

عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
أ.د/ درحمون هلال * الطالبة/ نساب عائشة **

Abstract :

The study aims to diagnose the factors that lies behind the faltering performance of the external auditor in the audit process , which does not allow him to early detection of all misled by the accountant is part of the creative accounting .

A recent study found that the external audit process does not provide a full guarantee for early detection of all the creative accounting practices under the best possible performance on the part of the auditor As a method stems from an accountant has a high degree of professionalism which requires the need to facing with auditor has the same level or higher in order to address those abuses immoral

Key words : external auditor, creative accounting, auditor fails .

Résumé:

L'objet de cette étude vise à diagnostiquer les facteurs qui sous-tend la performance chancelante de l'auditeur externe dans le processus de vérification, ce qui ne lui permet pas de diagnostic précoce tous induits en erreur par le comptable fait partie de la comptabilité créative, où l'étude a révélé que la vérification externe processus ne fournit pas une garantie totale pour la détection précoce de toutes les pratiques comptables créatives dans les meilleures performances possibles de la part de l'auditeur en découle une méthode d'un comptable a connu un haut degré de professionnalisme, ce qui nécessite l'intervention d'un auditeur professionnelle bénéficié du même niveau ou d'un niveau plus élevé afin de répondre à ces abus immoraux

Mots clés: auditeur externe, comptabilité créative, l'échec d'auditeur .

* أستاذ بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2 لونيبي علي.
** طالبة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2 لونيبي علي.

ملخص:

تهدف الدراسة لتشخيص العوامل التي تقع وراء تعثر أداء المدقق الخارجي في عملية التدقيق والتي لا تسمح له بالكشف المبكر عن كل تضليل من جانب المحاسب يدخل في إطار المحاسبة الإبداعية، حيث توصلت الدراسة إلى أن عملية التدقيق الخارجي لا توفر ضمانا كاملا للكشف المبكر عن كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل أفضل أداء ممكن من جانب المدقق، باعتبارها أسلوب نابع عن محاسب يتمتع بدرجة عالية من الاحترافية الأمر الذي يتطلب ضرورة مقابلة هذه الاحترافية بمدقق يتمتع بنفس المستوى أو أعلى من أجل التصدي لتلك التجاوزات الأخلاقية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، فشل المدقق

مقدمة

يعد التلاعب بالبيانات المالية في إطار المحاسبة الإبداعية -على الرغم من عدم أخلاقيته- فنا من فنون التضليل وقد يصعب على جهات التدقيق سواء الداخليين أو الخارجيين إكتشاف هذا التضليل خصوصا في ظل وجود محاسب متمرس ملم بهذا الفن، من هذا المنطلق زادت عدد القضايا المرفوعة من المجتمع المالي ضد المدققين الخارجيين خاصة بعد الإنهيارات المتتالية للعديد من كبريات الشركات في عالم الأعمال.

مشكلة البحث: بالرغم من هيمنة المدقق الخارجي على مهمة التدقيق، إلا أن الواقع يظهر حالات لإمكانية إخفاق المدقق الخارجي في كشفه المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حتى في ظل أفضل أداء من جانبه وتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ماهي العوامل المؤثرة على إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية؟

وبغية الإجابة على التساؤل الرئيسي سننطلق من الفرضية الرئيسية التالية:

تراجع إستقلال المدقق الخارجي من العوامل المؤثرة في إخفاقه بالكشف المبكر عن

ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية:

2/ دراسة (الجعارة 2013): أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لكفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني المتمثلة في (التخطيط والإشراف والفهم الكافي لبيئة عمل الشركة والرأي الموضوعي وتأهيل المدقق وتدريبه المهني) على مصداقية المعلومات المحاسبية. كما أوصت الدراسة بالتأكيد على أهمية أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية.

3/ دراسة (جربوع 2011): العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة وسبل علاج هذا الفشل، هدفت الدراسة لتوضيح العوامل المؤثرة على فشل عملية التدقيق وسبل علاج هذا الفشل ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على مراجعي الحسابات القانونيين بقطاع غزة، قدمت الدراسة مجموعة نتائج أهمها: نجاح عملية التدقيق تعتمد على تشجيع الكفاية المهنية للمدققين الخارجيين، وتتمثل مخاطر التدقيق في عدم قدرة التدقيق على اكتشاف الخطأ والغش والارتباطات غير القانونية التي ربما تحويها القوائم المالية، أما التوصيات التي قدمتها الدراسة التركيز على ضرورة مراعاة التخصص المهني للمدقق في الصناعة التي ينتمي إليها العميل .

الدراسات الأجنبية:

1/ دراسة (Rabin 2005): **Determinates of auditors attitudes towards**

creative accounting، هدفت الدراسة إلى قياس توجهات المدققين بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر فيها بالو م أ، توصلت الدراسة إلى أن توجهات المدققين

بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذا الأسلوب .

2/ دراسة (Feroz et al 2009): **Effects of framing on auditor décision**، عالجت الدراسة أثر حدوث حالات الغش بالقوائم المالية والتي لم يكتشفها المدققون الخارجيون على أداء مهنة التدقيق الخارجي، مما أدى إلى التشكيك في جودة عملية التدقيق الخارجي وقد أشارت الدراسة إلى أهمية ودور التدقيق المبني على المخاطرة.

دراسة (David woodcliff & Coram 2003): **A servey of time budget** : تناولت الدراسة تأثير الإلتزام الاخلاقي للمدقق على جودة أداء عملية التدقيق وركزت الدراسة على أن ارتكاب المدقق للسلوك الذي يخفض من جودة عملية التدقيق يعتبر سلوك لا أخلاقي، وتوصلت الدراسة إلى وجود سبعة سلوكيات تؤدي إلى التقليل من جودة عمل المدقق وهي: الفشل في متابعة البنود المشكوك فيها، عدم اختبار كل البنود في العينة، الفشل في البحث عن مسألة فنية ، قبول تفسيرات ضعيفة من العملاء، الإنهاءات الخاطئة، المراجعة السطحية لمستندات العميل ورفض بنود مشكوك فيها من العينة.

دراسة (Amat & Gowthorpe): **Creative accounting : Nature, Incidence and ethical issues**، هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بأخلاقيات مهنة المحاسبة وتوصلت الدراسة إلى أن 20% من الشركات في عينة الدراسة قد مارست أساليب المحاسبة الإبداعية المرتبطة بقائمة الدخل.

من خلال مراجعة الأدب المحاسبي نجد أن الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع تنقسم إلى جزأين، إما دراسات تركز على فشل عملية التدقيق عامة أو دراسات لها علاقة بالمتغير الثاني للدراسة أي بمعالجة موضوع المحاسبة الإبداعية من جانب مسؤولية المدقق في الحد من آثارها السلبية على الشركات، ومنه نلمس ندرة الدراسات التي اهتمت بتشخيص العوامل التي تقع وراء

تعثر أداء المدقق الخارجي في عملية التدقيق والتي لا تسمح له بالكشف المبكر عن كل تضليل من جانب المحاسب يدخل في إطار المحاسبة الإبداعية.

