المركز الجامعي المقاوم الشيخ آمود بن مختار- إيليزي (الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم المالية والمحاسبية

أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة ومالية

إعداد الطالبين:

طبيب سامي عبد الرؤوف

بدر الدين محمد

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
مسعودي علي	أستاذ محاضر صنف "أ"	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
مولود مرخوفي	أستاذ محاضر صنف "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مناقش
سعداني زبير	أستاذ محاضر صنف "ب"	المركز الجامعي إيليزي	مشرف

السنة الجامعية: 2025/2024

الإهداء

إلى من كان لهم الفضل بعد الله تعالى في تربيتي وتعليمي، وإلى من غرسوا في نفسي حب العلم والبحث،

إلى والديّ الكريمين، تقديرا وعرفانا لما قدماه لي من دعم معنوي ومادي متواصل، ووقوفهما الدائم بجانبي في مختلف مراحل حياتي الدراسية.

إلى من تربيت معهم وسندي في الحياة: إخوتي وأقاربي .

إلى أساتذتي الأفاضل الذين لم يبخلوا بعلمهم وتوجيهاتهم القيمة، إلى كل الأصدقاء والزملاء .

إلى كل الفلسطينيين والصحراويين مساندة لقضيتهم .

إلى كل من ساندني ووقف إلى جانبي خلال مسيرتي العلمية،

أُهدي هذا العمل المتواضع، راجيًا أن أكون قد وُفّقت في تقديم ما ينفع، وأن يلقى القبول والتقدير.

طبيب سامي عبد الرؤوف

الإهداء

أحمد الله على جزيل نعمه، وأشكره شكر المعترف بمنه وآلائه، وأصلي وأسلم على صفوة
أنبيائه، وعلى آله وصحبه وأوليائه وبعد:
أهدي ثمرة هذا الجهد .
إلى من أوصاني ربي ببرهما والإحسان إليهما: والدي الكريمين .
إلى من تربيت معهم وسندي في الحياة: إخوتي وأقاربي .
إلى شريكتي وسندي في الحياة على مساندتي في جميع خطواتي
إلى أساتذتي الكرام بمعهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
إلى كل الأصدقاء والزملاء .
إلى كل الفلسطينيين والصحراويين مساندة لقضيتهم .
إلى إخواننا من أفراد الجيش الوطني المرابطين على الحدود .
إلى كل مجاهد وشهيد مسلم سقط في ميدان الشرف .
أهدي هذا العمل المتواضع .

بدر الدين محمد

الشكر

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين.

القائل بعد بسم الله الرحمان الرحيم " **وَقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا** ". "

سورة طه الآية 114.

قال الله تعالى " **وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ** ﷺ. "

سورة التوبة الآية 105.

نتقدم بجزيل الشكر وبأسمى عبارات التقدير والعرفان إلى الأستاذ "**سعداني زوبير**" لما قدمه لنا من جهد ونصح ومعرفة طيلة إنجاز هذا العمل.

لجنة المناقشة الذين سنتشرف بالمناقشة أمام أعضائها, لهم منا جزيل الشكر وعظيم العرفان

كما لا ننسى أن نتقدم بأرقى وأثمن عبارات الشكر والعرفان إلى من أعاننا في هذا العمل وإلى مديرو وعمال المؤسسات الذين أمدونا بيد العون

كما يشرفنا أن نتقدم بأجمل معاني التقدير والإحترام إلى كل أساتذتنا من الطور الإبتدائي إلى يومنا هذا.

كما نشكر كل موظفي المركز الجامعي إليزي

قائمة المحتويات:

الموضوع	الصفحة
إهداء	I-II
شكر وعرفان	III
قائمة المحتويات	IV
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال البيانية	VI
قائمة الملاحق	VII
قائمة الاختصارات والرموز	VIII
مقدمة	أ-ث
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	03
المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية والخارجية والمحاسبة الإبداعية	04
المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها	18
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	27
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	28
المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة وإختبارها	32
المبحث الثالث:نتائج الدراسة ومناقشتها	44
خاتمة	52
المراجع.	55
الملاحق	
الفهرس	

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	7
2-1	المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	12
3-1	يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	25-23
4-1	يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	26
1-2	ترميز مقياس ليكارت الثلاثي	30
2-2	تصنيف الاستبيانات	30
3-2	نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان	31
4-2	مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها	32
5-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	33
6-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئة العمرية	34
7-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	35
8-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	36
9-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة	37
10-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	38
11-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور تأثير التكامل على الأداء الرقابي	40
12-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	41
13-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	43
14-2	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة	45
15-2	معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل	46
16-2	جدول تحليل التباين (ANOVA)	46
17-2	تقدير معاملات النموذج واختبارها	47
18-2	معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل	47
19-2	جدول تحليل التباين (ANOVA)	48
20-2	تقدير معاملات النموذج واختبارها	48

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابداعية	9
2-1	انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية	17
1-2	توزيع أفراد دراسة العينة حسب الجنس	33
2-2	توزيع أفراد دراسة العينة حسب الفئة العمرية	34
3-2	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	35
4-2	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	36
5-2	توزيع افراد العينة حسب المهنة	37
6-2	النموذج النهائي للدراسة	49

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق الأول	استبانة الدراسة
الملحق الثاني	معامل الثبات للاستمارة
الملحق الثالث	توزيع أفراد العينة حسب الجنس
الملحق الرابع	توزيع أفراد العينة حسب العمر
الملحق الخامس	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
الملحق السادس	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
الملحق السابع	توزيع أفراد العينة حسب المهنة
الملحق الثامن	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية
الملحق التاسع	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور تأثير التكامل على الأداء الرقابي
الملحق العاشر	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
الملحق الحادي عشر	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
الملحق الثاني عشر	العلاقة الارتباطية تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية
الملحق الثالث عشر	تحليل التباين ANOVA
الملحق الرابع عشر	تقدير معاملات النموذج واختبارها
الملحق الخامس عشر	تحليل التباين ANOVA
الملحق السادس عشر	تقدير معاملات النموذج واختبارها

قائمة الاختصارات والرموز:

الرمز	اسم الرمز
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	مستوى المعنوية
F	اختبار فيشر
T	اختبار T-test
$\boldsymbol{\beta}$	المعاملات المعيارية
ANOVA	تحليل التباين الأحادي

مقدمة

1.11.1. توطئة:

بعد موجة الانهيارات والفضائح المالية التي حد ت في الكثير من الشركات خاصة في الدول المتقدمة، مثل الأزمات المالية التي حد ت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وكذا شركة وورلد كوم WorldCom "الأمريكية للاتصالات عام 2002م. و أزمة شركة " إنرو" Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م وتحميل مسؤولية انهيار لشركة أرثر أندرسون وتوجيه أصابع الاتهام لها لكونها المسؤولة عن تدقيق الحسابات، وتلاعبها بالبيانات المحاسبية الخاصة بشركة(Enron)، مستغلة بذلك المعالجات والسياسات المحاسبية، حيث أيقنت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعل وليس ما تستطيع فعل ، قررت أن تختار ما تستطيع جعل لعبة لها لتحقيق أغراضها الخاصة ، فإن كنت لا تستطيع تحقيق الأرباح فإنك تستطيع على الأقل ابتداعها ، إنها لعبة الأرقام المالية" وتسما في الأدبيات المحاسبية ب: " المحاسبة الإبداعية accounting Créative ،إذا ما نظرنا لمهنة المحاسبة لوجدنا أنها نشأت فنا يحكم إطار يعنا بتسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية لمنشآت الأعمال ، ثم تطورت لتصبح علما عام من المبادئ و الافتراضات و المفاهيم و لما كانت المحاسبة فنا، فمن ابتداع الأرباح يحتاج إلا الإيمان بالمحاسبة كفن أولا ، وإلى النظر للبيانات المالية كلوحة فنية واحدة لابد أن تتناسق خطوطها وتتراص ألوانها معا وبتناسق تام، أل الأرقام المحاسبية تقتضي العد د من الاجتهادات والتقديرات مهما بلغ حجم الشركة وقدراتها الرقابية الصارمة. فمن خلال فهم المحاسب لطبيعة سوق الأسهم و سلوك المتعاملين فيها ، صار بإمكان أبتدع رقم الأرباح الذي ترغبه الإدارة بالتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات المحاسبة الإبداعية ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم علا نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، إذ أن غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية صورتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عن يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما توقع كبار المالك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم وذلك راجع إلا براعة المحاسب في هذا المجال الإبداعي غير القانوني، حيث في معظم الحالات تبوء كل هذه الإبداعات بالفشل وترجع أسباب هذا انهيار في مجمل إلا الفساد الإداري والمالي إدا ارت تلك الشركات وافتقارها للممارسات السليمة ونقص في الشفافية والإفصاح.

إن ظهور المراجعة بشقيها المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وتطورهما حتى وصلتا إلى ما هما عليه اليوم، جاء تبعاً وتلبيتاً للتطور المستمر لحياة البشرية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتوسع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها وانفصال الملكية عن الإدارة. وقد كان ظهور المراجعة الخارجية قبل ظهور المراجعة الداخلية بوقت طويل، نتيجة لتولد حاجة المجتمع من المراجعة الخارجية قبل حاجته من المراجعة الداخلية. فلكل منهما أهدافها، مسؤوليات، صلاحيات ومنهاجيتها التنفيذية الخاصة المشتقة من القواعد والمبادئ والمعايير التي تحكمها.

2.1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة على النحو التالي:

" إلى أي مدى يسهم تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في تعزيز الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟ "

وقصد تبسيط الإشكالية الرئيسية نطرح الإشكاليات الفرعية التالية:

" مامدى فعالية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية داخل المؤسسات؟ "

" هل يؤدي التكامل المراجعة الداخلية والخارجية إلى تحسين مستوى الأداء الرقابي؟ "

" هل يسهم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الحد من المحاسبة الإبداعية؟ "

3.1. فرضية الدراسة:

بناء على الإشكالية الرئيسية المطروحة تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية"

ويمكن تجزئة هذه الفرضية الرئيسية إلى فرضيات فرعية:

" يوجد أثرذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات"

" يوجد أثرذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية"

4.1. مبررات اختيار الموضوع:

يرتكز سبب اختيار موضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية على جملة من الدوافع والاعتبارات من بينها:

- الرغبة في التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- إرتباط الموضوع بالتخصص الدراسي.

الأهمية المتزايدة لموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وما له من دور على مستوى جودة عملية المراجعة ونجاح وازدهار المؤسسة.

5.1. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في التعرف على المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة التي تمارس على القوائم المالية ودوافع الإدارة من استخدام هاته الأساليب، إضافة إلى إبراز تأثير تطبيقها على مصداقية القوائم المالية.

تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، على مستوى ممارسي الوظيفتين (المراجع الداخلي والمراجع الخارجي) في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتهما بجودة عالية، بما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب. وعلى مستوى المؤسسة في مساعدتها على نجاحها والتحقيق الأمثل لأهدافها، من خلال تقوية وتعزيز الأنظمة الرقابية لها، وبالتالي سلامة وحسن التسيير لأنشطتها.

6.1. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية والأساليب المستخدمة في تضليل القوائم المالية وينبثق من هذا الهدف جملة من الأهداف الفرعية وهي:

- التعرف على مفهوم وأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.
- معرفة أثر هذا التكامل على تحسين الأداء الرقابي في المؤسسة.
- دراسة مدى مساهمة التكامل في الحد من المحاسبة الإبداعية.
- اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة باستخدام أدوات التحليل الإحصائي.

7.1. حدود الدراسة:

بهدف الإلمام بمختلف جوانب الإشكالية المطروحة فقد تم تحديد هذه الدراسة كما يلي:

- **الحدود الموضوعية:**

تجسدت في الجانب النظري للدراسة حيث اقتصرت على الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية و الخارجية والتكامل بينهما والأداء الرقابي والمحاسبة الإبداعية.

- **الحدود المكانية:**

تم توزيع استمارة الإستبيان مطبوعة وكذا إستبيان إلكتروني على الأساتذة الجامعيين المتخصصين، المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي حسابات على مستوى المكاتب والمؤسسات الاقتصادية في ولاية إيليزي

- **الحدود الزمنية:**

تمت الدراسة في حدود الفترة الزمنية الممتدة من شهر جانفي إلى غاية شهر ماي من سنة 2025.

8.1. المنهج والأدوات المستعملة:

قصد الإجابة على الإشكالية السالفة الذكر وتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة، فقد تم الاعتماد على منهجين: الأول يتعلق بالجانب النظري وهو المنهج الوصفي المعتمد على عدة مراجع تمثلت في المجلات العلمية المحكمة، المؤتمرات العلمية، الكتب، أطروحات الدكتوراه، ومذكرات الماجستير؛

أما فيما يخص المنهج الثاني فقد تمثل في المنهج التحليلي الذي يرتكز على تحليل نتائج الدراسة التطبيقية بالإعتماد على الاستبيان كأداة جمع البيانات واستخدام برنامج (SPSS V .26) لتحليلها.

9.1. هيكل الدراسة:

من أجل الإحاطة بالنواحي المفاهيمية لموضوع الدراسة ومحاولة تشخيصها في الواقع تم تناول هذه الدراسة من جانبين هما النظري والتطبيقي مسبوقين بمقدمة وتليهما خاتمة. وبذلك فقد تمثلت هيكلة الدراسة كالتالي:

1.9.1. الجانب النظري: احتوى على جزأين رئيسيين، تضمن الجزء الأول الأدبيات النظرية لكل من المراجعة الداخلية، الخارجية و المحاسبة الإبداعية، في حين تضمن الجزء الثاني الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة كما شمل النموذج النظري للدراسة.

2.9.1. الجانب التطبيقي: تضمن جزأين، بحيث شمل الجزء الأول طريقة الدراسة والأدوات المستعملة فيها، أما الجزء الثاني فقد تم فيه عرض نتائج الدراسة ومن تم اختبار الفرضيات.

10.1. صعوبات الدراسة:

تمثلت الصعوبات التي تمت مواجهتها أثناء انجاز هذه الدراسة في:

- ندرة المراجع المتعلقة بالحد من المحاسبة الإبداعية .
- عدم تجاوب بعض الأساذة المتخصصين، مراجعي الحسابات والمدققين مع الإستبيان المرسل إليهم.
- تخوف المشاركين في الاستبيان من التعبير عن آرائهم، خوًفا من أ يكشف موضوع البحث في المحاسبة الإبداعية عن ممارسات قد تكون غير أخلاقية أو مخالفة مما ثير مخاوف أخلاقية تتعلق بنشر النتائج ويؤدي إلى فقدان الحيادية.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

تعد المراجعة الداخلية والخارجية من أهم الأنشطة التي تضمن صحة وشفافية البيانات المالية لأي مؤسسة أو شركة، مما يسهم في تعزيز الثقة بين مختلف الأطراف المعنية، سواء كانوا مستثمرين، أو أطرافًا حكومية، أو حتى موظفين داخل المنظمة. في هذا السياق، يأتي دور المحاسبة الإبداعية ليكون محوريًا، حيث تسعى بعض المؤسسات إلى استخدام أساليب محاسبية مبتكرة قد تتراوح بين كونها قانونية أو تقترب من الحدود الرمادية في التطبيق.

تتمثل المراجعة الداخلية في الأنشطة التي يقوم بها موظفو الشركة لمراجعة وتقييم العمليات المالية والإدارية داخل المؤسسة، بهدف ضمان الالتزام بالقوانين والسياسات المعتمدة وتحقيق أهداف الأداء المستدام. أما المراجعة الخارجية، فهي التي تقوم بها جهة مستقلة خارجة عن المؤسسة، مثل مكاتب التدقيق، للتأكد من دقة البيانات المالية والامتثال للمعايير المحاسبية.

وعليه في هذا الفصل سيتم التطرق إلى الأسس النظرية للمراجعة والمحاسبة الإبداعية، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية والخارجية والمحاسبة الإبداعية ؛**
- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة.**

المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية والخارجية والمحاسبة الإبداعية

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعاً لتطور حياة البشرية اقتصادياً واجتماعياً عبر العصور، وذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة .ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم باستعراض نشأت وتطور المراجعة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم، فأصبحت علم له أصوله وفن له أساليبه.

المحاسبة الإبداعية تعتبر نهجا حديثا في مجال المحاسبة يركز على تحفيز الإبداع والإبتكار في تنفيذ وتقديم الخدمات المحاسبية، تعتمد هذه الممارسات على تفعيل مهارات المحاسبين لتحليل المعلومات بشكل إبداعي، وتوظيف التكنلوجيا لتحسين العمليات، مما يسهم في تحقيق قيمة مضافة للمنظمة.

1. المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

1.1. المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة وموضوعية ذات طابع تأكيدي واستشاري، تهدف إلى تقييم مدى كفاءة وفعالية وكفاية أنظمة الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، والحوكمة المؤسسية، وذلك من خلال فحص وتقييم العمليات المالية والإدارية والتشغيلية في المؤسسة.

وتعد المراجعة الداخلية أداة رقابية مساندة للإدارة العليا ومجلس الإدارة، تساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، من خلال توفير تحليل وتوصيات قائمة على أسس مهنية، تسهم في تحسين الأداء وتعزيز الالتزام بالأنظمة والسياسات الداخلية والخارجية.

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرفت منذ فترة زمنية، ومرت بمراحل تطوير، فبعد أن كانت رقابة مالية مستمرة هدفها اكتشاف الخطأ والغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة النوعية والاستشارية لتحسين الأداء.

ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية عام.1941 . وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماتها. وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة. (الوردات خ.، 2006، صفحة 30)

وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، نذكر منها الأتي:

- إن المراجعة الداخلية هي " مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية. " (إشتيوي، 1990، صفحة 25)
- وتم تعريفها بأنها " وظيفة تقييميه مستقلة، تنشأ داخل التنظيم المعين، بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم". (محمد سمير الصبان، إسماعيل أبراهيم جمعة، 1996، صفحة 103)

- كما عرفها آخرون بأنها "نشاط يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر، للمساعدة في تحقيق أهدافها. (هيثم السعا فين، 2005، صفحة 7)

إلا أن تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) يعتبر أعم وأشمل، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص وتقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص وتقييم للإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسبا من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك"

وبالتمعن في التعريف السابق نجد أنه يتضمن ما يلي:

- الداخلية: وتعني أن المراجعة التي تتم إنما تتم داخل المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية عن طريق المراجعين الذين تم استخدامهم لهذا الغرض بالمؤسسة .
- التقييم المستقل: ويعني أن القائمين بأعمال المراجعة الداخلية ليس عليهم أية قيود أو حدود عند قيامهم بأعمالهم، وكذلك عند إبداء الرأي أو الحكم على ما تم من أعمال المراجعة .
- الاستحداث: بمعنى أن وظيفة أو مهمة المراجعة الداخلية لم تكن موجودة عند نشأة مهنة المراجعة أو بدء تنظير علم المراجعة، بل استحدثت كركن هام من أركان نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات .
- الفحص والتقييم: وهذا المصطلح يوضح طبيعة المراجعة الداخلية، حيث أنها تتم أولاً من خلال عمليات البحث عن الحقائق والوقائع، ثم بعد ذلك تتم عملية التقييم لطبيعة الأعمال التي تم فحصها من خلال الخبرة الشخصية والتأهيل الخاص بالمراجعين الداخليين، وبالتالي فإن عملية التقييم الخاصة بالنتائج تمثل عملية شخصية بحتة تعود على درجة التأهيل العلمي والعملي للمراجع الداخلي .
- الأنشطة الاقتصادية: والمقصود بذلك هو خضوع كافة أعمال المؤسسة لأعمال المراجعة الداخلية وتدخل ضمن نطاقها.
- الخدمات التي تقدمها: فالمراجعة الداخلية تم استحداثها من أجل الحفاظ على المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية، ومساعدتها في كافة الآلات، وتأمين سلامة العمل المالي والمحاسبي، وإفادة أطراف خارجيين أيضاً منهم المراجع الخارجي.

2.1. المراجعة الخارجية

ينظر إلى وظيفة المراجعة الخارجية في الحياة الاقتصادية بأنها الوظيفة التي تلعب دوراً كبيراً في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها. وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

- تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة . (عبد، 2001، صفحة 13)
- أما porter فقد عرف المراجعة الخارجية بأنها "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقاً لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي. **(Porter, 1997, p. 19)**
- كما تم تعريفها بأنها " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة " . (محمد السيد سرايا، 2007، صفحة 39)
- وعرفها آخرون بأنها "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية. " (يوسف محمود جربوع، 2008، صفحة 39)

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نخلص، إلى أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

الجدول رقم (1.1) التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية:

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 15	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500__1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850__1905	1.اكتشاف التلاعب والاختلاس 2.اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905__1933	1.تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي 2.اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة اختباريه	اعتراف سطحي
1933__1940	1.تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي 2.اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختباريه	بداية في الاهتمام
1940__1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة إخبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية. مصر، ،2004 ص12.

2. المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الابداعية من مواليد السبعينات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية، وذلك من خلال الابحاث التي كان يقوم بها المنظرين والمفكرين والمحاسبين والتي تتجلى في النظرية الايجابية للمحاسبة.

1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

ان المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة اإبداع بدو من الوهلة الأولا أن نوع جد د من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلا أ المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا وجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأن ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة، فأعتبر العد د من المهنيين والممارسين والمحللين الماليين أ السوق والمستثمر مخدوعات بالأرقام المحاسبية، إذ تتعرض هذه الأرقام لما يشب بعملية الطهي (Cooking) للدفاتر المحاسبية تلبي رغبات أطراف معينة بالدرجة الأولى، (جمال عمورة وأحمد شرفي، يومي 18_19 2011)

لم يفق المفكرون والباحثون علا تعريف محدد للمحاسبة الإبداعية، إلا ان يمكن تسليط الضوء على آ راء أبرز الباحثين، الأكاديميين والصحفيين كما لي:

أشار الصحفي Ian Griffiths ، 1986 في كتاب المعنوبة "المحاسبة الإبداعية" إلى ما يلي: "إن كل شركة تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وكل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، والأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة، تم تغييرها كليا من اجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حصا طروادة، وهذا الخداع يكو معدا بمذاق شهي جدا و شرعي بصورة كلية، إنها المحاسبة الإبداعية . (فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينية من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، 2014/2013)

ويعلق Terry Smith ، 1992 كمحلل استثماري: " لقد شعرنا أن النمو الظاهر في الأرباح والذي حدث في الثمانينات كان نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي. (فداوي ، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينية من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، 2014/2013، صفحة 123)

2.2. خصائص المحاسبة الإبداعية

- ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
- ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها

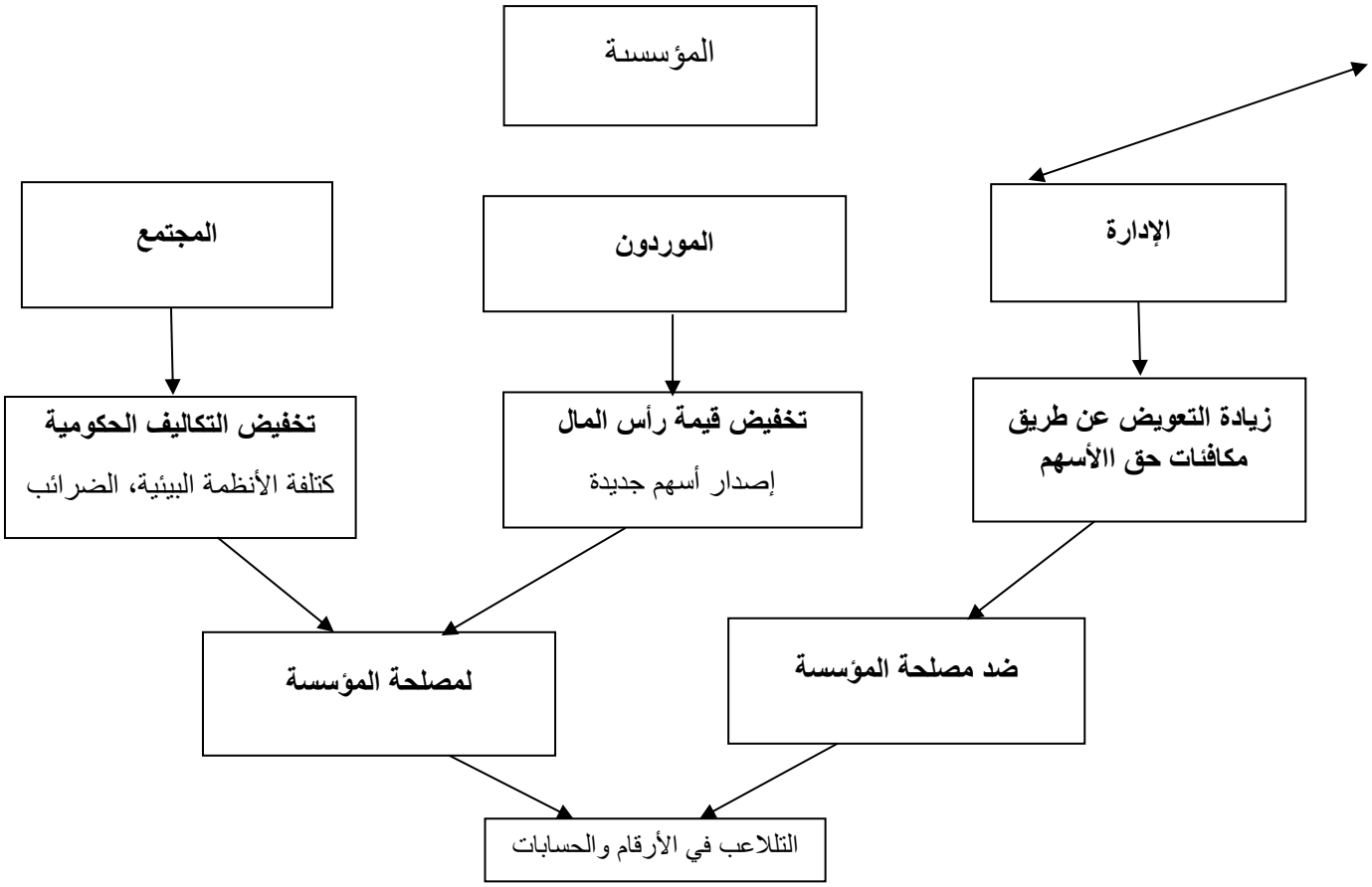
إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسات الخيار بين المبادئ والمعا ير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

- ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
- ممارسات احتيالية تعمل علا تغيير الأرقام الحقيقية إلا أرقام غير حقيقية. .
- ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية. (مرزاقة و بو هرين، 2010 يومي 12-13ماي)

هذه الخصائص تبين لنا بدورها الخصائص التي تميز بها المحاسب المبدع والمتمثلة في:

- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتي فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذات من حيث النقد والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها

الشكل رقم 01 (دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابداعية)



المصدر: ميسون بنت محمد، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة، مذكرة ماجستير|، جامعة الملك عبد العزيزالسعودية، 2010، ص 29.

3. تكامل المراجعة الداخلية والخارجية وتأثيرالمحاسبة الإبداعية

إن وجود العلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التي هي المحور الرئيسي لهذه الرسالة تعتبر هامة جدا وضرورية للطرفين، لما لها من تأثير إيجابي وفائدة كبيرة على تحقيق أهداف كل منهما بشكل خاص، وعلى حسن تسيير المؤسسة بشكل عام. وما يؤكد أهمية هذا التكامل ويعززه هو قيام بعض المنظمات المهنية الدولية بإصدار معايير تحكم وتنظم العديد من أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .وللوقوف على جوانب هذه العلاقة التكاملية بشيء من

التفصيل، خصصنا هذا الفصل لنتناولها من خلاله، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، الأول يتعلق بأوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، ويتعلق الثاني بطبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وإسهامات معايير المراجعة في تعزيزه، بينما يتعلق الثالث بمجالات التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

1.3. أوجه الإختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يتميز تدقيق الحسابات كمهنة انه يمارس من قبل شخص مدرب ومسؤول مهني ومن أجل تحقيق هذا جاءت معايير التدقيق المتفق عليها .

أ. أوجه الإختلاف

- **الهدف**

المراجعة الداخلية تهدف إلى:

- وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب .
- وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.
- انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية
- خدمة المراجع الخارجي.

المراجعة الخارجية تهدف إلى:

- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.
- وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.
- إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة.
- تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي. (شاكر، 1999، صفحة 22)

- **التعيين**

- المراجع الداخلي يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.
- المراجع الخارجي يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

- **المسؤولية والتقرير**

- المراجع الداخلي يكون مسئولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره إليها.
- المراجع الخارجي يكون مسئولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات.

- **الإستقلالية**

- المراجع الداخلي مستقل جزئياً، لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمؤسسة.
- المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل، أي انه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.

- **نطاق العمل**

- المراجع الداخلي يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق إدارة المؤسسة المسئولة عن تعيينه، والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة.
- المراجع الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين:
  - الأول المسئولية المهنية ملقاة على عاتقه.
  - الثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة.

ب. أوجه التشابه

على الرغم من أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما سبق، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، ولعل أهمها هي:

- **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديده لنقاط قوته ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

- **التقنيات المستعملة**

- يستعمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تقريباً نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها(خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي.....).

- **التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي**

- لاشك أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، بما من شأنه منع الازدواجية والتكرار في أعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة. ولاشك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي،ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم .وسوف نتعرض لجانب التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالتفصيل خلال المبحث اللاحق. (حسام مختار شاكر ، الربع الثاني 1999، صفحة 22)

ويمكننا تلخيص أهم أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(2.1) المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

وجه المقارنة	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	الهدف الرئيسي هو اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.	الهدف الرئيسي إبداء رأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
التعيين	إدارة المؤسسة.	أصحاب رأس المال (الملاك).
المسئولية والتقرير	مسئول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقاريره إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة.	مسئول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.
الاستقلال	جزئي	كامل
طبيعة العمل	تفصيلي	اختياري أو محدد حسب الاتفاق
نطاق العمل	جميع نشاطات المؤسسة	مالي محاسبي (عينات)
الفئات التي يخدمها	الإدارة	الملاك، المستثمرين، الممولين والحكومة.

المصدر: من إعداد الطلبة

2.3. طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وإسهامات معايير المراجعة في تعزيزه

على الرغم من الاختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة، وعلى الرغم أيضاً من أوجه التشابه بينهما في ممارستهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام فعال للضبط الداخلي، فإن التكامل بينهما موجوداً بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافساً للمراجع الخارجي وأن المؤسسات بحاجة لجهود اتهما معاً.

وعليه فقد خصصنا هذا المبحث لنتناول من خلاله مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، وكذلك إسهامات معايير المراجعة في تعزيز ذلك التكامل.

أ.آتعريف التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يقصد به "التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما، بما يضمن تغطية اشمل لأعمال المراجعة، وتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود، وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة " . (محمد شقير، آذار 2000، صفحة 10)

ب. أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكننا تحديد أهم أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في النقاط التالية:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- تخفيض تكلفة أعمال المراجعة.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق أهدافها بنجاح.

ت. أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

تتمثل أهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في عدة جوانب لعل أهمها ما يلي:

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.
- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية، حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض أتعاب عملية المراجعة وتحقيق قدر أكبر من الرضا للعميل.
- التقييم الشامل لخطر المراجعة، ومن ثم اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.

أيضاً من ضمن أهم جوانب التكامل الآتية: (جيهان عبد المعز علي، 2001، صفحة 45)

- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.
- تفيد عملية تقييم المراجع الخارجي لفاعلية وكفاية وظيفة المراجعة الداخلية في تطوير وتحسين عملهم باستمرار.

إضافة إلى ما سبق ذكره، فإن ذلك التكامل في النهاية لا شك ينعكس لصالح المؤسسة من خلال حسن تسيير المؤسسة وبالتالي نجاحها وازدهارها.

ث. العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يمكن بيان أهم تلك العوامل في الآتي:

- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين. إن عدم وجود استقلال كامل للمراجع الداخلي يجعل من الضرورة وجود مراجع خارجي لما يتمتع به من استقلالية كاملة.
- إن اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدوا ا، فإن المراجع الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعته.
- إن وجود المراجع الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال الفترة الزمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية والشاملة، بينما المراجع الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختبارية وليست الشاملة، والتي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص التي يقوم بها المراجع الداخلي على مدار العام.
- إضافة إلى العوامل الثلاثة السابقة هناك عامل رابع هو: الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة الخارجية.

3.3. تأثير المحاسبة الإبداعية

أ. تأثير المحاسبة الإبداعية على الخصائص التوعية للمعلومات

في ظل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية يستخدم المحاسبون معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهدافها الخاصة علا حساب باقي المستخدمين وهذا ما ؤ ر سلبا علا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي علا جودتها، ومن وجهة نظر الباحث فإ أهم انعكاسات المحاسبة الإبداعية علا بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى فيما لي: (آسيا لعروسي ، 2019، الصفحات 163 - 164)

الملائمة:

كما تطرقنا إلي سابقا تعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت تؤثر في القرارات المتخذة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث أن من المعروف أ المعلومات المحاسبية تلعا دورا أساسيا في توجي المستثمرين وتقييم اتجاهاتهم المستقبلية، فباستخدام مؤشرات الربحية والسيولة المستخلصة من البيانات المالية تخذ المستثمرون قراراتهم الإستثمارية كشراء أسهم وحدة اقتصادية معينة أو بيع ما يملكون من أسهم وحدة اقتصادية أو زيادة إستثمار في وحدات اقتصادية أخرى. إذ يعد قرار إستثمار اهم وأصعب وأخطر القرارات التي تخذها المستثمر، ويقوم هذا القرار علا جملة من المبادئ والمقومات وتلعا المعلومة دو ار في تنشيط سوق رأس المال وكذلك بالنسبة للمتعاملين في فالكثير من الجهات والأفراد يحتاجون إلا هذه المعلومة لاستخدامها في اتخاذ القرار، فتوفر المعلومة الجيدة وخاصة المعلومة المحاسبية تؤدي إلا زيادة حجم السوق والتخفيض المالي لتكلفة العمليات، ويؤدي إلا زيادة عدد المتعاملين في السوق المالي وهذا ما يؤدي بدوره إلا زيادة العائد في التعاملات، غير أ هذه المعلومات إذا كانت غير صحيحة و متلاعب في قيمها فإنها تقود المستثمر إلا اتخاذ قرارات غير سليمة.

من هذا المنطلق نسرد باختصار أ ر المحاسبة الإبداعية في شركة انرون علا المعلومات المحاسبية التي انعكست بدورها علا قرار المستثمرين الذ ن بنوا توقعاتهم علا معلومات غير ملائمة حيث قاموا ببناء قراراتهم علا أساس تمتع الشركة بذاك المركز المالي الذي بدا قويا قبل أ تكشف القضية، بسبب ما كانت تلجأ إلي الشركة من تلاعب بالأرباح من خلال مبتكراتها المالية ومبتكرات التمويل خارج الميزانية، التي أدت إلا تناما سعر سهم شركة إنرون علا مدار السنوات

من أقل من 7 دولارات في التسعينيات الميلادية حتا وصل إلا سعر 90دولارا منتصف عام 2000 ولكن فقد قيمت فجأة فأصبح حوالي 90 سنتا نهاية عام ،2001 لقد كانت نهاية مؤسفة لمساهمي تلك الشركة العمالقة وهم يشاهدون أصول شركتهم تهوي من ألف الملايين من الدولارات إلا ال شيء تقريا 1 خلال فترة وجيزة ال تكاد تذكر، فإعادة هيكلة قوائم الشركة المالية جعل السوق يفقد الثقة بشركة Enron مما أدى إلا انهيارها بأقل من شهر وإعلان إفلاسها، مما تسبا في فصل حوالي خمسة آلف موظف بها، وفقد أصحاب المعاشات وصغار المساهمين مدخراتهم التي استثمروها في أسهم المؤسسة.

