

دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة
على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين-

**The role of the external auditor's commitment to professional ethics to
reduce creative accounting practices "A study on a sample of auditors and
academics"**

عبد الوهاب نصرات¹، بالقاسم بن خليفة²

Abdelouahab Nesrat¹, Belgacem Benkhelifa²

¹جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية (الجزائر)،

nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz

²جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية (الجزائر)،

benkhelifa-belgacem@univ-eloued.dz،

تاريخ القبول: 2021-09-01

تاريخ الاستلام: 2021-02-02

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال توفر مجموعة من المبادئ الأخلاقية (النزاهة، الموضوعية، السرية، السلوك المهني)، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم تصميم استبيان وتوزيعه على مجموعة من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث تم توزيع 66 استبيان على عينة الدراسة، وتم استرجاع 47 استبيان صالحة لمعالجتها في البرنامج الإحصائي SPSS 25، حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود التزام من قبل المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة تمكنه من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كلمات مفتاحية: أخلاقيات المهنة؛ مراجع خارجي؛ محاسبة إبداعية.

تصنيف JEL: M41؛ M42.

Abstract :

The study aimed to know the role of adherence to the ethics of the auditing profession in limiting creative accounting practices, through the availability of a set of ethical principles (integrity, objectivity, confidentiality, professional behavior). To achieve the objectives of the study and test its hypotheses, a questionnaire was designed and distributed to a group of professionals and academics in the field of Accounting and auditing, where 66 questionnaires were distributed to the study sample, and 47 valid questionnaires were retrieved for processing in the SPSS 25 statistical program, as the study reached a set of results, the most important of which is the existence of a commitment by the external auditor in Algeria to the ethics of the profession that enables him to limit creative accounting practices.

¹ المؤلف المرسل: عبد الوهاب نصرات، nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz

Keywords : Professional ethics, External auditor, Creative Accounting.

Jel Classification Codes : M41, M42.

1. مقدمة:

إن الانهيارات المالية التي مست العديد من البلدان وخاصة المتطورة منها أدى ذلك إلى أن الهيئات والمنظمات الدولية تعطي الأهمية الكبرى حول دور أخلاقيات المهنة، والتي تعتبر وكأنها الرقابة الذاتية للفرد، حيث أن القوانين والأساليب لا تكفي للحد من الفساد الأخلاقي، حيث أنه ما حدث من انهيارات لشركات دولية عملاقة مثل شركة "Enron" في مجال الطاقة و شركة "World com" في مجال الاتصالات، وأيضا أكبر شركات التدقيق والمراجعة في العالم "أرثر أندرسون"، كل هذا سببه تورط القائمين على هذه الشركات في تلاعبات مالية، حيث كان لها الأثر السلبي على حقيقة ما تحويه قوائمها المالية من مبالغ صورية أدت إلى إفلاسها وفقدانها الثقة من قبل مستخدميها. وفي أعقاب هذه الانهيارات تم إصدار مجموعة من المواثيق الأخلاقية للمهنة متمثلة في قواعد السلوك المهني، وتم الاهتمام بصفة أكبر على حوكمة الشركات، خاصة بعد صدور قانون Sarbons-Oxly في سنة 2002 بأمریکا، حيث ظهرت عديد القوانين والتشريعات في دول العالم من اجل الحفاظ على ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة بكل استقلالية ونزاهة وموضوعية، وحتى لا يكون هناك تأثير سلبي على مخرجات العمل المحاسبي، من خلال الممارسات غير الأخلاقية التي ينتجها بعض الممارسين للمهنة، من خلال العمل على اختيار الأساليب والطرق المحاسبية، وكذلك إتباع الثغرات القانونية الموجودة في القوانين والتشريعات.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما تم سرده يمكن طرح إشكالية الدراسة كالتالي:

❖ هل هناك دور للمراجع الخارجي في الجزائر عند التزامه بأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية؟

الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ هل يوجد التزام لدى المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة؟
- ❖ هل هناك أساليب للمحاسبة الإبداعية يتم اللجوء إليها من طرف إدارة المؤسسة للتأثير على القوائم المالية؟
- ❖ هل يوجد دور للمراجع الخارجي في ظل الالتزام بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

فرضيات الدراسة: وللإجابة على الأسئلة السابقة تم تصميم فرضيات هي كالتالي:

- ❖ يوجد التزام لدى المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة؛
- ❖ هناك أساليب للمحاسبة الإبداعية يتم اللجوء إليها من طرف إدارة المؤسسة؛

❖ يوجد دور للمراجع الخارجي في ظل الالتزام بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

وتتمثل أهداف الدراسة فيما يلي:

❖ التعرف على مبادئ أخلاقيات المهنة ومدى التزام المراجع الخارجي بالتمسك بها أثناء تنفيذه للمهام الموكلة إليه؛

❖ تسليط الضوء على أساليب ودوافع ممارسة إدارة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية؛

❖ معرفة الدور من التزام المراجع لأخلاقيات المهنة، وتأثيرها على حكمه المهني عند مراجعة القوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من خلال الاهتمام بأخلاقيات المهنة، لما لها من دور جوهري في الحياة المهنية، حيث كان لزاما على المراجع الالتزام بالأخلاق نتيجة التلاعب في القوائم المالية، وبالتالي الدور الفعال في الحد من هذه الممارسات هو الالتزام بكل من الموضوعية والسلوك المهني حتى تكون هناك جودة في الأداء لتنعكس بعد ذلك على مخرجات القوائم المالية.

