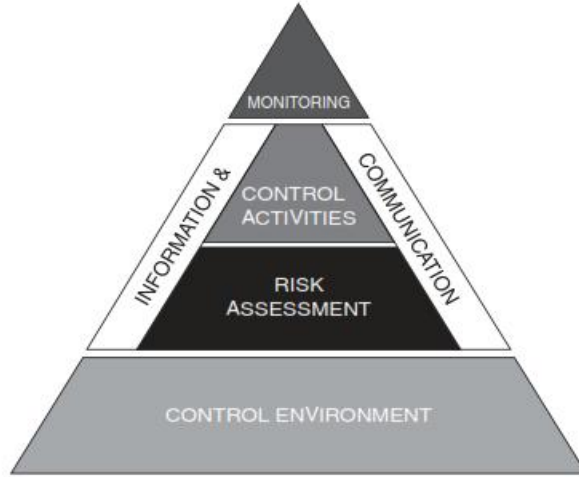
² - Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, Op. Cit, p I.

- توافر وفعالية كل من المكونات الخمسة والمبادئ 17 ذات الصلة؛
عمل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية معا وبشكل متكامل.

والشكل الموالي يوضح مكونات الرقابة الداخلية كما جاءت في تقرير لجنة COSO لسنة

1992.

شكل رقم (09): مكونات الرقابة الداخلية



Source: Lynford Graham, **Internal Control Audit and Compliance Documentation and Testing Under the New COSO Framework**, John Wiley & Sons, USA, 2015, p4.

يبين الشكل رقم (09) المأخوذ من تقرير COSO للرقابة الداخلية لعام 1992 المكونات الخمسة للرقابة الداخلية وعلاقاتها المتبادلة في هرم ثلاثي الجوانب، كما تظهر البيئة الرقابية في القاعدة فهي بمثابة الأساس بالنسبة للعناصر الأخرى. أما مكون المعلومات والاتصال فهو يقع على طول حافة الهيكل الهرمي، ما يشير إلى العلاقة الوثيقة التي تربط هذا المكون مع المكونات الأخرى، إذ لا يمكن تصور فعالية هذه المكونات بدون وجود المعلومات والاتصال.

1.4 - البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية من أهم العناصر وحجر الزاوية لنظام الرقابة الداخلية، فهي تعطي مؤشرا قويا على وجود نظام رقابة داخلية فعال، وهي بمثابة الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها المكونات الأخرى لتحقيق نظام رقابي فعال في المؤسسة.¹

¹ - Spencer K.H, Pickett, The **Internal Control Handbook**, 2nd edition, John Willey& Sons, 2003, p194.

تشمل البيئة الرقابية السياسات والإجراءات التي تعكس مواقف واتجاهات الإدارة العليا والمديرين بخصوص أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسة، حيث أنها تعد بمثابة أساس الرقابة الداخلية الفعالة والقاعدة التي توفر الانضباط لهذا النظام في المؤسسة.

فإذا كان لدى إدارة المؤسسة الاعتقاد الكافي بأهمية وجود نظام للرقابة الداخلية لديها فإن هذا السلوك من شأنه أن ينعكس إيجاباً على باقي الأفراد العاملين فيها وعلى الإجراءات الرقابية المطبقة، حيث يكون رد فعلهم بالضرورة هو الالتزام بتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية المحددة من قبل الإدارة، أما إذا شعر الأفراد العاملين بالمؤسسة بعدم أهمية الرقابة الداخلية للإدارة أو أنها لا توليها العناية الكافية، فإن ذلك سيؤدي إلى عدم التزام العاملين بضوابط الرقابة الداخلية ما يعني عدم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي صممت أساساً من أجل بلوغها.

تتكون البيئة الرقابية من عوامل متعددة، يمكن تقسيمها إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة ذاتها.¹

وتتضمن البيئة الرقابية العناصر التالية:

1.1.4- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية:

إن النزاهة والقيم الأخلاقية هي عناصر أساسية للبيئة الرقابية، والتي من شأنها التأثير على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية.²

يتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك، مع التحقق من إتباع هذه اللائحة سواء كانت مكتوبة أو في صورة خطاب ترسله الإدارة للعاملين بصفة دورية، ويجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية والقوانين واللوائح.

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة على وضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة على أن تكون هي القدوة في ذلك، ومن أمثلة هذه القيم النزاهة والأمانة والصدق والاستقامة، والتي يجب أن يتحلى بها الجميع في تعاملاتهم وممارساتهم سواء تلك التي تتم داخل المؤسسة أو خارجها.

وحتى يكون لنزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية التأثير الإيجابي على المؤسسة فإنه يجب:³

1- أن يتمتع المالكون وإدارة المؤسسة بمعايير أخلاقية وسلوكية عالية؛

2- أن يتم توصيل هذه المعايير إلى مختلف الأفراد في المؤسسة؛

3- أن يتم تعزيز ودعم هذه المعايير.

¹ - فتحي رزق السوافيري، وأحمد عبد المالك محمد، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² - Michael Ramos, **How to Comply with Sarbanes-Oxley Section 404: Assessing the Effectiveness of Internal Control**, third edition, John Wiley & Sons, Inc, United States of America, 2008, p31.

³ - Idem, p32.

2.1.4- الالتزام بالكفاءة:

تعرف الكفاءة على أنها المعرفة والمهارة الضرورية لتحقيق المهام التي تحدد وظيفة الفرد، إذ يتوجب على إدارة المؤسسة إيجاد مستويات لكفاءة الوظائف من خلال تزويد العاملين لديها بمختلف المهارات الضرورية لأداء العمل المطلوب، والعمل على التأكد من أن الذين يقومون بالتنفيذ لديهم التدريب والخبرة والتأهيل العلمي المناسب لأداء العمل.

فالأخلاقيات بدون كفاءة هي كالنظرية بدون تطبيق، إذ لا يعتبر كافيا وضع الآليات التي تعزز وتدعم السلوكيات في ظل احترام القانون والمجتمع والأفراد، بل يجب أيضا العمل على ضمان بأن العاملين يتمتعون بالقدرة على التنفيذ الصحيح للمهام الموكلة إليهم، ويتحقق ذلك من خلال وضع توصيف وظيفي لمختلف الوظائف، ومن ثم تحديد درجة المعرفة والمهارة المطلوبة لأداء الواجبات بكفاءة.¹

3.1.4- مشاركة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق:

تعد مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في أي مؤسسة ذات تأثير جوهري على البيئة الرقابية، ومن ثم على نظام الرقابة الداخلية ككل. فوجود مجلس إدارة يقوم بمهامه بفاعلية، وكذلك لجنة تدقيق منبثقة عنه من شأنه منع تحكم وسيطرة الإدارة على الرقابة.²

إذ تمارس الإدارة العليا دورا رقابيا هاما من خلال فحص ومراقبة الأنشطة والأعمال التي تتم في المؤسسة بشكل مستمر، وهذا بغرض تحديد الممارسات الخاطئة ومن ثم تصويبها. أما لجنة التدقيق فهي عبارة عن لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة خارجيين لا دخل لهم بالسياسات التنفيذية ومستقلون عن الإدارة، حيث تتكون عادة لجنة التدقيق من المديرين غير التنفيذيين في المؤسسة، ومن المهام الموكلة إلى لجنة التدقيق هو التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أهداف المؤسسة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة، إضافة إلى تدعيم استقلال كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لإنجاز أعمالهما دون تأثيرات أي جهة. وتعتبر لجنة التدقيق حلقة الوصل بين مجلس الإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، الهدف الأساسي من تشكيلها هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساهمة مجلس الإدارة. ويمكن أن تقوم هذه اللجنة بكثير من المهام منها:³

ج) مساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها المختلفة.

¹ - Benoit Pigé, **Audit et Contrôle Interne**, 3^e édition, éditions EMS, 2009, p56.

² - طلال الججاري، مرجع سبق ذكره، ص44.

³ - علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سبق ذكره، ص ص175-176.

- ج) التنسيق بين المدقق الخارجي والإدارة وفض النزاع بينهما.
- ج) تسهيل مهمة المدقق الخارجي.
- ج) تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- ج) مناقشة المدقق الخارجي في أية اقتراحات أو توصيات يقدمها.
- ج) زيادة استقلالية المدقق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي.

4.1.4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل:

تعتبر فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل جزء هام من البيئة الرقابية، وهي تعكس مدى التزامها بتطبيق القوانين واللوائح إضافة إلى رغبة الإدارة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أم لا.¹

إن المقصود بفلسفة الإدارة ونمط تشغيلها تلك الإشارات والتلميحات التي تقدمها إدارة المؤسسة للأفراد العاملين بها عن مدى أهمية نظام الرقابة الداخلية وكذلك التصرفات التي تقوم بها، فإذا كانت الإدارة تخالف القوانين واللوائح المنظمة لنشاط المؤسسة، فإن ذلك سيؤدي إلى نشاط مماثل من قبل الأفراد العاملين فيها الأمر الذي سيؤثر سلباً على فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، أما إذا كانت الإدارة تلتزم بهذه اللوائح والقوانين فإن هذا السلوك من شأنه أن ينعكس إيجاباً على بقية الأفراد العاملين في المؤسسة من خلال التزامهم بتطبيق ضوابط الرقابة الداخلية الموضوعة.

ولفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل تأثير مهم على البيئة الرقابية، وهذا بغض النظر عن الأهمية المعطاة لعوامل البيئة الرقابية الأخرى. وتشمل فلسفة الإدارة ونمط التشغيل مجال واسع من الخصائص تتضمن على سبيل المثال؛ منهج الإدارة العليا لدخول مخاطر الأعمال ومراقبتها، والمواقف والتصرفات اتجاه التقرير المالي وقضايا الضريبة...²

ويمكن استنتاج بأن فلسفة الإدارة ونمط تشغيلها هي مؤشر على اهتمام الإدارة بإيجاد بيئة رقابية فعالة من خلال بعض المظاهر السلوكية مثل مدى استعدادها لدخول عمليات تتسم بالمخاطرة العالية، وكذا نظرتها إلى دقة وعدالة القوائم المالية.

5.1.4- الهيكل التنظيمي:

إن نقطة البدء الرئيسية في تصميم أو تطوير نظام الرقابة الداخلية هي الإطار التنظيمي للمؤسسة والذي ينبغي أن يحدد خطوط السلطة والمسؤولية في المؤسسة بطريقة سليمة تسهل عملية التخطيط والرقابة والمتابعة. ويمثل الهيكل التنظيمي جزءاً هاماً من البيئة الرقابية لأي

¹ - عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

² - Michael Ramos, Op. Cit, p33.

مؤسسة، فهو بمثابة الخطة أو الخريطة التنظيمية التي تحدد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، ومسؤوليات الأفراد، والعلاقات داخل المؤسسة.

يعرف الهيكل التنظيمي بأنه نظام مؤلف من شبكات المهام أو الوظائف، تقوم بتنظيم العلاقات والاتصالات التي تربط أعمال الأفراد والمجموعات معاً، ويتعلق الهيكل التنظيمي بالإجراءات المرتبطة بتقسيم العمل وتحديد المسؤوليات بين العاملين بالمؤسسة حيث يوفر تأكيد بأن العمليات تنفذ وفقاً للسياسات الموضوعية، وبفعالية وأن أصول المؤسسة يتم المحافظة عليها. ويعد الهيكل التنظيمي ووجوده بشكل سليم نقطة البدء في وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، إذ يحدد بوضوح السلطة والمسؤولية التي تتم المساءلة على أساسها، فكلما كانت الواجبات محددة بدقة والمسؤوليات واضحة كان من السهل الحصول على نظام كفؤ وفعال للرقابة الداخلية، كما يجب أن يتمتع الهيكل التنظيمي بمجموعة من الخصائص لكي يكون أساساً سليماً لوجود نظام فعال للرقابة الداخلية والتي من أهمها: ¹

➤ البساطة والوضوح من حيث تحديد خطوط السلطة والمسؤولية؛

➤ المرونة بحيث يسمح باستيعاب التوسعات المستقبلية في نشاط المؤسسة.

ومن الجوانب الهامة في وضع هيكل تنظيمي الأخذ بعين الاعتبار نطاق السلطة والمسؤولية والخطوط الملائمة للتقرير، وما يعتبر ملائماً يختلف بحسب الحجم والتعقيد واحتياجات المؤسسة.²

يتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة المؤسسة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، يقوم كل إدارة أو قسم بتنفيذ هذه الأنشطة لتصبح مسؤولة عن تنفيذها أمام مستوى أعلى منه في الخريطة التنظيمية.³

6.1.4- تحديد السلطة والمسؤولية:

تعكس طريقة الإدارة في تحديد السلطات والمسؤوليات في المؤسسة، الأسلوب الذي تتبعه في الفصل بين المسؤوليات والوظائف فيما بين الأقسام المختلفة وفيما بين الأفراد داخل هذه الأقسام، حيث أن تركيز السلطات أو التوسع فيها لدى بعض الأفراد قد يؤدي إلى زيادة

¹ - فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع ومنهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية: دراسة نظرية تحليلية 35 92 2012 177.

² - Michael Ramos, Op. Cit, p33.

³ - فتحي رزق السوافيري، وأحمد عبد المالك محمد، ص21.

احتمالات وقوع الأخطاء والمخالفات، لهذا فإن تحديد السلطات والمسؤوليات وإجراء الفصل بينها يؤدي إلى تحسين بيئة الرقابة بالمؤسسة.¹

ومن خلال هذا التحديد يتم مساءلة كل شخص عن الأعمال والمهام الموكلة إليه. فالتحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات يحفز الأفراد على العناية بأداء أعمالهم وزيادة كفاءتهم. كما أن التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات من شأنه زيادة فاعلية رقابة الإدارة على الوظائف والمهام المختلفة في المؤسسة، ولتحقيق ذلك يجب توافر الجوانب التالية:²

- تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات، أو مجموعة معينة من الأصول أو الالتزامات أو الحسابات؛
- تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة، وتحديد مؤهلات وخبرات الفرد الذي يشغلها من خلال وضع دليل خاص بذلك؛
- أن يكون لكل موظف رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويتابع ويقوم بأداءه بشكل مستمر.

7.1.4 - سياسات وممارسات الموارد البشرية:

يعتبر العنصر البشري أساس نجاح أي نظام رقابي داخلي، لأن الأفراد في مختلف المستويات الإدارية مسؤولين مسؤولية كاملة عن تصميم وتنفيذ أسس وقواعد نظام الرقابة داخل المؤسسة، فنظام الرقابة الداخلية قد يكون نظاما متكاملًا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى ولكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم توافر الكفاءات البشرية من العاملين والموظفين المسؤولين عن نشاط وأعمال المؤسسة، وعدم تفهمهم ودرايتهم بقواعد وأسس هذا النظام.³

تتضمن سياسات وممارسات الموارد البشرية طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك كيفية تحديد رواتبهم وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم. حيث تقوم عادة إدارة الموارد البشرية في أي مؤسسة بعملية الاختيار والتعيين بغرض الحصول على الشخص الذي يتوافق مؤهله مع متطلبات الوظيفة، وتعد عملية الاختيار والتعيين مفتاح نجاح المؤسسة والتي تمكنها من اكتساب الميزة التنافسية والمتمثلة بنوعية الموارد البشرية التي تمتلكها، والتي يصعب تقليدها من قبل المنافسين الآخرين. كما يجب على سياسات وممارسات الموارد

¹ - صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد4، 2005، ص197.

² - طلال الججاوي، مرجع سبق ذكره، ص45.

³ - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، الطبعة1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص108.

البشرية في المؤسسة أن تشجع النزاهة والسلوك الأخلاقي والكفاءة وأن تعمل على تعزيز قوة وظيفة التقرير المالي.¹

كما تعنى إدارة الموارد البشرية بتدريب الأفراد العاملين لديها بهدف تطويرهم وتمكينهم من اكتساب المعارف والمهارات اللازمة لإنجاز المطلوب منهم بكفاءة، وهذا من خلال وضع برامج دورية لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء المهام والأعمال الموكلة لهم بصفة مستمرة، إذ تزداد قوة نظام الرقابة الداخلية بزيادة خبرات وكفاءات الأفراد العاملين بالمؤسسة.

وتقع على عاتق إدارة الموارد البشرية كذلك مسؤولية وضع سياسات عادلة لنظم الرواتب والأجور والترقيات والمكافآت بعد الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير كالأداء والمؤهل العلمي والخبرة ومستوى صعوبة الوظيفة حتى يشعر الأفراد العاملين في المؤسسة بالعدالة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة رضا الفرد ودافعيته مما ينعكس إيجاباً على أدائه وزيادة إنتاجيته، ومن ثم على أداء المؤسسة ككل.

2.4- تقييم المخاطر

تعتبر المخاطر جزءاً لا يتجزأ من النشاط الإنساني مهما كانت طبيعته، وتكون أثر وضوحاً في النشاط الاقتصادي، وقد تزايدت هذه المخاطر مع التنوع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية، بل وأصبحت صفة ملازمة للاقتصاديات المعاصرة.²

يعرف الخطر على أنه احتمال تحقيق نتائج سلبية غير مرغوب فيها³، ويعكس الخطر تأثير حالة عدم اليقين على الأهداف، حيث تعرف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المخاطر بأنها احتمال وقوع أي أحداث تؤثر على تحقيق الأهداف، وتقاس هذه المخاطر بتأثيرها واحتمالات حدوثها.

يمثل تقييم المخاطر المكون الثاني من مكونات نظام الرقابة الداخلية وفقاً لتقرير COSO، ويشير هذا المكون إلى أن المؤسسة تواجه العديد من المخاطر والتي يجب تحديدها، وتحديد احتمال حدوثها وأهميتها، ومدى تأثيرها على أهداف المؤسسة، ومن ثم اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة تلك المخاطر المحتملة وإدارتها والسيطرة عليها. وتقوم إدارة المؤسسة عادة

¹ - Julie Harrer, **Internal Control Strategies: A Mid to Small Business Guide**, John Wiley & Sons, Inc. United States of America, 2008, p74.

² - بلعزوز بن علي، استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009، ص331.

³ -Kenneth P. Johnson, and Henry R. Jaenicke, **op.cit**, p1.

بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية حتى تتمكن من تخفيض المخالفات والممارسات الخاطئة وحدة تأثيرها إلى أدنى حد ممكن.¹

وتقييم المخاطر هي عملية تحديد مخاطر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وتشكل هذه العملية القاعدة لتصميم الأنشطة الرقابية لمواجهة هذه المخاطر.² يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر، لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء ولخطة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.³

تتضمن عملية تقييم المخاطر المتعلقة بالقوائم المالية تحديد وتحليل المخاطر التي من شأنها أن تؤدي إلى تحريفات مادية في القوائم المالية.⁴ وبذلك فإن عملية تقييم المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية تعني تحديد الظروف والمتغيرات الجديدة التي يمكن أن تؤثر بشكل واضح على عملية تسجيل ومعالجة البيانات المالية والتقرير عنها في القوائم المالية، واتخاذ الإجراءات الضرورية للتعامل مع هذه المخاطر.

هذا وتنشأ المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية من مجموعة من الظروف والأحداث الداخلية والخارجية، والتي من شأنها أن تكون ذات تأثير عكسي على قدرة المؤسسة على تسجيل ومعالجة وإعداد وإصدار هذه التقارير؛ فخارجيا يمكن أن تؤثر التطورات التكنولوجية على أنشطة المؤسسة، كما يمكن أن تفرض التشريعات واللوائح الجديدة والإصدارات المحاسبية الجديدة تغييرات في سياسات المؤسسة، ومن أمثلة العوامل الداخلية الموظفون الجدد وعدم فاعلية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، وحدث خلل في نظم المعلومات وزيادة فرص ارتكاب الاختلاس والسرقة بسبب قدرة العاملين في المؤسسة على الوصول إلى أصولها دون الترخيص لهم ذلك.

¹ - صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري ، مرجع سبق ذكره، ص 199.

² - Rose Hightower, **Op. Cit**, p34.

³ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الرابطة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص51.

⁴ - Julie Harrer, **Op. cit**, p66.

1.2.4- مراحل عملية تقييم المخاطر:

تتم عملية تقييم المخاطر والاستجابة لها على ثلاث مراحل كالتالي:¹

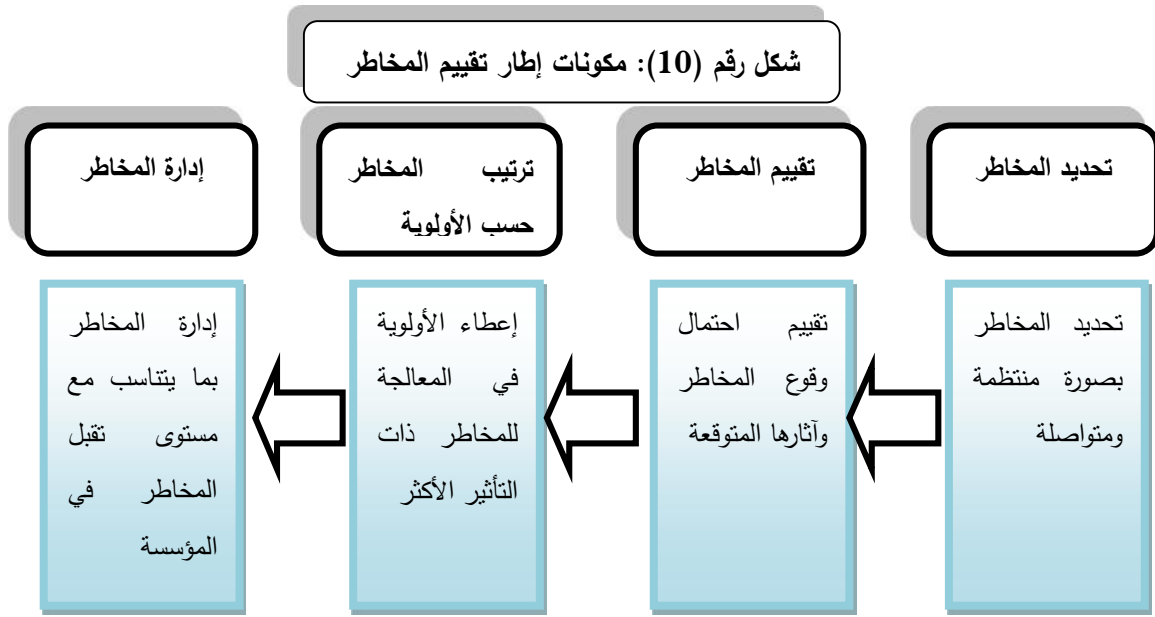
أ- **تحديد المخاطر:** تقوم المؤسسة بوضع أهداف عامة لها، إذ يتم وضع الأساس لأهداف الالتزام، وإعداد التقارير المالية، والكفاءة الإنتاجية، وحماية الموجودات. ومن ثم تضع أهداف فرعية لكل مرحلة من مراحل العمل وتكون هذه الأهداف أكثر وضوحا بالنسبة للمكلفين بتحقيقها، وصولا إلى تحقيق الأهداف العامة.

ب- **تحليل وتقييم المخاطر:** بعد مرحلة تحديد المخاطر من قبل الإدارة فإنها تقوم بدراسة هذه المخاطر وتحليلها ومعرفة أهميتها واحتمالية تكرارها، إذ ينبغي ترتيبها على أساس تأثيرها واحتمال وقوعها من عالية التأثير والأكثر احتمالا أن تحدث ثم التدرج إلى الأقل تأثيرا والأقل احتمالا أن تحدث.

ج- **الاستجابة للمخاطر:** وتقع الاستجابة للمخاطر ضمن الفئات التالية:

- جـ المشاركة (تحويل المخاطر): تقليل احتمالية المخاطر أو تأثيرها بواسطة التحويل أو المشاركة بمقدار من الخطر.
- جـ التقليل (التخفيض): أو معالجة الخطر حيث يتم بموجب هذه الفئة توجيه أكبر عدد من المخاطر بهذه الطريقة.
- جـ التجنب: أو إنهاء النشاط إذ يتم تجنب المخاطر عن طريق عدم التورط في النشاط الذي يسببها.
- جـ القبول (التحمل): لا يتم اتخاذ إجراء لتقليل احتمالية وتأثير المخاطر.

والشكل الموالي يلخص مراحل عملية تقييم المخاطر.



المصدر: خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص672.

3.4 - الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي ثالث المكونات الخمسة التي حددتها لجنة COSO لنظام الرقابة الداخلية، وهي السياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة عند تصميم أنظمة الرقابة في كافة الأنشطة، وضمن مسار العمل اليومي داخل المؤسسة وفي جميع المستويات، ويتم التأكد من الإلتزام بها لضمان تحقيق أهداف المؤسسة، كما يجب أن تؤدي هذه السياسات والإجراءات إلى ضمان الإلتزام بالتوجهات الإدارية والتأكد من اتخاذ الإجراءات الضرورية لإدارة المخاطر.¹

تمثل الإجراءات الرقابية السياسات والإجراءات التي تساعد على التأكد من أنه قد تم اتخاذ الإجراءات والتصرفات اللازمة لمواجهة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة.² كما تشمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من انه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة. هذا وتتم الأنشطة الرقابية من خلال التنظيم وعلى جميع المستويات وعلى جميع الوظائف، ومن أمثلة الأنشطة الرقابية الفصل بين الوظائف، وحماية الأصول، ومراجعة

¹ تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية COSO، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19 1 19، يناير، 2011 13.

² - Alvin A. Arens et al, Op. Cit, p298.

الأداء، والتصريح بالعمليات. ويتطلب نموذج COSO تصميم الأنشطة الرقابية لمواجهة المستويات غير المقبولة من المخاطر والتي سبق تحديدها في مرحلة تقييم المخاطر.¹

يعد تصنيف الأنشطة الرقابية إلى ثلاث فئات أفضل الطرق لخصر الأنشطة الرقابية الأكثر شيوعاً والتي تتضمن:²

– **الأنشطة الوقائية Preventive controls**: وهي مجموعة إجراءات يتم وضعها بهدف منع وقوع أي أخطاء أو انحرافات، وتكون هذه الإجراءات جزءاً من الأعمال الاعتيادية للمؤسسة مثل الفصل بين الوظائف المتعارضة، وتفويض مناسب للصلاحيات، وتوثيق كافي للمستندات، ووجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية، والحماية المادية للأصول...³

– **الأنشطة الكاشفة Detective controls**: وهي الإجراءات التي يتم وضعها بهدف اكتشاف الأخطاء والانحرافات عند وقوعها، ومثال ذلك تقييم الأداء، وإجراء المطابقات بين الحسابات، والجرد الفعلي...⁴

– **الأنشطة التصحيحية Corrective controls**: وهي الإجراءات التي تعمل على حل المشاكل المختلفة، ومن الأمثلة عليها وجود نظام لمعالجة الأخطاء المكتشفة، ونظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وقيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفاءتها.

وتشمل الإجراءات الرقابية العناصر التالية:⁴

1.3.4 – عمليات فحص الأداء:

وهي اختبارات مستقلة تتم عن طريق طرف ثالث ليس له ارتباط مباشر بذلك النشاط، وتهدف هذه الاختبارات إلى تقييم أداء العاملين في مختلف المستويات الإدارية، وهذا من خلال قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وفقاً للموازنات التخطيطية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في حال وجود بعض الإختلالات وكذلك متابعة تقارير التشغيل داخل كل قسم في المؤسسة.

¹ - Spencer Pickett, Op. Cit, p197.

² – علي حسين الدوغجي، وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، ص 420.

³ – رائد جبر، مرجع سبق ذكره، ص 13.

⁴ – الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص ص 386 – 387.

2.3.4- معالجة البيانات:

وتشمل مجموعة الإجراءات التي يتم اتخاذها من قبل إدارة المؤسسة بغرض متابعة العمليات المختلفة وكذلك معالجتها بالطريقة الصحيحة والمناسبة.

3.3.4- إجراءات الرقابة المادية:

تشمل مجموعة الإجراءات والضوابط التي تهدف إلى تأمين أصول المؤسسة وتوفير الحماية المادية والإلكترونية لها. فالأصول والسجلات التي لا يتم حمايتها بشكل كاف يمكن أن تتعرض للسرقة والتلف. ويتطلب هدف المحافظة على الأصول أن يكون الاتصال بها مباشرة مقصوراً على الأفراد المصرح والمرخص لهم بذلك من قبل إدارة المؤسسة، كما يمكن أن تتم الرقابة على الأصول من خلال اتخاذ مجموعة من التدابير الوقائية الملموسة كتزويد المستودعات بأجهزة إنذار متطورة واستخدام الأقفال والحراس لحمايتها من السرقة، واستخدام الخزائن التي تتوفر بها وسائل الحماية اللازمة لحفظ النقدية.

4.3.4- فصل المهام:

إن الهدف الأساسي من فصل المهام والواجبات بين الأفراد المختلفين هو من أجل تخفيض احتمالات الخطأ والتصرفات غير الملائمة وغير القانونية أثناء التنفيذ العادي للمهام، حيث أن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالعمليات، والتسجيل في الدفاتر، والاحتفاظ بالأصول من شأنه أن يقلل احتمالات حدوث الخطأ والغش والاحتيال أثناء القيام بالواجبات العادية.

يعتمد الفصل السليم بين مسؤوليات الأفراد العاملين في المؤسسة على قواعد ومبادئ رئيسية وهامة تساعد على زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية، وأهم هذه المبادئ الفصل بين الوظائف الرئيسية التالية:

- **الترخيص:** وتمثل عملية تفويض أو تصريح لأداء العمليات المختلفة؛
- **التسجيل:** وتمثل في عملية إيجاد إثبات مستندي للعملية المالية وإدخالها وقيدتها في السجلات المحاسبية، وتشمل تسجيل العمليات بمبالغها الصحيحة وفي المدة المحاسبية التي نفذت فيها ثم تبويب هذه العمليات في الحسابات المناسبة؛
- **حياسة الأصل أو الاحتفاظ به:** وتمثل عملية الرقابة المادية على الأصول والسجلات.

4.4- نظام المعلومات والاتصال

تعتبر المعلومات جزء أساسي من عملية الرقابة، إذ لا تستطيع الإدارة القيام بوظائفها بدون وجود معلومات، كما أن تبادل المعلومات الخاصة بعملية الرقابة الداخلية تقدم مادة أساسية تستطيع الإدارة من خلالها تقييم فاعلية الرقابة الداخلية،¹ فالمعلومات تعتبر ضرورية كي تقوم المؤسسة بتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية دعماً لتحقيق أهدافها.

أما الاتصالات فهي أمر متأصل في كافة نظم المعلومات، إذ يجب توصيل المعلومات إلى مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة في شكل وإطار زمني معين لتمكينهم من القيام بالواجبات والمسؤوليات المكلفين بها، وإلى مختلف الأطراف الخارجية الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة، وبذلك فإن الاتصالات تتم داخلياً وخارجياً فهي توفر للمؤسسة المعلومات اللازمة لتنفيذ أنشطة الرقابة الداخلية، كما أنها تمكن الموظفين من فهم مسؤوليات الرقابة الداخلية وأهميتها في تحقيق الأهداف.

وفقاً لهذا المقوم فإنه وحتى تتحقق الفعالية لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة فإنه من الضروري وجود نظام للمعلومات والاتصال يعمل على إنتاج المعلومات الملائمة ومن ثم توصيلها في الوقت المناسب من أعلى لأسفل ومن أسفل لأعلى أو بشكل أفقي بغرض نشر السياسة الرقابية على جميع المستويات الإدارية والأفراد داخل المؤسسة،² وهذا من خلال إيجاد قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق هذه المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية بالمؤسسة، كما يجب أن يكون هناك اتصال فعال مع الجهات الخارجية.

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف إعداد القوائم والتقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من مجموعة الإجراءات والطرق المحاسبية والسجلات التي وضعت لتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقارير عن عمليات المؤسسة، والتي من شأنها كذلك ضمان استمرارية المحاسبة عن أصول المؤسسة وخصومها وحقوق المساهمين فيها.

يقصد بالنظام المحاسبي مجموعة أو سلسلة الخطوات والإجراءات التي من خلالها يتم التعامل مع الأحداث والظروف الاقتصادية في المؤسسة، حيث يتم جمع وتحليل وتسجيل وتصنيف البيانات المالية وتلخيصها ومن ثم التقرير عنها. ويعد النظام المحاسبي بمثابة مصدر للمعلومات والتقارير المطلوبة من مختلف المستويات الإدارية، تؤثر جودة المعلومات التي يفرزها

¹ - علي حسين الدوغجي، وإيمان مؤيد الخيرو، مرجع سبق ذكره، ص 421.

² - صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مرجع سبق ذكره، ص 200.

على قدرة الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة، وعلى موثوقية القوائم والتقارير المالية المتعلقة بالمؤسسة.

- يشتمل نظام المعلومات والاتصال المحاسبي على جملة من الأهداف الفرعية التي يجب على نظام الرقابة الداخلية تحقيقها لمنع حدوث الأخطاء في دفاتر اليومية وتتمثل في الآتي:¹
- مشروعية تسجيل العمليات: بحيث لا تسمح إجراءات الرقابة بتسجيل عمليات وهمية؛
 - دقة تفويض العمليات: بما يكفل المحافظة على أصول المؤسسة؛
 - شمولية تسجيل العمليات: بحيث تمنع إجراءات الرقابة حذف أية عمليات سبق أن تم تسجيلها؛
 - دقة قياس قيمة العمليات: وسلامة عملية الاحتساب والتسجيل بما يكفل إظهارها في القوائم المالية بقيمتها الصحيحة؛
 - دقة تبويب العمليات وفقا لدليل الحسابات: وبما يكفل سلامة عرضها في القوائم المالية؛
 - تسجيل العمليات في التوقيت المناسب: لضمان تسجيل كل العمليات التي حدثت في الفترة المحاسبية الخاصة بها؛
 - سلامة عمليات الترحيل في السجلات المساعدة: لضمان صحة التلخيص ومن ثم سلامة إعداد القوائم المالية.

يعتبر توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها، باعتبار أن النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة، كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة من مختلف المستويات الإدارية. وحتى ينجح النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية فيجب أن يستند على مجموعة من المقومات التي قد تختلف تفاصيلها من مؤسسة اقتصادية إلى أخرى تبعا لعدة عوامل أهمها؛ حجم المؤسسة، وطبيعة نشاطها، والإمكانات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل النظام، وطبيعة النظام من كونه يدويا أو آليا، وتشمل هذه المقومات:²

- مجموعة مستندية
- مجموعة دفترية
- دليل الحسابات
- مجموعة التقارير والقوائم المالية.

¹ - طلال الججاري، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

² - قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، وزياد هاشم يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، 2003، ص ص 19-20.

1.4.4- المجموعة المستندية: إن تصميم نظام محاسبي سليم يعتمد على وجود مجموعة مستندية كاملة تتوفر فيها كل المقومات الكفيلة بإثبات كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وتعتبر المستندات مصدراً للقيود ودليلاً للإثبات على أن يراعى في تصميمها مجموعة من الاعتبارات كأن يستوفي المستند النواحي القانونية والشكلية، وأن ترقم المستندات بشكل يسمح بعملية الرقابة على المستندات المفقودة، وأن تتسم هذه المستندات بالوضوح والبساطة وأن تكون موقعة ومختومة.¹

تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي مؤسسة والأساس المهم في عمل النظام من حيث الآتي:

- توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام.
- تمثل المستندات أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.
- تمثل المستندات سجلاً تاريخياً للمؤسسة نظراً لما تحتويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة أو الفترات الزمنية السابقة.

2.4.4- المجموعة الدفترية: تتمثل المجموعة الدفترية في كافة الدفاتر والسجلات التي يتم فيها تفريغ كافة البيانات المستخرجة من واقع الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة ومن ثم معالجتها من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3.4.4- دليل الحسابات: يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها المؤسسة، فهو خطة لتبويب الحسابات بما يتفق وطبيعة المؤسسة، ويبين الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية التي تندرج تحتها مع إعطاء شرح لكل حساب وطبيعة العمليات التي تسجل به، وبذلك يعتبر دليل الحسابات أداة مساعدة من شأنها تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والتبويبات والترقيبات، إضافة لما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح لبعض المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة.

4.4.4- مجموعة التقارير والقوائم المالية: تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج العمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية، وتتضمن هذه المجموعة العديد من التقارير والقوائم المالية

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 23-24.

والمحاسبية سواء كانت إلزامية أو اختيارية، يقدم البعض منها لجهات خارجية والبعض الآخر لجهات داخلية على مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة.¹

5.4- المتابعة:

من الضروري أن تقوم إدارة المؤسسة بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها للتحقق من كفاءة وفعالية النظام من جهة، وتحديد إمكانيات التطوير والتحسين في هذا النظام ليتلاءم مع التغيرات المستمرة في بيئة العمل من جهة أخرى.

يتضمن هذا المقوم من مقومات الرقابة الداخلية إجراء تقييم مستمر ودوري لجودة أداء نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة لتحديد مدى الالتزام بضوابط الرقابة المصممة، وتحديد مدى فعاليتها ومدى وجود ثغرات بها وإمكانية تعديلها حسب التغيرات في الظروف.²

إن متابعة عناصر الرقابة الداخلية الممثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية، والمعلومات والاتصال، هي عملية الغرض منها تقييم كفاءة وفعالية أداء نظام الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وتتم هذه العملية من خلال المراقبة المستمرة التي تتم في سياق العمليات، أو التقييمات الدورية المنفصلة أو المزج بينهما.³

يتضمن مقوم المتابعة مبدئين أساسيين هما؛ اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة والمنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية كلما كان ذلك مناسباً.⁴ ومن الأدوات المستخدمة لمتابعة فعالية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية هو وجود إدارة للتدقيق الداخلي، والتي يجب أن تقدم تقارير بنتائج المتابعة إلى مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، على أن تتم هذه العملية بواسطة أفراد مؤهلين لذلك.⁵

وفي هذا الإطار يعتبر التدقيق الداخلي إحدى الأدوات الرقابية التي يتم الاعتماد عليها بهدف تحسين العملية الرقابية ككل، من خلال قياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى على تحقيق أهدافها وتقييمها، فالتدقيق الداخلي يمثل بؤرة النظام الرقابي. كما يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة

¹ - كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص287.

² - صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مرجع سبق ذكره، ص201.

³ - Spencer Pickett, Op .Cit, p198.

⁴ - رشا بشير الجرد، مرجع سبق ذكره، ص226.

⁵ - محمد السيد سرايا وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص30

صمام الأمان بالنسبة للإدارة العليا للتأكد من أن السياسات والإجراءات الموضوعية من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة.

يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تأكيدى موضوعي واستشاري مستقل مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها. وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

يلاحظ أن هذا التعريف قد أبرز دوراً أكثر تطوراً للتدقيق الداخلي، فهو لم يعد يشتمل الجوانب المالية والمحاسبية فقط بل امتد ليشمل مختلف العمليات، إضافة إلى اعتباره نشاطاً مضيفاً للقيمة. وبهذا التعريف فقد أصبح التدقيق الداخلي يتضمن تقديم نوعين من الخدمات:

- خدمات تأكيدية:

إن عملية التأكيد العملية التي يعبر فيها الممارس عن استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بناءً على مقاييس معينة، وخدمات التأكيد هي خدمات مهنية تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات وبالتالي تحسين عملية الاستفادة منها في اتخاذ القرارات¹. وهي تتضمن الفحص الموضوعي للأدلة بغرض تقديم تقييم مستقل لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ومن بين ما تشمله خدمات التأكيد العمليات المالية، ومختلف جوانب الأداء، والالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والتعليمات أو أي متطلبات أخرى وأنظمة الحماية.

- خدمات استشارية:

تتضمن الخدمات الاستشارية تقديم المشورة للعميل والتي يتم الاتفاق على طبيعتها ونطاقها معه، وهذا بهدف الحصول على قيمة مضافة لعمليات المؤسسة وتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة. وذلك بدون تكليف المدقق الداخلي بأي مسؤوليات إدارية في هذا السياق، ومن الأمثلة عليها الاستشارات والدراسات والتحليلات والدورات التدريبية. ويقوم المدقق الداخلي بتقديم الاستشارات بناءً على:²

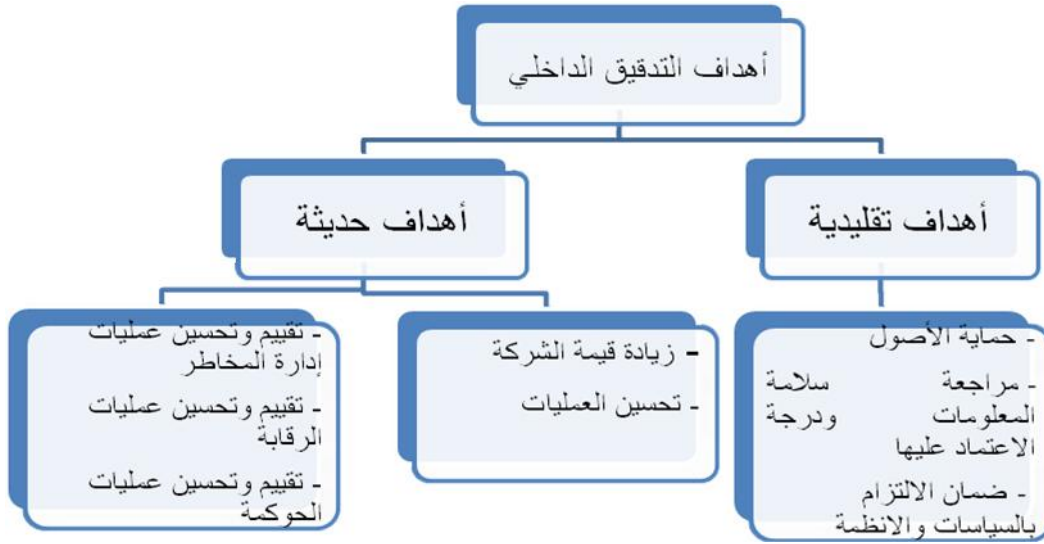
- تكليفه بطريقة رسمية مكتوبة ومحددة الأهداف؛
- تكليفه بطريقة غير رسمية من خلال المشاركة في اللجان أو فرق العمل أو الإجابة على أية استفسارات؛
- تكليفه بطريقة متخصصة مثل المشاركة في فرق لإنجاز الاندماج أو التملك؛
- تكليفه بالمشاركة في خطة عمل طارئة.

¹ - علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سبق ذكره، ص 38.

² - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سبق ذكره، ص 59.

من هذين النشاطين أصبح هدف التدقيق لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الأخطاء بل انتقل إلى هدف أشمل يتمثل في تطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء أعمالها بكفاءة عالية. والشكل الموالي يلخص أهداف التدقيق الداخلي.

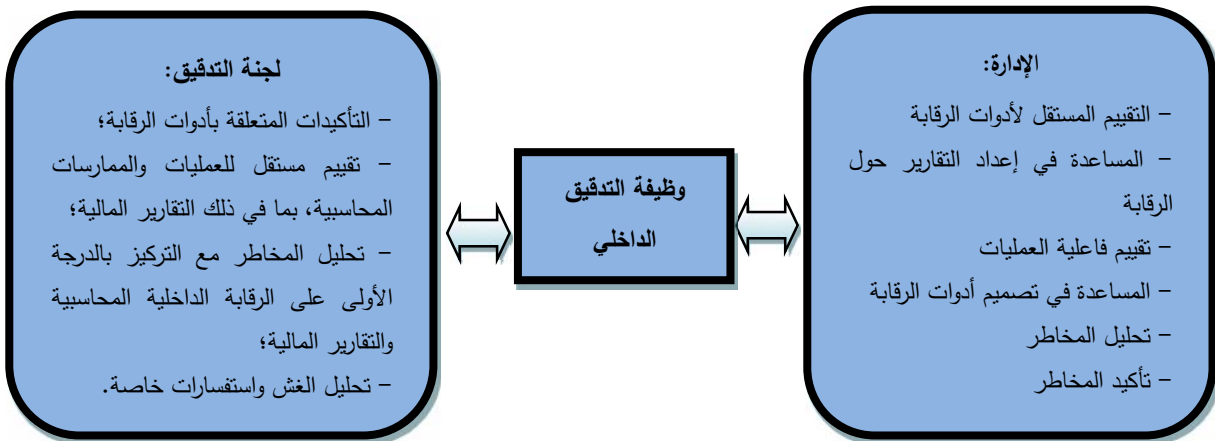
شكل رقم (11): أهداف التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة.

إن وظيفة التدقيق الداخلي هي نشاط داخلي يهدف إلى خدمة كل الأفراد في المؤسسة، وهو يتضمن الفحص والتقييم، ويلخص الشكل التالي مطالب الإدارة ولجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي.

شكل رقم (12): الطلب على التدقيق الداخلي



Source: Dana R.Hermanson and Larry E.Rittenberg, **Internal Audit and Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, p33.

يتضح من هذا الشكل اختلاف مطالب كل من الإدارة ولجنة التدقيق من نشاط التدقيق الداخلي، فبينما تريد الإدارة من المدقق كل من خدمات التأكيد والاستشارة، تهتم لجنة التدقيق أكثر بخدمات التأكيد المتعلقة بالرقابة.

يلخص الجدول رقم 04 المكونات الخمسة للرقابة الداخلية كما جاءت في تقرير لجنة COSO لعام 2013 وكذا المبادئ 17 المدعمة لها.

جدول رقم (04): مكونات الرقابة الداخلية ومبادئها

المقومات	عدد نقاط التركيز	المبادئ
البيئة الرقابية	20	1- الالتزام بالنزاهة والأخلاقيات؛
		2- الإشراف على الرقابة الداخلية من قبل مجلس إدارة مستقل عن الإدارة؛
		3- وضع الإدارة وبإشراف من المجلس، الهياكل وخطوط عرض التقارير، والسلطات والمسؤوليات المناسبة سعياً إلى تحقيق الأهداف؛
		4- الالتزام بجذب وتطوير والاحتفاظ بأفراد أكفاء؛
		5- مساعدة الأفراد حول مسؤولياتهم عن الرقابة الداخلية؛
تقييم المخاطر	17	6- تحديد الأهداف بشكل واضح وكاف للتمكين من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف؛
		7- تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف كأساس لتحديد كيفية إدارتها؛
		8- الأخذ بعين الاعتبار لاحتمالات الغش أو الاحتيال في تقييم مخاطر تحقيق الأهداف؛
		9- تحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية؛
الأنشطة الرقابية	16	10- اختيار وتطوير أنشطة للرقابة تساهم في التخفيف من حدة المخاطر إلى مستويات مقبولة؛
		11- اختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على التكنولوجيا لدعم تحقيق الأهداف؛
		12- نشر الأنشطة الرقابية من خلال السياسات Policies

<p>والإجراءات Procedures؛</p>		
<p>13- استخدام معلومات ملائمة وذات جودة لدعم عمل الرقابة الداخلية؛ 14- توصيل المعلومات داخليا، بما في ذلك أهداف ومسؤوليات الرقابة الداخلية لدعم أداء الرقابة الداخلية؛ 15- التواصل مع الأطراف الخارجية حول المسائل التي من شأنها التأثير على أداء الرقابة الداخلية.</p>	<p>14</p>	<p>المعلومات والاتصال</p>
<p>16- اختيار وتطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة أو المنفصلة أو كلاهما للتأكد من وجود وأداء مكونات الرقابة الداخلية 17- تقييم أوجه قصور الرقابة الداخلية وإيصالها في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة</p>	<p>10</p>	<p>الإشراف والمتابعة</p>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission COSO, **Internal Control- Integrated Framework Executive Summary**, May 2013, pp6-7.

III- المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها:

يلاحظ المتتبع للأدبيات المحاسبية وجود اهتمام متزايد في السنوات الأخيرة بأنظمة الرقابة الداخلية، التي تعد على درجة عالية من الأهمية للإدارة والمدقق الداخلي والخارجي. فهي بمثابة خط الدفاع الرئيسي الذي يحمي مصالح المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة. لذلك أكدت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على أهمية تصميم وتنفيذ نظام للرقابة الداخلية، وعلى ضرورة التقييم المستمر له بهدف تحديد نقاط القوة والضعف فيه وهذا بغية المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

1- المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة للإدارة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي والسؤال الذي يطرح هنا على من تقع مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟ وعلى من تقع مسؤولية تحقيق فعالية النظام؟ هذا ما سنحاول الإجابة عليه.

1.1- الرقابة الداخلية والإدارة:

لما كانت إدارة المؤسسة بمثابة وكيل عن أصحاب المصلحة، فإنه يقع على عاتقها مسؤولية إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه¹، فإدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والإشراف المستمر على تنفيذه وتعديله بما يتناسب مع التغير في الظروف المحيطة بالمؤسسة، بحيث يحقق هذا النظام أهداف حماية أصول المؤسسة، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، وكذلك تحقيق أكبر قدر من الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة، وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل إدارة المؤسسة.

إن تصميم وتنفيذ وتقييم نظام الرقابة الداخلية هو التزام يقع أساسا على عاتق إدارة المؤسسة، حيث تقوم الإدارة بوضع خطة تنظيمية مناسبة ونظام تفويض للقيام بالعمليات، وتوفير مجموعة من العاملين الأكفاء، ومعايير سليمة للأداء بالإضافة لنظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة عن كافة الأنشطة وإعداد القوائم المالية وتحقيق الرقابة على العمليات المختلفة. ولا

¹ - يوسف محمود جريوع، مرجع سبق ذكره، ص105.

تنتهي مسؤولية الإدارة عند تصميم ووضع نظام الرقابة الداخلية، بل يجب إخضاع هذا النظام للإشراف المستمر حتى يمكن التحقق من أن:¹

➤ أن السياسات المرسومة تترجم وتنفذ بشكل سليم.

➤ أن التغييرات في العمليات لا تهدف إلى تعقيد الإجراءات أو أن تصبح غير كافية.

➤ أنه يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية فور حدوث تغييرات.

وبناء على ما سبق فإنه يمكن تلخيص مسؤولية الإدارة تجاه نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

- **فاعلية التصميم:** ويقصد بها التحقق من أن الإجراءات التي وضعت كافية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش، وأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بشكل سليم.

- **فاعلية التشغيل:** ويقصد بها التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية يعمل كما هو مصمم له، وأن الإجراءات الرقابية مطبقة كما هو مخطط لها، ومن أن الذين يقومون بتشغيل نظام الرقابة الداخلية لديهم التفويض والتأهيل المناسبين.

2.1- مسؤولية المدقق الخارجي:

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق أو البداية التي عندها يبدأ مدقق الحسابات الخارجي عمله لإعداد برنامج تدقيقه، وتحديد نسبة الاختبارات التي سيقوم، وحجم العينات المناسب لإجراء هذه الاختبارات، وذلك في ضوء ما يسفر عنه فحصه وتقييمه لأنظمتها المختلفة.

تتخصص مسؤولية المدقق الخارجي في القيام بإجراءات خاصة لدراسة وفهم نظام الرقابة في مرحلة التمهيد للتخطيط وفي مرحلة التخطيط من أجل تحديد درجة قوة أو ضعف النظام وبالتالي تحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تحديد درجة اعتماده على النظام لتحديد حجم الاختبارات الخاصة بالأرصدة والعمليات والعرض والإفصاح.²

بذلك لا يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن وضع وتصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، بل تتمثل مسؤوليته أساساً في القيام بإجراءات لدراسة وفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية في إطار قيامه بمهمة تدقيق القوائم المالية للمؤسسة.

¹ - السيد أحمد السقا، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² - علي عبد القادر الذنبيات، مرجع سبق ذكره، ص 172.

يقوم المدقق الخارجي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث مدى كفاءته من ناحية التصميم وملاءمته لظروف المؤسسة وحاجاتها المختلفة. ويلى دراسة النظام من حيث التصميم القيام بفحص وتقييم النظام من ناحية التنفيذ للتأكد من مطابقة التنفيذ للنظام الموضوع، وتحديد مجالات الانحراف عنه والأسباب التي أدت لذلك¹. ما يعني أن عمل المدقق لا يقتصر على تقييم نظام الرقابة الداخلية كما هو مصمم بل يتعداه إلى دراسة وفهم وتقييم النظام كما هو منفذ فعلا، لأنه قد يكون النظام سليما من الناحية النظرية ولكن الكيفية التي يعمل بها في الواقع غير صحيحة.

في هذا المجال يمكن للمدقق استخدام طريقة الاستفسارات والاستقصاءات، فقد تكون استفسارات المدقق شفوية وقد تكون مكتوبة في شكل قوائم استقصاء(استبيان) لطرح مجموعة من الأسئلة على الأفراد العاملين للإجابة عليها بغرض الحكم على مدى كفاءة النظام، وتفضل الوسيلة الأخيرة عندما يرغب المدقق في الاحتفاظ بنتيجة الاستفسار في ملفه الدائم أو الجاري للرجوع إليها في وقت آخر.

وفقا للإصدارات الدولية للتدقيق يجب على المدقق الخارجي أن يعد تقريرا بكافة نواحي الضعف الموجودة في تصميم أو تشغيل نظام الرقابة وإبلاغ الإدارة به أولا بأول وعلى وجه السرعة، مع ضرورة الإشارة في هذا التقرير إلى أن المدقق الخارجي قد توصل إلى نقاط الضعف هذه نتيجة لعملية التدقيق التي قام بها بغرض إبداء الرأي في القوائم المالية وليس بغرض تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.²

خلاصة لما سبق يمكن القول أنه وبالرغم من أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي لارتباطها الوثيق ببرنامج التدقيق، فإنه ليس من مسؤولية المدقق وضع نظام سليم للرقابة الداخلية أو تعديل النظام المطبق في الواقع فذلك من مسؤولية الإدارة، إلا أن على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة أو لجنة التدقيق عن مواطن الضعف أو القصور في النظام من أجل إجراء التصحيح اللازم.

وقد أوضح معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي عن نظام الرقابة الداخلية ما يلي:

¹ - محمود شوقي عطا الله، مرجع سبق ذكره، ص252.

² - محمد السيد سرايا وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص52.

1.2.1- بالنسبة للرقابة الإدارية:

لا يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن دراسة وفهم وتقييم وسائل وأدوات هذا النوع من الرقابة الداخلية لأنها لا ترتبط بعمل المدقق ولا تؤثر على برنامج التدقيق الذي تم إعداده، إضافة إلى كون أهداف الرقابة الإدارية المتعلقة برفع وتنمية الكفاءة الإنتاجية لعمليات المؤسسة والتأكد من التزام جميع الأفراد العاملين بالمؤسسة بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة هي أهداف تهم بالدرجة الأولى إدارة المؤسسة وليس المدقق الخارجي.

