

دور جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية

The Role of Internal Audit Quality in Reducing Creative Accounting Practices in Light of International Auditing Standards

ساعد بخوش حسينة^{1*}، بوظاعة محمد²

¹ المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف (الجزائر)، h.saadbekhouche@centre-univ-mila.dz

² المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف (الجزائر)، m.boutellaa@centre-univ-mila.dz

النشر: 2021/09/30

القبول: 2021/06/28

الاستلام: 2021/05/22

ملخص:

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية الدولية من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة في الجزائر، ولتحقيق غايات الدراسة تم تصميم استبيان بالاستفادة من الأدبيات السابقة المشابهة، وتوصلت الدراسة الى ان هناك أثر ايجابي ومعنويا احصائيا لجودة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وان جودة التدقيق الداخلي في غياب معايير التدقيق الداخلية يؤثر بفاعلية مقارنة مع تطبيق معايير التدقيق الداخلي من وجهة نظر مفردات العينة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، جودة التدقيق الداخلي، المحاسبة الإبداعية، معايير التدقيق الداخلية الدولية

رموز jel: M42، M41.

Abstract:

The study aimed to identify the impact of the quality of internal auditing in limiting creative accounting practices in light of international internal auditing standards from the point of view of practitioners of the profession of auditing and accounting in Algeria, and to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed based on similar previous literature. The study found that there is a positive and significant statistical impact of the quality of auditing in reducing creative accounting practices, and the quality of internal auditing in the absence of internal auditing standards affects massively compared to the application of internal auditing standards from the point of view of the vocabulary of the sample

Keywords: :Internal audit, Creative Accounting, Internal audit quality, International internal auditing standards.

(JEL) Classification : M42، M41.

1. مقدمة:

بعد سلسلة الازمات والاضطرابات التي عصفت بمعظم الشركات العالمية نتيجة التلاعبات التي انتهجتها ادارات هذه الشركات رغبة منها لتحقيق مصالحها الخاصة عن طريق اللجوء الى ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك عنصري المرونة والاختيار في المبادئ والمعايير المحاسبية، كل ذلك أدى زيادة اهتمام الفكر المحاسبي بترسيخ قواعد واخلاقيات المهنة وكان من ضمن هذه الاهتمامات تطوير التدقيق الداخلي الذي يعتبر بمثابة صمام الامان للقوائم المالية ووسيلة هامة في دعم الرقابة ومؤشرا في تحقيق اهداف وغايات الشركة مما يساعدها في تصحيح مسارها واتخاذ القرارات المناسبة، لذلك اصبح من الضروري وجود معايير دولية تحكم عملية التدقيق وتعمل على ترشيد الممارسات العملية لها.

1.1. إشكالية البحثية:

ومن هذا المنطلق يمكننا طرح اشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

هل يوجد أثر لجودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق

الداخلية الدولية؟

2.1. فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لتوجهات مفردات العينة الى الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية تعزى لمتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي والخبرة

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية.

الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل معايير التدقيق الداخلية وتنفرع كالاتي:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لنزاهة وسرية المدقق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل معايير التدقيق الداخلي.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لاستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل معايير التدقيق الداخلي.

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لكفاءة المدقق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل معايير التدقيق الداخلي.

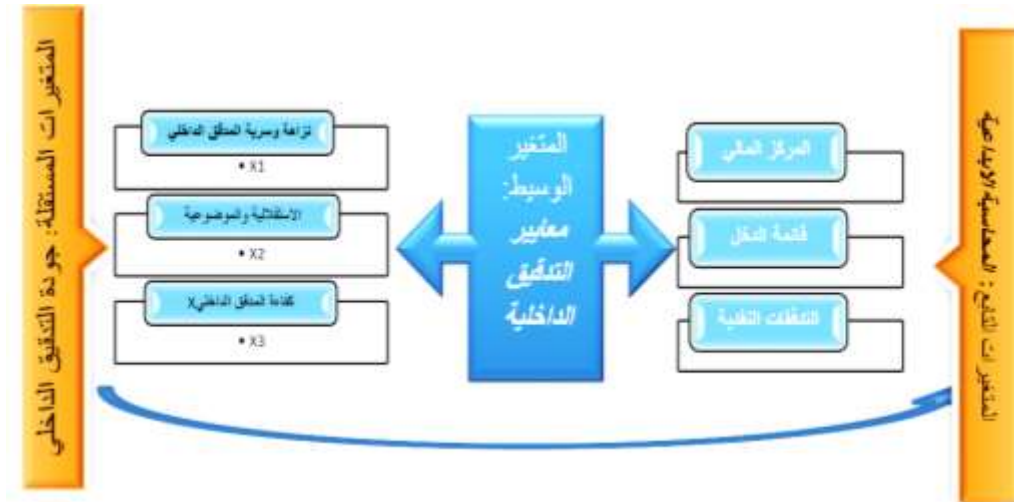
3.1. أهداف الدراسة:

- تكوين إطار معرفي جامع وشامل لاهم متغيرات الدراسة والتي من شأنها بناء الإطار التطبيقي
- التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية.
- التعرف على أثر خصائص المدقق (السرية والموضوعية، الكفاءة، الاستقلالية) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية

4.1. متغيرات الدراسة

يتمثل المتغير التابع في الحد من المحاسبة الإبداعية أما المتغير المستقل يتمثل في جودة التدقيق الداخلي مع إدراج متغير وسيط يتعلق بمعايير التدقيق الداخلية الدولية، ويمكن توضيح النموذج المقترح للدراسة بشكل أكثر تفصيلا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): يوضح النموذج الفرضي للدراسة.



المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى بعض الدراسات السابقة.

5.1. الدراسات السابقة

دراسة مصاروة، 2016، بعنوان اثر جودة التدقيق الداخلي في العلاقة بين ادارة المخاطر المؤسسية واداء الشركات الصناعية المساهمة العمة الاردنية" هدفت هذه الدراسة الى بيان اثر جودة التدقيق الداخلي في

العلاقة بين ادارة المخاطر المؤسسية بمكوناتها، وتوصلت الدراسة الى وجود اثر لإدارة المخاطر المؤسسية بمكوناتها على اداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية وكذلك توصلت الدراسة الى وجود اثر ايجابي لجودة التدقيق الداخلي على العلاقة بين ادارة المخاطر واداء الشركات الصناعية العامة الاردنية. دراسة الشمري، 2018، بعنوان اثر الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية على التدقيق التشغيلي في الشركات المساهمة الكويتية: هدفت الدراسة الى معرفة اثر التزام الشركات المساهمة الكويتية بتطبيق معايير التدقيق الدولية وتشمل معايير الصفات ومعايير الاداء على التدقيق التشغيلي وتوصلت الدراسة الى التزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بتطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية وبدرجة متوسطة ايضا وانه يوجد اثر للالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية على التدقيق التشغيلي وقلة الحاصلين على شهادة ممارسة مهنية من المدققين الداخليين وكذلك نقص التدريب.

6.1. الإطار النظري للدراسة :

في هذا الجانب سنتطرق الى الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة والمتمثلة في المحاسبة الإبداعية وجودة التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلية الدولية.

2. المحاسبة الإبداعية (مفهومها، العوامل المساعدة على ظهورها)

1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

اهتم العديد من المفكرين والمحللين في مجال المحاسبة بدراسة ظاهرة المحاسبة الإبداعية وتحليلها الا انه لم يتم الاجماع على وضع تعريف موحد لها، حيث يعتبر المفكر الانجليزي Ian Griffiths اول من استخدم هذا المصطلح 1986 في كتابه بعنوان "المحاسبة الإبداعية" حيث عرفها بأنها "مجملة الاجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من ارباحها او زيادتها من خلال حسابتهم التي يتم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم باعتبارها عملية خداع كبرى (بوكتير و عواد ، 2014)، اما كمال عبد الناصر فيرى بأنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الى ما يرغب المعدون من خلال الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها او جميعها" (naser & pendlebury, 1992)، عرفتھا (Diana batiavia): "هي مجموعة الخطوات والآليات التي خلقتها المنظمات الاقتصادية التي تتيح للإدارة تغيير النتائج المالية او البيانات المالية من خلال استغلال

الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية دون الابتعاد عن القوانين او المتطلبات المالية" (batiavia, 2008)

ومن خلال التعريفات السابقة توصل الباحثين الا انه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على انها مجموعة الاجراءات والاساليب التي يستخدم فيها محاسبو الشركات معرفتهم للتلاعب بالأرقام المالية واطهار القوائم المالية حسب مايرغبون به مستغلين بذلك الثغرات في القوانين والبدائل المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية.

2.2. العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة الإبداعية الى تظليل المستخدمين لقبول الصورة التي يفضل معدو الحسابات رؤيتها

(Ijeom, N; Aronu, C, 2013)؛ حيث اظهرت مجموعة الدراسات ان هناك مجموعة من الدوافع

والاسباب المتضافرة التي ساهمت في بروزها وهي

- حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية: في بعض الاحيان تسمح قواعد المحاسبة للشركة الاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في اعداد قوائمها المالية حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المختلفة وذلك بما يتناسب مع اهداف ورغبات الشركة ويعطي الصورة الافضل لأدائها (Amat, Blake, & Dowds)
- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بهدف الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا، والمحاسب المبدع يمكنه التلاعب بتقدير العمر الانتاجي للأصل ، او في تقدير قيمة الخردة بهدف التلاعب بمصروف الإهلاك السنوي من حيث تخفيضه أو تضخيمه وبالتالي التأثير في نتيجة اعمال المنشأة (لعجوني، 2014، 2015)
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ العمليات الحقيقية الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها و ذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة (ضويفي و محمودي، 2018)

3. جودة التدقيق الداخلي ومعايير التدقيق الداخلية الدولية

تتعرض جودة التدقيق الداخلي على الخصائص التي يجب ان تتميز بها المعلومات المحاسبية مما يؤدي الى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية والمسؤولين في اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات (حامد العبدلي، 2012)

1.3 جودة التدقيق الداخلي

اهتمت العديد من الدراسات على مستوى منظمات مهنية او دراسات وبحوث اكايدمية بتحديد مفهوم جودة التدقيق الداخلي (بويش السعيد، 2015)، حيث عرفها (Dittenhofer) "في انها قدرة المدققين على تحقيق الاهداف المرجوة داخل الشركة" (Sakour & Laila, 2015)، أما (Dsilva and Ridley) فعرفها بأنها "مجموعة من الضوابط المتمثلة في مراجعة وتحليل طبيعة وفعالية الضوابط الرقابية داخل منشأة الاعمال، والتأكد من مدى فعاليتها في عملية ضبط وإدارة المخاطر و حماية اصول المنشأة" (برهوم، 2018)

