

دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية:

دراسة ميدانية

The Role of Internal Audit in Reducing Practices of Creative Accounting in Economic Institutions: A Field Study

زياني عبد الحق¹، مجدوب خيرة²

Abdelhak ZIANI¹, Kheira MEDJDOUB²

¹ جامعة ابن خلدون - تيارت - (الجزائر)، abdelhak.ziani@univ-tiaret.dz

² جامعة ابن خلدون - تيارت - (الجزائر)، kheira.medjdoub@univ-tiaret.dz

تاريخ الاستلام: 2019/08/21 تاريخ القبول: 2019/11/08 تاريخ النشر: 2020/01/05

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر بعض الخبراء المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة. وقد خلص هذا البحث إلى أنه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة المطبقة على قائمة المركز المالي، قائمة الداخل و قائمة التدفقات النقدية، مما يساهم في تحسين جودة هاته القوائم و بالتالي زيادة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. **كلمات مفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، التدقيق الداخلي، القوائم المالية، الوثوقية، الإجراءات المضادة.

تصنيفات JEL: M4، M42

Abstract:

This research aims to identify the role of internal audit in reducing creative accounting methods from the viewpoint of some professional and academic experts in the field of internal audit and accounting.

The research concluded that internal auditing can reduce the creative accounting methods through the internal auditor's commitment to the counter measures applied to the statement of financial position, the statement of

income and the statement of cash flows, which contributes to improve the quality of these statements and thus increase their reliance on decision-making.

Keywords: Creative Accounting; Internal Audit; Financial Statements; Reliability; Counter Procedure

JEL Classification Codes :M4, M42.

1. مقدمة:

تعتبر القوائم المالية بمثابة المرآة العاكسة للوضع المالية للمؤسسة، فهي توفر العديد من المعطيات التي تمكن من الحكم على الأداء المالي للمؤسسة، ولذلك فإنها تؤثر بشكل كبير على قرارات مستخدمي هذه القوائم من مستثمرين، مقرضين، دائنين.....الخ.

ومن الطبيعي أن تسعى أي مؤسسة إلى عرض قوائم مالية تعكس صورة جيدة عن مركزها المالي، حتى تتمكن من جذب المستثمرين والحصول على القروض من البنوك والمؤسسات المالية، غير أن هذا لا يتأتى دائما للمؤسسة، ففي بعض الأحيان تشهد المؤسسة انخفاضا في مستوى نشاطها أو تراجعاً في رقم أعمالها لسبب أو لآخر، وهو ما سيظهر في القوائم المالية وبالتالي يؤثر سلباً على صورة المؤسسة، لذلك تلجأ العديد من المؤسسات إلى التلاعب والتحريف في بنود ومحتويات القوائم المالية بهدف تحميل صورة المؤسسة، وذلك من خلال انتهاج بعض الأساليب والسياسات التي تسمح بإظهار القوائم المالية بصورة أفضل مما هي عليه في الواقع وهو ما يعرف بأساليب المحاسبة الإبداعية.

ومما لا شك فيه أن لجوء المؤسسات إلى استخدام هذه الأساليب من شأنه أن يؤدي إلى عواقب غير محمودة، وهو بالضبط ما حدث لعدد من كبريات الشركات العالمية على شاكلة Worldcom،Enron وXerox حيث أن تحايل هذه الشركات في تطبيق المبادئ المحاسبية وتضليلها المتعمد لمستخدمي القوائم المالية من خلال إخفاء الخسائر المحققة والإفصاح عن أرباح وهمية أدى في نهاية المطاف إلى انخيارها المفاجئ وخروجها من السوق.

وفي ظل كل هذه المعطيات أصبح من الضروري إيجاد آليات مناسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويعتبر التدقيق الداخلي من بين أهم هذه الآليات، إذ انه يمكن من كشف الانحرافات والتحديد

الدقيق لمواطن الخلل في أنشطة ووظائف المؤسسة والتي من ضمنها وظيفة المحاسبة المسؤولة عن عملية إعداد القوائم المالية.