لكن إذا تبين للمدقق أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على مدى سلامة السجلات المحاسبية ودلالة القوائم المالية عن نتائج المؤسسة ومركزها المالي، وجب عليه في هذه الحالة دراسة وفهم وتقييم هذا النوع من الرقابة الداخلية.

ومن ثم يمكن القول بأن الرقابة الإدارية لا تخضع لتقييم مدقق الحسابات الخارجي إلا في الحدود التي يرى فيها هذا الأخير أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والقوائم المالية المتعلقة بالمؤسسة.

2.2.1- بالنسبة للرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن دراسة وفهم وتقييم وسائل وأساليب الرقابة المحاسبية لما لهذا النوع من الرقابة الداخلية من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق وأهداف التدقيق الواجب تحقيقها.

حيث أن اهتمام مدقق الحسابات الخارجي ينصب على دقة وصحة وسلامة السجلات المحاسبية للمؤسسة، فهو يهتم بالرقابة الموجهة لتحقيق هدف الوصول إلى بيانات مالية ذات مصداقية والتي لا شك أنها ذات تأثير مباشر على موثوقية القوائم المالية للمؤسسة، والرقابة المحاسبية بوسائلها وأساليبها تهدف إلى التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، وبهذا يكون مدقق الحسابات الخارجي مطالب بدراسة وفهم وتقييم أساليب ووسائل الرقابة المحاسبية.

3.2.1- بالنسبة للضبط الداخلي:

يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً كذلك عن دراسة وفهم وتقييم وسائل وأدوات الضبط الداخلي باعتبار أن هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول وممتلكات المؤسسة من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال، حيث يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف.

3.1- مسؤولية المدقق الداخلي:

يقوم المدقق الداخلي بدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بقصد العمل على تحسينها وإحكامها، وقد نصت معايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين في أمريكا على أنه يجب أن يتضمن مجال عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة والحكم على درجة متانتها.¹

فقد أكد المعيار رقم 2130 "الرقابة" من المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي أنه يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها. كما ذكر المعيار 2130/ت/1 ضرورة قيام المدقق الداخلي بتقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل وأنظمة المعلومات، وذلك من حيث:

- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛
- موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛
- فعالية وكفاءة العمليات والبرامج بالمؤسسة؛
- حماية الأصول؛
- الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

2- فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

تعتبر بنية الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتياطية، وأداة مهمة للإدارة في تنظيم سير العمل وضمان حسن أداء العمليات وحماية الأصول والأموال في المؤسسة من كل عبث فيها، ما يجعل الإفصاح عن مدى قوة وفعالية الرقابة الداخلية من قبل مجلس الإدارة، ثم قيام مراجع الحسابات الخارجي بتقويم تقرير مجلس الإدارة من القضايا المعاصرة التي طرحتها أدبيات المراجعة وطالبت بها قوانين بعض الدول المتقدمة وتبنتها الممارسة العملية في دول أخرى.²

¹ - خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص381.

² - حسين القاضي وآخرون، دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية_سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد 2، 2006، ص 175.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الفعال واحدا من أفضل طرق الدفاع التي تحمي المؤسسة من الفشل، حيث يعتبر محركا رئيسيا لأداء المؤسسة من خلال إدارة المخاطر التي تتعرض لها، والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح، وتقليل فرص حدوث الأخطاء المحاسبية، والتصرفات غير القانونية المخالفة للتعليمات واللوائح.

كما يوفر نظام الرقابة الداخلية الفعال تأكيدات (ضمانات) معقولة بخصوص تحقيق أهداف المؤسسة، فهو من شأنه أن يقلل خطر عدم تحقيق أحد فئات الأهداف (العمليات، التقارير، الالتزام) أو كلها إلى مستوى مقبول، فالحكم على فعالية الرقابة الداخلية يكون بناء على مدى توافقها وتحقيقها لأهداف المؤسسة.¹ ونستخلص مما سبق أن نظام الرقابة الداخلية يكون فعالا عند تحقيق الأهداف التي تم تصميمه وتنفيذه لأجلها.

من أجل المحافظة على فعالية نظام الرقابة الداخلية فإنه ينبغي أن يتم التقييم المستمر وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام، فإذا كانت إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل فعال للرقابة الداخلية فإنها مسؤولة أيضا عن تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وفقا للمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية.

وقد أشار مجلس معايير التدقيق ومعهد المدققين الداخليين إلى ضرورة إلزام الإدارة بإعداد تقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية، حيث من المتوقع أن يؤدي ذلك إلى محافظة المؤسسة على نظم رقابة داخلية ملائمة تساعد على الوقاية من التلاعب في الدفاتر والعمليات.

تتمحور فكرة تقييم فعالية الرقابة الداخلية والتقارير عنها وفق تقرير COSO من خلال أربعة إجراءات:²

- **تقييم عناصر الرقابة الداخلية:** وذلك من خلال قيام الإدارة بالتحقق من وجود وفعالية كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية والمبادئ المتعلقة به، وتحديد أوجه قصور الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبادئ وتقييم شدة كل منها؛

- **تقييم المبادئ:** وذلك من خلال قيام الإدارة بتحديد عدد من الضوابط التي تتخذها لتحقيق كل مبدأ من مبادئ الرقابة الداخلية، على أن يمثل غياب أحد هذه الضوابط قصور في المبادئ، وبالتالي قصور بالرقابة الداخلية؛

¹ - Lynford Graham, **Internal Control Audit and Compliance- Documentation and Testing Under the New COSO Framework**, John Wiley & sons, new jersey, USA, 2015, p16.

² - ياسر محمد عبد العزيز سمرة، وخالد محمد حسني عبد الجليل، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك المصرية في ضوء مقررات بازل، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 2، الجزء 1، 2019، ص ص 52-53.

- إعداد ملخص لأوجه القصور الرقابية الداخلية: وهو سجل لكافة أوجه القصور التي تم التعرف عليها في نظام الرقابة الداخلية عند تقييم المكونات أو المبادئ، على أن تمارس الإدارة سلطة التقدير الشخصي في حدود ما تسمح به القوانين والمعايير لتقييم شدة قصور الرقابة الداخلية؛

- التقييم العام لنظام الرقابة الداخلية: يلخص قرار الإدارة بشأن وجود وفعالية كل عنصر من العناصر والمبادئ المتعلقة بها، وعمل العناصر جميعها في تكامل، إلى جانب تحديد شدة أوجه قصور الرقابة الداخلية عند دراستها إجمالاً في ضوء العناصر كلها.

1.2- الاعتبارات المتعلقة بإعداد تقارير فعالية أنظمة الرقابة الداخلية:

مع زيادة المطالبات من الجهات المهنية بضرورة قيام الإدارة بإعداد التقارير عن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، والتي تعتمد على تقارير المدققين الداخليين المتعلقة بتقييم تلك الأنظمة ومن ثم الاستعانة بالمدققين الخارجيين لإبداء الرأي في هذه التقارير، فإنه يمكن تحديد الاعتبارات الواجب مراعاتها عند إعداد تقارير فعالية أنظمة الرقابة الداخلية فيما يلي:¹

1.1.2- تحديد مقاييس تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية:

حتى يتمكن المدققين الداخليين والإدارة من إعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية فإنه من الضروري توافر مقاييس لتقييم فعالية تلك النظم. وتعتبر المقاييس التي تضمنها تقرير لجنة COSO الأكثر استخداماً، فهي تتصف بالشمول والتفصيل. وامتدت فعالية الرقابة الداخلية وفقاً للإطار المحدث الصادر عام 2013 إلى ضرورة التأكد من وجود وعمل المكونات الخمسة للرقابة الداخلية والمبادئ السبعة عشر الملحقة بها، مع إمكانية الاستعانة بنقاط التركيز لتحقيق تلك المبادئ.

ولتحقيق فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة وفق إطار 2013، فإنه يجب توفير متطلبات واضحة والتي تتضمن:²

أ- تكامل مكونات هيكل الرقابة الداخلية: إن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من خمسة مكونات وهي؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال، والمتابعة. وتعد إدارة المؤسسة مسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بأجزائه أو مكوناته الخمس بصورة متكاملة. إذ لا ينبغي اعتبار المكونات منفصلة ومستقلة عن بعضها البعض، فهي تعمل

¹ - نفس المرجع، ص ص 42-44.

² - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, op.cit, p8.

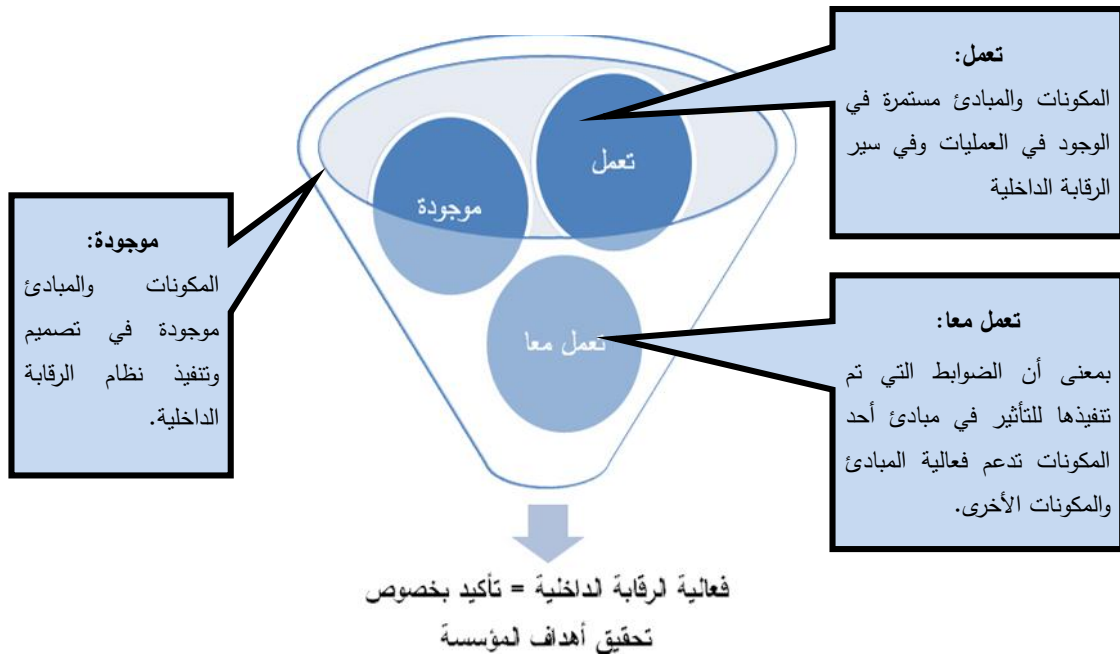
معا مجتمعة وبشكل مترابط ومتبادل كنظام متكامل، لتقليل خطر عدم تحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة.

ب- وجود وعمل المكونات الخمسة والمبادئ المرتبطة بها: بمعنى وجود المكونات الخمسة والمبادئ ذات الصلة في تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المحددة، وأن تظل مستمرة في الوجود في عمليات وسلوك النظام.

خلاصة لما سبق، فإن فعالية الرقابة الداخلية تتطلب وجود وتفعيل المبادئ 17 بأسلوب يجعل مكونات الرقابة الداخلية الخمسة تعمل معا وبطريقة متكاملة.

ويرى الباحثون بأن إطار COSO 2013 يجب تدعيمه بإطار كمي عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية شأنه شأن إطار 1992، حيث جاء إطار 2013 إطارا عاما يمكن تطبيقه على كافة أنواع المؤسسات، لذا يحتاج إلى إطار يتميز بشيء من التخصص ويتوافر به المقاييس الكمية المناسبة لدعمه في تقييم فعالية الرقابة الداخلية. والشكل الموالي يلخص فعالية نظام الرقابة الداخلية.

شكل رقم (13): فعالية نظام الرقابة الداخلية



Source: Financial Executives Research Foundation (FERF), **Impact of the 2013 COSO Framework- Thought Leader Views**, June 2014, p13.

يشير الشكل رقم (13) أنه من أجل تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية فإن جميع المكونات الخمسة والمبادئ السبعة عشر التي تدعم هذه المكونات يجب أن تكون موجودة وتعمل، وأن تكون تعمل معا بشكل مترابط ومتبادل كنظام متكامل.

2.1.2- تحديد محتويات التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

- لم يتطلب إطار لجنة COSO المحدث من الإدارة صياغة تقريرها عن فعالية الرقابة الداخلية في شكل محدد، إلا أنه أشار إلى ضرورة أن يتضمن التقرير ما يلي:¹
- إشارة واضحة على أن التقرير يتعامل مع الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية وغير المالية، التقارير الداخلية والخارجية؛
 - الحدود الضمنية لنظام الرقابة الداخلية؛
 - وجود ضبط ذاتي تلقائي للنظام واستجابة لأوجه القصور التي يتم اكتشافها؛
 - تحديد للمقاييس التي تم على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
 - رأي الإدارة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وفي حالة وجود نقاط ضعف هامة تؤثر على فعالية النظام فانه من الضروري تحديدها ووصفها؛
 - الفترة التي يغطيها التقرير فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
 - أسماء الموقعين على التقرير.

¹- ياسر محمد عبد العزيز سمرة، وخالد محمد حسني عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص44.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظاما شاملا يتكون من مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تحقق أهداف الرقابة الداخلية، بعضها يختص بالجوانب المحاسبية ويطلق عليها الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي، وبعضها الآخر يختص بالجوانب الإدارية ويطلق عليها الرقابة الإدارية. يرتبط الجانب المحاسبي للرقابة الداخلية بتحقيق أهداف الحماية والدقة، في حين يرتبط الجانب الإداري بتحقيق أهداف الرقابة المتمثلة في الكفاءة والالتزام.

يتضمن نظام الرقابة الداخلية وفقا لتقرير لجنة COSO خمسة مكونات تصممها وتنفذها إدارة المؤسسة لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة قد تم تحقيقها، هذه العناصر تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية وتشمل؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال، والمتابعة والإشراف.

تتحمل إدارة المؤسسة مسؤولية تصميم نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه والإشراف المستمر على تنفيذه وتعديله وتطويره بما يتناسب مع التغير في ظروف المؤسسة، في حين لا يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولا عن تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بل تقتصر مسؤوليته أساسا في القيام بإجراءات لدراسة وفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية في إطار قيامه بمهمة التدقيق، فلا يكتفي المدقق بتقييم النظام كما هو مصمم بل يتعداه إلى دراسته كما هو منفذ فعلا. بينما يتضمن مجال عمل المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة، فوجود وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة تزيد متانة وقوة هذه الأنظمة.

الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومساهمة الرقابة
الداخلية في الحد من ممارساتها

تمهيد:

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر التقارير المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي هي تزويد مختلف المستخدمين بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ولا شك أن دقة وصحة هذه القرارات تعتمد بشكل أساسي على مدى دقة وسلامة البيانات المالية التي تتضمنها هذه التقارير المالية. حيث تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى سلامة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعد عن التحيز الشخصي، والعدالة في العرض والإفصاح، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة المؤسسة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة، الأمر الذي من شأنه أن يترك للإدارة فرصة كبيرة للتأثير في معالم السياسة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ومن ثم في نوعية المعلومات التي تتضمنها.

فعندما يكون هناك أكثر من طريقة مقبولة لمعالجة محاسبية معينة تستطيع إدارة المؤسسة الاختيار والمفاضلة بين هذه الطرق، والتي يمكن أن تستغلها بعض الإدارات لتحقيق أهدافها وإخفاء حقيقة نتائج أعمالها ومركزها المالي وإظهاره بشكل مخالف للواقع، حيث من المتوقع أن يكون اختيار وتطبيق الإدارة للطرق والإجراءات المحاسبية متأثرا بالأهداف الشخصية للإدارة حتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة، وهذا يعد تلاعبا بالقوائم المالية ويعتبر مصطلح المحاسبة الإبداعية أحد المصطلحات الدالة على عملية التلاعب في القوائم المالية.

لاقي موضوع المحاسبة الإبداعية اهتماما كبيرا من قبل المحاسبين والمدققين خاصة في أعقاب انهيار وإفلاس العديد من المؤسسات العملاقة في العالم، ومع انهيار كبرى المؤسسات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير الآليات المناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب في القوائم المالية.

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- I - ماهية المحاسبة الإبداعية؛
- II - الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، تقنياتها في القوائم المالية ونماذج الكشف عنها؛
- III - مساهمة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

I - ماهية المحاسبة الإبداعية:

من أكثر الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة، وبالتحديد بعد سلسلة الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي هي قضية التلاعب بالقوائم المالية، ولعل أبرزها هي قضية المحاسبة الإبداعية.

1- نشأة المحاسبة الإبداعية:

يبدو المعنى الظاهري للمحاسبة الإبداعية من الوهلة الأولى كما لو أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، في الوقت الذي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة وبشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية.¹

ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل رئيسي بواسطة الممارسين والصحفيين الماليين للتعليق على نشاط السوق، وجاء هذا الاهتمام من خلال تحليل المعلومات الواردة إلى سوق الأوراق المالية وتفهم دوافع المؤسسات لتضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم من خلال قيام الإدارة بعرض ما تريد أن يراها به المستثمر أو المقرض، وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر نسبيا.² يرى البعض أن ظهور المحاسبة الإبداعية في الأدب الأنجلوسكسوني كان خلال السبعينات³ وهناك من يربط ظهورها كمشكلة ببداية استخدام المبادئ المحاسبية للتقرير عن أداء المؤسسة.⁴

يعود تاريخ استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها إلى بدايات الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف، وفي ذلك الوقت كان لكل مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها مناسبة لاحتياجاتها.

أما البعض الآخر فيرى أن المحاسبة الإبداعية هي حدث من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن يكون ظهورها مرتبطا بالصعوبات التي واجهتها المؤسسات في فترة الركود التي حدثت في بداية تلك الفترة لتحقيق أرباح أفضل، مما جعل المؤسسات تقوم بابتداع الأرباح من خلال استخدام الثغرات في القوانين.⁵

¹ - عمورة جمال، وأحمد شريف، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 2011، ص7.

² - طارق عبد العال حماد، نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح في ضوء انتشار الممارسات المحاسبية الخاطئة - دراسة ميدانية، ص5.

³ - Ridha Shabou et Neila Boulouka Taktak, *Les Déterminants de la Comptabilité Créative: Etude Empirique Dans le Contexte des Entreprises Tunisienne*, Comptabilité, Contrôle, Audit, tome8, vol1, 2002, p7.

⁴ - Kevin Amor and Alan Warner, *Uncovering Creative Accounting*, Prentice Hall, Great Britain, 2003, p3.

⁵ - عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، العدد2، 2012/2011، ص17.

ويرى (Smith, 1992) في كتابه الشهير Accounting for Growth إن نمو أرباح المؤسسات البريطانية في الثمانينات الميلادية لم يكن نتيجة الأداء الاقتصادي للمؤسسات وإنما نتيجة أساليب محاسبية، وأكد ذلك بأمثلة حيث بين أن ثلاث من المؤسسات البريطانية الكبيرة التي أفلست في عام 1990 وهي Polly Peak, British and Commonwealth and Colorall قد أفلست بسبب ممارستها لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية.¹

وقد واجه مديرو المؤسسات ضغوطا قوية جدا خلال التسعينات من القرن الماضي لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح المؤسسات، واستجابة لذلك لجأ المديرون إلى استخدام الممارسات المحاسبية المضللة. تخلص الباحثة للقول بأنه وعلى الرغم من عدم اتفاق الباحثين على تاريخ معين لظهور المحاسبة الإبداعية، إلا أنه هناك إجماع بينهم على أن المحاسبة الإبداعية ليست حديثة وأنها ليست بالشيء الجديد في بيئة الأعمال.

2- تعريف المحاسبة الإبداعية:

إن مفهوم المحاسبة الإبداعية وإن ظهر للبعض مفهوما غريبا أو حديثا، فهو في حقيقة الأمر ليس كذلك، وسنحاول استعراض بعض تعريفات المحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية، فما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟ وأين يتجلى الإبداع في ذلك؟

حاول العديد من الباحثين والمختصين دراسة ظاهرة المحاسبة الإبداعية، فتناولها البعض بمفردات ومصطلحات مختلفة ولكنها تحمل نفس المدلول والمفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، والمحاسبة الإبداعية، والمحاسبة الابتكارية، والمحاسبة الاحتياطية، والمحاسبة الخلاقة.²

كما يشار إلى المحاسبة الإبداعية بمصطلحات أخرى منها تمهيد الدخل، وإدارة الأرباح، والهندسة المالية، والمحاسبة التجميلية، ويعتبر المصطلح الشائع في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن ثم في معظم الأدبيات حول هذا الموضوع هو إدارة الأرباح، في حين نجد في أوروبا أن المصطلح المستخدم هو المحاسبة الإبداعية.³

¹- عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية (دراسة ميدانية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، السنة 12، العدد 1، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، 2002، ص 322-323.

²- ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016، ص 377.

³ - Oriol Amat and Catherine Gowthorpe, **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**, Journal of Economic Literature, April 2004, p4.

وقد تعددت التعريفات التي تتناول المحاسبة الإبداعية، والتي إن اختلفت في المصطلح والتسمية إلا أنها اتفقت في المضمون ومن أبرز هذه التعريفات:

- تتضمن المحاسبة الإبداعية تحويل الحسابات المالية باستخدام الخيارات المحاسبية والتقديرات والممارسات الأخرى المسموح بها محاسبيا.¹

- يشير مصطلح المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المالية، وذلك ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية، وبذلك بدلا من إظهار الأداء الفعلي للمؤسسة، فإنها تعكس ما تريد الإدارة إبلاغه لأصحاب المصلحة.²

- هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.³

- هي مصطلح يستخدم في تحسين صورة المؤسسة تحسينا صوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمؤسسة وذلك لتحقيق أهداف محددة.⁴

- يستخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية على نطاق واسع لوصف تقنيات المحاسبة المقبولة، التي تسمح للمؤسسات بالإبلاغ عن النتائج المالية التي لا تعكس حقيقة وضعيتها.⁵

- هي عملية تحويل الأرقام المحاسبية من صورتها الحالية إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استخدام أو إغفال لكل أو بعض القواعد المحاسبية.⁶

الملاحظ أن معظم التعريفات السابقة تناولت الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية، والذي يدور حول استخدام الإدارة لأساليب وتقنيات ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية لتحسين صورة المؤسسة لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي. إذ لا يعبر مفهوم المحاسبة الإبداعية في الأدب المحاسبي عن الإبداع بمعنى الابتكار، والسعي في تطوير المحاسبة

¹ - Ibid, p5.

² - Syed Zulfiqar Ali Shah and Safdar Butt, **Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land them Into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, Singapore, Vol. 16, 2011, p97.

³ - رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010، ص96.

⁴ - وليد زكريا صيام، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع، إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 16-18 أبريل 2007، ص4.

5 - Asif Mahbub Karim et al, **Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives**, World Journal of Social Sciences, Vol. 1, No. 3, July 2011, p2.

⁶ - Deepika and Maya Rani, **creative accounting**, KAAV International Journal of Economics, Commerce and Business Management, Vol. 2, Issue. 4, 2015, p96.

وإيجاد حلول مبتكرة للمشاكل المحاسبية التي تواجه أصحاب المهنة، ومن ثم المساعدة في توفير معلومات محاسبية صحيحة ومفيدة تعكس واقع حال المؤسسة. كما يتضح بأن الإبداع هنا لا يكون في الإجراءات المحاسبية بحد ذاتها لأنها موجودة في الأصل، وإنما في كيفية توظيفها واستخدامها للتلاعب بالأرقام المحاسبية.

فهناك من اعتبر المحاسبة الإبداعية نعمة ونقمة في آن واحد، فهي نعمة إذا تم إبداع شيء جديد من شأنه تحسين النظام المحاسبي وتقديم الإضافة إلى مخزون المعرفة المحاسبية الموجودة، وتصيح نقمة وغير مرغوب فيها إذا ما تم إدخال عناصر غير أخلاقية للنظام. وتظهر التجارب في العالم أنه في غالب الحالات تمارس المحاسبة الإبداعية بشكل غير مرغوب فيه لجذب المستثمرين من خلال عرض الوضعية المالية للمؤسسة بشكل مبالغ فيه، وفي بعض الحالات بشكل مضلل ومخادع.¹

خلاصة لما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تحت أي مسمى ما هي إلا أحد صور وأساليب التحايل والتضليل في القوائم المالية، التي يتم ممارستها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية وذلك باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيقها، واستغلال عنصر المرونة والتقدير التي تتيحها هذه المبادئ والمعايير، بهدف تحويل الأرقام المحاسبية إلى أرقام غير صحيحة ومضللة لا تعكس حقيقة وضعية المؤسسة خدمة لأهداف الإدارة الشخصية وعلى حساب مصلحة مختلف الأطراف ذات العلاقة.

كما ترى الباحثة بأن المحاسبة الإبداعية هي محاسبة إبداعية إن صح القول مبنية في الأساس على الخداع والتضليل، تنتافي وأخلاقيات مهنة المحاسبة، يستخدم فيها المحاسب معرفته بالقواعد والإجراءات المحاسبية لابتداع طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية خدمة لأهداف الإدارة، وهذا ما يجعل المحاسبة الإبداعية بالفعل تحديا كبيرا يواجه مهنة المحاسبة.

هذا ويمكن استنتاج النقاط التالية:

- ✓ المحاسبة الإبداعية هي أحد صور التلاعب والتحايل والخداع في القوائم المالية؛
- ✓ تنتافي ممارسات المحاسبة الإبداعية مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- ✓ إن المحاسبة الإبداعية هي فن من فنون التضليل؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية قانونية، تتم في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ودون تجاوزها؛
- ✓ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية مؤهلين ومحترفين وملمين بالقواعد والأحكام المحاسبية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات احتيالية تعمل على تحويل الأرقام المحاسبية إلى أرقام غير صحيحة ومضللة؛

¹ - Eno L.Inanga and Dilip Kumar Sen, **Creative Accounting: A Case Study and Global Dimensions of the Phenomenon**, ABWA Journal, Association of Accountancy Bodies in West Africa, Vol. 1, No.3, 2009, p29.

- ✓ لا يمكن تجنب المحاسبة الإبداعية بشكل مطلق؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية غير أخلاقية؛
- ✓ إن المحاسبة الإبداعية هي عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها على حساب مصلحة الأطراف الأخرى ذات العلاقة؛
- ✓ إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية القوائم المالية.

3- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منها:

1.3- تضارب المصالح:

يعتبر تضارب المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة السبب الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة الإدارة هي دفع ضرائب أقل وتوزيعات أرباح أقل، في حين يسعى المستثمرون للحصول على المزيد من الأرباح من خلال تعظيم العائد على استثماراتهم، أما مصلحة السلطات الضريبية فهي تحصيل ضرائب أكثر، وتتمثل مصلحة الموظفين في الحصول على رواتب أفضل.¹

وهذا ما جاءت به نظرية الوكالة، فهي تنظر للمؤسسة باعتبارها مجموعة من العلاقات التعاقدية بين الأطراف من ذوي المصالح فيها، وينتج عن هذه العلاقة موكلون ووكلاء.²

ووفقاً لنظرية الوكالة فالمؤسسة هي الخيال القانوني الذي يمثل المركز لعملية معقدة يتم فيها تحقيق الأهداف المتضاربة للأفراد بشكل متوازن في إطار العلاقات التعاقدية.³

يشير مفهوم الوكالة إلى العلاقة التي تنشأ بين طرفين هما الموكل/الأصل ليكون أحد الطرفين والوكيل ليكون الطرف الثاني، وتحدد هذه العلاقة بموجب شروط عقد صريحة أو ضمنية يكلف بموجبها الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) بالقيام بأنشطة معينة لصالحه. فعلى سبيل المثال تعتبر العلاقة بين الملاك ومدير المؤسسة علاقة وكالة، كما تعتبر العلاقة بين المديرين والمدققين علاقة وكالة، وكذلك الحال بالنسبة للعلاقة بين المدققين والملاك.

هذا وترتكز نظرية الوكالة على عدة فرضيات أساسية هي:⁴

¹ - Eno L. Inanga and Dilip Kumar Sen, **Op. cit**, p30.

² - رضا إبراهيم صالح، محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية: المدخل الإيجابي - دراسة اختبارية على الشركات السعودية، دورية الإدارة العامة، المجلد 43، العدد 3، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003، ص 490.

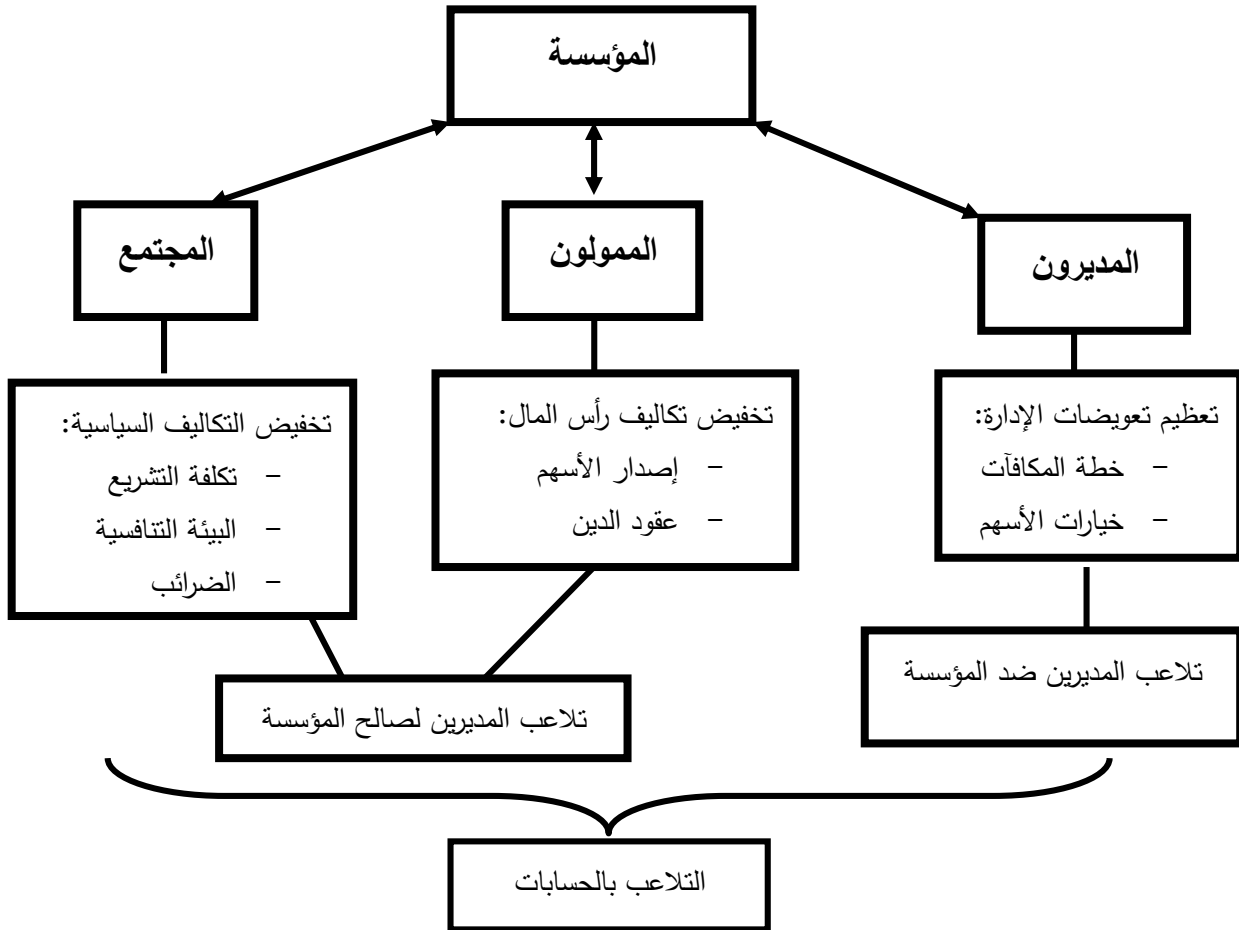
³ - Oriol Amat and Catherine Gowthorpe, **Op. cit**, p3.

⁴ - مؤيد محمد علي الفضل، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية: دراسة اختبارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن، دورية الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 1، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، فيفري 2006، ص 58.

- أن كلا من الموكل والوكيل شخص أو أشخاص يتميزون بالوعي، بمعنى أن كلا من الطرفين يعرف مصلحته ويسعى إلى تعظيم منفعه المتوقعة، وهذه المنافع المتوقعة هي التي ستحدد تصرفاته وقراراته.
- إن الوكيل سيعمد إلى تعظيم منفعة حتى ولو كان ذلك على حساب مصلحة الموكل، ومن هنا ينشأ نوع من تضارب المصالح بينهما، مما يوجب وجود شروط محددة في العقد تنظم العلاقة وتقلل من فرص حدوث التعارض بين الطرفين إلى حدها الأدنى.
- مع الاعتراف بوجود التعارض بين الطرفين، إلا أن ذلك لا ينفي الاعتراف بوجود المصالح المشتركة بينهما، وهي تتمحور حول الحرص على استمرار المؤسسة ونجاحها.
- إن الفرض الرئيسي لنظرية الوكالة هو أن الأفراد يعظمون منافعهم الخاصة المتوقعة، وأن لديهم الموارد لذلك وهم مبدعون في ذلك، كما تؤكد هذه النظرية أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية يتأثر فقط بآثارها النسبية في نتيجة النشاط وفقا لتفضيلاتها وخدمة لأهدافها الخاصة، وذلك دون الأخذ في الاعتبار تفضيلات الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح. وبهذا فإن نظرية الوكالة توفر إطارا صلبا لفهم سلوك المحاسبة الإبداعية.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين ممارسات المحاسبات الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة.

شكل رقم (14): العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف
ذوى المصلحة



Source: Diana Balaciu and Pop Cosmina M d lina, *Is Creative Accounting a Form of Manipulation?*, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, Vol. 17, Issue 3, 2008, p936.

يظهر من الشكل رقم (14) بأن عملية التلاعب بالحسابات يمكن تقسيمها إلى نوعين؛ تلاعب لصالح المؤسسة وتلاعب ضد مصلحتها. إذ تعكس ممارسات المحاسبة الإبداعية استخدام الإدارة لتقديراتها لاتخاذ خيارات محاسبية وتنفيذ عمليات من شأنها التأثير على علاقة المؤسسة بالمجتمع (التكاليف السياسية)، والممولون (تكاليف رأس المال) والمديرون (خطط التعويض).

ففي حالة المجتمع والممولون فإن عملية التلاعب بالحسابات تعتبر لصالح المؤسسة من خلال تخفيض التكاليف السياسية وتكاليف رأس المال، أما في حالة المديرين فإن عملية التلاعب بالحسابات تعتبر ضد مصلحة المؤسسة من خلال زيادة التعويضات. ما يؤكد بأن المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تحقيق مصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى.

2.3- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تتيح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الاختيار من بين العديد من الطرق لمعالجة محاسبية معينة، فعندما يكون هناك أكثر من طريقة مقبولة لمعالجة محاسبية معينة تستطيع إدارة المؤسسة الاختيار من بين العديد من المبادئ والأساليب المحاسبية البديلة، وإذا ما اختارت المؤسسة طريقة معينة يجب الالتزام بها خلال الفترات المالية، وهذا ما يسمى بمبدأ الثبات.¹

فقد حدثت تطورات مهمة خلال السنوات الأخيرة في بيئة الأعمال أدت إلى ظهور الكثير من المعاملات المالية والتجارية المعقدة وإصدار بعض المعايير الملائمة للمحاسبة عن هذه المعاملات التي أتاحت الكثير من البدائل مثل المعيار الخاص بالمخزون والمعيار الخاص بالأصول الثابتة واهتلاكها، والتي يمكن أن تستغلها بعض المؤسسات لتحقيق أهدافها وإخفاء حقيقة نتائج أعمالها ومركزها المالي وإظهاره بشكل مخالف للواقع عن طريق التلاعب في القوائم المالية.²

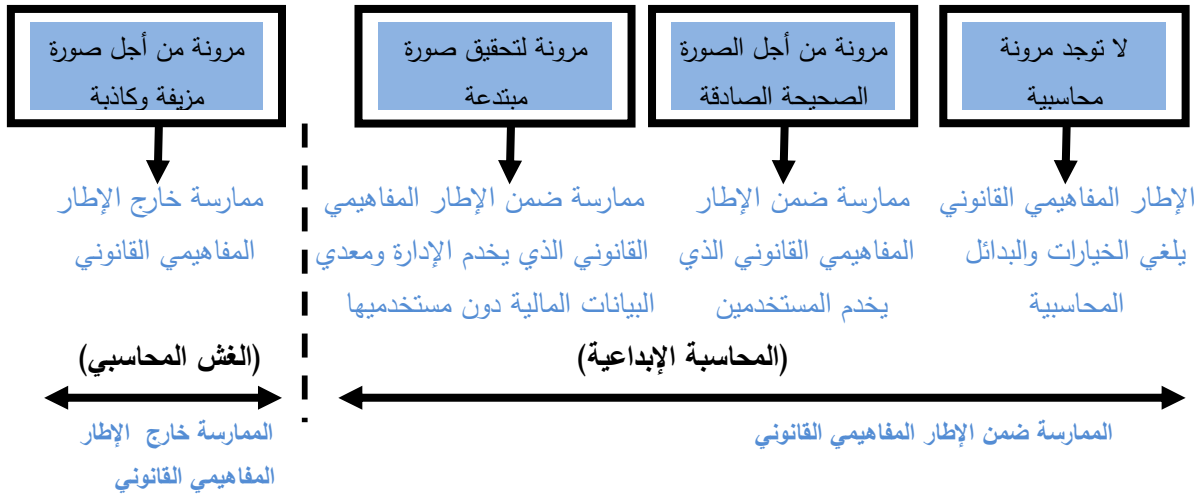
وفي ظل المرونة المتاحة والحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار من بين السياسات والأساليب المحاسبية، فإن هذا من شأنه أن يترك للإدارة مساحة واسعة للتأثير في معالم السياسة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، ومن ثم نوعية المعلومات التي تتضمنها. إن حرية الإدارة في الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية قد تمثل نوعاً من اغتنام الفرص وذلك عن طريق تطبيق البدائل التي تؤدي إلى تحسين صورة أداء المؤسسة، إلا أنها بالتأكيد ستؤثر في دقة وعدالة القوائم المالية.

والشكل الموالي يوضح العلاقة الموجودة بين التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية.

¹ - محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، ط5، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص239.

² - سامح محمد رضا رياض، ملخص رسالة دكتوراه في المحاسبة: دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، دورية الإدارة العامة، المجلد 48، العدد 3، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008، ص507.

شكل رقم (15): التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية



المصدر: أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013/2014، ص117.

يتضح من الشكل رقم (15) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تقع ضمن الإطار المفاهيمي القانوني دون تجاوزه، في حين أن الغش المحاسبي فهو ممارسة تقع خارج الإطار المفاهيمي القانوني، كما يظهر بأنه كلما زادت المرونة المحاسبية ضمن الإطار المفاهيمي القانوني، كلما اتجهنا نحو المحاسبة الإبداعية خدمة لأهداف ومصالح الإدارة على حساب مصالح بقية المستخدمين.

3.3- حرية التقديرات المحاسبية:

يعتمد إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والأسس والأعراف والممارسات السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة، وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها.¹ تعتبر التقديرات المحاسبية وشيوع استخدامها عند إعداد القوائم المالية أمراً ليس بالجديد، ولكن الجديد هو زيادة استخدامها نظراً لاتجاه واضعي المعايير ناحية المحاسبة على أساس القيمة العادلة والتي ترتكز على التقدير المحاسبي.

ففي ظل ظروف الشك وعدم التأكد لبعض الأحداث، فلا بد من اللجوء إلى التقديرات المحاسبية، وهذا ما جعل البعض ينظر للمحاسبة على أنها لعبة الأرقام وليست لغة الأرقام، وذلك لوجود مجالات عديدة يدخل فيها التقدير، حيث يتطلب إعداد القوائم المالية إجراء عمليات تقدير عن الظروف والأحداث

¹ - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص123.

المستقبلية، وطالما أنه لا يمكن التأكد من هذه الظروف فإن عملية تقديرها تتطلب ممارسة قدر من الحكم الشخصي.

وما ساعد على انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية وجود قدر كبير من التقدير والحكم الشخصي والتنبؤ الذي يقوم به المحاسب عند معالجته لبعض عناصر القوائم المالية ومنها العقود طويلة الأجل، والأبحاث والتطوير، والشهرة، والإهلاك.¹

يعرف التقدير المحاسبي بأنه تقدير القيمة المحاسبية لبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الحقيقية لذلك البند، وهذا التقدير يعتمد على الحكم المهني². ويتعرض التقدير المحاسبي إلى التحيز من قبل الإدارة كلما زاد الاعتماد على الحكم الشخصي، ومن المعروف أن الإدارة تتحيز لمصلحتها ضد مصالح الأطراف الأخرى. هذا وتختلف درجة دقة التقدير المحاسبي وفق تأثير مجموعة من العوامل:³

- طبيعة العنصر: حيث يكون تقدير بعض العناصر أكثر سهولة من عناصر أخرى، مثال ذلك إهلاك الأثاث أكثر سهولة من إهلاك الأصول التي تخضع للتقادم التكنولوجي؛

- البيئة المعلوماتية للعنصر: فكلما كانت المعلومات عن تقدير العنصر متوفرة كلما كانت درجة دقة التقدير أعلى؛

- مدى توافر الخبرة اللازمة: يعتبر عامل الخبرة هام جدا لدقة التقديرات، حيث أن زيادة الدقة في التقدير تستند إلى توافر الفهم لسلوك المتغيرات المؤثرة في عملية التقدير؛

- درجة التأكد وعدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية: فكلما زادت درجة التأكد كلما زادت درجة دقة التقديرات المحاسبية.

ويجب أن تكون هذه التقديرات عرضة للمراجعة الدورية، وأن تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع العملي للبيئة المحيطة سواء من حيث:⁴

- نشأة ظروف جديدة؛

- زيادة الخبرة بالظروف السائدة؛

- توافر معلومات حديثة.

¹ - عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، مرجع سبق ذكره، ص322.

² - علي عبد القادر الزينيات، مرجع سبق ذكره، ص215.

³ - أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، وأسامة محمد صالح محمد، مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 7، العدد 23، 2016، ص120.

⁴ - أحمد محمود يوسف، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد10، 1999، ص ص188-189.

وبالرغم من كون التقديرات المحاسبية أحد الانتقادات الرئيسة الموجهة إلى المحاسبة، إلا أنه لا بديل للتقدير إلا التقدير ذاته، ويرتبط التقدير بنفاؤل أو تشاؤم المقدر، فهي قيمة تخمينية عرضة للمغالاة overstatement أو التخفيض understatement¹.

4.3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

إن توقيت العمليات الحقيقية هو مسألة تخضع بوضوح لحرية تصرف الإدارة، الأمر الذي من شأنه أن يعطيها مجالاً ونطاقاً واسعاً للمشاركة في المحاسبة الإبداعية. فيمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجب أو تعجل تنفيذ هذه العمليات وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

4- دوافع المحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية انعكاساً لعدد من الدوافع المؤثرة في سلوك الإدارة للتحكم في المعلومات المحاسبية المعلنة وتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة خدمة لأهدافها. وتتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز هذه الدوافع ما يلي:

1.4- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:

تستخدم الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات، والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون التدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يتم هذا التدخل فإن سمعتها ستتأثر بشكل سلبي.

2.4- زيادة مكافآت الإدارة:

يعتقد البعض أن سياسات مكافآت المديرين لاسيما سياسات خيارات الأسهم للمديرين قد ساهمت في الخروقات التي أحدثتها المحاسبة الإبداعية خلال التسعينات من القرن الماضي، وترى وجهة النظر هذه أن عملية المزج ضمن تعويضات الإدارة العليا بين المكافآت المربوطة مباشرة بالأداء مثل خيارات الأسهم والمكافآت الشخصية المربوطة بالوظيفة في المؤسسة مثل الرواتب، قد أثرت في أداء الإدارة وبشكل عام كلما كان التركيز على المنافع الداخلية للإدارة العليا أكبر كلما كانت مخاطر الغش أكبر.²

¹ - خالد جمال الجعازات، ودينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 1، 2015، ص 23.

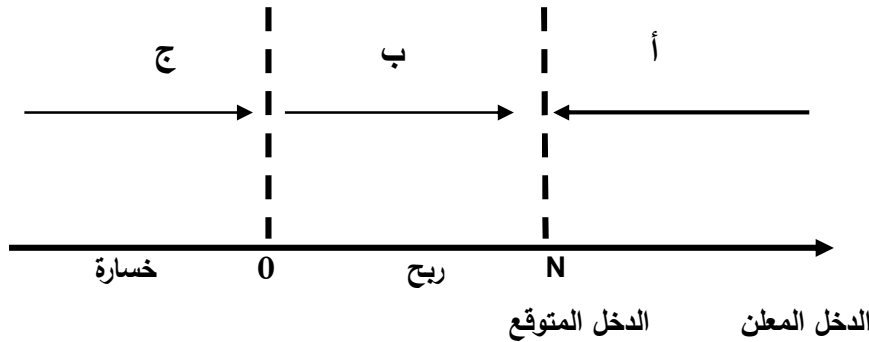
² - رينشارد شوريدر، مارنل كلارك وجاك كاثي، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 204.

كما يمكن للمديرين الانخراط في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق رقم مستهدف للأرباح وهذا بهدف زيادة الأمن الوظيفي.¹

3.4- التهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي من أهم الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحقيق وفورات ضريبية أو تأجيل دفعها.² فالإدارة تأخذ بعين الاعتبار عند اختيارها للطرق والإجراءات المحاسبية تأثيرها على المدفوعات الضريبية، ومن المحتمل أن تختار الإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الدخل المعلن بقصد تقليل المدفوعات الضريبية، ولكن من جهة أخرى فإن إظهار مستوى منخفض للدخل بشكل غير طبيعي قد يقلل المدفوعات الضريبية ولكنه في الوقت نفسه قد يزيد من شك السلطات الضريبية بحقيقة الدخل المعلن.³ والشكل الموالي يوضح تأثير الضرائب في سلوك الإدارة بناء على دراسة أجريت على 524 مؤسسة في اليابان خلال الفترة الممتدة بين 1986-1992.

شكل رقم (16): أثر الضرائب في سلوك الإدارة



المصدر: رياض العبد الله، وعقيل الحساوي، دوافع سلوك تمهيد الدخل (دراسة تحليلية انتقادية)، مؤتمر الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، أيام 29-31/3/2005، ص7.

يلاحظ من الشكل ما يلي:

أ- عندما تحقق المؤسسة دخلاً أعلى من مستوى الدخل المتوقع N فإن الإدارة تميل إلى اختيار البدائل والطرق المحاسبية (الاهتلاك) بهدف التقليل من الدخل المعلن، وهذا بهدف تقليل المدفوعات الضريبية.

¹- Turker Susmu and Dilek Demirhan, **Creative Accounting: a Brief History and Conceptual Framework**, Akademik Baki Dergisi, 2013, p9.

²- جبار بوكثير، ومصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 1، 2014، ص69.

³- رياض العبد الله، وعقيل الحساوي، دوافع سلوك تمهيد الدخل (دراسة تحليلية انتقادية)، مؤتمر الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، أيام 29-31/3/2005، ص6.

ب- عندما يقل الدخل المحقق عن مستواه المتوقع تسعى الإدارة إلى زيادة الدخل للوصول إلى المستوى المتوقع للدخل، وذلك لاعتبارات أخرى قد تتعلق بتقليل تكاليف الاقتراض وزيادة الحوافز الإدارية.

ج- عندما تحقق المؤسسة خسائر فإن الإدارة تميل إلى اختيار الطرق المحاسبية (الاهتلاك) التي تؤدي إلى زيادة الدخل المعلن رغبة منها في تحسين وضعيتها المؤسسة لانعدام التأثير الضريبي.

4.4- اعتبارات الأرباح:

من بين دوافع تبني المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية اعتبارات الأرباح، حيث تتوقع المؤسسات أن تكون ناجحة عند استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في البيانات التي تضع اعتبارات للأداء المالي للمؤسسات، كما أن هناك اعتقاد سائدا بأن الزيادة التدريجية في الأرباح السنوية للمؤسسات له مردود إيجابي عليها.¹ وتفضل المؤسسات عموما الإبلاغ عن اتجاه ثابت للنمو في الأرباح بدلا من إظهار الأرباح المتقلبة.

5.4- التأثير على أسعار الأسهم:

من أكثر الحوافز والدوافع المذكورة في الأدبيات هو زيادة أسعار الأسهم، ولا يعتبر هذا مستغربا مادام أن الهدف النهائي هو تعظيم قيمة المؤسسة.

فقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح دائمة ومتزايدة سيوفر لها التدفق النقدي، الأمر الذي سيكون له تأثير إيجابي على أسعار الأسهم. والمحاسبة الإبداعية قد تساعد في الحفاظ على سعر السهم أو تعزيره وهذا من خلال خفض مستويات الاقتراض ما يظهر المؤسسة عرضة للمخاطر بشكل أقل، أو من خلال إيجاد اتجاه جيد للأرباح.

6.4- تأخير نشر المعلومات:

لأغراض السوق فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم مؤسساتهم، فيستخدمون أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسنون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون لتحقيقها.²

¹ - عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، مرجع سبق ذكره، ص 318.

² - رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 99.

7.4- غايات التصنيف المهني:

تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في نفس القطاع، الذي يتم إجراءه من طرف بعض المؤسسات الدولية والمحلية استنادا على مجموعة من المعايير من ضمنها القيمة المالية ووضع المؤسسة من ناحية القوة المالية.

8.4- التغيير في الإدارة:

هناك اتجاه آخر هام للمديرين الجدد لإظهار الخسائر الناجمة عن سوء تسيير الإدارة القديمة، وقد وجد هذا الاتجاه لدى مديري البنوك في الولايات المتحدة الأمريكية.¹ حيث تعمل الإدارة الجديدة على تحميل الإدارة بأكبر قدر من الخسائر المحتملة وتخزين أي أرباح ممكنة للوقت الذي سنتسلم فيه مهامها.

9.4- الوصول لمستويات التوقعات الداخلية والخارجية:

تواجه المؤسسة العديد من التوقعات من أصحاب المصلحة، حيث تعمل الإدارة على تحقيق مستويات أرباح مستهدفة بهدف الوصول إلى مستويات توقعات المحليين الماليين لأرباح المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة. كما تمارس الإدارة أساليب المحاسبة الإبداعية لتلبية الأهداف الداخلية التي وضعتها الإدارة العليا والمرتبطة بالمبيعات والربحية وأسعار الأسهم.²

10.4- تحجيم التكاليف السياسية:

تواجه المؤسسات الكبيرة ضغوطا كبيرة من قبل الجهات المسؤولة في الدولة ونقابات العمال وكذلك الجمهور للمساهمة في الجوانب الاجتماعية ومواجهة الظروف الصعبة التي قد تواجه المجتمع، لذلك قد يكون لدى هذه المؤسسات الدافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال اختيار البدائل والطرق المحاسبية التي تؤدي إلى إظهار مستوى دخل منخفض وجعله في الحدود الطبيعية والمتوسطة لباقي المؤسسات، في محاولة منها لتكون أقل وضوحا للمنظمين ولتجنب هذه الأعباء والتي يطلق عليها تسمية التكاليف السياسية.

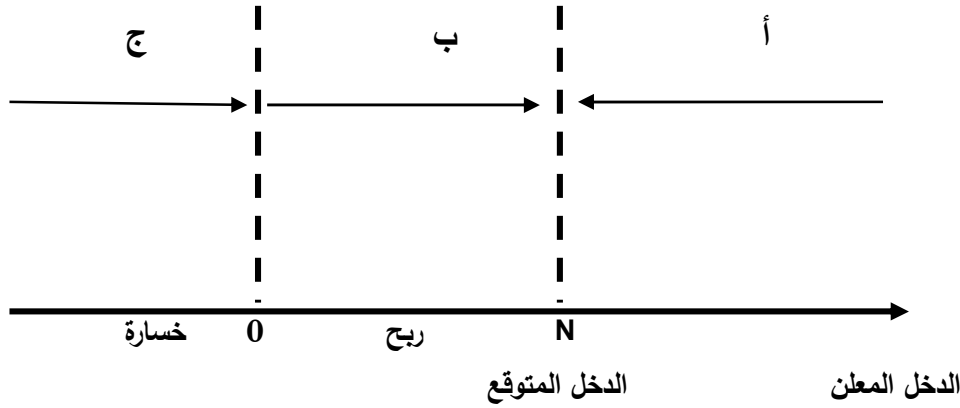
تنشأ التكاليف السياسية نتيجة الضغوطات والتدخلات الخارجية التي قد تتعرض لها المؤسسة من قبل مجموعات الضغط السياسي المختلفة كنقابات العمال والسلطات الضريبية والحكومة والمجتمع بصورة عامة، وهذه الضغوطات تتخذ أشكالا مختلفة كالمطالبة بزيادة أجور العاملين، أو تحسين ظروف العمل، أو ممارسة الرقابة السعرية على منتجات المؤسسة، أو ضغوطات لممارسة المسؤولية الاجتماعية، وقد

¹ - Syed Zulfiqar Ali Shah and Safdar Butt, *Op. cit.*, p98.

² - Ibidem.

تتعدى إلى المطالبة بتقسيم المؤسسة أو تأميمها كما هو الحال مع شركة مايكروسوفت **Mycrosoft** التي تعرضت لضغوطات كبيرة بدعوى مخالفة قانون الاحتكار في الولايات المتحدة الأمريكية.¹ والشكل الموالي يوضح تأثير التكاليف السياسية في سلوك الإدارة.

شكل رقم (17): أثر التكاليف السياسية في سلوك الإدارة



المصدر: رياض العبد الله، وعقيل الحسناوي، مرجع سبق ذكره، ص 7.