3.3 المعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي

تعتبر معايير التدقيق الداخلي الدولي دليل ارشادي للتطبيق المحاسبي والممارسات العملية لوظيفة التدقيق الداخلي، والمتمثلة في البيانات الادارية الصادرة عن الهيئة المهنية المحاسبية فيما يتعلق بنوع محدد من العمليات المحاسبية او التدقيقية، او الاحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة وبيان نتائج اعمالها (الشرابي، 2018)العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الداخلي

4. الجانب التطبيقي

1.4. طريقة جمع البيانات:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على أثر جودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية في ظل معايير التدقيق الداخلية. في الجزائر. قام الباحثين ببناء وتصميم استبيان الدراسة بالاستفادة من الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال في الحقل الأكاديمي والمهني. وقد أشتمل الاستبيان على جزأين: يستخدم الجزء الأول في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين (كالجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة.....)، أما الجزء الثاني من الاستبيان فقد أحتوى ثلاث محاور رئيسية يضم المحور الأول الفقرات [1-18] تعبر عن متغير المحاسبة الإبداعية. أم المحور الثاني والمتعلق بجودة التدقيق الداخلي ضم الفقرات [19-32]، في حين المتغير الوسيط الخاص بمعايير التدقيق الداخلي

فشملت العبارات [33-42]، وقد تم استخدام مقياس (likert) ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان.

2.4. صدق وثبات أداة الدراسة :

للتأكد من صدق وثبات الاستبانة وقياس درجة الاتساق الداخلي بين فقراتها، قام الباحثان باستعمال معامل ألفا كرومباخ، وكانت النتائج المتحصل عليها كما يبينها الجدول أسفله، حيث يتضح أن معامل الثبات العام بالنسبة للاستبيان كان مرتفعاً وبلغ (0.94)، كما بلغ معامل الثبات لمحور المحاسبة الابداعية (0.93)، أما معامل الثبات لمحوري معايير التدقيق الداخلية وجودة التدقيق الداخلي فقد بلغا على التوالي (0.69 و 0.92) وهذا يدل على أن الاستبيان بجميع محاوره يتمتع بدرجة عالية من الثبات، ويمكن الاعتماد عليه لإجراء الدراسة الميدانية.

الجدول رقم (01): معاملات ألفا كرومباخ الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان وبالنسبة للمتوسط الكلي.

		ألفا كرومباخ	المحاور
	المتوسط لكلي		
معامل بيرسون	0.865	0.932	المحاسبة الابداعية
القيمة الاحتمالية	0.000		
معامل بيرسون	0.648	0.698	معايير التدقيق الداخلية
القيمة الاحتمالية	0.000		
معامل بيرسون	0.868	0.920	جودة التدقيق الداخلي
القيمة الاحتمالية	0.000		
معامل بيرسون	1.000	0.941	المتوسط لكلي
القيمة الاحتمالية			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 24.

كما يتضح من الجدول أن كل محاور الاستبانة مرتبطة مع المتوسط الكلي بدرجة ارتباط إيجابية عالية تتراوح ما بين (0.64 و 0.86) وهي ذات دلالة إحصائية، وبالتالي فهي ذات صدق عال. وهو ما يعني أن محاور الاستبانة قادرة على قياس ما صممت من أجله.

3.4. الأدوات الإحصائية المستخدمة والمقاييس المستخدمة:

قصد معالجة المعطيات المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية وهي: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرومباخ، الارتباط الخطي، التكرارات

والنسب المئوية بالإضافة الى اختبارات التوزيع الطبيعي، ويهدف التأكد من جودة النموذج المعد للدراسة ومناقشة الفرضيات المطروحة من خلالها تم الاعتماد على منهجية تحليل المسار وقد تم إعطاء أوزان للمتوسط الحسابي وفق مقياس ليكارث الخماسي.

4.3. وصف عينة الدراسة:

الجدول رقم (02): الإحصاءات الديموغرافية لعينة الدراسة.

المؤهل العلمي		جنس المبحوث	
النسبة	الفئة	النسبة	النسبة
ليسانس	22	ذكر	70
ماستر	41	انثى	30
ماجستير	8	عدد سنوات الخبرة	
دكتوراه	25	[1-5]سنوات	21
شهادة اخرى	4	[6-15]سنة	49
		[16-25]سنة	16
		اكثر من 25 سنة	14

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS v 24.

بالرجوع الى الجدول أعلاه يظهر ان غالبية أفراد العينة ذوي مستوى تعليمي عالي ماستر 41% والحاصلون على شهادة الدكتوراه بنسب 25% الأمر الذي يعكس قدرتهم على فهم كل الأسئلة المطروحة في الاستبيان، اما بخصوص نوع المبحوث فيظهر أن غالبية ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عام من الذكور.

