

## التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

External audit as one of the most important external mechanisms of governance and its role in reducing creative accounting practices

شريقي عمر

جامعة سطيف 1 – الجزائر

[Cherigui\\_omar@yahoo.fr](mailto:Cherigui_omar@yahoo.fr)

Received: 05/04/2020

مزيمش أسماء

جامعة سطيف 1 – الجزائر

[Sirine\\_asma@yahoo.com](mailto:Sirine_asma@yahoo.com)

Accepted: 29/04/2020

Published: 29/06/2020

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك باعتباره أحد الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي يلعب دورا هاما في كشف الأخطاء والتلاعبات المحاسبية ومختلف أشكال الفساد المالي والإداري في الشركات، وذلك من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق على مستوى قائمة المركز المالي أو على مستوى قائمة الدخل، حيث يملك المدقق الخارجي الاستقلالية والكفاءة اللزمتين لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها الإدارة والإبلاغ عنها في تقريره.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي؛ حوكمة الشركات؛ آليات الحوكمة؛ محاسبة إبداعية؛ أساليب المحاسبة الإبداعية.

تصنيف JEL: M41، M42، G34.

### Abstract:

This study aims to identify the role of external audit in reducing creative accounting practices as one of the external mechanisms of corporate governance.

The study showed that external audit plays an important role in detecting errors, accounting manipulations and various forms of financial and administrative corruption in companies, through the audit procedures performed by the auditor at the financial position statement level or the income statement level, where the external auditor owns the independence and competence needed to detect the creative accounting practices used by the management and reporting them in his report.

**Keywords:** external audit; corporate governance; governance mechanisms; creative accounting; Creative accounting methods

**Jel Classification Codes:** M41, M42, G34.

\*المؤلف المرسل: شريقي عمر، الإيميل المهني: [omar.cherigui@univ-setif.dz](mailto:omar.cherigui@univ-setif.dz)

## 1. مقدمة:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة والتي بدأ الاهتمام بها إثر الانهيارات التي مست الشركات الكبرى، والتي حدثت بسبب ضعف استقلالية المحاسبين والمدققين واستجابتهم لرغبات المديرين في عدم التزامهم بتطبيق القوانين واللجوء إلى الطرق الملتوية لإخفاء الوضع المالي الحقيقي لها من أجل تحقيق أهدافها. فقد قامت هذه المؤسسات باللجوء لأساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تجميل صورتها المالية، وذلك من خلال التلاعب في الحسابات عن طريق استغلال الثغرات القانونية، وكذا استخدام السياسات والمعايير المحاسبية المتعددة التي تمنح الحرية في كيفية تطبيقها بشكل يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي إصدار قرارات خاطئة قد يكون لها أثر سلبي على أعمالهم في المستقبل.

إن التلاعبات التي تمت على مستوى القوائم والتقارير المالية في العديد من الشركات أدت إلى انعدام الثقة بين الشركات والأطراف المتعاملة معها، هذا الأمر أثر بشكل كبير على مهنة التدقيق الخارجي، والذي أثبت في تلك الفترة ضعفه في إنجاز خدماته نتيجة عدم توفر الاستقلالية المطلوبة التي ستمكنه من أداء مهامه، ومن هنا بدأ اهتمام المنظمات العالمية بمهنة التدقيق الخارجي من خلال العمل على تعزيز الاستقلالية المطلوبة للمدقق، وكذا وضع معايير تنظم سير هذه المهنة والتي تسمح بأداء مهنة التدقيق الخارجي بكفاءة عالية تمكّن من القضاء على مختلف التجاوزات التي قد تحصل في البيانات المالية المنشورة.

### مشكلة البحث:

نظرا للتطورات التي مست مهنة التدقيق الخارجي وعلاقتها بحوكمة الشركات، جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال صياغة مشكلة البحث في ما دور التدقيق الخارجي باعتباره أحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

### منهج البحث:

إعتمدنا في إعداد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في المكتب والدوريات والمجلات العلمية المتخصصة والرسائل الجامعية، بالإضافة إلى الاطلاع على ما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة وتحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية بما يخدم أهداف البحث.

### أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من ضرورة التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية للحد منها، وذلك لأنها تجعل القوائم المالية لا تظهر حقيقة الوضعية المالية للشركات بما يحقق أهداف الإدارة على حساب باقي الأطراف أصحاب المصلحة. كما تبرز أهمية الدراسة كذلك في التعريف بأهمية مهنة التدقيق الخارجي والإرتقاء بها لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التضليلية وزيادة الثقة في القوائم المالية، مما يفتح المجال لتطبيق نظام الحوكمة في الشركات.

### أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة على البيانات المالية بهدف المساعدة على اظهار هذه البيانات في صورتها الحقيقية؛
- التعرف على مفهوم الحوكمة وآلياتها، مع التركيز على التدقيق الخارجي وعلاقته بالآليات الأخرى؛
- الوقوف على دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## هيكل البحث:

للإجابة على مشكلة البحث والتطرق إلى مختلف جوانب الموضوع، سيتم تناول البحث من خلال العناصر التالية:

- أولاً: ماهية المحاسبة الإبداعية
- ثانياً: التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة
- ثالثاً: دور التدقيق الخارجي في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات

## 2. ماهية المحاسبة الإبداعية:

## 1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعددت التعاريف التي تطرقت لمفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث يمكن النظر لها من زاويتين (بالرقي، 2012، صفحة 34): فمن الزاوية الأولى، وهي نظرة إيجابية تتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى إمكانية توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، تعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية. أما من الزاوية الثانية، فهي نظرة سلبية تتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة. إلا أن الكثير من الباحثين يعتقدون أن ظهور المحاسبة الإبداعية كان سببه مواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتتها فترة الثمانينيات من القرن الماضي، فنتج هنالك ضغط كبير على المحاسبين والماليين والمدققين لتضخيم الأرباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل. ومنه يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون من خلالها استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

كما يمكن أيضاً وصف المحاسبة الإبداعية على أنها: "سلسلة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة الشركة والتي تؤثر على نتيجة الأعمال التي تم الإبلاغ عنها والتي لا تحقق منافع اقتصادية حقيقية للشركة، ولكن يمكن أن تؤدي إلى أضرار كبيرة على المدى الطويل" (Remenarić, Kenfelja, & Mijoč, 2018, p. 193:199).

وتعرّف كذلك على أنها: "عملية التلاعب بالأرقام والحسابات من خلال الأخذ بحالات الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القواعد المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب بها معدّو هذه القواعد" (بن بلقاسم و رزقي، 2016، صفحة 86).

كما تتمثل المحاسبة الإبداعية في قدرة الإدارة على زيادة أو تخفيض صافي الدخل في التقارير المالية بطريقة متعمدة، وتحدث عندما يستخدم المديرون المرونة المتاحة لهم للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية، وكذا الحكم الشخصي لبعض البنود الظاهرة في التقارير المالية، سواء لتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة في التقارير المالية (أمقران و راصدي، 2016، صفحة 238).

كما تناول كمال ناصر تعريفاً آخر للمحاسبة الإبداعية، حيث أشار إلى أنها: "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للشركة دون المس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية." (بالرقي، 2012، صفحة 32)

بالإضافة إلى التعاريف السابقة، توجد مجموعة من التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية، نلخصها في الجدول

الموالي:

الجدول 1: أهم التعريفات الإجرائية للمحاسبة الإبداعية.

موضوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبة النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة، سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا.
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاءها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملا منافيا للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقية	إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

المصدر: تيجاني بالرقى، (2012)، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،

جامعة سطيف، 12 (12)، ص 33.

وعلى العموم، فإن المحاسبة الإبداعية تتصف بأنها: (طارق حماد و أسامه، 2010، صفحة 88)

- شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارساتها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية؛
- ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكّنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون به.