ومن خلال ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات

الاقتصادية؟

للإجابة على إشكالية البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

فرضية الدراسة الرئيسية: يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم

المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

ولاختبار الفرضية الرئيسية فقد تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

- يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

1.1. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، من وجهة نظر المهنيين والخبراء في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة، وذلك من خلال التعرف على الإجراءات المضادة التي يلتزم بها المدقق الداخلي على: قائمة المركز المالي، قائمة الداخل، قائمة التدفقات النقدية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2.1. منهج الدراسة:

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الكتب العلمية والمراجع والأبحاث، إضافة إلى دراسة ميدانية لدراسة دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن ثم استخلاص النتائج وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير وظيفة التدقيق الداخلي والرفع من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

2. الإطار المفاهيمي للتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية:

في بادئ ذي البدء يجب الإشارة إلا أن مصطلح التدقيق هو كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audir" والتي تعني السمع، وهو يعتبر من أقدم المهن، حيث عرف نشاط التدقيق في الحضارات القديمة، مثل الصين ومصر واليونان. (Lee Teck & Azham, 2008). وقد كان الهدف من التدقيق قديما ينحصر فقط في التأكد من صحة ومصداقية البيانات المالية، إلا أنه سرعان ما تطور هذا الهدف، مع ظهور التدقيق الداخلي، ليشمل المساهمة في خلق القيمة عن طريق تحسين عمليات المؤسسة. تحضا وظيفة التدقيق الداخلي بأهمية بالغة في وقتنا الحالي، نظرا للدور الذي تلعبه في الحد من عمليات الغش والاحتيال خاصة منها ما تعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية، وأصبحت كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات الكافية والموثوق منها وبهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل للمعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

1.2 مفهوم التدقيق الداخلي:

لقد وردت العديد من التعاريف المختلفة للتدقيق الداخلي، إذ عرفه Robert Moeller على انه "وظيفة تقييمية مستقلة تم إنشاؤها داخل المنظمة من اجل فحص وتقييم أنشطتها خدمة للمنظمة". (Moeller , 2016, p. 03)

بينما يشير Jaques Renard إلى أن التدقيق الداخلي هو عبارة عن "وظيفة عالمية تطبق في جميع المؤسسات وعلى جميع الوظائف الممارسة على مستواها". (Renard, 2013, p. 28).

ويرى أندرسون وآخرون أن التعريف الشامل للتدقيق الداخلي والذي يشتمل على الدور الحديث الذي أسند للمدقق الداخلي هو التعريف الذي قدمه المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، حيث أشار فيه هذا الأخير إلى أن التدقيق الداخلي عبارة عن: " نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات

استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة" (Anderson , Head, Ramamoorti, Riddle, Salamasick, & Sobel, 2017, p. 30).

ومن خلال استعراض التعريفات السابقة نجد أنها اتفقت على مجموعة من النقاط الجوهرية والمتمثلة في :

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المنشأة؛
- التدقيق الداخلي أداة رقابية تهدف إلى تقييم أنشطة المنظمة من خلال إصدار حكم انتقادي بخصوص هذه الأنشطة؛
- يهدف التدقيق الداخلي إلى خدمة المنظمة ومساعدتها في تحقيق أهدافها؛

2.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو المحاسبة الاحتمالية كما يطلق عليها البعض حدثا ظهر في ثمانينيات القرن العشرين، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات. (أحمد نفاع، 2015، صفحة 87).

وقد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام المحاسبين والمدققين في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار شركة Enron، وتحميل شركة Anderson Arthur جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيقها، و اتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة أساليب محاسبية تسمح بإظهار النتائج على غير حقيقتها. (صالح السياغي ، 2018 ، صفحة 104.105).

ترى ما هو مفهوم المحاسبة الإبداعية؟

اختلف الباحثون في تعريف المحاسبة الإبداعية، إذ عرفها سعد الساكني على أنها: " مصطلح يطلق على عملية المحاسبة المالية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية، للتلاعب في الأرقام الواردة في حسابات المؤسسة". (الساكني ، 2016 ، صفحة 111).

بينما أشار Michael Jones أن المحاسبة الإبداعية هي "استخدام مرونة المحاسبة في الإطار التنظيمي لإدارة تقييم وعرض البيانات المحاسبية بصفة تعطي الأولوية لمصالح المعدين بدلا من مصالح المستخدمين". (Jones , 2011, p. 06).

وعليه وبلاستناد على التعاريف السابقة يمكننا القول بأن المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب التي تمكن المحاسبين من استغلال الثغرات الموجودة في الأنظمة والقوانين المعمول بها لتحقيق مصالح أطراف معينة.

