

أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

-دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولاية المسيلة وبرج بوعرييج -

L'importance de la spécialisation professionnelle du teneur de compte dans la limitation des Pratiques de la comptabilité créative.

Une étude sur terrain d'un échantillon d'auditeurs de la wilaya de M'sila Et de Bordj Bou Arreridj.

فكرون عصام الدين¹

مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة

جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت -

Issameddine.fekroune@cuniv-tissemsilt.dz

تاريخ النشر: 2022/06/ 30

تاريخ القبول: 2022 /06/ 24

تاريخ الاستلام: 2022 /03/ 26

الملخص:

تهدف دراستنا هذه إلى الوقوف والتعرف على كيفية مساهمة التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التقليل من المحاسبة الإبداعية، حيث تم التطرق إلى تعريف التخصص المهني وإظهار أهميته، إضافة إلى تقريب مفهوم المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بمهنة التدقيق، وكذا طرق الحد والتقليل منها ومن أثارها، و من أجل تحقيق أهداف البحث تم تصميم استبيان لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة والتي تشكلت من محافظي الحسابات والخبراء والباحثين، ومن ثم تحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام نظام الإحصاء (SPSS) قصد الوصول إلى النتائج والتوصيات المرجوة. وقد خلصت الدراسة إلى التأكيد على المؤشرات المذكورة في إشكالية البحث والمتمثلة في زيادة درجة الاستقلالية ومستوى الخبرة في إطار المدقق المتخصص والتي ستساهم هذه الأخيرة بدورها في التقليل والحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني، محافظ الحسابات، المحاسبة الإبداعية.

تصنيف JEL: Z02 ;Z21

Abstract :

Notre étude vise à déterminer et à expliquer, à la fois comment la spécialisation professionnelle contribue à réduire la comptabilité créative, ainsi-que l'importance de la spécialisation professionnelle et aussi de proposer un concept sur la comptabilité créative en relation avec la profession audit.

Et pour atteindre nos objectifs cités dans notre problématique de recherche, nous avons élaboré un questionnaire visant un échantillon de recherche choisie dans le but de collecter plus d'éléments et d'informations objectives et rationnelles qui peuvent nous répondre sur nos questions principales citées , et dans la même principe d'analyse nous avons analysé nos données recueillies à l'aide d'un système statistique (SPSS) est ceci pour atteindre nos résultats de recherche souhaités..

Effectivement, notre réflexion scientifique a conclu à l'existence d'un nombre de facteurs et d'indicateurs qui ont permis à la croissance du degré d'indépendance ainsi-que de l'évaluation de contrôle dans le cadre de l'auditeur spécialisé qui à , son tour conduit à réduire et à la limiter la pratique de la comptabilité créative.

Keywords: Spécialisation professionnelle, comptabilité, comptable, créativité, audit.

JEL classification codes: Z02 ;Z21

¹المؤلف المرسل: فكرون عصام الدين.

تعتبر عملية ابداء الراي حول القوائم المالية للمؤسسات عملية مهمة وضرورية، باعتبار أن قانون الشركات ينص على وجوب وجود محافظ حسابات خارجي للمؤسسة وهذا قصد الحصول على رأي فني ومحاييد حول القوائم المالية للمؤسسة ومدى صحتها ومصداقيتها بواسطة شخص محايد يسمى محافظ الحسابات، وللوصول الى نتائج المهمة المنوطة له يتطلب عليه أن يكون على درجة كافية وملائمة من الكفاءة والخبرة المهنية وأن يلتزم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهنية.

ونظرا للظروف السائدة في عالم المؤسسات فقد يلجأ الكثير منها الى تزيين وتجميل البيانات المالية الخاصة بها من أجل تحسين صورتها امام مستخدمي هذه البيانات سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي، مستغلين بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبا على مصداقيتها وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

وحتى يتمكن محافظ الحسابات من تنفيذ مهامه بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية والخبرة يستلزم عليه ان يكون بدرجة عالية من التخصص في تدقيق مجال معين، حيث أصبح التخصص المهني لمحافظ الحسابات حديث الساعة ويؤدي دورا كبيرا ومهما في مهنة التدقيق وذلك لما يحققه من زيادة الثقة والمصداقية في القوائم المالية وهذا ما يصبو إليه المجتمع المالي.

1-1 إشكالية الدراسة

للقوف على أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ارتأينا أن تتمحور الدراسة حول:

➤ ما دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2-1 فرضيات الدراسة

من اجل الإجابة على سؤال الإشكالية لهذه الدراسة تم التوصل إلى صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

H0: عدم وجود معرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

H1: وجود معرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات.

الفرضية الثانية:

H0: لا تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

H1: تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة:

H0: لا تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات المتخصص في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

H1: تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات المتخصص في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

3-1 محاور الدراسة

من أجل التعرف أكثر على الموضوع تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور على النحو التالي:

المحور الأول: الإطار العام للتخصص المهني لمحافظ الحسابات.