المنهج المتبع: اعتمد البحث المنهج الاستقرائي القائم على وصف متغيرات البحث من خلال الأدبيات ذات الصلة بالموضوع ولغرض تحقيق هدف البحث تم تقسيمه إلى ثلاث محاور رئيسية:

المحور الأول: المحاسبة الإبداعية، المفاهيم والدوافع

المحور الثاني: جهود المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

المحور الثالث: تحديات فشل المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحور الأول: المحاسبة الإبداعية، المفاهيم والدوافع

يقصد بالإبداع المحاسبي أن يكون المحاسب مبدعا بشكل إيجابي في فهم جميع مفاهيم المحاسبة ونظرياتها من حيث الروح وليس النص، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية، وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية سنحاول عرض عدد من تعاريف المحاسبة الإبداعية نظرا لإختلاف توجهات الباحثين والكتاب في تحديد مفهومها.

1) مفهوم المحاسبة الإبداعية

عرفها Nacer " تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون

من خلال إستغلال أو الإستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"¹

وعرفها Mulford " عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام

المالية باستخدام خيارات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه تحميل الدخل"²

ويرى Amat المحاسبة الإبداعية أنها تنطوي على تحويل الحسابات المالية باستخدام البدائل

المحاسبية والتقديرية وغيرها من الممارسات المسموح بها في المحاسبة³.

وعرفت المحاسبة الإبداعية كذلك على أنها " العملية التي من خلالها يلجأ المحاسبون

باستخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية من أجل التلاعب في الأرقام المعلن عنها بالقوائم المالية"⁴.

كما عرفها طارق حماد على أنها " نشاط دوافه تضليل المستثمرين أو تغيير إنطباعهم بقيام الإدارة بغرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر"⁵.

في ضوء قراءة ما جاء آنفا يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل في إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة واستغلال الثغرات الموجودة بالنظام المحاسبي وبدائل القياس وأشكال الإفصاح لتحويل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات أو حسب رغبة جهات ذات مصلحة خاصة.

هنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصدا بذلك المخادعة على خلاف مهنة المحاسبة، أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح الشركة التي ينتمي إليها ولتحديد المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية نرى أنه على المستوى التنظيمي والتشريعي أصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية منها تقرير Cadbury 1992 في بريطانيا وصدر قانون Sarbanes Oxly act 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية وإعادة نظر لجان إصدار المعايير المحاسبية في مدى فعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات .

في المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية والتي تكون مفيدة في حالات كإبرام التعاقدات لجعل الشركة في مركز تفاوض أفضل أو مواجهة المنافسين كما أنها قد تكون مرغوبة كاستخدام البدائل المحاسبية التي تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين⁶.

ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول سلبية أو إيجابية التأثير على القوائم المالية إلا أن لعلم المحاسبة جانب أخلاقي يتجاوزها على المحاسبة ويركز هذا الجانب الأخلاقي على ثلاث مبادئ وهي: العدالة، الصدق، عدم التحيز.

وعليه تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة وتتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادر عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية التي تضع قواعد

السلوك المهني وتحث على إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفقده المحاسبة الإبداعية.⁷

2) دوافع الإدارة نحو استخدام المحاسبة الإبداعية

الإدارة بصفقتها وكيل إقتصادي تنطبق عليها فروض علاقة الوكالة فالمواقف التي تدفع الإدارة إلى اللجوء لممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد على عدد من الدراسات السابقة تتلخص في:⁸

1-2) دوافع تلجأ الإدارة من ورائها إلى تحسين المركز المالي للشركة وزيادة رقم الأعمال: وتتخلص في:

- إذا كان تقييم أداء الإدارة على أساس أرباحها بالعام الماضي أو بمعدل النمو في الأرباح سوف يتوافر لدى الإدارة دافع التلاعب في الأرقام المحاسبية بما يتوافق والمقياس المستخدم؛

- إذا كانت مكافآت أعضاء الإدارة كنسبة من صافي الربح المقرر فإن هذا يدفعها إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية بما يؤدي إلى زيادة رقم صافي الربح⁹؛

- الرغبة في تحويل الشركة من اكتتاب مغلق إلى إكتتاب عام¹⁰ تلجأ الإدارة إلى غش التقارير المالية من أجل الظهور بأفضل مركز مالي لتتمكن من تأسيس سعر أعلى لأسهمها؛

- إذا كان هناك اتجاه للاندماج في شركة أخرى يتوفر الدافع للتلاعب المحاسبي في المركز المالي حتى يكون للشركة الفرصة لفرض شروطها على الموقف؛

- إذا كانت الشركة بالحاجة للحصول على تمويل خارجي وكان المقترض يفرض شروط كتحقيق مستوى معين من المؤشرات المالية التي تعكس المركز المالي للشركة.

2-2) دوافع تلجأ الإدارة من ورائها إلى تشويه المركز المالي للشركة وتخفيض رقم الأعمال: وتتخلص في:

- عند الحصول على مكافآت في شكل حقوق شراء أسهم¹¹ يتم التأثير على المركز المالي بما يؤثر مؤقتا على أسعار الأسهم حتى تتمكن من ممارسة حق الشراء بسعر أقل؛

- عند تغيير الإدارة¹² تعتمد الإدارة الجديدة على تحميل كل ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح على عهدة الإدارة السابقة حتى يظهر أداء الشركة في السنوات التالية أفضل؛

- تجنب بعض التكاليف السياسية¹³ كأن تخضع الشركة للفحص من جهات حكومية لأغراض التسيير أو منع الاحتكار مما يدفع الإدارة إلى التلاعب بتخفيض الأرباح؛
- عادة ما تلجأ الإدارة إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية من أجل تخفيض المستحقات الضريبية ويمكن أن تتفق مصلحة الإدارة مع الملاك في ذلك.

3) أساليب المحاسبة الإبداعية: هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية منها:¹⁴

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين البدائل المحاسبية لذلك يمكن للشركة اختيار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة لها؛

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع التلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق إختياره اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب؛

ومن أساليب تنظيف القوائم المالية Big bath وتظهر هذه الممارسة عندما تتوقع الشركة ظهور مصاريف كبيرة خلال فترة الإنحراط بتغييرات هيكلية والتي قد تمتد إلى عدة سنوات، بدلا من الاعتراف بهذه المصاريف بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض الدخل باجمالي المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى Big bath والنتيجة من ذلك تعزيز دخل السنوات التالية¹⁵.