ومن خلال التعاريف المختلفة التي ذكرناها، يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تبقى تمارس على أنها نوع من أنواع الإحتيال، فهي قيام المؤسسة عن طريق محاسبيها بعملية تحويل الأرقام المحاسبية مما هي عليه في الواقع إلى ما هو مرغوب فيه، وذلك عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد والممارسات المحاسبية حتى تتمكن المؤسسة من بلوغ الأهداف المخطط لها. ونشير إلى أن كفاءة وقدرات المحاسبين العالية وتحكمهم في القواعد والمعايير المحاسبية عامل مهم في ممارسة هذا النوع من المحاسبة واستخدامها للتلاعب في الحسابات لإظهارها بالشكل الذي يرغبون فيه.

## 2.2. أسباب ودوافع اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية:

هناك العديد من الأسباب والدوافع التي تؤدي بالمؤسسات إلى اللجوء إلى أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن

تلخيصها في الآتي: (الصيديق سالم و محمود، 2016، صفحة 132) (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 3)

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من مؤسسات الأعمال بتحسين نتيجة أعمال المؤسسات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.
  - التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية في تحسين القوائم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات التي لم تحقق نتائج مرضية حيث في حالة عدم تحريفها ستعكس صورة سلبية لوضعيتها أمام منافسيها.
  - التأثير على سعر السهم: إن تراجع قيمة صافي الدخل للمنشآت يؤثر سلبا على أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وبالتالي فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيمة ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
  - التلاعب والتهرب الضريبي: يعد التلاعب والتهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية من خلال المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي، ويكون ذلك من خلال مثلا تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
  - الحصول على تمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارة المؤسسة للحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسة من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، لذلك تلجأ تلك المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، وبالتالي هذا الأمر سيؤثر بشكل ايجابي في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
  - إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو عليه في الحقيقة: يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه، فهذا التفضيل واعتقاد بعض المدراء أن المستثمرين يركزون فقط على النتائج المالية في الأمد القصير، دفع بعض الإدارات إلى السعي لتعديل الأرباح من خلال التقنيات المقبولة للمحاسبة الإبداعية.
- 3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية:

لقد تطرقت العديد من الدراسات لأساليب المحاسبة الإبداعية التي يتم اللجوء إليها بغرض إعطاء صورة خاطئة ومضللة، ويتم ذلك من خلال تطبيق إجراءات محاسبية لها تأثير على القوائم المالية الرئيسية المتمثلة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، ويمكن تقسيمها حسب هذه القوائم الثلاثة كما يلي:

### 1.3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

- يتم التلاعب في قائمة المركز المالي بهدف تضليل المستخدمين، وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات المحاسبية التي تدخل في إطار ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي لها تأثير المركز المالي للمؤسسة (طارق حماد و أسامه، 2010، صفحة 90):
- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية؛
  - عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية؛
  - التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة؛
  - عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة؛
  - يتم التلاعب في حسابات الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة؛

- تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل؛
  - عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل؛
  - إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح السنة الجارية؛
  - الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.
- 2.3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال الإجراءات الآتية (بالرقم، 2012، صفحة 45):

- تسجيل إيرادات المبيعات مبكرا وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وأخيرا ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية، وتغيير السياسات المحاسبية، إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء، والفضل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول؛
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة؛
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.

### 3.3.2. أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

- تبيّن هذه القائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة زمنية معينة، ومن أهم الأساليب الإبداعية التي يتم اللجوء إليها من أجل تحريف قائمة التدفقات النقدية تتمثل في (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 14):
- قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
  - وتستطيع المؤسسة كذلك بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
  - إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
  - التلاعب بالدخل من خلال العمليات المستمرة لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

### 3. التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة:

يعتمد نظام حوكمة الشركات الفعال على العديد من الآليات الداخلية والخارجية، وهي مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث يعتبر هذا الأخير من الآليات الخارجية التي تتميز بالاستقلالية المطلقة، وهذه الخاصية تجعل منه ذو دور هام في إرساء نظام الحوكمة بالشركات.

### 1.3. مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته:

يعتبر التدقيق الخارجي أحد أدوات الرقابة المهمة التي تعتمد عليها الشركات إضافة إلى أدوات الرقابة الداخلية، حيث يتمتع المدقق الخارجي باستقلالية كبيرة مقارنة بالمدقق الداخلي، ولهذا فإن العديد من أصحاب المصالح يعتمدون كثيرا في اتخاذ قراراتهم على رأيه حول القوائم المالية.