المنهجية المتبعة: تم الاعتماد في معالجة هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال سرد للمعومات في الجانب النظري، وتحليل في الجانب التطبيقي بالنسبة لمخرجات *SPSS*.

2. الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المراجعة.

سنتناول في هذه النقطة أخلاقيات مهنة المراجعة، وذلك من خلال توضيح مفهومها، وكذلك الإشارة إلى أهمية الالتزام بها، والنصوص القانونية المنظمة للمهنة في الجزائر، وأخيرا إلى سرد لمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة حسب المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر.

1.2. تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة:

"هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقيم النبيلة، والتي تحكمها وتنظمها القوانين والقواعد التنظيمية، والمواظب الدينية، وموثيق ولوائح الأعمال المحلية والدولية، حيث يجب أن تتوفر على مجموعة من المبادئ وهي: الأمانة والموضوعية والاستقامة والسرية" (أحمد لطفي، 2007، صفحة 210).

وكذلك تم تعريفها على أنها "مجموعة من القواعد والأعراف المتعاهد بها والمتعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة، والتي تستلزم من الممارس سلوكا معيناً يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور" (عبد الخالق الغضنفر، 2013، صفحة 54).

2.2. أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة:

بتطور العمل المحاسبي والمهني محليا ودوليا أدى ذلك إلى زيادة الوعي بأهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة، وذلك لأن عدم الالتزام بها يهدد سلامة الاقتصاد على المستوى المحلي والدولي، حيث تنحصر أهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة في النقاط التالية(جمعة، 2015، الصفحات 131-132):

❖ تمكن المهن عامة لأفراد المجتمع في تحقيق الأهداف الاجتماعية، خصوصا في ظل توافر التزامات أخلاقية لدى المهنيين؛

❖ تضمن المهنة معايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية، ومن خلالها تتحقق الجودة والكفاءة؛

❖ التدريب والتعليم المهني الذي يتلقاه المهنيون بشكل رسمي أو غير رسمي قبل التثبيت في المهنة يبدو ضروريا، حتى يستوفي هؤلاء المهنيون معايير المهنة؛

❖ يجب أن تكون المهنة مهيكلة وذات قوانين معترف بها محليا ودوليا حتى يتحقق الهدف منها؛

❖ تعزيز الثقة في أداء المهنيين لكي يقدموا خدماتهم المحاسبية في إطار مسؤول أخلاقيا.

3.2. مبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة :

تعمل المنظمات والهيئات على مستوى العالم في تقديم ووضع مبادئ لأخلاقيات مهنة المراجعة، والرفع من مستوى جودة الأداء المهني، حيث هناك مجموعة من المبادئ والتي يجب على المهنيين الالتزام بها وهي كالتالي:

1.3.2. الموضوعية والاستقلالية: لا يجوز لمراجع الحسابات أن يعتمد عند ممارسته لمهنة المراجعة في تحريف الحقائق، بحيث لا يقدم خدمات استشارية للعميل مهما كانت، كما لا يجوز أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين، ويجب أن يبقى موضوعيا وحياديا، وأن يتمتع بالاستقلالية بحيث لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة موضوع المراجعة(دحدوح و القاضي، 2009، صفحة 82).

2.3.2. المعايير العامة والفنية(المطارنة، 2006، صفحة 56):

- **الكفاية المهنية:** ومعنى ذلك أن لا يقبل المراجع مراجعة حسابات المؤسسة، إلا إذا كان يستطيع إكمال عملية المراجعة إلى النهاية وإبداء رأيه.

- **العناية اللازمة:** وذلك بأن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند أدائه لعمله.

- **التخطيط والإشراف:** يقوم مراجع الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة وكذلك الإشراف على تنفيذها من خلال المساعدة من طرف مساعديه.

3.3.2. السرية: ينبغي على المحاسب المهني أن يحافظ على معلومات العميل التي اطلع عليها بحكم عمله، حيث أن المعلومات التي تحصل عليها يجب أن تكون سرية، وأن لا يفشيها لأي جهة سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وأن لا

يستغلها لمصلحته الشخصية أو لمصلحة طرف آخر، إلا في حالة تفويض واضح، والسرية هذه يجب أن تكون مستمرة حتى بعد انتهاء علاقة العمل بينه وبين عمليه(رزق، 2015، صفحة 73).

في بعض الأحيان قد يطلب من المراجع(المحاسب المهني) الإفصاح عن المعلومات السرية، وذلك في بعض الحالات التالية:

❖ في حالة وجود منازعات قضائية في المحكمة، والمؤسسة المراجعة طرفا فيها؛

❖ إذا لم يكن هناك مانع قانوني، كما في حالة حماية المصالح المهنية للمراجع في الإجراءات القانونية.