5. عرض النتائج ومناقشتها:

1.5. عرض وتحليل النتائج المتعلقة باستجابة المبحوثين تجاه محاور الدراسة:

- محور الحد من المحاسبة الإبداعية: يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي لنظرة المبحوثين حول الحد من المحاسبة الإبداعية كان مرتفعا (3,55) بانحراف معياري منخفضا نسبيا (0,10) الامر الذي يدل على عدم تشتت إجابات المبحوثين تجاه هذا المحور ووجود توافق شبه تام لرؤيتهم حول فقرات المحور الأول، وقد أظهرت نتائج تبويب البيانات أن أراء عينة الدراسة كان اغلبها ذو مستوى عال ودرجة مرتفعة، وقد احتلت الفقرة رقم (7) المرتبة الأولى تغير المؤسسة في طريقة الامتلاك حسب الظروف والاهداف المرغوبة " بمتوسط حسابي بلغ (4,09) ، في حين جاءت الفقرة رقم (12) يتم رسملة المصروفات التي لا

تطبق عليها شروط الرسملة مثل مصروفات البحث والتطوير او مصاريف الصيانة " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.24) وانحراف معياري (0.11)، اما فيما يخص ابعاد هذا المحور فيتصدما بعد المركز المالي بوسط حسابي المحور الثاني: بالنسبة لمحور معايير التدقيق الداخلية بلغ المتوسط له (4.002) بدرجة مرتفعة وبانحراف معياري منخفض نسبيا (0,104)، وقد احتلت الفقرة رقم (37) المرتبة الأولى في هذا المحور " تعمل المعايير الداخلية للتدقيق على تدعيم العلاقات بين المدققين الداخليين " بمتوسط حسابي بلغ (4.32)، في حين جاءت الفقرة رقم (42) " تعمل معايير التدقيق الداخلي على اقتراح محاور التكوين وتحسين مستوى التدقيق الداخلي " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.42) وانحراف معياري (0.104). (3.60) وهو ما يدل على.. ، يليه لبعده التدفقات النقدية وأخير بعد قائمة الدخل

- المحور الثاني: بلغ المتوسط الحسابي لمحور جودة التدقيق الداخلي (3,87) بدرجة مرتفعة وبانحراف معياري منخفض نسبيا (0,104)، وقد احتلت الفقرة رقم (29) المرتبة الأولى في هذا المحور " المام المدقق الداخلي بمواضيع الاقتصاد والضرائب والقانون يسمح له بالحد من المحاسبة الإبداعية " بمتوسط حسابي بلغ (4.01). يمكن إضافة تعليق، في حين جاءت الفقرة رقم (30) " يقوم المدقق الداخلي بتأدية مهامه بموجب معايير التدقيق الداخلية مما يسمح له بالحد من المحاسبة الإبداعية " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.69) وانحراف معياري (0.107).

- المحور الثالث: - المحور الثاني: بالنسبة لمحور معايير التدقيق الداخلية بلغ المتوسط له (4.002) بدرجة مرتفعة وبانحراف معياري منخفض نسبيا (0,104)، وقد احتلت الفقرة رقم (37) المرتبة الأولى في هذا المحور " تعمل المعايير الداخلية للتدقيق على تدعيم العلاقات بين المدققين الداخليين " بمتوسط حسابي بلغ (4.32)، في حين جاءت الفقرة رقم (42) " تعمل معايير التدقيق الداخلي على اقتراح محاور التكوين وتحسين مستوى التدقيق الداخلي " في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.42) وانحراف معياري (0.104)

2.5. اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة:

قبل البدء في اختبار الفرضيات وتقدير نموذج الدراسة وتطبيق الاختبارات الإحصائية (المعملية) وجب توفر شرط التوزيع الطبيعي للبيانات وسيتم في هذه المرحلة اعتماد اختبار Kolmogorov-Smirnov للتوزيع الطبيعي الخاص بكل محور كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاو الاستبيان.

المحاو	Kolmogorov-Smirnov		
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	Sig.
الحد من المحاسبة الإبداعية	0.921	100	0.081
معايير التدقيق الداخلية	0.938	100	0.200
جودة التدقيق الداخلي	0.933	100	0.190

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS v24.

من خلال الجدول أعلاه فان القيمة الاحتمالية SIG لاختبار (Shapiro-Wilk) بالنسبة للمحاو الثلاث أكبر من 0.05 وبالتالي يمكن قبول فرض العدم ورفض الفرضية البديلة والتي تنص على ان البيانات لا تتبع توزيع طبيعي.

6. مناقشة فرضيات الدراسة:

1.6. الفرضيات الرئيسية الأولى والثانية

الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لتوجهات مفردات العينة الى الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية تعزى لمتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي والخبرة).

بالنظر الى الملحق رقم (3) فان القيم الإحصائية لفيشر الخاصة بتحليل التباين الأحادي تبعا لمتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي، والخبرة) بلغت على التوالي: $(F_stat = (0.84; 0.88; 0.92))$ ، وهي غير دالة من الناحية الإحصائية على اعتبار أن القيم الاحتمالية المرتبطة بها أكبر من القيمة الحرجة (0.05) وبالتالي يمكن قبول الفرضية الصفرية الأولى التي تنص على غياب الفروقات في توجهات مفردات العينة للحد من المحاسبة الإبداعية تعزى الى المتغيرات الديموغرافية

الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية. باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS تم تقدير العلاقة الانحدارية البسيطة بين متغيري جودة التدقيق الداخلي والحد من المحاسبة، وفيما يلي ملخص لاهم نتائج تقدير نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين سالف الذكر باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية.