المحور الثاني: المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: دراسة ميدانية لتبيان دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية.

4-1 الدراسات السابقة

تشغل الدراسات السابقة في البحوث والدراسات الأكاديمية أهمية قصوى ومكانة أساسية في فهم وتقريب الآراء والتصورات التي قد نجدها تناولت نفس الموضوع أو مشابهها له، باعتبارها نقطة انطلاق والحجر الأساس الذي يرتكز عليه أي بحث بشكل عام. ومن هذا المنطلق اعتمدنا على أربعة دراسات سابقة:

- دراسة رشا حمادة (دور التدقيق في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية) هدفت هذه الدراسة الى التعرف بالنشاطات التي يقوم بها لجان التدقيق قصد الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و من أهم ما توصلت اليه أنه يوجد مجموعة من النشاطات التي تمارسها لجان التدقيق عند تنفيذ مهامها تؤدي الى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة محمد دينوري سالمي (دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) وهدفت هذه الدراسة أيضا الى تقديم نموذج لدور المدقق الخارجي في أداء مهامه للكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وقد لخصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد ارتباط قوي ذو علاقة طردية بين عمل المراجع الخارجي والكشف والحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية.

- دراسة على العبسي (الحد من أثار ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية) من خلال استخدام التحفظ المحاسبي حيث خلصت هذه الدراسة إلى اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية واثارها على القوائم المالية من خلال استخدام التحفظ المحاسبي ومحاولة الحد منها كما خلصت الدراسة أيضا الى مجموعة من النتائج، أهمها وجود أثر إيجابي لممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

- دراسة سليم بلال (تبنى استراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودورها في التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار) حيث وقفت هذه الدراسة على مساهمة التخصص المهني لمحافظ الحسابات وقدرته في التنبؤ باستمرار المؤسسة وذلك من خلال توظيف مكاسبه وخبرته ومعرفته المكتسبة من خلال تخصصه في تدقيق قطاع معين.

I- عموميات حول التخصص المهني لمحافظ الحسابات

يعتبر التخصص المهني أحد أهم المتغيرات الذي نال اهتمام العديد من الباحثين والمهنيين في هذا المجال، فبالرغم من هذا الاهتمام وهذا التركيز إلا أنه من الصعب إيجاد تعريف شامل ودقيق لهذا المفهوم ألا وهو التخصص المهني، ويعود ذلك في نظر الكثير الى عدم وجود قراءات نظرية وتطبيقية واسعة تمحورت هذا الموضوع.

ومع تزايد النشاطات الاقتصادية والصناعية والاختلاف الكبير بين هذه الأنشطة والقطاعات وخصوصيتها وتمايزها فيما بينها، تبقى مهنة التدقيق أداة واطارا يعمل على تقديم خدمات لهذه القطاعات والنشاطات.

1. تعريف التخصص المهني لمحافظ الحسابات

لقد جاءت تعاريف التخصص المهني لمحافظ الحسابات وفق تصورات مختلفة وذلك انطلاقا من اختلاف وتعدد الخلفيات والأطر الفكرية والمرجعية لكل باحث في هذا الميدان، وقبل تقديم تعريف للتخصص المهني لمحافظ الحسابات يتطلب منا تقديم تعريف حول التخصص المهني قصد تسهيل الفهم لهذا الموضوع.

1.1 تعريف التخصص المهني

يتفق معظم الباحثين والدارسين في هذا الحقل المعرفي على أن التخصص وبشكل عام يعرف على كونه تخصص الفرد في مهنة معينة من المهن وبذل جهود عالية من اجلها دون غيرها، والتخصص المهني يحدث غالبا نتيجة للتوسع الكبير في تقسيم العمل مما يساعد في زيادة المهارة في تأدية العمل.

2.1 التخصص المهني لمحافظ الحسابات

يعد التخصص المهني لمحافظ الحسابات أحد المؤشرات الأساسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعملية التدقيق، بحيث يعتبر محافظ الحسابات متخصصا في حال قيامه بتدقيق قطاع معين لعدد كبير من المؤسسات تتبع نفس الصناعة.

كما نجد ايضا أن محافظ الحسابات يقوم بأداء خدمات التدقيق المستقلة لصالح زبائن ينتمون إلى قطاع صناعي واحد، مما يسمح بضمان تماثل في طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في نفس

القطاع، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات اللازمة والمتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع.
(شلا، 2015، صفحة 31)

ويعرف بأنه تلك الخبرة المتراكمة في تدقيق قطاع معين نتيجة الدراية والمعرفة المكتسبة من خلال تدقيق نفس القطاع. (مشتهي، 2014، صفحة 217)

كما عرفه خالد محمد بأنه الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المدققين، وهو أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات التدقيق الخارجي (مبارك، 2018، صفحة 65).