#### 1.1.3. مفهوم التدقيق الخارجي:

يعرّف التدقيق الخارجي على أنه: "الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتنا بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه مكافأة تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة" (عصام الدين، 2009، صفحة 29).

كما يعرفه (collins & valin) على أنه: "منهجية تتم بطريقة منسقة من طرف متخصصين باستخدام مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية الوصول لحكم معلل ومستقل، استنادا إلى معايير تقييم، وتقدير دقة وفعالية أنظمة وإجراءات المنظمة" (Lionnel & Gerard, 1992, p. 22).

ويعرّف أيضا على أنه: "تدقيق يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص السياسات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون، المستثمرون والبنوك" (طواهر و صديقي، 2005، صفحة 30).

مما سبق، يمكن القول أن التدقيق الخارجي هو التدقيق الذي يتم من قبل شخص مستقل يعمل تحت مسؤوليته الشخصية، يتم تعيينه من خارج الشركة بغرض القيام بفحص الحسابات السنوية للشركة حتى يتمكن من إعطاء رأيه بشكل مستقل وموضوعي حول صحة وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها خلال فترة زمنية معينة، والتي قامت الشركة بإعدادها من أجل التمكن من اتخاذ القرارات المناسبة، حيث تبقى عملية إعداد القوائم المالية تحت مسؤولية إدارة الشركة، أما مسؤولية المدقق فتكون على رأيه الفني المحايد حول هذه القوائم، ومدى بذله للعناية المهنية اللازمة أثناء ممارسته لمهامه وتطبيقه لمعايير التدقيق والقوانين والتشريعات المعمول بها في البلد أين يوجد مقر الشركة.

#### 2.1.3. أهمية التدقيق الخارجي:

تنبع أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة عدة جهات، سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها وتربطهم علاقة بها، حيث أن هؤلاء المتعاملين مع المؤسسة يعتمدون على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ قراراتهم، ومن بين هذه الفئات نذكر (رزق، 2015، صفحة 39):

- إدارة المشروع: والتي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه؛

- **المقرضون والبنوك:** حتى يتمكنون من التعرف على الوضع المالي للمؤسسات التي ترغب في تقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم، فإنهم يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، وعلى أساس ذلك يتم اتخاذ القرار بتقديم القرض أم لا؛
  - **المستثمرون:** عند اتخاذ أي قرار بشأن توجيه المدخرات والاستثمارات لمؤسسة ما بهدف تحقيق أكبر عائد ممكن، فإنه يتم اللجوء إلى البيانات المالية المدققة من قبل المدقق؛
  - **الجهات الحكومية:** تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط، الرقابة وفرض الضرائب وغيرها. في الأخير، يمكن القول أن التدقيق الخارجي يعتبر وسيلة ذو أهمية بالغة، فهو يسمح بإعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ونتيجة نشاطها، وهو يساهم في زيادة ثقة الغير في بياناتها المالية، وبالتالي تمكينهم من اتخاذ القرارات الصائبة بشأن المؤسسة، سواء كانت قرارات إدارية أو استثمارية أو تقديم قروض لها... إلخ.
- 2.2. الحوكمة: مفهومها وأهدافها:

تعتبر الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي ظهرت خاصة في أعقاب الإنهيارات والفضائح المالية التي شهدتها العديد من الشركات في الدول المتقدمة، وبالتالي اللجوء إلى هذا الأسلوب الحديث في التسيير الذي يعنى بتطبيق أسلوب الإدارة الرشيدة بالمؤسسات وتوجيهها ورقابتها وتنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف التي لها علاقة بالشركة أو مصلحة فيها.

1.2.3 مفهوم الحوكمة:

تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها: "نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال، والحوكمة تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح، وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات لشؤون الشركة المساهمة وبهذا الإجراء فإن الحوكمة تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء (محمد، 2017، صفحة 10)". فالحوكمة عبارة عن نظام يقيس قدرة الشركة على تحقيق أهدافها ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهيكلها الإدارية دون الاعتماد على سلطة أي فرد أو نفوذ شخصي (عناني، 2017، صفحة 242).