يلاحظ من الشكل ما يلي:

- أ- عندما تحقق المؤسسة دخلاً أعلى من مستوى الدخل المتوقع N ، فإن الإدارة تميل إلى اختيار البدائل والطرق المحاسبية بهدف التقليل من الدخل المعلن وذلك لتجنب التكاليف السياسية.
- ب- عندما تحقق المؤسسة مستوى دخل يقل عن مستوى الدخل المتوقع فإن الإدارة تميل إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الدخل المعلن رغبة منها في تجنب الآثار السلبية الناتجة عن انخفاض مستوى الدخل وذلك لانعدام تأثير التكاليف السياسية.
- ج- عندما تحقق المؤسسة خسائر تميل الإدارة إلى اختيار الطرق المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الدخل المعلن، رغبة منها في تقليل الخسائر إلى أدنى حد ممكن لانعدام تأثير التكاليف السياسية.

11.4- تقليل احتمالية الإخلال بشروط الاقتراض:

غالباً ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية، وأحياناً لسداد التزاماتها، وهذا بالجوء إلى المؤسسات المالية.

¹ - رياض العبد الله وعقيل الحسناوي، مرجع سبق ذكره، ص 7-8.

يفرض الدائنون والمقرضون في حالات كثيرة على المؤسسات المقترضة شروط وقيود معينة مثل عدم إجراء توزيعات أرباح في حالة انخفاض الربح عن حد معين، أو عدم الدخول في صفقات معينة، وغالبا ما تعتمد هذه الشروط على الأرقام المحاسبية ولذلك قد تلجأ الإدارة للقيام بتصرفات معينة بهدف استيفاء الشروط الموجودة في العقد وفي ذات الوقت تحقيق أهدافها.¹

كما قد تقوم إدارات المؤسسات التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 23.

II - الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، تقنياتها في القوائم المالية ونماذج الكشف عنها

إن الأرباح التي تتضمنها القوائم المالية المعلنة للمؤسسات هي محور اهتمام مختلف مستخدمي القوائم المالية عموماً، والمستثمرين على وجه الخصوص ولهذا فإن المؤسسات يكون لديها الرغبة والحافز في إظهار هذه الأرباح بصورة إيجابية وبشكل مغاير للواقع.

وللتأثير في الربح المعلن تلجأ المؤسسات إلى تطويع الأساليب والتقديرات المحاسبية حسب استراتيجيات الإدارة وقت التقرير عن الأرباح تجنباً لمواقف تعاقدية معينة أو للتقرير عن مستوى مرض من الربح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة.

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

هناك عدة أساليب وإجراءات تلجأ إليها إدارة المؤسسة للتلاعب بالقوائم المالية.

1.1- أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)

تتضمن قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة لفترة معينة، وتحظى قائمة الدخل باهتمام مستخدمي القوائم المالية، وذلك أنها تساعد المقرضين والمستثمرين على التنبؤ بمقدار التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وتوقيتها. وبعد الربح الوارد في قائمة الدخل من أكثر الأرقام المحاسبية أهمية لمستخدمي القوائم المالية حيث يشكل صافي الربح بشكل عام مقياساً لنجاح المؤسسة وكفاءة الإدارة فيها.¹

تمارس إدارة المؤسسة سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل من خلال التلاعب في الإيرادات والمصاريف. وفيما يلي عرض لأهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

1.1.1- التلاعب في الإيرادات:

يمثل الإيراد أحد العناصر الهامة والرئيسة في القوائم المالية والذي يهتم العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لتقييم ربحيتها وكفاءة الإدارة في استغلال الأصول المتاحة لديها.² ويمكن تعريف إيرادات سنة مالية بأنها تزايد المنافع الاقتصادية التي تحققت خلال سنة مالية في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.

¹ - محمود عبد الحليم الخلايلة، مرجع سبق ذكره، ص9.

² - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص314.

تبدأ ممارسات المحاسبة الإبداعية في كثير من الأحيان مع الاعتراف بالإيراد لتأثيره المباشر على الأرباح.¹ وتعتبر إدارة الإيرادات أو التلاعب فيها من أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تلجأ بعض المؤسسات إلى تضخيم إيراداتها عن طريق تعجيل الاعتراف بالإيراد وخاصة عند قيامها بطرح الأسهم بهدف التأثير على القيمة السوقية للسهم، في حين تلجأ إلى تقليل إيراداتها عندما ترغب في شراء جميع الأسهم من السوق بسعر منخفض وبالتالي فهي تفضل تأجيل الاعتراف بالإيراد لتحقيق هدفها.² ويتخذ التلاعب في الإيرادات عدة مظاهر نذكر منها:

أ- تعجيل تسجيل الإيرادات (الاعتراف غير المناسب بالإيراد)

يمثل الاعتراف بالإيراد العملية الرسمية لتسجيل عملية معينة أو حدث معين في الدفاتر المحاسبية، ونتيجة الاعتراف بالإيراد يتأثر رقم صافي الربح وتتأثر أيضا الأصول وتتغير كثير من النسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية. كما أن لتوقيت الاعتراف بالإيراد تأثير هام على الأرقام الواردة في القوائم المالية، حيث تواجه المؤسسات في حالات عديدة صعوبة ما إذا كان يتوجب الاعتراف بالإيراد خلال هذه الفترة أو تأجيله لفترة لاحقة، خاصة بالنسبة للأحداث التي تتم في الفترة القريبة لانتهاؤ السنة المالية.³

وبشكل عام تعترف المؤسسات عادة بالإيراد عند بيع المنتج أو الخدمة أو عند نقطة البيع (التسليم)، ولكن يمكنها تعجيل أو تأجيل الاعتراف بالإيراد بسبب الظروف المصاحبة لعملية البيع، وفي ظل المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يجب الاعتراف بالإيراد عندما يتحقق الشرطان التاليان:⁴

➤ أن يكون الإيراد قد تم اكتسابه: حيث تعتبر المؤسسة قد اكتسبت الإيراد عندما تقوم بإنجاز كل ما يتحتم عليها القيام به لتكون المنافع المتمثلة في الإيراد من حقها. وتعتمد مسألة ما إذا كانت المؤسسة قد اكتسبت هذا الإيراد في الغالب على ما إذا كانت قد استكملت الحدث الحاسم أم لا.

➤ أن يكون الإيراد قد تحقق أو قابلا للتحقق: ويعني تحقق الإيراد أن المنتجات أو الخدمات قد استبدلت بنقدية أو بحقوق على نقدية. إن التحقق وقابلية التحقق يقتضي ضمنا حقيقة أن الإيراد يمكن قياسه بقدر معقول من التأكد، أو بعبارة أخرى أن مبالغ الإيراد يمكن قياسها بدرجة ضمان معقولة.

¹ - Turker Susmu and Dilek Demirhan, *op. cit*, p10.

² - عاطف محمد أحمد، تحليل آثار أساليب المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية: من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد1، 2006، ص267.

³ - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص314.

⁴ - ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك وجاك كاثي، مرجع سبق ذكره، ص189.

وفي سياق تعجيل الاعتراف بالإيراد قد تقوم المؤسسة بـ:

- تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد، بل سيتم تقديمها في المستقبل ومثال ذلك تسجيل طلبيات العملاء على شكل إيرادات وبشكل فوري قبل استكمال عمليات تبادل المنافع.

- تسجيل الإيرادات والاعتراف بها قبل شحن البضاعة وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء.

- تسجيل الإيرادات على الرغم من عدم التزام الزبون بالدفع، حيث تقوم بعض المؤسسات بهدف زيادة إيراداتها الجارية باللجوء إلى إقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها وكذلك تمديد فترات التسديد دون أن يكون لديها أي تأكيد بأن الزبائن سيقومون بالدفع.

- البيع لجهة قريبة هي ضمن مجموعة المؤسسة أو من شركائها الاستراتيجيين.

- إرسال البائع لشحنة كبيرة للموزع في نهاية الربع الأخير من السنة وتسجيلها في خانة المبيعات بالرغم من أنها ليست مبيعات فعلية وهذا ما يعرف باسم channel stuffing¹.

- حجز مبلغ معين بوصفه مبيعات جارية عندما يكون تقديم الخدمات يمتد لأكثر من سنة، أي تسجيل الدفعة الكاملة من المبيعات في نفس الفترة التي تم استلامها فيها مع أنها تخص أكثر من سنة.

- تجميع الإيرادات حيث تقوم بعض المؤسسات بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية، وذلك بالاتفاق مع المؤسسات الأخرى التي تقدم سلعا أو خدمات مكملة إذ يتم تجميع أثمان السلع والخدمات مع بعضها لحساب مؤسسة معينة بهدف زيادة إيراداتها، ومن ثم الفصل بينها بين المؤسسات ومثال ذلك المؤسسات السياحية (تذاكر طيران، فنادق، مطاعم....)

ب- تسجيل الإيرادات الوهمية والمزيفة:

إن الاعتراف بالإيرادات الوهمية هو تسجيل الإيرادات لعمليات بيع غير موجودة في الحقيقة،

ومثال ذلك:

¹- عماد محمد علي أبو عجيلة، وعلام محمد، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (لدليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009، ص8.

- تسجيل مبيعات ليس لها قيمة اقتصادية وذلك من خلال إعداد جدول لمبيعات منتج معين لأحد الزبائن دون أن يكون الزبون في تلك اللحظة ملتزماً بشراء السلع أو دفع ثمنها.
- تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات، وهذا بالرغم من اختلاف النقد المستلم على شكل قروض عن النقد المستلم من عمليات بيع السلع، فالأول يسجل في بند الالتزامات في حين يعتبر الثاني إيرادات.
- تسجيل الدخل الاستثماري باعتباره إيرادات، فأى دخل ناتج عن بيع الموجودات لا يتم التعامل معه باعتباره إيرادات، إلا أن بعض المؤسسات التي ترغب في زيادة إيراداتها خلال سنة مالية معينة تقوم بتسجيله مباشرة كإيرادات.
- تسجيل العائدات عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات.

ج- نقل الإيرادات الحالية إلى فترات مالية لاحقة:

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، وعادة تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فنقوم بترحيل هذه الإيرادات إلى فترات مستقبلية يتوقع أن تكون صعبة.¹

2.1.1- التلاعب في المصاريف:

تعتبر المحاسبة عن المصاريف من أكثر المجالات المحاسبية اعتماداً على التوقعات والتقديرية القائمة على الحكم الذاتي، ما يسمح للمؤسسة التحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة.²

تعرف المصاريف وفق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو انخفاض أصول أو في شكل ظهور خصوم. وتشمل الممارسات المحاسبية الخاطئة الخاصة بالمصاريف على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

¹ - محمد مطر وليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من الشركات المساهمة العامة الأردنية، ص 11.

² - ميسون بنت محمد بن علي القري، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص 63.

أ- رسملة أو تأجيل المصاريف لفترة لاحقة:

إن تخفيض قيمة المصاريف والتي لها تأثير مباشر على زيادة قيمة الأصول أو انخفاض قيمة الخصوم هي شكل آخر من أشكال المحاسبة الإبداعية¹، ومن الطرق التي تعتمد عليها المؤسسات لتخفيض مصاريفها هي طريقة رسملة المصاريف، حيث تعد سياسة رسملة المصاريف واهلاكها على عدد من السنوات من السياسات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، في حين يعد أسلوب معالجتها كمصاريف إيرادية تحمل على نفس فترة حدوثها من السياسات التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.²

تحكم سياسة الرسملة مشكلة الاعتراف بالمصاريف وذلك إما بمعالجتها على أنها مصروف إيرادي قد استنفذ ويحمل لإيراد الفترة المحاسبية، وإما تأجيلها باعتبارها موجودات غير مستنفذة ويحمل لإيراد فترات لاحقة.

يعتبر تصنيف المصاريف ما بين إيرادية ورأسمالية من أكثر الأساليب التي تمارس فيها المحاسبة الإبداعية، ولها تأثير مزدوج على قائمة الدخل وعلى قائمة المركز المالي، فتصنيف مصروف على أنه رأسمالي بينما هو إيرادي من شأنه أن يؤثر على كل من الأرباح والأصول بالزيادة.³

تعرف المصاريف الإيرادية على أنها تلك المصاريف التي تدفع مقابل منافع تتعلق بفترة مالية واحدة، ولذلك فهي تسجل كمصاريف تحمل لدخل نفس الفترة التي تحدث فيها، ومن أمثلة المصاريف الإيرادية المصاريف التشغيلية المتكررة مثل الرواتب والأجور، والإيجارات....

بينما تتميز المصاريف الرأسمالية بأنها مصاريف تتفق مقابل منافع تفيد أكثر من فترة مالية واحدة، وعادة تكون المصاريف الرأسمالية ضخمة. ففي حالة الأصول الثابتة مثلا فإن جميع المصاريف التي تنفق على الأصل بعد أن يصبح جاهز للاستعمال هي مصاريف إيرادية وتحمل لدخل الفترة التي حدثت فيها إلا إذا أدت إلى:⁴

- * زيادة العمر الإنتاجي؛
- * زيادة الطاقة الإنتاجية؛
- * تحسين نوعية المنتج.

¹ - Charles w. Mulford and Eugene E. Comiskey, **The Financial Number Game: Detecting Creative Accounting Practices**, Jhon Willey& sons Inc, 2002, p66.

² - رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 519.

³ - عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، مرجع سبق ذكره، ص 326.

⁴ - نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 407.

ففي هذه الحالة تعتبر المصاريف رأسمالية ويتم تحميلها لتكلفة الأصل، وغالبا ما يترتب على ذلك إعادة تقدير معدلات إهلاك الأصل.¹ ومن الأمثلة المتعارف عليها في سياسة رسمة المصاريف نذكر:

- مصاريف البحث والتطوير:

تتطوي أنشطة البحث والتطوير على عنصر عدم التأكد بدرجات مختلفة، حيث تنص معايير المحاسبة الدولية على معالجة مصاريف فترة البحث كمصاريف ضمن قائمة الدخل لعدم قدرة المؤسسة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظرا لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس. ومصاريف البحث هي المبالغ المدفوعة للقيام بالاستقصاء الأصلي مع توقع اكتساب معرفة علمية أو فنية جديدة، ومن الأمثلة على أنشطة البحث؛ الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، والبحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.²

أما مصاريف عملية التطوير فهي المبالغ المدفوعة لتطبيق نتائج البحث أو أية معرفة أخرى في الخطط أو التصاميم لإنتاج منتجات جديدة أو محسنة بشكل جوهري أو غيرها، ويجب الاعتراف بمصاريف التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المؤسسة من إثبات جميع العناصر التالية:³

- * نية المؤسسة لاستكمال الأصل واستخدامه أو بيعه؛
- * قدرة المؤسسة على استخدام أو بيع الأصل؛
- * القدرة على قياس المصاريف المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق؛
- * توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير الأصل غير الملموس؛
- * تحديد المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة التي سيولدها الأصل غير الملموس؛
- * بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس.

تبدأ عملية رسمة مصاريف التطوير اعتبارا من تاريخ تحقق المؤسسة من توفر البنود السابقة، أما خلال المرحلة التي تسبق توفر البنود المحددة أعلاه فيتوجب الاعتراف بالمصاريف المنفقة لغايات التطوير كمصروف وعدم رسملتها.

إن الاختلاف بين مصاريف البحث ومصاريف التطوير يخلق مجالا لممارسة المحاسبة الإبداعية، فالمؤسسة التي تعتمد سياسة رسمة مصاريف التطوير تستطيع زيادة أو تخفيض نتيجة السنة المالية، وهذا بتسجيلها ضمن مصاريف البحث وفي هذه الحالة يتأثر حساب النتائج، أو تسجيلها ضمن مصاريف التطوير وفي هذه الحالة تتأثر قائمة الميزانية.

¹ - نفس المرجع، نفس المكان.

² - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 616.

³ - نفس المرجع، نفس المكان.

- رسملة الفوائد:

حيث تقوم المؤسسة برسملة فوائد القروض التي لا تنطبق عليها شروط الرسملة، مثل فوائد القروض التي لا تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة خلافا لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 23.¹

وفقا للمعالجة الأساسية المفضلة للمعيار المحاسبي رقم 23 يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها، في حين تنص المعالجة البديلة المسموح بها على أنه يجوز رسملة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض التي ترتبط مباشرة بامتلاك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل للرسملة كجزء من تكلفة ذلك الأصل.

ويكون أثر رسملة الفوائد أو جزءا منها واضحا في تحسين صورة المؤسسة من حيث الأرباح في قائمة الدخل حيث لا تحمل بهذه الفوائد، وفي الوقت ذاته زيادة في أصول قائمة المركز المالي، وبذلك تكون المحصلة النهائية أثر إيجابي على النسب المالية لأداء المؤسسة.²

بناء على ما تقدم يمكن لإدارة المؤسسة، حسب الظروف، استغلال هذه المرونة المتاحة في معالجة تكاليف الاقتراض لممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك بمعالجة كل تكاليف الاقتراض وفق المعالجة البديلة المسموح بها وهذا بهدف تضخيم أرباحها، أو بتحميلها كلها لإيراد الفترة باعتبارها مصروفا إيراديا وهذا بهدف تخفيض أرباحها.

ب- التلاعب في تكوين مخصصات الالتزامات المتوقعة:

تتميز المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق بالاعتماد على الكثير من التقديرات المحاسبية، والتي يجب أن تحسب وتسجل بناء على أحداث في السنة المالية الجارية وتترتب عليها التزامات سوف يتم دفعها مستقبلا وتتطلب تقديرا من الإدارة.³

حيث تقوم المؤسسات في نهاية كل فترة محاسبية بتكوين مخصصات لمواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة، ونظرا لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإن تكوين هذه

¹ - نعيم تومان مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية- دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص 199.

² - عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، مرجع سبق ذكره، ص 319.

³ - عماد محمد علي أبو عجيلة وعلام محمد، مرجع سبق ذكره، ص 9.

المخصصات يخضع للتقدير والحكم الشخصي، ما يمنح الإدارة درجة عالية من الحرية في تحديد مبلغها بما يخدم مصالحها، مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الربح.¹

وفي ظل الحرية المتاحة للمؤسسة في تقدير هذه المخصصات، فإنها قد تفرط في تقدير المصاريف المستحقة عندما تكون الإيرادات عالية، بحيث يمكن تخفيض الأرباح إلى مستوى آمن للحفاظ عليه في المستقبل، كما يتضمن كذلك عدم تسجيل كل المصاريف المستحقة لزيادة الأرباح في الأوقات الصعبة التي قد تمر بها المؤسسة وهذا ما يطلق عليه Cookie jar reserve.²

تعتبر مخصصات الديون المشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح عند تكوين هذه المخصصات، حيث تقوم المؤسسات التي تعتمد على سياسة المبيعات الآجلة بتخصيص مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها بناء على تقديراتها، وبذلك عندما يكون لدى الإدارة رغبة في زيادة الأرباح فيمكن التوقع بأن مستوى عدم الدفع سيكون منخفضاً جداً.³

تتطلب المعالجة المحاسبية للديون المشكوك في تحصيلها أن تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بدراسة أوضاع ديونها القائمة لمعرفة ما قد تواجهه من صعوبة في عملية التحصيل، ومن ثم تقدير قيمة الديون المشكوك فيها وتسجيل قيمتها كمصرف لتلك الفترة.

تختلف طرق تقدير الديون المشكوك فيها، فقد تكون على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة، أو على أساس الدراسة التاريخية للديون، أو على أساس رصيد الذمم المدينة (المدينون) إلا أن أكثر الطرق استخداماً في الحياة العملية هي طريقة تقدير الديون فيها على أساس نسبة من رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية الفترة.⁴

ج- تأجيل المصاريف الخاصة بالفترة الحالية إلى الفترات القادمة:

بالرغم من أن تأجيل المصاريف الاختيارية يمكن أن يكون له أثر سلبي على أداء المؤسسة في الأجل الطويل، فتأخير إجراء عمليات الصيانة لمعدات المؤسسة مثلاً وتدريب العاملين، والبحوث والتطوير قد يؤدي إلى تلف المعدات ومن ثم تخفيض إنتاجيتها، الأمر الذي سينعكس سلباً على حصة المؤسسة في السوق.⁵ والجدول التالي يوضح نماذج من إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

¹ - إبراهيم العدي، ورناء صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3، 2014، ص 394.

² - Madan Lal Bhasin, **Creaitne Accounting Practices In The Indian Corporate Sector: An Empirical Study**, International Journal of Management and Business Research, Vol. 4, Issue 10, 2015, p38.

³ - Turker Susmu and Dilek Demirhan, **op. cit**, p11.

⁴ - سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 263-264.

⁵ - نعيم توماس مرهون الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 200.

جدول رقم (05) : أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

إجراءات المحاسبة الإبداعية	البند
<ul style="list-style-type: none"> - إجراء عمليات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغاؤها في العام التالي؛ - إجراء عمليات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة؛ - تسجيل بضاعة الأمانة المرسله للوكالة كمبيعات 	المبيعات
<ul style="list-style-type: none"> - قيام المؤسسة ببيع مخزونها الذي سبق تقييمه بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا؛ - تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقييم المخزون؛ - تأجيل إثبات فواتير المشتريات التي تتم في نهاية العام الجاري إلى العام التالي؛ - تضمين كشوف الجرد أصنافا راكدة؛ 	تكلفة البضاعة المباعة
<ul style="list-style-type: none"> - رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة؛ - إجراء تغيير غير مبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة أو في طرق إطفاء الأصول غير الملموسة؛ - استخدام معدلات أو نسب اهتلاك أو إطفاء أقل من تلك المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة؛ 	مصاريف التشغيل
<ul style="list-style-type: none"> - عدم الإفصاح في قائمة الدخل عن الأثر المترتب على قرار إغلاق لاحق لخط إنتاجي، خصوصا إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهرية في نتيجة أعمال المؤسسة؛ 	نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة
<ul style="list-style-type: none"> - دمج المكاسب الناتجة عن بنود استثنائية أو بنود غير عادية في الأرباح التشغيلية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛ - دمج نصيب المؤسسة الأم من أرباح مؤسساتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عنها. 	البنود الاستثنائية والبنود غير العادية

المصدر: محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص 102-103.

2.1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية (قائمة المركز المالي):

تشكل الميزانية وتسمى أيضا قائمة المركز المالي كشفا بالموارد المتاحة لدى المؤسسة (الأصول)، ومصادر تمويل هذه الموارد (الالتزامات وحقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة. وهي بذلك تعطي تصورا عن حجم نشاط المؤسسة من خلال مجموع الموجودات، وعن حجم ونوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المترتبة عليها وحقوق أصحاب المؤسسة في تلك المصادر الاقتصادية.

وتقدم الميزانية معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، حيث توفر معلومات تتعلق ب:¹

* **السيولة:** وتتمثل بالنقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمؤسسة، وكلما كانت السيولة مرتفعة زادت قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها.

* **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المؤسسة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كانت ديون المؤسسة طويلة الأجل أكثر كلما انخفضت قدرتها على الديون بسبب ارتفاع المخاطرة لدى المؤسسة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون من الفوائد وأقساط تلك الديون.

* **المرونة المالية:** يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة، حيث تقيس المرونة المالية قدرة المؤسسة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية، والذي يمكنها من الاستجابة للاحتياجات والفرص غير المتوقعة.

تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي، ما يتيح لإدارة المؤسسة فرصة التلاعب بأرقام قائمة الميزانية، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية في بنود الأصول والخصوم باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

1.2.1- التلاعب في الأصول:

تمثل الأصول منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا حصلت عليها المؤسسة أو خضعت لرقابتها نتيجة للعمليات أو الأحداث الماضية وهناك ثلاث سمات أساسية للأصل:²

➤ تجسد منافع مستقبلية محتملة تتطوي على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في صافي التدفقات النقدية الداخلة مستقبلا؛

➤ يمكن للمؤسسة الحصول على منافعها و التحكم في إمكانية حصول الغير عليها؛

➤ إن الحدث أو العملية التي أعطت للمؤسسة الحق أو الرقابة على هذه المنافع قد تمت بالفعل.

وللتلاعب في الأصول عدة مظاهر نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

أ- الأصول غير الملموسة:

من أبرز التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال على مدى 20 سنة الماضية هو زيادة ظهور الأصول غير الملموسة في قائمة الميزانية.³

¹ - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص30.

² - ريتشارد شرويدر، مارتن كلارك وجاك كاثي، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، وإبراهيم ولد محمد فال، مرجع سبق ذكره، ص261.

³ - Kevin Amor and Alan Warner, *op. cit*, p67.

والأصول غير الملموسة هي أصول غير متداولة وليس لها وجود مادي ملموس، ويتوقع أن تتدفق منها منافع مستقبلية وتشتمل على سبيل المثال الشهرة، والعلامات التجارية وبراءات الاختراع....

يكون التلاعب في هذا البند من خلال المبالغة في تقييم عناصر الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية التي تنشأ عند الدمج، أو الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.¹

تعتبر الشهرة المولدة داخليا من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والتي يمنع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" الاعتراف بها كأصل غير ملموس لصعوبة قياس تكاليف إنشائها بشكل موضوعي وموثوق، إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتيا من قبل المؤسسة ويتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية.²

ومن أشكال التلاعب كذلك في قيم الأصول غير الملموسة هو التلاعب في نسب أو معدلات إهلاك تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها، أو إجراء تغيير غير مبرر في طرق إهلاك الأصول غير الملموسة.

ب- الأصول الثابتة:

يمثل هذا البند الأصول الملموسة التي تستخدم في العمليات الرئيسية للمؤسسة، وعادة ما تشير أساليب المحاسبة الإبداعية للأصول الثابتة إلى عملية إعادة التقييم، ورسملة المصاريف اللاحقة لعملية التشغيل، وسياسة الإهلاك.³

تسجل الأصول الثابتة في تاريخ حيازتها بالتكلفة وتبقى بالدفاتر بالتكلفة حتى لو طرأ تغيير ملحوظ على قيمتها السوقية تماشيا مع مبدأ التكلفة التاريخية.⁴ ولكن قد لا يتم الالتزام من قبل الإدارة بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة بها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين.

¹ - محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتمائي للأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص105.

² - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص615.

³ - Adrian Grosanu et al, **Study Regarding The Influence of Romanian Accounting Regulations On Creative Accounting Techniques**, Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics , Vol. 1(2), December 2011, p525.

⁴ - محمود عبد الحليم الخليلية، مرجع سبق ذكره، ص17.

إن معيار المحاسبة الدولي رقم 16 يشترط لاستخدام نموذج إعادة التقييم أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق، وأنه في حال استخدام هذا النموذج فإنه يجب تطبيقه على عناصر كل فئة من الأصول الثابتة وذلك لسببين:¹

- إن اختيار المؤسسة لبعض العناصر لقياسها بالتكلفة والبعض الآخر حسب إعادة التقييم سيؤدي لأن يكون للأصول المتشابهة أسس قياس مختلفة؛

- تقادي اختيار المؤسسة الأفضل، أي عدم تمكين المؤسسة من الانتقائية في اختيار العناصر التي ارتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل الميزانية.

وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن عليها الاستمرار في إجراء عملية التقييم بصورة منتظمة.²

وتستخدم عادة أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص تقييم الأصول الثابتة من قبل المؤسسات التي تواجه صعوبة في زيادة أموالها الخاصة (احتياطات إعادة التقييم) وبالتالي زيادة قدرتها على الوفاء بديونها ولو بشكل مصطنع.³

وبما أن الأصول الثابتة تقدم منافع اقتصادية للمؤسسة لأكثر من فترة واحدة، فإنه يتم رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على مدار عمرها الإنتاجي وهو ما يطلق عليه الإهلاك.

والإهلاك في عرف المحاسبين هو توزيع لتكلفة الأصل على السنوات المستفيدة من خدمات هذا الأصل، وبما ينسجم مع طبيعة المنافع التي تحصل عليها المؤسسة نتيجة استخدام هذه الأصول، وهذا ما يبرر وجود العديد من طرق الإهلاك؛ كطريقة القسط الثابت، والقسط المتناقص، وطريقة وحدات النشاط وغيرها من الطرق الأخرى، وجميع هذه الطرق مقبولة ولكنها تعطي أقساط إهلاك سنوية مختلفة لها آثار متباينة على بعض آثار قائمة الدخل وقائمة الميزانية.

الأمر الذي يتيح لإدارة المؤسسة فرصة الاختيار من بين هذه الأساليب وفقا لدالة تفضيلاتها، خاصة وأن المعايير المحاسبية الدولية لم تلزم إدارة المؤسسة بضرورة إتباع طريقة معينة لاحتساب أقساط الإهلاك شريطة الثبات عليها من فترة لأخرى والإفصاح عن أي تغيير وأسبابه.⁴

¹ - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 261.

² - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون دار نشر، الجزائر، 2011، ص 218.

³ - Adrian Grosanu et al, **Op. cit**, p526.

⁴ - مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 82.

وهناك بعض العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار الطريقة المناسبة لاحتساب قسط الإهلاك، هذه العوامل قد تمثل محددات تؤثر في عملية الاختيار، وبالتالي ينعكس أثرها في القوائم المالية، ومن هذه العوامل:¹

* ظروف التقادم السريع لبعض الأصول في السنوات الأولى بشكل واضح مثل المعدات ذات التقنية العالية، وظهور أهمية مفهوم القيمة العادلة في قياس الأصول وهنا من المناسب استخدام طريقة القسط المتناقص؛

* النمط المتوقع للصيانة والإصلاح وعلاقته بالكفاءة التشغيلية مما يؤدي إلى زيادة مصاريف التشغيل؛

* مدى إمكانية التنبؤ بالتقديرات الضرورية التي تشمل العمر المقرر للأصل بدرجة مناسبة من التأكد، فعدم توافر تلك الإمكانية قد يكون الدافع لاستخدام طريقة القسط المتناقص؛

* قد تدفع بعض التشريعات الضريبية إلى اختيار طريقة إهلاك معينة.

عموماً تؤثر سياسة الإهلاك على النتيجة من خلال ثلاثة متغيرات؛ تكلفة الأصل القابلة للإهلاك، ومدة الإهلاك، وطريقة الإهلاك. وتمثل التكلفة القابلة للإهلاك الفرق بين التكلفة التاريخية للأصل والقيمة المتبقية المقدرة في نهاية فترة الاستخدام، وهنا تظهر إمكانية لممارسة المحاسبة الإبداعية والمرتبطة بتقدير القيمة المتبقية.

إن عملية تحديد قسط الإهلاك السنوي الذي يتم تحميله للفترة المالية هي عملية تقديرية، لأنها تعتمد على متغيرات تقديرية فقسط الإهلاك السنوي وفقاً لمختلف طرق الإهلاك يعتمد على العمر الإنتاجي وتقدير القيمة المتبقية للأصل.² وهي قيم تقديرية قد لا تكون دقيقة وقد تخضع للمراجعة في السنوات اللاحقة من عمر الأصل.

كما أن المعايير المحاسبية لا توفر أي توجيهات محددة بشأن فترة إهلاك الأصول الثابتة، ما يتيح للإدارة فرصة تقدير العمر الإنتاجي لهذه الأصول بما يخدم أهدافها، فمن خلال تمديد وزيادة فترة الإهلاك يتم تخفيض أقساط الإهلاك السنوية الأمر الذي سينعكس على زيادة الأرباح قبل الضرائب.³

¹ - ماهر ذياب زكي أبو ليلي، دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006، ص 36-37.

² - Zuca Marilena and Joanà Corina, **Embellishment Of Financial Statements Through Creative Accounting Policies And Options**, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol. 62, 2012, p350.

³ - Charles w. Mulford and Eugene E. Comiskey, **Op. cit** , P221.

ومن أشكال التلاعب الأخرى في قيمة الأصول الثابتة هو عدم تسجيل الانخفاض الدائم في قيمتها، إذ يجب على المؤسسة في نهاية كل دورة بتقدير ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على انخفاض مادي مهم نسبيا في قيمة أي من أصولها، وإذا وجد هناك مؤشرات لذلك تقوم المؤسسة بتقدير القيمة القابلة للتحويل، وإذا كانت هذه القيمة أقل من القيمة المحاسبية الصافية فيجب تكوين خسارة في القيمة للأصل المعني.

إن الخسارة في القيمة تسجل كانخفاض في قيمة الأصل وتعتبر كمصروف يظهر بقائمة الدخل كما نص عليه معيار المحاسبة الدولي رقم 36 " الانخفاض في قيمة الأصول".

ج- المخزون:

يشكل المخزون السلعي أحد مفردات الأصول المتداولة الهامة في المؤسسات الصناعية بشكل أكبر من المؤسسات الأخرى، والتي يجب تحديد قيمتها بدقة لإظهار المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين بشكل صحيح، ويعتبر تسعير (تقييم) المخزون ذا أهمية بالغة لسببين هما:¹

* إن المخزون يشكل عادة جزءا هاما من الأصول المتداولة وبالتالي له أثر كبير على تحديد رأس المال العامل والمركز المالي الحالي.

* إن تسعير المخزون له أثر كبير ومباشر على مقدار صافي الربح المقرر عنه.

يظهر المخزون بالدفاتر بالتكلفة، ويطبق عليه قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ويتم ذلك:

- التقييم استنادا على التكلفة وفق أسس متعددة هي:

ل طريقة التمييز العيني؛

ل طريقة المتوسط المرجح لأسعار التكلفة؛

ل طريقة الوارد أولا صادر أولا FIFO؛

ل طريقة الوارد أخيرا صادر أولا LIFO.

ونشير هنا إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية بموجب التعديلات التي أدخلها على معيار

المحاسبة الدولي رقم 2 " المخزون" قد ألغى طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.

- التقييم استنادا إلى صافي القيمة القابلة للتحقق والتي تحدد عادة بسعر البيع مطروحا منه مصاريف البيع.

¹ - ريتشارد شرويدر، مارنل كلارك وجاك كاثي، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، وإبراهيم ولد محمد فال، مرجع سبق ذكره، ص 314-

يعد تقييم المخزون وتطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل من المشاكل المحاسبية الهامة التي تواجه المحاسبين.

ومن أهم الأمثلة الشائعة للمرونة المتاحة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي لها تأثير على المبالغ المعلن عنها في القوائم المالية، هي اختيار طريقة تقييم المخزون. فمع تعدد طرق تقييم المخزون تختلف الأرباح المعلن عنها في قائمة الدخل، وكذا مبالغ المخزون وحقوق الملكية في قائمة المركز المالي. ومن المحددات العامة المرتبطة باستخدام إحدى هذه الطرق لتقييم المخزون السلعي نذكر:¹

➤ الظروف الاقتصادية المرتبطة بتغيرات الأسعار (التضخم، الركود الاقتصادي)

➤ معدل دوران المخزون السلعي، حيث إنه مع ارتفاع معدل دوران المخزون بشكل كبير يصبح الفرق في التقدير بين الطرق المختلفة محدودا، وكذلك كلما كان هنالك استقرار في الأسعار فإن جميع هذه الطرق تؤدي لصافي الدخل وقيم الأصول نفسها.

➤ قد تكون التشريعات الضريبية أحد محددات اختيار طريقة معينة دون غيرها، فقد يفضل إتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في ظل ارتفاع أسعار التكلفة بحيث يمكن للمؤسسات التوصل إلى تأجيل للضرائب إذا ما قورنت بما كانت ستتحمله لو استخدمت طرق أخرى لتقييم المخزون.

وكما هو الحال بالنسبة للإهلاك، تتيح معايير المحاسبة الدولية استخدام العديد من طرق تقييم المخزون، والتي يمكن للمؤسسة إتباعها عند تقييم مخزونها في نهاية الفترة تمهيدا لعرضها في قوائمها المالية وجميع هذه الطرق مقبولة، ولكنها غالبا ما تعطي قيمة مختلفة لمخزون آخر المدة وتكلفة المبيعات ومن ثم قيمة مختلفة لصافي الدخل. ما يعني أنه يمكن للإدارة أن تختار الطريقة المحاسبية الملائمة لإستراتيجيتها والتي في الغالب ستؤثر في أرباح المؤسسة.

إضافة إلى إمكانية التلاعب بقيم المخزون من خلال تغيير طرق تقييم المخزون، فيمكن للمؤسسات الانخراط في ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بكمية المخزون وهذا في عملية جرد المخزون.²

د- الذمم المدينة:

وهي تمثل قيمة الديون المستحقة للمؤسسة على الغير والناجمة عن المبيعات الآجلة، وتشكل الذمم المدينة جزءا كبيرا من الأصول المتداولة، وتزداد أهميتها النسبية بتوسع المؤسسة بمنح الائتمان.

¹ - ماهر ذياب زكي أبو ليلي، مرجع سبق ذكره، ص ص32-33.

² - Turker Susmu and Dilek Demirhan, **op. cit**, p11.

يمكن للمؤسسات المبالغة في تقدير قيمة الذمم المدينة من خلال الاعتراف المبكر أو الوهمي بالإيراد، أو التقييم الخاطئ لعملية التحصيل في المستقبل.¹ وبالرغم من حذر المؤسسة في سياسات البيع الآجل فإنه من الصعب تحصيل مبلغ الدين بالكامل، ما يعني أن جزءاً من تلك الديون يصبح معدوماً أو هناك شك في إمكانية تحصيله. لهذا السبب فإن معظم المؤسسات تقوم في نهاية كل فترة مالية بدراسة الوضعية المالية للمدينين وتحديد مقدار الديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها، حيث تعتبر تلك المبالغ مصاريف يجب تحميلها إلى الفترة المالية التي تخصها. وتقوم المؤسسات التي ترغب في تضخيم إيراداتها بتقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بهدف زيادة الأرباح.

إن المخصصات تعتبر أحد العناصر المحاسبية التقديرية المستخدمة للتأثير على مصاريف الفترة، فقد تقوم المؤسسة بتخفيض مقدار المخصص بهدف زيادة الأرباح، وعلى العكس من ذلك قد تلجأ إلى المبالغة في تقدير المخصص في السنوات المالية الجيدة بهدف تكوين احتياطات يمكن استخدامها في السنوات غير الجيدة، وذلك بهدف التحكم في تقلبات الأرباح.²

كما أن من صور التلاعب بقيم الذمم المدينة هو تصنيف المدينة طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة المؤسسة.

هـ - النقدية:

تعتبر النقدية من أكثر الأصول المتداولة سيولة، وأكثرها عرضة للتلاعب والسرقة مقارنة بالأصول الأخرى، ما يتطلب ضرورة تصميم نظام محكم للرقابة الداخلية على هذا الأصل ويشمل هذا البند النقدية بالصندوق بالعملة المحلية والأجنبية، والشيكات، والحسابات الجارية والودائع تحت الطلب لدى البنوك.

ومن صور التلاعب بالنقدية هو عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة، حيث ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية" بأنه يجب على المؤسسة الإفصاح عن الأرصدة النقدية التي تحتفظ بها المؤسسة ولكنها مقيدة الاستعمال، ومثال ذلك النقدية الموجودة لدى الشركات التابعة والتي تعمل في دولة أخرى يوجد بها رقابة أو قيود قانونية تجعل هذه الأرصدة غير متاحة للاستعمال من قبل المؤسسة الأم.³ وكذلك التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في تحويل بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

¹ - Charles w. Mulford and Eugene E. Comiskey, *Op. cit*, p237.

² - ميسون بنت محمد بن علي القري، مرجع سبق ذكره، ص 69-70.

³ - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 104.

2.2.1- التلاعب في الخصوم:

يمكن تعريف الالتزامات (الخصوم) بشكل عام بأنها تضحيات المؤسسة بمنافع اقتصادية مستقبلية للوفاء بالتزاماتها القائمة للغير والتي نشأت نتيجة أحداث ماضية. ولا بد من توافر ثلاثة خصائص في أي عنصر حتى يمكن اعتباره بمثابة التزام على المؤسسة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وهذه الخصائص هي:

* أنها تمثل التزام حالي يتطلب سداؤه تحويل أو استخدام مستقبلي محتمل لأحد أصول المؤسسة؛

* أنها التزامات لا يمكن تجنبها؛

* أن تكون نشأت نتيجة أحداث قد حدثت في الماضي.

وتصنف الخصوم إلى خصوم جارية (متداولة) وخصوم غير جارية:

أ- التلاعب في الخصوم الجارية:

تمثل الخصوم الجارية التزامات يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، ويتم تسويتها عادة باستخدام الأصول الجارية (المتداولة) أو من خلال تكوين التزامات متداولة جديدة.

ومن صور التلاعب بالخصوم الجارية هو التلاعب بالذمم الدائنة والتي تشكل أحد مفرداتها، وعموما فإن الحسابات الدائنة تكون مرتبطة بعمليات الشراء الآجلة، ومع تخفيض قيمة الذمم الدائنة فإن قيمة المشتريات سيتم تخفيضها الأمر الذي سيؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المتاحة للبيع، وهذا على اعتبار أن:

التكلفة المتاحة للبيع = مخزون أول المدة + صافي المشتريات

وهذا سيؤدي بدوره إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة حيث:

تكلفة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع - مخزون آخر المدة

ما يعني أن تخفيض قيمة الحسابات الدائنة مرتبط بتخفيض تكلفة البضاعة المباعة ومن ثم زيادة صافي الربح.¹

¹ - Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey, *Op. cit*, P260.

كما تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم الجارية السيولة، أو من خلال استخدام القروض طويلة الأجل في تسديد القروض قصيرة الأجل، وهذا بقصد تحسين نسب السيولة في المؤسسة.

ب- التلاعب في الخصوم غير الجارية

الخصوم غير الجارية هي عبارة عن الديون التي يجب سدادها خلال مدة زمنية تزيد عن سنة مالية أو دورة التشغيل أيهما أطول، وهي تمثل أحد أهم مصادر التمويل في معظم المؤسسات.

والالتزامات طويلة الأجل هي التزامات لا تتطلب استخدام الأصول المتداولة خلال السنة الجارية أو الدورة التشغيلية لسدادها.

ومن صور التلاعب بهذا العنصر هو تصنيف الديون طويلة الأجل إلى ديون قصيرة الأجل وهذا بهدف تحسين نسب السيولة، فقد نص معيار المحاسبة الدولي رقم 1 " عرض القوائم المالية" أنه بالنسبة للقروض أو الالتزامات التي لا تنوي أو تستطيع المؤسسة تجديدها فتصنف خصوماً طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهراً.

والجدول التالي يلخص أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد تستخدمها المؤسسة في قائمة المركز

المالي.

جدول رقم (06): إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

العنصر	إجراءات المحاسبة الإبداعية
النقدية	- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة؛ - التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
الاستثمارات المتداولة	- التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية؛ - التلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية.
الذمم المدينة	- عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها؛ - تضمين رقم المدينين ذمماً لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة؛ - خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة وذلك بمعاملة ذمم مدينة طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة المؤسسة.

<p>- تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة؛ - تعتمد التلاعب في الأسعار؛ - تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا من LIFO إلى FIFO.</p>	<p>المخزون</p>
<p>- تغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية؛ - تجنب إظهار نصيب المؤسسة الأم من خسائر المؤسسة التابعة أو الزميلة؛ - عدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات الأم وشركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة.</p>	<p>الاستثمارات طويلة الأجل</p>
<p>- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين؛ - التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك السائدة في السوق؛ - إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإهلاك؛ - عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجرة منها.</p>	<p>الأصول الثابتة الممتلكات والمعدات</p>
<p>- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية؛ - الاعتراف المحاسبي بأصول غير ملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها في هذا الشأن ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركة؛ - التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها؛ - إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض تلك الأصول.</p>	<p>الأصول غير الملموسة</p>
<p>- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة بقصد تحسين السيولة؛ - تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسب السيولة.</p>	<p>الخصوم المتداولة</p>
<p>- الحصول على قرض طويل الأجل قبل إعلان الميزانية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل بقصد تحسين نسب السيولة؛ - إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.</p>	<p>الخصوم طويلة الأجل</p>
<p>- إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة؛</p>	<p>حقوق المساهمين</p>

- معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل.

المصدر: محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني والأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص103-106.

3.1- ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):

تشكل قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم الرئيسية التي ينتجها النظام المحاسبي، وهي عبارة عن كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية الخاصة بالمؤسسة خلال فترة مالية معينة. ويفترض أن تعطي هذه القائمة معلومات مختلفة في مضمونها ودلالاتها عن المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقدير قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل.

فالمقرض في الأجل القصير يهتم بقدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في الأجل القصير أكثر من اهتمامه بالربحية لتحصيل ديونه قصيرة الأجل. والمستثمر يهتم بقدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية لأهميتها في تحديد سعر السهم في السوق، فمن المعروف أن توزيعات الأرباح تؤثر على سعر السهم، فإذا لم يكن لدى المؤسسة نقد جاهز فإنها لن تقوم بتوزيع أرباح على المساهمين حتى ولو أنها حققت أرباحاً، كذلك فإن الإدارة تهتم بالتدفقات النقدية لتحديد الحاجة للتمويل الخارجي وإدارة النقدية.¹

تصنف محتويات قائمة التدفقات النقدية في ثلاث مجموعات رئيسية تمثل كل مجموعة منها أحد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وهي أنشطة التشغيل، وأنشطة الاستثمار، وأنشطة التمويل. وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية" تلك الأنشطة كما يلي:

- **الأنشطة التشغيلية:** وهي الأنشطة الرئيسية لتوليد الإيراد في المؤسسة والأنشطة الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛

- **الأنشطة الاستثمارية:** وهي الأنشطة المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن العناصر التي تعادل النقدية؛

- **الأنشطة التمويلية:** وهي الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المؤسسة.

¹ - فايز سليم حداد، الإدارة المالية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص40.

إن قائمة التدفقات النقدية تعد من أفضل مؤشرات الأداء في المؤسسة، إذ يمكن تقييم المؤسسة من خلال هذه الأنشطة الثلاثة، إلا أن إدارة المؤسسة تستطيع التلاعب بهذه القائمة بهدف إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للمؤسسة وهذا عن طريق التدخل في محتويات القائمة وإعادة تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية.

تشكل التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية أهم مصادر التدفقات النقدية الثلاث، حيث تشكل النشاط الرئيسي للمؤسسة، وتتميز هذه العمليات بكون معظمها ذو طابع متكرر، مما يسهل عملية التنبؤ بها، كما وتحظى باهتمام المهتمين بقدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل.¹

ولما كانت أنشطة التشغيل من أبرز الأنشطة التي تعكس قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية، فإن الإدارة تركز على هذا النوع من الأنشطة في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال تصنيف بعض عناصر التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس صحيح، ما دام ذلك لن يؤثر على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية

من صور تلاعب الإدارة بقائمة التدفقات النقدية نذكر على سبيل المثال:²

* قيام المؤسسة بتسجيل فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها مصاريف استثمارية لغرض استبعادها من المصاريف التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للمؤسسة من عملياتها الرئيسية؛

* تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي رقم 7 الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

¹ - نفس المرجع، ص 42.

² - نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 202.

2- نماذج قياس المحاسبة الإبداعية وفق مدخل المستحقات:

يعد مدخل المستحقات من أكثر المداخل استخداماً من قبل الباحثين لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها المؤسسات، إذ ارتبط مفهوم المحاسبة الإبداعية بمبدأ أساس الاستحقاق accrual basis لكونه الأساس المعتمد في المحاسبة المالية¹. ويمثل أساس الاستحقاق في المحاسبة جوهر العمل المحاسبي، لارتباطه بالعديد من المبادئ والمفاهيم التي تتضمنها نظرية المحاسبة والمتعلقة بقياس قيم الأصول وتقدير اهتلاكها وتكوين المخصصات بمختلف أنواعها.

يتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصاريف والإيرادات التي تخص الفترة المالية بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض، وتطبيق أساس الاستحقاق يؤدي إلى تحقيق أهداف القوائم المالية المتمثلة في تقديم معلومات حول المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها خلال فترة معينة².

على الرغم من المزايا التي يقدمها أساس الاستحقاق المحاسبي إلا أنه لا يخلو من أوجه القصور، إذ تعتبر ظاهرة المحاسبة الإبداعية المشكلة الأساسية لاستخدام أساس الاستحقاق في قياس الربح المحاسبي. فعلى الرغم من تفوق أساس الاستحقاق على مقاييس التدفق النقدي إلا أن تطبيق الاستحقاق المحاسبي يؤدي إلى مشكلة التلاعب في الأرباح³. كونه يتطلب الكثير من التقدير والاجتهاد الشخصي، الأمر الذي يسمح للإدارة باستخدام أساس الاستحقاق بطريقة تخدم مصالحها الشخصية، ويعطيها الفرصة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية والتأثير في رقم الأرباح المعلنة في القوائم المالية، إما بزيادتها أو تخفيضها أو بالمحافظة عليها مستقرة.

تعرف المستحقات الكلية total accruals بأنها ذلك الجزء غير النقدي من الدخل، يقاس بالفرق بين الدخل على أساس الاستحقاق والدخل على الأساس النقدي. فالأرباح تتكون من التدفقات النقدية والمستحقات، والأخيرة تمثل الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية⁴. وبذلك:

المستحقات الكلية = صافي الدخل - التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

¹ - عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، ط1، جامعة بغداد، كلية الاقتصاد، العراق، 2015، ص12.

² - محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص12.

³ - محمد بن سلطان السهلي، إدارة الربح في الشركات السعودية، دورية الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 3، 2006، ص 515.

⁴ - عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص75-76.

كما تعبر المستحقات عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم ينتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، وتنشأ المستحقات عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة¹. وبذلك يمكن القول أن المستحقات الكلية تمثل التأثير التراكمي الناتج عن إدخال أساس الاستحقاق في نموذج المحاسبة التقليدي. تتضمن المستحقات الكلية على جزأين أساسيين هما المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية.

- المستحقات غير الاختيارية **Nondiscretionary accruals**:

يطلق عليها البعض مصطلح المستحقات غير الاختيارية أو العادية أو المتوقعة، وتشمل التعديلات التي تمت على التدفقات النقدية والناتجة عن التطبيق العقلاني للمعايير المحاسبية ومراعاة التطورات في الظروف الاقتصادية للمؤسسة².

ينشأ هذا النوع من المستحقات من العمليات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية وهي طبيعية بالنسبة للمؤسسة بالنظر لمستوى أدائها، واستراتيجياتها والأحداث على مستوى الاقتصاد الكلي والعوامل الاقتصادية الأخرى³. فغالبا ما ترتبط المستحقات غير الاختيارية بالأعمال العادية للمؤسسة، وهي تهدف إلى تحسين المحتوى الإعلامي لقوائم المالية.

- المستحقات الاختيارية **Discretionary accruals**:

يطلق عليها مصطلح المستحقات الاختيارية أو غير العادية أو غير المتوقعة، وتشمل التعديلات التي تم إجراؤها على التدفقات النقدية المحددة من قبل الإدارة وفقا لمصالحها الخاصة المتعلقة بالأرباح⁴.

ينشأ هذا النوع من المستحقات نتيجة مفاضلة الإدارة بين المعالجات والخيارات المحاسبية المتاحة وذلك بهدف تضخيم أو تخفيض أرباح المؤسسة على غير الحقيقة. فعلى عكس المستحقات غير الاختيارية التي تتأثر بالأعمال العادية للمؤسسة، فإن المستحقات الاختيارية تتأثر بقدرة وحوافز الإدارة للتلاعب

¹ - فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد3، العدد5، 2013، ص124.

² - C. Araujo Mendes et al, **Evidence of Earnings Management Using Accruals as a Measure of Accounting Discretion**, *Tékhné Review of Applied Management Studies*, Vol. 10. N. 1, 2012, P6.

³ - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص65.

⁴ - C. Araujo Mendes et al, **Op.cit**, p7.

بالأرباح¹. لذلك اعتمدت العديد من الدراسات على المستحقات الكلية كمؤشر للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ولمعالجة الإشكالية المتعلقة بفصل المستحقات غير الاختيارية عن المستحقات الاختيارية قامت الدراسات باعتماد منهجية تقوم على وضع مجموعة من الافتراضات حول السلوك الطبيعي للمستحقات في حالة عدم وجود حوافز للتلاعب بالدخل. وبناء عليها تم اقتراح مجموعة من النماذج الرياضية لتقدير المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية². حيث توجد نماذج عديدة قدمها الفكر المحاسبي لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

1.2- نموذج (Healy, 1985):

تعتبر دراسة Healy من الدراسات الرائدة في مجال المحاسبة الإبداعية، إذ أوضحت الدراسة أن الإدارة تستخدم الاستحقاق المحاسبي وسيلة لتعظيم حوافزها النقدية المتعاقد على تحصيلها باعتبار ذلك جزءا من الأرباح المحققة. وقد كانت نتائج تلك الدراسة دافعا للاهتمام بالاستحقاق المحاسبي وتقدير ذلك الجزء من الأرباح الذي يخضع للمعالجة الإدارية³. ومن خلال دراسة (Healy, 1985) تم تطوير أول نموذج في الأدب المحاسبي للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية⁴، ويعد النموذج الذي اقترحه Healy من أبسط النماذج التي قدمت لتقدير المحاسبة الإبداعية، لذلك يتوقع أن يتضمن أكبر قدر من أخطاء القياس.

يفترض هذا النموذج أن المحاسبة الإبداعية تتم بشكل منتظم من فترة لأخرى، وأنه يمكن للإدارة في ظل الفرص المتاحة لها التأثير في رقم الأرباح من خلال التلاعب بالمستحقات الاختيارية. ووفقا لهذا النموذج يتوقع أن تكون قيمة المستحقات الاختيارية صفرا، ويفترض أن كل مؤسسة لديها مستحقات اختيارية تختلف عن الصفر تمارس المحاسبة الإبداعية، فإذا كانت المستحقات الاختيارية أقل من الصفر فهذا يعني قيام المؤسسة بالعمل على زيادة أرباحها، والعكس إذا كانت قيمة المستحقات الاختيارية أعلى من الصفر⁵.

¹ - Félix J. Lopez Iturriago and Paolo Saona Hoffmann , **Earnings Management and Internal Mechanisms of Corporate Governance: Empirical Evidence from Chilean Firms**, Corporate Ownership and Control, Vol. 3, Issue. 1, 2005, pp18-19.

² - C. Araujo Mendes et al, **Op.cit**, p7.

³ - محمد بن سلطان السهلي، مرجع سبق ذكره، ص517.

⁴ - عبد الناصر ابراهيم نور، وحنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 2، 2017، ص166.