ويمكن ابراز أساليب المحاسبة الإبداعية وتصنيفها إلى أربع مواطن للتلاعب،:

3-1) أساليب المحاسبة الإبداعية في الإفصاح: ومن صور:

- التمويل خارج الميزانية: ويعرف بالتمويل الخفي وهو تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها وبدون الخروج عن المتطلبات النظامية¹⁶؛

- عقود الإيجار: يتم بتسجيل عقد إيجار طويل الأجل في دفاتر الشركة على أنه عقد إيجار تشغيلي ذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي¹⁷؛

- منشآت الغرض الخاص: تظهر في قيام الشركة بإنشاء منشأة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى المنشأة التابعة دون إدماجها في قوائمها المالية؛

- التغييرات المحاسبية: باستغلال البدائل المحاسبية المتاحة أمام المحاسب ويكون إما بتغيير السياسات المتبعة أو التقديرات المحاسبية أو التغيير في الوحدة المحاسبية.

3-2) أساليب المحاسبة الإبداعية في التوقيت: ومن صور:

- الاعتراف بالايراد: وتعترف الشركة بالإيراد بين المدخل المحافظ conservative وفيه يؤجل المحاسب تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ aggressive فيه يتم الاستعجال في تسجيل الإيراد قبل تحققه من أمثله عقود الانشاء طويل الأجل والتلاعب في المحاسبة عنها.

- الاعتراف بالمصرف: يعتبر الاعتراف بالمصرف من البنود التي تعتمد على الحكم الشخصي في التقديرات مما يسمح للمحاسب بالتحكم في أرقامها وتوجيه أرباحها حسب المصلحة.¹⁸

3-3) أساليب المحاسبة الإبداعية في التقدير: ومن صور:

- سياسة رسملة المصروفات: أن بعض المصروفات التي تتكبدها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية - المصروفات الأيرادية - يتم رسملتها ثم إطفائها على المدى الطويل.

- إهلاك الأصول الثابتة: يلجأ المحاسب إلى إستغلال تعدد طرق حساب الإهلاك بما يتماشى ومصلحته، إما بتحميل السنوات لقسط إهلاك متناقص أو بطريقة القسط الثابت حيث توزع التكلفة بالتساوي على سنوات العمر الانتاجي المقدر مع أن المبادئ المحاسبية لا تنص على قوانين تحدد العمر الانتاجي للأصول مما يتيح الفرصة أمام المحاسب لتحديد أعمار الأصول حسب مصلحته الذاتية¹⁹.

- إطفاء الشهرة والعلامات التجارية: نظرا لعدم توفر الأسواق النشطة لمثل هذه البنود على خلاف الأصول الملموسة يصعب تحديد أعمار الأصول غير الملموسة، هذه الدرجة من المرونة تفتح الفرصة أمام المحاسب للتقدير الشخصي.

- المدينون والدائون: وكمثال لممارسات المحاسبة الإبداعية حول هذا البند قيام الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها²⁰.

- **المخزون السلعي**: يتم التأثير عليه من خلال المبالغة في تقديره مما يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل²¹.

3-4) أساليب المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض: يمكن التلاعب من خلال التصنيف داخل كل قائمة مالية على حدى:

- **قائمة الدخل**: والتلاعب فيها يكون إما بالأفصاح أو التصنيف أو كلاهما معا والتلاعب في التصنيف يكون مثلا في تصنيف العناصر غير العادية التي قد تتضمنها²²

- **قائمة المركز المالي**: يتم التلاعب في الميزانية مثلا بتضخيم المصاريف والحسابات المدينة مع تقليل الإلتزامات وزيادة الاحتياطات أو التلاعب في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.

- **قائمة التدفقات النقدية**: يتم التلاعب في هذه القائمة من خلال تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسبة واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس.²³

- **قائمة التغير في الأموال الخاصة**: جميع بنود هذه القائمة المالية يمكن أن تتعرض لممارسات المحاسبة الإبداعية كالتغييرات الوهمية في زيادة أو تخفيض رأس المال.²⁴

بناء على ما سبق يمكن القول أن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما لاشك فيه أنها نابعة عن محاسب يتمتع بدرجة عالية من الإحترافية في العمل المحاسبي، الأمر الذي يدفع إلى ضرورة مقابلة هذه الاحترافية بمدقق خارجي يتمتع بنفس المستوى إن لم نقل أعلى من أجل التحوط على تلك التجاوزات اللاأخلاقية على العمل المحاسبي وتوفير الضمانات اللازمة للمساهمين حول خلو التقارير المالية للشركة من أي لبس أو تضليل من قبل الادارة وهذا ما سنتطرق له في المحور الموالي من خلال طرح بعض التوجهات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ومحاولة الحد من آثارها من جانب المدقق الخارجي.

المحور الثاني: جهود المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

والحد منها

كما سبق وأن ذكرنا أن لجوء إدارة الشركة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي

من جانب الإدارة بصفتها وكيلًا عن المساهمين، هذا يتطلب تدخل مدقق خارجي مستقل عن الشركة محاولة تشكيل خط دفاعي أمام ممارسة المحاسبة الإبداعية والتي يمكن أن توقع الشركة أمام أزمات مالية حادة.

حتى تكون أساليب المحاسبة الإبداعية مقبولة على المدقق الخارجي افتراض تعمد المحاسب، سواء مع حسن النية أو سوء النية حيث يصعب تحديد نوايا المحاسب في هذا الاتجاه خاصة وأن معظم تصرفات المحاسب تتصف بأنها قانونية متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في ضوء ذلك على المدقق الخارجي التحقق من مجموعة الخصائص التي يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولًا من الناحية الأخلاقية وهي:²⁵

- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر الشركة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

كما يعتمد المدقق الخارجي في مراقبة العمل المحاسبي على الجهود والتعديلات الصادرة عن الهيئات الدولية التي جاءت للتخفيف من الاستغلال السيئ للمعايير القديمة من هذه الجهود قرار مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي سعى من ورائها إلى:²⁶

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية والمعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث يستغل عدم الحسم في المعايير لتحميل صورة الدخل وتضخيم الأرباح أو تغطية بعض الملاحظات على نشاط الشركة؛

- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، حيث يصعب على الكثير من المختصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار، الأمر الذي قد يستغله ضعاف النفوس في القيام بعمليات تلاعب أو تحريف لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الفهم السليم للمعيار؛

- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير إضافة لإزالة أي غموض يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يعلق الباب أمام من يريد استغلال تلك التناقضات بناء على ما سبق ذكره سنحاول عرض مختلف الأنشطة والأساليب التي يمارسها المدقق الخارجي إسهاما منه في الحد من الأثر السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تركز على:

- الرقابة على التقارير المالية وفحصها من خلال مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة من قبل الإدارة والتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرض من المنفعة للتقارير المالية مع الحد من خطر التقارير المالية الإحتيالية عن طريق تحديد العوامل التي تقود إلى تقارير مالية إحتيالية وتعريفها²⁷؛

- دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال فحص خطط ونتائج المدقق الداخلي وتقييم أدائه؛

- مساهمة المدقق الخارجي في إدارة المخاطر داخل الشركة من خلال مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجية إدارة المخاطر لتقدير مخاطر الاحتيال والغش المحاسبي وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالنظم المحاسبية للشركة²⁸؛

- إستغلال المدقق الخارجي دعم لجان التدقيق لوظيفة التدقيق الخارجي في تحسين جودة التدقيق الأمر الذي من شأنه زيادة ثقة المساهمين في التقارير المالية²⁹؛

- ومن بين الاختبارات المباشرة التي يمارسها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على أرقام القوائم المالية:

قائمة الدخل: من الاجراءات المضادة لأساليب المحاسبة الإبداعية يتعين على المدقق الخارجي القيام ب:

- التحقق من فواتير البيع والصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة وأن الصفقات حقيقية وليست صورية؛
- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة على المصروفات؛
- التحقق من استبعاد الأرباح الإستثنائية (غير العادية) من بنود الربح التشغيلي.

قائمة المركز المالي: على المدقق الخارجي بخصوص بعض البنود القيام ب:³⁰

- التحقق من استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة؛
 - التحقق من صحة الأسعار المستخدمة على الأصول المتداولة؛
 - فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون السلعي بالمخازن؛
 - التحقق من نسب إهلاك الأصول وتعديلها؛
 - التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة؛
 - التحقق من القرارات المتعلقة باعادة تقييم الأصول؛
 - التحقق من صحة النتيجة الجبائية والمبالغ المدجة والمقتطعة منها؛
 - التحقق من صحة المؤونات (هل هي مبررة) والتحقق من صحة مقابلة المؤونة بالعبء؛
 - فحص العقود المتعلقة بالقروض قصد التعرف على الشروط الخاصة من حيث قيمة سعر الفائدة، تاريخ السداد واحتساب أقساط التسديد مع أرصدة الفوائد؛
- في الأخير يجب الإشارة إلى أمر مهم وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، إذ يوجد احتمال لعد اكتشاف بعض التلاعبات المحاسبية، إذ يحدث هذا في ظل بذل العناية المهنية اللازمة التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة، لذا فإنه يركز جهده على المجالات التي توجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تلاعبات أو تحريفات³¹، من هذا المنطلق تظهر العوامل التي تقع من وراء تعثر المدقق في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي سنحاول تشخيصها من خلال المحور الموالي من الدراسة.

المحور الثالث: تحديات فشل المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات

المحاسبة الإبداعية

بالرغم من الجهود المبذولة من قبل المدققين الخارجيين في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية إلا أنه يقع لزاما عليهم تكثيف الجهود من أجل الكشف الفوري عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ تشير العديد من الدراسات في الفكر المهني المعاصر أن المدققين الخارجيين لازالوا يخفقون في

تقييم واكتشاف حالات غش الإدارة، فقد أشارت الدراسات التي يجريها مكتب التدقيق (KPMG) إلى أن 4% فقط من حالات غش الإدارة التي تمت دراستها بين عامي 1998 و2002 تم اكتشافها من قبل المدققين الخارجيين، وارتفعت النسبة لتصل لـ 12% في عام 2003 ثم انخفضت إلى مستوى متدني جدا يقدر بـ 1% فقط عام 2006³².

من هنا ينشأ خطر لا يمكن تفاديه وهو وقوع حالات إخفاق في التنبؤ بوجود محاسبة إبداعية أو الفشل في الكشف المبكر عنها أو ما يسمى بالإكتشاف اللاحق لحالات التضليل بالأرقام المحاسبية.

وعليه نأتي من خلال هذا المحور إلى التعرف على العوامل المؤثرة على الإخفاق في الإكتشاف المبكر للتضليل بالقوائم المالية لعلها تسهم في وضع بعض المقترحات يسترشد بها ممارسو مهنة التدقيق الخارجي من أجل النهوض بالمهنة إلى المستوى المطلوب.

1) تحديات إستقلال المدقق الخارجي

الإستقلال هو قدرة العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، ويمكن تعريف الاستقلال على "أن يكون المدقق أميناً، نزيهاً، صادقاً ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن ولا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ ولا يغير قراره أو رأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب إبداء رأيه العلمي، الفني، الموضوعي عن إقتناع بعد أن تطمئن نفسه لما توصل إليه، وعليه ألا يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يصل إليه من وقائع أو مخالفات"³³، حيث نادى جميع المنظمات والهيئات الدولية المهتمة بإصدار معايير التدقيق إلى صياغة تأكيدات تنص صراحة على وجوب توفر الإستقلال التام بالشخص المدقق وجسدت هذا الإستقلال في مجالين:

- **الاستقلال المادي:** يعني عدم وجود مصلحة مادية للمدقق الخارجي أو أحد أفراد أسرته تربطه مع الكيان الذي يقوم بتدقيق عملياته.
- **الاستقلال الذهني:** من خلال عدم تعرض المدقق الخارجي لأي ضغوط أو تدخل من جانب إدارة الشركة أو سلطة عليا.

مما سبق يظهر أن تمتع المدقق الخارجي بالاستقلال يعد حقا وواجبا في سبيل وصوله لرأيه الفني المحايد والمساس بمتطلبات الاستقلال يشكل تحديا يواجه المدقق الخارجي وبشكل سببا جوهريا وراء إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، فغياب تمتع المدقق الخارجي بالإستقلال الذهني يعتبر تهديدا حقيقيا لنزاهة رأيه كفرض ضغوط على نطاق عمل المدقق الخارجي تحد من تدخله في بعض البنود المحاسبية والتي قد تحتوي على تحريفات جوهرية في إطار المحاسبة الإبداعية.

كما أن غياب تمتع المدقق الخارجي بالاستقلال المادي يوقع مهمة التدقيق في حالات الفشل ومن أمثلة ذلك تلقي المدققين الخارجيين لأتعب إضافية مقابل أدائهم لخدمات معينة أخرى بجانب مهمة التدقيق (خدمات إستشارية) لنفس. فالدراسة التفصيلية لمجموعة العمل لعضو الكونجرس الأمريكي لي ميتكاليف Lee Metcalf ترى أن تقديم المدققين لمثل هذه الخدمات إلى عملائهم تخلق نوعا من التعارض في المصالح بين تقديم هذه الخدمات بالتزامن وتقديم خدمات التدقيق³⁴، إذ أن مثل هذه الخدمات يجعل المدقق الخارجي محاميا يدافع على الشركة بدلا من كونه قاضيا³⁵، هذا يدفع به مباشرة إلى الكشف المبكر بل والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والإبلاغ عن إحتتمالات حدوث تحميل في الدخل للمجتمع المالي.