3.2 دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يرى Zuraidah و Yusarina أن الهدف من عملية التدقيق التي تتم وفقا للمعايير الدولية للتدقيق تتمثل في تقديم تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي يتم إعدادها ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، وأن المسؤولية الأساسية عن منع و اكتشاف الغش والاحتيال تقع أساسا على عاتق المكلفون بالحوكمة بدلا من المدققين، فلمدققين تقتصر مسؤولياتهم على التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب. (Sanusi & Isa, 2012, p. 07)، فمن هذا المنطلق يمكن القول أن دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يكمن في قيام هذا الأخير بإجراءات تحليلية على القوائم المالية.

وكما هو معلوم حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (IAS 01) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة

الدولية IASC القوائم المالية الأساسية التي تلتزم أي منشأة بإعدادها وتتمثل في: (IFRS, 2017)

- قائمة المركز المالي عند نهاية الفترة؛
- قائمة الربح والخسارة و المداخيل الأخرى الشاملة للفترة؛
- قائمة التغير في حقوق الملكية للفترة؛
- قائمة التدفقات النقدية للفترة؛
- إيضاحات، تشتمل على ملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى؛
- قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية أثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقا للفرقات.

إن دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي غالبا ما تستخدمها الإدارة لتحقيق المصلحة الخاصة يكمن أساسا في الإجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق الداخلي على القوائم المالية، وسنحاول تسليط الضوء على أهم هذه الإجراءات ومدى تأثيرها على إجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

والجدول التالي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:

جدول 1: إجراءات المدقق الداخلي المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

إجراءات المدقق المضادة	إجراءات المحاسبة الإبداعية
يقوم المدقق بالتأكد من المصدر الحقيقي للنقد(تشغيلي، استثماري، تمويلي).	تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية.
يقوم المدقق بخضم مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك لإلغاء أثره.	التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة.
يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة قامت فعلا بتحصيل مستحقاتها من العملاء	التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها فعليا.
يتأكد المدقق من ديون المؤسسة تجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الأجال الحقيقية للسداد	التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع.
يقوم المدقق باستبعاد الأرباح الناتجة عن الأنشطة استثنائية	تضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادية.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (أحمد نفاع، 2015، صفحة 102.103)

3. دراسة الحالة:

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى عرض الدراسة الميدانية، والتي تعد بمثابة إسقاط للجوانب النظرية التي تم تناولها خلال الجزأين السابقين على الواقع العملي، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة المندرجة تحت محاور محددة بهدف الإجابة على فرضيات الدراسة الموضوعية سابقاً.

1.3 منهجية الدراسة الميدانية

لقد هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى تحديد دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، ويتضمن هذا الجزء وصفا لمنهج الدراسة، مجتمع الدراسة وعينتها، أدوات الدراسة، الأساليب الإحصائية المستخدمة، واختبارات التحقق من ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي.

1.1.3 مجتمع الدراسة:

شملت الدراسة عدداً من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية تيارت وامتدت لتشمل آراء بعض الخبراء المهنيين والأكاديميين حيث بلغ حجم المجتمع 114 مفردة، ويمكن تصنيف مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين هما:

- فئة المهنيين: وتتمثل في المحاسبين، مدراء مصالح المالية والمحاسبة، المدققين الداخليين على مستوى المؤسسات المستهدفة، ومحافظي الحسابات.

- فئة الأكاديميين: وتتمثل في الأساتذة ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والتدقيق.

2.1.3 عينة الدراسة:

فيما يخص عينة الدراسة فهي عينة عشوائية بسيطة، حيث قمنا بتوزيع 60 استبياناً على أفراد العينة، وتم استرجاع 45 استبياناً خضع للتقييم الذي نتج عنه استبعاد 11 استبياناً لأسباب مختلفة، وبذلك أصبحت عينة الدراسة النهائية 34 فرداً.

3.1.3 الأدوات والوسائل المستخدمة في الدراسة الميدانية:

في إطار جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة قمنا بتصميم استبيان حسب ما تقتضيه متغيرات الدراسة، وذلك بغرض جمع آراء وإجابات أفراد العينة حتى يتسنى لنا اختبار صحة أو بطلان فرضيات الدراسة.