كما تعرف على أنها: "مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول الشركة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين وغيرهم من ذوي المصالح بالشركة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم (مظفر، 2014، صفحة 185)". وعرفت كذلك على أنها: "إستراتيجية تتبناها المنظمة لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها ولها من الأنظمة واللوائح الداخلية والهيكل الإداري ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بعيدا عن تسلط أي فرد فيها وذلك بالقدر الذي لا يتضارب ومصالح الآخرين ذوي العلاقة (فرحان طالب و شيحان، 2011، صفحة 24)".

ومما سبق، فإنه يمكننا القول بأن الحوكمة هي عبارة عن نظام يسعى لتحقيق أسلوب الإدارة الرشيدة من خلال تنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف التي تتأثر بأداء المؤسسة وتؤثر عليها، وذلك من خلال مجموعة من الآليات التنظيمية، بغية تحسين أدائها بما يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة.

## 2.2.3. أهداف الحوكمة:

إن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سيساعدها على دعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الآتية (الوردات، 2013، صفحة 166) (محمد و آخرون، 2014، صفحة 646):

- تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة أن يستجوب الإدارة؛
- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عوائدهم، وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية؛
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركات ومنع متاجرة أصحاب السلطة التعسفية؛
- تنمية الاستثمارات وتدفعها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
- العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة؛
- ضمان تدقيق الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والتدقيق، لأجل تقليل وضبط الفساد في المؤسسة؛
- تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة الكفاءة الإدارية والمالية؛
- فرض الرقابة الجيدة والفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية لتطوير وتحسين القدرة التنافسية لها؛
- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة، سواء كانت في الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي.

## 3.3. علاقة التدقيق الخارجي بالبيانات الحوكمة الأخرى:

يعد التدقيق الخارجي آلية هامة في تعزيز الحوكمة تربطه علاقة مع بقية الآليات الأخرى للحوكمة، ويمكن إيضاح تلك العلاقة على النحو التالي:

## 1.3.3. علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي:

تظهر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في إطار حوكمة الشركات من خلال العلاقة التكاملية بينهما، حيث بإمكان المدقق الخارجي الاستفادة من نتائج أعمال المدقق الداخلي إذا رأى أعمال هذا الأخير قد تساعده في الإدلاء برأيه فيما يتعلق بصحة ومصداقية المعلومات المحاسبية الظاهرة بالقوائم المالية، وقد حثت لجنة المنظمات الراعية COSO المدققين الداخليين في تقريرها على العمل بشكل وثيق مع الإدارة والمدقق الخارجي في (شريقي، 2015، صفحة 128):

- تحديد مفهوم الرقابة الداخلية والأهداف المرتبطة بها؛
- تحديد مكونات الرقابة الداخلية؛
- تحديد أدوات القياس الملائمة لقياس كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة الدورية والمستمرة على نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن الأهداف الموضوعية قد تم تحقيقها.

## 2.3.3. علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة:

يعتبر مجلس الإدارة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات والتي له تأثير في باقي أطراف الحوكمة، لذا تطلب ذلك وجود تفاعل بين التدقيق الخارجي ومجلس الإدارة خاصة بعد انهيار الشركات العملاقة (إنرون، وورلدكوم) (بوفاتج و بلعربي، 2016، صفحة 260)، ومع تزايد التركيز على دور مجلس الإدارة أصبح هناك طلب على أن يكون التدقيق ذو نوعية عالية وأن يتم من طرف المدققين الأكفاء والمتخصصين، وذلك لكون التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات، إذ يساعد

التدقيق الخارجي على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات داخل المؤسسة، وغرس الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام (عبد الستار، 2017، صفحة 20).