4.3.2. السلوك المهني: يلزم هذا المبدأ المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة إلى تجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك يجب عليهم عند تسويق وترويج خدماتهم للزبائن ألا يسيئوا إلى سمعة المهنة، وأن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وكذلك عدم إبداء أية مقارنات غير مبررة مع أعمال مهنيين آخرين(عبد الصمد عمر، 2018، صفحة 169).

4.2. النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر:

هناك مجموعة من القوانين التي توالى في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، والتي يجب على المهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة الالتزام بها، فعدم الالتزام بها يؤدي إلى الإخلال بالمهنة، وتأثير ذلك على سمعة المحاسب والمؤسسة التي أوكل للعمل فيها، حيث نجد المشرع الجزائري قام بإصدار مجموعة من القوانين المنظمة لهذه المهنة، وهي كالتالي:

❖ نجد في البداية بأن المهنة كانت خاضعة لقوانين الاستعمار الفرنسي، وبعد الاستقلال تميزت مهنة المحاسبة والمراجعة بفرغ كبير على مستوى التنظيم والتسيير، وكذلك التأطير والكفاءات، ولكن مع بداية السبعينات صدر قرار رقم 107/1969 المؤرخ في 31/12/1969 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1970، حيث عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات الحاسوبية (C s t c)(أقسام، 2016، صفحة 41)؛

❖ القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الصادر من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتنا الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير؛

❖ القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات مهنية في هيئة واحدة مستقلة، سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

❖ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المتعلق بأخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة؛

❖ القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد؛

❖ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 26/06/2010 والذي يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛

❖ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27/01/2011 حيث كان دورها التغيير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار والمسؤوليات.

5.2. أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريع الجزائري:

يحتوي المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على مجموعة من القواعد الأخلاقية للمهنة، والتي يتم تطبيقها من المهنيين في مجال المراجعة، وقد تم تقسيم هذا المرسوم إلى ثلاثة أقسام يتضمن كل قسم منه إلى مجموعة من الفصول، حيث سنبين في الجدول التالي مجموعة من المبادئ المذكورة في هذا القانون.

الجدول 01: أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

المواد	أخلاقيات المهنة
المادة 02	الرصانة، الصراحة.
المادة 03	الأمانة، الاستقلالية، الضمير المهني.
المادة 04	الحياد.
المادة 05	العناية المهنية.
المادة 06	السر المهني.
المادة 18	احترام زملاء المهنة.
المادة 20	التضامن.
المادة 21	التراضي (حل الخلافات وديا).
المادة 22	دفع تعويضات نتيجة المهام المسندة إلى المتربصين.
المادة 23	تقديم كل التسهيلات للمتربصين.

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على المرجع الآتي: (مرسوم، المؤرخ في 15/04/1996)

يُبين الجدول رقم 01 مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي يجب على المراجع في الجزائر أن يتقيد بها أثناء تأديته لواجباته المهنية، وأن يتجنب كل تهديد يمس بسمعته وسمعة المهنة ككل.

زيادة على ما هو موجود في الجدول رقم 01 من مبادئ أخلاقية والتي يجب أن يتحلى بها المراجع أثناء تأدية مهامه، فإنه قد تم صدور القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ومن خلال المادة 72 التي يوضح فيها بعض الحالات التي لا يتقيد بها الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني، وبهذا فإن هذا المبدأ ليس مطلقا في تطبيقه وإنما توجد بعض الاستثناءات بينها القانون وألزم بها الشخص المهني بأن يتقيد بها أثناء فتح تحقيق قضائي مثلا فإن الشخص المهني غير ملزم بالسر المهني في هذه الحالة وعليه بتقديم كل المعلومات الضرورية للقضية المراد الوصول لها إلى حل قضائي.

كما يمكن أن نبين بأن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي الصادر بتاريخ 2015 والذي حافظ على نفس مكونات المرسوم التنفيذي رقم 96-136 فيما يخص الحقوق والواجبات المرتبطة بمهنتي التدقيق والمحاسبة إلا أنه جاء مستمدا من دليل قواعد السلوك المهني الصادر عن مجلس المعايير الدولية لأداب وسلوك المهنة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، 2018، صفحة 291).

3. التأصيل النظري للمحاسبة الإبداعية.

أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام المحاسبين والمراجعين، وكذلك المنظمات المهنية المحلية والدولية، خاصة بعد الانهيارات المالية التي مست كبرى الشركات العالمية، والتي كان من ورائها الاستخدام السيئ للمبادئ والأساليب المحاسبية، حيث سنتناول في هذا المدخل مجموعة من النقاط متمثلة في معرفة المحاسبة الإبداعية، وأشكالها، ومدخلها في البيئة الجزائرية، ومن ثم أسباب استخدامها والغرض منها.

1.3. تعريف المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية "هي تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هي عليه في الواقع إلى من يرغب في الاستفادة منها، وذلك من خلال القواعد الحالية أو تجاهل بعض أو كل منها" (SALAH & OTHERS, 2011, p. 532). يمكن أيضًا وصف المحاسبة الإبداعية بأنها "سلسلة من الإجراءات التي بدأتها إدارة الشركة والتي تؤثر على نتيجة العمل التي تم الإبلاغ عنها، والتي لا تحقق منافع اقتصادية حقيقية للشركة، ولكنها يمكن أن تؤدي إلى أضرار كبيرة على المدى الطويل" (BRANKA, 2018, p. 194).

ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة الإبداعية ليست فرعاً من فروع المحاسبة، مثل (المحاسبة المالية، المحاسبة التحليلية، المحاسبة الضريبية، ...)، وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في الكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة (التميمي و فليح الساعدي، 2015، صفحة 32).

2.3. أشكال المحاسبة الإبداعية: أطلق على المحاسبة الإبداعية عدة مسميات تبعا للتسلسل الزمني لها ابتداء من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح وتمهيد الدخل والمحاسبة التجميعية، يمكن عرض أشكال التلاعب في الحسابات كالتالي (أبو تمام، 2013، الصفحات 21-22):

1.2.3. المحاسبة النفعية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة مثل تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2.2.3. إدارة الأرباح: التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي.

3.2.3. تمهيد صورة الدخل: وهو نقل الدخل بين الفترات بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ على شكل مخصصات.

4.2.3. التلاعب بالتقارير المالية: إعطاء بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهو عمل مخالف للقانون.

5.2.3. المحاسبة الإبداعية: استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة بالتلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

3.3. أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية: يمكن التفرقة بين نوعين من التلاعب المحاسبي، منه ما هو محاسبي، والثاني تلاعب غير محاسبي، هم كالآتي:

1.3.3. طرق التلاعب المحاسبي: وتكون من خلال استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة، مثال: طرق تقييم المخزون، وكذلك استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل بغرض الامتلاك (عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، 2017، صفحة 309).

2.3.3. طرق التلاعب غير المحاسبي: وتكون من خلال: تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثال بيع الأصل وإعادة استجاره، إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أفساط الاتجار (عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، 2017، صفحة 314).

4. دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تنصب اهتمامات المراجع في العمل على كشف الأخطاء والغش، والذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كانت عملية المراجعة اختبارية أو شاملة، لكن هذه التلاعبات في الدفاتر والسجلات المحاسبية في تزايد مستمر، وذلك لعدة أسباب من بينها (الخلي، 2009، صفحة 56):

❖ كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للمراجعة؛

❖ اختلاف المنظمات والهيئات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة؛

❖ اقتصار المعايير والتشريعات المهنية على مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به.

ولاشك أن تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم استخدامها من طرف الإدارة للتأثير على البيانات المالية، حيث يتطلب من مراجع الحسابات وضع إجراءات كافية لاكتشاف ممارسات هذه الإدارة، وأن يكون ملما بأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية، ويضع الإجراءات الملائمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي، ومن هذه الإجراءات ما يلي (زروق، 2015، صفحة 319):

- ❖ تقييم ظروف المؤسسة واحتمال لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند التخطيط لعملية التدقيق؛
- ❖ فهم المبادئ والأسس المحاسبية في إعداد البيانات المالية، ومدى ملاءمتها لنشاط المنشأة؛
- ❖ فحص واختبار المبادئ والأسس المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية، من خلال تقييم المعلومات، وتأمل الافتراضات التي أستند عليها التقدير؛
- ❖ المقارنة بين تطبيق السياسات المحاسبية لدى المؤسسة ومؤسسات أخرى؛
- ❖ استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية؛
- ❖ المطابقة بين النظام الداخلي المالي وبين السياسات المحاسبية المطبقة فعلا بإعداد البيانات المالية.

5. الجانب التطبيقي للدراسة:

في هذا الجانب التطبيقي سوف نتعرف على الطريقة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، بالإضافة إلى الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، وتحليل إجابات العينة واختبار فرضيات الدراسة.

1.5. منهجية وعينة الدراسة:

1.1.5. منهجية الدراسة:

قام الباحثان في هذه الدراسة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي لحل مشكلة الدراسة، وللوصول لاختبار الفرضيات، وهذا من خلال تحليل البيانات للوصول إلى النتائج والتوصيات.

2.1.5. عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من فئتين متمثلة في كل من: أكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، ومحافظي الحسابات، حيث تم توزيع استبيان الدراسة على هذه العينة، وتم اختيار بطريقة عشوائية عينة مكونة من 66 فرد من مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع بعد ذلك 60 استبيان، منها 47 استبيان صالح للدراسة، و 13 استبيان غير صالح للدراسة.

2.5. صدق أداة الدراسة:

1.2.5. أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة والمتمثل في التعرف على دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، قام الباحثان بتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الأدبيات السابقة واستشارة ذوي الخبرة في هذا المجال.

حيث اشتمل الاستبيان على جزأين:

✓ **الجزء الأول:** استخدم هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية لأفراد العينة ممثلة في كل من: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية.

✓ **الجزء الثاني:** في هذا الجزء من الاستبيان تم وضع مجموعة من الفقرات متجانسة من حيث العدد 08 فقرات لكل محور، حيث بلغ عدد الفقرات 24 فقرة، ممثلة كالتالي:

• **المحور الأول:** يحتوي على 08 فقرات من (1-8)، تحت عنوان "التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة"؛

• **المحور الثاني:** يحتوي على 08 فقرات من (9-16)، تحت عنوان "دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية"؛

• **المحور الثالث:** يحتوي على 08 فقرات من (17-24)، تحت عنوان "دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات

الاستبيان، وذلك لقياس استجابات الباحثين لفقرات الاستبيان، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول 02: "درجات مقياس ليكرت الخماسي"

الاستجابة الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على جدول ليكرت الخماسي.