كما يعرفه أيضا Lowensohen، أن التخصص المهني لمحافظ الحسابات، هو بمثابة المؤشر الذي يدل على جودة أداء محافظ الحسابات القائم على التدريب والمعرفة والخبرة المكتسبة في مراحل متعددة في حياته المهنية، مما يساهم في زيادة قدرة محافظي الحسابات على الوقوف ومعرفة بشكل دقيق الأخطاء التي تظهر في البيانات المالية. (مبارك، 2018، صفحة 65).

وحسب ما ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم (550) "الأطراف ذو العلاقة" نجد أن من بين ما يحتاج إليه المدقق هو معرفة كافية لأهم أعمال ونشاطات المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها والتي تساعده في فهم ودراك ومعرفة الأحداث والمعاملات التي قد تؤثر وبشكل جوهري على القوائم المالية (عمروش وسيدي، 2015، صفحة 414).

وعليه ، وانطلاقا مما سبق ذكره يمكن تقديم تعريف شامل ودقيق للتخصص المهني أو كما يطلق عليه التخصص الصناعي أو القطاعي أو الخبرة المكتسبة في مجال معين، على أنه امتلاك خبرة ودراية ومعرفة كبيرة وعالية في مجال معين، والتي تمثل كل ما يكتسبه المدقق من خلال العمل في مجال معين أي التخصص فيه كأن ينفرد في تدقيق قطاع معين في مؤسسات تتسم بذات النشاط.

3.1 التخصص المهني على مستوى شركات التدقيق

تعتبر شركة التدقيق المختصة مهنيا بمثابة الشركة التي تتميز عن منافسيها من خلال ما تكتسبه من حصة في سوق التدقيق في نشاط معين. (حمودة، 2014، صفحة 31)

كما نجد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانوني (AICPA) ينظر إلى مسألة التخصص في مهنة التدقيق والتي يعتبرها من أكبر خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، من خلال الطلب على خدمات مكاتب التدقيق المختصة، التي تكون في معظم الحالات المسيطرة والغالبة في هذه الفترة مقابل انخفاض الطلب على خدمات المكاتب العامة، ومنه تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق التخصص في نشاط معين. (مختاروسمير، 2017، صفحة 450)

2. أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات

لتخصص المحافظ في تدقيق قطاع معين أهمية كبيرة يمكن ذكرها في النقاط التالية (بلال وبلال، 2020، الصفحات 716-717)

✓ الكشف عن حالات إدارة الأرباح:

يعمل التخصص المهني لمحافظ الحسابات في التقليل من إدارة الأرباح ومن إصدار التقارير التي قد تضلل متخذ القرار بتضمينها احتيالا ماليا.

✓ تدعيم استقلالية محافظ الحسابات:

يعمل التخصص المهني لمحافظ الحسابات على تدعيم استقلالية محافظ الحسابات مع تطوير قدراته المهنية، إذ يساهم ذلك في تقوية درجة احتفاظ محافظ الحسابات باستقلاليتهم في مواجهة التأثيرات الخارجية والمحيطية بمهامه التي قد تؤثر في استقلاليته المهنية.

✓ الحد من الاستعانة بالخبراء من طرف محافظ الحسابات:

تتجلى أهمية التخصص المهني أيضا في إشكالية الحد من الاستعانة بالخبراء من قبل محافظ الحسابات وهذا ما جاء به المعيار الجزائري للتدقيق رقم (620)، حيث تحتوي الكثير من النشاطات والأعمال على غموض وتفاصيل أكثر للموضوع محل الفحص وبالخصوص في إطار التوجه نحو تدقيق وفحص الأداء البيئي، وتبني العديد من المواضيع الأخرى التي أصبح مجال التدقيق منشغلا بها والتي كانت في السابق خارج عن اهتماماته، كما يجب على المدقق في هذه الحالة أن يلم إلماما كافيا بأعمال الزبون ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، وعليه فإن محافظ الحسابات المتخصص يكون لديه الماما ودراية كافية وواسعة في تدقيق نشاط معين والمعرفة المطلوبة في مجالات الاستعانة بالخبراء.

✓ اكتساب معرفة كافية ودقيقة:

لكي يكون محافظ الحسابات دقيقا في مهنته وملما بحوثيات مهامه ومستوياتها، يتطلب عليه اكتساب معارف دقيقة وموضوعية وواضحة لمعايير المحاسبة وما تتطلبه التقارير وما يمليه النشاط من مسؤوليات، حتى يسمح لمحافظ الحسابات المتخصص بأداء الخدمات المطلوبة والواجبة للزبائن العاملين به، إضافة إلى ذلك تطوير مستمر للمهارات اللازمة للتعاقدات المستقبلية في هذا النشاط.