- الفرضية الرئيسية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية.

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تقدير العلاقة الانحدارية البسيطة بين متغيري جودة التدقيق الداخلي والحد من المحاسبة، وفيما يلي ملخص لاهم نتائج تقدير نموذج الانحدار البسيط بين المتغيرين سالف الذكر باستخدام طريقة المربعات الصغرى العادية.

الجدول رقم (04): نتائج تحليل نماذج الانحدار البسيط.

النموذج الاول	معامل ارتباط بيرسون	معامل التحديد	إحصائية فيشر	Sig.
	0.53	0.28	39.81	0.000
	الثابت	المعاملات المقدره	إحصائية ستودنت	القيمة الاحتمالية
		1.508	4.577	0.000
	جودة التدقيق الداخلي	0.527	6.31	0.000

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS v24.

من خلال الجدول رقم (4) فقد بلغ معامل الارتباط الخاص بالنموذج الأول $r=0.53$ أي هناك ارتباط موجب ومتوسط نسبيا بين المتغير التابع والمتغير المستقل ، بالإضافة الى ان نتائج تحليل التباين لاختبار (ANOVA) تبين ان العلاقة بين المتغيرين وفي النموذج محل الدراسة هي علاقة خطية وهذا لان قيمة $(F-stat)_1=39.81$ وقيمتها الاحتمالية اقل من (0.05) وبعبارة اخرى توجد علاقة خطية ذات دلالة احصائية بين كل متغيرين على حدى ، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.28) وبالتالي فان المتغير المستقل يساهم في تفسير تغيرات متغير الحد من المحاسبة الإبداعية بنسبة (28%) من جهة ثانية نلاحظ ان معاملات النموذج المقدر (الميل بشكل خاص) معنوية احصائيا لان قيمة (sig=0.00) لإحصائية ستودنت اقل من القيمة الحرجة 0.05.

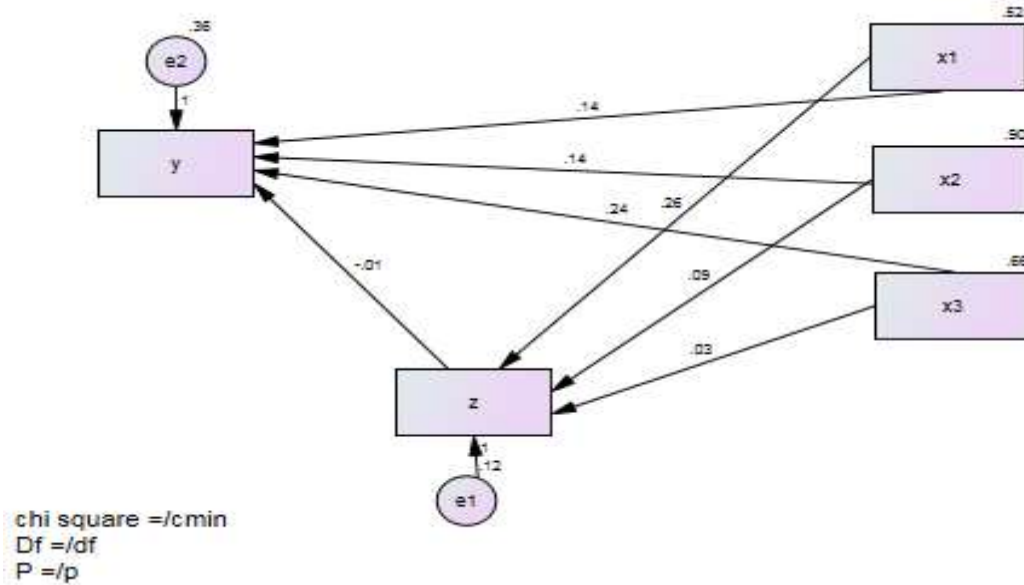
وكخلاصة لكل ما سبق ذكره فيمكن القول بوجود أثر إيجابي ومعنوي إحصائيا لمتغير جودة التدقيق الداخلي (X) في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر المدققين والمحاسبين الذين شملتهم الدراسة، باعتبار أنّ معلمة الميل موجبة (0.527) أي كلما زادت جودة التدقيق الداخلي أدى ذلك الى الزيادة في قدرة المؤسسة من الحد في ممارسات المحاسبة الإبداعية بـ 0.52% ، وبناءً على ما تقدم يمكن أن نقبل فرضية العدم القائلة بان: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية.

2.6. اختبار الفرضيات الرئيسية الثالثة:

في هذه المرحلة سيتم مناقشة الفرضية الرئيسية الثالثة من خلال الإجابة على الفرضيات الفرعية لثلاث المكونة لها، وقد تم الاعتماد على منهج تحليل المسار بالاعتماد على الحزمة الملحقة (AMOS) لبرنامج SPSS والمتخصصة في هذا النوع من الدراسات التطبيقية والتي سيعمد الباحث من خلالها الى التأكد من مدى دقة وكفاءة النموذج المعد للدراسة لمناقشة الفرضيات الموالية:

بعد صياغة النموذج وتحديد إتجاه السببية بين متغيرات الدراسة والموضحة في الشكل رقم (01) الفرضية الرئيسية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$ لجودة التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل معايير التدقيق الداخلي، وفي ما يلي التمثيل البياني للمسار المعد للدراسة والمبني على أساس الادبيات التطبيقية السابقة:

الشكل رقم (02): التمثيل البياني لنموذج الدراسة باستخدام منهجية الدراسة.



المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 22.

بالقاء نظرة أولية على الشكل السابق يمكن أن نلاحظ أن الأثر في المسار من المتغير المستقلة (أبعاد جودة التدقيق الداخلي X) بإتجاه المتغير الوسيط (معايير التدقيق الداخلي Z) نحو متغير الحد من المحاسبة الإبداعية، أقل من الأثر الذي تم تسجيله في المسارات من المتغير المستقل (أبعاد جودة التدقيق الداخلي) بشكل مباشر نحو المتغير التابع الحد من المحاسبة الإبداعية، كما أن النموذج بشكل عام مقبول من الناحية الإحصائية، حيث بلغت قيمة إحصائية كيدو $\chi^2 = 165.316$ وهي معنوية إحصائياً لان القيمة

الاحتمالية للاختبار أقل من (0.05)، وفي ما يلي مجموعة من الاختبارات المتعلقة بالتحقق من جودة النموذج والمعنوية الإحصائية لمعاملات الأثر في كل مسارات النموذج.

الجدول رقم (05): مقدرات نموذج الدراسة ومعنويتها الإحصائية.

		Estimate	S.E.	C.R.	P
z <---	x2	0.086	0.037	2.307	0.021
z <---	x3	0.034	0.043	0.782	0.434
z <---	x1	0.263	0.049	5.366	***
y <---	z	-0.007	0.172	-0.04	0.968
y <---	x3	0.245	0.074	3.291	***
y <---	x2	0.143	0.065	2.191	0.028
y <---	x1	0.139	0.095	1.46	0.144
***اقل من 0.0001					

المصدر:

من خلال الجدول السابق يظهر ان غالبية المسارات المحددة في نموذج الدراسة تأثيرها معنوي من الناحية الإحصائية، باستثناء المسار من بعد (كفاءة المدقق الداخلي (x3 نحو المتغير الوسيط (معايير التدقيق الداخلي (z، والمسار من (y---z) بالإضافة الى المسار من البعد (نزاهة وسرية المدقق (x1 باتجاه متغير الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث أن القيم الاحتمالية الخاصة بكل المعلمات المقدره أكبر من القيمة الاحتمالية (0.05) عند مستوى المعنوية 5%، بالإضافة الى أن قيمة $CR < 1.946$ بالنسبة للمعلمات سالفه الذكر، في المرحلة الموالية سيتم التأكد من مجموعة من المؤشرات الإحصائية التي يمكن ان تؤكد كفاءة نموذج الدراسة إحصائياً.

بالنظر للملحق رقم (2) يمكن أن نلاحظ ان قيمة (CMIND = 165.316) وهي دالة إحصائياً وبالتالي فالنموذج ككل معنوي من الناحية الاحصائية، كما أن الملحق رقم (02) يظهر ان قيمة tucker-lwis (CFI=0.31) محصورة بين القيمتين (0 و 1) وبالتالي فقد أظهرت هذه المؤشرات أيضاً مدى كفاءة هذا النموذج المعد للدراسة، وقد تم التوصل لنفس النتيجة بناء على مؤشر (RMSEA=0.73) وهي قريبة للصفر، بشكل عام فالنموذج المعد للدراسة يتميز بقوة وكفاءة عالية ويمكن الاعتماد عليه في تحليل النتائج ومناقشة الفرضية الثالثة بدرجة ثقة مرتفعة.

وبناء على ما تقدم يمكن رفض الفرضية الرئيسية الثالثة اي ان جودة التدقيق الداخلي في ظل معايير التدقيق الداخلي لا يؤثر بشكل فعال على الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث جودة التدقيق الداخلي في غياب معايير التدقيق الداخلية يؤثر بفاعلية مقارنة مع تطبيق معايير التدقيق الداخلي من وجهة نظر مفردات العينة، وكنتيجة لذلك تم رفض الفرضيات الفرعية الثلاث

7. خاتمة:

من خلال الدراسة النظرية والميدانية نستنتج أن:

-المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي دون خرق القواعد والقوانين وذلك باستغلال الحرية الموجودة في اختيار السياسات المحاسبية.

-التدقيق الداخلي هو بمثابة صمام الامان للقوائم المالية ووسيلة هامة في دعم الرقابة الداخلية حيث تسمح جودته بتحقيق الاهداف المرجوة والمرغوبة للشركة.

-معايير التدقيق الداخلي الدولي هي دليل ارشادي للتطبيق المحاسبي والممارسات العملية لوظيفة التدقيق الداخلي.

-يوجد أثر ايجابي ومعنويا احصائيا لجودة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية، أي كلما زادت جودة التدقيق الداخلي أدى ذلك الى الزيادة في قدرة المؤسسة من الحد في ممارسات المحاسبة الإبداعية

-جودة التدقيق الداخلي في غياب معايير التدقيق الداخلية يؤثر بفاعلية مقارنة مع تطبيق معايير التدقيق الداخلي من وجهة نظر ممارسي مهنة التدقيق والمحاسبة.

التوصيات :

-تعزيز الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي والرفع من جودته

-العمل على متابعة ومواكبة تطورات معايير التدقيق الداخلية

-المام المدققين الداخليين بأساليب المحاسبة الإبداعية وطرق الحد منها

-اجراء دراسات مشابهة في هذا الموضوع

8. قائمة المراجع:

- Ijeom, N; Aronu, C. (2013). *The contribution of creative Accounting on Economic Development*, 9(4). International Journal Scientific and Engineering Research.