2.2.5. صدق أداة الدراسة:

الجدول 03: يوضح معامل الصدق والثبات لمحاور الاستبيان

رقم المحور	محاور الاستبيان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة	08	0.668
02	دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية	08	0.708
03	دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	08	0.676
المجموع	جميع محاور الاستبيان	24	0.653

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (03) أن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للمحور الأول قد بلغت 66.80% وهي نسبة أكبر من نسبة الحد الأدنى والتي تساوي 60%، وهذا يدل على ثبات فقرات المحور لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المحور الثاني نجد بأن معامل ألفا كرونباخ ارتفع بعض الشيء ليصبح 70.80% وهو المحور الأكثر ثباتا مقارنة بالمحورين الأول والثالث، وفي المحور الثالث نجد بأن نسبة معامل ألف كرونباخ انخفضت إلى نسبة 67.60%، وبالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت نسبة 65.30% وهي نسبة تعتبر مقبولة، مما يدل على ثبات إجمالي فقرات الاستبيان، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة ونتائجها.

3.2.5. الصدق البنائي للمحاور:

يبين الجدول رقم 04 معامل الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية لمحاور الاستبيان.

الجدول 04: معامل الارتباط لكل محور مع الدرجة الكلية لمحاور الاستبيان.

البيان	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
المحور الأول	التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة	0.375**	0.009
المحور الثاني	دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية	0.707**	0.000
المحور الثالث	دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0.679**	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. *دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01.

يتضح من الجدول رقم (04) بأن معامل الارتباط بين كل محور والدرجة الكلية للمحاور دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01، حيث كان الحد الأدنى لمعامل الارتباط للمحور الأول مع الدرجة الكلية للاستبيان بمعامل ارتباط 0.375، فيما كان الحد الأعلى لمعامل الارتباط تواليا للمحور الثاني ب 0.707، والمحور الثالث ب 0.679.

3.5. تحليل النتائج ودراساتها:

سنحاول في هذا الجزء الأخير من الدراسة إلى معرفة الخصائص الوصفية للعينة، ومن ثم آراء العينة ونوع البيانات التي تم الحصول عليها، من أجل تحديد الاختبارات اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي لفقرات الاستبيان والانحراف المعياري، والقيام باختبار الفرضيات عن طريق اختبار T العينتين مستقلتين (Samples Test Independent).

1.3.5. التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة:

في هذه النقطة سيتم التطرق إلى الدراسة الوصفية لعينة الدراسة وتحليلها، حيث تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية.

الجدول 05: يوضح خصائص عينة الدراسة.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	38	80.90%
	أنثى	09	19.10%
	المجموع	47	100%
العمر	أقل من 30 سنة	05	10.60%
	من 30 سنة إلى 40	19	40.40%
	أكبر من 40 سنة	23	48.90%
	المجموع	47	100%
المؤهل العلمي	ليسانس	13	27.70%
	ماسنر	05	10.60%
	دكتوراه	29	61.70%
	المجموع	47	100%
المهنة	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة	26	55.30%
	محافظ حسابات	21	44.70%
	المجموع	47	100%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	05	10.60%
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	14	29.80%
	من 11 سنة إلى 15 سنة	15	31.90%
	أكثر من 15 سنة	13	27.70%
	المجموع	47	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (05) بأن إجابات عينة الدراسة على الخصائص الديمغرافية، كانت كالآتي:

✓ عينة الدراسة سيطر عليها الجانب الذكوري وذلك بنسبة كبيرة تقدر ب 80.90%، وذلك نتيجة الميل للشخص للذكور على هذه المهنة؛

- ✓ يتخطى 23 فرد من عينة الدراسة حاجز 40 سنة، وهو الأمر الذي يعطي مصداقية أكثر للإجابة على فقرات الاستبيان، وأيضا 19 فرد الآخرون أقل من 40 سنة، و05 الأفراد الآخرون أقل من 30 سنة؛
- ✓ يتمتع أفراد عينة الدراسة بالتمكن من اختصاصاتهم نتيجة نيل 29 فرد من العينة على درجة الدكتوراه، يليها بعد ذلك شهادة الليسانس والماستر؛
- ✓ تم الاعتماد في الإجابة على هذا الاستبيان باختيار عينتين مستقلتين من الأساتذة والذي كان عددهم 26 أستاذ، ومحافظي الحسابات والذي بلغ عددهم 21 فرد؛
- ✓ يمتلك أكثر من نصف عينة الدراسة على خبرة مهنية تجاوزت 11 سنة، وهو الأمر الذي يبين الخبرة المهنية التي تتوفر لدى المستجوبين في كل من الأساتذة ومحافظي الحسابات.

2.3.5. تحليل واختبار فقرات الاستبيان:

سنناقش في هذا الجزء البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة.

أ. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov).