⁵ - Cetin Yurt and Ugur Ergun, **Accounting Quality Models: A Comprehensive Literature Review**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, Issue. 5, United Kingdom, 2015, p42.

أدت دراسة Healy سنة 1985 إلى تطوير النموذج التالي:¹

$$NDA = TA_t/T$$

حيث أن:

NDA: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة t؛

TA: المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة t مقسومة على إجمالي الأصول؛

T: تمثل عدد سنوات فترة التقدير؛

t: مؤشر للسنة في فترة الحدث.

2.2- نموذج (Jones, 1991):

قامت دراسة (Jones, 1991) بتطوير نموذج اقتصادي قياسي لتقدير المستحقات الاختيارية، يعتبر من أهم النماذج المطورة لقياس المحاسبة الإبداعية، لذلك اعتمدت عليه العديد من الدراسات السابقة عند عملية الفصل بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية.

اقترحت Jones نموذجا يفترض عدم ثبات المستحقات غير الاختيارية عبر الزمن، وقامت بتطوير نموذج لتقدير المستحقات غير الاختيارية يضبط تأثير التغيرات في الظروف الاقتصادية للمؤسسة. حيث اعتبر هذا النموذج المستحقات الكلية دالة للتغير في المبيعات وإجمالي الأصول الثابتة². وبذلك يمكن القول أن الهدف الرئيسي لنموذج Jones هو الرقابة على تأثير التغيرات في ظروف المؤسسة.

تم في هذا النموذج إدراج التغير في المبيعات وإجمالي الأصول الثابتة في نموذج التوقعات للتحكم في التغيرات في المستحقات غير الاختيارية الناجمة عن تغير الوضع الاقتصادي للمؤسسة. وقد تم إدخال عاملي المبيعات وإجمالي الأصول الثابتة لتقدير المستحقات غير الاختيارية بفرض أنهما أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة³.

أدت هذه الدراسة إلى تطوير النموذج التالي لتقدير المستحقات غير الاختيارية:

¹ - Patricia M. Dechow et al, **Detecting Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 70, No. 2, 1995,p197.

² - C. Araujo Mendes et al, **Op.cit**, p7.

³ - حنان قسوم، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية- دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، 2016، ص 663.

$$NDA_{it}/A_{i,t-1} = \beta_1 \times (1/A_{i,t-1}) + \beta_2 \times (REV_{it} - A_{i,t-1}) + \beta_3 \times (PPE_{it}/A_{i,t-1})$$

حيث أن

NDA_{it} : المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة t ؛

$A_{i,t-1}$: i في نهاية الفترة $(t-1)$

REV_{it} : التغيير في رقم الأعمال للمؤسسة i بين الفترة t و $t-1$

PPE_{it} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة i خلال الفترة t

1 2 3 : معالم النموذج خاصة للمؤسسة i .

وبالرغم من حقيقة الانتشار الواسع لنموذج جونز لسنة 1991 في الأدب المحاسبي لفصل مكونات المستحقات الكلية، فهو ليس بمعزل عن الانتقادات. وأهم انتقاد وجه لهذا النموذج هو افتراضه الضمني بأن المبيعات تصنف ضمن المستحقات غير الاختيارية¹، وتجاهل التلاعب الذي قد يحدث في المبيعات الآجلة (المدينون) عند احتساب المستحقات غير الاختيارية.

3.2- نموذج جونز المعدل (The modified Jones model, 1995)

قامت دراسة (Dechow et al., 1995) بتقديم نسخة معدلة لنموذج (Jones, 1991) لاستبعاد اتجاه النموذج الأصلي في التقدير الخاطئ للمستحقات الاختيارية في ظل ممارسة الإدارة لسلطة تقديرية على المبيعات. ويتمثل التعديل الوحيد الذي تم إدخاله على النموذج الأصلي لسنة 1991 هو تعديل التغيير في المبيعات خلال فترة الحدث بالتغيير في العملاء².

وعلى عكس النسخة الأصلية لنموذج جونز لسنة 1991 التي تفترض عدم تلاعب الإدارة بالمبيعات سواء في فترة التقدير (Estimation period) أو فترة الحدث (event period)، فإن النسخة المعدلة منه تفترض أن جميع التغيرات الحاصلة في المبيعات الآجلة في فترة الحدث ناتجة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية، وهذا في ظل سهولة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الاعتراف بالإيرادات الناتجة من المبيعات الآجلة مقارنة بالمبيعات النقدية.

وفقا لهذا النموذج يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية خلال فترة الحدث من خلال معادلة

الانحدار التالية:

¹ - Patricia M. Dechow et al, *Op.cit*, p199.

² - Ibidem.

$$TAC_{it}/A_{i,t-1} = 1 \times (1/A_{i,t-1}) + 2 \times [(REV_{it} - REC_{it})/A_{i,t-1}] + 3 \times (PPE_{it}/A_{i,t-1})$$

حيث أن: REC_{it} : التغير في صافي العملاء بين السنة الحالية t والسنة السابقة $t-1$.

يعتبر نموذج جونز المعدل النموذج الأكثر شهرة واستخداما في اكتشاف المحاسبة الإبداعية، وقد تم استخدامه في العديد من الدراسات الحديثة¹.

4.2- النموذج القطاعي: (The Industry Model)

تم اقتراح هذا النموذج من قبل Dechow and Sloan سنة 1991، وهو يفترض عدم ثبات المستحقات غير الاختيارية من فترة لأخرى كما يفترض هذا النموذج أن محددات المستحقات غير الاختيارية واحدة على مستوى كل المؤسسات العاملة في نفس القطاع².

يقوم هذا النموذج بتحديد المستحقات الاختيارية كجزء من المستحقات الكلية مع الأخذ في الاعتبار الظروف التشغيلية لكل مؤسسة على حدة عند تقدير المستحقات غير الاختيارية، وذلك بهدف تحسين القدرة على التنبؤ بالمستحقات الاختيارية، وقد تم الاستناد في ذلك إلى فكرة عدم إمكانية تحديد نموذج موحد لاحتساب المستحقات غير الاختيارية دون الأخذ بالاعتبار الظروف المختلفة للمؤسسات³.

يعتمد هذا النموذج في حساب المستحقات الاختيارية والمستحقات غير الاختيارية على فرضية اختلاف طبيعة نشاط كل مؤسسة، وعليه تم قياس المستحقات غير الاختيارية من خلال حساب قيمة الوسيط للمستحقات الكلية للقطاع الذي تنتمي إليه المؤسسات. وبهذا يكون قد قلل من أخطاء قياس المستحقات غير الاختيارية كونه يأخذ بالحسبان طبيعة نشاط كل مؤسسة بتعامله مع القطاع الذي تنتمي إليه⁴.

يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية في ظل هذا النموذج وفق المعادلة التالية:⁵

¹ - Mohammed W. A. Saleh et al, **External Auditors and Earnings Management: Palestinian Evidence**, Journal of University of Shanghai for Science and Technology, Vol. 23, Issue. 2, 2021, p259.

² - محمد بن سلطان السهلي، مرجع سبق ذكره، ص 519.

³ - عباس حميد يحي التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 79.

⁴

⁵ - Patricia M. Dechow et al, **Op.cit**, p199.

$$NDA_t = Y_1 + Y_2 * \text{median} (TA_t)$$

حيث أن:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة في السنة t؛

$\text{Median} (TA_t)$: تمثل الوسيط لقيمة المستحقات الكلية لعينة من المؤسسات تنتمي لقطاع معين في السنة t؛

Y_1 Y_2 : تمثل معالم النموذج التي تم تقديرها باستخدام طريقة المربعات الصغرى لمفردات العينة.

3- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بأخلاقيات المهنة في مجالات إدارة الأعمال والمحاسبة والتدقيق والقاسم المشترك بين هذه المجالات هو الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول والسلوك غير المقبول من الناحية الأخلاقية.¹

فهناك العديد من النماذج السلوكية يصعب فيها التمييز المطلق فيما إذا كانت مقبولة أو غير مقبولة من الناحية الأخلاقية، ومن هذه النماذج السلوكية المثيرة للجدل ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمؤسسة، والتي قد تؤدي إلى التأثير إيجابيا أو سلبيا على صافي الربح ما قد يعتبره البعض نوعا من التلاعب طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد، بينما يعتبره البعض الآخر على الرغم من توافر صفة التعمد في تضليل مستخدمي القوائم المالية سلوكا قانونيا مشروعاً حتى ولو كان سلوكا غير أخلاقي.² وهنا تثار مسألة القانونية والأخلاقية، ومعنى ذلك أنه إذا ما كان عمل ما قانونيا فهل يجعله ذلك أخلاقيا من الناحية المهنية؟ إن الإجابة واضحة لهذا السؤال وهي لا، فهناك افتراض عام في المجتمع بضرورة كون السلوك المهني الأخلاقي أرفع مستوى من السلوك القانوني.

يعتبر الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية موضوع خلاف كبير بين الباحثين، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا؟ فهناك جدل كبير حول اعتبار المحاسبة الإبداعية عملا سلبيا يتنافى

¹ - محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، 2013، ص 51.

² - جبر إبراهيم الداعور، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح - دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، فلسطين، 2013، ص 101.

وأخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل إيجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي تمنحها المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام المحاسبية بما يخدم مصلحة الإدارة.¹

إن المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأول هو خدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات تتميز بالمصداقية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. والمحاسبة كمنشأ يقوم به مجموعة من المحاسبين يقدمون خدماتهم لأطراف أخرى تربطهم علاقة، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على سلوك المحاسبين ومن هنا يبرز دور القيم الأخلاقية باعتبارها تمثل ضوابط للسلوك الإنساني لتوجيهه نحو ما يحقق المصلحة لكل من المحاسب ومن يتعامل معه.

حيث يقوم المدخل الأخلاقي للمحاسبة على:²

1- إن إجراءات المحاسبة يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة؛

2- أن التقارير المالية يجب أن تقدم الحقيقة والكشف الدقيق بدون تحريف.

فأخلاقيات المحاسبة تتجه نحو العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، ونحو الصدق من خلال تقديم التقارير والقوائم المالية بدون تضليل يستهدف مصلحة طرف على حساب آخر.

فكما قلنا سابقا أن للمحاسبة الإبداعية مدلولين، أحدهما إيجابي يتمثل في التطوير من خلال إيجاد حلول مبتكرة تساعد على توفير معلومات محاسبية صحيحة لخدمة مستخدميها، وآخر سلبي يكرس للتلاعب في الأرقام المحاسبية لأجل إخفاء الحقائق لخدمة أغراض معينة بما يتنافى والقيم الأخلاقية المهنية الأمر الذي يؤدي إلى تضليل مختلف مستخدمي القوائم المالية وفي مقدمتهم المستثمرين. وقد ركزت غالبية الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية على الجانب السلبي منها باعتبارها عملية ابتداء طرق وأساليب في المعالجات المحاسبية لأجل إظهار المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها بوضع على غير حقيقته خدمة لأهداف خاصة بالإدارة.

ولما كانت المحاسبة الإبداعية وسيلة للتلاعب في الأرقام المحاسبية فهذا يجعلها أكبر تحد لمهنة المحاسبة، لأنه يجردها من هدفها الرئيسي المتمثل في توفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية والصدق والحياد، ولما تتضمن هذه العملية من ممارسة غير عادلة للأطراف ذات العلاقة وتضليل متعمد

¹ - بالرقى تيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، سطيف، الجزائر، 2012، ص12.

² - أيمن صالح مصطفى حرب، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في قرارات إدارة الدخل على شركات التأمين الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص66.

لهم. ولا ينحصر التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية في البعد الفني للمحاسبة، وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

المحاسبة الإبداعية كما رأينا سابقا هي عملية تحويل الأرقام المحاسبية إلى أرقام لا تعكس حقيقة وضعية المؤسسة تمارسها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها على حساب مصلحة الأطراف الأخرى، وهذا يتنافى مع أخلاقيات المحاسبة حيث تتضمن هذه العملية ممارسة غير عادلة للأطراف ذات العلاقة وتضليل متعمد لهم.

هناك من يرى أن المحاسبة الإبداعية تقع ممارستها ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية ودون تجاوزها ما يعني بأنها ممارسات قانونية. ولكن الاستناد على المبادئ المحاسبية والمرونة التي أتاحتها للإدارة في اختيار الطرق المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية غير مقبول من الناحية الأخلاقية. إذ أن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعاته المهنية بأنها الأفضل، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي.¹

ترى الباحثة أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكا غير أخلاقي يتنافى وأخلاقيات المحاسبة مبنية في الأساس على استخدام أساليب محاسبية محكمة بهدف خداع وتضليل أصحاب المصالح، ولا يمكن تقديم أي مبرر لممارستها لما لها من انعكاسات سلبية على مصداقية القوائم المالية.

¹ - وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية التدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين، 89(30)، 2008، ص233.

III- مساهمة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، ما يعكس أهمية الدور الذي يلعبه هذا النظام في مجال منع الاحتيال والكشف عنه. حيث تعتبر الرقابة الداخلية في مفهومها المحاسبي أداة منع وأداة اكتشاف.

1- العلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية:

بدأ الاهتمام في الآونة الأخيرة بأنظمة الرقابة الداخلية يأخذ أبعاداً تنظيمية تفصيلية متأثراً بعدة عوامل منها قضايا الحوكمة وحماية المستثمرين والفضائح المالية التي أدت إلى انهيار كبرى الشركات العالمية.¹ هذه الانهيارات عزى بعضها إلى حدوث التلاعب والاحتيال في التقارير المالية. وهناك من يرى أن من مسببات حدوث الغش والاحتيال في الشركات هو ضعف الرقابة الداخلية أو عدم وجودها أو عدم فعاليتها.² كما أن وجود خلل في هيكلية الرقابة الداخلية يعتبر أحد أسباب حدوث المحاسبة الإبداعية نتيجة لارتباط أجهزة الرقابة الداخلية بالإدارة باعتبارها من صنعها وليس رقيباً عليها، ما يجعل الإدارة في وضع خاص لارتكاب الاحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية مضللة من خلال تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية التي خلافاً لذلك تبدو أنها تعمل بفاعلية.³

وفي هذا الإطار يمثل نظام الرقابة الداخلية حاجز وقائي ضد مختلف أنواع التلاعب بالبيانات والغش داخل الشركات.⁴ فقد استطاعت أنظمة الرقابة الداخلية الحد بشكل كبير من الانحرافات التي قد تؤثر بشكل جوهري في القوائم المالية للشركات⁵، وهي بذلك تعد خط الدفاع الرئيس للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية. ما يعني أن وضع نظام رقابة داخلية فعال هو من الإجراءات الهامة في مجال منع الاحتيال والكشف عنه.

وعلى وجه التحديد فإن كفاءة وفعالية الضوابط الرقابية الداخلية من شأنه تقليل التلاعب في المعلومات التي يتم عرضها إلى الأطراف الخارجية، والتقليل من الإجراءات العشوائية وأخطاء التقدير في

¹ سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقاً لإطار COSO على أهداف الرقابة الداخلية حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، الأردن، 2011، ص 103.

² Mulyo Agung, **Internal Control Part Of Fraud Prevention In Accounting Information System**, international journal of economics, commerce and management, vol3, issue 12, United Kingdom, 2015, p733.

³ نعيم توماس مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

⁴ Dragomir Dimirijevic, Vesna Milovanovic and Vladimir Stancic, **The Role of a Company's Internal Control System in Fraud Prevention**, E-Finanse Financial Internet Quarterly, vol11, 2015, p34.

⁵ عاطف البواب، دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي- دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 2، الأردن، 2015، ص 373.

إعداد التقارير المالية والتي قد تؤثر على جودة المعلومات المعلن عنها.¹ وإضافة إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية فإن نوعية الرقابة الداخلية تلعب دورا حيويا في ضمان حماية أصول المؤسسة، وتقليل الاحتيال والغش المالي، وتحسين القدرة على تجنب المخاطر. وقد أثبتت الدراسات أن 70% من إفلاس المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية سببه عدم فعالية الرقابة الداخلية.²

وهناك من يرى أنه لتقليل احتمالية المحاسبة الإبداعية التي تمثل أحد صور التلاعب في القوائم المالية، فإنه يجب على المؤسسة الاهتمام بوضع نظام رقابة داخلية فعال بمختلف مكوناته أو عناصره والمتمثلة في؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال، والمتابعة.³

وفي دراسة لتقييم ما إذا كان لفعالية الرقابة الداخلية دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية)، فقد أكدت النتائج أن عناصر نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي تلعب دورا هاما في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالا كلما أدى ذلك إلى الحد من هذه الممارسات.

لكن بالرغم من أن نظام الرقابة الداخلية الفعال يساهم في القضاء على الحوافز لتشويه المعلومات المحاسبية⁴، والتقليل من احتمالية التلاعب في القوائم المالية، فهناك دائما درجة معينة من خطر عدم تنفيذ النظام بالطريقة التي تم تصميمه بها. وباعتبار الإدارة مسؤولة بشكل أساسي عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية، فإن المؤسسة تتعرض دائما لخطر تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص. فعندما يكون هناك فرصة لتجاوز الرقابة الداخلية وحوافز قوية لمقابلة أهداف المحاسبة، يمكن للإدارة العليا المشاركة في التقارير المالية الاحتمالية.⁵

وفي كثير من الأحيان يكون وجود التقارير المالية الاحتمالية مرتبطا بمستويات إدارية أعلى من تلك التي قامت بتصميم أنظمة الرقابة الداخلية لتكون فعالة⁶، ويعتبر تجاهل الإدارة العليا لإجراءات الرقابة الداخلية من الأمور التي يصعب اكتشافها. وتشير إحدى الدراسات إن معظم حالات الاحتيال الكبرى في السنوات 50 الماضية ارتكبت من قبل أعضاء كبار في الإدارة من خلال تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية

¹- Nerissa C.Brown, Christiane Pott and Andreas Wömpener, **The Effect Of Internal Control Regulation On Earnings Quality: Evidence From Germany**, March 2008, p1.

² - Mengmeng Luo, **Enterprise Internal Control And Accounting Information Quality**, Journal of Financial Risk Management, 2017, p17.

³ - Haouam Djemaa and Feddaoui Amina, **Corporate Governance and Creative Accounting**, p13.

⁴ - Mengmeng Luo, **Op. cit**, p25.

⁵ - American Institute of Certified Public Accountants AICPA, **Management Override of Internal Control: The Achilles- Heel of Fraud Prevention**, 2016, p6.

⁶ - E eani Nneka Salome et al, **The Effect of Creative Accounting On The Job Performance Of Accountants (Auditors) In Reporting Financial Statements In Nigeria**, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, Vol. 1, No. 9, 2012, p11.

التي تبدو سليمة، ما يعني أنه لا يمكن الاعتماد على الرقابة الداخلية الفعالة لمنع أو كشف أو ردع القوائم المالية الاحتيالية التي قد تقوم بها الإدارة العليا.¹

كما أن غش واحتيال الإدارة في ظل وجود نظام جيد من الرقابة الداخلية يكون من الصعب اكتشافه على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة عرض القوائم المالية.²

وخلاصة لما سبق يمكن القول أن وجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة لا يعني ذلك وجود تأكيد مطلق على خلو القوائم المالية من الممارسات المحاسبية الخاطئة، ولكن وجود نظام رقابي فعال يمنح درجة معقولة من التأكد على خلو القوائم المالية من هذه الأخطاء.

2- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعد وظيفة التدقيق الداخلي من أهم الوظائف التي تسعى لتفعيل النظم الرقابية، من خلال فحص المكونات الرقابية المختلفة وتقييم كفاءتها وفعاليتها للتحقق من أن هذه النظم تحقق أهدافها المتمثلة في الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية وأن هذه المعلومات تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، ورفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية لتعزيز الاستخدام الكفؤ والفعال للموارد الاقتصادية، وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة. فالتدقيق الداخلي في بيئة الأعمال اليوم أصبح وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق ومجلس الإدارة والمدقق الخارجي وأصحاب المصالح.

يعتبر التدقيق الداخلي بمثابة مراجعة يومية على قرارات وتصرفات الإدارة، لذلك فإن جودة أنشطته وكفاءة إجراءاته تحد من قدرة الإدارة على التدخل في إعداد التقارير والقوائم المالية، كالتدخل في وضع التقديرات المحاسبية والاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية وبالتالي مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.³

وما يلاحظ مما سبق أن أنشطة التدقيق الداخلي ذات صلة واضحة بعملية التلاعب في القوائم المالية وإدارة الأرباح، كما أن أهداف التدقيق الداخلي تعكس أهمية دوره في اكتشاف أي محاولات من جانب الإدارة للقيام بممارسة مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية ومن ثم تقليص فرص التلاعب بالقوائم المالية.

¹- American Institute of Certified Public Accountants AICPA, Op. cit, pp 6-7.

²- نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص 198.

³- مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 4، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2013، ص 6.

وقد أكدت دراسة أن للتدقيق الداخلي أثر كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لما له من دور في تحسين وتطوير نظم الرقابة الداخلية لتعزيز مقاومتها للضغوطات وتدخلات الإدارة في عملية التدقيق، وإخضاع نظام الرقابة الداخلية لعمليات تقييم دورية وزيادة الإفصاح الشامل في التقارير المالية.¹ كما تم توثيق في مجموعة كبيرة من الأبحاث بأن فاعلية وظيفة التدقيق الداخلي هي مرتبطة بتحسين التقارير المالية، وهذا من حيث التأكيدات التي تقدمها حول جودة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، وانخفاض مستويات إدارة الأرباح وكذا انخفاض معدلات الغش والاحتيايل. ما يعني أن التدقيق الداخلي هو آلية مهمة للحفاظ على موثوقية ومصداقية الحسابات السنوية، كما أن تنفيذ التدقيق الداخلي كوظيفة في حوكمة الشركات والتنسيق بينها وبين لجنة التدقيق من شأنه أن يسهم في التقليل من المحاسبة الإبداعية.²

في دراسة هدفت إلى بيان أثر أدوات الحاكمية المؤسسية والمتمثلة في مجلس الإدارة، ولجنة التدقيق، والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من مدقي الحسابات الداخليين والخارجيين من ذوي الخبرة في مجال العمل المحاسبي والتدقيقي. بينت النتائج أن للتدقيق الداخلي أثر ذو دلالة إحصائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية ويتجسد ذلك من خلال دراسة تقارير التدقيق الداخلي ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة في هذه التقارير.³

1.2- أنشطة التدقيق الداخلي المرتبطة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: وتشمل⁴

- مراجعة وتقييم العمليات المالية والمحاسبية؛
- التحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية وأسباب التغيير إن وجد؛
- مراجعة تقديرات الإدارة والتحقق من مدى توافق استراتيجيات الإدارة مع القيم الأخلاقية؛

¹ - طلال سليمان جريرة وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدقي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2015، ص 341.

² - Tanja Lakovi et al, **The Internal Audit Function And The Quality Of Financial Reporting: Empirical Evidence From Montenegro**, Management International Conference, Pulla, Croatia, 1-4 june 2016, p97.

³ - إيهاب نظمي وأسامة عبد المنعم علي، أدوات الحاكمية المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية (دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 3، 2015، ص 325.

⁴ - مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سبق ذكره، ص 11- 12.

- ضمان نزاهة المعلومات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة من خلال جودة التقارير المالية؛
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؛
- القيام بتحليل المخاطر ومراجعة فرص الغش والاحتيال؛
- التأكد من عدم استغلال الإدارة للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية بما يحقق أهدافها؛
- التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية؛
- رفع تقرير للجنة التدقيق بممارسات المحاسبة الإبداعية وما قامت به الإدارة من إجراءات تصحيحية.

2.2- أبعاد جودة التدقيق الداخلي ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن التدقيق الداخلي الذي يتسم بمستوى عالي من الجودة من شأنه أن يلعب دورا هاما في التقليل من سلوك الإدارة نحو التلاعب بالقوائم المالية، ومن مؤشرات الاستدلال على جودة التدقيق الداخلي الاستقلال، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والخبرة، والتبعية في الهيكل التنظيمي.

أكد العديد من الكتاب والباحثين أن التأثير الإيجابي للتدقيق الداخلي على عملية إعداد التقارير المالية يتحدد بشكل كبير على وضوح أدوار ومسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، مع تحديد الموقع المناسب لها في الهيكل التنظيمي وخطوط تدفق تقاريرها، إضافة إلى الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين وتدريبهم وفقا للتغيرات الحاصلة في العمليات التشغيلية والبيئة، كما أن إدراك الإدارة العليا لأهمية الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر له دور أساسي في تحديد فعالية وظيفة التدقيق الداخلي¹. ويعتبر توفير المتطلبات الأساسية للتدقيق الداخلي أمر في غاية الأهمية من أجل تمكين المدقق الداخلي من الاضطلاع بمسؤولياته على أفضل وجه.

وفي دراسة أجريت في السعودية هدفت إلى فحص تأثير محددات جودة أنشطة التدقيق الداخلي (المؤهل العلمي، والمؤهل المهني، والخبرة، حجم قسم التدقيق الداخلي، الاستقلال التنظيمي، دليل العمل، تقويم جودة الأنشطة) في تخفيض سياسة إدارة الأرباح شملت 12 بنكا من البنوك السعودية المدرجة في سوق الأوراق المالية خلال الفترة من 2008-2012، توصلت الدراسة إلى أن محددات جودة أنشطة التدقيق الداخلي تؤثر إيجابا في سياسة إدارة الأرباح².

¹- Tanja Lakovi et al, Op. cit, p97.

²- مجدي مليجي، وعبد الحكيم مليجي، مرجع سبق ذكره، ص 1.

كما بينت دراسة أخرى وجود علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الداخلي (الخبرة، الشهادات المهنية، التدريب، مدة العمل المرتبط بالجوانب المالية، حجم قسم التدقيق الداخلي) وسياسة إدارة الأرباح، ما يعني أنه كلما ارتفعت جودة وظيفة التدقيق الداخلي كلما انخفضت سياسة إدارة الأرباح. وهذه النتيجة تعكس أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في ضمان جودة القوائم المالية.¹

وفي دراسة أخرى أجريت على المؤسسات السعودية المساهمة خلال الفترة من 2006-2008 هدفت للبحث في العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح، أظهرت نتائجها وجود علاقة عكسية ولكنها ليست دالة إحصائية بين جودة التدقيق الداخلي وإدارة الأرباح. في حين كان المتغير الخاص بحجم عمل التدقيق الداخلي المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية والذي تم استخدامه كأحد مؤشرات الجودة، له علاقة عكسية وذات دلالة إحصائية بإدارة الأرباح.

اعتبر الباحث بأن هذه النتيجة منطقية على اعتبار أن ممارسات إدارة الأرباح غالباً ما يقع تطبيقها في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية. لذلك كلما كان المدقق الداخلي يمارس أنشطته في هذه المرحلة كلما كان له دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها، بينما كلما ابتعد عن هذه المنطقة وركز على المهام الأخرى مثل الرقابة الداخلية وتقييم الأداء كلما انحسر دوره في الحد من سياسة إدارة الأرباح وهذا بالتأكيد في ظل توافر عوامل الجودة الأخرى.²

1.2.2- دور بعد الاستقلالية والموضوعية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يعتبر التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي، فهو مستقل بمعنى أنه غير تابع فيما يتعلق بالسلطة والمسؤولية إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، وبذلك يجب أن يتبع لأعلى المستويات الإدارية في المؤسسة. وهو موضوعي بمعنى أنه يجب على المدقق الداخلي أن يتحلى بأعلى مستويات الموضوعية عند تنفيذه لمهامه وعند عرضه لنتائج عمله.

وقد أفردت معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي المعيار رقم 1100 بعنوان الاستقلالية والموضوعية، وأكد المعيار على أن استقلال المدقق الداخلي يتطلب تبعيته من الناحية التنظيمية لمجلس الإدارة لضمان أدائه لواجباته المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أي ضغوط في تحديد نطاق التدقيق، وكذلك تبعيته من الناحية الفنية للجنة التدقيق من خلال رفع تقرير التدقيق الداخلي لها والتشاور معها في الأمور الفنية الخاصة بالمؤسسة.

¹ - Douglas F.Prawitt et al, **Internal Audit Quality And Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 84, Issue. 4, July 2009, p1275.

² - إبراهيم مبارك الرفاعي، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، ص60.

وهناك من يرى أن التشكيك في استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي يشكل تهديدا لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويخلق في الوقت ذاته المجال والفرصة لممارسة المحاسبة الإبداعية.¹

يقصد باستقلالية المدقق الداخلي تحرره من الشروط والظروف التي تهدد قدرته على القيام بمسؤولياته على نحو غير متحيز. وعادة ما يتراوح موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي بين تبعيته للمدير العام أو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويعتبر تبعية التدقيق الداخلي للجنة التدقيق الوضع الأفضل والمناسب بسبب تحرر المدقق الداخلي من ضغوطات الإدارة ومجلس الإدارة.²

أشارت نتائج إحدى الدراسات وجود علاقة ارتباط عكسية وذات دلالة إحصائية بين استقلالية إدارة التدقيق الداخلي ومستوى إدارة الأرباح في البنوك السعودية، ما يعني أن التبعية الفنية للتدقيق الداخلي للجنة التدقيق وتبعيتها إداريا لمجلس الإدارة يجعلها بعيدة عن الضغوط ويمكنها من اكتشاف سياسة إدارة الأرباح³، فقيام المدقق الداخلي برفع تقريره مباشرة إلى لجنة التدقيق من شأنه أن يساهم بشكل كبير في الحد من قيام الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية.

أما المقصود بالموضوعية فهو تمتع قسم التدقيق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز، أو هي التوجهات الذهنية غير المتحيزة التي تكفل قيام المدقق الداخلي بأداء مهامه. وتعتبر الموضوعية من المحددات المهمة لتعزيز قدرة المدقق الداخلي على كشف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب بالأرقام المحاسبية ومن ثم التأثير على جودة التقارير والقوائم المالية للشركة.

تعتبر الموضوعية مهمة لقدرة المدقق الداخلي على لعب دور هام في التأثير على جودة القوائم المالية للشركة، فكلما كان المدقق موضوعيا كلما زادت احتمالية الكشف والإبلاغ عن أدلة إدارة الأرباح. كما أن تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بالموضوعية من شأنه أن يقلل من احتمالية إبعاد الإدارة من العمل في المناطق التي يتم فيها التلاعب بالأرقام المحاسبية.⁴

¹- Oyadonghan Kereotu James and Emmanuel Amaps Loveday Ibanichuka, **Audit Rotation; Creative Accounting, Audit Independence and Objectivity**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 1, 2014, p129.

²- علي ذنبيات، مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد2، الأردن، 2008، ص286.

³- مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سبق ذكره، ص32.

⁴- Douglas F.Prawitt et al, **Op. cit**, p1261.

2.2.2- دور بعد الكفاءة المهنية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تشمل الكفاءة المهنية التأهيل العلمي للمدقق الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية مقدرته المهنية على اكتشاف ممارسات الإدارة الاحتياطية، كما تشمل التأهيل المهني أو العملي. وتتأثر نتائج عملية التدقيق جوهريا بكفاءة المدققين عند أدائهم للعمل الميداني والتي ترتبط بمدى بذل المدقق الداخلي للناية الكافية ومدى التزامه بمعايير العمل الميداني. ما يعني وفاء المدقق بمسؤولياته القانونية والمهنية والشخصية والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية.

يتوقع من المدقق الداخلي امتلاك المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياته الفردية، فكلما كان المدقق أكثر كفاءة زاد احتمال فهمه لعوامل ومؤشرات الإدارة لممارسة التحيز والتلاعب في الأرقام المحاسبية، فالإدارة قد تكون أقل تحفيزا لممارسة المحاسبة الإبداعية إذا كان لديها سبب لاعتقاد بأن وظيفة التدقيق الداخلي تراقب وترصد خياراته المحاسبية.¹

في دراسة هدفت إلى التحقق من تأثير التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، بينت نتائجها أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي على إدارة الأرباح في الشركات التي شملتها الدراسة، أي أنه كلما زادت كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي قلت ممارسة الشركات لإدارة الأرباح، وفسر الباحثان هذه النتيجة بحرص شركات عينة الدراسة على توظيف العمالة ذات الكفاءة في قسم التدقيق الداخلي لما له من أثر إيجابي على إدارة الأرباح.² وفي هذا السياق أكدت دراسة أن توافر الخبرة والمهارة في فريق التدقيق الداخلي يمكن أن يقلل من فرص إدارة الأرباح.

3- دور لجان التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

بعد انهيار كبرى الشركات العالمية ازداد الاهتمام بتوفير الآليات المناسبة للحد من مسببات هذه الانهيارات التي عزي بعضها إلى حدوث احتيال في القوائم المالية. وتعد لجنة التدقيق إحدى هذه الآليات من خلال الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه في الشركات.

وقد ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الفضائح المالية التي شهدتها والنتيجة عن التلاعب في التقارير والقوائم المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة تكوين لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين.

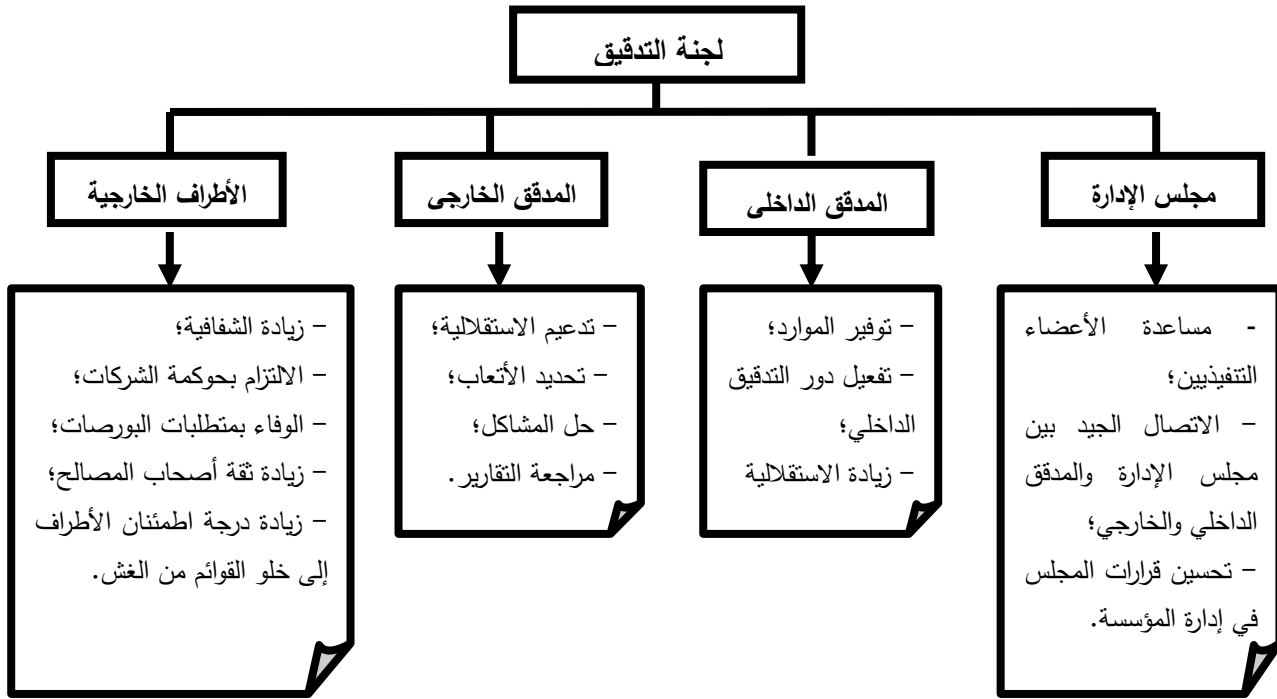
¹ - Douglas F.Prawitt et al, **Op. cit**, p1260.

² - أحمد يوسف أبو جبريل، وعلي عبد القادر الذنبيات، أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد12، العدد4، 2016، ص806.

تتبنى لجنة التدقيق عن مجلس الإدارة، فهي لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بالخبرة والكفاءة المحاسبية والمالية، على أن تهتم بفحص إجراءات الرقابة الداخلية ومراجعتها والتأكد من فعاليتها، وكذلك فحص السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد التقارير والقوائم المالية. وفحص أعمال التدقيق الداخلي وتقييمها وكذا تقييم أعمال المدقق الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه ودعم استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية الصادرة عن الشركات. وبذلك فلجنة التدقيق هي وسيلة تساعد مجلس الإدارة على أداء عمله ومهامه الإشرافية، لا وسيلة لكي ينتصل المجلس من مسؤولياته أو ينقلها إلى جهة أخرى.

والشكل الموالي يلخص أهمية تكوين لجنة التدقيق في المؤسسة.

شكل رقم (18): أهمية تكوين لجنة التدقيق



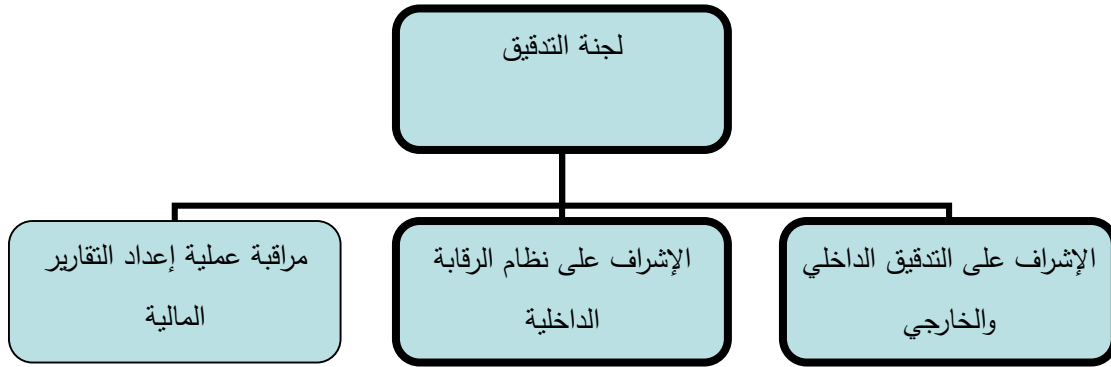
المصدر: حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008، ص 258.

يبين الشكل رقم (18) بأن أهمية تكوين لجان التدقيق في المؤسسة تتجلى من خلال المنافع المتوقعة منها، والتي يمكن أن تقدمها إلى جميع الأطراف مثل مجلس الإدارة، والمدقق الداخلي، والمدقق الخارجي، والمساهمين، وأصحاب المصالح.

1.3- النشاطات التي تمارسها لجنة التدقيق والتي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

هناك اهتمام متزايد وكبير في الدول المتقدمة بالدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، والنشاطات التي تمارسها في هذا الإطار. فأحد الاقتراحات المقدمة والتي يمكنها المساعدة على كشف وتجنب الممارسات الاحتيالية هي إيجاد لجنة تدقيق تتضمن على الأقل ثلاث أعضاء غير تنفيذيين، على أن تتمتع هذه اللجنة بسلطة البحث والتحقيق.¹ وعلى الرغم من إمكانية اختلاف مهام لجنة التدقيق من دولة إلى أخرى وتنوعها بالنظر إلى تنوع وتعقيد حجم الأعمال، إلا أنه يمكن تحديد وحصر المهام الرئيسية للجنة التدقيق في ثلاث مجالات رئيسية كما يبينه الشكل الموالي.

شكل رقم (19): مهام لجنة التدقيق



source: Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, **Internal Audit And Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, p50.

يبين الشكل السابق المهام الرئيسية للجنة التدقيق، والتي يمكن تبويبها في ثلاث مجالات رئيسية حيث يتم عادة تكليف لجان التدقيق بمراقبة عملية إعداد التقارير المالية، والإشراف على نظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى الإشراف على عمل المدققين الداخليين والخارجيين.

وفي دراسة لتقييم دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد خلصت الدراسة إلى أن النشاطات التي تمارسها اللجنة والمتعلقة بالإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين أظهرت النتائج وجود تأثير متوسط للأشطة التي تمارسها لجنة التدقيق والمتعلقة بدعم وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.²

¹ - Sonia Mudel, **Creative Accounting and Corporate Governance: A Literature Review**, December 2015, p40.

² - رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص ص113-114.

1.1.3- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها:

في أعقاب الانهيارات المالية للشركات في العديد من دول العالم، ازداد الاهتمام بعملية إعداد القوائم المالية وكيفية التأكيد على التزام الشركات بتطبيق القواعد والسياسات المحاسبية السليمة في عملية الإعداد. وفي هذا الصدد زاد الاهتمام بالدور الذي يمكن أن تلعبه لجان التدقيق في إعداد هذه القوائم.

اتفقت آراء الكثير من الباحثين بأن الدور الأساسي للجنة التدقيق هو مراقبة ومتابعة عملية التقرير أو الإبلاغ المالي بهدف المساعدة في ضمان إعداد قوائم مالية تتسم بالموثوقية¹، إذ تلعب لجان التدقيق دوراً مهماً في زيادة درجة موثوقية ومصداقية القوائم المالية للشركات، وضمان جودة المعلومات الواردة بها. وهذا من خلال الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه هذه اللجان على عملية إعداد القوائم المالية، إضافة إلى مناقشة هذه القوائم قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها من قبل أعضاء اللجنة الذين يتمتعون بالخبرة المالية والمحاسبية والموضوعية والاستقلالية. ولا يدخل في دور لجنة التدقيق قيامها بإعداد القوائم المالية أو الاضطلاع باتخاذ القرارات الفعلية فيما يخص إعداد هذه القوائم.

تتولى لجنة التدقيق الإشراف على إجراءات إعداد التقارير المالية بما في ذلك الإشراف على السياسات والتقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقارير المالية. وبذلك يجب على لجنة التدقيق الحصول على فهم واضح للإجراءات المستخدمة من قبل الإدارة والمتعلقة باتخاذ القرارات المحاسبية وتعديلها خصوصاً تلك التي قد تؤثر بشكل مادي في التقارير، وكذلك كيفية تقييم الإدارة للبدائل المحاسبية المتاحة. ومن الأنشطة التي تقوم بها لجنة التدقيق في هذا المجال على سبيل المثال لا الحصر:

- استعراض القوائم المالية السنوية في الوقت المناسب قبل عرضها على مجلس الإدارة، والعمل مع الإدارة والمدققين على فهم التقديرات والقرارات المحاسبية المهمة؛
- مراجعة الأنظمة الرقابية التي وضعتها المؤسسة بهدف ضمان سلامة إعداد القوائم المالية ومناقشة كل من الإدارة والمدقق الداخلي والخارجي فيما يتعلق بالسياسات التي قد تراها اللجنة غير مناسبة؛
- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة؛
- النظر في أية تغييرات ملموسة بشأن السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة، أو أي اختيار مثير للشك لسياسة محاسبية معينة من قبل الإدارة؛

¹- Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, **Internal Audit And Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, p51.

- فهم الطرق التي اتبعتها الإدارة في معالجة المعاملات غير العادية والتي لها تأثير على المؤسسة، والتأكد من استخدام الإدارة للطرق المحاسبية المناسبة لمعالجة هذه المعاملات؛
- فهم وتقييم نوعية الإيرادات التي تظهر في قائمة الدخل؛
- ضمان أن كيفية إعداد القوائم المالية تعطي فكرة واضحة لمستخدميها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك من خلال فهم المعلومات التي تقدمها الإدارة عن المؤشرات الرئيسية للأداء؛
- التأكد من أن العمليات المالية وتصرفات الأفراد تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة؛
- التأكد من أنه قد تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في إعداد التقارير المالية؛ وكذا الإفصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية إن وجدت؛
- تقييم مدى إمكانية حدوث التلاعب، والعمل على اتخاذ الإجراءات التي من شأنها منع حدوثه في المستقبل؛
- الحد من خطر التقارير المالية الاحتمالية عن طريق العمل على تقييم المخاطر التي تنشأ من الضغوط المفروضة على الإدارة لإعداد هذه التقارير، وقد تنشأ هذه الضغوط من توقعات المحللين أو من خطط مكافأة المسؤولين التنفيذيين أو نتيجة لما سبق نشره من توقعات...؛
- مراجعة عمليات الإدارة الخاصة بتقييم المخاطر المرتبطة بوجود تلاعب في إعداد القوائم المالية، ومراجعة البرامج التي وضعتها المؤسسة بهدف التأكد من عدم حصول هذا التلاعب؛
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية؛
- مناقشة القوائم المالية مع الأطراف المعنية داخل المؤسسة.

2.1.3- الإشراف على التدقيق الداخلي والخارجي:

يرى أغلب الباحثين أنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي وذلك بهدف التغلب على مشاكل إعداد التقارير المالية وزيادة فعالية لجنة التدقيق¹. وهناك علاقة متبادلة ومتكاملة بين الطرفين، فالمدقق الداخلي يعمل على تزويد لجنة التدقيق بالمعلومات اللازمة التي تساعد في فهم أنشطة المؤسسة المختلفة ومن ثم تنفيذ مهامها بفاعلية. وتظهر لجنة التدقيق اهتماما أكثر بخدمات التأكيد التي يقدمها المدقق الداخلي بخصوص الرقابة والمتمثلة في:²

¹ - رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 105.

² - Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, **Op. cit**, pp 33-34.

- التأكيدات المتعلقة بأدوات الرقابة؛
 - تقييم مستقل للعمليات والممارسات المحاسبية بما في ذلك التقارير المالية؛
 - تحليل المخاطر مع التركيز بالدرجة الأولى على الرقابة الداخلية المحاسبية والتقارير المالية؛
 - تحليل الغش والاستفسارات الخاصة.
- في المقابل تقوم لجنة التدقيق بتوفير البيئة الملائمة لأداء أنشطة التدقيق الداخلي، وحماية إدارة التدقيق الداخلي من تدخلات الإدارة في شؤونها بما يؤدي إلى دعم وتعزيز استقلالها. وفي إطار الإشراف على التدقيق الداخلي فيجب أن تشمل مهام لجنة التدقيق الأنشطة التالية:¹
- مراجعة ميثاق التدقيق الداخلي؛
 - دراسة خطة عمل التدقيق الداخلي؛
 - الاجتماع مع إدارة التدقيق الداخلي بهدف دراسة ومناقشة تقاريرها؛
 - تقييم موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي؛
 - متابعة معالجة الملاحظات التي قد ترد في التقرير؛
 - مناقشة مشاكل وقضايا الموظفين في قسم التدقيق الداخلي.
- كما تلعب لجنة التدقيق دورا مهما في تحسين جودة أعمال التدقيق الخارجي الأمر الذي من شأنه أن ينعكس إيجابا على زيادة ثقة المستثمرين ومختلف الأطراف ذات العلاقة في التقارير والقوائم المالية التي تنشرها المؤسسات، حيث تقوم لجنة التدقيق بما يلي:²
- التوصية بتعيين مدقق خارجي ذو خبرة وكفاءة عالية؛
 - تحديد أتعاب المدقق الخارجي؛
 - العمل على زيادة استقلالية المدقق الخارجي؛
 - التأكد من أن الإدارة توفر للمدقق الخارجي التسهيلات الضرورية للقيام بعمله؛
 - التنسيق بين المدقق الخارجي والإدارة وفض النزاع بينهما؛

¹ Ibid, p51.

² - علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 175 - 176.

- تحقيق التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛

- مناقشة المدقق الخارجي في أية اقتراحات أو توصيات يقدمها المدقق.

3.1.3- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية:

نظرا لأهمية الرقابة الداخلية في الشركات فإنه غالبا ما يقوم مجلس الإدارة بتفويض مسؤولية فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه إلى لجنة التدقيق، ويعتبر هذا أحد أهم مسؤوليات لجنة التدقيق واستنادا إلى ذلك يعد من مهام لجنة التدقيق التأكيد على أن إدارة المؤسسة قد قامت بتصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية ذي كفاءة عالية.¹

كما أن قيام أعضاء لجنة التدقيق بمراجعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة يمكنهم من إعطاء رأي محايد في نقاط القوة والضعف بها مع اقتراح الحلول البديلة من أجل زيادة فاعليتها، ولكي تتمكن اللجنة من القيام بذلك يجب مراجعة برامج التدقيق الداخلي للتأكد من مناسبتها وأيضا مراجعة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها بواسطة المدققين الداخليين وخاصة المتعلقة بعملية إعداد القوائم المالية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.²

وفي إطار الإشراف على نظام الرقابة الداخلية، فإنه يجب على لجنة التدقيق القيام بما يلي:³

- المساهمة في تطوير وتعزيز الرقابة الداخلية وذلك من أجل تقليص فرص الاحتيال وغيرها من الممارسات غير القانونية؛

- تقييم ومناقشة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية مع كل من إدارة المؤسسة والمدقق الداخلي والمدقق الخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر في جودة التقارير المالية؛

- دراسة ومناقشة خطط الإدارة لمعالجة نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، وخططها المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2.3- العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية:

هناك مجموعة من المقومات الواجب توافرها في لجان التدقيق والتي من شأنها أن تؤدي إلى تعظيم فعاليتها ومنفعتيها لكي تساهم إيجابا في تحسين الدور الإشرافي الرقابي لها في الشركات. ويوجد العديد من

¹ - حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008، ص 267.

² - محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة، ط2، الدار الجامعية، 2009، ص 199.

³ - رشا حمادة، مرجع سبق ذكره، ص 106.

الدراسات التي هدفت إلى البحث في خصائص لجنة التدقيق كإحدى أدوات الرقابة ومدى فاعليتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو تحسين جودة القوائم المالية.

وأشارت إحدى هذه الدراسات أن ضوابط تشكيل لجان التدقيق المتمثلة في توافر الاستقلالية، والخبرة المالية والمحاسبية لدى أعضاء لجنة التدقيق، وسنوات الخبرة العملية، وتنوع خبرات أعضاء لجنة التدقيق تؤثر في الحد من التلاعب في القوائم المالية.¹

1.2.3- استقلالية أعضاء لجنة التدقيق:

إن الافتراض الأساسي أن استقلالية أعضاء لجنة التدقيق من خلال عدم شغلهم لأي وظائف تنفيذية سوف تساهم في زيادة مقدرة الأعضاء على أداء وظائفهم بفعالية أكثر وزيادة الرقابة على أعمال الإدارة.²

تعتبر الاستقلالية واحدة من الخصائص الرئيسية المرتبطة بفعالية لجنة التدقيق، إذ يجب أن تقتصر عضوية لجان التدقيق على الأعضاء غير التنفيذيين ذوي القدرة على ممارسة التقدير والحكم بشكل مستقل عن الإدارة.

وفي إطار دور لجنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد أظهرت نتائج دراسة أجريت في بريطانيا أن فعالية لجان التدقيق تؤدي دورا هاما في تقييد إدارة الأرباح في الشركات البريطانية. وتم قياس فعالية لجان التدقيق باستخدام أربعة متغيرات تشمل؛ استقلالية لجنة التدقيق، والخبرة المالية لأعضائها (واحد على الأقل)، وعدد الاجتماعات (على الأقل 3 مرات في السنة)، إضافة إلى حجم لجنة التدقيق (على الأقل 3 أعضاء). هذه النتائج تدعم جهود الهيئات المالية في المملكة المتحدة لتشجيع الشركات على تأسيس لجان تدقيق تكون كبيرة الحجم ونشيطة، تتمتع بالاستقلالية التامة وذات خبرة مالية.³

وفي دراسة أخرى أجريت في ماليزيا سنة 2007 فقد أكدت النتائج على أن الاستقلالية الكاملة لأعضاء لجنة التدقيق هي خاصية فعالة للغاية ضد الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح ومن شأنها أن تقلل سياسة إدارة الأرباح في الشركات الماليزية.⁴ كما أظهرت نتائج دراسة أخرى وجود علاقة عكسية نو

¹ - عمر أحمد محمد، وحسين أحمد دحوح، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيايل في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013، ص 481.

² - علام محمد حمدان وآخرون، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، 2012، ص 426.

³ - Murya Habbash, **Earnings Management, Audit Committee Effectiveness And The Role Of Blockholders Ownership: Evidence From UK Large Firms**, Journal of Governance And Regulation, Vol. 1, Issue. 4, 2012, p114.

⁴ - saleh et al, 2007

دلالة إحصائية بين نسبة عدد أعضاء لجنة التدقيق المستقلين إلى إجمالي عدد الأعضاء وسياسة إدارة الأرباح.¹

في المقابل لم تظهر نتائج دراسة أجريت في الهند هدفت إلى تقييم فعالية بعض خصائص لجنة التدقيق لمراقبة سلوك الإدارة فيما يتعلق بسياسة إدارة الأرباح، وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية لجنة التدقيق على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الهندية.²

2.2.3- الخبرة المالية والمحاسبية للجنة التدقيق:

تعتبر الخبرة والمعرفة في مسائل المحاسبة والتدقيق من الخصائص المهمة للجنة التدقيق، إذ يمكن لهذه الخاصية مساعدة أعضاء لجنة التدقيق أن يكونوا أكثر إلماما بالتقارير المالية، الأمر الذي من شأنه أن يمكنهم من تنفيذ واجباتهم الرقابية على نحو فعال. خاصة باعتبار أن الواجب الرئيسي للجنة التدقيق هو مراقبة والإشراف على عملية إعداد القوائم المالية.

وأشارت بعض الدراسات أن تمتع أعضاء لجنة التدقيق بالخبرة والمعرفة المالية تساهم في تقليص سياسة إدارة الأرباح وحدوث التلاعب والتضليل في القوائم المالية.³

وترى الباحثة أن توافر الخبرة المالية والمحاسبية لدى بعض أعضاء لجنة التدقيق على الأقل يدعم بشكل كبير وفعال إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية، ومن ثم المساهمة في تقليص الممارسات المحاسبية الخاطئة والتي تعد المحاسبة الإبداعية إحدى أشكالها.

3.2.3- حجم لجنة التدقيق:

في ظل سعي الإدارة إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات خاطئة عن المركز المالي الحقيقي للشركة ونتيجة أدائها من خلال إدارة الأرباح، فقد تلعب لجنة التدقيق التي تضم عدد أعضاء أكبر دورا حيويا في الحد من حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية.⁴

يختلف عدد أعضاء لجنة التدقيق من شركة إلى أخرى ومن دولة إلى أخرى وذلك تبعا لحجم مجلس الإدارة وحجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، ولكن بغض النظر عن هذه العوامل ينبغي أن يكون عدد

¹- Ibadin L. Ayemer and Afensimi Elijah, **Audit Committee Attributes and Earnings Management: Evidence from Nigeria**, International Journal of Business and Social Research, Vol. 5, Issue. 4, 2015, p16.