ويلعب مجلس الإدارة دورا هاما في تحسين جودة التدقيق الخارجي وذلك من خلال عمله على السعي للحفاظ على استقلاليتها في أداءه لمهامه وتزويده بكل المعلومات التي يحتاجها، وكذا توفير كل السبل التي تضمن التنسيق بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي وتحقيق الاستقلالية بينهما وبالتالي التقليل من المخاطر التي قد تعرقل سير مهمة التدقيق الخارجي.

### 3.3.3. علاقة التدقيق الخارجي بلجان التدقيق:

إن وجود لجان التدقيق يعني وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، مما يعني الحد من دور المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الرقابة وكذلك متابعة أعماله واعتماد الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للشركة، وأنها في ضوء المتطلبات المحددة له والحد من تأثير وضغوط الإدارة على المدقق الخارجي وتدعيم استقلاليتها والتأكد من موضوعيته وكفاءته، ودراسة خطة التدقيق معه وإبداء الملاحظات عليها ودراسة ملاحظاته على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها، كما أن لجنة التدقيق تمثل حلقة الوصل بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة (الشمري، 2010، صفحة 12).

لجنة التدقيق تؤدي دورا مهما في تحسين جودة التدقيق الخارجي، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، وذلك من خلال دورها في (حمادة، 2010، صفحة 105):

- ترشيح وتعيين المدقق الخارجي ذو الخبرة والكفاءة الملائمة؛
- تحديد أتعاب المدقق الخارجي؛
- مساعدة المدقق الخارجي في أداء مهامه والمحافظة على استقلاله؛
- حل النزاعات التي قد تنشأ بين المدقق الخارجي والإدارة؛
- تحقيق التنسيق بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي؛
- تحديد مجال التدقيق ودراسة ملاحظات المدقق الخارجي وتوصياته؛
- مناقشة المدقق الخارجي حول بمدى فعالية السياسات والممارسات المحاسبية المطبقة؛
- الإشراف على خدمات التأكيد التي يقدمها المدقق الخارجي.

### 4. دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار حوكمة الشركات:

باعتبار التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية للحوكمة، ونظرا لدوره في إطار مهمة المصادقة على الحسابات السنوية للشركات، فإنه يلعب دورا مهما في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في إطار حوكمة الشركات.

#### 1.1. دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية:

يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم العوامل التي تساعد على تحسين جودة القوائم المالية، فالتدقيق الخارجي يلعب دورا كبيرا من أجل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي والسليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، وهو ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء رأيه حول سياسة الإفصاح المنتهجة من قبل الشركات وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور.

وفي هذا المجال، فإنه ملزم في إطار حوكمة الشركات بما يلي (تريش، 2017، صفحة 160):

- الإفصاح في تقريره عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة أم لا؛
- التحقق من كفاية المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية؛

- التحقق من الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية والإفصاح عن ذلك في تقريره؛
- التأكد من دقة المعلومات المفصح عنها ووضوحها وسهولة فهمها، وكذا مدى مطابقتها للواقع وملاءمتها؛
- تقييم مدى توفر قنوات لنشر المعلومات بطريقة تمكّن المساهمين من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب وبشكل عادل.

ومما سبق، فإن إقرار المدقق الخارجي بعدم شفافية التقارير المالية المفصح عنها نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب في عملية الإفصاح، وإبدائه لرأي سلبي حول طريقة الإفصاح المتبعة من قبل الشركة من شأنه أن يؤدي إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها، مما ينعكس إيجاباً على جودة التقارير والمعلومات المحاسبية المفصح عنها.

#### 2.4. دور التدقيق الخارجي في حماية الشركة وأصحاب المصلحة:

أصبح المدقق الخارجي في إطار حوكمة الشركات مسؤولاً عن تقييم مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط وذلك لحماية الشركة وأصحاب المصلحة في نفس الوقت، إذ يجب أن يدرس مدى الإفصاح عن مشكلة الاستمرارية في القوائم المالية، فإن كان الإفصاح غير كافي يجب أن يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً أو الامتناع عن إبداء رأي في حالة عدم تأكده من ملاءمة فرض الاستمرارية، ويعتبر الرأي المقدم من طرف المدقق الخارجي حول مقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط ذو أهمية بالغة بالنسبة لأصحاب المصلحة إذ يعطي معلومات هامة لهم حول المؤشرات التي تسبق عملية الانهيار المالي للمؤسسة، وبالتالي توفير الحماية لهم وكذا القضاء على مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين (تريش، 2017، صفحة 135، 133).