✓ مواجهة المنافسة

إن اختلاف معايير التدقيق التي تهتم بكل قطاع اقتصادي على حدة، وتزايد شدة المنافسة بين محافظي الحسابات وشركات التدقيق، أدى إلى الاتجاه في مهنة تدقيق الحسابات إلى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط الزبون والذي يتطلب من محافظ الحسابات أن يلم بالمعرفة

الكاملة بطبيعة نشاط المؤسسة والتعرف على البيئة التي يعمل فيها، من أجل معرفة مخاطر التدقيق واكتشاف التحريفات الجوهرية التي قد توجد بالكشوف المالية.

✓ تعزيز سمعة محافظ الحسابات:

كلما كانت خدمات التدقيق ذات جودة عالية وموضوعية وشفافة كلما ساهم ذلك في تعزيز سمعة ومصداقية محافظ الحسابات، حيث أن توسيع مجال خدمات التدقيق لمحافظ الحسابات والممامه بكافة معايير التدقيق بكفاءة عالية في تلبية احتياجات الزبائن طالبي خدمات التدقيق يسمح بتعزيز وتقوية المكانة والسمعة المهنية لمحافظ الحسابات المتخصص من جهة وتطوير وترقية خدمات التدقيق لمحافظ الحسابات تتماشى ومتطلبات الواقع من جهة أخرى.

وعليه يمكن ذكر أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في النقاط الأساسية التالية:

✓ تخصص المدقق يؤدي الى تسهيل عملية التدقيق وأداء عملية التدقيق التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي.

✓ تكوين مدققين ذات خبرة عالية في قطاعات مختلفة وهذا يؤدي الى تقديم خدمات عالية الجودة.

✓ تخصص المهني لمحافظ الحسابات في قطاع أو مجال معين يؤدي الى معرفة المخاطر وبالتالي تخفيفها إلى أدنى مستوى ممكن.

✓ يؤدي تخصص المدقق في قطاع معين الى وفرة كبيرة في مجال المهنة من خلال زيادة سمعة المدقق نتيجة تقديم خدمات ذات جودة وبالتالي تقديم معلومات مؤكدة.

II- المحاسبة الإبداعية

تصنف المحاسبة الإبداعية على أنها جملة من الممارسات غير أخلاقية تطراً نتيجة اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة والتي تسمح ببروز فرص التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة وغير واضحة ومضللة.

1. تعريف المحاسبة الإبداعية

✓ تعرف المحاسبة الإبداعية على كونها الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة والتي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بروز بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة، 2010، صفحة 96)

✓ وتعتبر أيضا بمثابة عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه فعلا، إلى صورة مرغوبة حسب معديها، والمقصود من ذلك هي مجموعة من الإجراءات والخطوات التي

توظف بهدف التلاعب بالأرقام المالية من أجل خداع مستخدمي التقارير المالية من جهة وخطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل من جهة أخرى (تيجاني، 2012، صفحة 31)

✓ من خلال ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي والصحيح إلى الوضع المزيف والخاطئ وهذا من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها.

2. علاقة محافظ الحسابات بالمحاسبة الإبداعية

لقد جاءت مهنة التدقيق الخارجية وبالأخص مهنة محافظ الحسابات استجابة وتلبية للحاجة إلى تقارير حيادية للمعلومات المحاسبية، ولكي يتم تقديم هذه الخدمة يسعى محافظ الحسابات على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بموضوع الفحص والتدقيق، مع مقارنة تلك المعلومات بالمعايير المقررة لمعرفة ما إذا كانت هذه المعلومات المتضمنة في القوائم المالية قد عرضت بصدق كما لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويوفر تقرير محافظ الحسابات أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها. وبطلب من الإدارة يقوم محاسب المؤسسة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

وبمعزل عن الدافع لهذه الممارسات نجدها تقود إلى استخدام أساليب غير أخلاقية لتضليل القوائم المالية وإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة، وباعتبار أن محافظ الحسابات هو المسؤول على التحقق من صحة القوائم المالية فعليه اتخاذ مجموعة من الإجراءات للكشف عن هذه الممارسات والحد منها.

III- دراسة ميدانية لتبيان دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية

1. مجتمع وعينة الدراسة

يشتمل مجتمع الدراسة على كل الإطارات ذات العلاقة بمهنة محافظ الحسابات متضمنا محافظي الحسابات وكذا الخبراء المحاسبين بكل من ولاية المسيلة و برج بوعريج حيث أمكن تحديد 63 مفردة لهذا المجتمع، وعلى هذا الأساس تم اختيار عينة عشوائية بالاعتماد على معادلة ستيفنث+امسون حيث:

$$n = \frac{N \times p(1 - p)}{[N - 1 \times (d^2 \div Z^2)] + p(1 - p)}$$

حيث:

أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولاية المسيلة وبرج بوعريج -

n حجم العينة، N المجتمع المستهدف، z لدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96،
نسبة الخطأ وتساوي 0.05، p نسبة توفر الخاصية والمحايدة = 0.50.