- Amat, O., Blake, j., & Dowds, j. (n.d.). The Ethics of Creative Accounting. *journal of Economics Literature classification;M41*, p. 6.
 - batiavia, d. (2008). Is creative occounting a from of manipulation. p. 937.
 - Holda, A., & Staszal, A. (2016). Definitions,perception and functioning of creative Accounting in the theory and practice of different languages countries and parts of the world. *China-USA business, 15(5)*, p. 209.
 - naser, k., & pendlebury, m. (1992). A not on use of creative occounting. 24, p. 114.
 - Sakour, A. S., & Laila, N. H. (2015). Internal Audit Effectiveness in Libyan Public Enterprises: An Approoach to the Devellopment of aTheoretical Framewok. *Global Business and management Research:An Inernational jornal*.
 - Sakour, Abdelwahab Sassi; Laila, Nur Hidayah. (s.d.). *Internal Audit Effectiveness in Libyan Public Enterprises: An Approoach to the Devellopment of aTheoretical Framewok*.
 - اصال سلمان سالم لعلجوني. (2014،2015). دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الاردنية -دراسة ميدانية، رسالة ماجستير. الأردن: جامعة جرش، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا .
 - الشرايري ه. م. (2018). اثر المتطلبات الاساسية للجنة بازل 3على جودة التدقيق الداخلي في البنوك التجارية العاملة في الاردن ،رسالة ماجستير .الأردن :جامعة ال البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية.
 - برهوم ف. ن. (2018). ثر جودة التدقيقالداخلي في الحد من مخاطر نظم المعلومات المحاسبية :الدور المعدل لرأس المال البشري، رسالة ماجستير .الأردن :جامعة البلقاء التطبيقية.
 - جبار بوكثير، و مصطفى عواد . (2014). اساليب المحاسبة الابداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية(01)، صفحة 66.
 - جمانة حنظل التميمي. (2012). دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة. مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الادارة والاقتصاد، 5(10).
 - حمزة ضويفي، و احمد محمودي. (مارس، 2018). دور حوكمة الشركات في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية والحد من الممارسات المحاسبية الابداعية. مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، 3. جامعة المسيلة
8. الملاحق:

الملحق الأول: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات المفردات.

المحور الأول					
الفقرة	الانحراف م	وسط حسابي	%	الترتيب	الاتجاه العام
1	0.089	3.770	75.4	2	مرتفع
2	0.103	3.490	69.8	10	مرتفع

					يقصد تخفيض الديون المشكوك في تحصيلها
3	0.115	3.460	69.2	12	مرتفع
					تقوم المؤسسة بتضمين البضاعة الراكدة والمتقادمة في كشوف الجرد السنوية دون الافصاح عنها
4	0.098	3.680	73.6	5	مرتفع
					تبالغ المؤسسة في تقييم الاصول الغير ملموسة بما يخالف القواعد المنصوص عليها
5	0.121	3.360	67.2	16	مرتفع
					لا تلتزم المؤسسة بتصنيف الاصول وفق المبادئ المتعارف عليها حيث تصنف الطويلة على انها قصيرة او العكس
6	0.100	3.640	72.8	8	مرتفع
					تلجأ الشركات الى قروض طويلة الاجل من اجل سداد قروض قصيرة الاجل بهدف تحسين نسب ربحيتها
7	0.089	3.830	76.6	1	مرتفع
					تغير المؤسسة في طريقة الاهتلاك حسب الظروف والاهداف المرغوبة
8	0.114	3.660	73.2	7	مرتفع
					تقوم المؤسسة بأجراء صفقات بيع وهمية في نهاية المدة والغائها في العام التالي
9	0.106	3.450	69	13	مرتفع
					تقوم المؤسسة بأجراء صفقات بيع حقيقية بشروط ميسرة بالمقارنة مع الصفقات العادية
10	0.095	3.560	71.2	9	مرتفع
					تقوم المؤسسة بالتغيير المتعمد والغير مبرر في تقييم المخزون وتسعيه
11	0.109	3.470	69.4	11	مرتفع
					تقوم المؤسسة بتسجيل الايراد بشكل سريع فيما يخص عمليات بيع لا تزال موضع شك
12	0.116	3.240	64.8	18	مرتفع
					يتم رسلة المصروفات التي لا تنطبق عليها شروط الرسلة مثل مصروفات البحث والتطوير او مصاريف الصيانة
13	0.093	3.750	75	4	مرتفع
					تقوم المؤسسة بنقل المصاريف الى فترات جارية او لاحقة بهدف تحقيق منافع قصيرة الاجل
14	0.118	3.430	68.6	15	مرتفع
					يتم توزيع الارباح مع وجود خسائر متراكمة لسنوات سابقة
15	0.111	3.440	68.8	14	مرتفع
					تقوم المؤسسة بالتلاعب في تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او تمويلية او العكس
16	0.095	3.750	75	3	مرتفع
					تصنف المؤسسة مقبوضات الفوائد على انها تدفقات تشغيلية