²- Mamta Mishra and Amarjeet Kaur Malhotra, **Audit Committee Characteristics and Earnings Management: Evidence from India**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 6, No. 2, 2016, p267.

³- علام محمد حمدان، صبري ماهر مشتهى وبهاء صبحي عواد، مرجع سبق ذكره، ص 427.

⁴- Reinushini Chandrasegaram et al, **Impact Of Audit Committee Characteristics On Earnings Management In Malaysian Public Listed Companies**, International Journal of Finance and Accounting, Vol. 2, Issue. 2, 2013, p116.

الأعضاء كافيا لتحقيق مزيج من الخبرات والقدرات التي تمكن اللجنة من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها. ويتراوح العدد الأمثل لأعضاء اللجنة بين ثلاثة وخمسة إلى سبعة أعضاء.¹

ترى الباحثة أن كبر حجم لجنة التدقيق ليس بالضرورة مؤشرا على فعالية اللجنة، فكلما زاد حجم الفريق المكون لها قد يؤدي ذلك إلى خلق مشاكل بين أعضائها من ناحية التواصل واتخاذ القرارات، إذ تزداد صعوبات الوصول إلى إجماع أو اتفاق على القرارات.

أشارت دراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة التدقيق على سياسة إدارة الأرباح، فلجان التدقيق التي تضم عدد أكبر من شأنها أن تؤدي إلى تقليل مستويات إدارة الأرباح وهذا بالنظر إلى استفادة لجان التدقيق الكبيرة من تنوع خبرات ومهارات أعضائها ما يزيد من قدرتها على مراقبة عملية إعداد التقارير المالية بفاعلية أكثر.²

4.2.3- عدد اجتماعات لجنة التدقيق:

يعد عدد المرات التي تجتمع فيها لجنة التدقيق خلال العام من الأمور الهامة التي تؤثر في فعالية لجنة التدقيق، إذ يعد ذلك مقياسا مهما على مقدرة اللجنة على القيام بمهامها وممارسة دورها بشكل إيجابي، وعدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجنة وبطبيعة الظروف التي تمر بها المؤسسة.

أظهرت دراسة وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات لجنة التدقيق على سياسة إدارة الأرباح، فلجنة التدقيق التي تجتمع بشكل متكرر خلال العام لديها فرصة أكثر لمناقشة قضايا التقارير المالية، ومراقبة عملية إعدادها وتحديد الثغرات التي قد تشوب عملية إعدادها، إضافة إلى تحديد الانحرافات عن الممارسات المحاسبية المعيارية.³

4- دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

أدى انفصال الملكية عن الإدارة إلى حدوث ما يعرف بمشكلات الوكالة، إذ قد لا تعمل الإدارة (الوكيل) دائما بما يحقق مصالح المساهمين (الموكليين)، ومن أجل ضبط أداء إدارة المؤسسة وتحقيق الشفافية اهتمت القوانين والتشريعات في معظم الدول بضرورة تشكيل مجالس إدارة تتصف بخصائص نوعية تقوم بدور إشرافي فعال على عمل الإدارة.⁴

¹ - حسين أحمد دحود، مرجع سبق ذكره، ص 261.

² - Mamta Mishra and Amarjeet Kaur Malhotra, **Op. cit**, p269.

³ - Ibid, p268.

⁴ - علي يوسف، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 8، العدد 2، 2012، ص ص 224-225.

يمثل مجلس الإدارة مجموعة الأفراد المنتخبين الذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية هي العمل وفق مصالح المالكين وبقية الأطراف ذات المصلحة من خلال الرقابة على المديرين في المستوى التنفيذي الأعلى، فهو حلقة الوصل بين الجهة التي توفر رأس المال والجهة التي تستخدمه لخلق القيمة. كما يعتبر مجلس الإدارة السلطة الأعلى في المؤسسة التي ترجع إليه الصلاحيات اللازمة لاتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لتحقيق مصلحة المساهمين الذين منحوا مجلس الإدارة التفويض اللازم، وينبغي أن يعمل المجلس على رفع مستوى النجاح في المؤسسة من خلال الدور الإشرافي والرقابي الذي يمارسه على الإدارة التنفيذية. فأحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة هي مجلس الإدارة.

ويجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ بعين الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح في كافة القرارات التي يتخذها، وألا يسمح بأي حال من الأحوال بالخروج على الشرعية أو القوانين. هذا ويقوم مجلس الإدارة بعدد من الوظائف أو المهام التي تحددها التشريعات خاصة منها قوانين الشركات والحوكمة، فقد تعاضد الدور المطلوب أن يقوم به المجلس في ظل حالات التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية خلال السنوات الأخيرة. وتشمل مسؤوليات مجلس الإدارة المجالات العامة التالية:¹

- مراجعة واعتماد الاستراتيجيات الرئيسية للمؤسسة؛
- الإشراف على الإدارة التنفيذية وعمليات المؤسسة؛
- متابعة تنفيذ الاستراتيجيات وتطور المؤسسة؛
- الإشراف على نظام الرقابة والمخاطر في المؤسسة؛
- مراقبة الأنشطة واتخاذ الإجراءات لضمان عدالة المعالجة بين مختلف المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

من أجل أداء واجباتهم يتعين على أعضاء المجلس الالتزام باثنين من المعايير القانونية، واجب الرعاية وواجب الولاء يتطلب واجب الرعاية من المديرين:²

- التصرف بحسن نية؛

- تكريس الوقت والاهتمام؛

- البقاء على اطلاع؛

¹ - Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, **Op. cit**, p48.

² - Ibid, p49.

- حضور الاجتماعات؛

- التفكير بشكل معقول في أساس أعمالهم.

أما واجب الولاء فيعني:¹

- عدم استخدام منصب المدير لتحقيق أرباح شخصية؛

- العمل وفقا لمصالح المؤسسة المثلى، أي بمبدأ المؤسسة أولاً؛

- التزام السرية.

ترى الباحثة أن مجلس الإدارة باعتباره أداة لتحقيق الرقابة على سلوك الإدارة ومساءلتها لضمان تحقيق أهداف المؤسسة والحفاظ على أصولها وتعظيم ثروة المساهمين فيها، يساهم في الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين والتي تعتبر السبب الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. ما يعني أن مجلس الإدارة من خلال الدور الرقابي والإشرافي الذي يمارسه على الإدارة التنفيذية فهو يلعب دوراً فعالاً في التأثير على جودة التقارير المالية والتقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

1.4- العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية:

إن مجلس الإدارة هو الآلية التي يمكن بواسطتها تهذيب سلوك كبار المديرين شريطة أن تجد هذه الآلية التركيبية المثلى للقيام بهذا الدور الرقابي الفعال. ومن أجل القيام بهذا الدور يجب مراعاة التوازن بين أعضاء مجلس الإدارة فيما يخص المهارات والخبرات الشخصية والدراية الخاصة بطبيعة الصناعة وبيئة الأعمال التي تعمل فيها المؤسسة، كما يجب أن يتوافر التوازن بين المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين ضمن تشكيلة المجلس.²

بالنظر إلى أهمية الخصائص التي يجب أن يتمتع بها مجلس الإدارة وأثرها في أداء المؤسسة وسياساتها والقرارات التي تتخذها الإدارة والتي تتضمن اختيار السياسات المحاسبية³، فقد ركزت العديد من الدراسات على أثر تلك الخصائص في العملية المحاسبية وجودة الأرباح وممارسات المحاسبة الإبداعية.

¹ - Ibidem.

² - مفروم برودي، ومصطفى عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكّلة لمؤشر كاك40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد9، العدد2، 2016، ص695.

³ - علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص237.

1.1.4- العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية:

تعتبر استقلالية مجلس الإدارة العامل الأكثر أهمية لتحديد فعالية المجلس في تقليص حرية تصرف وانتهازية الإدارة¹، ويقصد بذلك استقلالية المجلس عن الإدارة التنفيذية للمؤسسة أي أن يكون الجزء الأكبر من الأعضاء ليسوا من ضمن المديرين التنفيذيين، بحيث يحدد ذلك قوة الدور الإشرافي للمجلس ودور أعضائه المستقلين في تقييد السلوك النفعي للإدارة للعمل في إطار مصلحة مختلف الأطراف ذات العلاقة.²

يرى بعض الكتاب أن أحد أساليب تقليل الممارسات الاحتياطية ومنها ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الحد من بعضها على الأقل هو ضمان استقلالية مجلس الإدارة بحيث لا يكون لرئيس المجلس أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في المؤسسة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، وذلك لأن استقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين.³

وفي السياق ذاته ترى نظرية الوكالة أن وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة يؤدي إلى التخفيف من حدة نزاعات الوكالة وبالتالي انتهازية الإدارة.⁴

أوصت العديد من الدراسات بضرورة تعزيز استقلالية مجلس الإدارة وتعيين أعضاء مستقلين عن الإدارة التنفيذية بهدف تقليل تدخل الإدارة في عملية التقرير المالي بشكل نفعي وتعزيز الشفافية والإفصاح وملائمة التقارير المالية لاحتياجات المستخدمين. ففي دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية شملت 7481 شركة أمريكية مدرجة في NYSE AMEX وNASDAQ خلال الفترة من 2000 إلى 2009، هدفت للبحث في دور خصائص مجلس الإدارة بما في ذلك حجم المجلس واستقلاله وتكوين اللجان في تقييد انتهازية الإدارة مفاضة بإدارة الأرباح. أظهرت نتائجها أن استقلالية مجلس الإدارة من شأنها تقليل مستويات إدارة الأرباح في الشركات.⁵

كما أشارت إحدى الدراسات أن المؤسسات التي تمارس الاحتيايل في قوائمها المالية يضم مجلس إدارتها عدد أقل من المديرين المستقلين مقارنة بالمؤسسات التي لا تمارس الاحتيايل. كما بينت نتائج

¹- Olfa Daghnsni et al, **Earning Management And Board Characteristics: Evidence From French Listed Firms**, Arabian Journal of Business and Management Review, Vol. 6, Issue. 5, 2016, p3.

²- علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص237.

³- نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص205.

⁴- Dorra Talbi et al, **The Role Of Board Characteristics In Mitigating Management Opportunism: The Case Of Real Earnings Management**, The Journal Of Applied Business Research, Vol. 31, No. 2, 2015, p667.

⁵- Ibid, p662.

دراسة أن المؤسسات التي لديها اتجاه للتلاعب في الأرباح يكون لديها مجالس إدارة تسيطر عليه الإدارة.¹

في المقابل شككت دراسات أخرى في فعالية مجلس الإدارة الذي يسيطر عليه أعضاء من خارج المؤسسة باعتبارهم يمتلكون معلومات أقل مقارنة بالأعضاء من داخل المؤسسة. وهذا في الوقت الذي تتطلب فيه تقنيات وأساليب إدارة الأرباح معرفة تفصيلية للعمليات الداخلية للمؤسسة.² وفي دراسة أجريت في المؤسسات المدرجة في السوق المالية في اندونيسيا خلال الفترة من 2004-2008 أظهرت نتائجها عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لاستقلالية مجلس إدارة هذه المؤسسات على سياسة إدارة الأرباح. وفي هذا إشارة إلى عدم تمكن المديرين المستقلين من ممارسة دورهم الإشرافي اللازم على أعمال الإدارة في المؤسسة.³

وفي دراسة أجريت على 78 مؤسسة نشطة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة من 2005-2008 هدفت إلى البحث في أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملئمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية، حيث حددت ملئمة معلومات الأرباح على أساس محددين هما قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ومحتواها التقييمي. بينت نتائجها أن وجود أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين يؤثر إيجابا في ملئمة المعلومات، وحددت الاستقلالية على أساس أن يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين من غير المديرين التنفيذيين أكبر من 50% من إجمالي عدد أعضاء المجلس.⁴

تري الباحثة أن بالرغم من تباين نتائج الدراسات السابقة حول تأثير خاصية استقلالية مجلس الإدارة في الحد أو التقليل من ممارسات التلاعب بالأرقام المحاسبية، فإنه لا بد من تعزيزها باعتبارها أحد أهم الخصائص التي تحدد قوة المجلس في القيام بالمهام الإشرافية والرقابية الموكلة إليه والتي لها دور بالغ الأهمية في ضبط أداء الإدارة من خلال تقييد السلوك النفعي لها.

2.1.4- العلاقة بين حجم مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية:

قد يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة أمرا مهما في فعاليته، إلا أن نتائج الدراسات كانت متباينة حول اتجاه وطبيعة العلاقة بين حجم المجلس وفعاليته. ففي حين أظهرت بعض النتائج أن الحجم

¹ - Patricia M. Dechow et al, **Causes And Consequences Of Earnings Manipulation: An Analysis Of Firms Subject To Enforcement Actions By The SEC**, Contemporary Accounting Research, Vol. 13, No. 1, 1996, p1.

² - Dorra Talbi et al, **Op. cit.**, p667.

³ - Bernardus Y Nugroho and Umanto Eko, **Board Characteristics And Earnings Management**, Journal of Administrative Science and Organization, Vol. 18, No. 1, 2011, p8.

⁴ - علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص223.

الصغير للمجلس قد لا يكون أفضل من الحجم الكبير، لم تظهر نتائج أخرى وجود تأثير لحجم المجلس على فعاليته.

تعرض حجم المجلس لانتقادات مرتبطة بتحديد الحجم الأمثل له، حيث يعتقد أنصار نظرية الوكالة أنه كلما تم تخفيض حجم المجلس كلما كان التواصل والتنسيق الداخلي بين أعضائه، وعملية اتخاذ القرارات أسهل.¹

في حين يرى البعض الآخر أن الحجم الكبير لمجلس الإدارة يعزز من قوة المجلس في ممارسة دوره الرقابي والإشرافي على الإدارة التنفيذية في المؤسسة. ما يعني أن الحجم الكبير قد يكون أداة رقابة فعالة على سلوك الإدارة وعلى الحد من تصرفاتها الانتهازية، في حين أن الحجم الصغير قد يكون أفضل لسهولة اتخاذ القرارات.²

ففي دراسة قامت باختبار العلاقة بين حجم المجلس وسياسة إدارة الأرباح على عينة من الشركات الأمريكية أوضحت نتائجها أن مجلس الإدارة بعدد أعضاء أكبر يزيد من إمكانية ضم أعضاء مستقلين بخبرات متنوعة ما يساعد على التقليل من إدارة الأرباح. كما أكدت دراسة أخرى أن صغر حجم المجلس يزيد من احتمالية وفرص الإدارة للتلاعب بالأرقام المحاسبية.³

وفي دراسة هدفت إلى اختبار تأثير خصائص المجلس بما في ذلك حجمه على عملية إدارة الأرباح على عينة مكونة من 70 شركة فرنسية خلال الفترة من 2008-2012، بينت نتائجها وجود علاقة عكسية بين حجم المجلس وإدارة الأرباح، ما يشير إلى أن المجالس الأكثر فعالية في مراقبة أعمال الإدارة ومن ثم التقليل في ممارسات إدارة الأرباح هي تلك التي يكون حجمها كبير.⁴

بناء على ما سبق ترى الباحثة بأن مجالس الإدارة التي تتكون من عدد كبير من الأعضاء قد تؤدي إلى ظهور الصراعات والتحالفات، مما يخلق صعوبة في عملية التواصل والتنسيق بين الأعضاء اللازمين لاتخاذ القرارات، كما لا يجب أن يكون الحجم صغيرا جدا ما يعيق عملية متابعة ومراقبة مختلف أعمال الإدارة التنفيذية.

3.1.4- العلاقة بين ازدواجية دور الرئيس التنفيذي والمحاسبة الإبداعية:

تعني الازدواجية الجمع بين مهام الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، بحيث يمارس الشخص ذاته دورا مزدوجا؛ الإدارة والرقابة. وأكدت نظرية الوكالة أن الجمع بين وظائف رئيس مجلس الإدارة

¹ - Dorra Talbi et al, **Op. cit**, p667.

³ - Olfa Daghnsni et al, **Op. cit**, p1.

⁴ - Ibidem.

والرئيس التنفيذي قد يشكل عائقا أمام فعالية الرقابة التي يمارسها مجلس الإدارة، لذلك أوصت بضرورة الفصل بين الوظيفتين لأن ذلك من شأنه أن يقلل من تكاليف الوكالة وإدارة الأرباح.¹

كما ناقشت تحليلات نظرية الوكالة أن ازدواجية الدور يمكن أن يؤدي إلى فشل نظم الرقابة الداخلية، فقيام رئيس مجلس الإدارة بهذا الدور المزدوج يؤثر سلبا في فعالية الدور الإشرافي للمجلس على الإدارة، فهو مسؤول عن اتخاذ القرارات والإشراف على تنفيذها في الوقت ذاته ما يعني تركيز القوة بيد شخص واحد والتي قد يستخدمها لتحقيق مصالحه الخاصة بدلا من العمل على تحقيق مصالح حملة الأسهم.²

استخدمت الدراسات السابقة ازدواجية المهام كمحدد لإدارة الأرباح، حيث أثبتت أن الجمع بين الوظيفتين قد يؤثر على فعالية مجلس الإدارة في مراقبة الإدارة، فأثبتت دراسة أجريت في فرنسا وجود علاقة إيجابية بين ازدواجية مهام الرئيس التنفيذي وسياسة إدارة الأرباح، وفي هذا إشارة إلى أن الجمع بين الوظيفتين من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح بسبب نقص فعالية المجلس من جهة، وظهور الصراعات بين الإدارة والمجلس من جهة أخرى.³ كما أشارت دراسة Dechow أن الشركات التي تتلاعب بأرباحها من المرجح أن يكون مجلس إدارتها هو نفسه الرئيس التنفيذي.

ترى الباحثة أن عدم الفصل بين مهام رئيس المجلس والرئيس التنفيذي من شأنه التأثير على استقلالية المجلس ومن ثم على فعاليته في أداء دوره الرقابي للحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين.

4.1.4- العلاقة بين نشاط مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية:

إضافة إلى الخصائص سابقة الذكر يعتبر نشاط المجلس والذي يقاس بعدد اجتماعاته عاملا مهما لتحديد فعاليته، فمن المتعارف عليه عموما أن المجلس الأكثر نشاطا هو أفضل لحماية مصالح المساهمين فهو دليل على بذل أعضاء المجلس الجهد اللازم وتخصيصهم الوقت الكافي لمتابعة أعمال المؤسسة. وكثير من الانتقادات وجهت للمديرين في الفترة الأخيرة لعدم حضورهم الاجتماعات بانتظام مما سيحد من قدرتهم على مراقبة نشاط الإدارة بالشكل المطلوب.⁴ ومن الباحثين من يرى أن عدد اجتماعات المجلس اللازمة لمتابعة التطور الذي حققته الإدارة واتخاذ القرارات المناسبة يتراوح بين 4-6. كما أكدت

¹ - Ibid, p4.

² - علي يوسف، مرجع سبق ذكره، ص240.

³ - Olfa Daghsni et al, **Op. cit.**, p1.

⁴ - Ibid, p4.

نتائج الدراسة التي أجريت في فرنسا خلال الفترة من 2008-2012 وجود علاقة إيجابية بين نشاط المجلس وإدارة الأرباح دون أن يتم تقديم تفسير واضح لهذه النتيجة.

بصفة عامة يجب على أعضاء مجلس الإدارة عند تحديد عدد الاجتماعات الرسمية مراعاة العوامل التالية:¹

أ- **حجم وتعقيد المؤسسة:** حيث تحتاج المؤسسات الصغيرة إلى اجتماعات رسمية قليلة، أما المؤسسات الكبيرة التي تتميز عملياتها بالتعقيد فهي تحتاج لعقد عدد أكثر من الاجتماعات وهذا لطرح الموضوعات ذات الأهمية الكبيرة لجذب انتباه المجلس.

ب- **كمية العمل التي أوكلت إلى لجان المجلس:** حجم وكمية الأعمال التي وكلها المجلس للجان التابعة له مثل لجنة التدقيق أو المكافآت أو التعيينات سوف تؤثر بلا شك على اجتماعات المجلس. حيث تقوم تلك اللجان بعرض النتائج والتحليلات والقرارات التي توصلت إليها على المجلس لكي يقوم باتخاذ القرارات فيها وبالتالي يجب أن يوفر المجلس الوقت المناسب لذلك.

ج- **فترة وطول الاجتماعات:** هذه أيضا تتعلق بتعقيد الموضوعات، وهناك اعتبارات أخرى تتدخل مثل طول الوقت المستغرق لجمع أعضاء المجلس وعقد الاجتماعات وفترة كل اجتماع.

د- **مهارة رئيس مجلس الإدارة:** مما لا شك فيه أن مهارة رئيس مجلس الإدارة الشخصية سوف يكون لها تأثير كبير على كيفية إدارته للاجتماعات، حيث يقوم رئيس المجلس المثالي بالاتفاق مع بقية الأعضاء على البنود التي يجب مناقشتها ووفقا لذلك يتم ترتيب تكرار ومدة الاجتماعات.

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 128

5- إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يعتبر الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية أساس لا يمكن تجاهله، فمهنة المحاسبة كغيرها من المهن تحكمها أخلاقيات، ووجود مثل هذه الأخلاقيات والتزام المنتسبين إلى المهنة بها يؤدي إلى تخفيض السلوك غير الأخلاقي ومن ثم الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1.5- الأخلاقيات المهنية، المفهوم والأهمية:

إن الأخلاقيات في أي مجتمع هي نتاج تطور تاريخي طويل لذا فهي ضرورية في تكوين المجتمع وفي المحافظة على حياته الاجتماعية. وتتحدد مصادر الأخلاقيات في كل مجتمع في المعتقدات الدينية وتاريخ المجتمع وتقاليد، والثقافة الوطنية، والقبيلة والعشيرة والعائلة، والجماعات المرجعية، وقادة الرأي.¹ تشير هنا أن المصطلحين الأخلاقيات ethics والأخلاق morals لا يستخدمان بصورة تبادلية فالأخلاقيات مشتقة من الكلمة اليونانية Elhike وتعني علم الشخصية وهي دراسة القضايا الأخلاقية، في حين أن الأخلاق مشتقة من الكلمة اليونانية Mores وتعني العادات والأعراف.²

تعرف الأخلاقيات على أنها قواعد السلوك التي يتقاسمها مجتمع معين، هذه القواعد تقوم على التمييز بين الخير والشر³، فهي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون آخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقية هذا النشاط.

يستخدم المهنيون ثلاثة مفاهيم رئيسية لتحديد الأخلاقيات، في شكل مثلث تتفاعل فيه مفاهيم "الخير" و"نفسى" و"الآخرين".

¹ - نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص16.

² - Richard G.Schroeder et al, **Financial Accounting Theory And Analysis: Text And Cases**, 9th edition, John Willey& Sons Inc, 2009, p591.

³ - Valentin Joan U urlu et al, **Accounting Ethics- Responsibility Versus Creativity**, Annals of the University of Petro ani, Economics, 10(3), 2010, p349.

شكل رقم (20): الأخلاقيات



Source: Olasesi Martins and Brian Smith, **Ethics, Risk, Governance and Fraud Course Handbook**, September 2012, p14.

يظهر من الشكل بأن الأخلاقيات تهتم بما هو جيد أو صحيح في تفاعل الشخص مع الآخرين، فيعتبر السلوك أخلاقيا عندما لا يعتمد على ما هو جيد للشخص نفسه، ولكن بالنظر أيضا لما هو جيد للآخرين، ومن المهم أن يتضمن تعريف الأخلاقيات كل من هذه المفاهيم الرئيسية الثلاثة.

وقد عرف الإسلام الأخلاقيات بأنها مجموعة القيم الشخصية المشروعة التي يتحلى بها الشخص المسلم المسؤول، والتي لها تأثير واضح على السلوك العام والخاص والمحقة للخير والمانعة للشر والمناصرة للحق والمناهضة للباطل، والداعمة للعدل والإحسان، والرافضة للظلم والطغيان في المجتمع، ضمن قواعد ومعايير محددة تحكم هذا السلوك¹.

خلاصة لما سبق يمكن القول بأن الأخلاقيات هي مجموعة مبادئ السلوك الصحيح ودليل على الأفعال الأخلاقية وغير الأخلاقية، وعلى ما هو مقبول وغير مقبول في المجتمع.

تستخدم كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات، فنجدها مرة استخدمت مع العمل، وفي مرة أخرى مع المهنة. فأما أخلاقيات الأعمال فهي ترتبط بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة، ويشمل ذلك طريقة أدائهم وسلوكهم وتعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص يتعامل مع المؤسسة. كما تعرف أخلاقيات العمل على أنها المبادئ والقواعد والمعايير التي توجه قيام المؤسسة بأنشطتها وعلاقاتها الداخلية وتفاعلها مع أصحاب المصالح الخارجيين، حيث تتعامل أخلاقيات العمل مع تحديد المعايير المناسبة لسلوك المؤسسات والتي تأخذ بعين الاعتبار تأثير الأعمال على جميع أصحاب المصلحة.

أما أخلاقيات المهنة فهي تعرف بشكل عام بأنها الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال عند ممارسة المهنة، فتوضح ما هو مقبول وما هو مرفوض عند ممارسة هذه المهنة. كما تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني

¹ - فاطمة علي جاد الله، وسوزان جمال الدين الذهني، إطار متكامل لدراسة أخلاقيات العمل بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 70، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 1016.

القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا¹. وهي كذلك مجموعة القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن تصاحب الإنسان المحترف في مهنته اتجاه عمله واتجاه المجتمع ككل واتجاه ذاته، فهي ضرورية في ممارسة أي مهنة حتى يرتقي العمل إلى أعلى درجاته.

2.5- أهمية الأخلاقيات:

تتجلى أهمية الأخلاقيات في ترشيد السلوك الإنساني، حيث أن السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع الآخرين، وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته ولو على حساب الأطراف الأخرى ما ينتج عنه تعارض في المصالح. وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي إلى الإضرار بأطراف العلاقة الآخرين، ولتحقيق التوازن بين مختلف المصالح المتعارضة تظهر الحاجة إلى الأخلاقيات. وتتمثل أهمية الأخلاقيات فيما يلي:²

- تعد الأخلاقيات حجر الزاوية في حوكمة الشركات؛
- تضمن الأخلاقيات استمرارية أو ديمومة الأعمال؛
- تلعب الأخلاقيات دورا رئيسيا في محاربة الغش والاحتيال؛
- السمعة الجيدة للشركات مبنية على أساس متين من الثقافة الأخلاقية؛
- يجب أن تستند ثقافة الثقة إلى إطار عمل من المبادئ الأخلاقية مثل الشفافية، والنزاهة والكفاءة...

3.5- أخلاقيات المحاسبة:

لكل مهنة أخلاقياتها، تقوم هذه الأخلاقيات على مجموعة من الضوابط السلوكية والقواعد المهنية التي تصوغها أعراف متوارثة أو قوانين وضعية تعمل على تحديد الأفعال الصحيحة والخاطئة، وعلى تنظيم علاقات المهنيين الداخلية والخارجية.

المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى تحتاج إلى أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، خاصة في ظل أزمة الثقة التي تمر بها المحاسبة في السنوات الأخيرة والتي يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة. إذ أن فقدان الثقة التي قد يشعر بها الأطراف والجهات المهتمة بالمحاسبة، يمكن أن تنسب إلى المحاسبين الذين تجاهلوا

¹ - عماد الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 21.

² - Olasesi Martins and Brian Smith, **Ethics, Risk, Governance and Fraud: Course Handbook**, September 2012, p19.

المعايير الأخلاقية لمهنتهم، والذي كان من أبرز العوامل التي تسببت في الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات في مختلف الدول.

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة ركيزة أساسية لجميع العاملين فيها، وتشير هذه الأخلاقيات إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله¹، وتعرف أخلاقيات المحاسبة بأنها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة وغيرهم من الأطراف².

يمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تشمل كلا من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق بالمهنة فقط، ما يعني أنها تبين للمحاسبين واجبات تتجاوز واجبات الشخص العادي. تقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية يجب على المحاسب المحترف احترامها، وتتمثل هذه المبادئ في:³

أ- **النزاهة:** يجب على المحاسب أن يكون مستقيماً وصادقاً في جميع علاقاته المهنية. كما ينبغي أن يكون موثقاً به أميناً في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادراً على تحمل المسؤوليات التالية:

الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قدراته على تنفيذ واجباته في إطار أخلاقي؛

رفض أية هدية أو مزية أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاته؛

عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمؤسسة.

ب- **الموضوعية:** يجب أن يكون المحاسب محايداً، وألا يسمح للتحيز أو الارتباك أو تضارب المصالح من التأثير على أحكامه المهنية، كما يقع على عاتقه:

توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛

¹ - خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، وعبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد2، 2018، صص182-183.

² - نوال صباحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد2، العدد22، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، صص11.

³ - Valentin Joan U urlu et al, **Op. cit**, pp351-352

ج) الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع قد تؤثر على فهم مستخدم المعلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

ج- الكفاءة المهنية والحذر: على المحاسب المحترف واجب مستمر للحفاظ على مستوى المعرفة والمهارة اللازم لضمان تقديم الخدمات المهنية بكفاءة استنادا إلى أحدث التطورات العملية، كما يجب أن يتصرف المحاسب بحذر ووفقا للمعايير المهنية. وعليه أيضا تحمل المسؤوليات الآتية:

ج) المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص وما يستجد من القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية؛

ج) أداء الواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛

ج) إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

د- السرية: يجب على المحاسب أن يحترم سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها في إطار علاقته المهنية، وألا يكشف عن هذه المعلومات لأي طرف ثالث ما لم يكن هناك ترخيص محدد، كما لا يجوز له استخدام هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو خدمة لمصالح أطراف خارجية. ويجب أن يتحمل المحاسب المسؤوليات الآتية:

ج) الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني بهذا الإفصاح؛

ج) إعلام مساعديه بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية؛

ج) الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية.

هـ- السلوك المهني: يجب أن يمتثل المحاسب للقوانين واللوائح المنظمة للمهنة، وأن يتجنب أي سلوك يمكن أن يؤدي إلى تشويه المهنة.

و- احترام المعايير الفنية والمهنية: يجب على المحاسب أن يؤدي واجباته المهنية وفقا للمعايير المهنية والفنية المتعارف عليها.

4.5- السلوك الأخلاقي ودوره في تدعيم الرقابة الداخلية:

تمثل الأخلاق اللبنة الأساسية ضمن البيئة الرقابية التي تعد أحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية، والتي تؤثر على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية، ما يجعل من السلوك الأخلاقي الركيزة الأولى للرقابة الداخلية من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والمتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.

فهناك ارتباط وثيق بين الرقابة الداخلية وأخلاقيات العمل، حيث تشكل الأخلاق في المؤسسات جوهر إطار الرقابة، وأن الالتزام بأخلاقيات الأعمال يعمل على تكريس وتعزيز مبادئ الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة تستمد مبادئها من أخلاقيات الأعمال.

تعتبر الإدارة مسؤولة على وضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة على أن تكون هي القدوة في ذلك ففعالية الرقابة الداخلية لا يمكن أن تلو على نزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:¹

- الالتزام بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي؛
 - تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛
 - تنمية ثقافة أخلاقية داخل المؤسسة.
- من أجل خلق التأثير الإيجابي للقيم الأخلاقية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية ينبغي توفر ما يلي:
- إظهار الإدارة بشكل مستمر التزامها بالمعايير الأخلاقية العالية سواء من الأقوال أو الأفعال؛
 - إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير أخلاقية؛
 - وجود قواعد للسلوك أو ما يشابهها لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي؛

¹ - عبد القادر بربيش، ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص7.

- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.

5.5- تعظيم مفاهيم أخلاقيات مهنة المحاسبة لتقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن المنتبج لطبيعة العلاقة القائمة بين أخلاقيات الأعمال والمحاسبة لا يمكنه إلا التوقف عند ملاحظة أن بداية الخروقات الملاحظة في أخلاقيات مهنة المحاسبة ظهرت مع ممارسات ما يعرف بالمحاسبة المبتكرة (الإبداعية) التي تقوم على ممارسات محاسبية في الحدود القصوى للمبادئ المحاسبية من خلال التلاعب بالقوانين والمعايير بما يسمح تقديم صورة مقبولة على الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة.

فالمحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق هو اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة برهنت أن للأخلاقيات تأثيرا واضحا على ممارسة مهنة المحاسبة، فقد اتضح أن شيوع الفساد الأخلاقي بين القائمين بإدارة الشركات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال كان من أسباب ظاهرة انهيار الشركات.¹

لذلك لم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق في العموم، وفي مجال مهنة المحاسبة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي على أداء المحاسبين ومن ثم في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم المالية.

فممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي ترغب فيه الإدارة، سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة. الأمر الذي يعتبره البعض نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة.

في المقابل فإن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم من شأنها أن تحد من تدخل الإدارة في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحها، فبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لها ما يضر مصالح أطراف أخرى ويؤدي بالتالي إلى فقدان الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

حيث تفرض قواعد وأخلاقيات السلوك المهني على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة والعوامل الاقتصادية، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا أو قصد التضليل في عرض المركز المالي للمؤسسة.

¹ - عبد القادر بريش، ومحمد حمو، مرجع سبق ذكره، ص5.

لذلك يتوقع من المحاسبين كمهنيين، المحافظة على مستوى مرتفع من أخلاقيات العمل المهني، والسبب في ذلك هو حاجة المجتمع لثقة الجمهور في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة، بغض النظر عن الأفراد الذين يقدمونها، لأن ثقة الجمهور في جودة الخدمات المهنية تعزز بتشجيع المهنة لمعايير مرتفعة للأداء والعمل المهني الذي يقوم به أعضاؤها.

والاعتقاد أنه من الممكن القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية قد يكون غير واقعي، إلا أنه سيكون من الممكن على الأقل تقليل الأثر السلبي لهذه الممارسات، وهذا من خلال إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية.¹ فهناك من يرى أن من سبل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو المسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به²، فمزيد من القيم الأخلاقية تعني سلوك تلاعب أقل، حيث تعمل هذه السلوكيات على تدمير صورة المؤسسة.³

ترى الباحثة بالنظر لأهمية السلوك الأخلاقي ودوره الهام في تفعيل النظام الرقابي داخل المؤسسة، بضرورة ترسيخ وتفعيل مفاهيم الأخلاقيات لدى الممارسين لمهنة المحاسبة وتشجيعهم على ضرورة الالتزام بها، فالسلوك الأخلاقي للمحاسبين له الأثر المباشر في سلوك الأفراد داخل المؤسسة وخارجها، ومن شأنه تقليص فرص السلوك الانتهازي غير الأخلاقي وتقليل احتمالات التلاعب بالقوائم المالية

¹ - Turker Susmu and Dilek Demirhan, *op. cit*, p18.

² - نعيم تومان مرهون الزيايدي، مرجع سبق ذكره، ص203.

³ - Fizza Tassadaq and Qaisar Ali Malik, **Creative Accounting And Financial Reporting: Model Development And Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 5, Issue. 2, 2015, p544.

خلاصة الفصل الثاني:

من المتعارف عليه في أدبيات المحاسبة أن الإدارة لديها من الأساليب المحاسبية ما يمكنها من التأثير في رقم الأرباح المعلن عنه في القوائم المالية بالزيادة أو النقصان من خلال مرونة تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وتعرف هذه الظاهرة بالمحاسبة الإبداعية. بذلك يشير مصطلح المحاسبة الإبداعية إلى التدخل المقصود من قبل الإدارة في عملية اختيار البدائل والسياسات المحاسبية من أجل تحقيق أهداف محددة. وتعتبر المحاسبة الإبداعية واحدة من السياسات غير المعلنة التي تمارسها الإدارة لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة معتمدة في ذلك على مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تمارسها في القوائم المالية، وحسب استراتيجيات الإدارة وقت التقرير عن الأرباح تجنباً لمواقف تعاقدية معينة، أو لتخفيض العبء الضريبي، أو للتقرير عن مستوى مرض من الأرباح باعتباره المقياس التقليدي لأداء الإدارة.

ولما كانت المحاسبة الإبداعية وسيلة للتلاعب بالأرقام المحاسبية فهذا يجعلها أكبر تحد يواجه مهنة المحاسبة، لأنه يجردها من هدفها الرئيسي المتمثل في توفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية والحياد، ولا ينحصر هذا التحدي في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

في المقابل فقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتوفير الآليات المناسبة للحد من الممارسات التي تؤدي إلى التلاعب والتحايل في القوائم المالية، والتي تمثل الرقابة الداخلية إحدى هذه الآليات. حيث يعد وضع نظام رقابة داخلية فعال أحد الإجراءات الهامة في مجال منع الاحتيال والكشف عنه.

وعلى وجه التحديد فإن الضوابط الرقابية الداخلية عالية الجودة من شأنها تقليص التلاعب المتعمد في المعلومات التي يتم عرضها إلى الأطراف الخارجية، والتقليل من الإجراءات العشوائية وأخطاء التقدير في إعداد التقارير المالية والتي قد تؤثر على جودة المعلومات المعلن عنها. ولذلك يجب على كل مؤسسة الاهتمام بوضع نظام رقابة داخلية فعال بمختلف مكوناته أو عناصره والمتمثلة في؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال، والمتابعة بهدف تقليل احتمالية ممارسة الإدارة للمحاسبة الإبداعية التي تمثل أحد صور التلاعب في القوائم المالية.

الفصل الثالث: دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية
والمحاسبة الإبداعية في بعض المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية

تمهيد:

تتناول الجانب النظري من هذه الدراسة، كلا من موضوع الرقابة الداخلية وموضوع المحاسبة الإبداعية ليتم بعدها التطرق إلى العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

ونظرا لأهمية الموضوعين ارتأينا إسقاط هذه الدراسة على بيئة الأعمال الجزائرية من خلال إجراء دراسة ميدانية لاستقصاء آراء مجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين العاملين بولاية سطيف قصد معرفة مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية، ومعرفة مدى ممارسة هذه المؤسسات لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، ومن ثم اختبار مدى تأثير تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث على النحو التالي:

- I - الإطار المنهجي للدراسة الميدانية؛
- II - عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات؛
- III - قياس مدى ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدل.

I - الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يستعرض هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة الميدانية والذي يمثل الطريقة المتبعة في الجانب التطبيقي لمعالجة إشكالية الدراسة المطروحة واختبار مدى صحة فرضياتها، وذلك من خلال تحديد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذا الأدوات المعتمدة لتجميع البيانات اللازمة والأساليب المستخدمة في معالجة هذه البيانات.

1- أهداف الدراسة الميدانية: تسعى الباحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة مطابقة النتائج النظرية مع الواقع الميداني؛

- اختبار مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق متطلبات الرقابة الداخلية؛

- اختبار مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال الجزائرية؛

- اختبار مدى وجود فروق في آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية، وحول انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات؛

- اختبار مدى تأثير تطبيق الرقابة الداخلية بأبعادها المختلفة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2- مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة منها بولاية سطيف، إضافة إلى فئة مهنيي المحاسبة وبالتحديد محافظي الحسابات على مستوى الولاية.

وقد كان تركيز هذه الدراسة في جانبها الميداني على فئة المدققين الداخليين والخارجيين على اعتبار أنهم مطلعين على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الجزائرية، وعلى دراية بممارسات المحاسبة الإبداعية الشائعة فيها. الأمر الذي من شأنه أن يخدم هذه الدراسة وينعكس إيجاباً على نتائجها.

بعد تحديد مجتمع الدراسة تم توزيع 120 استمارة على المدققين الداخليين والخارجيين على مستوى ولاية سطيف، استرجع منها 106 استمارة فقط منها 100 استمارة قابلة للتحليل بما نسبته 83.33%

حيث تم استبعاد 06 استثمارات بسبب عدم جدية المجيبين في ملئها، والجدول الموالي يبين هذه الإحصائيات.

جدول رقم (07) : الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان

المجموع		المدقق الخارجي		المدقق الداخلي		البيان
%	العدد	%	العدد	%	العدد	
100	120	100	75	100	45	الاستثمارات الموزعة
88,33	106	88	66	88,89	40	الاستثمارات المسترجعة
5	6	2,67	02	8,89	04	الاستثمارات الملقاة
83,33	100	85,33	64	90	36	الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على استبيان الدراسة.

3- أساليب ومصادر جمع البيانات

1.3- مصادر جمع البيانات:

تم الاستعانة بالمصادر التالية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة.

- للحصول على البيانات الأولية اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان لذلك، والهدف الرئيسي من إعداد هذا الاستبيان هو قياس المتغير المستقل في الدراسة والمتمثل في نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع المتمثل في المحاسبة الإبداعية؛
- القوائم المالية السنوية الصادرة عن مؤسسات عينة الدراسة بولاية سطيف خلال الفترة (2017-2019) والمتمثلة أساسا في قائمة الميزانية وجدول حساب النتائج. وقد تم الحصول على بعض هذه القوائم من خلال الاتصال المباشر بالمؤسسات، والبعض الآخر من خلال التواصل مع الفرع المحلي للمركز الوطني للسجل التجاري بولاية سطيف.

2.3- أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية وتحليلها. ومن أجل إعداد الاستبيان بطريقة علمية من حيث الشكل والمضمون فقد تم الاستعانة ببعض الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، كما تم صياغة الأسئلة الاستبيان بشكل بسيط وبلغة سليمة مع مراعاة ارتباطها بأهداف الدراسة وتغطيتها لفرضياتها، ويتكون هذا الاستبيان من ثلاثة أجزاء كما يلي:

- **الجزء الأول:** خصص للبيانات الشخصية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان (مدققين داخليين وخارجيين) حول العمر، الجنس، التخصص، المؤهل العلمي، وسنوات الخبرة.

- **الجزء الثاني:** تضمن أسئلة تتعلق بمقومات الرقابة الداخلية، حيث قسمت إلى خمسة محاور شملت كل من البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، والمتابعة. وهذا بهدف التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية وهذا من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين.

- **الجزء الثالث:** تضمن أسئلة حول المتغير التابع في الدراسة والمتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال عرض بعض أساليب المحاسبة الإبداعية للتعرف على مدى ممارسة هذه الأساليب في بيئة الأعمال الجزائرية.

يهدف معرفة الاتجاه العام لآراء المجيبين حول فقرات الاستبيان، فقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي Likert scale، حيث تم إعطاء الدرجات التالية لبدائل الإجابة على أسئلة الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (08): سلم ليكارت الخماسي

اتجاه الإجابة	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على دراسات سابقة.

4- أساليب المعالجة الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 26، وهو برنامج يحتوي على مجموعة كبيرة من الاختبارات الإحصائية التي تندرج ضمن الإحصاء الوصفي مثل التكرارات، والمتوسطات والانحرافات المعيارية وغيرها، وضمن الإحصاء الاستدلالي مثل معاملات الارتباط، والتباين الأحادي والمتعدد وغيرها. وفيما يلي عرض للأساليب الإحصائية التي تم استخدامها بغية الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها:

- **التكرارات والنسب المئوية:** تم الاعتماد على التكرارات والنسب المئوية من أجل وصف الخصائص الديموغرافية والوظيفية للمدققين الداخليين والخارجيين المشاركين في هذه الدراسة.

- **المتوسط الحسابي:** تم استخدام المتوسط الحسابي بهدف معرفة متوسط إجابات المدققين الداخليين والخارجيين على فقرات ومحاور الاستبيان، ومن ثم تحديد مستواها على مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في هذه الدراسة، ومقارنتها مع المتوسط الفرضي.

- **الانحراف المعياري:** تم الاعتماد على الانحراف المعياري لتحديد قيمة تشتت أو انحراف إجابات المبحوثين عن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الاستبيان، ولكل محور من المحاور.

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha Cronbach:** تم الاعتماد على معامل الثبات ألفا كرونباخ لاختبار صدق وثبات أداة الدراسة إحصائيا، ويعتبر هذا الاختبار مؤشرا إحصائيا دقيقا على مدى اعتمادية نتائج الدراسة.

- **اختبار كولموغوروف- سميرنوف Kolmogorov- Smirnov:** يهدف هذا الاختبار إلى معرفة نوع توزيع البيانات، فيما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهذا بهدف تحديد نوع الاختبارات المناسبة.

- **اختبار T للعينة الواحدة One Sample T test:** يستخدم هذا الاختبار عندما يتم التعامل مع فرضيات وصفية لعينة واحدة بياناتها كمية وتتبع التوزيع الطبيعي، حيث يتم مقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي المحدد مسبقا لتحديد اتجاه المبحوثين.

- **اختبار T لعينتين مستقلتين Two sample T test:** يستعمل هذا الاختبار في مقارنة متوسط عينتين مستقلتين بياناتها كمية شريطة أن يكون التوزيع طبيعي، بهدف تحديد درجة واتجاه الفروق في إجابات المبحوثين حول متغيرات الدراسة (الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية) بين المدققين الداخليين والخارجيين.

- اختبار الانحدار الخطي البسيط: **Simple linear regression**: تم الاعتماد على اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط لتحديد درجة واتجاه تأثير الرقابة الداخلية كمتغير مستقل على المتغير التابع المتمثل في المحاسبة الإبداعية شريطة أن تكون البيانات كمية والتوزيع طبيعي.

- تحليل الانحدار الخطي المتعدد **Multiple linear regression**:

وهو يستخدم عادة لتحديد درجة واتجاه تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وفي دراستنا هذه تم الاعتماد عليه لمعرفة درجة واتجاه تأثير أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، المعلومات والاتصال) على متغير المحاسبة الإبداعية.

II - عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

بعد التطرق للجوانب المنهجية للدراسة الميدانية، يتناول هذا المبحث التحليل والمعالجة الإحصائية للبيانات التي تم تجميعها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وهذا من خلال عرض الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة بهدف الإجابة عنها.

1- صدق أداة الدراسة وثباتها:

بهدف التأكد من سلامة بناء الاستبيان والأسئلة التي يتضمنها فقد تم اختباره كما يلي:

1.1- صدق أداة الدراسة:

تم استخراج دلالات الصدق الظاهري لأداة الدراسة بعرضها على مجموعة من المحكمين من أساتذة مختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء وبعض محافظي الحسابات بولاية سطيف، لمعرفة مدى ملائمة فقرات الاستبيان للبعد الذي وضعت لقياسه، ومدى ملائمة صياغتها اللغوية. وقد تم الأخذ بملاحظات المحكمين واقتراحاتهم من خلال تعديل صياغة بعض فقرات الاستبيان وحذف بعضها الآخر، وهذا بهدف الوصول إلى أعلى درجة من الدقة والموضوعية للاستبيان.

2.1- ثبات أداة الدراسة:

تم اختبار ثبات أداة الدراسة إحصائيا من خلال إخضاع أسئلة الاستبيان لاختبار قوة الثبات باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha cronbach للتعرف على مدى اتصاف فقرات الاستبيان بالتناسق. حيث يعتبر هذا الاختبار مؤشرا إحصائيا دقيقا على مدى اعتمادية نتائج الدراسة، وقواعده أنه كلما كان معامل الثبات قريبا للواحد كلما كان أفضل، أما إذا كانت قيمة المعامل أقل من 0.6 فهي ضعيفة، وإذا كانت تتراوح بين 0.6-0.8 فهي مقبولة، وتعد جيدة إذا كانت أكبر من 0.8¹.

وقد تم استخراج معاملات الثبات لأبعاد الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية وفقا لتقديرات الأفراد المجيبين والبالغ عددهم (100) مجيبا من المدققين الداخليين والخارجيين، والجدول الموالي يعرض نتائج هذا الاختبار.

¹ - Uma Sekaran , **Research Methods for Business : a Skill- Building Approach**, 4th edition, John Wiley & sons, Inc, USA, 2003, p311.

جدول رقم (09): معامل الثبات ألفا كرونباخ

المتغير	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
البيئة الرقابية	13	0,942
تقييم المخاطر	11	0,928
الإجراءات الرقابية	13	0,941
المعلومات والاتصال	11	0,963
الإشراف والمتابعة	13	0,964
الرقابة الداخلية	61	0,982
المحاسبة الإبداعية	18	0,951

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09) أن قيم معامل الثبات لمتغيرات الدراسة المتمثلة في الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية تعد مرتفعة ومقبولة لأغراض هذه الدراسة، حيث أنها تزيد عن القيمة المقبولة لمثل هذه الدراسة 0,6 والتي تعبر عن الحد الأدنى للحكم على مدى وجود اتساق بين عبارات الاستبيان، إذ بلغت هذه القيم 0,982 و 0,951 على التوالي. ما يؤكد أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات وأنه لو تم إعادة توزيعه مرة أخرى على نفس العينة وفي ظل نفس الشروط والظروف فهناك احتمال 0,982 للحصول على نفس البيانات المتعلقة بمتغير الرقابة الداخلية و 0,951 لمتغير المحاسبة الإبداعية.

ويظهر من الجدول أن جميع قيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ لمقومات الرقابة الداخلية الخمسة المستخدمة في هذا الدراسة كانت مرتفعة، حيث تراوحت بين 0,928 لبعد تقييم المخاطر و 0,964 لبعد الإشراف والمتابعة. كما يلاحظ بأن قيمة ألفا لمتغير الرقابة الداخلية ككل كانت أعلى من قيم ألفا لأبعاد الرقابة الداخلية كل على حدة، ويمكن تفسير ذلك باختلاف عدد الأسئلة التي تم إخضاعها لهذا الاختبار، والتي كانت أكبر بالنسبة لمتغير الرقابة الداخلية ككل إذ بلغ عددها 61 سؤالا مقارنة بعدد الأسئلة التي تم طرحها لقياس كل بعد من أبعاد الرقابة الداخلية.

2- تحليل الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان:

خصص الجزء الأول من الاستبيان للبيانات الشخصية المتعلقة بالمبحوثين حول سن المستجوب وجنسه، ومؤهلاته العلمية وتخصصه، إضافة إلى سنوات خبرته في المجال المهني. وفيما يلي عرض لنتائج تحليل الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية بالنسبة لكل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

جدول رقم (10): الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان

المجموع		المدقق الداخلي		المدقق الخارجي		الخصائص	
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار		
9	9	11,1	4	7,8	5	أقل من 30 سنة	العمر
43	43	58,3	21	34,4	22	من 30 إلى أقل من 40	
30	30	13,9	5	39,1	25	من 40 إلى 50	
18	18	16,7	6	18,8	12	أكثر من 50 سنة	
81	81	86,1	31	78,1	50	ذكر	الجنس
19	19	13,9	5	21,9	14	انثى	
7	7	00	0	10,9	7	دكتوراه	المؤهل العلمي
4	4	2,8	1	4,7	3	ماجستير	
67	67	55,6	20	73,4	47	ليسانس	
22	22	41,7	15	10,9	7	أخرى	
45	45	33,3	12	51,6	33	محاسبة	التخصص
35	35	16,7	6	45,3	29	علوم مالية	
4	4	11,1	4	00	00	إدارة أعمال	
16	16	38,9	14	3,1	2	أخرى	
19	19	19,4	7	18,8	12	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
35	35	36,1	13	34,4	22	من 5 إلى أقل من 10	
24	24	19,4	7	26,5	17	من 10 إلى أقل من 15	
22	22	25	9	20,3	13	15 سنة فأكثر	
100	100	100	36	100	64	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

1.2- العمر:

نلاحظ من الجدول أعلاه توزع المجيبين من المدققين الداخليين والخارجيين على مختلف الفئات العمرية، حيث أن معظمهم تتراوح أعمارهم بين [30 سنة، 50] وبما نسبته 73% للمجيبين ككل، توزعت بين 73,5% للمدققين الخارجيين و73,2% للمدققين الداخليين، تليها الفئة التي تتجاوز أعمارهم 50 سنة وبما نسبته 18% وآخرها الفئة العمرية الأقل من 30 سنة التي تمثل 9%.

2.2- الجنس:

يبين الجدول أعلاه أن 81% من المجيبين هم من جنس الذكر، حيث بلغت نسبة الذكور من المدققين الخارجيين 78.1% و86.1% للمدققين الداخليين، في حين بلغت نسبة الإناث 19% فقط توزعت بين 21.9% لفئة المدقق الخارجي و13.9% لفئة المدقق الداخلي. وتعكس هذه النتائج الطبيعة الذكورية لمهنة المحاسبة في المجتمع الجزائري، ما يعني احتكار الذكور عموماً لمهنة المحاسبة وعزوف الإناث عن ممارستها وميولهن أكثر لمجالات أخرى كالتعليم.

3.2- المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول السابق أن أغلبية المجيبين لديهم مستوى جامعي، إذ بلغ عدد المتحصلين على شهادة الليسانس 67 مجيباً وبنسبة 67%، في حين أن 11% من المجيبين فهم من حملة الشهادات العليا (ماجستير، دكتوراه)، أما النسبة المتبقية المقدرة بـ 22% فهم الأشخاص الحاصلين على شهادات أخرى تطبيقية في المحاسبة.

تعكس هذه النتائج أن معظم المستجوبين يمتلكون مؤهلات علمية مناسبة وكافية تمكنهم من فهم فقرات الاستبيان ومن ثم الإجابة عنها بسهولة.

4.2- التخصص:

يبين الجدول أعلاه أن 80% من المجيبين هم متخصصون في مجال المحاسبة والعلوم المالية، وهذا يعزز من قدرتهم على استيعاب مضمون أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان والإجابة عليها بكل موضوعية، ومن ثم زيادة درجة مصداقية هذه الإجابات وإمكانية الاعتماد عليها في التحليل. بينما توزعت النسبة الباقية بين 4% لتخصص إدارة الأعمال و16% لتخصصات أخرى.

5.2- سنوات الخبرة:

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الغالبية العظمى للمجيبين يتمتعون بخبرات طويلة في مجال مهنتهم تقدر بـ 5 سنوات فأكثر، إذ بلغ عددهم 81 مجيبا ما نسبته 81%، تضمنت 52 مدققا خارجيا ونسبة 81.2% و 29 مدققا داخليا بنسبة 80.5%.

يعد هذا التوزيع مؤشرا إيجابيا يعكس قدرة المستجوبين العلمية والعملية على فهم مضمون الأسئلة ومن ثم الإجابة عنها بطريقة موضوعية، وهو ما يضيف نوعا من المصداقية في الإجابات التي تم الحصول عليها.