على هذا الأساس قدرت حجم العينة الممثلة ما عدده 54 مفردة، ولتحقيق هذا الشرط الأدنى
تم توزيع 80 استمارة حيث تم استرجاع 55 استمارة موزعة، بنسبة استرجاع تقدر بـ 68.75%.

2. تصميم الأداة

بالنظر لطبيعة الموضوع المعالج واستنادا للدراسات السابقة تم اعتماد الاستبيان كأداة رئيسية
لجمع البيانات المتعلقة بالموضوع المعالج والتي على أساسها يتم اتخاذ القرار واختبار الفرضيات.
يتضمن الاستبيان مؤشرات قياس متغيرات الدراسة في شكل فقرات تحتمل عدة إجابات
بحسب توجه المستجوب ووفق سلم ليكرت الخماسي الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقياس سلم ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة

التصنيف	1	2	3	4	5
الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
قيم المتوسط المرجح	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: محمد عبد الفتاح الصرفي، البحث العلمي الدليل التطبيقي للباحثين، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،
2006، ص 115-116.

تم حساب قيم المتوسط المرجح باستخدام المعاد طول الفئة كالتالي:

✓ طول الفئة = المدى / عدد الدرجات

✓ طول الفئة = (أكبر درجة - أقل درجة) / عدد الدرجات

✓ طول الفئة = $5 / (4 - 5)$

✓ طول الفئة = 0.8.

على هذا الأساس يتم إضافة القيمة 0.8 للدرجة الأولى (1.00) للوصول إلى المتوسط المرجح
لهذه الدرجة، وبنفس الطريقة يتم حساب المتوسط المرجح لباقي الدرجات مع الأخذ بالاعتبار أن تكون
نهاية كل مجال مفتوحة لتجنب تكرار القيم في درجتين مختلفتين.

3. التأكد من صلاحية الأداة للدراسة

للتحقق من ملائمة الأداة للدراسة يتم الاعتماد على الآتي:

1.3 الصدق الظاهري: حيث تم تحكيم الأداة قبل توزيعها من حيث الشكل والمضمون ومدى قابليتها
للدراسة الإحصائية.

2.3 الثبات: من أجل التأكد من صدق الاستبيان تعتمد الدراسة على المعامل الفا كرومباخ، حيث أظهرت النتائج البيانات الواردة بالجدول الموالي:

الجدول رقم (02): ثبات الأداة

الاجمالي	المحور			الثبات
	03	02	01	
16	6	5	5	عدد الفقرات
0.863	0.718	0.855	0.715	قيمة الثبات

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

بلغت قيمة معامل الثبات الفا كرومباخ مستوى 71.5% بالنسبة لمحور وجود معرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات، و85.5% بالنسبة لمحور تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية، و71.8% بالنسبة لمحور تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية، بدرجة اجمالي قدرت بـ 86.3% وهي قيمة أكبر من القيمة المعيارية 0.65 وعليه فان الأداة تتصف بخاصية الثبات.

3.3 الاتساق الداخلي: من أجل التأكد من صدق الاستبيان تعتمد الدراسة على معامل الارتباط بيرسون، حيث أظهرت النتائج البيانات الواردة بالجدول الموالي:

الجدول رقم (03): الاتساق الداخلي للأداة

المحور			الاتساق الداخلي
03	02	01	
0.861	0.929	0.953	القيمة العظمى
0.583	0.615	0.528	القيمة الدنيا
كل القيم عند 0.000	كل القيم عند 0.000	كل القيم عند 0.000	الدلالة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

تراوحت قيم معامل الارتباط بين 52.8% و95.3% بالنسبة للمحور الأول، وبين 61.5% و92.9% بالنسبة للمحور الثاني، وبين 58.3% و86.1% بالنسبة للمحور الثالث، وهي قيم ارتباط تتراوح بين الدرجة المتوسطة إلى القوية ومستوى معنوية يقل عن 0.05 مما يدل على وجود اتساق بين كل فقرة والمحور الذي تنتمي إليه.