الموثوقية:

حتا تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أ تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية. من أجل تقديم صورة عادلة علا المعلومة المالية أ تكو كاملة حيادية وخالية من الأخطاء وفي ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يمكن للمعلومات المحاسبية أ تكو كذلك، باعتبارها الظواهر الإقتصادية الممثلة فيها تقاس عادة في ظل ظروف عدم التأكد، وتعدد الطرق والسياسات المحاسبية كما يستلزم اعدادها العد د من التقديرات والإفتراضات، وهذا ما يستغل المحاسبون لممارسة المحاسبة الإبداعية وتجميل صورة الدخل أو المركز المالي وإظهاره على غير حقيقتها ، وهذا ما تناقض مع موثوقية المعلومات المحاسبية، كما تتطلب الموثوقية أن تكون المعلومات المحاسبية حيادية ولكن تبقا الحيادية مسألة نسبية (جدلية (التي يمكن الوصول إليها بصورة مطلقة طالما أ هناك تضارب في المصالح الأطراف التي لها عالقة بالشركة فإدارة من مصلحتها أ تظهر أعمالها علا أحسن صورة وليس من مصلحتها إفصاح عن إخفاقات تقع عليها مسؤولية تحملها. (آسيا لعروسي ، 2019، الصفحات 164- 165)

القابلية للمقارنة:

تتمثل أهمية استخدام البيانات المالية في إجراء المقارنات بين الوحدات الإقتصادية القائمة والمتشابهة في النشاط الإقتصادي وكذلك المقارنات داخل الوحدة الإقتصادية نفسها، شرط عدم اختلاف أسس القياس المحاسبي سواء أكان على مستوى الوحدات الإقتصادية المختلفة أم علا مستوى الوحدة الإقتصادية الواحدة، ولكن مع وجود بدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في إختيار بين تلك البدائل، وإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما تناسا ورؤية إدارة وإمكانية تغييرها، كل ذلك أدى إلا النظر للبيانات المالية بنوع من الشك حول قدرتها في إجراء مقارنات سليمة بين مختلف المؤسسات الإقتصادية وداخل المؤسسة نفسها. (آسيا لعروسي ، 2019، صفحة 165)

ب. تأثير المحاسبة الإبداعية على مستخدمي المعلومات المحاسبية

إن حرية اختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية وممارسة التقديرات لبعض عناصر القوائم المالية تم استغلالها بطريقة انتهازية من طرف إدارة وبشكل يؤدي إلا التأثير إيجابا أو سلبا علا صافي ربح الفترة، بما يحقق أهدافها

ويقابل توقعات الأطراف ذات المصلحة بشأن الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما يعتبر تلاعبا بالمعلومات المحاسبية وتضليل مستخدمي القوائم المالية، وبناءا علا ذلك تتمثل، أهم انعكاسات ذلك التلاعب على مستخدمي المعلومات فيما لي:

(آسيا لعروسي ، 2019، الصفحات 165 - 166)

المستثمرون:

يعتبر المستثمرون من أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ومن أجل التأثير عليهم، تلجأ إدارة إلى تمهيد الدخل، وذلك بنقل الأرباح من السنوات مرتفعة الدخل إلى السنوات المنخفضة، وذلك للقضاء علا الزيادة أو النقص في الدخل بشكل كبير، حيث تعمل إدارة على تكوين مخصصات أكثر من الالتزام في السنوات مرتفعة الأرباح، حتا تم استخدامها في السنوات ذات الدخل الأقل، وذلك بهدف تحسين الصورة العامة للمؤسسة لدى المستثمرين، وهذا من شأن أ يجعل هذه الفئة تتخذ قرارات غير سليمة بناءا علا هذه المعلومات.

البنوك:

هناك فئة أخرى تستخدم المعلومات المحاسبية وهي البنوك، وذلك في محاولة لتقد ر مخاطر القرض، ومدى قدرة المؤسسة على سداد سعر الفائدة ومبلغ القرض في تاريخ إستحقاق، حيث أ القرض الذي دفع البنك للمؤسسة يكو متناسبا مع حجم المخاطر التي سيتحملها، لذلك فالإدارة تسعى لتقديم معلومات جيدة للبنك، حتا تساعدها في الحصول علا الإئتمان المطلوب بشكل أفضل

مصلحة الضرائب:

تستخدم المعلومات المحاسبية أيضا من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يسعا المحاسب المبدع إلا التقليل من الدخل والزيادة في المصاريف القابلة للخصم، ومن أكثر الطرق استخداما لتعظيم المصاريف هو التضخيم الوهمي للديون المشكوك في تحصيلها بهدف تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي ضريبة الدخل المستحقة للدولة من الميزانية.

الموظفون:

يهتم الموظفون في المؤسسة بمعلومات عن حجم واستقرار الأجور والتوقعات الوظيفية علا المدى المتوسط والطويل، فالمدير يقوم بتقييم الخسائر ومن أجل تبريرها يجب ضغط الأجور، حيث يقدم الوثائق المحاسبية الازمة إلا مفتش العمل إقناع بأن تقليص الأجور هو الحل الوحيد لتقليل الخسائر، وفي ظل هذه الظروف فإن أغلب الموظفون متفقون على أن فرصتهم الوحيدة للبقاء في المؤسسة، هو القبول بالأجور الجديدة التي حددها المدير.

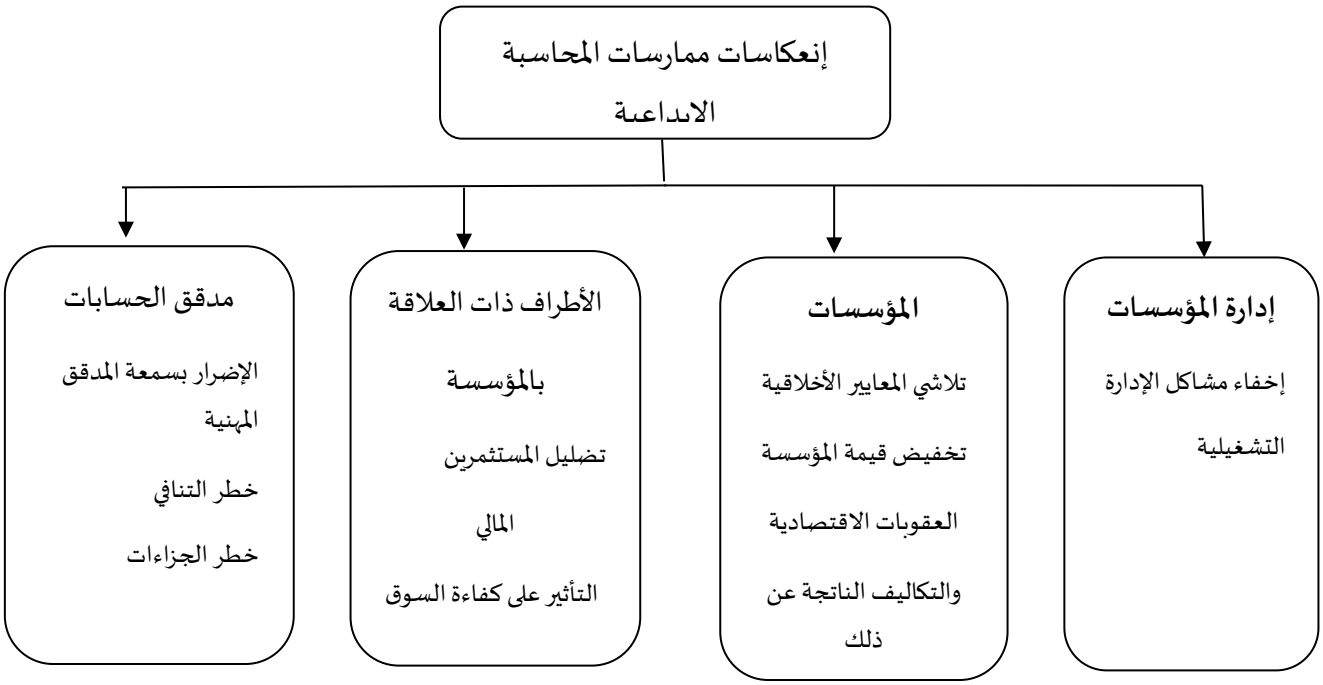
بصفة عامة فإن أية ممارسات تقوم بها الإدارة لتحقيق أهدافها الخاصة ستؤثر على المعلومات المعروضة في القوائم المالية وبالتالي ستنعكس على الأطراف الخارجية والداخلية التي تستخدم تلك المعلومات إتخاذ قرارات مختلفة، سواءا كان ذلك بشكل إيجابي أو سلبي.

ت. نتائج إستخدام المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن المحاسبة الإبداعية وإن كانت تحقق منافع اقتصادية للمؤسسة في الأجل القصير إلا أنها تؤدي إلا مشاكل خطيرة في الأجل الطويل ومن أهم هذه المشاكل ما لي:

- تخفيض قيمة المؤسسة: توجد العد د من قرارات التشغيل التي تتخذها المؤسسة بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أ تؤدي في الأجل الطويل إلى أضرار بالكفاءة الاقتصادية للمؤسسة فعل سبيل المثال تعجيل إيرادات قد يؤدي إلا قيام المؤسسة بيع المنتج في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل وتم بيع ذات المنتج لذات العميل في 02 فيفري.
- تلاشي المعايير الأخلاقية: حتى ولو كانت المحاسبة الإبداعية التي تستهلك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، حيث يخلق المديرين الذين يتحملون خطر هذه الممارسة مناخا أخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها. فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكن من انتقاء خطط المبيعات المشكوك فيها في ويوم آخر.
- إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية: لا تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية علا مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة التشغيلية، فمدير الإدارات التشغيلية يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول علا مكافئات ، الفوز والترقيات، أو تجنب انتقاء الأداء السيئ. ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في المستويات الإدارية الدنيا إخفاء مشاكل عن الإدارة العليا، فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة.
- العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية: في السنوات الأخيرة أصبحت الدول التي لها تعاملات كبير في البورصة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي قامت بإدارة أرباحها، وتجدر الإشارة إلى أنه وإن لم تفرض هذه العقوبات من غرامات وعقوبات تأديبية فإن مجرد إعادة احتساب الأرباح والإعلان عنها يمكن أ يكو في حد ذاته مكلفا جدا للمؤسسة.
- الإضرار بسمعة المدقق المهنية: إن الضرر الذي لحق بسمعة المدقق هو نتيجة للتقاضي والعقوبات الجزائية التي تتم بحق حيث تعتبر سمعة المدقق أحد محددات جودة أداء المهني. ومن خلال ما تقدم يمكن تلخيص انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشكل الأتي:

الشكل رقم: (03) انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الطلبة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها

اطلعنا على العديد من البحوث والدراسات السابقة المتاحة في مجال المراجعة الداخلية والخارجية وكذلك المحاسبة الإبداعية وسيتم عرض الدراسات السابقة على النحو التالي:

1. الدراسات السابقة

1.1. الدراسات العربية

- **دراسة رمضاني معراج** سنة،2016 بعنوان "دور المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية 1بالمؤسسة الاقتصادية " دراسة تطبيقية لمؤسسة سونلغاز لولاية الوادي. "

حيث تطرق الإشكالية الرئيسية: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية بالمؤسسات الاقتصادية ؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ماهية المخاطر المالية التي تهدد بقاء واستمرارية المؤسسة الاقتصادية ، مع توضيح دور المراجعة الداخلية في التقليل من هذه المخاطر في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة، ولأجل معالجة موضوع الدراسة استخدم المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري، أما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدم المنهج التحليلي، ومن الأساليب الإحصائية الوصفية: المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية.

ومن الأساليب الإحصائية الاستدلالية: اختبار ألفا كرو نباخ، معامل الارتباط بيرسون، تحليل التباين وقد تم الاعتماد في التحليل على بعض البرامج الإحصائية مثل spss بالإضافة لبرنامج معالج الجداولMs Excel ، تم اختيار مجتمع الدراسة من الأشخاص اللذين تتوفر لديهم الخبر العلمية وقدر الحكم على أهمية المراجعة الداخلية، حيث قمنا بتوزيع 59استمار استبيان وبعدها الإبقاء على 57 استمارة استبيان، ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن هناك اهتمام جيد لدى المؤسسة لتحديد واكتشاف المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر عليها
- استحداث قسم خاص للمراجعة الداخلية يعتبر الجهة المخولة لتحديد المخاطر المالية بشكل واضح ودقيق ألنشطة المؤسسة ومحاولة إعداد تقارير عنها.
- يلعب دور الم ارجع الداخلي بتقييم خطر أرس المال وخطر الديون التي تواجه المؤسسة بصور مستمرة ومنظمة كما يقوم أيضا باقتراح إجراءات والآليات المناسبة لتعامل مع المخاطر المالية.
- **دراسة إبراهيم بوعزيزو جمال عمور** سنة ،2017 مقال بعنوان" دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ""

حيث تطرقا للإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في الرفع من كفاء وإدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال:

- قياس مدى قيام المراجع الداخلي بدوره في تفعيل إدارة المخاطر و تقديم خدمات استشارية وتأكيدية عن تحديد وتقييم والاستجابة للمخاطر التي تحيط بالمؤسسة وأنه يتم إدارتها وتخفيف أثارها لتصبح في حدود المستوى المقبول من الخطر؛
- تبيان التوجهات الحديثة بالنظر في "عالم المخاطر " واستخدام هذا المجال كأساس لتحديد مجالات المراجعة الداخلية التي يجب التركيز عليها؛
- التعرف على منهج إدارة المخاطر وعلاقتها بالمراجعة الداخلية؛
- توضيح دور المراجعة الداخلية الحديثة القائم على المخاطر في تعزيز دور الإدارة في إدارة المخاطر؛ وقد أعتمد في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واختبار الفرضيات عن طريق استعمال أدوات التحليل الإحصائي spss ، حيث يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الداخليين العاملين في عينة من المؤسسات الاقتصادية عددها (15) مؤسسة اقتصادية، فقام الباحثان بإعداد استبيان وفق سلم ليكارت الخماسي تم تقسيمه إلى ثالث محاور، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:
- تساهم المراجعة الداخلية في تحديد المخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- تساهم المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
- لا تساهم المراجعة الداخلية في تحديد الاستراتيجيات والآليات المناسبة للاستجابة للمخاطر المرتبطة بالمؤسسات الاقتصادية؛
- تهدف إدارة المخاطر إلى تخفيف احتمالات حدوث المخاطر وتخفيض الخسار المحتملة عند وقوع هذه المخاطر وتعتبر المراجعة الداخلية عنصرا فعال في إدارة المخاطر من خلال مساعد المدراء في تقديم استشارات وتأكيدات حول تحديد المخاطر وتقييمها وكيفية الاستجابة والتعامل معها.
- **دراسة أبوبكر الصديق قيدوان و حاج قويدر قورين**،2018 مقال بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز عمليات إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية والمالية

حيث تطرقا للإشكالية الرئيسية التالية: فيما يتمثل دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز عمليات إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية والمالية؟

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية والمالية بحيث قمنا بالتطرق للمفاهيم المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر مع تحديد آليات العمل المستخدمة من طرف وظيفة التدقيق الداخلي لتعزيز عمليات إدارة المخاطر و المنهج المستخدم هو المنهج الاستنباطي أداته الوصف الذي يتناسب مع جوانب الدراسة.

أما عن النتائج الموصل إليها فهي:

- أن لوظيفة التدقيق الداخلي دور كبير في تعزيز عمليات إدارة المخاطر، و ذلك باستخدام مجموعة من الآليات (اعتماد أسلوب التدقيق الداخلي المبني على المخاطر، الاعتماد على المعايير الدولية للتدقيق للمراجعة الداخلية، احترام قواعد السلوك المهني ومعرفة نطاق عمل ووظيفة المراجعة الداخلية اتجاه عمليات إدارة المخاطر.
- **دراسة "فنيش ابتسام"**مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية, جامعة محمد بوضياف المسيلة, تمت الدراسة في 2017- 2018تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية .

تمحورت الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ،إذ هدفت إلى إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية ذات جودة للجهات المستفيدة منها, وكذا محاولة معرفة وتشخيص تأثير المراجعة على جودة القوائم المالية ،ومن أهم النتائج المتوصل إليها انه يعتبر وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات لضمان تحقيق السير الحسن حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة .

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة هدفه ضمان جودة القوائم المالية من خلال إبداء رائه الفني والمحايد بغية التمثيل الصادق للواقع الفعلي للمؤسسة أمام مستخدمي هذه القوائم . المراجعة الخارجية تعمل على زيادة القدرة على توصيل المعلومة المحاسبية وهذا من خلال إعداد تقرير ائي للمراجع الخارجي والذي يحتوي على موثوقية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية .

- **دراسة "بوخالفة وسيلة** "ماستر دراسات محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة, تمت الدراسة سنة 2013 تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية .

تمحورت الدراسة على مامدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظي الحسابات،إذ هدفت إلى إظهار دور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها وتسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس،والنتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة أن المراجعة الخارجية وظيفة تتم من طرف مراجع خارجي هدفه إعطاء رأي فني محايد لمستخدمي القوائم المالية عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية, وان وجود نظام رقابة داخلي سليم وقوي وخالي من الأخطاء يساعد في عملية المراجعة وان تضافر الجهود من طرف المؤسسة والمراجع الخارجي يؤدي إلى السير الحسن للمؤسسة .

- **دراسة حدادي سارة** : بعنوان" دور محافظ الحسابات في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية - والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية "، أطروحة دكتوراه، تخصص بنوك ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الدراسية 2019/2020

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز عى ممارسات المحاسبة الإبداعية وآثارها على جودة المعلومات المالية ودور محافظ الحسابات في الحد منها في الشركات الج ا زئرية، إستخدمت هذه الدراسة إستبانة شاملة لمختلف المتغيرات المستقلة لممارسات المحاسبة الإبداعية . وقد خلصت هذه الد ا رسة إلى عدة نتائج أهمها أن محافظ

الحسابات له دور فعال في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين جودة المعلومات المالية في الشركات الجزائرية.

- **دراسة كفوس نوال** : بعنوان"دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الإقتصادية

أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، السنة الدراسية 2021 -2022

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل بيئة الأعمال الجزائرية، كما تهدف إلى التعرف بمستوى إلتزامم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتوفير مكونات الرقابة الداخلية، ومدى تأثيرها على المحاسبة الإبداعية في قوائمها المالية، تم تطوير إستبيان توزع على 120 مدقق داخلي وخارجي في ولاية سطيف لتحقيق أهداف الد ا رسة، كما تم إعتماد نموذج جونز المعدل لإختبار مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية

وقد خلصت هذه الد ا رسة إلى عدة نتائج أهمها أن مستوى إلت ا زم المؤسسات الإقتصادية الج ا زئرية بتوفير متطلبات الرقابة الداخلية عال جدا، وأن ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذه المؤسسات منخفض جدا، كما أظهرت النتائج أن ولاية سطيف تتمتع بفعالية في نظم الرقابة الداخلية

- **دراسة آسية لعروسي** : بعنوان "تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، السنة الد ا رسية 2019 - 2020 .

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم الثغرات التي يتيحها النظام المحاسبي المالي لممارسة المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتوضيح تأثير هذه الممارسات على جودة المعلومات المحاسبية، كما تم إعتماد نموذج جونز المعدل لإختبار الفرضيات.

وقد خلصت هذه الد ا رسة إلى عدة نتائج أهمها أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يبدون رأيا حياديا حول مدى ممارسة المؤسسات الإقتصادية الج ا زئرية للمحاسبة الإبداعية، ومدى وجود تأثير سلبي على جودة المعلومات المحاسبية بأبعادها، كما بينت لنا هذه الدراسة وجود آليات للحد من هذه الممارسات.