3- اختبار صحة الفرضيات ومناقشة النتائج:

1.3- اختبار التوزيع الطبيعي:

قبل البدء في اختبار فرضيات الدراسة، يجب إجراء اختبار كولموغروف-Sمرنوف K-S للتحقق من مدى تبعية بيانات متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وهذا بهدف تحديد نوع الاختبارات المناسبة. مع العلم أن الفرضية العدمية لهذا الاختبار تقول أن التوزيع طبيعي، ما يعني أن زيادة قيمة المعنوية الناتجة من هذا الاختبار لمتغير ما عن (0.05) تشير إلى أن بيانات هذا المتغير تكون موزعة طبيعيا، أما إذا كانت أقل من (0.05) فإن هذا يقودنا لرفض الفرضية العدمية والإقرار بعدم توافر خاصية التوزيع الطبيعي لبيانات هذا المتغير. والجدول الموالي يعرض نتائج اختبار K-S.

جدول رقم (11): نتائج اختبار K-S للتوزيع الطبيعي

القرار	مستوى الدلالة	قيمة K-S	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
التوزيع الطبيعي	0,367	0,919	0,5840	3,3571	الرقابة الداخلية
التوزيع الطبيعي	0,168	1,113	0,68455	2,3389	المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر من الجدول أعلاه أن جميع متغيرات الدراسة (الرقابة الداخلية، المحاسبة الإبداعية) تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت قيمة المعنوية لهذه المتغيرات أكبر من (0,05). ما يعني قبول الفرضية العدمية لاختبار (K-S) والتي مفادها أن بيانات كل من متغير الرقابة الداخلية ومتغير المحاسبة الإبداعية تتبع التوزيع الطبيعي. وبالتالي فإنه يمكننا الاعتماد على الاختبارات المعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

2.3- اختبار صحة الفرضيات:

1.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى:

صيغت الفرضية الرئيسية الأولى كالآتي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات ومقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الداخلي والمدقق الخارجي"

لفحص صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-test، بحيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن المتوسط الفرضي بدلالة إحصائية. ونشير هنا إلى أن المتوسط الفرضي المعتمد في الدراسة (3)، وهو يمثل منتصف تدرج سلم الإجابة الخماسي، يتم حسابه بقسمة مجموع البدائل على عدد البدائل كما يلي.

$$\text{المتوسط الفرضي} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5 / 5 = 3$$

وبذلك فإن قاعدة القرار لهذا الاختبار إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من 3 ومستوى الدلالة أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية الصفرية.

جدول رقم (12): نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق مقومات الرقابة الداخلية.

البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	الترتيب	درجة الأهمية النسبية
البيئة الرقابية	3,2946	0,66443	4,434	0,000	الرابع	عالية جدا
تقييم المخاطر	3,0209	0,67918	0,308	0,758	الخامس	متوسطة
الإجراءات الرقابية	3,3685	0,63171	5,833	0,000	الثالث	عالية جدا
المعلومات والاتصال	3,5091	0,68140	7,471	0,000	الثاني	عالية جدا
الإشراف والمتابعة	3,5991	0,68414	8,658	0,000	الأول	عالية جدا
الدرجة الكلية للالتزام بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية	3,3571	0,58403	6,114	0,000	-	عالية جدا

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (3).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة كان بدرجة عالية جدا حسب تصورات المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام 3.3571 وانحراف معياري منخفض قدر بـ 0.58403 وهو أكبر من المتوسط الفرضي 3، كما بلغت قيمة T المحسوبة 6.114 وهي دالة إحصائيا عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.00.

ولما كان المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي وبدلالة إحصائية ووفقا لقاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات ومقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بدرجة عالية جدا".

ويمكن تفسير هذه النتيجة بزيادة وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية ضرورة الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية المبنية على الأسس العلمية، فهي عين الإدارة العليا على سير النشاط داخل المؤسسة. حيث يعد بناء نظام الرقابة الداخلية أساسا لتحقيق الكفاءة في إنجاز أهداف الرقابة المتمثلة في كفاءة العمليات، وموثوقية التقارير والالتزام بالقوانين والأنظمة.

لذلك تعمل الإدارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبارها الجهة المسؤولة عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، على توفير المقومات الإدارية والمحاسبية للرقابة والتي تمثل الحد الأدنى اللازم توافره لضمان وجود نظام رقابة داخلية فعال يحقق الأهداف المنوطة به.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن جميع قيم المتوسطات الحسابية لأبعاد الرقابة الداخلية كانت أكبر من المتوسط الفرضي 3، حيث تراوحت بين 3.5923 لبعد الإشراف والمتابعة و3.0209 لبعد تقييم المخاطر، وبقيم انحراف معياري منخفضة تراوحت بين -0.63171 و0.68414 ما يعني وجود انسجام وتوافق في إجابات الأفراد على الأسئلة المتعلقة بهذه المحاور. وتبين نتائج اختبار T-test أن جميع هذه المتوسطات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من 0.05 باستثناء بعد تقييم المخاطر.

وبناء على النتائج الظاهرة أعلاه، نلاحظ أن المؤسسات الجزائرية تولي أهمية كبيرة لعملية تقييم أداء مكونات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مطلوب، وتحديد الحاجة لإجراء التعديل والتطوير عليها بما يتلاءم مع الظروف المستجدة. وفي مرتبة ثانية فهي تعمل على إنتاج وتوفير المعلومات المفيدة ومن ثم توصيلها إلى مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لتحقيق الرقابة ودعم عملية صنع القرار.

وتحاول المؤسسات الجزائرية في المرتبة الثالثة إيجاد الضوابط والإجراءات الرقابية اللازمة التي من شأنها توفير تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية المتعلقة بالمصادقية والكفاءة والالتزام، وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمواجهة المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة. ومن ثم فهي تسعى إلى وضع السياسات والإجراءات التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا والإدارة بخصوص الرقابة الداخلية، لتكون هذه الإدارات قذوة لباقي الأفراد العاملين فيها. وأخيرا فهي تلتزم بتوفير المتطلبات الخاصة بعنصر تقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية.

والملاحظ من النتائج سابقة الذكر أن ترتيب مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية استنادا إلى آراء المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة لا تتوافق مع ترتيبها وفق نموذج COSO الذي تم التطرق إليه سابقا في الفصل الأول من الدراسة.

أ- اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى:

تم صياغة الفرضية الفرعية الأولى كالآتي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد البيئة الرقابية".

لتحديد درجة تطبيق المؤسسات الجزائرية لمقومات الرقابة الداخلية كل على حدة فقد استخرجت نتائج اختبار T لفقرات كل بعد من الأبعاد الخمسة، والجدول الموالي يبين نتائج اختبار T لفحص مدى تطبيق متطلبات بعد البيئة الرقابية.

جدول رقم (13): نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد البيئة الرقابية.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (عالية جدا)	,000	6,071	,95537	3,5800	1- تولي المؤسسة أهمية كبيرة للنزاهة والقيم الأخلاقية
دال (عالية جدا)	,000	4,983	,90314	3,4500	2- تقوم المؤسسة بتطبيق إجراءات متابعة للتحقق من التزام الموظفين بالقوانين وقواعد السلوك المحددة
دال (عالية جدا)	,018	2,413	,78746	3,1900	3- تتناسب كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة مع مسؤولياتهم
غير دال (متوسطة)	,091	1,708	,99549	3,1700	4- تخصص المؤسسة دورات تدريبية بصفة دورية لموظفيها لرفع درجة الكفاءة لديهم وتحسين مهاراتهم
دال (عالية جدا)	,000	4,487	,82456	3,3700	5- يمارس مجلس الإدارة دوره الرقابي بفعالية
دال (عالية جدا)	,001	3,314	,81470	3,2700	6- يشرف مجلس الإدارة على عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة
دال (عالية جدا)	,000	7,109	,82993	3,5900	7- يحدد الهيكل التنظيمي بشكل واضح خطوط السلطة والمسؤولية
دال (عالية جدا)	,002	3,218	,83913	3,2700	8- يتسم الهيكل التنظيمي الموجود في المؤسسة بالمرونة للتكيف مع الظروف الطارئة
دال (عالية جدا)	,002	3,175	,91337	3,2900	9- توجد في المؤسسة قنوات اتصال تربط إدارة العليا بالإدارات الأخرى
دال (عالية جدا)	,000	4,662	,77225	3,3600	10- تعد إدارة الموارد البشرية المسؤول المباشر على اختيار وتعيين الموظفين
غير دال (متوسطة)	,099	1,664	,84112	3,1400	11- يتم اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة لها
غير دال (متوسطة)	,586	,547	,91425	3,0500	12- يوجد في المؤسسة سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بهدف تحسين الأداء
غير دال (متوسطة)	,220	1,234	,81029	3,1000	13- تنتهج المؤسسة سياسة مساعلة الأفراد حول مسؤولياتهم والمهام الموكلة إليهم
دال (عالية جدا)	,000	4,434	,66443	3,2946	البيئة الرقابية

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

بلغ متوسط هذا البعد بشكل عام 3.2946 وبتحرف معياري منخفض بلغ 0.66443 ما يعني وجود اتفاق وانسجام في آراء المجيبين حول الأسئلة المطروحة والمتعلقة ببيئته الرقابية وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما قدرت قيمة T المحسوبة بـ 4.434 وبمستوى دلالة قدره 0.000، ولما كان المتوسط الحسابي لهذا المحور أكبر من المتوسط الفرضي وبدلالة إحصائية فهذا يعني أن هناك التزام ودرجة عالية جدا من قبل المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات بعد البيئة الرقابية كأحد مقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المستجوبين.

بناء على نتائج اختبار T الظاهرة في الجدول أعلاه فإنه يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد البيئة الرقابية بدرجة عالية جدا".

كما نلاحظ من الجدول السابق بأن قيم المتوسطات الحسابية لجميع فقرات هذا البعد قد كانت أكبر من المتوسط الفرضي، حيث تراوحت بين 3.0500-3.5900 ومعظم مستويات دلالتها كانت أقل من المستوى المقبول في الدراسة 0.05 باستثناء الفقرات (4 11 12 13) وعموما يمكن تقسيم هذه الإجابات إلى:

- المستوى الأول: إجابات متوسطها الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة t موجبة ودالة عند درجات الحرية 99 ومستوى الخطأ 0.05 بمستويات دلالة أقل من 0.01:

وهي تمثل العبارات التي أجاب عليها المبحوثين "بدرجة عالية جدا"، حيث حصلت الفقرة رقم 7 المرتبطة بتحديد الهيكل التنظيمي لخطوط السلطة والمسؤولية بشكل واضح على أعلى متوسط حسابي بلغ 3.59 وانحرف معياري 0.82993، ما يدل على إدراك المؤسسات الجزائرية إن نقطة البدء الرئيسية في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية هي الإطار التنظيمي للمؤسسة، والذي ينبغي أن يحدد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط والرقابة والمتابعة. حيث يوفر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي يتم من خلاله تخطيط أداء أنشطتها، وتنفيذها ورقابتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، وتشمل النواحي المهمة لإنشاء هيكل تنظيمي ملائم التعريف بالنواحي الرئيسية للسلطة والمسؤولية.

تليها الفقرة رقم 1 المرتبطة بإعطاء المؤسسة أهمية كبيرة للنزاهة والقيم الأخلاقية والتي حصلت على متوسط حسابي بلغ 3.5800 وانحرف معياري 0.95537 ويمكن تفسير هذه النتيجة بزيادة اهتمام المؤسسات الجزائرية بنشر ثقافة الالتزام الأخلاقي والتشجيع على العمل بها، وهذا بالنظر لأهمية السلوك الأخلاقي ودوره الهام والإيجابي في تفعيل النظام الرقابي داخل المؤسسة، حيث تشكل النزاهة والقيم الأخلاقية عناصر رئيسة للبيئة الرقابية لها تأثير كبير على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى

المكونة للرقابة الداخلية. ففعالية الرقابة الداخلية لا يمكن أن تعلق على نزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة، لذلك تعمل الإدارة على ترسيخ وتفعيل مفاهيم النزاهة والقيم الأخلاقية لدى الأفراد العاملين لديها وتشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به، الأمر الذي من شأنه أن يقلل من فرص أي تلاعب أو غش قد يضر بأصحاب المصلحة ومن ثم ضمان مصداقية المؤسسة في محيطها وحسن سمعتها.

وما يؤكد التزام المؤسسات الجزائرية بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي هو تطبيقها إجراءات متابعة للتحقق من التزام الموظفين بالقوانين وقواعد السلوك المحددة، حيث حصلت الفقرة رقم 2 على متوسط حسابي 3.4500 وبمقدار تشتت بلغ 0.90314 وقد جاءت في المرتبة الثالثة. أما الفقرة رقم 3 والتي تنص على أن كفاءة الأفراد العاملين في المؤسسة تتناسب مع مسؤوليتهم فقد حصلت على أدنى متوسط حسابي في هذا المستوى بلغ 3.1900 وبمقدار تشتت منخفض بلغ 0.78746، الأمر الذي من شأنه أن يعكس سلبا على أداء الموظفين ومن ثم أداء المؤسسة.

- المستوى الثاني: إجابات متوسطها الحسابي قريب من المتوسط الفرضي (3) وقيمة t موجبة وغير دالة عند درجات الحرية 99 ومستوى الخطأ 0.05 بمستويات دلالة تزيد عن 0.05:

وهي تمثل العبارات التي كان اتجاه إجابة الأفراد عنها "بدرجة متوسطة"، وتتضمن الفقرات (4 11 12 13). حققت الفقرة رقم 4 المتعلقة بتخصيص المؤسسة دورات تدريبية بصفة دورية لموظفيها لرفع درجة الكفاءة المهنية لديهم وتحسين ومهاراتهم متوسطا حسابيا بلغ 3.1700 وبانحراف معياري 0.99549، أما قيمة T المحسوبة فبلغت 1.708 وهي غير دالة إحصائيا عند درجات الحرية (99) ومستوى خطأ (0.05) بمستوى دلالة 0.091 وهو يفوق 0.05، ما يعني أن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتخصيص دورات تدريبية لموظفيها بصفة دورية حيث كان اتجاه إجابة المبحوثين نحو درجة متوسطة، ويمكن تفسير هذه النتيجة بضعف سياسات إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية من جهة، والتي من المفروض أن تعنى بطريقة توظيف العاملين وتدريبهم وترقيتهم، وارتفاع تكاليف وضع برامج دورية لتدريب الموظفين من جهة أخرى. كما تؤكد هذه النتيجة قلة اهتمام المؤسسات الجزائرية بالرقابة الإدارية، والتي تعتبر البرامج التدريبية إحدى وسائلها التي تهدف إلى رفع كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة.

أما الفقرة رقم 11 المرتبطة باختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة لها حصلت على وسط حسابي بلغ 3.1400 وبانحراف معياري 0.84112، في حين بلغت قيمة T المحسوبة 1.664 بمستوى دلالة 0.099 وهو يفوق المستوى المقبول 0.05، ما يعني أن اتجاه إجابة المبحوثين عن هذه العبارة كان "بدرجة متوسطة"، ما يعزز ما قلناه سابقا حول ضعف السياسات المتبعة من قبل إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الجزائرية، حيث تعد عملية الاختيار والتعيين مفتاح نجاح المؤسسة، وعدم اهتمامها بتحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة لشغلها يؤدي إلى تعيين مورد بشري

لا يتوافق مؤهله مع متطلبات الوظيفة، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس سلبا على أداء الموظفين ومن ثم أداء المؤسسة ككل.

تبعتها الفقرة رقم 13 بمتوسط حسابي قيمته 3.1000 وانحراف معياري 0.81029 وبمستوى دلالة بلغ 0.220 وهو أكبر من المستوى المقبول، ما يعني أن اتجاه إجابة الأفراد عن العبارة التي تنص على انتهاج المؤسسات لسياسة مساءلة الأفراد حول مسؤوليتهم والمهام الموكلة إليهم كان "بدرجة متوسطة".
تعكس هذه النتيجة وجود خلل في عملية تقييم الأداء المنتهجة من قبل المؤسسات الجزائرية، فبعد تعيين الأفراد في الوظائف المناسبة لقدراتهم تبرز الحاجة إلى تقييم أدائهم لتحديد مدى كفاءتهم في أداء المهام الموكلة إليهم. والمساءلة هي محاسبة المرؤوس عن النتائج التي حققها من خلال أدائه لمهامه الوظيفية. ولكون المساءلة أداة مهمة للتحسين وضبط السلوك لابد من التركيز عليها من قبل المؤسسات الجزائرية باعتبارها جزء من عملية تقييم الأداء والخطوة الأولى في الاتجاه نحو تحسين الأداء الوظيفي.

وفي الأخير جاءت العبارة رقم 12 بمتوسط حسابي بلغ 3.05 وانحراف معياري 0.81029 وبمستوى دلالة يفوق 0.05 حيث بلغ 0.220، ما يدل على أن اتجاه إجابة الأفراد عن هذه العبارة المتعلقة باعتماد المؤسسة على سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بهدف تحسين الأداء، كان "بدرجة متوسطة"، وهو ما يعكس وجود قصور في سياسات إدارة الموارد البشرية المنتهجة في المؤسسات الجزائرية التي يجب تداركها. إذ تعتبر سياسة الرواتب والحوافز والترقية مدخلا هاما لجذب الكفاءات والمحافظة عليها. وعند تحديد الرواتب والمزايا الأخرى للموظفين يجب أخذ نتائج عملية تقييم الأداء في الاعتبار.

ب- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية:

تم صياغة الفرضية الفرعية الثانية كالآتي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد تقييم المخاطر". يبين الجدول الموالي نتائج اختبار T لفحص مدى تطبيق متطلبات تقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

جدول رقم (14): نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد تقييم المخاطر.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (عالية جدا)	,000	5,169	,83188	3,4300	14- تعد أهداف المؤسسة محددة بشكل واضح وملائم
غير دال (متوسطة)	,314	1,013	,88871	3,0900	15- يتم تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة
دال (منخفضة جدا)	,000	-8,254	1,00559	2,1700	16- يوجد في المؤسسة قسم لإدارة المخاطر
دال (منخفضة جدا)	,006	-2,802	,92791	2,7400	17- تقوم المؤسسة بتقييم خطر المنافسة في السوق بصفة مستمرة
دال (عالية جدا)	,000	5,111	,88048	3,4500	18- تتابع المؤسسة التشريعات والقوانين الجديدة لتي من شأنها التأثير على سياستها التشغيلية
غير دال (متوسطة)	,668	,430	,93117	3,0400	19- يتم تقييم المخاطر على كافة المستويات أنشطة المؤسسة لتحديد كيفية إدارتها
غير دال (متوسطة)	1,000	,000	,88763	3,0000	20- تقوم المؤسسة بتصميم وسائل للحد من المخاطر سواء كانت داخلية أو خارجية
غير دال (متوسطة)	,368	,905	,88398	3,0800	21- توجد تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر في المؤسسة
غير دال (متوسطة)	,727	,350	,85818	3,0300	22- توفر الإدارة نظام للمعلومات يمكن الاعتماد عليه لمواجهة المخاطر
غير دال (متوسطة)	,170	1,383	,86783	3,1200	23- تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار لاحتمالات حدوث الغش أو الاحتيال
غير دال (متوسطة)	,348	,942	,84900	3,0800	24- يتم تحديد وتقييم مختلف التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية
غير دال (متوسطة)	,759	,308	,67918	3,0209	محور تقييم المخاطر

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0,05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور تقييم المخاطر قد بلغ 3.0209 وبانحراف معياري منخفض قدر بـ 0.67918، في حين قدرت قيمة T المحسوبة بـ 0.308 وهي غير دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.759. ولما كان المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي ومستوى الدلالة أكبر من 0.05 فإنه يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتطبيق متطلبات تقييم المخاطر كأحد مقومات الرقابة الداخلية، حيث كان اتجاه إجابة المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة نحو درجة متوسطة.

بناء على ما سبق فإنه يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه " لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد تقييم المخاطر".

كما يظهر من الجدول أن قيم المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين عن الأسئلة تتراوح بين 2.1700- 3.4500 ما يعني وجود اختلاف في إجابات الأفراد حول فقرات هذا البعد من فقرة لأخرى، والتي يمكن تقسيمها إلى:

- المستوى الأول: إجابات متوسطها الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة موجبة ودالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة أقل من (0.01): وهي تمثل الفقرات التي أجاب عليها المبحوثين بدرجة عالية جدا، ويتعلق الأمر بالفقرات رقم 14 و18. حيث حصلت الفقرة رقم 18 على أعلى متوسط بلغ 3.450 وانحراف معياري 0.88048، أما قيمة T المحسوبة فقدت ب 5.111 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة بلغ 0.00، وتتعلق هذه الفقرة بمتابعة المؤسسة للتشريعات والقوانين الجديدة التي من شأنها التأثير على سياساتها التشغيلية، حيث يمكن تفسير هذه النتيجة بالتزام وتقيد المؤسسات بالقوانين والتشريعات مخافة العقوبات التي قد تسلط عليها في حالة مخالفتها.

أما الفقرة رقم 14 المرتبطة بتحديد أهداف المؤسسة بشكل واضح وملائم فحققت متوسط حسابي بلغ 3.4300 وانحراف معياري 0.83188، حيث يعد وضع الأهداف جزءا من العملية الإدارية وهو شرط مسبق لتقييم المخاطر، فيجب أولا وجود أهداف قبل أن تقوم الإدارة بتحديد المخاطر التي من شأنها أن تحول دون تحقيق أهدافها المسطرة.

- المستوى الثاني: إجابات متوسطها الحسابي قريب من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة غير دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة تفوق 0.05:

وهي تمثل العبارات التي كان اتجاه الإجابة عنها من قبل المجيبين "بدرجة متوسطة" ويتعلق الأمر بالفقرات رقم (15 19 20 21 22 23 24). حيث حصلت الفقرة رقم 23 على أعلى قيمة للمتوسط الحسابي في هذا المستوى بلغ 3.1200 ومقدار تشتت 0.86783، في حين بلغت قيمة T 1.383 وهي غير دالة عند المستوى 0.05، ما يعني أن إجابات المبحوثين حول الفقرة المتعلقة بأخذ المؤسسات لاحتمالات حدوث الغش والاحتيال بعين الاعتبار كانت "بدرجة متوسطة".

تبعتها الفقرة رقم 15 المرتبطة بقيام المؤسسة بتحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي من شأنها التأثير على تحقيق أهدافها، بمتوسط حسابي بلغ 3.0900 وانحراف معياري 0.88871.

- المستوى الثالث: إجابات متوسطها الحسابي قريب من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة سالبة ودالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة أقل من 0.01:

وهي تمثل العبارات التي كان اتجاه الإجابة عنها "درجة منخفضة جدا" ويتعلق الأمر بالفقرتين رقم 16 و 17. حيث حققت الفقرة رقم 17 المتعلقة بتقييم المؤسسات لخطر المنافسة في السوق بصفة مستمرة على وسط حسابي قيمته 2.7400 وانحراف معياري 0.92791، ويمكن تفسير هذه النتيجة بضعف المنافسة في بيئة الأعمال الجزائرية إن لم نقل انعدامها. أما الفقرة رقم 16 المرتبطة بوجود قسم خاص بإدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية فحصلت على وسط حسابي بلغ 2.17 وانحراف معياري بلغ 1.00559، ما يعني أن درجة التزام المؤسسات الجزائرية بخلق قسم خاص يعنى بإدارة المخاطر منخفضة جدا من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين الذين شملتهم الدراسة، وتعكس هذه النتيجة عدم اهتمام المؤسسات الجزائرية باستحداث وظيفة خاصة بإدارة المخاطر في هياكلها التنظيمية نتيجة ارتفاع تكاليف هذه العملية مقارنة بالمنافع المرجوة من إيجاد مثل هذا القسم.

ج- اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة:

تم صياغة الفرضية الفرعية الثالثة كالتالي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الإجراءات الرقابية". يبين الجدول الموالي نتائج اختبار T لفحص مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمتطلبات الإجراءات الرقابية التي تمثل أحد مقومات الرقابة الداخلية.

جدول رقم (15): نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد الإجراءات الرقابية.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (عالية جدا)	.000	5.055	.79137	3.4000	25- يوجد في المؤسسة فصل بين وظيفة التفويض ووظيفة التسجيل
دال (عالية جدا)	.000	4,937	,79003	3,3900	26- يوجد في المؤسسة فصل بين وظيفة التسجيل ووظيفة الاحتفاظ بالأصول
دال (عالية جدا)	.000	5,042	.73382	3,3700	27- تتبع المؤسسة سياسة التفويض العام والتفويض الخاص للقيام بمختلف العمليات
دال (عالية جدا)	.001	3,478	.80503	3,2800	28- تقوم المؤسسة بتقييم أدائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم علمية وموضوعية

الجزائرية

29- تعد معايير تقييم الأداء واضحة، وبسيطة وشاملة	3,2600	,81178	3,203	,002	دال (عالية جدا)
30- تقوم المؤسسة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية	3,0900	,91115	,988	,326	غير دال (متوسطة)
31- تعمل المؤسسة على تحديد المسؤول عن هذه الانحرافات	3,0600	,89691	,669	,505	غير دال (متوسطة)
32- تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات	3,2300	,91954	2,501	,014	دال (عالية جدا)
33- تستخدم المؤسسة أجهزة الحواسيب والبرمجيات الخاصة لمعالجة البيانات الكترونيا	3,6400	,89352	7,163	,000	دال (عالية جدا)
34- يتم في المؤسسة تقسيم العمل بصورة تحققاً لفصل بين الوظائف المتعارضة	3,4200	,85493	4,913	,000	دال (عالية جدا)
35- تستخدم إدارة المؤسسة أسلوب كلمات السر كإجراء للرقابة الالكترونية	3,4900	,87033	5,630	,000	دال (عالية جدا)
36- تستخدم المؤسسة مخازن ومستودعات مجهزة لحماية المخازن	3,6400	,79798	8,020	,000	دال (عالية جدا)
37- يوجد في المؤسسة إجراءات صارمة لمنع الوصول إلى المخازن لغير المكلفين بذلك	3,5200	,70324	7,394	,000	دال (عالية جدا)
الإجراءات الرقابية	3,3685	,63171	5,833	,000	دال (عالية جدا)
* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0,05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة الوسط الحسابي لمحور الإجراءات الرقابية التي تمثل أحد مقومات الرقابة الداخلية قد بلغ بشكل عام 3.3685 ومقدار تشتت منخفض بلغ 0.63171 وهو أكبر من المتوسط الفرضي ما يعكس وجود اتفاق عموماً في إجابات الأفراد على أسئلة هذا المحور. أما قيمة T المحسوبة فهي موجبة بلغت قيمتها 5.833 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ المقبول في هذه الدراسة (0.05) بمستوى دلالة أقل من (0.01) ما يؤكد أن التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات الإجراءات الرقابية كان "بدرجة عالية جداً" من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة.

بذلك فإنه يتم رفض الفرضية الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإجراءات الرقابية بدرجة عالية جداً".

لكن هذا لا ينفي وجود تباين في إجابات الباحثين حول عبارات هذا المحور من عبارة لأخرى، حيث تراوحت قيم متوسطاتها الحسابية بين 3.0600-3.6400 وعموماً يمكن تقسيم هذه الإجابات إلى:

- المستوى الأول: إجابات متوسطاتها الحسابية أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة موجبة ودالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة أقل من (0.01):

وهي العبارات التي كان اتجاه المبحوثين للإجابة عنها "بدرجة عالية جدا" حيث حصلت الفقرة رقم 37 المتعلقة باستخدام المؤسسات للمخازن والمستودعات المجهزة على أعلى متوسط بلغ 3.6400 وانحراف معياري 0.79798 ويمكن تفسير هذه النتيجة باهتمام المؤسسات بالرقابة المحاسبية من خلال اتخاذ مجموعة من إجراءات وتدابير الرقابة المادية التي تهدف إلى تأمين أصول المؤسسة وتوفير الحماية المادية لها.

وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم 33 المتعلقة باستخدام المؤسسات لأجهزة الإعلام الآلي والبرمجيات الخاصة لمعالجة البيانات الكترونيا، ما يعني اتجاه المؤسسات الجزائرية لاستخدام الوسائل الالكترونية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية والسجلات والحفاظ على الموجودات وتوافر المعلومات بأسرع وقت لاتخاذ القرارات ولمنع التلاعب والاختلاس.

أما الفقرة رقم 37 المرتبطة باعتماد المؤسسات لإجراءات صارمة لمنع وصول الأشخاص إلى مخازنها، فجاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط بلغ 3.5200 وانحراف معياري 0.70324 ما يعزز ما قلناه سابقا حول اهتمام المؤسسات بأساليب وأدوات الرقابة المحاسبية.

كما يلاحظ من النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه على أن اهتمام المؤسسات الجزائرية بالرقابة الداخلية الإدارية يعد أقل من الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث حصلت الفقرات المرتبطة بها على متوسطات حسابية أقل تراوحت بين 3.2300-3.2600، ويتعلق الأمر بالفقرات رقم 28، 29 و32.

المستوى الثاني: إجابات متوسطاتها الحسابية قريبة من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة غير دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة تفوق 0.05:

وهي تمثل العبارات التي كان اتجاه الإجابة عنها من قبل المجيبين "بدرجة متوسطة" ويتعلق الأمر بالفقرتين رقم 30 و31. حيث حققت الفقرة رقم 30 متوسطا حسابيا بلغ 3.0900 وانحرافا معياريا 0.91954، أما قيمة t فبلغت 0.988 وهي غير دالة عند مستوى 0.05 بمستوى دلالة قدره 0.326، ما يعني أن المؤسسات الجزائرية تعتمد بدرجة متوسطة على أسلوب تحديد انحرافات أدائها الفعلي عن أدائها المخطط في الموازنات التقديرية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين، ويمكن تفسير هذه النتيجة بعدم اهتمام المؤسسات الجزائرية بعملية تقييم الأداء، إذ يمثل تقييم الأداء شكل من أشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها بهدف الوقوف على مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها. كما تعكس هذه النتيجة ضعف اعتماد المؤسسات على أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية التي تعد أحد وسائل الرقابة الإدارية.

أما الفقرة رقم 31 المتعلقة بقيام المؤسسات بتحديد المسؤول عن هذه الانحرافات، فقد حصلت على متوسط حسابي بلغ 3.0600 وانحراف معياري 0.89691، وبلغت قيمة t المحسوبة 0.669 بمستوى

الجزائرية

دلالة يفوق 0.05 بلغ 0.505. وتؤكد هذه النتيجة ما قلناه سابقا حول ضعف اهتمام المؤسسات بعملية تقييم الأداء.

د- اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة:

تم صياغة الفرضية الفرعية الرابعة كالآتي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد المعلومات والاتصال".

يبين الجدول الموالي نتائج اختبار T لفحص مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمتطلبات المعلومات والاتصال التي تمثل أحد مقومات الرقابة الداخلية.

جدول رقم (16): نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد المعلومات والاتصال.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (عالية جدا)	,000	4,828	,74563	3,3600	38- تعمل المؤسسة على توفير معلومات ملائمة وذات جودة عالية لدعم عمل الرقابة الداخلية
دال (عالية جدا)	,000	3,924	,89188	3,3500	39-يوجد في المؤسسة قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية (عليا، وسطي، دنيا)
دال (عالية جدا)	,000	7,117	,74475	3,5300	40- يعتبر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة نظاما فعالا وملائما
دال (عالية جدا)	,000	7,391	,73057	3,5400	41- يعتبر الكادر الوظيفي في قسم المحاسبة مؤهلا
دال (عالية جدا)	,000	7,975	,72725	3,5800	42- يقوم النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح
دال (عالية جدا)	,000	9,950	,80403	3,8000	43- يتم استخدام أجهزة الحاسوب والبرمجيات الخاصة في قسم المحاسبة
دال (عالية جدا)	,000	6,078	,82266	3,5000	44- يوفر النظام المحاسبي معلومات في التوقيت المناسب وبالكمية المناسبة وموثوق فيها
دال (عالية جدا)	,000	6,888	,78393	3,5400	45- يوجد في المؤسسة نظام مستندي فعال لضبط مختلف العمليات
دال (عالية جدا)	,000	7,830	,71520	3,5600	46- يوجد تنسيق مستمر بين قسم المحاسبة ومختلف الأقسام الأخرى في المؤسسة
دال (عالية جدا)	,000	4,782	,87824	3,4200	47- يتم توصيل المعلومات التي يوفرها قسم المحاسبة إلى مختلف الأطراف الداخلية
دال (عالية جدا)	,000	4,605	,91210	3,4200	48- يتم تبادل معلومات قسم المحاسبة مع الأطراف الخارجية
دال (عالية جدا)	,000	7,471	,68140	3,5091	المعلومات والاتصال

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لبعد المعلومات الاتصال بلغ 3.5091 وانحراف معياري منخفض 0.68140 وهو أكبر من المتوسط الفرضي (3)، ما يعني وجود اتفاق وانسجام في إجابات الأفراد حول فقرات هذا البعد، كما يبين الجدول أن قيمة t المحسوبة بلغت 7.471 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.000 ما يؤكد أن اتجاه إجابات الأفراد حول أسئلة هذا المحور كانت بدرجة عالية جدا. وبذلك يمكن القول أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بدرجة عالية جدا بتوفير متطلبات بعد نظام المعلومات والاتصال من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة.

بناء على ما سبق فإنه يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد المعلومات والاتصال بدرجة عالية جدا". كما يظهر من الجدول أعلاه أن قيم المتوسطات الحسابية لجميع فقرات محور المعلومات والاتصال قد كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3) وجميع مستويات دلالتها أقل من 0.01، ما يشير أن اتجاه إجابات المدققين الداخليين والخارجيين على جميع أسئلة هذا البعد قد كانت "بدرجة عالية جدا". حققت الفقرة رقم 43 على أعلى متوسط حسابي بلغ 3.8000 وانحراف معياري 0.80403، أما قيمة t المحسوبة فبلغت 9.950 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ المقبول (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.000، وهي متعلقة باستخدام أجهزة الإعلام الآلي والبرمجيات الخاصة في قسم المحاسبة ما يؤكد اتجاه المؤسسات الجزائرية للاعتماد على تكنولوجيا المعلومات في أداء عملياتها، وهو ما يتوافق مع إجابات الأفراد حول السؤال رقم 33 في بعد الإجراءات الرقابية.

جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم 42 التي تنص على أن النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة يقوم على مفاهيم ومبادئ واضحة، بمتوسط حسابي بلغ 3.5800 وانحراف معياري 0.72725. تلتها الفقرة رقم 46 المتعلقة بوجود تنسيق مستمر بين قسم المحاسبة ومختلف أقسام المؤسسة الأخرى. أما الفقرة رقم 39 المرتبطة بوجود قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية على أقل تأييد من قبل المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة، بمتوسط حسابي بلغ 3.3500 وانحراف معياري 0.89188، في حين بلغت قيمة t المحسوبة 9.950 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ المقبول (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.000، ما يؤكد أن إجابة الأفراد على هذه الفقرة قد كان بدرجة عالية جدا.

هـ - اختبار صحة الفرضية الفرعية الخامسة:

تم صياغة الفرضية الفرعية الخامسة كالآتي: "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة".

يبين الجدول الموالي نتائج اختبار T لفحص مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية لمتطلبات المتابعة.

جدول رقم (17) : نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد الإشراف والمتابعة.

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
49-	دال (عالية جدا)	8,378	,88329	3,7400	يعتبر قسم التدقيق الداخلي وحدة مستقلة في الهيكل التنظيمي
50-	دال (عالية جدا)	8,623	,80019	3,6900	يتمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله
51-	دال (عالية جدا)	7,696	,76667	3,5900	يتمتع المدقق الداخلي بالإلمام الكافي بالمبادئ المحاسبية والمالية والآليات اللازمة لأداء عمله
52-	دال (عالية جدا)	5,024	,85582	3,4300	يعد عدد موظفي قسم التدقيق الداخلي كاف لتنفيذ جميع عمليات التدقيق في المؤسسة
53-	دال (عالية جدا)	5,786	,84680	3,4900	تخضع جميع الوظائف والعمليات داخل المؤسسة لتقييم قسم التدقيق الداخلي
54-	دال (عالية جدا)	7,849	,77714	3,6100	يقوم المدقق الداخلي بتدقيق العمليات والبرامج للتأكد من أن نتائجها تتسجم مع أهداف المحددة لها مسبقا
55-	دال (عالية جدا)	8,181	,80679	3,6600	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى التزام الموظفين بالسياسات والقوانين واللوائح
56-	دال (عالية جدا)	6,990	,75819	3,5300	يقوم قسم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر الحالية والمتوقعة المصاحبة لعمل المؤسسة
57-	دال (عالية جدا)	6,888	,78393	3,5400	يقوم المدقق الداخلي بتقييم كفاءة وفاعلية مختلف عناصر الرقابة الداخلية بصفة مستمرة
58-	دال (عالية جدا)	7,040	,79544	3,5600	يوفر قسم التدقيق الداخلي تأكيدات حول تطبيق مختلف الجوانب الرقابية داخل المؤسسة
59-	دال (عالية جدا)	5,332	,88140	3,4700	يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم النظام المحاسبي
60-	دال (عالية جدا)	7,938	,83145	3,6600	يقوم المدقق الداخلي بتوصيل أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة في تقارير مكتوبة إلى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة
61-	دال (عالية جدا)	8,827	,82701	3,7300	يقدم المدقق الداخلي التوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة
	دال (عالية جدا)	8,658	,68414	3,5923	الإشراف والمتابعة

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن هناك التزام من قبل المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة وبدرجة مرتفعة جدا حسب رأي المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة، حيث بلغ متوسط إجابات الأفراد على أسئلة هذا البعد بشكل عام 3.5923 وبمقدار تشتت منخفض بلغ 0.68414 وهو أكبر من المتوسط الفرضي، ما يعني وجود توافق في آراء المجيبين على أسئلة هذا المحور. وبلغت قيمة t المحسوبة 8.658 وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره 0.000، وهو ما يعكس تأكيد المجيبين أن درجة تطبيق متطلبات بعد الإشراف والمتابعة هي عالية جدا في المؤسسات الجزائرية.

بذلك فإنه يتم رفض الفرضية الفرعية الخامسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة بدرجة عالية جدا".

كما نلاحظ من الجدول أن جميع متوسطات فقرات هذا البعد أعلى من المتوسط الفرضي (3) وجميع مستويات دلالتها أقل من 0.01، ما يعني أن اتجاه إجابة الأفراد على جميع أسئلة هذا البعد كان بدرجة عالية جدا. حيث حصلت الفقرة رقم 49 المتعلقة باستقلالية قسم التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة على أعلى متوسط بلغ 3.7400 وانحراف معياري 0.88329، وهذا يشير إلى إدراك المؤسسات الجزائرية أن تمتع المدقق الداخلي بقدر من الاستقلالية في الهيكل التنظيمي من شأنه أن يوفر له هامشا من الحرية لتمكينه من القيام بمهام التدقيق بكفاءة ومهنية، ومن تكوين آراء وإعداد تقارير موضوعية مبنية على أساس مهني دون التأثير بضغوطات الإدارة. لذلك فهي تعمل على تفعيل استقلالية المدقق الداخلي وعلى تحريره من أية تأثيرات أو ضغوطات تمارس عليه من شأنها أن تؤدي إلى التأثير في مسار عملية التدقيق أو تغيير محتوى التقارير.

تبعتها الفقرة رقم 61 بمتوسط حسابي بلغ 3.7300 وانحراف معياري 0.82701 وهي تتعلق بتقديم المدقق الداخلي للتوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة. فنشاط التدقيق الداخلي يجب أن يساعد المؤسسة على الاحتفاظ بأنظمة فعالة للرقابة الداخلية من خلال فحص هذه الأنظمة وتقييم كفاءتها وفعاليتها والتقارير عنها، وتقديم الاقتراحات المناسبة للجهات الوصية لتحسين وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية ومن ثم إيصالها إلى درجة عالية من الكفاءة والفعالية.

جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 50 التي تنص على تمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله بمتوسط حسابي بلغ 3.6900 وانحراف معياري 0.80019 ومستوى دلالة 0.000، إذ يجب على المدقق الداخلي امتلاك المعرفة والمهارة والكفاءات الأخرى اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة به.

في حين حصلت الفقرة رقم 52 المرتبطة بكفاية عدد موظفي قسم التدقيق الداخلي لتنفيذ جميع عمليات التدقيق في المؤسسة على أدنى تأييد بمتوسط حسابي بلغ 3.4300 وانحراف معياري 0.85582،

لذلك يجب على المؤسسات الجزائرية أن تعمل على توفير عدد كاف من المدققين الداخليين ممن يتمتعون بالمعرفة والخبرة لضمان القيام بأعمال تدقيق ذات جودة عالية.

2.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية:

صيغت هذه الفرضية كالآتي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية".

لتحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين الذين شملتهم الدراسة حول مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق متطلبات الرقابة الداخلية، فقد تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين، حيث يستعمل هذا الاختبار في مقارنة متوسط عينتين مستقلتين بياناتها كمية شريطة أن يكون التوزيع طبيعي، بهدف تحديد درجة واتجاه الفروق في إجابات المبحوثين حول متغيرات الدراسة (الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية) بين المدققين الداخليين والخارجيين.

من أجل اتخاذ القرار نركز على قيمة مستوى الدلالة، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 معناه غير دالة والقرار هو عدم وجود فروق في جداول دراسة الفروق حسب متغيرات الدراسة. أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أصغر أو تساوي 0.05 معناه دالة، فالقرار توجد فروق في جداول دراسة الفروق حسب متغيرات الدراسة. ولتحديد لصالح من الفروق ننظر لإشارة t فإذا كانت قيمة t موجبة معناه العينة الأولى أفضل من العينة الثانية، أما إذا كانت قيمة t سالبة معناه العينة الثانية أفضل من العينة الأولى.

أما عن درجة قوة الفروق، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة يساوي (0.00 أو 0.01) معناه الفروق قوية جدا، وإذا كانت قيمة مستوى الدلالة يساوي (0.02 0.03 0.04 0.05) معناه الفروق قوية. والجدول الموالي يوضح الفروق في مستوى التزام المؤسسات بتطبيق متطلبات الرقابة الداخلية ككل من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي.

جدول رقم (18): نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتحديد الفروق في مستوى تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة

المدقق	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة	القرار
المدقق الداخلي	36	3,5932	,49888	3,168	,002	توجد فروق
المدقق الخارجي	64	3,2243	,58988			

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن متوسط إجابات المدققين الداخليين حول مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة قد بلغ 3.5932 وانحراف معياري 0.49888 وهو أكبر من المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين المقدر بـ 3.2243 بانحراف معياري قدره 0.58988. أما قيمة T المحسوبة فقدرت بـ 3.168 وهي دالة عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره (0.002)، وهذا يعني أنه توجد فروق قوية جدا ذات دلالة إحصائية في آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول درجة تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة في المؤسسات الجزائرية لصالح المدقق الداخلي.

بناء على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم رفض الفرضية الرئيسية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية".

ولتوضيح الفروق في آراء المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة حول مستوى تطبيق كل مقوم على حدة فقد استخرجت نتائج اختبار T كما يلي:

جدول رقم (19): نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتوضيح الفروق في تطبيق أبعاد الرقابة الداخلية كل على حدة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المدقق	البعد
دال/ توجد فروق	,000	3,750	,57557	3,6068	36	الداخلي	البيئة الرقابية
			,65011	3,1190	64	الخارجي	
دال/ توجد فروق	,011	2,603	,57798	3,2500	36	الداخلي	تقييم المخاطر
			,70173	2,8920	64	الخارجي	
دال/ توجد فروق	,040	2,078	,61000	3,5406	36	الداخلي	الإجراءات الرقابية
			,62762	3,2716	64	الخارجي	
دال/ توجد فروق	,000	4,010	,62758	3,8485	36	الداخلي	المعلومات والاتصال
			,63873	3,3182	64	الخارجي	
غير دال/ لا توجد فروق	,162	1,408	,62008	3,7201	36	الداخلي	المتابعة
			,71227	3,5204	64	الخارجي	

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيم t المحسوبة لأبعاد الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية والمعلومات والاتصال قد بلغت 3,750 2,603 4,010 2,078 على التوالي، وجميعها ذات دلالة إحصائية عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05)، حيث بلغت مستويات دلالتها 0,000 0,011 0,040 0,000 على التوالي، ما يدل على وجود فروق معنوية بين متوسطات تطبيق هذه الأبعاد من وجهة نظر كل من المدقق الداخلي ومدقق الحسابات الخارجي.

أما فيما يخص بعد الإشراف والمتابعة فيبين الجدول السابق أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الداخليين حول فقرات هذا البعد قد بلغت 3,7201 وبمقدار تشتت منخفض بلغ 62008، وهو قريب من متوسط إجابات المدققين الخارجيين والذي بلغ 3,5204 بانحراف معياري قدر بـ 71227، ما يعني وجود توافق في إجابات المبحوثين حول فقرات البعد.

وما يؤكد ذلك هو قيمة t المحسوبة والمقدرة بـ 1,408 وهي غير دالة عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره (1,62)، ما يؤكد عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في

الجزائرية

آراء مدقي الحسابات الخارجيين والداخليين حول درجة تطبيق بعد الإشراف والمتابعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة:

صيغت هذه الفرضية كالآتي: "لا تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي"

لفحص صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار One sample T-test، بحيث ترفض الفرضية الصفرية إذا كان المتوسط الحسابي يزيد عن المتوسط الفرضي بدلالة إحصائية. والجدول الموالي يوضح مدى انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي.

جدول رقم (20): نتائج اختبار T لتصورات المبحوثين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة "t"	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
دال (منخفضة جدا)	,000	-5,334	,93744	2,5000	1- تعترف المؤسسة بالإيرادات من عمليات البيع غير التامة
دال (عالية جدا)	,000	4,700	,97876	3,4600	2- تقوم المؤسسة بإجراء عمليات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة وميسرة
غير دال (متوسطة)	,771	-,291	1,02942	2,9700	3- يتم تسجيل الدفعات أو التسبيقات المستلمة مسبقا من قبل الزبون كإيراد
دال (منخفضة جدا)	,000	-3,828	,91425	2,6500	4- يتم نقل الإيرادات الحالية إلى فترات مالية لاحقة
دال (منخفضة جدا)	,000	-7,773	,91337	2,2900	5- تقوم المؤسسة بتأجيل إثبات فواتير المشتريات في نهاية العام الحالي إلى العام الموالي
دال (منخفضة جدا)	,000	-7,956	,98041	2,2200	6- يتم تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون بدون وجود مبرر
دال (منخفضة جدا)	,000	-9,863	,84154	2,1700	7- يتم في المؤسسة رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة
دال (منخفضة جدا)	,000	-10,899	,86246	2,0600	8- يتم تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة
دال (منخفضة جدا)	,000	-9,345	,95235	2,1100	9- إجراء تغيير غير مبرر في طرق اهتلاك الأصول من فترة لأخرى

الجزائرية

10- تستخدم المؤسسة معدلات أو نسب اهتلاك أقل من تلك المتعارف عليها	2,1400	,97463	-8,824	,000	دال (منخفضة جدا)
11- تعتمد المؤسسة إلى تغيير مدة الاهتلاك أو العمر الإنتاجي للأصول	2,2800	,92201	-7,809	,000	دال (منخفضة جدا)
12- التقليل في تقدير مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها	2,4100	,82993	-7,109	,000	دال (منخفضة جدا)
13- تقوم المؤسسة بالتلاعب في تصنيف العناصر العادية وغير العادية	2,1800	,89194	-9,193	,000	دال (منخفضة جدا)
14- يتم المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة	2,1100	,88643	-10,040	,000	دال (منخفضة جدا)
15- تعترف المؤسسة محاسبيا بأصول غير ملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها	2.0300	.86987	-11.151	.000	دال (منخفضة جدا)
16- يتم التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في تحويل بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية	2.1500	1.02863	-8.263	.000	دال (منخفضة جدا)
17- يتم التلاعب في تصنيف الديون طويلة الأجل وقصيرة الأجل بهدف تحسين السيولة	2.2100	.95658	-8.259	.000	دال (منخفضة جدا)
18- عدم إدراج الأقساط المستحقة من قروض طويلة الأجل ضمن الخصوم الجارية خلال العام الجاري بهدف تحسين السيولة	2.1600	.89578	-9.377	.000	دال (منخفضة جدا)
المحاسبة الإبداعية	2.3389	.68455	-9.658	.000	دال (منخفضة جدا)

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0,05)، استنادا إلى المتوسط الفرضي (03).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لمتغير المحاسبة الإبداعية بشكل عام بلغ 2.3389 وانحراف معياري منخفض 0.68455 وهو أقل من المتوسط الفرضي (3)، ما يعني وجود توافق في إجابات الباحثين حول فقرات هذا المحور. كما بلغت قيمة T المحسوبة (-9.685) وهي دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ المقبول في الدراسة (0.05) بمستوى دلالة أقل من 0.01، ما يؤكد أن إجابات الباحثين على أسئلة هذا المحور كانت اتجاه "درجة منخفضة جدا"، بذلك يمكن القول بأن انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين يعتبر منخفضا جدا.

ولما كان المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي وبدلالة إحصائية فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "تمارس المؤسسات الجزائرية بدرجة منخفضة جدا أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي"

هذا ونلاحظ من الجدول السابق بأن الإجابات حول فقرات هذا المحور قد تباينت من فقرة لأخرى، حيث تراوحت قيم متوسطاتها الحسابية بين 2.0300-3.4600 يمكن تقسيمها إلى:

- المستوى الأول: إجابات متوسطاتها الحسابية أكبر من المتوسط الفرضي (3) وقيمة T المحسوبة موجبة ودالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة أقل من 0.01:

ويتعلق الأمر بالفقرة رقم 2 التي تنص على قيام المؤسسات بإجراء عمليات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة وميسرة ، حيث حصلت هذه الفقرة على متوسط حسابي بلغ 3.4600 انحراف معياري 0.97876 وهو أكبر من المتوسط الفرضي، أما قيمة T المحسوبة فبلغت 4.7000 وهي دالة عند درجات الحرية 99 مستوى الدلالة (0.05) بمستوى دلالة بلغ 0.00، ما يعني تأكيد المجيبين على أن درجة تطبيق هذا الأسلوب من أساليب الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية هي مرتفعة جدا.

تعكس هذه النتيجة استخدام المؤسسات الجزائرية لإدارة المبيعات كأحد أهم الممارسات الحقيقية لإدارة أرباحها، ويقصد بذلك مجموعة الإجراءات التي تتخذها الإدارة للتحكم والتلاعب في عمليات البيع التي تقوم بها المؤسسة وبالشكل الذي يؤثر على التدفقات النقدية منها، كأن تقوم المؤسسة بالتساهل في شروط البيع الآجل أو منح خصم تجاري كبير بغرض زيادة المبيعات. ويعد الهدف من هذه الإجراءات هو التأثير بشكل أساسي على صافي التدفقات النقدية وبالتالي التأثير على رقم الربح.

- المستوى الثاني: إجابات متوسطاتها الحسابية قريبة من المتوسط الفرضي وقيمة T المحسوبة سالبة ودالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة أقل من 0.01:

وهي العبارات التي كان اتجاه الإجابة عنها "بدرجة منخفضة جدا" ويخص الأمر الفقرة رقم 1 إضافة إلى الفقرات من 4- 18. حيث حصلت الفقرة رقم 4 المتعلقة بقيام المؤسسات بنقل الإيرادات الحالية إلى فترات مالية لاحقة على أعلى متوسط بلغ 2.9700 وانحراف معياري 0.91425، تبعثها الفقرة رقم 1 المرتبطة باعتراف المؤسسات بالإيرادات من عمليات البيع غير التامة بمتوسط حسابي بلغ 2.5000 وانحراف معياري 0.93744، والملاحظ أن كلا الفقرتين تتعلقان بممارسات المحاسبة الإبداعية بعنصر الإيرادات.

في حين حصلت الفقرة رقم 15 المرتبطة بقيام المؤسسات بالاعتراف بالأصول غير الملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها على أدنى متوسط حسابي بلغ 2.0300 وانحراف معياري 0.86987. تعكس هذه النتيجة محدودية ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة ببند الأصول غير الملموسة في

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويمكن تفسير ذلك بالتزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق ما جاء به النظام المحاسبي المالي من جهة، وعدم وجود أصول غير ملموسة مولدة داخليا من جهة أخرى حيث أن معظم الأصول غير الملموسة تقوم المؤسسات باقتنائها مباشرة.

- المستوى الثالث: إجابات متوسطاتها الحسابية قريبة من المتوسط الفرضي وقيمة T المحسوبة سالبة وغير دالة عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستويات دلالة تفوق 0.05:

يخص الأمر الفقرة رقم 3 التي تنص على قيام المؤسسات بتسجيل الدفعات أو التسبيقات المستلمة مسبقا من قبل الزبون كإيراد، حيث حصلت الفقرة على متوسط حسابي بلغ 2.970 وانحراف معياري 1.0294، أما قيمة T المحسوبة فكانت سالبة ب (-2.91) هي غير دالة عند مستوى الخطأ المقبول (0.05) بمستوى دلالة يفوق 0.05، ما يعني أن درجة تطبيق هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية يعتبر متوسطا في المؤسسات الجزائرية حسب رأي المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة. ويعد هذا الإجراء أحد الأساليب التي تستخدمها المؤسسات بهدف تضخيم إيراداتها من خلال تعجيل الاعتراف بالإيراد، ونتيجة الاعتراف بالإيراد يتأثر رقم صافي الربح وتتأثر أيضا الأصول وتتغير كثير من النسب المالية عند إجراء التحليل المالي للقوائم المالية.

4.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الرابعة:

صيغت الفرضية الرئيسية الرابعة كالآتي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية".

لتحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين حول مدى انتشار أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام اختبار T لعينتين مستقلتين، والنتائج نلخصها في الجدول التالي .

جدول رقم (21): نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتوضيح الفروق حول

ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المدقق
غير دال / لا توجد فروق	,556	-5,829	,61975	1,8781	36	الداخلي
			,57741	2,5981	64	الخارجي

* يتم اتخاذ القرار عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05).