2) المرونة الزائدة في الطرق والسياسات المحاسبية وعدم الحسم ببعض معايير المحاسبة الدولية

يظهر ذلك بوضوح في اشمال بعض معايير المحاسبة على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجة القياسية وكذلك المرونة الزائدة في بعض السياسات المحاسبية ، والسبب الرئيسي لهذا الخلل يتمثل في الضغوط المباشرة التي تتعرض لها الهيئات المختصة بوضع هذه المعايير نتيجة لما قد تساهم به شركات الأعمال في تمويل ميزانيات تلك الهيئات وكذا الضغوط غير المباشرة من خلال بعض المحاسبين المتحيزين لعملائهم خاصة في الدول المتقدمة المؤثرة عالميا في المجال المحاسبي كالولايات المتحدة الأمريكية، فضلا عن فروض نظرية الوكالة التي تحجب حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية ومن ثم تعارض الاتجاه نحو الإلزام بمعايير محاسبة محددة³⁶.

ويكون عدم الحسم بالمحاسبة عاملا من عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالوقت الكافي الذي يسمح له بالحد من آثارها السلبية، نجد أن وضع عدد من الخيارات المحاسبية في يد المحاسب يسمح له بجرية اختيار السياسة المحاسبية التي تخدم غرضه الخاص مما يصعب على المدقق الخارجي مهمة اكتشاف هذا التضليل وجمع أدلة الإثبات الكافية التي تثبت أن المحاسب سلك سلوك المحاسبة الإبداعية خصوصا وأن المعالجات التي تدخل في إطار المحاسبة الإبداعية هي معالجات مسموح بها تعتمد على استغلال الثغرات الموجودة بالنظام المحاسبي وبدائل القياس وأشكال الإفصاح.

3) فجوة التوقعات في مهنة التدقيق الخارجي

حظيت فجوة التوقعات في مهنة التدقيق بإهتمام كبير في أواخر السبعينات حيث تشكلت لجنة كوهين من دارسين مستقلين برئاسة Manuel F. Cohen وتمويل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1974³⁷ لدراسة مسؤوليات المدققين وتوقعات المجتمع منهم وما يجب عليهم عمله لمقابلة تلك التوقعات، وقد أصدرت اللجنة تقريرها المبدئي في مارس 1977 وتقريرها النهائي عام 1978 والذي توصي فيه بادخال بعض التعديلات على تنظيم المهنة وخصوصا فيما يتعلق بعمل معايير التدقيق³⁸.

كما تكونت لجنة فرعية في مجلس النواب الأمريكي "لجنة موس Moss" التي تكونت أصدرت تقريرا في أكتوبر 1976 تهاجم فيه مهنة التدقيق والمحاسبة بأمريكا، وفي كندا قامت لجنة The Macdonald Commission التي شكلها الجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA يبحث شامل للفكر المحاسبي المنشور في مجال التدقيق بهدف دراسة توقعات المجتمع من المدققين وخلصت اللجنة إلى وجود فجوة التوقعات بسبب عدم الإلمام الكافي من جانب المدققين بتوقعات المجتمع³⁹.

عرف Liggiو سنة 1974 فجوة التوقعات على أنها "الفرق بين مستويات الأداء المقدمة من مدقق الحسابات المستقل والمستوى المتوقع منه من طرف مستخدمي القوائم المالية"⁴⁰

كما عرفت لجنة Cohen 1978 فجوة التوقعات " يمكن أن تنشأ بين ما يتوقع الجمهور أو ما يحتاجه مع ما يستطيع أن يقدمه المدققون في إطار الأداء المعقول لمهمة التدقيق"⁴¹.

كما قام Porter بدراسة ميدانية سنة 1993 لفجوة التوقعات في مهنة التدقيق ليصل إلى تعريفها على أنها " الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدققو الحسابات وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به مدققو الحسابات على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم"⁴².
مما سبق يتضح أن فجوة التوقعات في مهنة التدقيق هي تباين ناشئ من ظنون مستخدمي القوائم المالية حول مقدرة المدقق الخارجي في إكتشاف والإبلاغ عن كل فعل من شأنه الإضرار بمصلحتهم مع ما يقدمه هذا المدقق فعلا في حدود احترامه لمعايير الأداء المهني.

ويمكن ارجاع سبب عدم مقدرة المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى وجود فجوة توقعات في مهنة التدقيق من خلال إخفاق المدقق في الوصول إلى تحقيق توقعات الجمهور المطلوبة منه، وباسقاط مفهوم فجوة التوقعات على موضوع البحث، يمكن القول أن فجوة التوقعات تنشأ بين ما يتوقع المجتمع المالي أن يقدمه المدقق الخارجي مع ما يقدمه فعلا له فيما يتعلق بمقدرة المدقق الخارجي على اكتشاف كل تصرف من جانب المحاسب يدخل في إطار المحاسبة الإبداعية ويمكن أن يؤثر هذا التصرف على المركز المالي للشركة واستمراريتها.

ومن العوامل التي تقع وراء تقصير المدقق الخارجي في الأداء وتضعف من موقفه حول مسؤولية الإكتشاف المبكر والإبلاغ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية نذكر:

3-1) عدم بذل العناية المهنية: أوجبت مهنة التدقيق مسؤوليات مختلفة على المدقق الخارجي هدفها الحرص على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذه عملية⁴³، وبالتالي يمكن حصر تقصير المدقق الخارجي بشأن بذل العناية المهنية اللازمة في إكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير التدقيق الدولية فيما يلي:

3-1-1) إخفاق المدقق في تخطيط برنامج التدقيق: بسبب عدم إحتواء البرنامج على مختلف الإختبارات اللازمة للكشف عن الأخطاء وحوادث الغش والتزوير والتلاعبات اللاأخلاقية

التي يرتكبها المحاسب، يقع هذا النوع من الإهمال تحت ما يعرف بطائلة الفشل في بذل العناية المهنية اللازمة وبما يتنافى ومتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ISA 220.

3-1-2) إخفاق المدقق في توفير شروط الإفصاح المناسب عن العمليات: هذا إما بإخفاقه في الإفصاح المتعلق بالبيانات المالية المدققة أو في تقريره المرفق بتلك البيانات .