أ- أدوات جمع البيانات (أداة الدراسة):

سنتطرق من خلال هذا الجزء إلى كل ما يتعلق بأداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، من خلال استعراض خطوات تصميمه، هيكله، إجراءات توزيعه، إضافة إلى اختبار ثباته وصدقه، وتضمن الاستبيان جزأين رئيسين:

- الجزء الأول: وخصص للتعرف على البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وهي: العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.
- الجزء الثاني: وخصص للفقرات التي غطت متغيرات الدراسة، وتضمن 03 محاور:
- المحور الأول (من السؤال 1 إلى السؤال 11): ويخص مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي.
- المحور الثاني (من السؤال 12 إلى السؤال 21): ويخص مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل.
- المحور الثالث (من السؤال 22 إلى السؤال 26): ويخص مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية.
- إجراءات توزيع واسترجاع الاستبيان:

بهدف توزيع أكبر قدر ممكن من الاستبيانات اعتمادنا على الطرق التالية:

- التسليم المباشر: وذلك من خلال تسليم الاستبيان بشكل مباشرة لأفراد عينة الدراسة عن طريق مقابلة شخصية معهم من أجل توضيح الهدف من الدراسة. .
- الاستبيان الإلكتروني: بحيث تم تصميم نسخة إلكترونية عن الاستبيان الأصلي من خلال برنامج Google Drive وتم إرسالها لأفراد العينة عن طريق البريد الإلكتروني.

- مقياس لكارت الخماسي: ويحتمل هذا المقياس خمس إجابات (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، ويستخدم من اجل تحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، ومقياس إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

جدول 2: درجات مقياس لكارت الخماسي.

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

المصدر: (الصيرفي، 2006، صفحة 115)

الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة:

هناك العديد من الطرق التي تستخدم من اجل تقدير الثبات والصدق الإحصائي للاستبيان، وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على طريقة (الفا-كرونباخ)، حيث يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها عندما تفوق نسبة معامل الفا-كرونباخ 60% كنسبة مقبولة.

وقد بلغت نسبة معامل 94.2% والتي تعتبر كافية لأغراض الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول 3: معامل الفا-كرونباخ لعينة الدراسة.

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
26	0.942

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج مخرجات برنامج SPSS.

4.1.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

بهدف تحليل إجابات أفراد العينة تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية المتوفرة ضمن برنامج الحزمة

الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ولقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: وذلك بهدف التعرف على نسبة الأفراد الذي اختاروا كل بديل من بدائل الإجابات المتاحة عن أسئلة الدراسة.

- التوزيعات التكرارية: وذلك بغرض تحديد عدد أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل الإجابات المتاحة عن أسئلة الدراسة.

- المتوسط الحسابي: وذلك بغية التعرف على تقييم أفراد العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.
- الانحراف المعياري: وذلك بهدف قياس تشتت قيم إجابات أفراد العينة عن المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الدراسة.
- اختبار (Alpha Cronbach): وذلك من اجل تقدير الثبات والصدق الإحصائي للاستبيان.
- اختبار Kolmogorov-Smirnov: ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
- اختبار T للعينة الواحدة: وذلك من اجل اختبار صحة الفرضيات الموضوعية.

5.1.3 اختبار Kolmogorov-Smirnov

قبل الشروع في تحليل نتائج الاستبيان لا بد من التحقق من أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، ولأجل ذلك قمنا بإخضاع محاور الدراسة الثلاثة لاختبار Kolmogorov-Smirnov لعينة واحدة.

جدول 4: اختبار Kolmogorov-Smirnov لعينة واحدة.

المحور	Kolmogorov-Smirnov	Sig	النتيجة
الأول	0.469	0.981	يتبع التوزيع الطبيعي
الثاني	0.752	0.624	يتبع التوزيع الطبيعي
الثالث	1.083	0.192	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تم إجراء هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون التوزيع طبيعياً ويوضح الجدول أعلاه نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($sig > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً وبالتالي يمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

2.3 دراسة وتحليل نتائج الدراسة:

اعتمدنا المتوسط الحسابي الفرضي (3) الذي يمثل متوسط (مقياس ليكارت) كمرجعية لتقييم درجة

موافقة أفراد العينة، وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية من خلال اختبار الفرضيات الثلاث المتفرعة عنها، وموضوعها:

يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

1.2.3 تحليل بيانات و اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

و التي تنص على:

H0: لا "يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

H1: "يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الأول من السؤال رقم (1) إلى غاية السؤال رقم (11)، وذلك بغية التعرف على آراء أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول 5: تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الأول.