إن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة قد تخفي مؤشرات حول عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، ومن واجب المدقق الخارجي البحث في المؤشرات المالية وغير المالية التي تزيل الشك حول مدى قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها والكشف عن التلاعبات التي تقوم بها الإدارة لإظهار المؤسسة على أنها في وضع جيد، ولكن في الحقيقة هي عكس ذلك.

#### 3.4. إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية:

يعمل المدقق الخارجي في إطار مهامه العادية لتدقيق الحسابات على فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للشركة من خلال تنفيذ العديد من إجراءات التدقيق وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تسمح له بإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية ومدى تعبيرها الصادق عن الوضعية المالية للشركة ونتيجة نشاطها خلال فترة زمنية معينة، حيث تعتبر قائمة المركز المالي الصافي (الميزانية) وقائمة الدخل (حساب النتائج) من أهم القوائم المالية التي تظهر وضعية الشركة. وفي إطار هذا العمل وإجراءات التدقيق التي تنص عليها المعايير الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير المحلية والقوانين المعمول بها في مختلف البلدان، سوف يعمل على كشف كل ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة.

#### 1.3.4. إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

إن الواجبات الملقاة على عاتق المدقق الخارجي تساهم بشكل كبير في التخفيض من حدة التجاوزات التي قد تحدث في عناصر المركز المالي للمؤسسة، حيث يتمثل دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي من خلال قيامه بـ (عيسى عمر و هابيل عمر، صفحة 24):

- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛
- التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛

- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة
  - التحقق من معدلات الاهتلاك؛
  - مراقبة كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للمخزونات؛
  - التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛
  - التحقق من الحصول على قروض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي؛
  - تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح؛
  - دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.
- 2.3.4. إجراءات التدقيق الخارجي للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:
- أما بالنسبة لإجراءات التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، فتتمثل في (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 15):
- بالنسبة لرقم الأعمال يقوم المدقق من التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة؛
  - التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية؛
  - بالنسبة للمصاريف التشغيلية يقوم بالتحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛
  - نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة يعمل المدقق الخارجي على تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار؛
  - يقوم المدقق باستبعاد أرباح الأنشطة غير العادية من الربح التشغيلي.
- إن التدقيق الخارجي له دور رئيسي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال متابعة مجلس إدارة الشركة لتحقيق أهدافها والإفصاح عن الأحداث الجوهرية المؤثرة على المركز المالي وطبيعة وأثر المخاطر التي تواجهها، والتأكد من جودة أداء الرقابة الداخلية لزيادة فعاليتها في إدارة المخاطر والرقابة عليها لضمان سلامة العمليات المحاسبية والتدقيقية في الشركة وصدق وعدالة القوائم المالية (طلال، 2015، صفحة 341).
5. خاتمة:
- التدقيق الخارجي له دور هام في اكتشاف مجالات التلاعب التي قد تلجأ المؤسسة إليها من أجل تحسين وضعيتها المالية بهدف خدمة مصالحها الخاصة، حيث يعمل المدقق الخارجي على تدقيق السياسات المحاسبية المطبقة ومدى الإفصاح عنها، حرصا منه على تدعيم الثقة في القوائم والتقارير المالية التي تم إعدادها.
- وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج نلخصها في الآتي:
- المحاسبة الإبداعية لها جانب إيجابي وآخر سلبي، غير أن معظم المسؤولين في المؤسسات يلجؤون للجانب السلبي لها، وذلك بهدف تحسين صورة المؤسسة وإخفاء الواقع بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية؛
  - يعمل التدقيق الخارجي على تفعيل وإرساء نظام حوكمة شركات فعال، نظرا للاستقلالية التي يتمتع بها مقارنة بباقي الآليات الأخرى للحوكمة؛