3-1-3) إخفاق المدقق في توفير إنذار مبكر عن احتمالات إرتكاب المحاسب لممارسات المحاسبة الإبداعية: ذلك في حدود فترة معقولة تمكن من تخفيض الأضرار المادية والمعنوية التي تلم بملاك الشركة من جراء ممارسات المحاسب.⁴⁴

3-1-4) إخفاق المدقق الخارجي في إكتشاف الغش والخطأ: على الرغم من أن مهمة التدقيق الخارجي لم تهدف أساسا إلى إكتشاف ما قد يوجد بالقوائم المالية من خطأ أو غش إلا أن إكتشافها نجاح ثانوي للمدقق في إطار بذله للعناية المهنية اللازمة.⁴⁵ فإهمال المدقق الخارجي للتصرفات الطائشة من جانب المحاسب ينتج عنه قوائم مالية مضلله يهدد قدرته في إكتشاف المحاسبة الإبداعية وبالوقت المناسب الذي يمكنه من تدارك الوضع.

3-1-5) إخفاق المدقق الخارجي في إكتشاف عقود أو إرتباطات غير نظامية: من الصعب على المدقق عمليا إكتشاف عمليات الإحتيال التي تقوم بها الإدارة والتي يكون القصد منها تضليله، إلا أن هذا يعد أحد مسببات نشوء فجوة التوقع من جانب المدققين الخارجيين

3-2) نقص التأهيل العلمي والكفاءة المهنية للمدققين الخارجيين: يعتبر نقص الكفاية المهنية للمدقق الخارجي خاصة دون الكفاية المهنية للمحاسب المبدع وتراجع الخبرة في الميدان أحد الجوانب الهامة من وراء وقوع المدقق في فشل بالاككتشاف المبكر لممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-3) تراجع جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي: عرفت جودة التدقيق الخارجي بأنها إحتمال قيام المدقق الخارجي باكتشاف حرق في النظام المحاسبي للشركة والتقرير عن هذا الحرق⁴⁶، من التعريف يفهم أن تدني جودة التدقيق الخارجي تعني تراجع قدرة المدقق الخارجي على إكتشاف الإخطاء والثغرات بالنظام المحاسبي للشركة وعدم القيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره وبالتالي ضياع فرصة الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3-5) تراجع تقارير التدقيق عن مواكبة المرونة السريعة في العمل المحاسبي وبيئة الأعمال: تثار هنا عدة تساؤلات منها هل يدخل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في نطاق مسؤولية المدقق الخارجي، إضافة للتساؤل حول من يعد له أساسا تقرير التدقيق هل للمساهمين بالشركة أم للإدارة من أجل توجيه أداؤها أو للمستثمرين من أجل ضمان مدخراتهم .

3-6) القصور في معايير التدقيق: يعد القصور في معايير التدقيق من أهم أسباب حدوث فجوة التوقعات والتي لا تدخل في إطار تقصير المدقق بحد ذاته وإنما تنظيم المهنة عامة مما يصعب عليه مهمة الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من العرض السابق نرى أن اتساع فجوة التوقعات في نطاق مسؤولية المدقق الخارجي حول الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية إنما يرجع إلى الاختلاف في الهدف من مهمة التدقيق، وخير دليل على هذا الإنعطاف الذي طرأ على هدف التدقيق الخارجي قرار القضاء الانجليزي عام 1879 الذي نص صراحة على أن إكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا لعملية التدقيق إذ قال القاضي Lubas عبارته الشهيرة "The Auditor is a watch-dog not blood hound" والتي تعني أن المدقق كلب حراسة وليس كلبا بوليسيا لاقتفاء أثر الجرمين.⁴⁷

4) الإبتعاد عن التحلي بأخلاقيات مهنتي المحاسبة والتدقيق داخل الشركة

تعرف أخلاقيات المهنة على أنها كل ممارسة للمهنة بالشكل الذي يرضي جميع الأطراف وبدون مسؤولية من شأنه أن يصبح تواطؤا أو إهمال في ممارسة هذه المهنة.⁴⁸ في حين تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها مجموعة القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من الحاسب سلوكا معيناً يقوم على الإلتزام، ذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.

إن ازدياد حدة المنافسة في العمل المحاسبي بين المحاسبين في وقتنا الحالي وما أدى إلى زيادة اهتمام المحاسب نحو الحفاظ على الشركة التي يعمل بها أكثر من إهتمامه بالحفاظ على جودة الخدمات المالية التي يقدمها لها، أثر كثيرا على حرص البعض منهم على الإلتزام بالسلوك الأخلاقي وذلك من قبيل الحرص على إرضاء مدرء الشركات.⁴⁹

وعليه فهروب المحاسب من الإلتزام بمواثيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن التحلي بالمستوى المطلوب من الأمانة والصدق في العمل يصعب على المدقق الخارجي مهمة الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية الناتجة عن صعوبة تفسيره لنوايا المحاسب المبدع من وراء تبنيه لسلوك المحاسبة الإبداعية، كما أن ابتعاد المدقق الداخلي بالشركة محل التدقيق عن أخلاقيات مهنة التدقيق والذي يدفعه بالتواطؤ والمحاسب من أجل إخفاء أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية يزيد من صعوبة مهمة المدقق الخارجي في الكشف عنها إن لم نقل يجعلها مهمة مستحيلة.

5) عدم التخصص المهني للمدقق الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها العميل
أجمعت العديد من الدراسات الميدانية على أن هناك علاقة إيجابية بين تخصص المدقق الخارجي وزيادة جودة خدمات التدقيق وخدمات ابداء الرأي الفني من خلال:⁵⁰

- لكل صناعة طبيعة خاصة تحتاج إلى مدققين متخصصين في نفس الصناعة، وأن تخصص المدقق في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة يساعد على إتمام عمليات التدقيق بكفاءة عالية.
- إن تخصص المدقق الخارجي في صناعة معينة في ظل سوق تنافسية للتدقيق يحقق مزايا للمدقق الخارجي منها خفض تكلفة أداء عمليات التدقيق ، وتمثل أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في:⁵¹

- يستطيع المدقق المتخصص تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة؛
- الحصول على معرفة دقيقة لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في الصناعة التي يكون المدقق متخصص في أداء الخدمات للشركات التي العاملة بها؛
- توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب المدقق المتخصص هذا ما يساعد على الاستفادة من وفورات الحجم؛
- تسهيل مهمة المدقق عند فحص العمليات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية؛

- التخصص يرتقي بمعرفة المدققين لصناعة الشركات وهذا يزيد من تقديرات المدققين للمخاطر الضمنية بالقائم المالية والتي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة.

نرى مما سبق أن عدم التخصص المهني للمدقق الخارجي في الصناعة التي ينتمي إليها عملاؤه قد يضعف من أدائه ولا يمكنه من التحوط للمخاطر التي ستواجه أعمال الشركة، والتحكم في إجراءات التدقيق بكل كفاءة وفعالية.