يسمح التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التالية:			
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي:
موافق	0.950	3.65	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

كما هو موضح بالجدول رقم (5) نلاحظ ما يلي:

❖ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.65) يدل على أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على

أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة

على قائمة المركز المالي.

❖ أن الانحراف المعياري (0.950) والذي يمثل تشتت قيم المحور حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما. يتضح لنا مما سبق وبالاستناد إلى إجابات أفراد العينة أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي. وللتأكد من النتائج تم الاعتماد على (اختبار T للعينة الواحدة) عند مستوى دلالة 5% كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول 6: نتائج اختبار T للعينة الواحدة) للفرضية الفرعية الأولى

نتيجة الفرضية البديلة	مستوى الدلالة Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	درجات الحرية	T الجدولة	T المحسوبة
القبول	0.000	0.950	3.65	3	33	2.032	4.003

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول (6) أن متوسط إجابات أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي قد بلغ (3.65) وبانحراف معياري قدره (0.950)، كما بلغت قيمة T (4.003) عند درجة حرية (ddl= 33) تحت مستوى معنوية (sig = 0.000).

و عليه، وبموجب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والعكس، وبما أن T المحسوبة (4.003) أكبر من T الجدولية (2.032) القرار: نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

2.2.3 اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

و التي تنص على:

H_0 : "لا يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

H_1 : "يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الثاني من السؤال رقم (12) إلى غاية السؤال رقم (21)، وذلك بهدف التعرف على آراء أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول 7 : تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني:

يسمح التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التالية:			
أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.58	0.829	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

كما هو موضح بالجدول رقم (7) نلاحظ ما يلي:

❖ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.58) يشير إلى أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل.

❖ أن الانحراف المعياري (0.829) والذي يمثل تشتت قيم المحور حول المتوسط يشير إلى أن إجابات أفراد العينة متجانسة ومتقاربة إلى حد ما.

نستنتج مما سبق وبالأستناد إلى إجابات أفراد العينة أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل.

وللتأكد من النتائج تم الاعتماد على (اختبار T للعينة الواحدة) عند مستوى دلالة 5% كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول 8: نتائج اختبار T للعينة الواحدة) للفرضية الفرعية الثانية

نتيجة الفرضية البديلة	مستوى الدلالة Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	درجات الحرية	T الجدولة	T المحسوبة
القبول	0.000	0.829	3.58	3	33	2.032	4.053

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول (8) أن متوسط إجابات أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل قد بلغ (3.58) وبانحراف معياري قدره (0.829)، كما بلغت قيمة T (4.053) عند درجة حرية (ddl=33) تحت مستوى معنوية (sig = 0.000). و عليه، وبموجب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والعكس، وبما أن T المحسوبة (4.053) أكبر من T الجدولية (2.032).

القرار: نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة الدخل من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

3.2.3 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

و التي تنص على:

H_0 : "لا يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

H₁: "يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة القسم الثاني من الاستبيان والمتمثلة في أسئلة المحور الثالث من السؤال رقم (22) إلى غاية السؤال رقم (26)، وذلك لأجل التعرف على آراء أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية، والتي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

جدول 9: تحليل اتجاهات إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث.

يسمح التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التالية:			
أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.58	1.020	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

كما هو موضح بالجدول رقم (9) نلاحظ ما يلي:

❖ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.58) يشير إلى أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية.

❖ أن الانحراف المعياري (1.020) والذي يمثل تشتت قيم المحور حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة ومتقاربة إلى حد ما.

نستنتج مما سبق وبلاستناد إلى إجابات أفراد العينة أن التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة يسمح بالحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية.

وللتأكد من النتائج تم الاعتماد على (اختبار T للعينة الواحدة) عند مستوى دلالة 5% كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول 10: نتائج اختبار T للعينه الواحدة) للفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية البديلة	نتيجة الفرضية	مستوى الدلالة Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط الافتراضي	درجات الحرية	T المجدولة	T المحسوبة
القبول		0.002	1.020	3.58	3	33	2.032	3.297

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول (10) أن متوسط إجابات أفراد العينة حول مساهمة التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية قد بلغ (3.58) وبانحراف معياري قدره (1.020)، كما بلغت قيمة T ($t = 3.297$) عند درجة حرية ($ddl = 33$) تحت مستوى معنوية ($sig = 0.002$).