1.2. الدراسات الأجنبية

- **دراسة ل " j. Smith "** Institute of Internal Auditours 2011 مقال بعنوان Internal Auditing Risk in دور التدقيق الداخلي في ادارة المخاطر" مجلة التدقيق الداخلي."

حيث تطرق للإشكالية الرئيسة التالية: ما مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر؟

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المراجع الداخلي في تفعيل أداء إدارة المخاطر من خلال تحليل الدور الواجب القيام به والوسائل المستخدمة لتفعيل أداء إدارة المخاطر اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم إعداد استبيان وتوزيعها بالتنسيق بين معهد المدققين الداخليين في كل من الولايات المتحد الأمريكية وإيرلندا وبريطانيا، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- هناك دور مهم للمراجعين الداخليين في إدارة المخاطر؛

- وجود فهم سليم لمفهوم إدارة المخاطر من قبل الإدارة يساعد المراجع على فهم خطة المراجعة التي تراعي منهج المراجعة القائم على مخاطر الأعمال.
- ولخصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها ضرورة تطوير مهار المراجع الداخلي لتمكينه من تقديم استشارات وتوصيات بشأن تطوير نظام إدارة المخاطر للمؤسسة.

Maryam alumina. Doctorate en sciences economies Etgestion. Abdel Hak moussamir. Professeur de l'enseignement supèrieur Universitè hassan de casablanca .facultè des sciences juridiques economiaues et sociales mohammadia .maroc.la boratoire de recherche

« en « performance economique et logistique

تمحورت الدراسة حول دور المدقق الخارجي في التصديق على البيانات المالية من خلال تقديم الصورة الحقيقية للوضع المالية للمؤسسة في الواقع ،حيث توصلت الدراسة إلى أن وجود مدقق مؤهل هو آلية للقضاء على عدم تناسق المعلومات والتكاليف الوكالة من خلال ضمان جودة المعلومات المالية من المرجح أن تضمن المؤسسات التي تتم تدقيقها من قبل مؤسسات التدقيق الصغيرة وان الأقدمية للمدقق الداخلي يلعب دورا هاما لان امتلاك نفس الشركة خلال عدة سنوات قدرة التدقيق على اكتشاف لحالات الغش بسهولة عن طريق توصيل معلومات مطمئنة ويعد تخصيص سجل التدقيق في قطاع معين دليل على الجهد والكفاءة يساهم ذلك في تحسين جودة المعلومات المالية التي يتم إيصالها في السوق المالية .

firas. A.N. adlabih irbid national Unversity Jordan. The .A role of external auditor in protecting the financial information listed in the financial statement in the jàrdanian industrial companies .journal of modern Accounting and auditing jonuary2018 vol14 no1.6_

تتمحور الدراسة حول دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المدرجة في البيانات المالية للمؤسسات الصناعية الأردنية دف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المدقق الخارجي في حماية المعلومات المالية المضمنة في البيانات المالية في الشركات الصناعية الأردنية ،حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يستخدم تقنية المعلومات في الإطلاع على المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية ،كما تبين أن المدقق الخارجي حريص على التأكد من مصداقية البيانات المالية للشركة ،ووصت الدراسة بان يكوم المدقق الخارجي في المؤسسات الصناعية الأردنية أكثر اهتماما بتحديث النظام المالي الالكتر وني للمؤسسة .

- دراسة **Catherine Gowthorpe ،Oriol Amat**

بعنوان " Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues

مجلة Journal of Economic Literature classification: M41

وقد لخصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المحاسبة الإبداعية هي عملية معقدة تتضمن إستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات والتقنيات، وأن هنالك العديد من الدوافع و ا رء إستخدام المحاسبة الإبداعية بما في ذلك زيادة الأرباح، تحسين صورة الشركة، وتجنب الضرائب.

2. مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

أولا: يوضح الجدول التالي أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات السابقة، من حيث الأهداف والمنهجية والنتائج، وذلك لتحديد موقع الدراسة الحالية ضمن الأدبيات السابقة وبيان ما تميزت به.

جدول رقم (3.1) يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الاسم، السنة، العنوان	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
-أبوبكر الصديق قيدوان الحاج قويدر قورين، 2019. -دور وظيفة التدقيق " الداخلي في تعزيز إدار المخاطر في المؤسسات الاقتصادية والمالية	-هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية -الدراسة تمت في المؤسسة الاقتصادية	-الدراسة عبار عن مقال في مجلة الدراسات المحاسبية والمالية التقدمة -دور وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز إدار المخاطر -الدراسة في مؤسسة المالية اعتمادهم على المنهج الاستنباطي -الدراسة تمت في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية
-مريم عساس،2021 -مساهمة الرقابة والتدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المصرفية في الجزائر	هدفت الدراسة إلى إبراز -دور وتأثير المراجعة الداخلية في التصدي للمخاطر المصرفية -الاعتماد على الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي. الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي	-الدراسة أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه. -الدراسة تمت في مؤسسة مالية مجموعة من المصارف -الاعتماد على المنهج التاريخي مساهمة الرقابة في مواجهة المخاطر.

-حواس محمد، 2020 -دور المراجعة الداخلية في إدار المخاطر على مستوى المؤسسات الاقتصادية".	-تهدف الدراسة إلى تقديم تلخيص مجموعة من الأدبيات المرتبطة بالمراجعة الداخلية وإبراز إسهام هذه الأخير في إدارة المخاطر -الاعتماد في الدراسة على الاستبيان.	-الدراسة عبارة عن مقال في مجلة معهد العلوم الاقتصادية دور المراجعة الداخلية في إدار المخاطر بصفة عامة. -الدراسة تمت بمجموعة من المؤسسات الاقتصادية.
-محمد موسى بابكر .طه، 2019 -الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد من المخاطر المالية	-هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية والحد من المخاطر المالية -الاعتماد في الدراسة على الاستبيان	-بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير تمت الدراسة في مؤسسة مالية في المصارف. - البيئة السودانية
-رمضاني معراج، 2019 -دور المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية بالمؤسسة الاقتصادية".	-تهدف الدراسة إلى معرفة ماهية المخاطر المالية التي تهدد بقاء واستمرارية المؤسسة الاقتصادية مع توضيح دور المراجعة الداخلية في التقليل من هذه المخاطر. -الدراسة في مؤسسة اقتصادية مؤسسة سونلغاز	-مؤسسة الدراسة سونلغاز ولاية الوادي. سنة الدراسة، 2016 .

إبـراهيم بـوعزيز جمـال عمـور ، 2017 -دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ".	-هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل إدار المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -اعتمدت الدراسة على الاستبيان	-الدراسة عبار عن مقال في مجلة الأبحاث الاقتصادية -عينة الدراسة في 15 مؤسسة

ثانيا : المراجعة الخارجية :

أوجه التشابه:

نشأت الدراسات السابقة مع دراساتنا في إظهار دور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على تقديم قوائم مالية ذات جودة للجهات المستفيدة منها وكذلك في إبراز مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها والمعايير التي تطبقها، حيث نشأت أيضا في أنواع الحيل والغش والتلاعبات الممارسة في القوائم المالية، وظهر كذلك التشابه من خلال كيفية استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لدى إدارة المؤسسات الاقتصادية وكذلك توضيح الجوانب الأخلاقية.

أوجه الاختلاف:

اختلفت دراستنا مع الدراسات السابقة الذكر في أنها من بين الدراسات دراسة تقوم على محاولة معرفة وتشخيص وتأثير المراجعة الخارجية عل جودة القوائم المالية، أما دراستنا تقوم على دور المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذلك اختلفت بعض الدراسات في أن قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظي الحسابات أما دراستنا كانت نظرت في قدرة على التقليل وكذلك من بين الدراسات السابقة تقوم على إظهار الفرق بينها وبين إدارة الأرباح والدراسة الحالية تقوم على معرفة دور المراجع الخارجي على كشفها والحد منها وكذلك اختلفت الدراسات السابقة مع دراستنا أن الأولى تدرس جودة المعلومات والثانية تقوم على كشف ومحاربة الغش والتلاعبات في الحسابات المالية.

ثالثا : المحاسبة الإبداعية:

جدول رقم (4.1) يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية:

الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
تمت الدراسة في منطقة الغرب الجزائري وذلك بين عامي 2023 و 2024	تمت الادرسة في بيئة عربية وأجنبية في السنوات التالية 2018 - 2019 - 2020 - 2021 - 2022 -2023
تناولت الدراسة 37 شخصا من ممارسي مهنة المحاسبة	تناولت الدراسات السابقة عينات مختلفة أقل وأكثر من الدراسة الحالية
تتميز دراستنا بالدرجة الأولا بدراسة أثر أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر معدي القوائم المالية فقط كونهم الأكثر إدراكا لهذه الممارسات.	إختلفت الدراسات السابقة من خلال وجهات النظر من معدين ومستفيدين من القوائم المالية وأكاديميين وغيرها .
توصلت دراستنا أن لا يوجد تأثير إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية .	أجمعَت الدراسا ت السابقة على أن هناك أثر لأساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية .

المصدر: من إعداد الطلبة

خلاصة الفصل:

من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل، تبين أن لوظيفة المراجعة الداخلية دور أساسي وجوهري داخل المؤسسة الاقتصادية، باعتبارها تعمل على الاكتشاف المبكر للمخاطر والانح ا رفات التي تتربص بها، وهذا ما فرض على المؤسسات الاقتصادية إتباع منهجية صحيحة من شأنها التخفيف أو التقليل من المخاطر لضمان السير الحسن لها وذلك بالالت ا زم على مجموعة من الآليات، كالمعايير الدولية واعتماد أسلوب المراجعة الداخلية المبني على إدارو المخاطر المالية، من أجل حماية أصولها وأموالها ومساعد الأعضاء في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وإعطاء نصائح للإدار والتعليقات حول العمليات التي تمت م ا رجعتها، فالم ا رجع هو العنصر الأساسي في إنجاح أداء المؤسسة.

كما تعرضنا إلى مجموعة من الد ا رسات العربية ولأجنبية السابقة التي عالجت موضوع د ا رستنا متمثلة في المقالات العلمية، أطروحات الدكتوراه، مذكرات الماجستير والماستر، وهذا من أجل معرفة موقع دراستنا مع هذه الدراسات.

من خلال المبحث الأول تعرفنا على أن عملية المراجعة هي عملية فحص أو تقييم القوائم من طرف جهة خارجية محل المراجعة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عنها كما يمكن أن يكون موظفين تابعين كما يطلق عليهم المراجعين الخارجين حيث يتميز هؤلاء المراجعين بالتأهيل والاستقلالية ويقوم المراجع الخارجي بأداء عملية المراجعة وفق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وتوصيل نتائج ذلك التقييم إلى الأطراف المعنية

لقد تتغير أهداف المراجعة من حين إلى أخر بتغير الزمن ففي حين كانت المراجعة تقتصر على الأعمال المستندة التي تهدف إلى اكتشاف الغش والتزوير في القوائم المالية لكن مع تطور التاريخ و المعاملات الاقتصادية تطورت أهداف المراجعة من مراجعة مستنديه إلى مراجعة اقتصادية .

توصلنا من خلال دراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تقوم بتحريف الأرقام والمبادئ في القوائم المالية وهذا بقصد تحقيق أهداف معينة وكذا تضليل مستخدمي القوائم المالية ،لذا وجب على مراجع الحسابات أن يكشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقضه لتجنب الوقوع في ثغرة الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

تمهيد:

يعد هذا الفصل من الفصول الجوهرية في هذه المذكرة، حيث يتم من خلاله الانتقال من الجانب النظري إلى الجانب العملي التطبيقي، وذلك بهدف اختبار صحة الفرضيات التي تم بناؤها استنادًا إلى الإطار النظري للدراسة. ويُعنى هذا الفصل بتقديم الإطار المنهجي الذي تم اعتماده في إنجاز الدراسة الميدانية، مع توضيح الأدوات والأساليب والإجراءات المتبعة في جمع البيانات وتحليلها.

وفي هذا السياق، سيتم التطرق إلى نوع المنهج المستخدم في الدراسة، وطبيعة العينة المستهدفة، وطريقة اختيارها، إلى جانب عرض أداة الدراسة التي تم الاعتماد عليها، والمتمثلة في الاستبيان، مع الإشارة إلى الأساليب الإحصائية المعتمدة لتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية.(SPSS)

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل في التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، والمتغيرين التابعين وهما :الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحليل ميداني قائم على معالجات إحصائية دقيقة، تسعى إلى التحقق من مدى تأثير هذا التكامل على تحسين جودة الرقابة الداخلية والحد من الممارسات المحاسبية غير السليمة.

ويكتسي هذا الفصل أهمية بالغة كونه يمثل مرحلة اختبار فعلي للنموذج النظري الذي تم اقتراحه، حيث سيتم من خلاله تحليل البيانات المستخرجة من الميدان، ومقارنتها بالفرضيات المطروحة، ومن ثم تفسير النتائج المتوصل إليها في ضوء الدراسات السابقة والإطار المفاهيمي للدراسة. وبذلك، يتيح هذا الفصل إمكانية تقديم استنتاجات علمية دقيقة وتوصيات عملية مبنية على أسس ميدانية واقعية.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

في هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الطريقة والأدوات التي استخدمت في معالجة البيانات المتعلقة بالدراسة.

1. الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:

سيتم ضمن هذا الإطار التطرق إلى جانبين أساسيين وذلك وفقا للترتيب التالي:

- الجانب الأول: خصص للتعريف بالطريقة المتبعة في بناء الدراسة.
- الجانب الثاني: يتضمن تحديد الأدوات والبرامج وكذا الأساليب الإحصائية المتبعة في المعالجة الإحصائية للدراسة.

1.1.الطريقة المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب الطريقة المتبعة في الدراسة والتي تتضمن التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المختارة منه، كما يتضمن التعريف بمتغيرات الدراسة ومصادر البيانات.

1.1.1. مجتمع وعينة الدراسة

تستلزم هذه الدراسة كغيرها من الدراسات وجود مجتمع وعينة محددين لتطبيق الدراسة عليها، وقد تمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في:

أولا: مجتمع الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وبغرض تحقيق هذا الهدف تم اختيار مجتمع للدراسة والذي يمكن تعريفه بجميع العناصر المتعلقة بالظاهرة المدروسة، حيث يتكون المجتمع المختار لتطبيق هذه الدراسة من عينة من مكاتب المراجعة وشركات المساهمة والآكاديميين، وبالتالي فإن حجم المجتمع في هذه الدراسة غير محدد.

ثانيا: عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها المجموعة الجزئية من أفراد المجتمع الكلي للدراسة والتي يتم إجراء الدراسة عليها فعليا للتمكن من تعميم نتائجها على باقي أفراد المجتمع الكلي الذي أخذت منه. فالنسبة للدراسة الحالية فقد اقتصر إجرائها على عينة مكونة من 43 فرد، حيث تم اختيارهم بصفة عشوائية.

2.1.1. متغيرات الدراسة ومصادر البيانات

سيتم ضمن هذا العنصر التطرق إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، إضافة إلى عرض مصادر البيانات التي تم الاعتماد عليها في بناء الدراسة.

أولا: التعريف بمتغيرات الدراسة

شملت الدراسة الحالية عدة متغيرات والتي تم اختيارها بناءعلى ما تناولته بعض الدراسات السابقة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

أ) **المتغير التابع:** و يتمثل في الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ب) **المتغير المستقل:** وهو تكامل المراجعة الداخلية والخارجية.

ثانيا: مصادر البيانات

بغرض جمع البيانات اللازمة للدراسة تم اللجوء إلى استعمال عدة مصادر مختلفة أولية وأخرى ثانوية، وهي تتمثل فيما يلي:

أ) المصادر الأولية:

تتعلق المصادر الأولية المعتمدة في الدراسة بالجانب العملي، و تتمثل في:

الاستبيان: فقصد الحصول على البيانات اللازمة للدراسة وجمعها من مصادرها الأولية تم توزيع استمارات استبيان على أفراد عينة الدراسة، ومن ثم تفريغها ومعالجها باستخدام برنامج (*SPSS V26*) وبعض الأدوات الإحصائية للتوصل إلى نتائج الدراسة.

ب) المصادر الثانوية:

تتعلق المصادر الثانوية المعتمدة في الدراسة بالجانب النظري، وهي متمثلة في:

كل ما هو متوفر من مراجع متنوعة حول موضوع الدراسة سواءكانت ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أنها شملت: المقالات العلمية العربية وأيضا الأجنبية، المؤتمرات العلمية، الكتب المطبوعة والالكترونية، بالإضافة إلى الأطروحات والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، وكذا الدراسات السابقة التي عالجت نفس موضوع الدراسة أو إحدى جوانبه.

2. الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب عرض الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة وهو يشمل قسمين، تم في القسم الأول التطرق إلى الأداة الرئيسية التي تم اعتمادها في جمع البيانات اللازمة للدراسة، أما القسم الثاني فقد تم فيه التعريف بالبرامج والأساليب التي استخدمت في معالجة الدراسة إحصائيا.

1.2. الأدوات المستعملة في الدراسة

سيتم ضمن هذا العنصر التعريف بالأداة التي تم اعتمادها لجمع بيانات الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية إعدادها وما تحتويه من محاور كما سيتم التأكد من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

أولا: الاستبيان:

تماشيا مع طبيعة الدراسة وأهدافها وكذا المنهج المتبع، فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة، حيث تم تصميمه انطلاقا من المزج بين الاستبيانات المستخدمة في بعض من الدراسات السابقة وذلك من خلال استخلاص الأسئلة الأكثر ملائمة للدراسة الحالية لتنسجم مع فرضياتها وأهدافها.

تم إعداد أسئلة استمارة الاستبيان بناء على مقياس ليكارت (*Likert*) الخماسي كمعيار محدد لدرجة موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة المبحوثة على الخيارات المحددة حول أسئلة الاستبيان، وقد تم إعطاء رمز لكل درجة من درجات سلم المقياس كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): ترميز مقياس ليكارت الثلاثي

الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الرمز	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين

بعد تحديد وصياغة أسئلة الاستبيان حيث اعتمدنا في دراستنا على الاستبيان الالكتروني تم ارسال الرابط إلى أفراد عينة الدراسة عشوائيا، حيث تم الإجابة عليه من طرف43 فرد، حيث لم يتم استبعاد أي استمارة وعليه فقد تم قبول جميع الاستمارات وكلها صالحة للدراسة والتحليل، وهو ما يتبين في الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-2): تصنيف الاستبيانات

الاستبيانات الموزعة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات المقبولة	
العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
43	%100	43	%100	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبين

ثانيا: محاور الاستبيان

يحتوي الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة على أربعة (04) محاور أساسية، والتي يمكن تصنيفها ضمن قسمين كالتالي:

القسم الأول: وهو الذي تم تخصيصه للبيانات الشخصية (المعلومات الخاصة) لأفراد العينة المبحوثة.