سنعرض اختبار Smirnov-Kolmogorov لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان معظم الاختبارات تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول التالي رقم 06 نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم 06: اختبار التوزيع الطبيعي Smirnov-Kolmogorov.

الرقم	المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار z	مستوى الدلالة
01	التزام المراجع الخارجي في الجرائر بأخلاقيات المهنة	08	0.123	0.151
02	دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية	08	0.167	0.102
03	دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	08	0.1301	0.086

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم 06 بأن مستويات الدلالة sig لمحاور الاستبيان أكبر من 0.05 أي أن جميع البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعلى هذا الأساس سيتم الاعتماد على الاختبارات المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة.

ب. تحليل واختبار فقرات المحور الأول:

الجدول 07: تحليل فقرات المحور الأول "التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة"

الرقم	فقرات المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يتحلى المراجع الخارجي بالصدق والأمانة في حالة عرض خدماته على العملاء.	3.6170	0.84835	موافق
02	يتحلى المراجع الخارجي بالرصانة والجدية عند قيامه بالمهام التي أوكلت إليه من أجل تقديم معلومات تتمتع بالصدق.	3.5106	0.90583	موافق
03	يتمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية اتجاه المؤسسة المراد مراجعة قوائمها المالية.	3.9787	0.57064	موافق
04	يقوم المراجع الخارجي في حالة تدخل إدارة المؤسسة في عمله بإخطار مجلس الإدارة والمساهمين بذلك.	4.0851	0.45825	موافق
05	يحافظ المراجع الخارجي على كفاءته المهنية لضمان تقديم خدمات ذات كفاءة عالية لعملائه.	3.9574	0.55	موافق
06	يحافظ المراجع الخارجي على سرية المعلومات التي تحصل عليها نتيجة مراجعة حسابات المؤسسة.	4.1064	0.42906	موافق
07	يقوم المراجع الخارجي بإبلاغ مجلس الإدارة بكل الأخطاء الجوهرية عند اكتشافها.	4.1277	0.57548	موافق
08	يقدم المراجع الخارجي تقاريره في الوقت المحدد حتى يتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب.	4.1489	0.55084	موافق
	جميع فقرات المحور الأول	3.9415	0.34662	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (07) الذي يبين بأن آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول "التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة" تتجه كلها نحو الاتجاه الايجابي بدرجة الموافقة، حيث كانت قيم المتوسط الحسابي لمختلف الفقرات محصورة ما بين (3.5106، 4.1489)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل 3.9415 وانحراف معياري 0.34662.

ج. تحليل واختبار فقرات المحور الثاني:

الجدول 08: تحليل فقرات المحور الثاني "دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية".

الرقم	فقرات المحور	المتوسط	الانحراف	الاتجاه
-------	--------------	---------	----------	---------

العام	المعياري	الحسابي		
موافق	0.46526	4.1489	تلجأ إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية لوجود مرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية.	01
موافق	0.74128	3.8085	تلجأ إدارة المؤسسة إلى البحث عن ثغرات في القواعد المحاسبية بهدف تحقيق معلومات أكثر ملاءمة لصالحهم.	02
موافق	0.84233	3.8298	تلجأ إدارة المؤسسة إلى البحث عن ثغرات في القواعد المحاسبية بهدف تحقيق نمو واستقرار اقتصادي للمؤسسة.	03
موافق بشدة	0.53030	4.2553	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي.	04
موافق	0.97720	3.8723	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل للتأثير على المساهمين.	05
موافق	0.72869	3.7660	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحقيق مكاسب شخصية على حساب أطراف أخرى.	06
موافق	0.77841	3.7872	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف الحصول على التمويل من طرف المؤسسات المالية.	07
موافق	0.85919	3.8511	تلجأ إدارة المؤسسة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف التستر عن الخسائر المحققة في قوائمها المالية.	08
موافق	0.41874	3.9149	جميع فقرات المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (08) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني "دوافع لجوء إدارة المؤسسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية" تتجه أغلبها نحو الاتجاه الإيجابي بدرجة الموافقة، ما عدا الفقرة رقم 04 والتي كانت بدرجة موافق بشدة، حيث بلغت قيم المتوسط الحسابي لمختلف الفقرات ما بين (3.7660، 4.2553)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل 3.9149 وبانحراف معياري 0.41874.

د. تحليل واختبار فقرات المحور الثالث:

الجدول 09: تحليل فقرات المحور الثالث " دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية".