كما أن العديد من الأعمال التي تتصف بالغموض من وجهة نظر المدقق الخارجي قد يدفع به إلى طلب النصح والمشورة من المحاسب بحد ذاته والذي يكون مبدعا في تضليل المدقق واخفاء إدارة الربح المحاسبي عنه مما يفشل مهمة المدقق الخارجي في أحد مراحلها. فأهمية التخصص المهني للمدقق الخارجي في الكشف عن حالات إدارة الأرباح المحاسبية، فان احتمالات حدوث احتيال في التقارير المالية تقل في حالة تخصص المدقق بنشاط الشركة نفسها،⁵² إذ غالبا ما تلجأ الشركات التي تتبع أساليب المحاسبة الإبداعية إلى اختيار مدققين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها،⁵³

6) مدة ارتباط المدقق الخارجي بالشركة

حظي هذا العامل باهتمام متزايد من قبل الدارسين الذين توصلوا إلى نتائج متضاربة، حيث توصل بعضهم إلى أن طول فترة ارتباط المدقق الخارجي بالشركة التي يدقق في حساباتها يضعف من درجة استقلاله وأن قصر مدة ارتباط المدقق الخارجي تزيد من درجة استقلاله تجاه أطراف الشركة، لذلك طالبت الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق بالعالم بأن لا تزيد مدة ارتباط المدقق الخارجي بالشركة التي يراجع حساباتها أكثر من 05 سنوات، في حين يرى البعض الآخر أن طول مدة إرتباط المدقق الخارجي بالشركة التي يدقق في حساباتها يزيد من جودة عمل المدقق الخارجي.

مما سبق نرى أن مدة ارتباط المدقق الخارجي بالشركة له تأثير مباشر على أدائه بخصوص الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الابداعية، فطول مدة ارتباطه بالشركة وتواجده بها سيصاحبه قصور ملازم لاستقلالية المدقق الخارجي مما يؤثر على قدرته في الكشف المبكر والابلاغ عن وجود محاسبة ابداعية، كما أن قصر قصر مدة ارتباط المدقق الخارجي يمكن أن يوصل لنفس

النتيجة عادة وهذا راجع لاستغلال المحاسب المبدع فرصة تعيين مدقق خارجي -جديد- من أجل تبني ممارسات المحاسبة الابداعية فلنا منه أن قصر مدة ارتباط المدقق الخارجي لا تمكنه من الكشف عن هذه التلاعبات.

7/ التطور السريع لتكنولوجيا المعلومات في بيئة العمل المحاسبي

قدمت تكنولوجيا المعلومات فرص ذات أهمية بالغة من قدرة المحاسب على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية واستعادتها بالسرعة الفائقة، إلى جانب ذلك فقد أدى التوسع السريع في استخدام الحاسبات الالكترونية بالعمل المحاسبي إلى ظهور صور جديدة من التلاعب لم تكن موجودة في ظل التشغيل اليدوي ، وتمثل خصائص التلاعب بالارقام المحاسبية في مجال الحاسبات على خلاف النظام اليدوي فيما يلي:⁵⁴

- سهولة التحريف في ظل استخدام الحاسبات ويعود السبب بذلك في قصور الرقابة على نظم الحاسبات في ظل التقدم الفني الكبير؛
 - صعوبة اكتشاف الغش وتتبعه في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية، إذ أن مرتكب الغش يمكن أن يغير من وحدات التخزين دون ترك أي أثر ملموس يمكن تتبعه؛
 - التلاعب في مجال الحاسبات يحقق عائدا مغريا لمرتكبيه مما يشجع على ارتكابه.
- وعليه يتبين أن إغفال المدقق الخارجي لمواكبة التطور المتسارع في مجال تكنولوجيا عامل رئيسي في عدم مقدرة على الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الابداعية كون المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية يعد مجالا خصبا للتلاعب من قبل محاسب مبدع بارع في تبرير تصرفاته ولملم باشكال التلاعب الإلكتروني وبما يتضمنه النظام المحاسبي الإلكتروني من شيكات غير موثقة، تلاعب في السجلات، فواتير وهمية.

النتائج

1. المحاسبة الإبداعية تختلف في مفهومها عن الغش المحاسبي، فهي تعتمد على استغلال ثغرات النظام المحاسبي على خلاف الغش المحاسبي الذي يتطلب خروجاً عن تطبيقات المحاسبة.

2. أسلوب المحاسبة الابداعية يتعارض وقواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن الهيئات المحلية والاقليمية والدولية.
3. للمدقق الخارجي دور فعال في الحد من آثار المحاسبة الابداعية من خلال اعتماده على استغلال جهود الهيئات الدولية التي جاءت للحد من الاستغلال السيئ لمعايير المحاسبة الدولية.
4. عملية التدقيق الخارجي لا توفر ضمانا كاملا للكشف المبكر عن كافة ممارسات المحاسبة الابداعية في أفضل أداء ممكن من جانب المدقق.
5. المرونة الزائدة بالطرق والسياسات المحاسبية مع عدم الحسم في بعض معايير المحاسبة الدولية يجعل من مهمة الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الابداعية عملية صعبة.
6. تراجع استقلال المدقق الخارجي يعتبر تهديدا حقيقيا لنزاهته قد يوقعه في حالات فشل مهمة التدقيق الخارجي.
7. أخلاقيات المهنة ضرورية بالعمل المحاسبي فعدم التحلي بها من جانب المحاسب يضعف مقدرة المدقق الخارجي في الكشف عن إدارة الربح المحاسبي بالوقت المناسب.
8. يتأثر أداء المدقق الخارجي بدرجة تخصصه المهني في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل التدقيق فتخصصه الصناعي العالي بأنشطه عملائه سيساعده في القدرة على التعامل مع المشاكل المحاسبية بجدية ومنه إتمام عمليات التدقيق بكفاءة وفعالية.

التوصيات:

1. المحاسبة الابداعية نابعة عن محاسب يتمتع بدرجة عالية من الاحترافية الأمر الذي يتطلب ضرورة مقابلة هذه الاحترافية بمدقق يتمتع بنفس المستوى أو أعلى من أجل التصدي لتلك التجاوزات اللاأخلاقية.
2. التوصية بإنشاء الهياكل الأخلاقية داخل الهيكل التنظيمي من أجل تحقيق السلوك السوي في العمل المحاسبي.
3. القيام بالاجراءات الضرورية لتذكير المحاسبين في الشركة بالعقوبات المطبقة من قبل مسؤولي الشركة في حال عدم إحترام أخلاقيات مهنة المحاسبة.

4. العمل على خفض مجال إختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم بها كل معالجة.
5. الضغط على الادارة لاتباع معايير المحاسبة الدولية من خلال اعطاء الرأي المتحفظ في هذا المجال مما يعطي الإدارة دافع لتخفيض الممارسات المحاسبية البديلة إلا للضرورة.
5. التركيز على جودة أعمال التدقيق الخارجي وحماية إستقلال المدقق الخارجي وتعرضه للمساءلة م قبل الشركاء والزامه بالعمل طبقا لما تقتضيه العناية اللازمة للمهنة.
6. التوصية بالافصاح الفوري عن المعلومات الحساسة والجوهرية وبث المعلومات على شبكة الأنترنت وتحديثها بشكل فوري مع ضمان عدم تسريب أي معلومات قبل الإعلان عنها.