و عليه، وبموجب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية والعكس، وبما أن T المحسوبة (3.297) أكبر من T الجدولية (2.032).
القرار: نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة. وبناء على ما سبق فإننا نقبل الفرضية الرئيسية، والتي موضوعها:

" يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة ".

وعليه يمكننا القول بان التدقيق الداخلي يساهم في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تقديمه لتأكيدات معقولة حول مدى التزام وتقييد المحاسبين أثناء إعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية الدولية والأنظمة والتشريعات المعمول بها.

4. خاتمة:

لقد خلفت ممارسات المحاسبة الإبداعية العديد من الآثار السلبية، إذ تسببت باختيار كبريات الشركات العالمية وأدت إلى زرع الشكوك في أوساط المستثمرين الذين فقدوا ثقتهم في مصداقية وموثوقية

القوائم المالية، ومن هنا كان لزاما على الجهات المسؤولة من منظمات وجمعيات مهنية اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة من اجل التصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

وجاء التدقيق الداخلي كأحد أهم البدائل المقترحة لمكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية، ذلك انه يعد من بين أهم الوظائف داخل المؤسسة كونه يسمح برصد مواطن الخلل وكشف الانحرافات وتقييم أداء الوظائف المختلفة.

فالتدقيق الداخلي إذا يمكن من الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم أداء وظيفة المحاسبة ومدى التزام المحاسبين عند إعداد القوائم المالية بالمعايير الدولية والقوانين والتشريعات.

نتائج الدراسة:

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن المحاسبة الإبداعية تعني استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتضليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة.
- إن التدقيق الداخلي مسؤول عن تقييم كافة وظائف المؤسسة بما فيها المحاسبة، وبالتالي فهو مسؤول عن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات.
- تتفق كافة فئات عينة الدراسة (مهنيين وأكاديميين) على انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على القوائم المالية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.
- تتفق كافة فئات عينة الدراسة (مهنيين وأكاديميين) على انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة المركز المالي من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.
- تتفق كافة فئات عينة الدراسة (مهنيين وأكاديميين) على انه يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة على قائمة التدفقات النقدية من خلال التزام المدقق الداخلي بالإجراءات المضادة.

التوصيات:

بناء على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فانه يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة تقليص البدائل المحاسبية المتاحة أمام معدي القوائم المالية، والتي تعد من أبرز أسباب انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية
- ضرورة العناية بوظيفة التدقيق الداخلي، والعمل على إرساء آليات تزيد من درجة استقلالية المدقق الداخلي.
- سن قوانين وتشريعات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في بنود القوائم المالية:

المراجع:

- Anderson , U., Head, M., Ramamoorti, S., Riddle, C., Salamasick, M., & Sobel, P. (2017). *Internal Auditing: Assurance & Advisory Services*. Greenwood: Internal Audit Foundation.
- IFRS. (2017). *IAS 1 Presentation of Financial Statements*. Consulté le 08 16, 2018, sur IFRS: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>
- Jones , M. (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. Chichester: A John Wiley and Sons Ltd.
- Lee Teck, H., & Azham, M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. *Journal of Modern Auditing and Accounting* , 4, 2.
- Moeller , R. (2016). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Renard, J. (2013). *Théorie et Pratique de l'Audit Interne*. Paris: Eyrolles.
- Sanusi, Z. M., & Isa, Y. M. (2012). Creative Accounting: Auditors' Roles in the Detection of Financial. Dans J. Ridley, & B. S. Adveq, *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*. London: Joe Oringel.

أحمد نفاع، ع. م. (2015). أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جرش: جامعة جرش.

الساكني، س. (2016). معايير المحاسبة الدولية و الأزمة المالية العالمية. عمان: مركز الكتاب الأكاديمي. صالح السياغي، م. (2018). دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية و تقليل من المخاطر (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، السودان: جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا.

محمد عبد الفتاح الصيرفي. (2006). البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين،. عمان: دار وائل للنشر.