- يعتبر التدقيق الخارجي آلية هامة في تعزيز ثقة مختلف الأطراف ذات المصلحة في القوائم والتقارير المالية المعدة من طرف المؤسسات من خلال سعيه للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؛
- يعمل التدقيق الخارجي في إطار حوكمة الشركات على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها على مستوى القوائم المالية، خاصة قائمة الدخل وقائمة المركز المالي؛
- إن تعزيز دور آليات الحوكمة سيساعد بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لوجود علاقة بين الحوكمة وبين جودة التقارير المالية.
- ومن خلال النتائج المتوصل إليها، يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- يجب على المؤسسات الحرص على تعيين مدققين ذوي مستوى عالي في التدقيق حتى تسهل عليهم مهمة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة؛
- توعية المدققين والمحاسبين ومدراء المؤسسات حول أضرار المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد، سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، نظرا لكونها ستساهم في اتخاذ قرارات خاطئة من طرف أصحاب المصالح؛
- على المشرع الجزائري إصدار قوانين صارمة يتم تطبيقها على كل التجاوزات والتلاعبات التي تضلل البيانات المالية؛
- ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر بدورات تدريبية للمدققين لمتابعة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة وكذا الأساليب الحديثة في مجال التدقيق، وتنبههم لمختلف الوسائل التي يمكن أن تلجأ إليها المؤسسة لممارسة المحاسبة الإبداعية وكذا وسائل الحد منها.

## 6. قائمة المراجع:

1. Lionnel, C., & Gerard, V. (1992). *Audit et contrôle interne: aspects financiers, opérations et stratégies*. paris: Dalloz.
2. Remenarić, B., Kenfelja, I., & Mijoč, I. (2018). Creative accounting -motives, techniques and possibilities of prevention. *ekonomski vjesnik/econviews*, 18(1), 193-200.
3. أحمد علي عيسى عمر، و الدرديري جلاية هاييل عمر. (بلا تاريخ). أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. تاريخ الاسترداد 11 08، 2019، من [www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver\\_4/s4\\_6.pdf](http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver_4/s4_6.pdf)
4. اقنيدر الصديق سالم، و جمعة المحجوب محمود. (2016). دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية. *مجلة آفاق اقتصادية* (4)، الصفحات 125-145.
5. المبيضين طارق حماد، و عبد المنعم أسامه. (2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية: من وجهة مدققي الحسابات والأستاذة الجامعيين. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية* (8)، 73-107.
6. أنس ناظم عبد الستار. (2017). *البيات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة*. تاريخ الاسترداد 8 7، 2019، من <http://qu.edu.iq/repository/?p=18040>
7. بلقاسم بوفاتح، و عبد القادر بلعربي. (2016). التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات: دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط، غرداية، ورقلة). *مجلة الباحث الاقتصادي*، 4 (6)، الصفحات 252-271.
8. تجاني بالرفي. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير* جامعة سطيف، 12 (12)، الصفحات 50-23.
9. حسينة تريش. (2017). دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات الجزائرية، دراسة تطبيقية على عينة من المدققين الخارجيين في الجزائر، أطروحة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة سطيف 1.

10. رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية). مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، 26 (2)، 118-87.
11. سفيان بن بلقاسم، و إسماعيل رزقي. (2016). ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير المحاسبة الدولي. مجلة معارف ، 11 (20)، الصفحات 83-95.
12. سليمان جريه طلال. (2015). أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، 11 (2)، 347-317.
13. عمر شريقي. (2015). التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرفع من جودة الأداء في المؤسسة. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، 4 (7)، 135-121.
14. عيد بن حامد الشمري. (2010). دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالملكة العربية السعودية. الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين . السعودية: كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود.
15. محمد التهامي طواهر ، و مسعود صديقي. (2005). المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
16. محمد متولي عصام الدين. (2009). المراجعة وتدقيق الحسابات . صنعاء: دار الكتاب الجامعي.
17. محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. تاريخ الاسترداد 08 01 2019، من <http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2009/11/24.pdf>
18. مصطفى أمقران، و صبرينة راصدي. (2016). المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي. مجلة دراسات جبائية ، 5 (2)، الصفحات 233-252.