4. تحليل البيانات الشخصية للمستجوبين

تتضمن هذه البيانات دراسة كلا من متغير المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة والمكتسبة بالسنوات بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية، حسب الجدول الموالي:

أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولاية المسيلة و برج بوعريج -

الجدول رقم (04): تحليل البيانات الشخصية للعينة

1. توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي		
النسبة (%)	التكرار	المؤهل
63.6	35	شهادات مهنية
5.5	3	ماستر
5.5	3	ماجستير
16.4	9	دكتوراه
9.0	5	ليسانس
<u>100</u>	<u>55</u>	<u>المجموع</u>
2. توزيع مفردات العينة حسب متغير الخبرة		
النسبة (%)	التكرار	الخبرة
34.6	19	من 1 إلى 5 سنوات
23.6	13	من 6 إلى 10 سنوات
14.5	8	من 11 إلى 15 سنوات
23.3	15	أكثر من 15 سنوات
<u>100</u>	<u>55</u>	<u>المجموع</u>
3. توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة		
النسبة (%)	التكرار	الوظيفة
72.7	40	محافظ حسابات
27.3	15	خبير محاسبي
<u>100</u>	<u>55</u>	<u>المجموع</u>

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

استنادا للجدول أعلاه يتضح أنه:

1.4 بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: يُلاحظ أن أغلبية المفردات من حاملي شهادات مهنية بنسبة 63.3% من اجمالي العينة ومن ثم باقي الفئات بنسب جد متقاربة وهذا راجع بالأساس لكون ممارسة وظيفة ذات علاقة بالمحاسبة تتطلب الحصول على شهادة ليسانس كحد أدنى.

2.4 بالنسبة لمتغير الخبرة: تختلف نسب تمثيل مختلف الفئات حسب متغير الخبرة لكنها بالمقابل تتوزع بطريقة جدي متقاربة مع وجود ميل نسبي لذوي الخبرة الأقل من 6 سنوات، أي أن الدراسة تأخذ بالاعتبار توجهات مختلف الخبراء الممارسين حول الموضوع المعالج مهما كانت مدة خبرتهم وهذا من أجل ضمان الحصول على نتائج ممثلة للمجتمع وقابلة للتعميم.

3.4 بالنسبة لمتغير الوظيفة: تمثل محافظي الحسابات معظم المفردات المدروسة بنسبة 72.7% في مقابل 27.3% لفئة الخبراء المختصين في المحاسبة.

5. عرض وتحليل اتجاهات إجابات مفردات العينة

1.5 عرض وتحليل اتجاهات اجابات مفردات العينة بخصوص المحور الأول: يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اتجاه المتوسط لفقرات المحور الأول.

الجدول رقم (05): تحليل المحور الأول

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
1	4.81	0.39	موافق بشدة
2	4.55	0.60	موافق بشدة
3	3.67	0.79	موافق
4	3.95	0.87	موافق
5	3.94	1.00	موافق
الإجمالي	4.23	0.60	موافق بشدة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

تراوحت اتجاهات أفراد عينة الدراسة بخصوص محور وجود معرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات بين 3.67 و 3.61 عند الدرجات: موافق (03 فقرات) والموافق بشدة (فقرتين) بمتوسط اجمالي قدره 4.23 عند درجة الموافق بشدة وبانحرافات معيارية صغيرة نسبياً تتراوح بين قيمتين صغرى وعظمى بلغتا 0.60 و 1.00 على التوالي مما يعني أن هنالك توجه عام يعكس تجانسا يحكم اجابات افراد العينة المدروسة.

2.5 عرض وتحليل اتجاهات اجابات مفردات العينة بخصوص المحور الثاني: يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اتجاه المتوسط لفقرات المحور الثاني.

الجدول رقم (06): تحليل المحور الثاني

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
6	4.80	0.52	موافق بشدة
7	4.75	0.55	موافق بشدة
8	2.36	1.04	غير موافق
9	3.45	1.10	موافق
10	2.33	1.03	غير موافق
الإجمالي	3.92	0.61	موافق

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

تنحصر توجهات المستجوبين حول محور مساهمة الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية بين 3.45 و 4.31 عند الدرجات: موافق (04 فقرات) والموافق بشدة

أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولاية المسيلة وبرج بوعرييج -

(فقرة واحدة) بمتوسط اجمالي قدره 3.92 عند درجة الموافق وبانحرافات معيارية صغيرة نسبياً تلا تتجاوز في أقصاها مستوى 1.10 مما يعني أن هنالك توجه عام يعكس تجانسا يحكم اجابات افراد العينة المدروسة.

1.5 عرض وتحليل اتجاهات اجابات مفردات العينة بخصوص المحور الثالث: يوضح الجدول التالي المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اتجاه المتوسط لفقرات المحور الثالث.

الجدول رقم (07): تحليل المحور الثالث

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
11 المعرفة الجيدة لأماكن وجود نتائج تنفيذ المحاسبة الإبداعية وتداعياتها.	3.91	0.62	موافق
12 يعتمد محافظ الحسابات المتخصص على خبرته المهنية التي يكتسبها في أعماله بشكل مستمر	4.31	0.47	موافق بشدة
13 محافظ الحسابات المتخصص يزداد رصيده المعرفي عند أدائه مهمته في إطار التخصص المهني	3.94	0.99	موافق
14 تعتبر القوائم المالية أكثر موثوقية ومصداقية عند تدقيقها من طرف محافظ حسابات متخصص.	3.53	0.99	موافق
15 بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات ضرورة للكشف عن الغش والأخطاء	4.47	0.60	موافق بشدة
16 يقوم محافظ الحسابات المتخصص بالتأكد من صحة التقديرات المحاسبية	3.71	1.08	موافق
الإجمالي	3.79	1.16	موافق

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26.