17	تقوم المؤسسة بتخفيض مكاسب بيع الاستثمارات بهدف التهرب جزئياً من الضرائب	0.100	3.630	72.6	6	مرتفع
18	تقوم المؤسسة بتصنيف المبالغ النقدية من السحب على المكشوف على انها تدفقات	0.117	3.310	66.2	17	مرتفع
	المتوسط العام	0.105	3.551	الاتجاه العام		مرتفع
المحور الثاني						
19	التزام المدقق الداخلي بالأمانة والموضوعية في ادائه لمهامه يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.089	3.880	77.6	7	مرتفع
20	تجنب المدقق الداخلي الممارسات التي تخالف القانون او تسيئ لمهنته يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.083	3.980	79.6	3	مرتفع
21	حرص المدقق الداخلي على تحقيق الاهداف الشرعية والقانونية للشركة التي يعمل بها يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.093	4.000	80	2	مرتفع
22	حرص المدقق الداخلي على تجنب الانخراط في الاعمال المتنافية مع مهنة التدقيق	0.111	3.780	75.6	11	مرتفع
23	المام المدقق الداخلي بالقوانين والتشريعات المتصلة بمهنة التدقيق يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.094	3.950	79	4	مرتفع
24	حرص المدقق الداخلي عل حماية المعلومات التي يحصل عليها اثناء انشطته مما يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.124	3.900	78	6	مرتفع
25	حيادية المدقق الداخلي واستقلاليته في تفكيره يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.106	3.950	79	5	مرتفع
26	حرص المدقق الداخلي على اوصول المعلومات الى اصحاب المصالح تسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.115	3.760	75.2	13	مرتفع
27	تجنب المدقق الداخلي المشاركة في الانشطة التي تؤثر على قراراته يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.115	3.860	77.2	9	مرتفع
28	حرص المدقق الداخلي على تحرره من التبعية الفكرية للادارة يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.114	3.870	77.4	8	مرتفع
29	المام المدقق الداخلي بمواضيع الاقتصاد والضرائب والقانون يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	0.098	4.010	80.2	1	مرتفع
30	قيام المدقق الداخلي بتأدية مهامه بموجب معايير التدقيق	0.107	3.690	73.8	14	مرتفع

					الداخلية مما يسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية	
31	مرتفع	12	75.6	3.780	0.103	يسعى المدقق الداخلي الى التحسين المستمر لمهارته وخبرته
32	مرتفع	10	76.6	3.830	0.108	امتلاك المدقق الداخلي المهارات اللازمة للتعامل بالأنظمة المحاسبية تسمح له بالحد من المحاسبة الابداعية
	مرتفع	الاتجاه العام		3.878	0.104	المتوسط العام
المحور الثالث						
34	مرتفع	2	84.8	4.240	0.089	تعمل أنشطة التدقيق الداخلية على تعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلية
35	مرتفع	3	83.6	4.180	0.103	يقوم المدقق الداخلي من التأكد من مدى تطبيق النصوص القانونية والنظامية المفروضة على المؤسسة
36	مرتفع	5	80.4	4.020	0.115	يقوم المدقق الداخلي بتقييم مسار العمليات الادارية للتأكد من مدى انسجامها مع السياسات والخطط المرغوبة
37	مرتفع	1	86.4	4.320	0.098	يتم تحديد خدمات المدقق الداخلي والخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي بوضوح
38	مرتفع	8	75.8	3.790	0.121	يتم تحديد غرض ومسؤوليات نشاط التدقيق ضمن وثيقة رسمية
39	مرتفع	4	82	4.100	0.100	يقوم المدقق الداخلي بتحسين الجودة والتأكد من مدى توافقها مع العايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي
40	مرتفع	6	80	4.000	0.089	تقوم معايير التدقيق الداخلي على اقتراح محاور التكوين وتحسين مستوى التدقيق الداخلي
41	مرتفع	7	79	3.950	0.114	تسمح معايير التدقيق الداخلي من التأكد من ان اعمال التدقيق تتوافق مع اهداف وغايات نشاط التدقيق الداخلي
42	مرتفع	9	68.4	3.420	0.106	يرفع المدقق الداخلي انشطته الى مجلس الادارة
	مرتفع	الاتجاه العام		4.002	0.104	المتوسط العام

المصدر: مخرجات SPSS v 24.

الملحق الثاني: مؤشرات كفاءة نموذج الدراسة الخاصة بتحليل المسار.

CMIN					
Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	12.000	165.316	3.000	0.000	55.105
Saturated model	15.000	0.000	0.000		
Independence model	5.000	247.495	10.000	0.000	24.749
Baseline Comparisons					
Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	0.332	-1.227	0.336	-1.278	0.317
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
RMSEA					
Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE	
Default model	0.739	0.646	0.837	0.000	
Independence model	0.490	0.438	0.544	0.000	

المصدر: مخرجات برنامج AMOS V 24

الملحق الثالث: اختبارات الفروقات one way anova.

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
جنس المبحوث	Inter- groupes	7.876	39	0.202	0.923	0.599
	Intragroupes	13.124	60	0.219		
	Total	21.000	99			
المؤهل العلمي	Inter- groupes	52.146	39	1.337	0.883	0.656
	Intragroupes	90.814	60	1.514		
	Total	142.960	99			
عدد سنوات الخبرة	Inter- groupes	42.662	39	1.094	0.841	0.716
	Intragroupes	78.088	60	1.301		
	Total	120.750	99			