القسم الثاني: يشمل أربعة محاور (04) تتعلق بمتغيرات الدراسة بحيث يتضمن كل محور مجموعة من الأسئلة.

ويمكن توضيح ذلك التقسيم على النحو التالي:

أ) **المحور الأول:** التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

ب) **المحور الثاني:** تأثير التكامل على الأداء الرقابي.

ت) **المحور الثالث:** الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ج) **المحور الرابع:** مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ثالثا: ثبات وصدق الاستبيان

قصد التأكد من مصداقية الاستبيان المعتمد في جمع بيانات الدراسة كمقياس لمتغيراتها، تم القيام بإجراء اختبار

لقياس مدى ثبات فقراته وهو اختبار ألفا كرونباخ (∝) (*CronbachAlpha*)، ويشترط في هذا الاختبار أن تكون قيمة المعامل ألفا كرونباخ محصورة ما بين (0) و(1) على أن تكون أدنى قيمة دالة على وجود الثبات في الاستبيان هي القيمة 0.60 حسب (Roninson et al, 1991)، ذلك على اعتبار أنه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد (1) كلما زاد ثبات فقرات الاستبيان.

فالنسبة للدراسة الحالية فقد أظهرت النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول رقم (04) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ (∝) للاستبيان ككل تساوي 0,894، وهي قيمة مقبولة كونها تفوق العتبة وهذا ما يشير إلى ثبات الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة.

أما عن معامل صدق الاستبيان فهو المقياس الذي يمكن من خلاله التأكد من أن الاستبيان الذي تم اعتماده يتضمن أسئلة ملائمة وذات صلة بموضوع الدراسة، ويمكن الحصول على هذا المعامل عن طريق إدخال الجذر التربيعي على قيمة المعامل ألفا كرونباخ.

فبالنسبة للدراسة الحالية فيشير الجدول رقم (2-3) إلى نتائج معامل صدق الاستبيان حيث يظهر أن قيمته تساوي0.894، وهذا ما يدل على الاتساق الداخلي لكافة أسئلة محاور استبيان الدراسة.

الجدول رقم (2-3): نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان

	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ	معامل الصدق
الاستبيان	24	0,894	0,945

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

2.2. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

شمل هذا العنصر التعريف بالمعالجات الإحصائية المستعملة في الدراسة من برامج وأساليب إحصائية مختلفة، والمتمثلة في:

أولا: البرامج المستخدمة في الدراسة

بهدف دراسة وتحليل بيانات الدراسة فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي "*SPSS.V 26*" في تفريغ ومعالجة تلك البيانات إحصائيا.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تعبر الأساليب الإحصائية عن مجموعة الإجراءات والعمليات والاختبارات التي يتم استخدامها في معالجة الدراسة إحصائيا.

ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- **معامل ألفا كرونباخ (*CronbachAlpha*):** وهو ما يعرف بمعامل الثبات وقد تم استخدامه بغرض تقدير مدى ثبات وصدق استبيان الدراسة.
- **التكرارات والنسب المئوية:** وتعرف أيضا بالجداول التكرارية وتم اعتمادها لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة.
- **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:** استخدمت من أجل وصف وتشخيص إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.

- **معامل الارتباط بيرسون (*Le Coefficient de Corrélation Pearson*)**: وذلك بهدف التحقق من وجود علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة.
- **نموذج الانحدار الخطي البسيط (*Simple linearregression model*)**: بحيث تقوم فكرة هذا النموذج على دراسة أثر متغير مستقل واحد فقط والمتمثل في تكامل المراجعة الدخلية والخارجية على متغيرين تابعين والمتمثلين في الأداء الرقابي والحد من المحاسبة في القوائم المالية.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة

تم تقسيم هذا الإطار إلى قسمين هامين:

- القسم الأول: تم فيه التطرق إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها.
- القسم الثاني: تم فيه اختبار النموذج النظري للدراسة وفرضياته بناء على نتائج المعالجة الإحصائية لاختبار الانحدار الخطي البسيط.

1. عرض نتائج الدراسة

يحتوي هذا الجانب على عنصرين، حيث تمثل العنصر الأول في تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل العنصر الثاني في التحليل الوصفي لمحاور الدراسة مع تفسير نتائجها.

1.1. اتجاه إجابات عينة الدراسة

بهدف معرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة محاور الاستبيان فقد تم تحديد المتوسطات الحسابية لدرجات مقياس ليكارت الثلاثي المطبق في استبيان الدراسة وحصرها ضمن مجالات محددة ومن ثم تحديد التقييم الموافق لكل مجال على حدا. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-4): مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها

المستوى	الرمز	مجال المتوسط الحسابي	تقييم المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	من 1,00 إلى 1,79	منخفض جدا
غير موافق	2	من 1,80 إلى 2.59	منخفض
محايد	3	من 2,60 إلى 3,39	متوسط
موافق	4	من 3,40 إلى 4,19	مرتفع
موافق بشدة	5	من 4,20 إلى 5,00	مرتفع جدا

المصدر: (عز حسين، 2008، صفحة 540)

2.1. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة

تم تحليل عينة الدراسة بغية التعرف على المتغيرات الديمغرافية وكيفية توزع افراد العينة وفقا لكل متغير.

أولا: الجنس

لقد اعتمدنا في دراستنا على تقسيم مفردات العينة حسب الجنس إلى مجموعتين تمثلت في الذكور والاناث، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

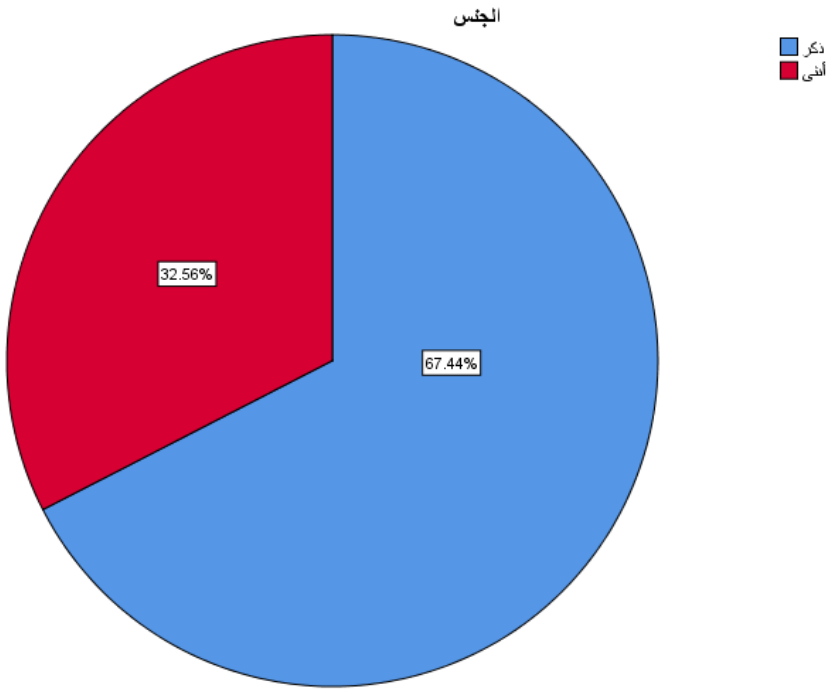
الجدول رقم (2-5): توزيع افراد العينة حسب الجنس

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة%	النسبة المؤكدة%	النسبة التراكمية%
1	ذكر	29	67,4	67,4	67,4
2	انثى	14	32,6	32.6	100,0
	المجموع	43	100,0	100,0	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

من خلال الجدول أعلاه يتضح أنه من 43 فرد مستجوب يوجد ما نسبته 67,4% ذكورا و 32,6% إناث وهذا ما يدل أن أغلبية الأساتذة الجامعيين المتخصصين ، مراجعي الحسابات ، المحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين هم عبارة عن ذكور وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): توزيع فراد العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات برنامج *SPSS V26*

ثانيا: الفئة العمرية

تم تقسيم الشرائح العمرية للعينة إلى فئات تتراوح بين (اقل من 30 سنة) و(من 30 الى45 سنة) وكذا (أكثر من 45 سنة) كما هو مبين في الجدول الموالي:

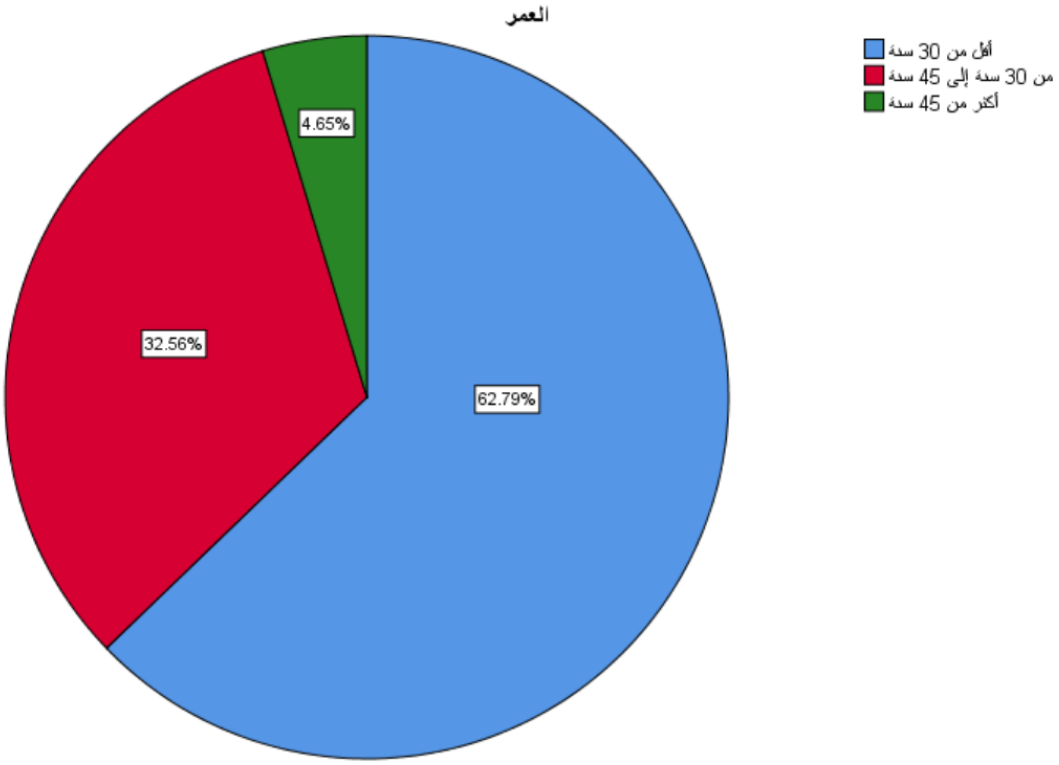
الجدول رقم (2-6): توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة%	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية%
1	(اقل من 30)	27	62,8	62.8	62,8
2	(من 30 إلى 45)	14	32,6	32,6	95,3
3	(أكثر من 45)	2	4,7	4,7	100
	المجموع	43	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ ان الفئة الأكثر مساهمة هي (أقل من 30) بنسبة 62,8% ثم تليها مباشرة الفئة (من30 الى 45) بنسبة 32,6%، في حين أن آخر فئة هي (أكثر من 45 سنة) بنسبة4.5% مما يدل على أن أغلبية الأفراد المستجوبين أعمارهم صغيرة وهذا ما يتوافق مع طبيعة مهنتهم، وهذا ما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-2): توزيع افراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: مخرجات برنامج *SPSS V26*

ثالثا: سنوات الخبرة

تم تقسيم مفردات العينة حسب سنوات الخبرة إلى الفئات التالية: 5 سنوات فأقل، من 5إلى 10سنوات، من 10سنوات فأكثر، كما هو موضح في الجدول التالي:

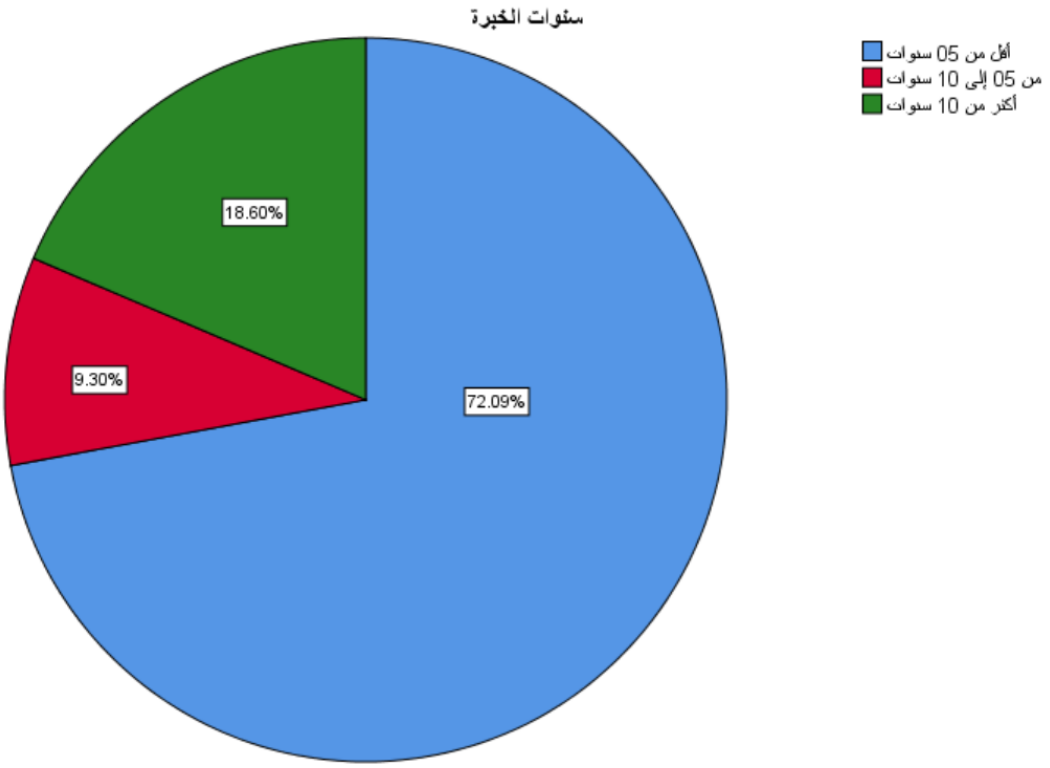
الجدول رقم (2-7): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة%	%النسبة التراكمية
1	أقل من 05 سنوات	30	69,8	69,8	69,8
2	من 05 إلى 10 سنوات	4	9,3	9,3	79,1
3	أكثر من 10 سنوات	9	20,9	20,9	100,0
	المجموع	43	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان أكبر فئة من العينة المدروسة تمتلك خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة تقدر بـ69.8%، بينما تصل نسبة من يمتلكون خبرة تتراوح بين 5 و10 سنوات إلى 9,3%، والفئة التي تمتلك خبرة أكثر من 10 سنوات فأقل فان نسبتها تصل إلى 20,9 % وهذا ما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة لا بأس بها في مجال المحاسبةوالمراجعة وبالتالي فإن إجاباتهم على عناصر الاستبيان تعتبر جد مهمة في تحليل العلاقة بين تكامل المراجعة الداخلية والخارجية وتأثيرها على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية، كما هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: مخرجات برنامج *SPSS V26*

رابعا: المؤهل العلمي

تم تقسيم عينة الدراسة حسب المستويات التعليمية التالية: ليسانس، ماستر، ماجستير ودكتوراه وكما هو موضح في الجدول الموالي:

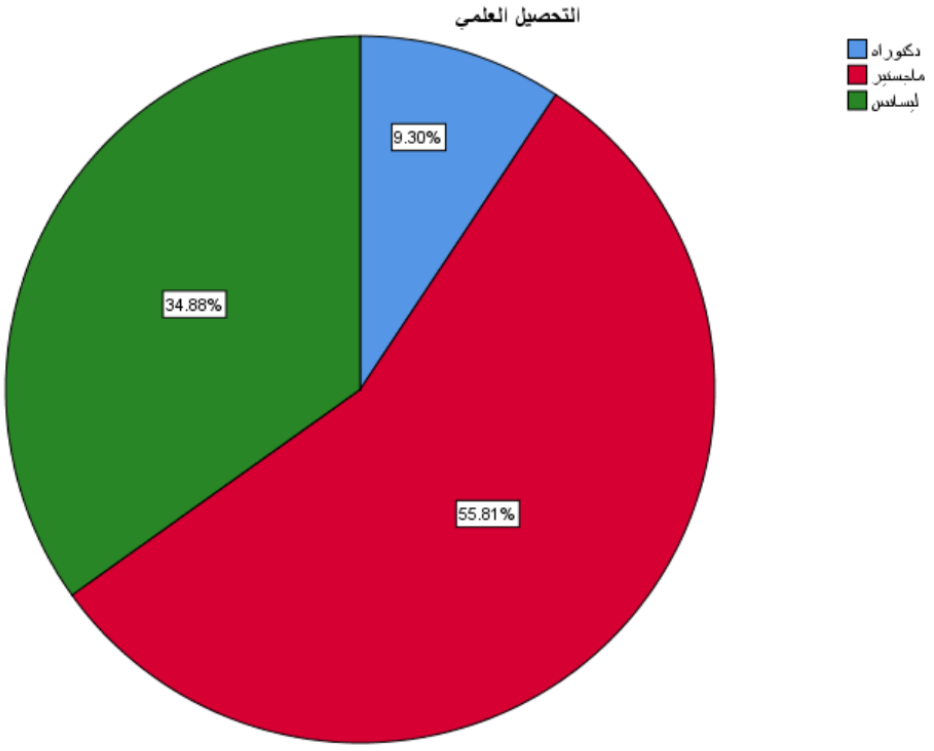
الجدول رقم (2-8): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة%	%النسبة التراكمية
1	دكتوراه	4	9,3	9,3	9,3
2	ماجستير	24	55,8	55,8	65,1
3	ليسانس	15	34,9	34,9	100
	المجموع	43	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان المستوى التعليمي السائد في هذه العينة هو الماجستير بنسبة 55,8%، ويليها الليسانس بنسبة 34,9%، ثم شهادة الدكتوراه بنسبة 9,3%، وهذا ما يتوافق مع طبيعة المهنة التي تتطلب مستوى علمي لا بأس به أي على الأقل مستوى الليسانس، ولتوضيح ذلك تمت الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم (2-4): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات برنامج *SPSS V26*

خامسا: المهنة

تم تقسيم مفردات العينة حسب المهنة إلى أربع فئات: أستاذ جامعي، خبير محاسبي، محافظ حسابات وأخيرا محاسب معتمد كما هو موضح في الجدول الموالي:

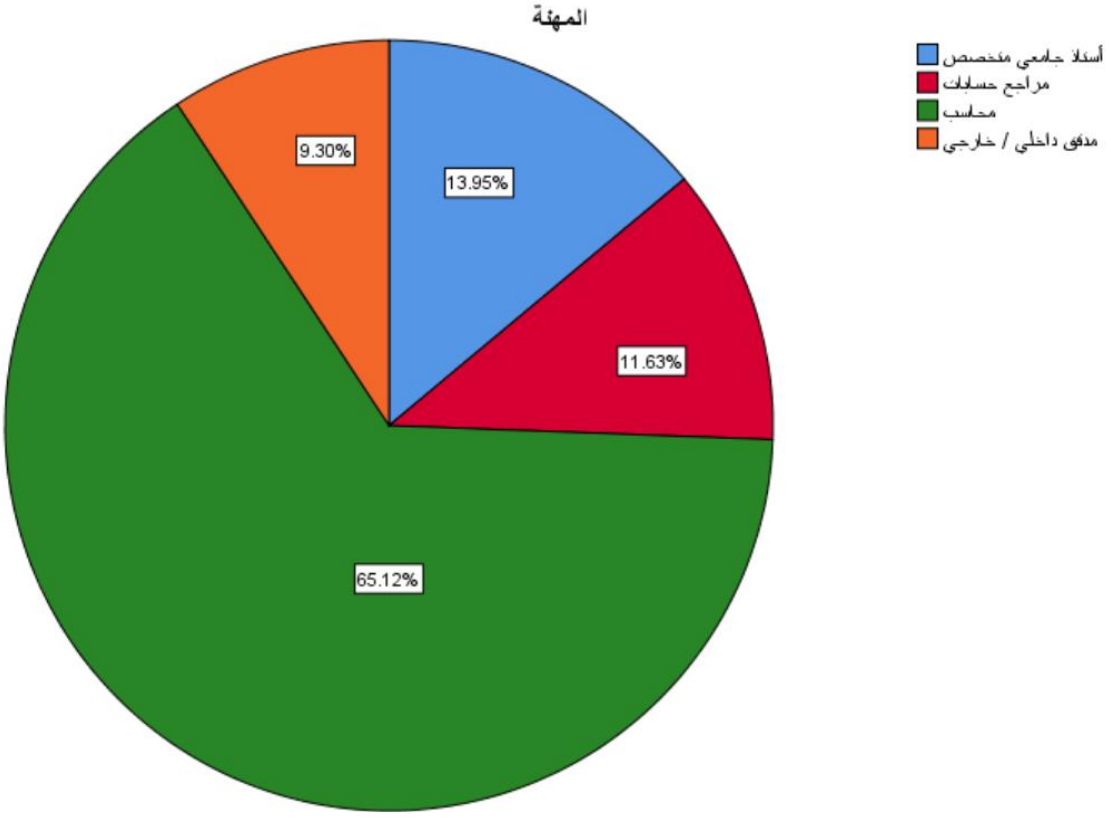
الجدول رقم (2-9): توزيع افراد العينة حسب المستوى الوظيفية

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة%	النسبة المؤكدة%	النسبة التراكمية%
1	أستاذ جامعي متخصص	6	14,0	14,0	14,0
2	مراجع حسابات	5	11,6	11,6	25,6
3	محاسب	28	65,1	65,1	90,7
4	مدقق داخلي / خارجي	4	9,3	9,3	100.0
	المجموع	43	100	100	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26 .

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان65,1% من الأفراد المستجوبين هم عبارة عن محاسبين ثم يليهم 14,0% منهم أساتذة جامعيين، ثم 11,6% مراجعين حسابات و 9,3% مدققين. وهذا دليل على أن عملية توزيع الاستبيان شملت تقريبا جميع الأفراد من أستاذة جامعيين متخصصين، مراجعين حسابات، محاسبين و كذا مدققين داخليين وخارجيين وهذا حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع أحسن تمثيل وحتى لا يكون هناك تحيز في الإجابات بالإضافة إلى أن طبيعة موضوع دراستنا تتطلب ذلك، وللتوضيح أكثر تمت الاستعانة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): توزيع افراد العينة حسب المهنة



المصدر: مخرجات برنامج *SPSS V26*

3.1. التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان

سيتم في هذا العنصر التطرق إلى عرض نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة المبحوثة حول أسئلة محاور إستبيان الدراسة، حيث يشمل ذلك التحليل قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأيضا لكل محور كما يشمل أيضا التقييم الموافق لكل منها على أن يكون تقييم تلك الإجابات بناء على تقييمات مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المتطرق إليها مسبقا (من المنخفض جدا إلى غاية المرتفع جدا)، ومن ثم سوف يتم تفسير تلك النتائج.

أولا: تحليل أسئلة (فقرات) محور التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

أ) تحليل محور تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على الأداء الراقبي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

يحتوي هذا المحور على ستة (6) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يوجد تنسيق مستمر بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المؤسسة.	3,47	0,882	مرتفع
2. يساعد تبادل المعلومات بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين جودة التدقيق	4,16	0,785	مرتفع
3. تعتمد المراجعة الخارجية على نتائج تقارير المراجعة الداخلية عند تنفيذ مهامها.	3,28	1,182	متوسط
4. تحدد المؤسسة الأدوار والمسؤوليات بوضوح لكل من المراجعة الداخلية والخارجية لتجنب التداخل في المهام.	3,86	0,941	مرتفع
5. يساهم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحسين فهم المخاطر المالية والرقابية.	4,19	0,588	مرتفع
6. يدعم المراجع الخارجي نتائج وتوصيات المراجع الداخلي عند إعداد التقارير النهائية.	3,53	0,984	مرتفع
التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	**3,75**	**0,894**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

اعتمادا على مخرجات الجدول الإحصائي أعلاه، الذي يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة ضمن هذا المحور، يتضح أن تقييمات أفراد العينة قد جاءت ضمن المستوى المرتفع، حيث تراوحت المتوسطات بين (3.28) و (4.19) ، وهو ما يعكس إدراكا إيجابيا عاما حول مظاهر التكامل والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين في المؤسسات، ومنه يمكن تحليل كل عبارة من عبارات المحور كالآتي:

- العبارة الخامسة":يساهم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحسين فهم المخاطر المالية والرقابية"

حققت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.19، مصحوبًا بانحراف معياري منخفض نسبيًا (0.588). هذا يشير إلى اتفاق قوي وتجانس واضح في الآراء، ويدل على وعي المشاركين بأهمية التعاون في تعزيز تقييم المخاطر، وهو ما يتماشى مع الأدبيات الحديثة في هذا المجال.

- العبارة الثانية: "يساعد تبادل المعلومات بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين جودة التدقيق"

سجلت متوسطًا مرتفعًا أيضًا بلغ 4.16، وانحرافًا معياريًا قدره 0.785. يعكس هذا وجود اتفاق معتبر من طرف العينة حول الدور الإيجابي لتبادل المعلومات في تعزيز جودة العمل الرقابي، مع درجة معقولة من تجانس الآراء.

- العبارة الأولى: "يوجد تنسيق مستمر بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المؤسسة"

بلغ متوسطها 3.47 وانحرافها المعياري 0.882، ما يدل على تقدير إيجابي متوسط إلى مرتفع، مع بعض التفاوت في تقييم المشاركين لمدى تطبيق هذا التنسيق في بيئاتهم العملية أو الأكاديمية.

العبارة الثالثة: "تعتمد المراجعة الخارجية على نتائج تقارير المراجعة الداخلية عند تنفيذ مهامها"

جاءت بأدنى متوسط حسابي في هذا المحور (3.28)، وانحراف معياري مرتفع نسبيًا (1.182)، مما يشير إلى تباين كبير في الآراء، قد يعكس وجود اختلاف في درجة الاعتماد على المراجع الداخلي بين المؤسسات، أو ضعف التنسيق العملي في بعض الحالات.

- العبارة الرابعة: "تحدد المؤسسة الأدوار والمسؤوليات بوضوح لكل من المراجعة الداخلية والخارجية لتجنب التداخل في المهام"

بلغ متوسطها 3.86، مع انحراف معياري معتدل (0.941)، ما يعكس اتفاقًا عامًا جيدًا حول وضوح الأدوار، مع وجود بعض الاختلافات الطفيفة في المواقف.

- العبارة السادسة : "يدعم المراجع الخارجي نتائج وتوصيات المراجع الداخلي عند إعداد التقارير النهائية"

سجلت متوسطًا قدره 3.53، وانحرافًا معياريًا (0.984)، ما يدل على اتفاق نسبي يقابله بعض التباين في الآراء حول واقع الدعم العملي بين الطرفين.

بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور (3.75)، مما يضعه ضمن المستوى المرتفع على مقياس ليكرت الخماسي.

وتشير هذه النتيجة إلى أن أغلب أفراد العينة يتفقون على وجود مظاهر ملموسة للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، لا سيما في مجالات التعاون وتبادل المعلومات وتحليل المخاطر، رغم وجود تفاوت نسبي في بعض الممارسات التطبيقية بين المؤسسات أو بحسب وجهة نظر المشاركين.

ب) تحليل فقرات محور تأثير التكامل على الأداء الرقابي:

يحتوي هذا المحور على ستة (06) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور تأثير التكامل على الأداء الرقابي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يؤدي التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز فعالية الرقابة المالية بالمؤسسة.	4,07	0,936	مرتفع
2. يساعد التعاون بين المراجعين في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المالية بسرعة أكبر.	4,09	0,947	مرتفع
3. يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين الالتزام باللوائح والتشريعات المحاسبية.	3.95	0,899	مرتفع
4. يؤثر تبادل المعلومات بين المراجعين على دقة التقارير المالية والرقابية.	3,84	0,814	مرتفع
5. يؤدي التعاون بين المراجعين إلى تقليل التكاليف المرتبطة بعملية المراجعة وتحسين كفاءتها.	3.72	0,984	مرتفع
6. يتيح التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.	3.77	1.043	مرتفع
تأثير التكامل على الأداء الرقابي	**3,91**	**0,802**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

استنادًا إلى البيانات المعروضة في الجدول الإحصائي أعلاه، يتبين أن تقييمات أفراد العينة حول هذا المحور جاءت ضمن المستوى المرتفع، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لعبارات هذا المحور ما بين 3.72 و4.09، وهو ما يعكس وجود إجماع نسبي بين أفراد العينة على الدور الإيجابي للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين الأداء الرقابي، ومنه يمكن تحليل كل عبارة من عبارات المحور كالآتي:

- العبارة الثانية :"يساعد التعاون بين المراجعين في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المالية بسرعة أكبر"

حققت أعلى متوسط حسابي قدره 4.09، وانحرافًا معياريًا 0.947، ما يشير إلى اتفاق قوي من قبل المشاركين، مع وجود بعض التفاوت في مستوى هذا الاتفاق. ويعكس هذا إدراكًا عامًا بأهمية التعاون في كشف التجاوزات المالية.

- العبارة الأولى: "يؤدي التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز فعالية الرقابة المالية بالمؤسسة"

جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط 4.07 وانحراف معياري 0.936، ما يدل على تقدير مرتفع جدًا لأهمية التكامل في تحسين كفاءة الرقابة المالية.

- العبارة الثالثة: " يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين الالتزام باللوائح والتشريعات المحاسبية"

بلغ متوسطها 3.95، وانحرافًا معياريًا 0.899، وهي نتيجة إيجابية، تدل على أن أفراد العينة يتفقون بدرجة كبيرة على الأثر التنظيمي للتكامل الرقابي.

- العبارة الرابعة: "يؤثر تبادل المعلومات بين المراجعين على دقة التقارير المالية والرقابية"

حققت متوسطًا قدره 3.84، مع انحراف معياري 0.814، ما يعكس توافقًا واضحًا بين العينة على أهمية التواصل بين المراجعين في تحسين موثوقية التقارير.

- العبارة السادسة: "يتيح التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية"

سجلت متوسطًا 3.77، وانحرافًا معياريًا مرتفعًا نسبيًا (1.043)، ما يشير إلى وجود تفاوت في تقييم فعالية التكامل عند تحليل نظم الرقابة الداخلية.

- العبارة الخامسة: "يؤدي التعاون بين المراجعين إلى تقليل التكاليف المرتبطة بعملية المراجعة وتحسين كفاءتها"

جاءت في المرتبة الأخيرة من حيث المتوسط الحسابي (3.72)، مع انحراف معياري (0.984)، ما يدل على وجود تباين نسبي في آراء العينة، وقد يعكس ذلك اختلافات في تجارب المؤسسات حول الكفاءة التشغيلية الناتجة عن التعاون.

أظهر المتوسط الحسابي العام لهذا المحور قيمة قدرها 3.90، ما يضعه ضمن المستوى المرتفع حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدل على وجود اتفاق عام لدى أفراد العينة على أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يسهم بشكل ملموس في تعزيز فعالية الرقابة المالية والإدارية، لا سيما من حيث الاكتشاف المبكر للأخطاء، والالتزام باللوائح، وتحسين جودة التقارير الرقابية.

ت) تحليل فقرات محور الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

يحتوي هذا المحور على ستة (06) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يساعد التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.	3,79	0,773	مرتفع
2. يقلل التعاون بين المراجعين من فرص التلاعب في القوائم المالية.	4,09	0,570	مرتفع
3. يؤدي التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز الشفافية في عرض البيانات المالية.	4,00	0,655	مرتفع
4. يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين جودة التقارير المالية ومنع التقديرات المضللة.	3,95	0,754	مرتفع
5. يساعد التعاون بين المراجعين في الحد من استخدام السياسات المحاسبية التي تهدف إلى تضخيم الأداء المالي.	3,74	0,848	مرتفع
6. تسهم المراجعة الدقيقة في كشف وتحديد الممارسات غير القانونية في إعداد التقارير المالية.	4,02	0,913	مرتفع
الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	**3,93**	**0,752**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يعالج هذا المحور مدى فاعلية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تقليص ظاهرة المحاسبة الإبداعية والحد من التلاعب في القوائم المالية. أظهرت نتائج الجدول الإحصائي أعلاه أن جميع العبارات الستة جاءت ضمن

مستوى تقييم مرتفع، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين 3.74 و4.09، وهو ما يعكس إجماعًا نسبيًا بين أفراد العينة على الدور الرقابي الهام لهذا التكامل، ومنه يمكن تحليل كل عبارة من عبارات المحور كالآتي:

- العبارة الثانية: "يقلل التعاون بين المراجعين من فرص التلاعب في القوائم المالية"

سجلت أعلى متوسط حسابي بلغ 4.09 بانحراف معياري منخفض 0.570، مما يدل على اتفاق قوي وتجانس واضح في آراء المبحوثين حول قدرة التعاون الرقابي على تقليص التلاعب المحاسبي.

- العبارة السادسة: "تسهم المراجعة الدقيقة في كشف وتحديد الممارسات غير القانونية في إعداد التقارير المالية"

جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط 4.02 وانحراف معياري 0.913، ما يعكس مستوى إدراك مرتفعًا لأهمية فحص التقارير بدقة في كشف المحاسبة الإبداعية، رغم وجود بعض التباين في وجهات النظر.

- العبارة الثالثة: "يؤدي التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز الشفافية في عرض البيانات المالية"

حصلت على متوسط 4.00، ما يشير إلى أن التنسيق بين الجهتين الرقابيتين يسهم فعلاً في رفع جودة الإفصاح والشفافية المالية.

- العبارة الرابعة: " يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين جودة التقارير المالية ومنع التقديرات المضللة"

بلغ متوسطها 3.95، وهو ما يعكس موافقة واسعة النطاق على الدور الوقائي لهذا التكامل في مواجهة الانحرافات التقديرية المحاسبية.

- العبارة الأولى: " يساعد التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية"

حصلت على متوسط 3.79، ما يدل على مستوى مقبول من التأييد، مع وجود درجة متوسطة من التباين في الآراء.

- العبارة الخامسة: "يساعد التعاون بين المراجعين في الحد من استخدام السياسات المحاسبية التي تهدف إلى تضخيم الأداء المالي"

كانت الأقل من حيث المتوسط (3.74)، رغم أن اتجاه الإجابات ظل مرتفعًا، مما يدل على وجود تحفظ نسبي أو تباين في تقييم أثر التعاون على هذا النوع من السياسات المحاسبية.

بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث (3.93)، وهو ما يعكس تقييمًا ضمن المستوى المرتفع حسب مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري العام 0.752، مما يدل على وجود تجانس جيد في تقييمات العينة.

هذا يؤكد أن العينة ترى أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يمثل أداة فعالة في محاصرة المحاسبة الإبداعية والحد من ممارسات التلاعب المحاسبي والتقديرات المضللة، وهو ما يتماشى مع الأدبيات السابقة في هذا المجال.

ث) تحليل فقرات محور مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

يحتوي هذا المحور على ستة (06) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال وللمحور ككل بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابات
1. يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين موثوقية ودقة القوائم المالية.	3,81	0,824	مرتفع
2. يؤدي التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى تقليل مخاطر الاحتيال المالي.	4,02	0,672	مرتفع
3. يعزز التكامل بين المراجعتين ثقة المستثمرين في القوائم المالية للمؤسسة.	3,86	0,833	مرتفع
4. يساعد التعاون بين المراجعين على تحسين جودة الإفصاح المالي للمؤسسة.	3,98	0,771	مرتفع
5. يؤثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إيجابياً على الحوكمة المؤسسية وتقليل الممارسات غير الأخلاقية.	3,95	0,722	مرتفع
6. يساهم التكامل الفعال بين المراجعتين في تقليل الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية بعد إصداره.	3,84	0,754	مرتفع
مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	**3,91**	**0,762**	**مرتفع**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يعكس هذا المحور وجهات نظر أفراد العينة حول مدى إسهام التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين الرقابة المالية والحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، وقد أظهرت النتائج أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات تراوحت بين (3.81) و(4.02)، وهو ما يشير إلى أن التقديرات تقع ضمن مستوى "مرتفع"، وفق المقياس المستخدم في الدراسة. كما أن الانحرافات المعيارية جاءت جميعها ضمن مستوى مقبول، مما يعكس درجة تجانس ملحوظة في آراء المبحوثين. ومنه يمكن تحليل كل عبارة من عبارات المحور كالآتي:

- العبارة الثانية: "يؤدي التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى تقليل مخاطر الاحتيال المالي"

حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.02)، وانحراف معياري (0.672)، وهو ما يدل على وجود اتفاق واسع بين أفراد العينة حول الدور المحوري للتعاون في مكافحة الاحتيال المالي، ما يعزز مصداقية التقارير المالية.