تراوحت اتجاهات أفراد عينة الدراسة بخصوص محور مساهمة استقلالية محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية بين 2.33 و 4.80 عند الدرجات: غير موافق (فقرتين)، موافق (فقرة واحدة) والموافق بشدة (03 فقرات) بمتوسط اجمالي قدره 3.79 عند درجة الموافق بشدة وبانحرافات معيارية صغيرة نسبياً تتراوح بين قيمتين صغرى وعظمى بلغتا 0.52 و 1.16 على التوالي مما يعني أن هنالك توجه عام يعكس تجانسا يحكم اجابات افراد العينة المدروسة.

6. اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة يتم الاعتماد على اختبار ستودنت (Test-T) بمتوسط معياري 3 وهامش خطأ لا يزيد عن 5% (0.05) وهامش ثقة لا يقل عن 95% (0.95)، وقد تم اعتماد هذا الاختبار بالنظر لكون عدد المفردات يفوق 30 مفردة (حسب نظرية النهاية المركزية يمكن استخدام الاختبارات المعلمية حالة عينة تفوق 30 مفردة).

1.6 اختبار الفرضية الأولى: تتمحور الفرضية الأولى حول وجود معرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات، والتي تقسم إلى فرضيتين احصائيتين:

✓ الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد معرفة كافية لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

✓ الفرضية البديلة H_1 : توجد معرفة كافية لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

يُظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (08): اختبار ستودنت للفرضية الأولى

رقم الفرضية	درجة الحرية	قيمة T	دلالة T
01	54	15.182	0.000
المتوسط الحسابي = 4.23، درجة المتوسط: موافق بشدة			

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بلوغ قيمة اختبار ستودنت (T-Test) المحسوبة مستوى

15.182 عند مستوى معنوية 0.000 أقل من القيمة المعيارية 0.05 وبدرجة حرية تقدر بـ 54، وهذا ما

يدل على أن اتجاه المتوسط الحسابي (موافق بشدة) دال احصائيا، وعليه يتم رفض الفرضية

الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: توجد معرفة كافية لأهمية التخصص المهني لمحافظ

الحسابات حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

2.6 اختبار الفرضية الثانية: تتمحور الفرضية الثانية حول مساهمة استقلالية محافظ

الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية، والتي تقسم إلى فرضيتين احصائيتين:

✓ الفرضية الصفرية H_0 : لا تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

✓ الفرضية البديلة H_1 : تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

يُظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

الجدول رقم (10): اختبار ستودنت للفرضية الثانية

رقم الفرضية	درجة الحرية	قيمة T	دلالة T
01	54	5.033	0.000
المتوسط الحسابي = 3.79، درجة المتوسط: موافق			

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
-دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لولاية المسيلة وبرج بوعريريج -

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بلوغ قيمة اختبار ستودنت (T-Test) المحسوبة مستوى 5.033 عند مستوى معنوية 0.000 أقل من القيمة المعيارية 0.05 وبدرجة حرية تقدر بـ 54، وهذا ما يدل على أن اتجاه المتوسط الحسابي (موافق) دال احصائياً، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: تساهم استقلالية محافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

6.3 اختبار الفرضية الثالثة: تتمحور الفرضية الثالثة حول مساهمة الخبرة المهنية لمحافظ

الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية، والتي تقسم إلى فرضيتين احصائيتين:

✓ الفرضية الصفرية H_0 : لا تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات المتخصص في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

✓ الفرضية البديلة H_1 : تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات المتخصص في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

يُظهر الجدول التالي نتائج اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (09): اختبار ستودنت للفرضية الثالثة

رقم الفرضية	درجة الحرية	قيمة T	دلالة T
01	54	11.222	0.000
المتوسط الحسابي = 3.92، درجة المتوسط: موافق			

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V26

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه بلوغ قيمة اختبار ستودنت (T-Test) المحسوبة مستوى 11.222 عند مستوى معنوية 0.000 أقل من القيمة المعيارية 0.05 وبدرجة حرية تقدر بـ 54، وهذا ما يدل على أن اتجاه المتوسط الحسابي (موافق) دال احصائياً، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على: تساهم الخبرة المهنية لمحافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية حسب توجهات افراد العينة المدروسة عند مستوى دلالة 0.05.