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن متوسط إجابات المدققين الداخليين حول مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد بلغ 1,8781 بانحراف معياري 61975، وهو أقل من المتوسط الحسابي لإجابات المدققين الخارجيين المقدر بـ 2,5981 بانحراف معياري قدره 57741. أما قيمة t المحسوبة فقدت بـ (-5.829) وهي غير دالة عند درجات الحرية (98) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره (0,556)، وتعكس هذه النتيجة وجود توافق في إجابات المدققين الداخليين والخارجيين الذين شملتهم الدراسة حول فقرات محور "المحاسبة الإبداعية". ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول درجة انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

بذلك فإنه يتم قبول الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية".

5.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الخامسة:

صيغت الفرضية الرئيسية الخامسة كالآتي: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين مستوى تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

لاختبار صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، وهو يستخدم عادة لتحديد درجة واتجاه تأثير متغير مستقل واحد على المتغير التابع شريطة أن تكون البيانات كمية والتوزيع طبيعي. وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل على شكل معادلة خطية كما يلي:²

$$\text{المتغير التابع} = a + B \times \text{المتغير المستقل} + \text{الخطأ}$$

حيث أن: a: قيمة الثابت

B: ميل الخط المستقيم.

وفي دراستنا هذه اعتمدنا اختبار تحليل الانحدار البسيط لتحديد درجة واتجاه تأثير الرقابة الداخلية كمتغير مستقل على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمثل المتغير التابع. حيث تم صياغة نموذج الانحدار كما يلي:

$$\text{المحاسبة الإبداعية} = a + B \times \text{الرقابة الداخلية} + \text{الخطأ العشوائي}$$

وتكون قاعدة اتخاذ القرار في هذا الاختبار هي قبول الفرضية الصفرية H_0 إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05)، ورفضها إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من (0.05) ومن ثم قبول الفرضية البديلة. والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط.

² - محمد بلال الزعبي، وعباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص245.

جدول رقم (22): نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة وممارسات المحاسبة الإبداعية.

القرار	اختبار t		معاملات Beta	معادلة الانحدار		المتغيرات المستقلة (المفسرة)
	مستوى الدلالة	قيمة t		الخطأ المعياري	المعاملات B	
دال (له دور إيجابي كبير جدا)	0,000	6,911	/	0.401	2,771	الثابت (باقي العوامل الأخرى)
غير دال (ليس لها دور)	0,277	-1,094	0,110	0,118	-0,129	الرقابة الداخلية
المعنوية الكلية للنموذج						القوة التفسيرية للنموذج
1.197				قيمة F	0,012	معامل التحديد R ²
0,277				المعنوية (sig)	0,110	معامل الارتباط R

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لتحليل وتفسير نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين متغير الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية يتم الاعتماد على معنوية النموذج، قوته التفسيرية، إضافة إلى معنوية المتغيرات المستقلة كما يلي:

- **معنوية النموذج:** لاختبار معنوية الانحدار المتعدد تم استخدام تحليل التباين ANOVA، وتبين النتائج في الجدول أعلاه أن إحصائية F تقدر بـ 1.197 وهي غير دالة إحصائياً عند مستوى (0.05) بمستوى دلالة قدره (0.277)، ما يشير إلى أن النموذج إجمالاً غير معنوي وغير مقبول إحصائياً، أي عدم وجود دلالة إحصائية لتأثير الرقابة الداخلية كمتغير مستقل على المتغير التابع في هذه الدراسة والمتمثل في المحاسبة الإبداعية.

- **القوة التفسيرية للنموذج:** تقاس القوة التفسيرية للنموذج من خلال قيمة معامل التحديد R² والذي قدرت قيمته بـ 0.012 ما يعني أن متغير الرقابة الداخلية قادر على تفسير 1.2% فقط من التغيرات الحاصلة

في متغير المحاسبة الإبداعية، أما القيمة المتبقية والمقدرة بـ 98.8% فهي نتيجة عوامل أخرى لم يتم إرجاعها في نموذج الدراسة. ومن بين هذه العوامل نذكر:

- **التدقيق الخارجي:** إن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهري وفعال في مجال الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. فمن خلال قيام مدقق الحسابات الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تقوم المؤسسات بإعدادها، فهو يعمل على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية وتضييق فجوة التوقعات.

- **الإفصاح المحاسبي:** يلعب الإفصاح المحاسبي كركيزة أساسية من ركائز حوكمة المؤسسات دورا بارزا في تحقيق الشفافية وضمان جودة المعلومات المحاسبية، كما يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة فعالة لتحقيق الرقابة على سلوك المسيرين ومن ثم تقليل فرص الممارسات الانتهازية. حيث تعمل هذه الآلية على حماية كافة أصحاب المصلحة من خلال توفير المعلومات الصحيحة التي تعكس حقيقة أداء المؤسسة.

- **القوانين والتشريعات:** تلعب القوانين والتشريعات دورا مهما في إطار حماية حقوق المساهمين والأطراف ذات المصلحة، حيث يعد الهدف من إصدار هذه التشريعات والقوانين هو زيادة الدقة والموثوقية في البيانات التي تحتويها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات.

وقدرت قيمة معامل الارتباط R بـ 0.110 ما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط بين الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية.

- **معنوية المتغيرات المستقلة:** حسب النتائج المبينة في الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المعامل B لمتغير الرقابة الداخلية قد بلغ (-0.129) وتفسر إحصائيا بأن كل تغير بوحدة واحدة في الرقابة الداخلية يقابله انخفاض في متغير المحاسبة الإبداعية بـ (-0.129) وهو ما يعكس وجود تأثير سلبي للرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولاختبار دلالة قيمة B نستعمل اختبار T ومستوى الدلالة حيث تبرز النتائج المعروضة أعلاه أن قيمة t المحسوبة لمتغير الرقابة الداخلية هي (-1.094) وهي غير دالة عند مستوى (0.05) بمستوى دلالة قدره (0.277)، وهو ما يؤكد عدم وجود تأثير دال إحصائيا للرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أثبت اختبار معنوية النموذج سابقا عدم وجود دلالة إحصائية لتأثير الرقابة الداخلية على المحاسبة الإبداعية.

بناء على نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية H_0 التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية

عند مستوى دلالة (0.05) بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

وبذلك تكون معادلة الانحدار كما يلي:

$$\text{المحاسبة الإبداعية} = 2.771 - 0.129 \times \text{الرقابة الداخلية} + 0.118$$

أ- اختبار صحة الفرضيات الفرعية:

لمعرفة أثر أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة كل على حدة على متغير المحاسبة الإبداعية، فقد تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد Multiple linear regression وهو يستخدم عادة لتحديد درجة واتجاه تأثير مجموعة من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وذلك من خلال تمثيل العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة على شكل معادلة خطية كما يلي:³

$$\text{المتغير التابع} = a + B_1 \times \text{المتغير المستقل الأول} + B_2 \times \text{المتغير المستقل الثاني} + B_3 \times \text{المتغير المستقل الثالث} + \dots + \text{الخطأ}.$$

حيث أن:

a: قيمة الحد الثابت

B₁ B₂ B₃... معاملات المتغيرات المستقلة.

وبإسقاط هذه المعادلة على دراستنا يكون لدينا نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$\text{المحاسبة الإبداعية} = a + B_1 \times \text{البيئة الرقابية} + B_2 \times \text{تقييم المخاطر} + B_3 \times \text{الإجراءات الرقابية} + B_4 \times \text{المعلومات والاتصال} + B_5 \times \text{الإشراف والمتابعة} + \text{الخطأ العشوائي}.$$

وننتج اختبار تحليل الانحدار المتعدد تظهر في الجدول الموالي.

³ - محمد بلال الزعبي، وعباس الطلافحة، مرجع سبق ذكره، ص 257.

جدول رقم (23): نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين أبعاد الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

القرار	اختبار t		معاملات Beta	معادلة الانحدار		المتغيرات المستقلة المفسرة
	مستوى الدلالة	قيمة t		الخطأ المعياري	المعاملات B	
الثابت (باقي العوامل الأخرى)	0.000	6.833	/	0.402	2.744	
البيئة الرقابية	0.360	-0.919	-0.166	0.186	-0.171	
تقييم المخاطر	0.653	0.451	0.074	0.166	0.075	
الإجراءات الرقابية	0.051	1.978	0.352	0.193	0.381	
المعلومات والاتصال	0.020	-2.363	-0.406	0.173	-0.408	
الإشراف والمتابعة	0.890	0.139	0.022	0.160	0.022	
المعنوية الكلية للنموذج			القوة التفسيرية للنموذج			
1.645	قيمة F		0.080		معامل التحديد R ²	
0.156	المعنوية (sig)		0.284		معامل الارتباط R	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

لتحليل وتفسير نتائج معادلة الانحدار المتعدد بين أبعاد الرقابة الداخلية (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، المعلومات والاتصال، الإشراف والمتابعة) والمحاسبة الإبداعية، يتم الاعتماد على معنوية النموذج، قوته التفسيرية ومعنوية المتغيرات المستقلة.

- **معنوية النموذج:** تبين نتائج الجدول أعلاه أن إحصائية F تقدر بـ 1.645 وهي غير دالة إحصائياً بمستوى دلالة قدره (0.156) وهو يزيد عن مستوى الدلالة المقبول في هذه الدراسة (0.05)، ما يعني أن النموذج إجمالاً غير معنوي وغير مقبول إحصائياً، وأيضاً عدم وجود دلالة إحصائية لتأثير المتغيرات المستقلة المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية والمتابعة على المتغير التابع في هذه الدراسة والمتمثل في المحاسبة الإبداعية.

- **القوة التفسيرية للنموذج:** تقاس القوة التفسيرية للنموذج من خلال قيمة معامل التحديد R² والتي بلغت (0.08) ما يعني أن 08% من التباين في المتغير التابع (المحاسبة الإبداعية) تفسره المتغيرات المستقلة والمتمثلة في أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة، أما النسبة المتبقية 92% فتعزى إلى عوامل أخرى لم يتم إدراجها في النموذج.

- **معنوية المتغيرات المستقلة:** أثبت اختبار معنوية النموذج ما يلي:

* وجود دلالة إحصائية لتأثير تطبيق بعد المعلومات والاتصال الذي يمثل أحد مقومات الرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية. فوفقا للنتائج المبينة في الجدول أعلاه يتبين أن قيمة t المحسوبة تقدر بـ (-2.363) بمستوى دلالة (0.02) أقل من المستوى المقبول في هذه الدراسة (0.05)، ما يؤكد على التأثير السلبي المعنوي والقوي لبعد نظام المعلومات والاتصال على المحاسبة الإبداعية.

كما يظهر من الجدول أن قيمة المعامل B لمتغير نظام المعلومات والاتصال تقدر بـ (-0.408) والتي تعني أن التغير في قيمة المتغير نظام المعلومات والاتصال بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (-0.408) في المتغير التابع المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يتبين من خلال قيم B في الجدول أن متطلب نظام المعلومات والاتصال كان الأكثر تأثيرا على ممارسات المحاسبة الإبداعية (دون النظر إلى الإشارة) والوحيد ذا دلالة إحصائية، أي أنه كلما ارتفعت درجة تطبيق متطلبات نظام المعلومات والاتصال في المؤسسات كلما انخفض مستوى ممارسة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية. ما يعني أنه كلما كان تدفق المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات في المؤسسة إلى مختلف المستويات الإدارية يتم في انسيابية عالية وفي الوقت المناسب وبالشكل المطلوب، فهذا يساعد على تحسين وظائف عمليات تسيير الأعمال في المؤسسة، وعلى دعم عمليات صنع القرار الذي يعتمد نجاحه على مدى صحة ودقة تلك المعلومات، وعلى تحقيق الرقابة في المؤسسة. الأمر الذي من شأنه أن يسهم في تقليل فرص ممارسة الإدارة لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

* عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لبقيّة متطلبات الرقابة الداخلية والمتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية، والمتابعة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية، فوفقا للنتائج المبينة في الجدول أعلاه يتبين أن قيم t لهذه المقومات قدرت بـ -0.919، 0.451، 1.978، 0.139 على التوالي وهي غير دالة حيث كانت مستويات الدلالة أعلى من المستوى المقبول (0.05) بمستويات دلالة قدرها 0.360 0.653 0.890 على التوالي. وهو ما يؤكد على عدم تأثير هذه المتطلبات على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بناء على نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، المعلومات والاتصال، الإشراف والمتابعة) وممارسات المحاسبة الإبداعية فإنه يتم:

- قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد البيئة الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

- قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد تقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

- قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإجراءات الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

- رفض الفرضية الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد المعلومات والاتصال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

- قبول الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإشراف والمتابعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

III- قياس مدى ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدل

نحاول في هذا المبحث التعرف على مدى ممارسة المؤسسات محل الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة الممتدة من 2017 إلى 2019 واتجاه هذه الممارسة، وهذا باستخدام نموذج جونز المعدل من قبل (Dechow et al., 1995)، لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام المؤسسات بممارسة المحاسبة الإبداعية.

1- الطريقة والإجراءات:

1.1- مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع المؤسسات الاقتصادية المساهمة الناشطة بولاية سطيف، أما عينة الدراسة فشملت 15 مؤسسة والتي تتوفر على البيانات المالية اللازمة للفترة من 2017 إلى 2019 لإجراء الدراسة. لتكون لدينا بذلك 45 مشاهدة خلال الفترة (2017- 2019). والملحق رقم () يوضح قائمة المؤسسات التي شملتها الدراسة.

2.1- نموذج قياس المحاسبة الإبداعية:

تم استخدام في هذه الدراسة نموذج جونز المعدل من قبل (Dechow et al., 1995)، لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017- 2019). وقد تم الاعتماد على هذا النموذج باعتباره الأفضل لتقدير قيمة المستحقات الاختيارية، حيث حظي هذا النموذج بالقبول العام، وإلى غاية يومنا هذا يعتبر نموذج جونز المعدل النموذج الأكثر شهرة واستخداما في اكتشاف المحاسبة الإبداعية، وقد تم استخدامه في العديد من الدراسات الحديثة. حيث تم احتساب نسب المستحقات الكلية TAC (Total Accruals) للمؤسسات، ومن ثم تقدير نسب المستحقات غير الاختيارية NDAC (Nondiscretionary Accruals) من خلال معادلة الانحدار، وفي الأخير احتساب نسب المستحقات الاختيارية DAC (Discretionary Accruals) بهدف الكشف عن مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية في بياناتها المالية خلال الفترة (2017- 2019).

3.1- خطوات تطبيق نموذج جونز المعدل لقياس المحاسبة الإبداعية:

يقوم نموذج جونز المعدل على أساس احتساب المستحقات الاختيارية كمؤشر على قيام المؤسسات بممارسة المحاسبة الإبداعية، والتي تم احتسابها وفقا للخطوات التالية:

1.3.1- قياس المستحقات الكلية:

تم قياس المستحقات الكلية في هذه الدراسة بالاعتماد على طريقة الميزانية، والتي تم حسابها كما يلي:

$$TAC_{i,t} = CA_{i,t} - Cash_{i,t} - CL_{i,t} + DCL_{i,t} - DEP_{i,t} \dots \dots \dots (1)$$

حيث أن:

* $TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $CA_{i,t}$: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $Cash_{i,t}$: التغير في النقدية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $CL_{i,t}$: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $DCL_{i,t}$: التغير في الديون المستحقة المدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $DEP_{i,t}$: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

2.3.1- تقدير معالم النموذج:

يتم تقدير معالم النموذج (3, 2, 1) ليتم استخدامها في احتساب المستحقات غير الاختيارية لكل مؤسسة من مؤسسات عينة الدراسة وفي كل سنة على حدة وذلك وفقا لمعادلة الانحدار التالية:

$$TAC_{i,t}/A_{i,t-1} = 1*(1/A_{i,t-1}) + 2*(REV_{i,t} - REC_{i,t})/A_{i,t-1} + 3*PPE/A_{i,t-1} + E_{i,t} \dots \dots \dots (2)$$

حيث أن:

* $TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $A_{i,t-1}$: إجمالي الأصول للمؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1)؛

* $REV_{i,t}$: التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)

* $REC_{i,t}$: التغير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1)؛

* $PPE_{i,t}$: إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t)؛

* $E_{i,t}$: تمثل بواقي النموذج في معادلة الانحدار وهي تشير إلى الجزء العادي من المستحقات الكلية

$TAC_{i,t}$

* 1 2 3 : معالم نموذج خاصة للمؤسسة (i).

3.3.1- تقدير المستحقات غير الاختيارية ($NDAC_{i,t}$):

باستخدام معالم النموذج الانحدار السنوية المقدرة أعلاه (1 2 3) يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية لكل مؤسسة على حدة وخلال كل سنة من سنوات الدراسة وفقا للمعادلة التالية:

$$NDAC_{i,t}/A_{i,t-1} = 1*(1/A_{i,t-1}) + 2*(REV_{i,t} - REC_{i,t})/A_{i,t-1} + 3*PPE/A_{i,t-1}..... (4)$$

4.3.1- تقدير المستحقات الاختيارية ($DAC_{i,t}$):

يتم احتساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة بالفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية كما يلي:

$$DAC_{i,t}/A_{i,t-1} = TAC_{i,t}/A_{i,t-1} - NDAC_{i,t}/A_{i,t-1}.....(4)$$

5.3.1- تقرير مدى ممارسة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية:

بعد حساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة خلال سنوات الدراسة يجب:

- حساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية؛
- حساب متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية؛
- مقارنة القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية بمتوسط هذه المستحقات في كل سنة من سنوات الدراسة، فإذا زادت المستحقات الاختيارية عن متوسطها فإن المؤسسة قد مارست المحاسبة الإبداعية وتعطى متغيرا وهميا (1)، أما إذا كانت المستحقات الاختيارية أقل من المتوسط فهذا يعني أن المؤسسة لم تقم بممارسة المحاسبة الإبداعية وتعطى متغيرا وهميا (0).

2- عرض وتحليل النتائج:

1.2- تحليل النتائج المتعلقة بالمستحقات الاختيارية خلال الفترة (2017-2019):

بعد جمع القوائم المالية المطلوبة والمتمثلة أساسا في قائمة الميزانية وجدول النتائج لمؤسسات عينة الدراسة، تم تفريغ البيانات اللازمة في برنامج Excel ومن ثم تبويبها لإجراء مختلف العمليات الحسابية لتقدير متغيرات النموذج المعتمد في هذه الدراسة على مستوى كل مؤسسة. حيث تم استخراج التغير في الأصول والخصوم المتداولة، وكذا التغير في النقدية والديون المستحقة، بالإضافة إلى إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

الخاصة بالفترة بهدف تقدير المستحقات الكلية. ليتم بعدها تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية، ومن ثم تقدير قيمة المستحقات الاختيارية وفقا لنموذج جونز المعدل.

وفي مرحلة موالية تم إدخال البيانات المستخرجة إلى برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS بهدف إجراء المعالجات الإحصائية المناسبة، ووضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في

عملية التحليل. والجدول الموالي يلخص النتائج المتوصل إليها والمتعلقة بالمستحقات الاختيارية خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2019 بعد تطبيق الخطوات سابقة الذكر.

جدول رقم (24): الإحصاء الوصفي لمتوسط المستحقات الاختيارية خلال الفترة (2017 - 2019)

المؤسسات	متوسط المستحقات الاختيارية	أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية	الانحراف المعياري
2017	-0,066055224	0,128210048	-0,238034094	0,101523683
2018	0,021438923	0,145524779	-0,067117532	0,06702995
2019	0,131215922	0,420841972	-0,795788032	0,290889392
خلال فترة الدراسة	0,028866541	0,420841972	-0,795788032	0,199129286

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الملحق رقم (08)

تبين النتائج الظاهرة في الجدول أعلاه أن متوسط المستحقات الاختيارية لفترة الدراسة ككل كان موجبا بلغت قيمته (0,028866541) وانحراف معياري بلغ (0,199129286) ما يعني أن مؤسسات عينة الدراسة قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017 - 2019) من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية. وقد بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,420841972) وتعبّر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة (SPA NOVA INVEST) خلال سنة 2019، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (-0,795788032) وتمثل قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة (SPA ALCIB) خلال سنة 2019 كذلك.

كما تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن قيمة متوسط المستحقات الاختيارية قد تراوحت بين قيم سالبة وأخرى موجبة، ما يعني وجود تباين في استخدام المستحقات الاختيارية من طرف مؤسسات عينة الدراسة من سنة لأخرى.

ففي سنة 2017 كان متوسط المستحقات الاختيارية سالبا بلغت قيمته (-0,066055224) ما يعكس قيام أغلب المؤسسات محل الدراسة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تخفيض رقم الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية. ويمكن تفسير هذا السلوك المعتمد من قبل المؤسسات بهدف تخفيض قيمة

الضرائب المدفوعة، حيث يعتبر التهرب الضريبي أحد أهم الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحقيق وفورات ضريبية أو تأجيل دفعها.

بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0,128210048) وتمثل قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة (SPA NOVA INVEST)، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (-0,238034094) وتمثل قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة (SPA ALCIB).

وعلى عكس سنة 2017، فقد كان متوسط المستحقات الاختيارية لسنتي 2018 و 2019 موجبا ما يشير إلى أن اتجاه استخدام المستحقات الاختيارية كان صعودا بهدف تضخيم رقم الأرباح المعلن عنها. إذ بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لسنة 2018 (0,021438923) بانحراف معياري (0,06702995) حيث سجلت مؤسسة (SPA NOVA INVEST) أعلى مشاهدة للمستحقات الاختيارية بلغت قيمتها (0,145524779) أما أدنى قيمة فسجلت بمؤسسة (SETS) بلغت (-0,067117532).

أما في سنة 2019 فقد بلغت قيمة متوسط المستحقات الاختيارية (0,131215922) وانحراف معياري (0,290889392) سجلت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية لدى مؤسسة (SPA NOVA INVEST) بمقدار (0,420841972) أما أدنى قيمة للمستحقات فسجلت لدى مؤسسة (SPA ALCIB) بمقدار (-0,795788032).

بناء على النتائج السابقة الذكر، يمكن القول بأن مؤسسات عينة الدراسة قد قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب خلال الفترة (2017- 2019) بهدف تضخيم رقم الأرباح المعلن عنه، ويمكن تفسير هذه النتيجة بمجموعة من الدوافع أبرزها:

➤ تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون التدخل من الإدارة بهدف التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق؛

➤ زيادة مكافآت وحوافز الإدارة، ولتحقيق الأمن الوظيفي؛

➤ الوصول إلى مستويات توقعات المحللين الماليين والأطراف الأخرى ذات العلاقة لأرباح المؤسسة، وتلبية للأهداف الداخلية التي وضعتها الإدارة العليا.

وتعتبر سنة 2019 السنة التي شهدت أكبر استخدام للمستحقات الاختيارية من قبل المؤسسات عينة الدراسة بمتوسط قدره (0,131215922) تليها سنة 2018 بمتوسط بلغ (0,021438923) وفي الأخير سنة 2017 بمتوسط قدره (-0,066055224).

2.2- تقرير مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2017- 2019):

يلخص الجدول رقم (25) النتائج المتعلقة بمدى ممارسة مؤسسات عينة الدراسة لأساليب المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017- 2019).

جدول رقم (25): المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017- 2019)

المجموع		المؤسسات غير الممارسة		المؤسسات الممارسة		البيان السنة
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
100%	15	66,67%	10	33,33%	05	2017
100%	15	93,33%	14	06,67%	01	2018
100%	15	20,00%	03	80,00%	12	2019
100%	45	60,00%	27	40,00%	18	فترة الدراسة

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على الملحق رقم (09)

تبين نتائج الجدول أعلاه أن المؤسسات محل الدراسة قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة ككل بنسبة 40% ما يعادل 18 مشاهدة، في حين بلغت نسبة عدم ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية 60,00% ما يعادل 27 مشاهدة.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك تباين بين مؤسسات العينة من حيث ممارسة المحاسبة الإبداعية من سنة إلى أخرى، حيث قدرت نسبة المؤسسات الممارسة خلال سنة 2017 33,33% ما يعادل 5 مشاهدات، أما نسبة المؤسسات غير الممارسة فبلغت 66,67% ما يعادل 10 مشاهدات.

أما سنة 2018، فقد كانت السنة الأقل ممارسة للمحاسبة الإبداعية حيث بلغت نسبة عدم الممارسة 93,33% ما يعادل 14 مشاهدة من أصل 15 مشاهدة، لتسجل بعدها سنة 2019 مباشرة ارتفاع مفاجئ

في نسبة ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية أين بلغت 80,00% ما يعادل 12 مؤسسة، في حين بلغت نسبة عدم الممارسة 20% ما يعادل 3 مشاهدات.

جدول رقم (26): الإحصاء الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الربحية والخاسرة

متوسط المستحقات الاختيارية	عدد المؤسسات	السنة	
-0,045547733	09	2017	المؤسسات الربحية
0,020842057	11	2018	
0,110231785	09	2019	
0,0285087027	29	فترة الدراسة ككل	
-0,096816458	06	2017	المؤسسات الخاسرة
0,023080305	04	2018	
0,162692128	06	2019	
0,0296519917	16	فترة الدراسة ككل	

المصدر: من إعداد الباحثة.

توضح نتائج الجدول أعلاه، أن عدد المؤسسات المحققة للأرباح خلال سنة 2017 بلغ 09 مؤسسات، وفي سنة 2018 بلغ العدد 11 مؤسسة، و 09 مؤسسات خلال سنة 2019 بمتوسط مستحقات اختيارية قدر بـ -0,045547734، 0,020842057 و 0,110231785 على التوالي خلال فترة الدراسة. كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن متوسط المستحقات الاختيارية لسنة 2017 كان سالب ما يعني أن المؤسسات الربحية قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل سالب بهدف تخفيض رقم الأرباح المعلن عنه. ويمكن تفسير ذلك برغبة المؤسسات الربحية في تخفيض قيمة المدفوعات الضريبية، وعلى العكس من ذلك كان متوسط المستحقات الاختيارية موجبا خلال سنتي 2018 و 2019.

بينما بلغ عدد المؤسسات الخاسرة 06 مؤسسات خلال سنة 2017، 04 مؤسسات خلال سنة 2018 و 06 مؤسسات خلال سنة 2019 بمتوسط مستحقات اختيارية قدر بـ -0,096816458،

0,023080305 و0,162692128 على التوالي. ونلاحظ أن متوسط المستحقات كان سالبا سنة 2017 ما يعني أن المؤسسات الخاسرة قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل سالب هي الأخرى بهدف تخفيض أرباحها، في حين كان المتوسط موجبا خلال سنتي 2018 و2019.

هذا وتبين النتائج عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الرباحة والخاسرة في ممارستها للمحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الاختيارية، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية للمؤسسات الرباحة خلال فترة الدراسة (2017- 2019) 0,02850087027، أما بالنسبة للمؤسسات الخاسرة فبلغ 0,0296519917 ما يعني أن المؤسسات محل الدراسة الرباحة والخاسرة تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم رقم الأرباح المعلن عنه في القوائم المالية.

3.2- اختبار معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017-2019):

تم صياغة فرضية الدراسة المتعلقة بمدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة للمحاسبة الإبداعية كما يلي:

H₀: لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017- 2019).

H₁: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017- 2019).

وبعد أن أظهرت الإحصاءات الوصفية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، فإنه يجب التأكد من معنوية هذه الممارسات وهذا باستخدام اختبار ثنائي الحدين Binomial test التي تنص على أنه "لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام المؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2017- 2019)".

وقد تم استخدام اختبار ثنائي الحدين لاختبار مدى اختلاف البيانات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية والتي أعطي لها متغيرين وهميين (0، 1) عن متوسط افتراضي يساوي 0.5. ويمكن تلخيص نتائج الاختبار في الجدول التالي.

جدول رقم (27): نتائج اختبار Binomial test لمدى معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017 - 2019)

التصنيف	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	الوسط الافتراضي	مستوى المعنوية
المجموعة الأولى	27	0,60	0,5	0,233
المجموعة الثانية	18	0,40		
المجموع	45	1,00		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

توضح نتائج الجدول أعلاه أن مستوى دلالة اختبار ثنائي الحدين كان 0,233 وهو أكبر من مستوى المقبول في هذه الدراسة 0,05، ولما كان اختبار ثنائي الحدين يقارن توزيع المشاهدات الفعلية بتوزيع افتراضي، فإن قيمة مستوى المعنوية 0,233 تشير إلى أن توزيع المشاهدات الفعلية لا يختلف عن التوزيع الافتراضي. ما يعني عدم وجود اختلاف دال إحصائيا بين المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية، وبناء على قاعدة اتخاذ القرار فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017 - 2019)".

وللوقوف على مدى معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية في كل سنة من سنوات الدراسة على حدة، نلخص النتائج في الجدول الموالي:

جدول رقم (28): نتائج اختبار Binomial test لمعنوية ممارسة مؤسسات عينة
الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال السنوات 2017، 2018، 2019.

مستوى المعنوية	الوسط الافتراضي	نسبة المشاهدات	عدد المشاهدات	التصنيف		
0,233	0,5	0,67	10	0	المجموعة الأولى	2017
		0,33	5	1	المجموعة الثانية	
		1,00	15		المجموع	
0,001	0,5	0,93	14	0	المجموعة الأولى	2018
		0,07	01	1	المجموعة الثانية	
		1,00	15		المجموع	
0,035	0,5	0,80	12	1	المجموعة الأولى	2019
		0,20	03	0	المجموعة الثانية	
		1,00	15		المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مستوى دلالة اختبار ثنائي الحدين خلال سنة 2017 بلغ 0,302 وهو أكبر من 0,05، ما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية.

في حين تظهر النتائج أن مستوى دلالة الاختبار كان في سنة 2018 و 2019 يقدر بـ 0,001 و 0,035 على التوالي وهو أقل من المستوى المقبول 0,05، ما يعني أن توزيع المشاهدات الفعلية يختلف عن التوزيع الافتراضي 0,5، ما يدل على وجود اختلاف دال إحصائياً بين المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال سنتي 2018 و 2019.

خلاصة الفصل الثالث:

هدف الجانب التطبيقي إلى اختبار فرضيات الدراسة والحكم على مدى صحتها، وهذا بغرض الإجابة على التساؤلات المطروحة سابقا. حيث حاولنا من خلال هذا الفصل تحديد أثر تطبيق مقومات الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية، وكذلك بيان مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات. وقد خلصت الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج كان أبرزها أن مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة كان بدرجة عالية جدا، وأن هذه المؤسسات تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية بدرجة منخفضة جدا، في حين لم تظهر النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين.

خاتمة عامة

تعد أنظمة الرقابة الداخلية غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسات، يشكل بناؤها أساساً لتحقيق الكفاءة والفعالية في إنجاز أهداف الرقابة المتعلقة بكفاءة العمليات، وموثوقية التقارير والالتزام بالقوانين والأنظمة. فهي بمثابة خط الدفاع الرئيس وحاجز للوقاية من إعداد التقارير المالية الاحتيالية، حيث تعتبر الرقابة الداخلية في مفهومها المحاسبي أداة منع واكتشاف.

بناءً على ما سبق تمحور موضوع هذه الدراسة حول دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال إجراء دراسة ميدانية في بيئة الأعمال الجزائرية على مجموعة من مدققي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين بولاية سطيف.

وللإحاطة أكثر بالموضوع بما يتيح تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً، فقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول؛ فصلين نظريين وفصل تطبيقي.

تطرقنا في الفصل الأول للإطار المفاهيمي والنظري للرقابة الداخلية، من خلال عرض التطور التاريخي والمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية، والعوامل التي ساعدت على تطور المفهوم، بالإضافة إلى الأهداف المرجوة من وضع نظام الرقابة الداخلية، وأهمية ذلك بالنسبة للمؤسسة والمدقق الخارجي. كما ركزنا في هذا الفصل على أنواع الرقابة الداخلية ووسائل وأدوات تحقيق كل نوع منها، وكذا المقومات والمكونات الأساسية الواجب توفيرها عند تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق مستوى معقول لأهداف النظام، وحاولنا تحديد المسؤوليات تجاه وضع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحقيق فعاليته.

أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية من خلال عرض ماهية المحاسبة الإبداعية والعوامل التي ساعدت على ظهورها، وبيان دوافع الإدارة لاستخدام أساليبها لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة. كما تناولنا في هذا الفصل الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وتقنياتها وأساليب ممارستها في القوائم المالية والنماذج الرياضية المقترحة لاكتشاف ممارستها، وحاولنا التركيز على الدور الذي يمكن أن تلعبه أنظمة الرقابة الداخلية في الحد والتقليل من الممارسات التي من شأنها التأثير بشكل جوهري في القوائم المالية.

أما الفصل الثالث فخصص للدراسة الميدانية، حيث حاولنا من خلاله إسقاط موضوع الدراسة على مجموعة من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين بولاية سطيف، وذلك انطلاقاً من تحديد الإطار المنهجي للدراسة، والأدوات التي تم الاعتماد عليها في تحليل ومعالجة

البيانات، ثم تحديد مجموعة الإجراءات المتبعة في الدراسة، ليتم بعدها الانتقال إلى اختبار الفرضيات والحكم عليها وذلك بغرض الإجابة على تساؤلات الدراسة واستخلاص النتائج.

1. اختبار صحة الفرضيات:

تم اختبار صدق وصحة فرضيات الدراسة التي تم صياغتها سابقا، وقد كانت النتائج كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

أثبتت نتائج اختبار One sample T-test عدم صحة الفرضية الرئيسية الأولى، وبذلك تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات ومقومات الرقابة الداخلية من وجهة نظر المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بدرجة عالية جدا".

أما فيما يتعلق بالفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الأولى، فقد بينت نتائج اختبار T ما يلي:

- عدم صحة الفرضية الفرعية الأولى، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد البيئة الرقابية بدرجة عالية جدا"؛

- صحة الفرضية الفرعية الثانية، والتي تنص على أنه "لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد تقييم المخاطر، حيث كان اتجاه إجابة المدققين الداخليين والخارجيين حول فقرات هذا البعد بدرجة متوسطة؛

- عدم صحة الفرضية الفرعية الثالثة، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإجراءات الرقابية بدرجة عالية جدا"؛

- عدم صحة الفرضية الفرعية الرابعة، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد المعلومات والاتصال بدرجة عالية جدا"؛

- عدم صحة الفرضية الفرعية الخامسة، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة بدرجة عالية جدا".

الفرضية الرئيسية الثانية:

بينت نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين عدم صحة الفرضية الرئيسية الثانية، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية".

الفرضية الرئيسية الثالثة:

أثبتت نتائج اختبار One sample T-test عدم صحة الفرضية الرئيسية الثانية، حيث تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بدرجة منخفضة جدا أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المدقق الداخلي والخارجي".

تجدر الإشارة إلى أنه تم إعادة اختبار الفرضية باستخدام نموذج جونز المعدل لسنة 1995 وهذا بالاعتماد على القوائم المالية السنوية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الناشطة على مستوى ولاية سطيف، وقد أثبتت نتائج هذا النموذج الرياضي صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017 - 2019)".

الفرضية الرئيسية الرابعة:

أثبتت نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين صحة الفرضية الرئيسية الرابعة التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية".

الفرضية الرئيسية الخامسة:

أثبتت نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط المستخدم لاختبار العلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية، صحة الفرضية الصفرية التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

أما فيما يتعلق بالفرضيات الفرعية المنبثقة عن الفرضية الرئيسية الخامسة، فقد بينت نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين أبعاد الرقابة الداخلية الخمسة وممارسات المحاسبة الإبداعية النتائج التالية:

- صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد البيئة الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛

- صحة الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد تقييم المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛

- صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإجراءات الرقابية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛

- عدم صحة الفرضية الفرعية الرابعة، وبذلك تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه "توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد المعلومات والاتصال في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية"؛

- صحة الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) بين مستوى تطبيق بعد الإشراف والمتابعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية".

2- نتائج الدراسة:

تتلخص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة في جانبيها النظري والتطبيقي فيما يلي:

1.2- نتائج الجانب النظري:

- تمثل المقومات الإدارية والمحاسبية للرقابة الحد الأدنى اللازم توافره لضمان وجود نظام رقابة داخلية سليم يحقق الأهداف المنوطة به؛

- يعتبر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق نموذج COSO الأساس في المدخل الحديث للرقابة، من خلال إسهامه في تطوير مفاهيم الرقابة الداخلية؛
- يتطلب إعداد نظام الرقابة الداخلية ضرورة توافر خمس مكونات أساسية لازمة لتنفيذه بكفاءة عالية وهي؛ البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال والمتابعة؛
- إن المحاسبة الإبداعية هي انعكاس لعدد من الدوافع المؤثرة في سلوك الإدارة للتحكم في المعلومات المحاسبية المعلنة وتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة خدمة لأهدافها، وهذا كله في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية ودون تجاوزها؛
- إن إيجاد نظام رقابة داخلية بمختلف مكوناته المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصال والمتابعة من شأنه تقليل احتمالية ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- إن وجود نظام رقابي داخلي فعال بالمؤسسة لا يعني ذلك وجود تأكيد مطلق على خلو القوائم المالية من الممارسات المحاسبية الخاطئة، ولكن وجود نظام رقابي فعال يمنح درجة معقولة من التأكيد على خلو القوائم المالية من هذه الأخطاء.

2.2- نتائج الجانب التطبيقي:

1.2.2- نتائج مرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

- أظهرت نتائج الدراسة أن جميع مقومات الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية، والمعلومات والاتصال والإشراف والمتابعة قد توافرت في المؤسسات الجزائرية باستثناء مقوم تقييم المخاطر. كما أن مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة كان عاليا جدا حسب آراء المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين الذين شملتهم الدراسة، فقد بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية للالتزام بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية 3.3571 وبانحراف معياري منخفض 0.58403 وقد أظهرت نتائج اختبار t أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية عند مستوى الخطأ المعتمد في هذه الدراسة 0.05؛
- إن مقومات الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، والإجراءات الرقابية، ونظام المعلومات والاتصال، والإشراف والمتابعة قد توافرت في المؤسسات الجزائرية بدرجة عالية جدا، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية لهذه المقومات بين 3.2946 - 3.5991، وبينت نتائج اختبار T أن جميع هذه المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05؛

- إن المؤسسات الجزائرية لا تلتزم بتوفير متطلبات تقييم المخاطر التي تمثل أحد مقومات الرقابة الداخلية، إذ بلغ المتوسط العام لهذا البعد 3.0209 وانحراف معياري 0.67918، في حين بينت نتائج اختبار T أن هذا المتوسط غير دال إحصائياً عند مستوى خطأ 0.05 بمستوى دلالة قدره 0.759.

- تولي المؤسسات الجزائرية أهمية كبيرة لعملية تقييم أداء مكونات وعناصر نظام الرقابة الداخلية من خلال عملها على توفير متطلبات بعد الإشراف والمتابعة بالدرجة الأولى. في مرتبة ثانية فهي تسعى لتوفير المتطلبات الخاصة ببعد نظام المعلومات والاتصال يليها بعد الإجراءات الرقابية من خلال سعيها لإيجاد الضوابط والإجراءات الرقابية اللازمة لتوفير تأكيد معقول من أنه تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية المتعلقة بالمصادقية والكفاءة والالتزام. وفي المرتبة الرابعة فهي تعمل على توفير متطلبات البيئة الرقابية وأخيراً بعد تقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية؛

- إن ترتيب مستوى التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية الخمسة لا يتوافق مع ترتيبها وفق نموذج COSO؛

2.2.2 - نتائج مرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

- أظهرت النتائج من خلال التحليل الإحصائي وجود فروق قوية جداً ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية؛

- أظهرت النتائج وجود فروق معنوية بين متوسطات تطبيق أبعاد الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية والمعلومات والاتصال من وجهة نظر كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين حول درجة تطبيق بعد الإشراف والمتابعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3.2.2 - نتائج مرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

- بينت النتائج المتوصل إليها أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية بدرجة منخفضة جداً وهذا من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين. إذ بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لمتغير المحاسبة الإبداعية 2.3389 وانحراف معياري منخفض

0.68455، وقد أظهرت نتائج اختبار T أن هذا المتوسط دال إحصائياً عند درجات الحرية (99) ومستوى الخطأ (0.05) بمستوى دلالة قدره (0.000). هذه النتيجة تتوافق مع تلك التي توصلت إليها (لعروسي، 2019) في دراستها؛

- أظهرت النتائج قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم الأرباح المعلن عنها في القوائم المالية خلال الفترة (2017-2019)؛

- أظهرت النتائج عدم وجود اختلاف بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الربحة والخاسرة في ممارستها للمحاسبة الإبداعية، حيث تقوم هذه المؤسسات بممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب بهدف تضخيم رقم الأرباح؛

- لم تظهر النتائج وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام مؤسسات عينة الدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017-2019).

4.2.2- نتائج مرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الرابعة:

- لم تظهر نتائج الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين آراء مدققي بين آراء المدققين الداخليين والخارجيين حول مدى انتشار أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3.2.2 نتائج مرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية الخامسة:

- أوضحت نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أسهمت مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة في تفسير 1% فقط من تباين متغير المحاسبة الإبداعية. وتعد هذه النتيجة مشابهة لتلك التي توصلت إليها دراسة (فداوي، 2014) والتي أظهرت عدم وجود دور لركيزة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، ومعاكسة لتلك التي توصل إليها (العدي وصقور، 2014)، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة بين المتغير المستقل نظام الرقابة الداخلية والمتغير التابع ممارسات إدارة الأرباح، حيث أنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- أظهرت النتائج المتوصل إليها وجود تأثير سلبي كبير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 لبعد نظام المعلومات والاتصال والذي يعد أحد مقومات الرقابة الداخلية على ممارسات

المحاسبة الإبداعية، إذ بلغت قيمة المعامل B لبعد نظام المعلومات والاتصال (-0.408)، وتعني إحصائياً أن التغير في قيمة المتغير نظام المعلومات والاتصال بوحدة واحدة يقابله تغير بمقدار (-0.408) في المتغير التابع المتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وقد بينت نتائج اختبار T أن هذه القيمة دالة إحصائياً عند مستوى 0.05 بمستوى دلالة قدره 0.02، وبذلك كلما ارتفعت درجة تطبيق متطلبات نظام المعلومات والاتصال في المؤسسة كلما انخفض مستوى ممارسة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

- لم تبين النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين باقي مقومات الرقابة الداخلية المتمثلة في البيئة الرقابية، وتقييم المخاطر، والإجراءات الرقابية، والإشراف والمتابعة وبين ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- الاقتراحات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- الاهتمام ببناء وتصميم أنظمة رقابة داخلية فعالة في الاستجابة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال، على أن تتوفر في هذه الأنظمة جميع المكونات الأساسية بدءاً من البيئة الرقابية ثم تقييم المخاطر والاهتمام بأنظمة المعلومات والاتصال والأنشطة الرقابية وانتهاءً بالمتابعة والإشراف؛

- ضرورة إخضاع نظام الرقابة الداخلية وبصورة مستمرة للمتابعة والتقييم لتحديد ما إذا كان يعمل وفقاً للتصميم الموضوع له، وما إذا كانت هناك حاجة لتعديل بعض أجزاء أو مكونات النظام لتتماشى مع التغيرات في ظروف التشغيل؛

- ضرورة مسايرة المؤسسات الجزائرية للتطورات الحاصلة في أنظمة الرقابة الداخلية على المستوى العالمي، والعمل على تبنيتها بهدف تحسين وتطوير الأنظمة المطبقة لديها؛

- العمل على استقطاب الكفاءات العلمية وحاملي الشهادات العليا مثل الماجستير والدكتوراه لشغل وظائف التدقيق الداخلي، حيث أظهرت النتائج أن 2.8% فقط من المدققين الداخليين الذين شملتهم الدراسة يحملون مؤهلات علمية عالية؛

- العمل على مراجعة وتعديل السياسات والممارسات المتعلقة بالموارد البشرية المنتهجة في المؤسسات الجزائرية، خاصة فيما يتعلق بسياسة التوظيف والتدريب والترقية؛

-
- ضرورة الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنجاح أي نظام رقابي داخلي، وهذا من خلال التزام الكفاءة بمعنى اختيار وتعيين الكفاءات البشرية المؤهلة علميا وعمليا، وتدريبها وترقيتها؛
 - ضرورة الاهتمام بتوفير الإمكانيات المالية والمادية اللازمة للعملية التدريبية، واعتبار التدريب من ضمن الأولويات الإستراتيجية للمؤسسات الجزائرية، حيث يعتبر نشاط التدريب والتطوير المهني المستمر أداة لضمان أداء الأعمال بجودة عالية؛
 - العمل على تحفيز الموظفين عن طريق وضع نظم عادلة للعلاوات والمكافآت والترقية باعتبارها مدخلا هاما لجذب الكفاءات والمحافظة عليها؛
 - العمل على استحداث وظيفة خاصة لإدارة المخاطر في الهياكل التنظيمية للمؤسسات الجزائرية؛
 - العمل على توفير وتعزيز المتطلبات الخاصة ببعث تقييم المخاطر كجزء من تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية؛
 - ضرورة قيام المؤسسات الجزائرية بتوفير مزيد من الاهتمام والدعم لعملية تقييم أداء الموظفين، والعمل على اعتماد الأسس العلمية في عملية تقييم الأداء؛
 - ضرورة تدعيم قسم التدقيق الداخلي بالعدد الكافي من المدققين الداخليين للقيام بعمليات التدقيق، مع ضرورة الالتزام بمقومات الكفاءة العلمية والعملية؛
 - الاهتمام بالإفصاح وتمكين الباحثين عموما من الاطلاع على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وتخفيف درجة السرية غير المبررة في بيئة الأعمال الجزائرية، لما لذلك من أثر إيجابي في تطوير البحث العلمي.

4- آفاق الدراسة:

يعتبر موضوع "دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" من المواضيع الخصبة في مجال البحث والدراسة الأكاديمية، والذي يمكن أن تثار حوله عدة تساؤلات تصلح أن تكون آفاق بحثية مستقبلية. وقصد التعمق أكثر في الطرح، تقترح الباحثة المواضيع التالية لدراستها مستقبلا:

- ✓ التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ دور ممارسي المهن المحاسبية في الجزائر في الحد من تطبيقات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ أثر خصائص مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1- الكتب:

- السيد أحمد السقا، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، ط1، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، 1997.
- خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- داود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية: تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، ط1، المنشورات الحقوقية، بيروت، 1999.
- ريتشارد شوريدر، مارنل كلارك وجاك كاثي، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاججي، وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- ستيفن موسكوف، ومارك سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- عباس حميد يحيى التميمي وحكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، ط1، جامعة بغداد، كلية الاقتصاد، العراق، 2015.
- عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، ط1، بدون دار نشر، الجزائر، 2011.
- عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، مصر، مصر، 2003-2004.

- عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي،
الدار الجامعية، مصر، 2003-2004.
- عبد الكريم علي الرمحي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، ط1، شركة الشرق الأوسط للطباعة،
عمان، الأردن، 1983.
- عبد الوهاب نصر علي، وشحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا
المعلومات وعولمة أسواق المال -الواقع والمستقبل-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ط1، دار الولاية
للنشر والتوزيع، عمان، الأردن. 2009.
- علي عبد القادر الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، ط2، شركة مطابع
الأرز، عمان، الأردن، 2009.
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع
والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
- فايز سليم حداد، الإدارة المالية، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- فتحي رزق السوافيري، وأحمد عبد المالك محمد، دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية،
مصر، 2002-2003.
- فتحي رزق السوافيري، وسمير كامل أحمد، ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة
الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
- قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، وزياد هاشم يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة
والنشر، كلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، 2003.
- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،
2004.
- محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية،
دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

- محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري- المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
- محمد السيد سرايا، وشحاته السيد شحاته، ومحمد إبراهيم السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة- الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الالكتروني- مراجعة الأصول طويلة الأجل- قصيرة الأجل- مراجعة الإيرادات والمصروفات، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
- محمد بلال الزعبي، وعباس الطلافحة، النظام الإحصائي SPSS فهم وتحليل البيانات الإحصائية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- محمود شوقي عطا الله، المراجعة دراسة نظرية تطبيقية مقارنة بين الجمهورية العربية المتحدة ولبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1971.
- محمود عبد الحليم الخاليلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة 5، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
- نعيم دهمش، ومحمد أبو نصار، ومحمود الخاليلة، مبادئ المحاسبة، ط3، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009.
- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

2- المجالات والدوريات:

- إبراهيم العدي، ورنا صقور، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3، 2014.
- أحمد محمود يوسف، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد 10، 1999.
- أحمد يوسف أبو جبريل، وعلي عبد القادر الذنبيات، أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 4، 2016.
- آlan عجيب مصطفى هلندي، وثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني- دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان العراق، مجلة علوم إنسانية، السنة السابعة، العدد 45، 2010.
- السيد عبد المقصود محمد دبيان، تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة الإدارة العامة، العدد 55، سبتمبر 1987.
- إيهاب نظمي وأسامة عبد المنعم علي، أدوات الحاكمة المؤسسية وأثرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية (دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية)، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 3، 2015.
- بالرقي التيجاني، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سطيف، الجزائر، 2012.
- بلعوز بن علي، استراتيجيات إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009.
- جبار بوكثير، ومصطفى عوادي، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي، العدد 1، 2014.

- جبر إبراهيم الداعور، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح - دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 2، غزة، فلسطين، 2013.
- حسين أحمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، 2008.
- حنان قسوم، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية - دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، 2016.
- خالد جمال الجعارات، ودينا سليمان أبو خليفة، المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 1، 2015.
- خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، وعبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، 2018.
- رائد جبر، تطوير عملية الرقابة الداخلية الشرعية في المصارف الإسلامية بالاستفادة من مفهوم لجنة المؤسسات الراعية COSO، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المجلد 19، العدد 1، السنة 19، يناير، 2011.
- رشا بشير الجرد، أثر تقييم مكونات الرقابة الداخلية على تقدير خطرهما في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، المجلة الجامعة، العدد 15، المجلد الثالث، 2013.
- رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
- رضا إبراهيم صالح، محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية: المدخل الإيجابي - دراسة اختبارية على الشركات السعودية، دورية الإدارة العامة، المجلد 43، العدد 3، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2003.
- سامح محمد رضا رياض، ملخص رسالة دكتوراه في المحاسبة: دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، دورية الإدارة العامة، المجلد 48، العدد 3، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2008.

- سليمان سند السبوع، أثر هياكل أنظمة الرقابة الداخلية وفقا لإطار COSO على أهداف الرقابة الداخلية حالة الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1، الأردن، 2011.
- صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 4، 2005.
- طلال الججاوي، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية لعينة من مراقبي الحسابات بالعراق، المجلة العربية للإدارة، مجلد 26، عدد 1، يونيو 2006.
- طلال سليمان جريرة، وسليمان حسين البشتاوي، وحمدان محمد الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2015.
- عاطف البواب، دور عناصر الرقابة الداخلية وفق مقررات لجنة COSO في تحسين أداء المدقق الخارجي - دراسة ميدانية على المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 2، الأردن، 2015.
- عاطف محمد أحمد، تحليل آثار أساليب المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية: من وجهة نظر المعدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 1، 2006.
- عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري، ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية (دراسة ميدانية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، السنة 12، العدد 1، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، 2002.
- عبد الناصر إبراهيم نور، وحنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 2، 2017.
- علام محمد حمدان، وصبري ماهر مشتهد، وبهاء صبحي عواد، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، 2012.
- علي ذنبيات، مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 2008.

- علي يوسف، أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 8، العدد 2، 2012.
- عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، العدد 2، 2012/2011.
- عمر أحمد محمد، وحسين أحمد دحدوح، دور لجان التدقيق في الحد من الاحتيال في الشركات المساهمة السورية (دراسة ميدانية)، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 2، 2013.
- عمورة جمال، وأحمد شريف، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة البليدة، 2011.
- فاطمة علي جاد الله، وسوزان جمال الدين الذهني، إطار متكامل لدراسة أخلاقيات العمل بالتطبيق على مكاتب المحاسبة والمراجعة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 70، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
- فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 3، العدد 5، 2013.
- فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، ومنهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية: دراسة نظرية تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 92، 2012.
- ليلي عبد الصاحب داخل، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، 2016.
- مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية على إدارة وجودة الأرباح كمدخل لتحسين الملاءمة والاعتمادية على القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية دراسة نظرية تطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 4، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2013.
- محمد بن سلطان السهلي، إدارة الربح في الشركات السعودية، دورية الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 3، 2006.
- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 114، المجلد 35، 2013.

- مفروم برودي، ومصطفى عبد اللطيف، أثر خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على الأداء المالي للشركة: دراسة تجريبية على الشركات المشكلة لمؤشر كاك40 من 2010 إلى 2014، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد9، العدد2، 2016.

- مؤيد محمد علي الفضل، محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية: دراسة اختبارية في الشركات المسامة العامة في الأردن، دورية الإدارة العامة، المجلد46، العدد1، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، فيفري 2006.

- نعيم تومان مرهون الزياي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية- دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد17، العدد2، 2015.

- نعيم دهمش، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، دراسات، المجلد 12، العدد 5، 1985.

- نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد2، العدد22، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015.

- وحيد محمود رمو، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية التدقيقية الدولية، مجلة تنمية الرافدين، 89(30)، 2008.

3- المؤتمرات والملتقيات:

- رياض العبد الله، وعقيل الحسناوي، دوافع سلوك تمهيد الدخل (دراسة تحليلية انتقادية)، مؤتمر الإبداع والتغيير واقتصاديات المعرفة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الخاصة، الأردن، أيام 29-2005/3/31، ص6.

- عبد القادر بريش، ومحمد حمو، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر 2009.

- عماد محمد علي أبو عجيبة، وعلام محمد، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن)، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، يومي 20-21 أكتوبر 2009.

- وليد زكريا صيام، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع، إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 16-18 أبريل 2007.

- عبد الناصر إبراهيم نور، وحنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 13، العدد 2، 2017.

4- الرسائل العلمية:

- آسيا لعروسي، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر "دراسة استطلاعية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2019/2020.

- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012.

- أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2013/2014، ص117.