- العبارة الرابعة: "يساعد التعاون بين المراجعين على تحسين جودة الإفصاح المالي للمؤسسة"

جاءت بمتوسط (3.98)، وانحراف معياري (0.771)، مما يؤكد على أن التكامل بين المراجعتين يُسهم بفاعلية في تعزيز الشفافية وجودة المعلومات المقدمة للمستخدمين الخارجيين.

- العبارة الخامسة: "يؤثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إيجابياً على الحوكمة المؤسسية وتقليل الممارسات غير الأخلاقية"

بلغ متوسطها (3.95)، بانحراف معياري (0.722)، ما يدل على إدراك المشاركين لأهمية هذا التكامل في تعزيز مبادئ الحوكمة والرقابة الأخلاقية داخل المؤسسات.

- العبارة الثالثة: "يعزز التكامل بين المراجعتين ثقة المستثمرين في القوائم المالية للمؤسسة"

بمتوسط (3.86)، وانحراف معياري (0.833)، تعكس هذه النتيجة الدور المهم الذي يلعبه التنسيق بين المراجعين في بناء الثقة لدى الأطراف ذات العلاقة، وعلى رأسها المستثمرون.

- العبارة السادسة: "يساهم التكامل الفعال بين المراجعتين في تقليل الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية بعد إصدارها"

حصلت على متوسط قدره (3.84)، بانحراف معياري (0.754)، وهي نتيجة تشير إلى فاعلية العمل المشترك بين المراجعين في ضمان جودة المخرجات المالية من المراحل الأولى.

- العبارة الأولى: "يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين موثوقية ودقة القوائم المالية"

حققت متوسطًا (3.81)، وانحرافًا معياريًا (0.824)، ما يعزز القناعة بأن العمل المشترك بين المراجعين يدعم موثوقية التقارير المالية.

تشير نتائج هذا المحور إلى إدراك عالٍ من قِبل المبحوثين لأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتقليص مخاطر التلاعب والتقديرات المضللة، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الأداء الرقابي والحوكمة. ويعزز ذلك من فرضيات الدراسة حول التأثير الإيجابي للتكامل المهني بين المراجعين على البيئة الرقابية والمالية داخل المؤسسات.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها

يتضمن هذا المبحث نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها وأيضا مناقشتها من خلال اختبار صحة فرضيات الدراسة.

1.اختبار نموذج الدراسة:

سيتم في هذا الجانب دراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرالمستقل للدراسة والمتغير التابع، كما سيتم التطرق إلى اختبار فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها وذلك بناء على نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط.

1.1.دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة

قصد التأكد من وجود علاقة بين متغيرات الدراسة فقد تمت دراسة علاقة الارتباط بين المتغير المستقل للدراسة والمتمثل في تكامل المراجعة الداخلية والخارجية والمتغيرات التابعو متمثلة في الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية، حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين هاذين المتغيرين.

كما تجدر الإشارة إلى أن هذا الاختبار يقوم على أساس اختبار فرضيتين إحصائيتين هما:

H_0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية.

H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (2-14): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغير المستقل / المتغيرات التابعة	التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	
الأداء الرقابي	معامل الإرتباط بيرسون	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	0,570**	0,000
الحد من المحاسبة الإبداعية	معامل الإرتباط بيرسون	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	0,335*	0,028

**ارتباط عند مستوى معنوية قدره 1%

* إرتباط عند مستوى معنوية قدره 5%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط بين التكامل بين المراجعتين والأداء الرقابي كانت موجبة حيث بلغت 0,570، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية نسبيًا ودالة إحصائيًا عند مستوى 1%، ما يدل على أن تعزيز هذا التكامل يسهم بشكل مباشر في تحسين فعالية الأداء الرقابي داخل المؤسسات، من خلال رفع كفاءة المراقبة والتدقيق.

أما العلاقة بين التكامل والحد من المحاسبة الإبداعية فجاءت إيجابية أيضا، وبقوة متوسطة، حيث بلغ معامل الارتباط (0.335) وهو دال إحصائيًا عند مستوى 5%. ويعني ذلك أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يساعد على تقليص فرص استخدام الأساليب المحاسبية المضللة أو المبالغ فيها.

إنطلاقا من هذه النتائج، نرفض الفرض الصفري (H_0) ونقبل الفرض البديل (H_1) والذي ينص على :

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية."

2.1.اختبار الفرضيات

من أجل دراسة فرضيات نموذج الدراسة واختبارها فقد تم إجراء اختبار نموذج الانحدار الخطي البسيط للتأكد من وجود أثر للمتغير المستقل المتمثل في التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على المتغيرين التابعين وهما الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية.

- **الخطوة الأولى:** تحديد كل من (معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل) وذلك قصد قياس درجة العلاقة بين كل من المتغير المستقل والمتغيرات التابعة في النموذج المختبر.
- **الخطوة الثانية:** تحديد جدول تحليل التباين *(ANOVA)* من أجل اختبار معنوية النموذج المعتمد وذلك بناء على نتائج اختبار فيشر.
- **الخطوة الثالثة:** تقدير معاملات الانحدار واختبارها وذلك بهدف تحديد مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وكذا اختبار الدلالة الإحصائية للنموذج المعتمد.

وقبل التطرق إلى اختبار الفرضية الرئيسية لابد من الإشارة إلى نموذج الدراسة الحالية المعتمد:

أ. **نموذج الدراسة وفرضياتها:** انطلاقا من الإشكالية الرئيسية للدراسة المتعلقة بتأثير تدقيق الحسابات على جودة المعلومة المالية تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

وجود أثر بين المراجعة الداخلية والخارجية على تعزيز الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

ومن أجل الإحاطة الجيدة بالفرضية الرئيسية للدراسة، تمت تجزئتها إلى الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب. **نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى:** بينت نتائج نتائج تطبيق نموذج الإنحدار الخطي البسيط مايلي:

معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط:

من أجل اختبار هذه الفرضيات الفرعية تمت الاستعانة بنموذج الانحدار الخطي البسيط والذي تم عرض نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-15): معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
0,309	0,325	0,570

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يتضح من الجدول أعلاه أن هناط علاقة إرتباط موجبة متوسطة بين المتغير المستقل المتمثل في التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية والمتغير التابع المتمثل في الأداء الرقابي، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط الخطي بين المتغيرين ب 0,570.

كما استطاع المتغير المستقل تفسير ما قيمته 32.5% فقط من التغير التابع، أما قيمة معامل التحديد المعدل بلغت قيمته 30,9% وبما أن القيمة قريبة من قيمة معامل التحديد فهذا يدل على جودة نموذج الدراسة المقترح.

جدول تحليل التباين (*ANOVA*):

الجدول رقم (2-16): جدول تحليل التباين (ANOVA)

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط مجموع المربعات	إحصائية فيشر المحسوبة F_c	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
الانحدار	6,475	1	6,475	19,767	0,000	0,01	دال احصائيا
البواقي	13,431	41	0,328				
الكلي	19,906	42					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS*

يتضح من خلال الجدول أعلاه وبناء على نتائج اختبار Fisher ان القيمة الاحتمالية للنموذج تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (1%) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن نموذج الانحدار ذو دلالة احصائية وان هناك واحد على الأقل من معاملات الانحدار يختلف عن الصفر، ومنه فإن نموذج دراسة أثر

معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة التدقيق الخارجي ذو دلالة احصائية من الناحية الإحصائية الكلية.

تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول الموالي يمثل تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول رقم (2-17): تقدير معاملات النموذج واختبارها

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيمة ستودنت المحسوبة T_{cal}	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
	المعامل	الخطاء المعياري	Bêta				
الحد الثابت	1,241	0,606	/	2,048	0,046	0,05	دال إحصائيا
التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية	0,711	0,160	0,570	4,446	0,000	0,01	دال إحصائيا
المتغير التابع: الأداء الرقابي							

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS*

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

وجود أثر موجب للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي حيث بلغت قيمة هذا المعامل 0,711 وهو ذو دلالة احصائية بالاعتماد على قيمة Sig التي وجدناها تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة الإحصائية 1%، تعد هذه النتائج داعمة للفرضية الفرعية الأولى، وتؤكد أن تكامل المراجعة الداخلية والخارجية يسهم بشكل فاعل في تحسين فعالية الأداء الرقابي في المؤسسات.

كما أنه تجدر الإشارة إلى أنه بلغت قيمة الحد الثابت في النموذج 1,241 وهو ذو دلالة احصائية لأن قيمة Sig تساوي 0.046 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية 5%.

ت. نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية: بينت نتائج نتائج تطبيق نموذج الإنحدار الخطي البسيط مايلي:

معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط:

من أجل اختبار هذه الفرضيات الفرعية تمت الاستعانة بنموذج الانحدار الخطي البسيط والذي تم عرض نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-18): معامل الارتباط، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
0,090	0,112	0,335

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS V26*

يتضح من الجدول أعلاه أن هناط علاقة إرتباط موجبة ضعيفة إلى متوسطة بين المتغير المستقل المتمثل في التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية والمتغير التابع المتمثل في الحد من المحاسبة الإبداعية، حيث قدرت قيمة معامل الإرتباط الخطي بين المتغيرين ب 0,335.

كما استطاع المتغير المستقل تفسير ما قيمته 11,2% فقط من التغير التابع، أما قيمة معامل التحديد المعدل بلغت قيمته 9 % ورغم أن هذه العلاقة دالة إحصائيًا، إلا أن تأثير التكامل يبقى متوسطا، ما يشير إلى أن التكامل بين المراجعتين يساهم في الحد من المحاسبة الإبداعية، لكن بدرجة محدودة نسبيا.

جدول تحليل التباين (*ANOVA*):

الجدول رقم (2-19): جدول تحليل التباين (ANOVA)

الدلالة	مستوى الدلالة	القيمة الاحتمالية Sig	إحصائية فيشر المحسوبة F_c	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج
دال احصائيا	0,05	0,028	5,166	1,238	1	1,238	**الانحدار**
				0,240	41	9,825	**البواقي**
					42	11,063	**الكلي**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS*

بالاعتماد على نتائج جدول تحليل التباين (ANOVA) الموضح أعلاه، يمكن القول إن نموذج الانحدار الذي يربط بين التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية كمتغير مستقل، والحد من المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، يعد دالا إحصائيًا. فقد بلغت قيمة إحصائية فشر 5.166، وهي قيمة مقبولة تدل على أن النموذج يفسر جزءا من التباين في المتغير التابع. كما أن القيمة الاحتمالية 0.028 ، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد 0.05، ما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين. وبناء عليه، تقبل الفرضية الإحصائية البديلة التي تنص على وجود أثر معنوي للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الحد من المحاسبة الإبداعية، وترفض الفرضية العدمية المقابلة لها.

تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول الموالي يمثل تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول رقم (2-20): تقدير معاملات النموذج واختبارها

الدلالة	مستوى الدلالة	القيمة الاحتمالية Sig	قيمة ستودنت المحسوبة T_{cal}	المعاملات المعيارية	المعاملات غير المعيارية		النموذج
				Bêta	الخطاء المعياري	المعامل	
دال إحصائيا	0,01	0,000	5,342	/	0,518	2,768	**الحد الثابت**
دال إحصائيا	0,05	0,028	2,273	0,335	0,137	0,311	**التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية**
المتغير التابع: الأداء الرقابي							

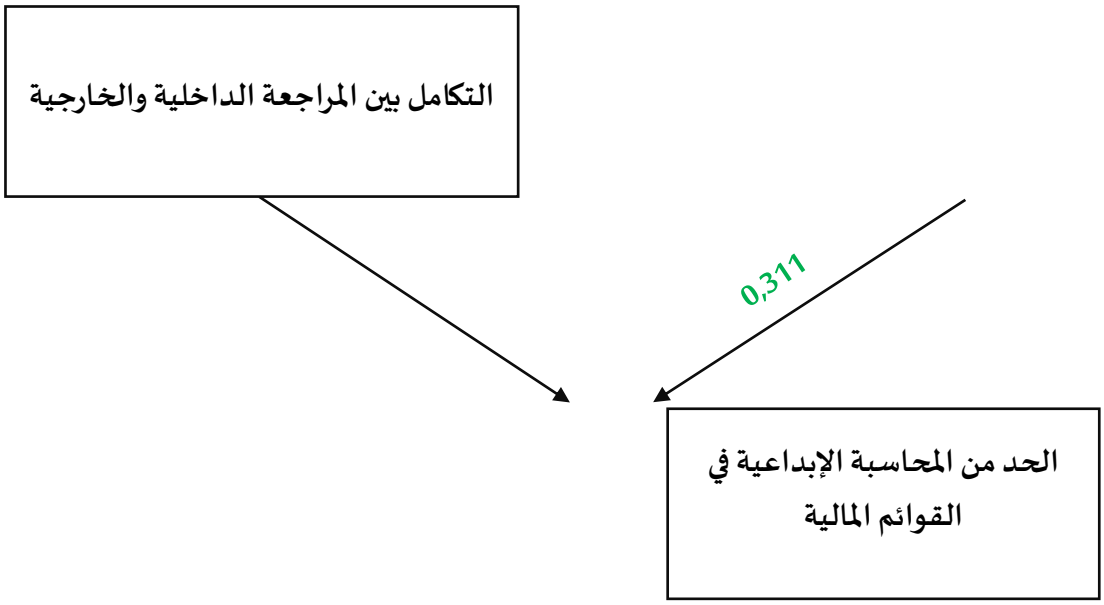
المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج *SPSS*

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

أن هناك تأثيرا إيجابيا ذا دلالة إحصائية للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الحد من المحاسبة الإبداعية. حيث بلغ معامل الانحدار غير المعياري نحو 0.311، مما يشير إلى أنه كلما زادت درجة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية بوحدة واحدة، زادت قدرة المؤسسة على الحد من المحاسبة الإبداعية بمقدار 0.311، وذلك مع ثبات العوامل الأخرى. كما بلغت قيمة معامل Beta المعياري 0.335، وهو ما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة القوة بين المتغيرين. وقد بلغت قيمة (t) المحسوبة 2.273 عند مستوى دلالة إحصائية0.028 ، وهو ما يؤكد دلالة التأثير. وبهذا تُقبل الفرضية الإحصائية البديلة التي تفيد بوجود أثر معنوي للتكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على الحد من المحاسبة الإبداعية، وتُرفض الفرضية العدمية المقابلة.

وبناء على نتائج الدراسة التطبيقية يمكن رسم النموذج النهائي للدراسة كما يلي:

الشكل (2-6): النموذج النهائي للدراسة



المصدر: من إعدادا لطالبين الاعتماد على نتائج الانحدار الخطي البسيط

من خلال الشكل أعلاه والذي يبين النموذج النهائي للدراسة تتضح لنا النتائج المتوصل إليها أثبتت أن التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يؤثر بالإيجاب على كل من الأداء الرقابي و الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وهذا بناء على آراء مجموعة من الأساتذة الجامعيين المتخصصين، مراجعي الحسابات، المحاسبين و المدققين الداخليين و الخارجيين.

خلاصة:

تم في هذا الجزء التطرق إلى الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تضم الإجابة على إشكالية الدراسة بغرض الوصول إلى أهداف الدراسة، وذلك من خلال تحليل ومعالجة البيانات التي تم تجميعها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته بناء على نتائج الانحدار الخطي البسيط في برنامج (SPSS V.26)، وقد كان ذلك ضمن قسمين تعلق القسم الأول بالطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة، والثاني تعلق بعرض نتائج الدراسة وتحليلها واختبار نموذج الدراسة وفرضياته.

الخاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على كل من الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية اعتمدت على أسلوب الانحدار الخطي البسيط وتحليل معاملات الارتباط، انطلاقًا من نموذج نظري تم بناؤه على أساس فرضيات علمية دقيقة.

1. نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة، من أبرزها:

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية والأداء الرقابي، مما يؤكد أن هذا التكامل يساهم في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات.

كما أظهرت النتائج وجود أثر معنوي للتكامل بين المراجعتين على الحد من المحاسبة الإبداعية، وإن كانت درجة التأثير أقل مقارنة بتأثيره على الأداء الرقابي.

نتائج تحليل معاملات الارتباط والانحدار بين المتغيرات المدروسة دعمت فرضيات الدراسة الرئيسة والفرعية، وأكدت قوة النموذج المقترح نسبيًا.

2. توصيات الدراسة:

انطلاقًا من النتائج المتوصل إليها، توصي الدراسة بما يلي:

- تعزيز قنوات التنسيق والتواصل بين المراجعين الداخليين والخارجيين داخل المؤسسات من خلال التخطيط المشترك وتقاسم المعلومات.
- اعتماد سياسة واضحة للمراجعة التشاركية تدمج بين الخبرة الداخلية والرؤية الخارجية المستقلة لتحسين جودة الرقابة والتقارير المالية.
- رفع وعي إدارات المؤسسات بخطورة المحاسبة الإبداعية، والعمل على تكوين بيئة رقابية تساهم في الحد منها.
- إعادة هيكلة مهام المراجعة الداخلية لتتضمن تقارير موجهة للمراجع الخارجي كآلية لتدعيم الثقة والفعالية.
- تبني إطار قانوني أو تنظيمي يدعم التكامل الوظيفي بين نوعي المراجعة لضمان الانسجام والفعالية في الأداء الرقابي.

3. آفاق الدراسة المستقبلية:

بالرغم من المساهمة العلمية التي قدمتها هذه الدراسة، إلا أنها تفتح المجال لعدة دراسات مستقبلية يمكن أن تعمق الفهم في هذا المجال، ومنها:

- دراسة أثر متغيرات وسيطة مثل الحوكمة المؤسسية، جودة المراجعة أو الثقافة التنظيمية على العلاقة بين المتغيرات الأساسية.

- تطبيق النموذج على قطاعات مختلفة (كالبنوك أو الشركات الصناعية) لمقارنة درجة التأثير والفعالية.
- اعتماد مناهج كمية ونوعية معا لفهم أعمق لآليات التكامل بين المراجعتين في السياق الواقعي.
- إجراء دراسات مقارنة دولية أو إقليمية تبرز مدى اختلاف ممارسات التكامل بين الدول وتنوع تأثيرها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان. الأردن، ،2006 ص.30

2- 2.إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر، بنغازي. ليبيا، ،1990 ص.5

3- .محمد سمير الصبان، إسماعيل أبرا هيم جمعة، الرقابة والمراجعة الداخلية. مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية. مصر، ،1996 ص.103

4- . خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان – الأردن، ،2001 ص1

5- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية. مصر، ،2004 ص1

6- تيجاني البارقي، و صالح الدين بولعراس 2013 ر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية علا التغيير في المجال المعرفي 112.34شركة إنرون حالة عملية. مجلة العلوم االقتصادية والتسيير والعلوم التجاريةالعدد 10، ص

7- عائشة بعيليش. مارس, 2023. أساليب و اجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و الحد من أثارها - دراسة ميدانية مجلة اقتصاد المال و الأعمال، العدد ،01 ص 204.189 .