IV- الخاتمة

يتجلى لنا من خلال هذه الدراسة أن التخصص المهني لمحافظ الحسابات يمكنه المساهمة وبشكل كبير في الحد او التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا انطلاقاً من فهم وإدراك كلي للتخصص المهني الذي يؤدي الى أداء أعمال التدقيق بدرجة عالية من الاستقلالية ومستوى جيد

ومقبول من الخبرة المهنية المكتسبة، مما يسمح ويضمن التأكيد الصحيح للمعلومات الواجب توفرها من أجل معرفة خبايا المحاسبة الإبداعية، مع اعداد التقرير بما ينص عليه القانون. ومن خلال ما تم التطرق اليه في هذ الدراسة البحثية من مفاهيم متعلقة بالتخصص المهني لمحافظ الحسابات من مختلف الجوانب وكذا النظرة المعرفة حول المحاسبة الإبداعية والأسباب التي تؤدي الى ظهورها وطرق التقليل منها، بعلاقتها مع محافظ الحسابات والذي يعد عامل من عوامل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وعلى ضوء المزج بين النتائج النظرية والتطبيقية لهذه الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج والاقتراحات.

1. نتائج الدراسة

من خلال ما تم ذكره في الجانبين النظري والعمل الميداني تم التوصل إلى ما يلي:

- ✓ تبني استراتيجية او مفهوم التخصص المهني لمحافظي الحسابات غير معتمدة بشكل كبير بالنسبة لعينة البحث وهذا بسبب عدم توفر سوق نشط في الولايتين المعنيتين؛
- ✓ وجود فهم ومعرفة لأهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات من طرف المهنيين والأكاديميين في ولايتي المسيلة وبرج بوعرييج والذي ساعد في تطوير المهنة بشكل عام؛
- ✓ يساهم التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من المحاسبة الإبداعية من خلال زيادة درجة الاستقلالية والتي بدورها تؤدي الى زيادة اكتشاف مواقع وجود المحاسبة الإبداعية مما يؤدي الى مخرجات أكثر شفافية؛
- ✓ باعتبار ان الخبرة المهنية المكتسبة لمحافظ الحسابات المتخصص يساهم في زيادة درجة التدقيق والفحص من مؤسسة الى اخري، و من هنا فان قدرة محافظ الحسابات المتخصص في معرفة نقاط القوة والضعف في أي نظام تؤدي بالضرورة الى تقليل مواطن المحاسبة الإبداعية مع إمكانية التنبؤ بها بسبب الدراية الكاملة لطبيعة النشاط الممارس دخل المؤسسة.

2. الإقتراحات:

من خلال ما سبق يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ✓ تنظيم دورات تدريبية وتكوينية ترأسها الهيئات المشرفة على المهنة، وذلك في ميدان التخصص المهني لمحافظ الحسابات والعمل على فهمها أكثر؛
- ✓ الارتقاء والتقويم الصحيح لمهنة محافظ الحسابات المتخصص وهذا من خلال اصدار قوانين جديدة خاصة بالتخصص المهني؛

✓ طرح فكرة تبني التخصص المهني لمحافظ الحسابات في سوق عمل المهنيين قصد التكيف مع السياسات المنتهجة من قبل مكاتب التدقيق الأجنبية، باعتبار ان مفهوم شركات التدقيق في الجزائر بشكل عام وفي ولايتي المسيلة و برج بوعرييج بشكل خاص غير متوفر؛

✓ فتح المجال للندوات والدورات التكوينية بين الجامعة ومحيطها الخارجي والمتمثل في مكاتب التدقيق من خلال معالجة وتسهيل استقبال الطلبة للتربص، وكذلك معرفة الجانب النظري للتدقيق بالنسبة للمكاتب؛

✓ التركيز على التوعية بخطورة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والاعلام بالأضرار الناتجة عنها ووضع الاجراءات المناسبة للحد منها؛

✓ ضرورة تضيق البدائل المحاسبية المتاحة في قواعد القياس والافصاح المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

- ❖ أحمد عمروش، و عمر سيدي. (2015). أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقييم الخدمات الاستشارية. (دراسة ميدانية في سورية) مجلة جامعة البعث، العدد 26(المجلد 37).
- ❖ ايمان علي مكاوي مبارك. (2018). التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة. (دراسة تجريبية). القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- ❖ بلال، س & ،بلال، ش. (2020). دور التخصص المهني لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات. دراسة ميدانية لعينة من المراجعين.
- ❖ تيجاني، ب. (2012). المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل . مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- ❖ حمادة، ر. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية . مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.
- ❖ شلا، م. ن. (2015). أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة عملية المراجعة. دراسة ميدانية
- ❖ مازن عوني حمودة. (2014). مدى تأثير استراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات. دراسة تحليلية تطبيقية . الجامعة الاسلامية، كلية الاقتصاد، غزة.
- ❖ مختار، م & ،سمير، ل. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق. مجلة الاقتصاد الصناعي.
- ❖ مشتبي، ص. م. (2014). تقويم مدى التخصص القطاعي لمكتب التدقيق وأثره في بورصة فلسطين . قسم المحاسبة .