- أيمن صالح مصطفى حرب، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في قرارات إدارة الدخل على شركات التأمين الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2007، ص66.

- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية- دراسة استبائية لعينة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2016.

- ماهر نياح زكي أبو ليلي، دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006.

- ميسون بنت محمد بن علي القرني، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية- دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- الكتب

- Alvin A. Arens, Randal S. Elder, and Mark S. Beasley, **Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach**, 12th edition, prentice hall, 2009.
- Benoit Pigé, **Audit et Contrôle Interne**, 3^e édition, éditions EMS, 2009.
- Charles w. Mulford and Eugene E. Comiskey, **The Financial Number Game: Detecting Creative Accounting Practices**, John Willey& sons Inc, 2002.
- Dana R.Hermanson and Larry E.Rittenberg, **Internal Audit and Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- Julie Harrer, **Internal Control Strategies: A Mid to Small Business Guide**, John Willey& Sons, Inc. United States of America, 2008.
- Kamal Gupta, **Contemporary Auditing**, 5th edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi, 1999.
- Kenneth P.Johnson, and Henry R. jaenicke, **evaluating internal control concepts, guidelines, procedures, documentation**, John Willey& Sons, New York, 1980.
- Kevin Amor and Alan Warner, **Uncovering Creative Accounting**, Prentice Hall, Great Britain, 2003.
- Michael Ramos, **How to Comply with Sarbanes-Oxley Section 404: Assessing the Effectiveness of Internal Control**, third edition, john wiley &sons, Inc. united states of America, 2008.
- Richard G.Schroeder, Myrtle W .Clarck, and Jack M.Cathey, **Financial Accounting Theory And Analysis: Text And Cases**, 9th edition, John Willey& Sons Inc, 2009.
- Spencer K.H, Pickett, **The Internal Control Handbook**, 2nd edition, John Willey& Sons, 2003.

- Uma Sekaran , **Research Methods for Business : a Skill- Building Approach**, 4th edition, John Willey & sons, Inc, USA, 2003.

2-المجلات والدوريات

- Adrian Grosanu, Paula Ramona Ràchi an and Berinde Sorin Romulus, **Study Regarding The Influence of Romanian Accounting Regulations On Creative Accounting Techniques**, Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics , Vol. 1(2), December 2011.

- Amarjeet K. Malhotra, **Curbing Creative Accounting: Role and Effectiveness of Ethics**, International Journal of Finance and Policy Analysis, 5(2), 2013.

- American Institute of Certified Public Accountants AICPA, **Management Override of Internal Control: The Achilles- Heel of Fraud Prevention**, 2016.

- Angella Amudo, and Eno Inanga, , **Evaluation of Internal Control Systems: a Case Study from Uganda**, International Journal of Finance and Economics, Issue 27, 2009.

- Asif Mahbub Karim, Rehana Fowzia and Mamunur Rachid, **Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives**, World Journal of Social Sciences, Vol. 1, No. 3, July 2011.

- Bernardus Y Nugroho and Umanto Eko, **Board Characteristics And Earnings Management**, Journal of Administrative Science and Organization, Vol. 18, No. 1, 2011.

- C. Araujo Mendes, L. Lima Rodrigues and L. Parte Esteban, **Evidence of Earnings Management Using Accruals as a Measure of Accounting Discretion**, Tékhne Review of Applied Management Studies , Vol. 10. N. 1, 2012

- Cetin Yurt and Ugur Ergun, **Accounting Quality Models: A Comprehensive Literature Review**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, Issue. 5, United Kingdom, 2015.

- Dana R. Hermanson and Larry E. Rittenberg, **Internal Audit And Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.

- Dana Simoana Gherai and Diana Elisabeta Balaciu, **From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis**, Annals Universitatis Apulensis Oeconomica, 13(1), 2011.

-
- Deepika and Maya Rani, **creative accounting**, KAAV International Journal of Economics, Commerce and Business Management, Vol. 2, Issue. 4, 2015.
- Dennis Caplan, **Internal Controls and the Detection of Management Fraud**, Journal of Accounting Research, Vol. 37, No. 1, 1999.
- Diana Balaciu and Pop Cosmina M d lina, **Is Creative Accounting a Form of Manipulation?**, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, Vol. 17, Issue. 3, 2008.
- Diana Elisabeta Balaciu, Victoria Bogdan, Ioana Teodora Me ter and Dana Gherai, **Empirical Evidences of Romanian Auditors' Behavior Regarding Creative Accounting Practices**, Accounting and Management Information Systems, Vol. 11, No. 2, 2012.
- Diana Balaciu and Pop Cosmina M d lina, **Is Creative Accounting a Form of Manipulation?** Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, Vol. 17, Issue. 3, 2008.
- Dorra Talbi, Mohamed Ali Omri, Khaled Guesmi and Zied Ftiti, **The Role Of Board Characteristics In Mitigating Management Opportunism: The Case Of Real Earnings Management**, The Journal Of Applied Business Research, Vol. 31, No. 2, 2015.
- Douglas F.Prawitt, Jason L. Smith and David A. Wood, **Internal Audit Quality And Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 84, Issue. 4, July 2009.
- Dragomir Dimirijevic, Vesna Milovanovic and Vladimir Stancic, **The Role of a Company's Internal Control System in Fraud Prevention**, E-Finanse Financial Internet Quarterly, Vol. 11, 2015.
- Eno L.Inanga and Dilip Kumar Sen, **Creative Accounting: A Case Study and Global Dimensions of the Phenomenon**, ABWA Journal, Association of Accountancy Bodies in West Africa, Vol. 1, No. 3, 2009.
- Ezeani Nneka Salome, Ogbonna Martin Ifeanyi, Ezemoyih Chuks Marcel and Okonye Ekendu Echezonachi, **The Effect of Creative Accounting on the Job Performance of Accountants (Auditors) in Reporting Financial Statements in Nigeria**, Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, Vol. 1, No.9, May 2012.
- Félix J. Lopez Iturriago and Paolo Saona Hoffmann , **Earnings Management and Internal Mechanisms of Corporate Governance: Empirical Evidence from Chilean Firms**, Corporate Ownership and Control, Vol. 3, Issue. 1, 2005.

-
-
- Fizza Tassadaq and Qaisar Ali Malik, **Creative Accounting And Financial Reporting: Model Development And Empirical Testing**, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 5, Issue. 2, 2015.
 - Ibadin L. Ayemer and Afensimi Elijah, **Audit Committee Attributes and Earnings Management: Evidence from Nigeria**, International Journal of Business and Social Research, Vol. 5, Issue. 4, 2015.
 - Madan Lal Bhasin, **Creaitne Accounting Practices In The Indian Corporate Sector: An Empirical Study**, International Journal of Management and Business Research, Vol. 4, Issue. 10, 2015.
 - Mamta Mishra and Amarjeet Kaur Malhotra, **Audit Committee Characteristics and Earnings Management: Evidence from India**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 6, No. 2, 2016.
 - Mengmeng Luo, **Enterprise Internal Control And Accounting Information Quality**, Journal of Financial Risk Management, 2017.
 - Mohammed W. A. Saleh, Nafieh Assaf and Derar Eleyan, **External Auditors and Earnings Management: Palestinian Evidence**, Journal of University of Shanghai for Science and Technology, Vol. 23, Issue. 2, 2021.
 - Mulyd Agung, **Internal Control Part of Fraud Prevention in Accounting Information System**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. 3, Issue. 12, United Kingdom, 2015.
 - Murya Habbash, **Earnings Management, Audit Committee Effectiveness And The Role Of Blockholders Ownership: Evidence From UK Large Firms**, Journal of Governance And Regulation, Vol. 1, Issue. 4, 2012.
 - Nerissa C. Brown, Christiane Pott and Andreas Wömpener, **The Effect Of Internal Control Regulation On Earnings Quality: Evidence From Germany**, March 2008.
 - Olfa Daghani, Mighri Zouhayer and Karim Bèl Hadj Mbarek, **Earning Management And Board Characteristics: Evidence From French Listed Firms**, Arabian Journal of Business and Management Review, Vol. 6, Issue. 5, 2016.
 - Oriol Amat and Catherine Gowthorpe, **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**, Journal of Economic Literature, April 2004.
 - Oyadonghan Kereotu James and Emmanuel Amaps Loveday Ibanichuka, **Audit Rotation; Creative Accounting, Audit Independence and Objectivity**, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 1, 2014.

-
- Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan and Amy P. Sweeney, **Causes And Consequences Of Earnings Manipulation: An Analysis Of Firms Subject To Enforcement Actions By The SEC**, Contemporary Accounting Research, Vol. 13, No. 1, 1996.
 - Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan and Amy P. Sweeney, **Detecting Earnings Management**, The Accounting Review, Vol. 70, No. 2, 1995.
 - Reinushini Chandrasegaram, Mohamed Razeef Rahimansa, Suraya K. A. Rahman, Suhaimi Abdullah and Nikkamariah Nik Mat, **Impact Of Audit Committee Characteristics On Earnings Management In Malaysian Public Listed Companies**, International Journal of Finance and Accounting, Vol. 2, Issue. 2, 2013.
 - Richard M. Steinberg, and Robert J. Faulk, , **Internal Control- a Question of Integrity, Ethics, and Competence**, Journal of Accounting and Finance, 1991.
 - Ridha Shabou et Neila Boulika Taktak, **Les Déterminants de la Comptabilité Créative: Etude Empirique Dans le Contexte des Entreprises Tunisienne**, Comptabilité, Contrôle, Audit, tone. 8, vol. 1, 2002.
 - Sonia Mudel, **Creative Accounting and Corporate Governance: A Literature Review**, December 2015.
 - Subhajit Ghosh, **Creative Accounting: A Fraudulent Practice Leading to Corporate Collapses**, Research and Practice in Social Sciences, Vol. 6, No. 1, February 2010.
 - Syed Zulfiqar Ali Shah and Safdar Butt, **Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land them Into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, Singapore, Vol. 16. 2011.
 - Turker Susmu and Dilek Demirhan, **Creative Accounting: a Brief History and Conceptual Framework**, Akademik Baki Dergisi, 2013.
 - Valentin Ioan U urelu et al, **Accounting Ethics - Responsibility Versus Creativity**, Annals of the University of Petro ani, Economics, University of Petro ani, Romania, Vol. 10(3), 2010.
 - Valentin Joan U urlu et al, **Accounting Ethics- Responsibility Versus Creativity**, Annals of the University of Petro ani, Economics, 10(3), 2010.
 - Zuca Marilena and Joanà Corina, **Embellishment Of Financial Statements Through Creative Accounting Policies And Options**, Procedia Social and Behavioral Sciences, Vol. 62, 2012.

3- الملتيقيات

- Tanja Lakovi et al, **The Internal Audit Function And The Quality Of Financial Reporting: Empirical Evidence From Montenegro**, Management International Conference, Pulla, Croatia, 1-4 june 2016.

4- المواقع الالكترونية:

-Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission, **Internal Control- Integrated Framework Executive Summary**, May 2013, www.coso.org.

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01)	أنواع التقارير وخصائصها	36
(02)	نقاط التشابه والاختلاف بين إطار 1992 و 2013	38
(03)	العناصر الفرعية لهيكل الرقابة الداخلية	40
(04)	الرقابة الداخلية- المكونات والمبادئ	60
(05)	أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	98
(06)	إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	107
(07)	الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان	156
(08)	سلم ليكارت الخماسي	157
(09)	معامل الثبات ألفا كرونباخ	161
(10)	الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان	162
(11)	نتائج اختبار K-S للتوزيع الطبيعي	164
(12)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق مقومات الرقابة الداخلية	166
(13)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد البيئة الرقابية	168
(14)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد تقييم المخاطر	172
(15)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد الإجراءات الرقابية	174
(16)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد المعلومات والاتصال	177
(17)	نتائج اختبار T لفحص مستوى تطبيق بعد الإشراف والمتابعة	179
(18)	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتحديد الفروق في مستوى تطبيق متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة	182
(19)	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتوضيح الفروق في تطبيق أبعاد الرقابة الداخلية كل على حدة	183
(20)	نتائج اختبار T لتصورات المبحوثين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية	184
(21)	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين لتوضيح الفروق حول ممارسة المؤسسات الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية	188
(22)	نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين مقومات الرقابة الداخلية مجتمعة وممارسات المحاسبة الإبداعية	190
(23)	نتائج اختبار تحليل الانحدار الخطي المتعدد للعلاقة بين أبعاد الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية	193
(24)	الإحصاء الوصفي لمتوسط المستحقات الاختيارية خلال الفترة (2017- 2019)	199

201	المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017-2019)	(25)
202	الإحصاء الوصفي للمستحقات الاختيارية للمؤسسات الراجعة والخاسرة	(26)
204	نتائج اختبار Binomial test لمدى معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017-2019)	(27)
205	نتائج اختبار Binomial test لمدى معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال السنوات 2017، 2018، 2019.	(28)

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01)	نموذج الدراسة	ز
(02)	مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية	8
(03)	أهداف الرقابة الداخلية	10
(04)	أنواع الرقابة الداخلية	18
(05)	قواعد وأسس الضبط الداخلي	26
(06)	إطار COSO لإدارة مخاطر المؤسسة	34
(07)	تطور إطار الرقابة الداخلية (1992-2013)	37
(08)	إطار COSO للرقابة الداخلية 2013	39
(09)	مكونات الرقابة الداخلية	42
(10)	مكونات إطار تقييم المخاطر	51
(11)	أهداف التدقيق الداخلي	59
(12)	الطلب على التدقيق الداخلي	59
(13)	فعالية نظام الرقابة الداخلية	69
(14)	العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة	80

.....

82	التلاعب المحاسبي والمرونة المحاسبية	(15)
85	أثر الضرائب في سلوك الإدارة	(16)
88	أثر التكاليف السياسية في سلوك الإدارة	(17)
128	أهمية تكوين لجنة التدقيق	(18)
129	مهام لجنة التدقيق	(19)
145	الأخلاقيات	(20)

قائمة الملاحق

ملحق رقم (01): نتائج معامل الثبات ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité بعد تقييم المخاطر

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,928	11

Statistiques de fiabilité بعد البيئة الرقابية

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,942	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,963	11

Statistiques de fiabilité بعد الإجراءات الرقابية

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,941	13

الداخلية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,982	61

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,964	13

Statistiques de fiabilité محور المحاسبة الإبداعية

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,951	18

ملحق رقم (02): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الرقابة الداخلية	المحاسبة الإبداعية
N		100	100
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,3571	2,3389
	Ecart-type	,58403	,68455
	Absolue	,092	,111
Différences les plus extrêmes	Positive	,089	,111
	Négative	-,092	-,078
Z de Kolmogorov-Smirnov		,919	1,113
Signification asymptotique (bilatérale)		,367	,168
القرار		غير دال (التوزيع طبيعي)	غير دال (التوزيع طبيعي)

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

ملحق رقم (03): نتائج الانحدار الخطي البسيط

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,110 ^a	,012	,002	,68387

a. Valeurs prédites : (constantes), الرقابة الداخلية,

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,560	1	,560	1,197	,277 ^b
Résidu	45,832	98	,468		
Total	46,392	99			

a. Variable dépendante: المحاسبة الإبداعية

b. Valeurs prédites: (constantes), الرقابة الداخلية,

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,771	,401		6,911	,000
الرقابة الداخلية	-,129	,118	-,110	-1,094	,277

a. Variable dépendante: الإبداعية

ملحق رقم (04): نتائج الانحدار الخطي المتعدد

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,284 ^a	,080	,032	,67366

a. Valeurs prédites: (constantes), رقابية تقييم المخاطر البيئة الرقابية,

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	3,733	5	,747	1,645	,156 ^b
Résidu	42,659	94	,454		
Total	46,392	99			

a. Variable dépendante: المحاسبة الإبداعية

b. Valeurs prédites: constante, المعلومات والاتصال، الإجراءات الرقابية تقييم المخاطر البيئة الرقابية،

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
(Constante)	2,744	,402		6,833	,000
1 البيئة الرقابية	-,171	,186	-,166	-,919	,360
تقييم المخاطر	,075	,166	,074	,451	,653
الإجراءات الرقابية	,381	,193	,352	1,978	,051
المعلومات والاتصال	-,408	,173	-,406	-2,363	,020
الإشراف والمتابعة	,022	,160	,022	,139	,890

a. Variable dépendante: المحاسبة الإبداعية

ملحق رقم (05): المستحقات الكلية لمؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة (2017 - 2019)

المؤسسات	السنوات	التغير في الأصول المتداولة	التغير في النقدية	التغير في الالتزامات المتداولة	التغير في الديون المستحقة	إجمالي مخصصات الإهلاك والمؤنات	المستحقات الكلية
SPA ALCIB	2017	-141450361,6	23651181,44	-20886803,59	-10616529,34	3523533,64	-158354802,4
	2018	181707987,9	191376018,3	43940489,5	47473871,25	1049286,11	-7183934,68
	2019	-234520337,2	-155507695,7	-90368227,09	-800757336,9	885736,35	-790287487,6
ALMOULES	2017	-949426,43	-3497,16	31297963,13	-13723078,85	12378712,83	-58345684,08
	2018	-2601389	999,1	59018176,13	41364643,21	19370423,46	-39626344,48
	2019	7695913,34	584389,02	58780862,78	7671015,64	18108709,62	-62107032,44
SPA CALPLAST	2017	318551219,4	-31807799,55	420751113,9	28152492,39	38829542,69	-81069145,22
	2018	-20759050,01	182270164,4	-16436530,91	159996345,1	35669106,58	-62265444,93
	2019	-113990327,9	-42953096,95	-57574303,16	-70820354,47	25122908,02	-109406190,3
LAITERIE TELL	2017	134867876,9	130271741,1	26150195,01	8778417,84	51639803,94	-64415445,32
	2018	328634261,1	602740240,3	-686528643,7	-715690225,8	64001544,61	-367269105,9
	2019	117338056,6	-467335478	-20424560,44	-7263078,77	55459243,48	542375772,9
SIPLAST	2017	53333514,97	30378763,23	50009493,21	-993472	20561080,64	-48609294,11
	2018	53072900,69	12341822,13	79305128,18	201801,77	28252205,94	-66624453,79
	2019	-7455919,02	0	21571873,35	39348903,93	47777203,91	-37456092,35
CHIALI PROFIPLAST	2017	-194097577,6	-924136,33	-258505790,6	-5725351,26	204602764,8	-144995766,7
	2018	235291203,7	27192759,2	165890231,3	29269662,04	202049710,4	-130571835,2
	2019	914194334,8	-82821822,94	159890935,1	-4678,91	184874514	652246029,8
SPA MAMI	2017	62591397,93	114699163	191605079,3	117509932,8	129499509,6	-255702421,3
	2018	-235535710,6	-127888508,4	-267305557,6	60107981,59	122963812,3	96802524,6
	2019	-60137658,68	-5321522,31	-229840183,6	-175725352,7	117204325,8	-117905631,3
SPA EBACOM	2017	-359618792,9	-179629489,5	-391642627,2	-544373512,3	28873911,61	-361594100
	2018	-18549214,08	-91367392,02	-43652546,8	68935132	33891611,79	151514245

	2019	-587024042,4	-14955066,3	-92425129,72	-69673670,61	12896882,7	-562214399,7
SOFIPLAST	2017	65495279,61	19159	15030141,45	141711068,7	56716237,7	135440810,2
	2018	168515092,7	11294,52	114831027,6	104273713,6	59896766,29	98049717,91
	2019	46162506,41	30453,51	-19318450,94	-39564531,18	100405917	-74519944,34
SPA NOVA INVEST	2017	86152031,95	5848373,81	85012125,81	92293666,52	928186	86657012,85
	2018	125012320	7470657	121448203	111145759	1458216	105781003
	2019	158439533	-12447960	158759817	143608312	1483436	154252552
EMIVAR	2017	-60033313,18	-75282850,71	521237968,5	292518041,4	221137336,7	-434607726,2
	2018	-166519705,3	-21716438,14	-396627238,4	-205065159,9	191978195,6	-145219384,3
	2019	250122222,8	7245750,26	190273138,5	161305415,3	175738973,9	38169775,49
SIFAB SPA	2017	-215908498,6	-195051444,4	52493001,69	742704,28	0	-72607351,62
	2018	409881918,3	427008161,3	-31305941,43	-2492894,2	668403,93	11018400,33
	2019	-329383491,1	-430903351,9	6028357,1	-721961,84	1033406,14	93736135,71
COMPLEXE AVICOLE	2017	-829316252,7	-30011611,47	-711566044,4	-234240999,7	70187999,58	-392167596,1
	2018	294171136,3	-50880210,2	966665860,7	58178741,93	122894200,1	-686329972,4
	2019	278997393,3	-15462954,34	303638408,6	10249336,11	252292562,8	-251221287,5
E.N DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	2017	122374725,2	134358041,4	102119386	-43598141	103997506,2	-261698349,4
	2018	294171136,3	-50880210,2	966665860,7	581787842	122894200,1	-162720872,3
	2019	-816598304	170986189,1	-495983818,5	-57855857,07	130814425	-680270956,7
SETS	2017	-94622765,29	-36622359,05	29891562,52	38326733,86	194771859,7	-244337094,6
	2018	148050225	-48048674,65	145500713,4	50848971,66	244 468 456,84	-143021298,9
	2019	39052821,91	-22290501,27	-75717271,39	-88566906,46	-228 645 299,17	277138987,3

ملحق رقم (06): معادلات الانحدار لمؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة (2017-2019)

السنوات	المؤسسات	TACIT/Ait-1	1/Ai t-1	(Δ REVit- Δ REC it)/Ait-1	PPEit/Ait-1
2017	SPA ALCIB	-0,250308468	1,58068E-09	-0,257590207	1,149823811
	ALMOULES	-0,170835531	2,92799E-09	-0,012724843	1,488277553
	SPA CALPLAST	-0,102351453	1,26252E-09	0,522009725	0,728305347
	LAITERIE TELL	-0,024016102	3,73E-12	0,018392362	1,024653322
	SIPLAST	-0,0871435	1,79273E-09	0,107914536	1,336722019
	CHIALI PROFIPLAST	-0,033445225	2,30663E-10	-0,402553729	0,638086145
	SPA MAMI	-0,110204594	4,30988E-10	-0,095983998	1,209373831
	SPA EBACOM	-0,140435313	3,88378E-10	0,055060639	0,139501897
	SOFIPLAST	0,07954612	5,87313E-10	-0,015319908	0,997423447
	SPA NOVA INVEST	0,144318881	1,6654E-09	-0,232233501	0,121564996
	EMIVAR	-0,087208939	2,00661E-10	-0,071530895	1,011918746
	SPA SIFAB	-0,099877498	1,37558E-09	0	0,001036599
	COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	-0,288442796	7,35509E-10	0,312605704	0,001589775
	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	-0,153837587	5,87843E-10	-0,283580688	2,598722216
SETS	-0,155697857	6,37226E-10	0,042124724	0,349033494	
2018	SPA ALCIB	-0,014731299	2,05059E-09	-0,396931314	0,803182571
	ALMOULES	-0,11642287	2,93802E-09	0,002953568	1,728444884
	SPA CALPLAST	-0,056106717	9,01089E-10	-0,073956574	0,54859207
	LAITERIE TELL	-0,124023642	3,37691E-10	0,159758818	0,790417495
	SIPLAST	-0,054764792	8,21992E-10	0,024004629	0,13518854
	CHIALI PROFIPLAST	-0,032304249	2,47406E-10	0,035928554	0,699752605
	SPA MAMI	0,04071988	4,20649E-10	-0,018315692	1,151417303

	SPA EBACOM	0,069313815	4,57474E-10	-0,095926653	0,196650072
	SOFIPLAST	0,056546628	5,76714E-10	0,147418443	0,998348297
	SPA NOVA INVEST	0,154211182	1,45783E-09	-0,113893719	0,106380928
	EMIVAR	-0,012983382	8,94053E-11	-0,008237595	0,453983849
	SPA SIFAB	0,015294964	1,38813E-09	0	0,006842061
	COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	-0,134293452	1,95669E-10	0,03302084	1,260791829
	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	-0,02571893	1,58056E-10	-0,051330312	0,702211724
	SETS	-0,088505319	6,18826E-10	-0,02331354	0,352395698
2019	SPA ALCIB	-1,17916253	1,49207E-09	0,038361065	0,584418798
	ALMOULES	-0,153045516	2,46422E-09	0,011499058	0,231253408
	SPA CALPLAST	-0,099015297	9,05025E-10	-0,231448871	0,942757521
	LAITERIE TELL	0,163385153	3,0124E-10	0,068891583	0,733742811
	SIPLAST	-0,050901525	1,35897E-09	-0,123912407	1,698283799
	CHIALI PROFIPLAST	0,15539457	2,38245E-10	0,391270268	0,485804691
	SPA MAMI	-0,056454039	4,78807E-10	0,007020494	1,221001283
	SPA EBACOM	-0,261910175	4,65855E-10	0,155193126	0,223905845
	SOFIPLAST	-0,039394042	5,28638E-10	0,149721418	1,378253653
	SPA NOVA INVEST	0,190113948	1,23248E-09	-0,135273792	0,090007622
	EMIVAR	0,005533509	1,44971E-10	-0,014704483	0,737649364
	SPA SIFAB	0,051866361	5,53323E-10	0	0,003126671
	COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	-0,042128363	1,67694E-10	-0,064453279	1,09398033
	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	-0,104853001	1,54134E-10	0,180221729	0,13708298
	SETS	0,15534569	5,60534E-10	0,030046057	0,32707717

ملحق رقم (07): معاملات معادلات الانحدار

السنوات	$\alpha 1$	$\alpha 2$	$\alpha 3$
2017	-8768973,877	-0,149	-0,032
2018	1993622,144	-0,118	-0,072
2019	-224165432,489	-0,376	-0,059

ملحق رقم (08): المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية إلى إجمالي الأصول

السنوات	المؤسسات	TACit/Ait-1	NDACit/Ait-1	DACit/Ait-1
2017	SPA ALCIB	-0,21674577	-0,078817987	-0,137927783
	ALMOULES	-0,090473478	-0,098413641	0,007940163
	SPA CALPLAST	-0,173437647	0,006549184	-0,179986831
	LAITERIE TELL	-0,030561842	0,00934149	-0,039903332
	SIPLAST	-0,083581439	-0,043883567	-0,039697872
	CHIALI PROFIPLAST	-0,030803966	-0,041306786	0,01050282
	SPA MAMI	-0,211495261	-0,015999996	-0,195495265
	SPA EBACOM	0,28241044	-0,009425065	0,291835505
	SOFIPLAST	-0,086911326	-0,016429841	-0,070481485
	SPA NOVA INVEST	-0,163093485	-0,083389038	-0,079704447
	EMIVAR	-0,204603022	-0,001321895	-0,203281127
	SPA SIFAB	-0,101920802	-0,051518929	-0,050401873
	COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	0,05612993	0,041264724	0,014865206
	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	-0,102579849	-0,026018818	-0,076561031
	SETS	-0,204543411	-0,016773718	-0,187769693

2018	SPA ALCIB	-0,209430113	-0,403262757	0,193832644
	ALMOULES	-0,359482912	-0,391366653	0,031883741
	SPA CALPLAST	-0,123786339	-0,097434939	-0,0263514
	LAITERIE TELL	0,359341318	-0,006203336	0,365544654
	SIPLAST	-0,055096551	-0,108393414	0,053296863
	CHIALI PROFIPLAST	-0,046787226	-0,063902894	0,017115668
	SPA MAMI	-0,009848838	-0,172500599	0,162651761
	SPA EBACOM	0,006241765	-0,095820177	0,102061942
	SOFIPLAST	-0,063725557	-0,054479539	-0,009246018
	SPA NOVA INVEST	-0,169853034	-0,161359744	-0,00849329
	EMIVAR	0,02368444	-0,105454048	0,129138488
	SPA SIFAB	0,022215882	-0,059638082	0,081853964
	COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	-0,157060997	-0,149032755	-0,008028242
	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L ELECTROCHIMIE	-0,209628474	-0,146448316	-0,063180158
SETS	-0,151438665	-0,095241679	-0,056196986	
2019	SPA ALCIB	1,210405981	0,395582423	0,814823558
	ALMOULES	-0,190851687	-0,080863385	-0,109988302
	SPA CALPLAST	0,029173033	-0,149095921	0,178268954
	LAITERIE TELL	0,16776101	-0,058075748	0,225836758
	SIPLAST	-0,157849105	-0,236582374	0,078733269
	CHIALI PROFIPLAST	0,155396799	0,046942215	0,108454584
	SPA MAMI	0,111823011	-0,097985175	0,209808186
	SPA EBACOM	-0,196994572	0,193112041	-0,390106613
	SOFIPLAST	0,002436553	-0,181707292	0,184143845
	SPA NOVA INVEST	-0,163876217	0,234812797	-0,398689014
	EMIVAR	-0,041235693	-0,199204194	0,157968501

SPA SIFAB	0,052665317	0,139785196	-0,087119879
COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	-0,045565873	-0,222969829	0,177403956
ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	-0,087017872	-0,020038465	-0,066979407
SETS	0,254635129	0,090013915	0,164621214

ملحق رقم (09): المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول

المؤسسات	السنوات	DAcit/Ait-1	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	متوسط المستحقات الاختيارية	المتغير الوهمي
SPA ALCIB	2017	-0,238034094	0,238034094	0,347216758	0
	2018	-0,007828149	0,007828149		0
	2019	-0,795788032	0,795788032		1
ALMOULES	2017	-0,09943119	0,09943119	0,173087683	0
	2018	0,002516387	0,002516387		0
	2019	0,417315472	0,417315472		1
SPA CALPLAST	2017	0,009804776	0,009804776	0,036464677	0
	2018	-0,027131395	0,027131395		0
	2019	0,072457859	0,072457859		1
LAITERIE TELL	2017	0,011545959	0,011545959	0,120195996	0
	2018	-0,048935271	0,048935271		0
	2019	0,300106758	0,300106758		1
SIPLAST	2017	-0,012568698	0,039697872		0

	2018	-0,043837413	0,053296863	0,057242668	0
	2019	0,30733917	0,078733269		1
CHIALI PROFIPLAST	2017	-0,070984292	0,01050282	0,045357691	0
	2018	0,021824274	0,017115668		0
	2019	0,384581034	0,108454584		1
SPA MAMI	2017	-0,082026927	0,082026927	0,1094019	0
	2018	0,120622059	0,120622059		1
	2019	0,125556715	0,125556715		1
SPA EBACOM	2017	-0,124361538	0,124361538	0,093840465	1
	2018	0,071241245	0,071241245		0
	2019	-0,085918612	0,085918612		0
SOFIPLAST	2017	0,114331135	0,114331135	0,158574971	0
	2018	0,144673332	0,144673332		0
	2019	0,216720446	0,216720446		1
SPA NOVA INVEST	2017	0,128210048	0,128210048	0,2315256	0
	2018	0,145524779	0,145524779		0
	2019	0,420841972	0,420841972		1
EMIVAR	2017	-0,063726049	0,063726049	0,052767547	1
	2018	0,018553179	0,018553179		0
	2019	0,076023414	0,076023414		1
SPA SIFAB	2017	-0,087781869	0,087781869	0,092296261	0
	2018	0,013020187	0,013020187		0
	2019	0,176086727	0,176086727		1
COMPLEXE AVICOLE LES HAUTS PLATEAUX	2017	-0,235364014	0,235364014	0,103715794	1
	2018	-0,040010071	0,040010071		0

	2019	0,035773296	0,035773296		0
ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE	2017	-0,107777218	0,107777218	0,043931757	1
	2018	0,018468234	0,018468234		0
	2019	0,005549818	0,005549818		0
SETS	2017	-0,132664386	0,132664386	0,170458239	1
	2018	-0,067117532	0,067117532		0
	2019	0,311592798	0,311592798		1

ملحق رقم (10): قائمة المؤسسات المعنية بالدراسة

الرقم	المؤسسات
1	SPA ALCIB
2	ALMOULES
3	SPA CALPLAST
4	LAITERIE TELL
5	SIPLAST
6	CHIALI PROFIPLAST
7	SPA MAMI
8	SPA EBACOM
9	SOFIPLAST
10	SPA NOVA INVEST
11	EMIVAR : ENTREPRISE DE MISE EN VALEUR ET DE L'AMENAGEMENT RURAL
12	SPA SIFAB: SOCIETE D'IMPORTATION ET DE FABRICATION DES ALMENTS DE BETAILS
13	COMPLEXE AVICOLE LES HAUT PLATEAUX
14	ENTREPRISE NATIONAL DES PRODUITS DE L'ELECTROCHIMIE
15	SETS : SPA SOCIETE D'ETUDES TECHNIQUES DE SETIF

ملحق رقم (11): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

- أ.د بالرقي تيجاني
- أ.د بن فرحات ساعد
- أ.د العايب عبد الرحمن
- أ.د علي عبد القادر الذنبيات
- أ. عبد السلام فريدة
- أ. عبد العزيز فؤاد
- أ. عطية عبد الرحمان

ملحق رقم (12): الاستبيان النهائي

جامعة فرحات عباس-سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه للمدقق الداخلي/ المدقق الخارجي

لمن يهمه الأمر.....

تحية طيبة وبعد:

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان "دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف" استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة بجامعة فرحات عباس- سطيف 1.

وقد تم اختياركم للمساهمة في الإجابة على الاستبيان لأهمية أخذ رأيكم في الموضوع، وخبرتكم في مجال المحاسبة والتدقيق، لذا نرجو منكم إبداء رأيكم حول فقرات الاستبيان من خلال الإجابة عن الأسئلة المطروحة، ونؤكد لكم بأن هدف الدراسة أكاديمي بحت، وأن كل المعلومات ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

إمضاء الباحثة

الإيميل: nkeffous@yahoo.com

رقم الاستبيان

--	--	--	--

معلومات شخصية

الجزء الأول: يتعلق هذا الجزء بالمعلومات الشخصية

1- العمر:

1	أقل من 30 سنة
2	من 30 إلى أقل من 40 سنة
3	من 40 إلى أقل من 50 سنة
4	أكثر من 50 سنة

2- الجنس:

1	ذكر
2	أنثى

3- التخصص:

1	محاسبة
2	علوم مالية
3	ادارة أعمال
4	أخرى

4- المؤهل العلمي:

1	دكتوراه
2	ماجستير
3	ليسانس
4	أخرى

5- سنوات الخبرة:.....

1	أقل من 5 سنوات
2	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
3	من 10 إلى أقل من 15 سنة
4	15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: فيما يلي مجموعة من المحاور التي تهدف إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، لذا نرجو منكم قراءة العبارات بتمعن ووضع دائرة في الخانة التي تعكس الواقع في مؤسستكم.

الرقابة الداخلية: هي نظام رقابي داخلي يتضمن مجموعة السياسات والإجراءات والأساليب التي تتبناها المؤسسة بهدف حماية أصولها، وضمان دقة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية لعملياتها، وكذلك تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

السؤال	الفقرات التي تصف الرقابة الداخلية في المؤسسة				
	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا
المحور الأول: البيئة الرقابية					
1					تولي المؤسسة أهمية كبيرة للنزاهة والقيم الأخلاقية
2					تقوم المؤسسة بتطبيق إجراءات متابعة للتحقق من التزام الموظفين بالقوانين وقواعد السلوك المحددة
3					تناسب كفاءة الأفراد العاملين بالمؤسسة مع مسؤولياتهم
4					تخصص المؤسسة دورات تدريبية بصفة دورية لموظفيها لرفع درجة الكفاءة لديهم وتحسين مهاراتهم
5					يمارس مجلس الإدارة دوره الرقابي بفعالية
6					يشرف مجلس الإدارة على عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة
7					يحدد الهيكل التنظيمي بشكل واضح خطوط السلطة والمسؤولية
8					يتسم الهيكل التنظيمي الموجود في المؤسسة بالمرونة للتكيف مع الظروف الطارئة
9					توجد في المؤسسة قنوات اتصال تربط الإدارة العليا بالإدارات الأخرى
10					تعد إدارة الموارد البشرية المسؤول المباشر على اختيار وتعيين الموظفين
11					يتم اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة لها
12					يوجد في المؤسسة سياسة الحوافز والعلاوات والترقية بهدف تحسين الأداء
13					تنتهج المؤسسة سياسة مساعدة الأفراد حول مسؤولياتهم والمهام الموكلة إليهم

المحور الثاني: تقييم المخاطر						
					1	تعد أهداف المؤسسة محددة بشكل واضح وملائم
					2	يتم تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة
					3	يوجد في المؤسسة قسم لإدارة المخاطر
					4	تقوم المؤسسة بتقييم خطر المنافسة في السوق بصفة مستمرة
					5	تتابع المؤسسة التشريعات والقوانين الجديدة التي من شأنها التأثير على سياستها التشغيلية
					6	يتم تقييم المخاطر على كافة المستويات أنشطة المؤسسة لتحديد كيفية إدارتها
					7	تقوم المؤسسة بتصميم وسائل للحد من المخاطر سواء كانت داخلية أو خارجية
					8	توجد تقارير مستمرة في جميع المستويات الإدارية تنبه إلى وجود أي خطر في المؤسسة
					9	توفر الإدارة نظام للمعلومات يمكن الاعتماد عليه لمواجهة المخاطر
					10	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار لاحتمالات حدوث الغش أو الاحتيال
					11	يتم تحديد وتقييم مختلف التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية
المحور الثالث: الإجراءات الرقابية						
					1	يوجد في المؤسسة فصل بين وظيفة التفويض ووظيفة التسجيل
					2	يوجد في المؤسسة فصل بين وظيفة التسجيل ووظيفة الاحتفاظ بالأصول
					3	تتبع المؤسسة سياسة التفويض العام والتفويض الخاص للقيام بمختلف العمليات
					4	تقوم المؤسسة بتقييم أدائها الحالي بالاعتماد على معايير تقييم

				علمية وموضوعية	
				تعد معايير تقييم الأداء واضحة وبسيطة وشاملة	5
				تقوم المؤسسة بتحديد انحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المخطط في الموازنات التقديرية	6
				تعمل المؤسسة على تحديد المسؤول عن هذه الانحرافات	7
				تقوم المؤسسة باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات	8
				تستخدم المؤسسة أجهزة الحواسيب والبرمجيات الخاصة لمعالجة البيانات الكترونيا	9
				يتم في المؤسسة تقسيم العمل بصورة تحقق الفصل بين الوظائف المتعارضة	10
				تستخدم إدارة المؤسسة أسلوب كلمات السر كإجراء للرقابة الالكترونية	11
				تستخدم المؤسسة مخازن ومستودعات مجهزة لحماية المخازن	12
				يوجد في المؤسسة إجراءات صارمة لمنع الوصول إلى المخازن لغير المكافين بذلك	13

المحور الرابع: المعلومات والاتصال

				تعمل المؤسسة على توفير معلومات ملائمة وذات جودة عالية لدعم عمل الرقابة الداخلية	1
				يوجد في المؤسسة قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية (عليا، وسطي دنيا)	2
				يعتبر النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة نظاما فعالا وملائما	3
				يعتبر الكادر الوظيفي في قسم المحاسبة مؤهلا	4
				يقوم النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة على مفاهيم ومبادئ تتسم بالوضوح	5
				يتم استخدام أجهزة الحاسوب والبرمجيات الخاصة في قسم المحاسبة	6
				يوفر النظام المحاسبي معلومات في التوقيت المناسب وبالكمية المناسبة وموثوق فيها	7
				يوجد في المؤسسة نظام مستندي فعال لضبط مختلف	8

					العمليات	
					يوجد تنسيق مستمر بين قسم المحاسبة ومختلف الأقسام الأخرى في المؤسسة	9
					يتم توصيل المعلومات التي يوفرها قسم المحاسبة إلى مختلف الأطراف الداخلية	10
					يتم تبادل معلومات قسم المحاسبة مع الأطراف الخارجية	11
المحور الخامس: الإشراف والمتابعة						
					يعتبر قسم التدقيق الداخلي وحدة مستقلة في الهيكل التنظيمي	1
					يتمتع المدقق الداخلي بالتأهيل العلمي الكافي لأداء عمله	2
					يتمتع المدقق الداخلي بالإلمام الكافي بالمبادئ المحاسبية والمالية والآليات اللازمة لأداء عمله	3
					يعد عدد موظفي قسم التدقيق الداخلي كاف لتنفيد جميع عمليات التدقيق في المؤسسة	4
					تخضع جميع الوظائف والعمليات داخل المؤسسة لتقييم قسم التدقيق الداخلي	5
					يقوم المدقق الداخلي بتدقيق العمليات والبرامج للتأكد من أن نتائجها تتسجم مع الأهداف المحددة لها مسبقاً	6
					يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى التزام الموظفين بالسياسات والقوانين واللوائح	7
					يقوم قسم التدقيق الداخلي بتقييم المخاطر الحالية والمتوقعة المصاحبة لعمل المؤسسة	8
					يقوم المدقق الداخلي بتقييم كفاءة وفاعلية مختلف عناصر الرقابة الداخلية بصفة مستمرة	9
					يوفر قسم التدقيق الداخلي تأكيدات حول تطبيق مختلف الجوانب الرقابية داخل المؤسسة	10
					يقوم المدقق الداخلي بفحص وتقييم النظام المحاسبي	11
					يقوم المدقق الداخلي بتوصيل أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة في تقارير مكتوبة إلى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة	12
					يقدم المدقق الداخلي التوصيات والاقتراحات اللازمة لتحسين نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة	13

الجزء الثالث: المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية: استغلال المؤسسات للمرونة المتاحة لها بتعدد البدائل في السياسات والطرق المحاسبية، والتي تسمح بها المعايير المحاسبية للتلاعب بالأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية. فيما يلي بعض الأساليب المحاسبية التي قد تمارسها المؤسسات كأسلوب للمحاسبة الإبداعية، الرجاء إبداء رأيكم الشخصي عن مدى ممارسة هذه الأساليب في مؤسستكم اعتمادا على خبرتكم في الميدان، وهذا بوضع إشارة × في الخانة المناسبة.

السؤال	الأسلوب المحاسبي					درجة الممارسة	
	عالية جدا	عالية	متوسطة	منخفضة	منخفضة جدا		
1							تعترف المؤسسة بالإيرادات من عمليات البيع غير التامة
2							تقوم المؤسسة بإجراء عمليات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة وميسرة
3							يتم تسجيل الدفعات أو التسبيقات المستلمة مسبقا من قبل الزبون كإيراد
4							يتم نقل الإيرادات الحالية إلى فترات مالية لاحقة
5							تقوم المؤسسة بتأجيل إثبات فواتير المشتريات في نهاية العام الحالي إلى العام الموالي
6							يتم تغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون بدون وجود مبرر
7							يتم في المؤسسة رسملة مصروف إيرادي لا تنطبق عليه شروط الرسملة
8							يتم تأجيل تسجيل المصاريف الخاصة بالدورة الحالية إلى دورات لاحقة
9							إجراء تغيير غير مبرر في طرق اهتلاك الأصول من فترة لأخرى
10							تستخدم المؤسسة معدلات أو نسب اهتلاك أقل من تلك المتعارف عليها
11							تعتمد المؤسسة إلى تغيير مدة الاهتلاك أو العمر الإنتاجي للأصول
12							التقليل في تقدير مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها
13							تقوم المؤسسة بالتلاعب في تصنيف العناصر العادية وغير العادية
14							يتم المبالغة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة
15							تعترف المؤسسة محاسبيا بأصول غير ملموسة بما يخالف

					القواعد المنصوص عليها	
					يتم التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في تحويل بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية	16
					يتم التلاعب في تصنيف الديون طويلة الأجل وقصيرة الأجل بهدف تحسين السيولة	17
					عدم إدراج الأقساط المستحقة من قروض طويلة الأجل ضمن الخصوم الجارية خلال العام الجاري بهدف تحسين السيولة	18

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	إهداء
أ - ر	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الرقابة الداخلية مقارنة مفاهيمية نظرية
2	تمهيد
3	I - التطور التاريخي والمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية
3	1- تطور مفهوم الرقابة الداخلية
3	1.1- عوامل تطور الرقابة الداخلية
4	2.1- مراحل تطور الرقابة الداخلية
10	2- أهداف الرقابة الداخلية ومحدداتها
10	1.2- أهداف الرقابة الداخلية
11	1.1.2- حماية أصول المؤسسة
12	2.1.2- دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها
13	3.1.2- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية في عمليات المؤسسة
14	4.1.2- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين واللوائح
14	2.2- محددات الرقابة الداخلية
15	3- أهمية الرقابة الداخلية
16	1.3- إدارة المؤسسة
16	2.3- المدقق الخارجي
17	4- أنواع الرقابة الداخلية في المؤسسة ووسائلها
18	1.4- الرقابة الداخلية المحاسبية
20	1.1.4- وسائل الرقابة المحاسبية
20	2.4- الرقابة الداخلية الإدارية
22	1.2.4- وسائل الرقابة الإدارية
24	3.4- الضبط الداخلي
26	1.3.4- قواعد وأسس الضبط الداخلي
29	II - الرقابة الداخلية وفق إطار لجنة COSO
29	1- لجنة المنظمات الراعية COSO وظروف صدور قرارها

30	2- تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها وفق إطار لجنة COSO
32	3- تطور مرجع COSO: من الرقابة الداخلية إلى إدارة المخاطر
32	1.3- الإطار الأصلي للرقابة الداخلية 1992 (COSO ₁)
33	2.3- إطار لجنة COSO لإدارة مخاطر المؤسسة ERM
35	3.3- الإطار المتكامل الجديد للرقابة الداخلية 2013
39	4- المكونات والعناصر الفرعية لنظام الرقابة الداخلية
42	1.4- البيئة الرقابية
43	1.1.4- نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية
44	2.1.4- الالتزام بالكفاءة
44	3.1.4- مشاركة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق
45	4.1.4- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل
45	5.1.4- الهيكل التنظيمي
46	6.1.4- تحديد السلطة والمسؤولية
47	7.1.4- سياسات وممارسات الموارد البشرية
48	2.4- تقييم المخاطر
50	1.2.4- مراحل عملية تقييم المخاطر
51	3.4- الأنشطة الرقابية
52	1.3.4- عمليات فحص الأداء
53	2.3.4- معالجة البيانات
53	3.3.4- إجراءات الرقابة المادية
53	4.3.4- فصل المهام
54	4.4- نظام المعلومات والاتصال
56	1.4.4- المجموعة المستندية
56	2.4.4- المجموعة الدفترية
56	3.4.4- دليل الحسابات
56	4.4.4- مجموعة التقارير والقوائم المالية
57	5.4- المتابعة
62	III- المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية وفعاليتها
62	1- المسؤوليات تجاه نظام الرقابة الداخلية

62	1.1- الرقابة الداخلية والإدارة
63	1.2- مسؤولية المدقق الخارجي
65	1.2.1- بالنسبة للرقابة الإدارية
65	2.2.1- بالنسبة للرقابة المحاسبية
65	3.2.1- بالنسبة للضبط الداخلي
66	3.1- مسؤولية المدقق الداخلي
66	2- فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة
68	1.2- الاعتبارات المتعلقة بإعداد تقارير فعالية أنظمة الرقابة الداخلية
68	1.1.2- تحديد مقاييس تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
70	2.1.2- تحديد محتويات التقرير عن فعالية نظام الرقابة الداخلية
71	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: المحاسبة الإبداعية ومساهمة الرقابة الداخلية في الحد من ممارساتها
73	تمهيد
74	I - ماهية المحاسبة الإبداعية
74	1- نشأة المحاسبة الإبداعية
75	2- تعريف المحاسبة الإبداعية
78	3- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية
78	1.3- تضارب المصالح
81	2.3- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية
82	3.3- حرية التقديرات المحاسبية
84	4.3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية
84	4- دوافع المحاسبة الإبداعية
84	1.4- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق
84	2.4- زيادة مكافآت الإدارة
85	3.4- التهرب الضريبي
86	4.4- اعتبارات الأرباح
86	5.4- التأثير على أسعار الأسهم
86	6.4- تأخير نشر المعلومات
87	7.4- غايات التصنيف المهني

87	8.4- التغيير في الإدارة
87	9.4- الوصول لمستويات التوقعات الداخلية والخارجية
87	10.4- تحجيم التكاليف السياسية
88	11.4- تقليل احتمالية الإخلال بشروط الاقتراض
90	II - الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، تقنياتها في القوائم المالية ونماذج الكشف عنها
90	1- أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
90	1.1- أساليب المحاسبة الإبداعية في جدول حساب النتائج (قائمة الدخل)
90	1.1.1- التلاعب في الإيرادات
93	2.1.1- التلاعب في المصاريف
98	2.1- أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية (قائمة المركز المالي)
99	1.2.1- التلاعب في الأصول
106	2.2.1 التلاعب في الخصوم
109	3.1- ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)
111	2- نماذج قياس المحاسبة الإبداعية وفق مدخل المستحقات
113	1.2- نموذج (Healy, 1985)
114	2.2- نموذج (Jones, 1991)
115	3.2- نموذج جونز المعدل (The modified Jones model, 1995)
116	4.2- النموذج القطاعي (The industry model)
117	3- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
120	III- مساهمة الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
120	1- العلاقة بين الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة الإبداعية
122	2- دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
123	1.2- أنشطة التدقيق الداخلي المرتبطة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
124	2.2- أبعاد جودة التدقيق الداخلي ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
125	1.2.2- دور بعد الاستقلالية والموضوعية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
127	2.2.2- دور بعد الكفاءة المهنية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
127	3- دور لجان التدقيق في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها
129	1.3- النشاطات التي تمارسها لجنة التدقيق والتي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
130	1.1.3- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها

131	2.1.3- الإشراف على التدقيق الداخلي والخارجي
133	3.1.3- الإشراف على نظام الرقابة الداخلية
133	2.3 العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية
134	1.2.3- استقلالية أعضاء لجنة التدقيق
135	2.2.3- الخبرة المالية والمحاسبية للجنة التدقيق
135	3.2.3- حجم لجنة التدقيق
136	4.2.3- عدد اجتماعات لجنة التدقيق
136	4- دور مجلس الإدارة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
138	1.4- العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية
139	1.1.4- العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية
140	2.1.4- العلاقة بين حجم مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية
141	3.1.4- العلاقة بين ازدواجية دور الرئيس التنفيذي والمحاسبة الإبداعية
142	4.1.4- العلاقة بين نشاط مجلس الإدارة والمحاسبة الإبداعية
144	5- إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
144	1.5- الأخلاقيات المهنية، المفهوم والأهمية
146	2.5- أهمية الأخلاقيات
146	3.5- أخلاقيات المحاسبة
149	4.5- السلوك الأخلاقي ودوره في تدعيم الرقابة الداخلية
150	5.5- تعظيم مفاهيم أخلاقيات مهنة المحاسبة لتقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية
152	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: دراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية في بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
154	تمهيد
155	I - الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
155	1- أهداف الدراسة الميدانية
155	2- مجتمع الدراسة وعينتها
156	3- أساليب ومصادر جمع البيانات
156	1.3- مصادر جمع البيانات
157	2.3- أداة الدراسة

158	4- أساليب المعالجة الإحصائية
160	II - عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات
160	1- صدق أداة الدراسة وثباتها
160	1.1- صدق أداة الدراسة
160	2.1- ثبات أداة الدراسة
162	2- تحليل الخصائص الديموغرافية للمجيبين عن أسئلة الاستبيان
163	1.2- العمر
163	2.2- الجنس
163	3.2- المؤهل العلمي
163	4.2- التخصص
164	5.2- سنوات الخبرة
164	3- اختبار صحة الفرضيات ومناقشة النتائج
164	1.3- اختبار التوزيع الطبيعي
165	2.3- اختبار صحة الفرضيات
165	1.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى
181	2.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية
184	3.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثالثة
187	4.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الرابعة
189	5.2.3- اختبار صحة الفرضية الرئيسية الخامسة
196	III- قياس مدى ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج جونز المعدل
196	1- الطريقة والإجراءات
196	1.1- مجتمع وعينة الدراسة
196	2.1- نموذج قياس المحاسبة الإبداعية
197	3.1- خطوات تطبيق نموذج جونز المعدل لقياس المحاسبة الإبداعية
198	2- عرض وتحليل النتائج
198	1.2- تحليل النتائج المتعلقة بالمستحقات الاختيارية خلال الفترة (2017-2019)
201	2.2- تقرير مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2017-2019)
203	3.2- اختبار معنوية ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2017-)

	(2019)
206	خلاصة الفصل الثالث
208	خاتمة عامة
219	قائمة المراجع
235	قائمة الجداول والأشكال
239	الملاحق
262	فهرس المحتويات

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل بيئة الأعمال الجزائرية. من أجل تحقيق ذلك، فقد تم تحديد ثلاثة أهداف فرعية أساسية تشمل التعرف على مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير مكونات الرقابة الداخلية، وعلى مدى ممارسة هذه المؤسسات لأساليب المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، واختبار مدى تأثير مستوى تطبيق الرقابة الداخلية على المحاسبة الإبداعية. بغية تحقيق هذه الأهداف، تم تطوير استبيان وتوزيعه على 120 مدقق داخلي وخارجي بولاية سطيف، كما تم اعتماد نموذج جونز المعدل لاختبار مدى ممارسة مؤسسات عينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية.

أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة كان عاليا جدا، وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات كانت منخفضة جدا، في حين لم تظهر النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمتغير الرقابة الداخلية بأبعاده الخمسة مجتمعة على ممارسات المحاسبة الإبداعية. وفي ضوء هذه النتائج تم صياغة بعض الاقتراحات لتحسين وتعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

كلمات مفتاحية: رقابة داخلية، محاسبة إبداعية، مكونات الرقابة الداخلية، مدقق داخلي، مدقق خارجي

Abstract:

This study aims to investigate the role of internal control in limiting the creative accounting practices in the Algerian context. To do so, three major sub-objectives have been determined including identifying the level of internal control components application by Algerian companies, the level of creative accounting practices in the financial statements in such companies as well, and testing the relationship between internal control requirements and creative accounting. To achieve these objectives, a questionnaire has been developed and distributed to 120 internal and external auditors in the Wilaya of Sétif, moreover, Modified Jones Model has been used to test the creative accounting practices in the sample.

The research findings have shown a higher level of internal control requirements application; however, the creative accounting practices are lower. While the results have shown the absence of the significant relationship between the internal control variable and creative accounting practices. Under the light of these results, recommendations have been made to improve the internal control systems efficiency in Algerian companies.

Keywords: Internal Control, Creative Accounting, Components of Internal Control, Internal Auditor, External Auditor