8- عبد الله محمد طالب ياخجة. (2013). تأ ير أساليب المحاسبة الإبداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ضل المعا ير المحاسبية الدولية. رسالة ماجستير، جامعة السليمانية ، العراق.

9- حسام مختار شاكر، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد(109)، الربع الثاني ،1999 ص22

10- محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص-143.

11- حمد شقير، العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، مجلة المدقق، العدد (42-41)، آذار ،2000 ص10.

12- جيهان عبد المعز علي، تحليل آثار الأهمية النسبية والمخاطر الحتمية وذاتية التأكيدات على نطاق اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي عند أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة. جامعة القاهرة. مصر، ،2001 ص45

13- عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص212.

14- جيهان عبد المعز علي، مرجع سابق، ص44.

15- رمضاني معراج، ،2016 "دور المراجعة الداخلية في التقليل من المخاطر المالية بالمؤسسة الإقتصادية" دراسة تطبيقية لمؤسسة سونلغاز لولاية الوادي، مذكر مكملة لنيل شهاد الماستر أكاديمي في علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.

16- إبراهيم بوعزيز وجمال عمور 2017 مقال بعنوان" دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، جامعة لونيسي على البليد -2-مجلة الأبحاث االقتصادية لجامعة البليد -2-العدد 20217/06/16.

17- بوبكر الصديق قيدوان و حاج قويدر قورين،2019 مقال بعنوان "دور وظيفة التدقيق الداخلي في تعزيز عمليات إدار المخاطر في المؤسسات االقتصادية والمالية "جامعة الشف الجزائر، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد :الثالث/العدد: الثاني، الصفحات123.136."

18- محمد موسى بابكر طه سنة ،2019" الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في الحد من المخاطر المالية، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة جامعة النيلين كلية الدراسات العليا"

19- حواس محمد ،2020 مقال بعنوان "دور الم ارجعة في إدارة المخاطر على مستوى المؤسسات االقتصادية" جامعة على لونيسي بليدة 2 الجزائر، مجلة معهد العلوم الإقتصادية المجلد 23 العدد: 02 الصفحات 195.217.

20- مريم عساس 2021 بعنوان "مساهمة الرقابة والتدقيق الداخلي في مواجهة المخاطر المصرفية دراسة تطبيقية عن المؤسسات المصرفية الجزائرية ،" أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2

21- قاسم محمد الحبيطي ،زياد هاشم يحي ،كتاب تحليل ومناقشة القوائم المالية.

22- محمد التهامي ، ظواهر المراجعة وتدقيق الحسابات ، دار الجامعة، الجزائر ، 2003

23- معاذ عروج ،دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،مذكرة لنيل شهادة الماستر ،جامعة أم البواقي سنة 2015 / 2016.

24- مشيد محمد ،الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية ،جامعة الجزائر.

25- مسعود كسكس ،محمد زرقون ،دور مراجع الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية 2018، ،جامعة غرداية وجامعة قاصدي مرباح ورقلة

26- زرقواد وسام، دور المراجعة الجبائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، شعبة علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة بومرداس، 2021-2020 ص106

27- فكرون عصام الدين، أهمية التخصص المهني لمحافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية لعينة من المدققين والباحثين لواليتي المسيلة وبرج بوعريريج، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 07 العدد 01، 2022 ص432

1- المراجع الأجنبية:

28- Porter, B., Principles of External Auditing, John Wiley and sons, 1997,P.19.

29- "-j. Smith2011" Institute of Internal Auditours " ،Internal Auditing Role in Risk Management.

30- Agnieszka Piasecka 2016، "Internal Auditing As Tool for Reducingrisk in Turbulent Environment» Maria Curie ; Sklodowska University in Lublin،Poland.

31- Siwidayhdesilqstianti ،Endqng Muryani،Mahrus ; 2018 ; " The ROL Audit Management of Enterprise Risk Management of Theinternal.

32- patrikninson ;" 2022، Investigation The Role of Internal Audit In Risk Management in Selected public Institutions in Ghana "

الملاحـــق

الملحق الأول: إستبيان موجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولايتي بلعباس ووهران

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

المركز الجامعي إيليزي المقاوم الشيخ آمود المختار

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

في إطار تحضيرينا لمذكرة الماستر تخصص محاسبة ومالية تحت عنوان : " **تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية** " نرجو من سيادتكم الإجابة على الاسئلة التي يتضمنها الاستبيان، و نحيطكم علما اننا نضمن سرية المعلومات و استعمالها لغرض علمي فقط .

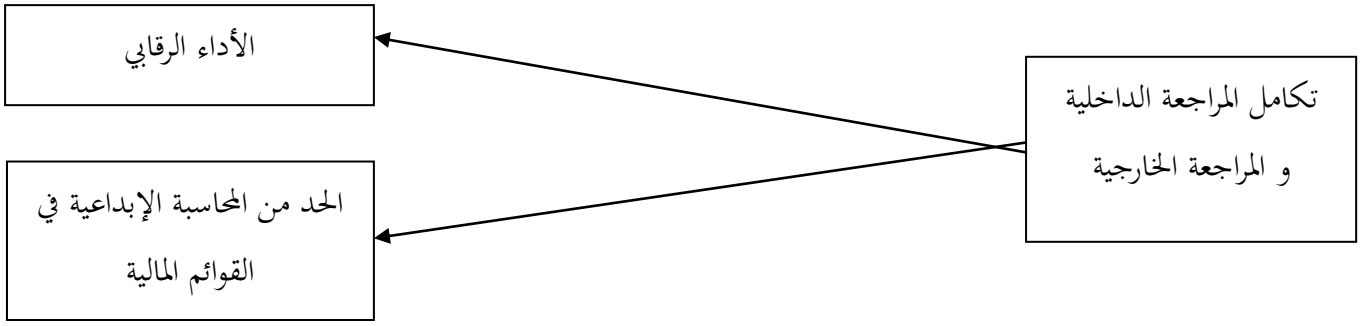
شاكرين تعاونكم معنا .

إشكالية البحث :

" إلى أي مدى يسهم تكامل المراجعة الداخلية والخارجية في تعزيز الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟ "

نموذج الدراسة :

المتغير المستقل **المتغيرات التابعة**



القسم الأول : البيانات الشخصية

1. **الجنس :** ☐ **ذكر** ☐ **أنثى**

2. **العمر :** ☐ **أقل من 30 سنة** ☐ **من 30 إلى 45 سنة** ☐ **أكثر من 45 سنة**

3. **سنوات الخبرة :** ☐ **أقل من 05 سنوات** ☐ **من 05 إلى 10 سنوات** ☐ **أكثر من 10 سنوات**

4. **التحصيل العلمي :** ☐ **دكتوراه** ☐ **ماجستير**

5. **المهنة :** ☐ **أستاذ جامعي متخصص** ☐ **مراجع حسابات** ☐ **مسير شركة**

القسم الثاني : تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على الأداء الراقي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

ت	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية						
1	يوجد تنسيق مستمر بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المؤسسة.					
2	يساعد تبادل المعلومات بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين جودة التدقيق					
3	تعتمد المراجعة الخارجية على نتائج تقارير المراجعة الداخلية عند تنفيذ مهامها.					
4	تقوم المؤسسة بتحديد دور واضح لكل من المراجعة الداخلية والخارجية لتجنب التداخل.					
5	يساهم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحسين فهم المخاطر المالية والرقابية.					
6	يدعم المراجع الخارجي نتائج وتوصيات المراجع الداخلي عند إعداد التقارير النهائية.					
المحور الثاني: تأثير التكامل على الأداء الرقابي						
7	يؤدي التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز فعالية الرقابة المالية بالمؤسسة.					
8	يساعد التعاون بين المراجعين في اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المالية بسرعة أكبر.					
9	يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين الالتزام باللوائح والتشريعات المحاسبية.					
10	يؤثر تبادل المعلومات بين المراجعين على دقة التقارير المالية والرقابية.					
11	يؤدي التعاون بين المراجعين إلى تقليل التكاليف المرتبطة بعملية المراجعة وتحسين كفاءتها.					
12	يتيح التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.					
المحور الثالث: الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية						
13	يساعد التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.					

14	يقلل التعاون بين المراجعين من فرص التلاعب في القوائم المالية.					
15	يؤدي التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز الشفافية في عرض البيانات المالية.					
16	يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين جودة التقارير المالية ومنع التقديرات المضللة.					
17	يساعد التعاون بين المراجعين على منع استخدام سياسات محاسبية تهدف إلى تحسين صورة الأداء المالي بشكل غير واقعي.					
18	تسهم المراجعة الدقيقة في كشف وتحديد الممارسات غير القانونية في إعداد التقارير المالية.					
المحور الرابع: مدى تأثيرالتكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية						
19	يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين موثوقية ودقة القوائم المالية.					
20	يؤدي التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى تقليل مخاطر الاحتيال المالي.					
21	يعزز التكامل بين المراجعتين ثقة المستثمرين في القوائم المالية للمؤسسة.					
22	يساعد التعاون بين المراجعين على تحسين جودة الإفصاح المالي للمؤسسة.					
23	يؤثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إيجابياً على الحوكمة المؤسسية وتقليل الممارسات غير الأخلاقية.					
24	يؤدي التكامل الفعال بين المراجعتين إلى تقليل الحاجة إلى التعديلات المحاسبية غير المبررة بعد نشر القوائم المالية.					

- **طريقة القياس :**

- إستبيان
- مقياس ليكرت الخماسي.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

من إعداد الطالبين : **تحت إشراف:**

الملحق الثاني: معامل الثبات للاستمارة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.894	24

الملحق الثالث: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	29	67.4	67.4	67.4
	أنثى	14	32.6	32.6	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الملحق الرابع: توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	27	62.8	62.8	62.8
	من 30 سنة إلى 45 سنة	14	32.6	32.6	95.3
	أكثر من 45 سنة	2	4.7	4.7	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الملحق الخامس: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	30	69.8	69.8	69.8

	من 05 إلى 10 سنوات	4	9.3	9.3	79.1
	أكثر من 10 سنوات	9	20.9	20.9	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الملحق السادس: توزيع أفراد العينة حسب التحصيل العلمي

التحصيل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	4	9.3	9.3	9.3
	ماجستير	24	55.8	55.8	65.1
	ليسانس	15	34.9	34.9	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الملحق السابع: توزيع أفراد العينة حسب المهنة

المهنة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي متخصص	6	14.0	14.0	14.0
	مراجع حسابات	5	11.6	11.6	25.6
	محاسب	28	65.1	65.1	90.7
	مدقق داخلي / خارجي	4	9.3	9.3	100.0
	Total	43	100.0	100.0	

الملحق الثامن: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يوجد تنسيق مستمر بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين في المؤسسة.	43	1	5	3.47	.882
يساعد تبادل المعلومات بين المراجعة الداخلية والخارجية في تحسين جودة التدقيق	43	2	5	4.16	.785

تعتمد المراجعة الخارجية على نتائج تقارير المراجعة الداخلية عند تنفيذ مهامها.	43	1	5	3.28	1.182
تحدد المؤسسة الأدوار والمسؤوليات بوضوح لكل من المراجعة الداخلية والخارجية لتجنب التداخل في المهام	43	2	5	3.86	.941
يساهم التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين في تحسين فهم المخاطر المالية والرقابية.	43	3	5	4.19	.588
يدعم المراجع الخارجي نتائج وتوصيات المراجع الداخلي عند إعداد التقارير النهائية.	43	1	5	3.53	.984
Valid N (listwise)	43				

الملحق التاسع: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور تأثير التكامل على الأداء الرقابي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يؤدي التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز فعالية الرقابة المالية بالمؤسسة.	43	1	5	4.07	.936
يساعد التعاون بين المراجعين فى اكتشاف الأخطاء والتجاوزات المالية بسرعة أكبر.	43	1	5	4.09	.947
يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين الالتزام باللوائح والتشريعات المحاسبية.	43	2	5	3.95	.899
يؤثر تبادل المعلومات بين المراجعين على دقة التقارير المالية والرقابية.	43	2	5	3.84	.814
يؤدي التعاون بين المراجعين إلى تقليل التكاليف المرتبطة بعملية المراجعة وتحسين كفاءتها.	43	2	5	3.72	.984
يتيح التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية.	43	1	5	3.77	1.043
Valid N (listwise)	43				

الملحق العاشر: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يساعد التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.	43	2	5	3.79	.773

يقلل التعاون بين المراجعين من فرص التلاعب في القوائم المالية.	43	3	5	4.09	.570
يؤدي التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى تعزيز الشفافية في عرض البيانات المالية.	43	2	5	4.00	.655
يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين جودة التقارير المالية ومنع التقديرات المضللة.	43	2	5	3.95	.754
يساعد التعاون بين المراجعين في الحد من استخدام السياسات المحاسبية التي تهدف إلى تضخيم الأداء المالي.	43	2	5	3.74	.848
تسهم المراجعة الدقيقة في كشف وتحديد الممارسات غير القانونية في إعداد التقارير المالية.	43	1	5	4.02	.913
Valid N (listwise)	43				

المحور الحادي عشر: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول محور مدى تأثير التكامل بين المراجعتين على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
يساهم التكامل بين المراجعتين في تحسين موثوقية ودقة القوائم المالية.	43	2	5	3.81	.824
يؤدي التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى تقليل مخاطر الاحتيال المالي.	43	2	5	4.02	.672
يعزز التكامل بين المراجعتين ثقة المستثمرين في القوائم المالية للمؤسسة.	43	2	5	3.86	.833
يساعد التعاون بين المراجعين على تحسين جودة الإفصاح المالي للمؤسسة.	43	2	5	3.98	.771
يؤثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية إيجابياً على الحوكمة المؤسسية وتقليل الممارسات غير الأخلاقية.	43	2	5	3.95	.722
يساهم التكامل الفعال بين المراجعتين في تقليل الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية بعد إصداره.	43	2	5	3.84	.754
Valid N (listwise)	43				

الملحق الثاني عشر: العلاقة الارتباطية تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية

Correlations

		محور1	محور2	محور3
محور1	Pearson Correlation	1	.570**	.335*
	Sig. (2-tailed)		.000	.028
	N	43	43	43
محور2	Pearson Correlation	.570**	1	.572**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000
	N	43	43	43
محور3	Pearson Correlation	.335*	.572**	1
	Sig. (2-tailed)	.028	.000	
	N	43	43	43

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق الثالث عشر: تحليل التباين ANOVA

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	6.475	1	6.475	19.767	.000[b]
	Residual	13.431	41	.328		
	Total	19.906	42			

a. Dependent Variable: محور2

b. Predictors: (Constant), محور1

الملحق الرابع عشر: تقدير معاملات النموذج واختبارها

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.241	.606		2.048	.047
	محور1	.711	.160	.570	4.446	.000

a. Dependent Variable: محور2

الملحق الخامس عشر: تحليل التباين ANOVA

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.238	1	1.238	5.166	.028[b]
	Residual	9.825	41	.240		
	Total	11.063	42			

a. Dependent Variable: محور3

b. Predictors: (Constant), محور1

الملحق السادس عشر: تقدير معاملات النموذج واختبارها

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.768	.518		5.342	.000
	محور1	.311	.137	.335	2.273	.028

a. Dependent Variable: محور3

الفـهـرس

الفهرس

المحتويات	الصفحة
الإهداء	I
شكر وعرفان	II
قائمة المحتويات	III
قائمة الجداول	IVI
قائمة الاشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة الاختصارات والرموز	VII
مقدمة	أ-ث
الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة	2
تمهيد	3
المبحث الأول: ماهية المراجع الداخلية والخارجية والمحاسبة الإبداعية	4
1. المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	4
1.1. المراجعة الداخلية	4
2.1. المراجعة الخارجية	5
2. المحاسبة الإبداعية	7
1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية	7
2.2. خصائص المحاسبة الإبداعية	8
3. تكامل المراجعة الداخلية والخارجية وتأثير المحاسبة الإبداعية	9
1.3. أوجه الإختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	10
2.3. طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وإسهامات معايير المراجعة في تعزيزه	12
3.3. تأثير المحاسبة الإبداعية	14
المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومناقشتها	18
1. الدراسات السابقة	18
1.1. الدراسات العربية	18
1.2. الدراسات الأجنبية	21
2. مقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	23
خلاصة	27
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	28

الفهرس

تمهيد:	28
المبحث الأول: الطريقة والأدوات	29
1. الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	29
1.1.الطريقة المستخدمة في الدراسة	29
1.1.1. مجتمع وعينة الدراسة	29
2.1.1. متغيرات الدراسة ومصادر البيانات	29
2. الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	29
1.2. الأدوات المستعملة في الدراسة	29
2.2. البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	31
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة	32
1. عرض نتائج الدراسة	32
1.1. اتجاه إجابات عينة الدراسة	32
2.1. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة	33
3.1. التحليل الوصفي لمحاور الاستبيان	38
المبحث الثالث: نتائج الدراسة ومناقشتها	44
1.اختبار نموذج الدراسة:	44
1.1.دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة	44
2.1.اختبار الفرضيات	45
خلاصة	50
الخاتمة	52
المراجع	55
الملاحق	
الفهرس	

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على كل من الأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والممارسين في مجال المحاسبة والمراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبيان وتوزيعه على العينة، ثم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية، أهمها معامل الارتباط والانحدار الخطي البسيط.

وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين المراجعتين من جهة، والأداء الرقابي والحد من المحاسبة الإبداعية من جهة أخرى، مما يدل على أهمية تنسيق الجهود بين المراجعة الداخلية والخارجية لتعزيز الشفافية وتحسين فعالية الرقابة المالية.

الكلمات المفتاحية: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، الأداء الرقابي، المحاسبة الإبداعية، الانحدار الخطي، SPSS.

Abstract:

This study aims to analyze the impact of the integration between internal and external auditing on both control performance and the reduction of creative accounting practices. A field study was conducted on a sample of academics and professionals in the field of accounting and auditing. To achieve the study objectives, a questionnaire was designed and distributed, and the data were analyzed using SPSS, mainly through correlation and simple linear regression methods.

The findings revealed a statistically significant relationship between the integration of internal and external auditing and both control performance and the reduction of creative accounting, highlighting the importance of coordination between the two types of audit in enhancing financial oversight and transparency.

Keywords: Internal and external audit integration, control performance, creative accounting, linear regression, SPSS.