الرقم	فقرات المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	يوفر المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر المبادئ الضرورية (السرية، الكفاءة المهنية، ...) التي يتحلى بها المراجع أثناء تأدية مهامه بكل استقلالية.	3.3191	0.51526	محايد
02	يقوم المراجع الخارجي في ظل معايير المحاسبة الدولية بفحص السجلات المحاسبية للمؤسسة بكل موضوعية للوقوف على مدى تطبيق المبادئ المحاسبية.	4.0213	0.44180	موافق
03	يقوم المراجع الخارجي بتأدية المهام بكل كفاءة ومهنية لاكتشاف حالات الغش التي تؤثر على القوائم المالية.	3.4894	0.99722	موافق
04	التزام المراجع الخارجي بمبدأ الموضوعية يمكنه من إصدار حكمه المهني بكل مصداقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	3.8936	0.84014	موافق
05	يعمل المراجع الخارجي بكل نزاهة على التحقق من التقديرات من المؤونات وحساب قيمة اهتلاك عناصر الأصول الثابتة.	3.7234	1.01515	موافق
06	يتحقق المراجع الخارجي من التغييرات غير المبررة في استخدام طرق الاهتلاك من التحول مثلا من طريقة الاهتلاك الثابت إلى طريقة الاهتلاك المتناقص.	4.0426	0.58820	موافق
07	يعمل المراجع الخارجي بكل موضوعية في التحقق من الإيرادات التي حققتها المؤسسة خلال السنة حتى لا يتم التضخيم من نتيجة السنة المالية.	3.7660	0.63289	موافق
08	يعمل المراجع الخارجي بكل موضوعية في التحقق من المصاريف التي حققتها المؤسسة خلال السنة حتى لا يتم التخفيض من نتيجة السنة المالية.	3.7447	0.64160	موافق
	جميع فقرات المحور الثالث	3.75	0.40797	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (09) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث " دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" تتجه أغلبها نحو الاتجاه الإيجابي بدرجة الموافقة، ما عدا الفقرة رقم 01 "يوفر المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر المبادئ الضرورية (السرية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية...) التي يتحلى بها المراجع أثناء تأدية مهامه بكل استقلالية"، والتي كانت بدرجة محايد مما يدل على أن محتويات المرسوم التنفيذي حسب آراء عينة الدراسة غير مواكبة لما هو صادر من مبادئ أخلاقية حسب الاتحاد الدولي

مثلا أو أنها غير واضحة ومفهومة، حيث بلغت قيم المتوسط الحسابي لمختلف الفقرات ما بين (4.0426)، (3.3191)، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي للمحور ككل 3.75 وبانحراف معياري 0.40797.

3.3.5 اختبار فرضيات الدراسة:

سيتم الاعتماد في اختبار فرضيات الدراسة على اختبار T لعينتين مستقلتين (Independent Samples)

(Test).

الجدول 10: اختبار T لعينتين مستقلتين الخاصة بالفرضية الأولى.

القرار الإحصائي	اختبار T لعينتين مستقلتين			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المهنة
	درجة الحرية (DF)	درجة المعنوية (Sig)	قيمة الاختبار (T)				
هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)	45	0.014	2.557	0.29	3.83	26	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة
				0.37	4.08	21	محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) نجد بأن المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين بلغ 3.83 وبانحراف معياري 0.29، وهو أقل من المتوسط الحسابي لإجابات محافظي الحسابات 4.08 وبانحراف معياري 0.37، كما جاءت قيمة الاختبار (T) تساوي (2.557) ودرجة المعنوية للاختبار (Sig) تساوي (0.014) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي هناك دلالة إحصائية للاختبار عند مستوى دلالة (0.05) ومنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينتين، وهذا ما يؤكد أن الفرضية الأولى (يوجد التزام لدى المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة) محققة (مقبولة) مع نسبة خطأ 05%.

الجدول 11: اختبار T العينتين مستقلتين الخاصة بالفرضية الثانية.

القرار الإحصائي	اختبار T العينتين مستقلتين			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المهنة
	درجة الحرية (DF)	درجة المعنوية (Sig)	قيمة الاختبار (T)				
هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)	45	0.010	2.677	0.40	4.05	26	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة
				0.38	3.74	21	محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (11) نجد بأن المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين بلغ 4.05 وانحراف معياري 0.40، وهي أكبر من المتوسط الحسابي لإجابات محافظي الحسابات والتي بلغت 3.74 وانحراف معياري 0.38، كما جاءت قيمة الاختبار (T) تساوي (2.677) ودرجة المعنوية للاختبار (Sig) تساوي (0.010) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي هناك دلالة إحصائية للاختبار عند مستوى دلالة (0.05) ومنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينتين، وهذا ما يؤكد أن الفرضية الثانية (هناك أساليب للمحاسبة الإبداعية يتم اللجوء إليها من طرف إدارة المؤسسة) محققة (مقبولة) مع نسبة خطأ 5%.

الجدول 12: اختبار T العينتين مستقلتين الخاصة بالفرضية الثالثة.

القرار الإحصائي	اختبار T العينتين مستقلتين			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المهنة
	درجة الحرية (DF)	درجة المعنوية (Sig)	قيمة الاختبار (T)				
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05)	45	0.535	0.625	0.43	3.72	26	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة
				0.39	3.79	21	محافظ حسابات

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (12) نجد بأن المتوسط الحسابي لإجابات الأكاديميين بلغ 3.72 وانحراف معياري 0.43، وهي أقل من المتوسط الحسابي لإجابات محافظي الحسابات والتي بلغت 3.79 وانحراف معياري 0.39، كما جاءت قيمة الاختبار (T) تساوي (0.625) ودرجة المعنوية للاختبار (Sig) تساوي (0.535) وهي أكبر من

مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي ليس هناك دلالة إحصائية للاختبار عند مستوى دلالة (0.05) ومنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العينتين، وهذا ما يؤكد أن الفرضية الثالثة (يوجد دور للمراجع الخارجي في ظل الالتزام بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) غير محققة مع نسبة خطأ 05%.

6. الخاتمة:

في السنوات الأخيرة واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة فقدان الثقة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية، وذلك راجع للفضائح المالية الكبرى التي واجهتها شركات عالمية، والتي أفلست بسبب الممارسات غير أخلاقية، وذلك نتيجة لعدم الالتزام بقوانين وأخلاقيات المهنة من طرف المحاسبين، وعدم الالتزام بقوانين الشركات وهيئات الأوراق المالية من طرف الشركات التي انهارت وأفلست، فالاهتمام بالمبادئ الأخلاقية ضرورة ملحة، وذلك لإعادة الثقة في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم، ويكون ذلك من خلال إعدادها بكل موضوعية واستقلالية من ذوي الاختصاص، وهم كوادر علمية ذات خبرة مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة.

نتائج الدراسة:

من خلال ما تم كتابته وتحليله في هذه الدراسة يمكن استنتاج ما يلي:

- ❖ تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة ضوابط للعمل الميداني للمراجعين من أجل تقديم خدمات مهنية بكفاءة وموضوعية؛
- ❖ يحافظ المراجع الخارجي في الجزائر على حسب عينة الدراسة على المبادئ الأخلاقية عند تنفيذ مهامه بكل استقلالية؛
- ❖ تعتبر إدارة المؤسسة المحرك الأساسي والعقل المدبر في القيام بالممارسات المحاسبية، للتأثير على المعلومات المحاسبية، للحصول على مكافآت وامتيازات نتيجة تضخيم نتيجة السنة المالية بشكل وهمي؛
- ❖ أظهرت نتائج اختبار الفرضيات بأن هناك مجموعة من الدوافع التي تبين قيام إدارة المؤسسة بممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- ❖ التزام المراجع الخارجي في الجزائر بأخلاقيات المهنة كان له دور في القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعمل على الحد منها.

التوصيات:

بناء على النتائج السالفة الذكر، فإنه تم تحديد مجموعة من التوصيات التي تعطي للمراجع الخارجي في الجزائر معرفة وتقدم في مجاله، وهي كالتالي:

- ❖ تجنب التهديدات التي تمس بمبادئ أخلاقيات المهنة، من بداية تعيينه إلى أن يقدم تقريره حول القوائم المالية؛

- ❖ ضرورة القيام بتنفيذ العقوبات التي يتم إصدارها في القوانين الجزائرية، حتى تكون رادعا لكل من تسول له نفسه في تغيير حكمه المهني لصالح زبائنه، نتيجة تهديد مصلحة أو تهديد بعدم تسديد الأتعاب؛
- ❖ قيام الجهات المنظمة للمهنة بدورات تكوينية تطرح فيها أهم المعوقات المهنية التي تواجه المراجع، والقيام بتقديم نصائح وتوجيهات لتفادي أي تهديد يمس بسلامة عمله أو التأثير على حكمه المهني؛
- ❖ تقديم حوافز ومكافآت من الجهات المنظمة للمهنة للمراجعين الذين يلتزمون في تقديم خدماتهم المهنية للعملاء بكل نزاهة وشفافية، وذلك من خلال رقابة الجهات المختصة في تنظيم المهنة لمكاتب المراجعين؛
- ❖ العمل على تطوير المراجعين من خلال حثهم على المشاركة في ندوات علمية مختصة، يشرف عليها متخصصين من بعض الهيئات والمنظمات الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة.

7. المراجع:

1. branka, R. (2018). Creative Accounting –Motives, Techniques And Possibilities Of Prevention. *Revieww Of Contemporatr Business* (No 01).
2. Salah, A., & Others, A. (2011). Use Or Abuse Of Creative Accounting Techniques. *International Journal Of Trade* (No 01).
3. أبو زيد الشحنة رزق. (2015). *تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
4. أحمد حلمي جمعة. (2015). *أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي* (المجلد ط 01). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
5. أمين السيد أحمد لطفي. (2007). *دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأمين*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
6. حسين أحمد دحدوح، و حسين يوسف القاضي. (2009). *مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية*. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
7. ساطع زروق. (2015). دور مدقق الحسابات الأردني في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية* (العدد 03).
8. عباس حميد يحي التميمي، و حكيم حمود فليح الساعدي. (2015). *إدارة الأرباح: عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها*. عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع.
9. علي عبد الصمد عمر. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي*. الجزائر: دار هومة.
10. علي عبد الصمد عمر. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي*. الجزائر: دار هومة.
11. عمر أقاسم. (2016). *التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر*. الجزائر: دار الكتاب العربي.
12. غسان فلاح المطارنة. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية*. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
13. ليندا حسن نمر الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. كلية الأعمال، عمان: جامعة الشرق الأوسط.
14. محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر. (2013). *إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*. مجلة تنمية الراقدين (العدد 114)، صفحة 54.
15. مرسوم تنفيذي. (المؤرخ في 15/04/1996). *قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجريدة الرسمية.
16. ميساء محمد سعد أبو تمام. (2013). مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحليلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. *مذكرة ماجستير*. كلية الأعمال، عمان: جامعة الشرق الأوسط.