¹ : Nacer Kamel, A note on the use of creative accounting, Britesh Accounting Riview, vol24, 1992, P 04

² :Charles Mulford, Eugene.E Comiskey, Creative cash flow reporting, Un covering sustainable financial performance, John wiley &SONS , INC, Canada 2002, P03
Oriat Amat, Cqtherine Gowthorpe, Creative accounting : Nature, incidence and Ethical issues, : UPF working paper, journal of Economic Literature classification, vol 41,P05

⁴ : Vivek Agarwal, Relation between creative accounting and corporate governance Adissertation presented in part cinsideration for the degree of MA finance and Investment,University of Nottingham, 2008, P09

⁵ : طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التحارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الاسكندرية 2005، ص 66

⁶ : عماد الآغا، المحاسبة الإبداعية، المجلة الإلكترونية مال وأعمال، العدد الثاني 2012، ص16.

⁷ : سيد عبد الرحمان عباس البله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثاني عشر 2012، ص 63.

⁸ : الرفاعي إبراهيم مبارك، تحليل العوامل المؤثرة على موقف ودور المراجع الخارجي في الرقابة على غش التقارير المالية -دراسة ميدانية على البيئة السعودية- بحث محكم، مركز بحوث كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود 2006، ص،ص37، 38.

⁹ : Sweeny .A, Debt covenant violations and managers accounting responses 1994
¹⁰ : Erickson M, Swang, Earning management by acquiring firm in stock for stock mergers 1999.

¹¹ : Baker .T, A.Reitenga, Stock compensation and earning management incentives, أنظر دراسة 2002.

¹² : De angelo & A.Sweeney , accounting choice introubled companies 1994

¹³ : Cahan S, The effect of anti trust investigation on distretionary Acc rual, A re fined test of hypothesis 1992 أنظر دراسة the political cost

¹⁴ : طارق حماد المبيضين، أسامة عبد النعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان المؤتوقية بالبيانات المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الثامن ديسمبر 2010، ص89.

¹⁵ :Sayed Zulfiqar Ali Shah, Safdar Butt, Yassir Bin Tariq, Use or aluse of creative accounting tecnologiques, International journal of trade Economics and Finance, vol 02, n 06 december 2011, P534

¹⁶ : Terry Smith, Accounting for growth, stripping the camouflage from company accountants,Century business 1996, P76

¹⁷ : أنظر المعيار المحاسبي الدولي 17 " عقود الاجبار".

¹⁸ :Ignacio de la torre, creative accounting exploded, Published by : Palgrave Macmillan, 2009, P85

¹⁹ : Charles W, Mulford Eugence, Comiskey, The financial numbers Game, Detecting creative accounting, OP cit, P221

²⁰ :Ignacio de la torre, creative accounting exploded, OP cit, P89

²¹ Charles W, Mulford Eugence, Comiskey, The financial numbers Game, Detecting creative accounting, OP cit, P245

²² Charles W, Mulford Eugence, Comiskey, The financial numbers Game, Detecting creative accounting, OP cit, p 279

²³ Charles W, Mulford Eugence, Comiskey, The financial numbers Game, Detecting creative 357accounting, OP cit, P

²⁴: حسن فليح مفلح القتيش، فارس جميل حسين الصوي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية على قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في برصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، ص 369.

²⁵، تيجاني بالريقي، المفاهيم والاساليب المتكثرة لتحصيل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثاني عشر، 2012، ص 42.

²⁶: مازقة صالح، بوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية: الملتقى الدولي: الإبداع والتميز التنظيمي في منظمات الحديثة، جامعة البليدة الجزائر، 12-13 ماي 2010، ص 12

²⁷: رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية) مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني المجلد 26، 2010، ص 104.

²⁸ : Soltani Bahram, Auditing An International approach, Pretic Hall, pearson Education limited, First published, UK 2007, P07

²⁹: ظاهر القشي، حارم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وامكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة أريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر العدد الأول، 2006، ص 17.

³⁰ : Mokhtar Belaiboud, Pratique de l'audit conforme aux norme IAS/IFRS et aux SCF, BERTI édition, Alger 2011, P. P 64, 100

³¹: علي محمود الخنشاوي، محسن ناصر الدوسري، الحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، عمان الأردن، 2008، ص 17.

³²: آكرم محمد علي الونشلي، مدى استجابة خطط المراجعة لمخاطر غش الإدارة في ضوء المتطلبات الحديثة لمعايير المراجعة -دراسة ميدانية- الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، 18-19 ماي 2010، ص 06.

³³: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر -الناحية النظرية- دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2006، ص 40.

³⁴: يوسف محمود جربوع، فحوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفحوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 12 العدد 02، جوان 2004، ص 368-369.

³⁵: عبد المطلب السرطاوي، مهنددات استقلالية مدقق الحسابات في بيئة تدقيق الحسابات الأردنية، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية المجلد 19، العدد 02، 2012، ص 08.

³⁶: عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية 2007، ص 133.

³⁷ : Manuel F. Cohen, Report and recommendations of the Commission on Auditor's Responsibilities Independent, commission established by the AICPA, New York 1978.

³⁸ : Charles A. Bowsher, The Accounting Profession Major Issues, Progress and concerns general accounting, office (GAO) United Stat 1996, P64.

³⁹ : Macdonald Commission, Report of the commission to study the public's expectations of the audits Toronto, The Canadian Institute of Chartered Accountants, june 1988.

- ⁴⁰ : Zaidi Math Daud, the study of the audit expectation gap in the public sector of Malaysia, Thesis of the requirement for the degree of Doctor, University of Stirling, September 2007,P51.
- ⁴¹ : Mahdi Salehi,Saliha Azary, Ali Mansouri, Audit independence and expectation Gap,Emperical Evidences from Iran, International Journal of Economics and Finance, Vol 01 n 01, February 2009, P167.
- ⁴² : Porter Brenda, An Amperical Study of tha audit expectation performance gap, Accounting and Business Research, Vol 24 Issue93, 1993 published online 28/02/2012, P 51.
- ⁴³ : مقدم عبريات، رشيدة خالدي، حوكمة الشركات كآلية للتضييق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة الجزائر، 25-26 نوفمبر 2013، ص 169.
- ⁴⁴ : وسن عبد الصمد نجم الجعفري، دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، المعهد العربي للمحاسبين القامونين، جامعة بغداد 2006، ص18، تنصرف.
- ⁴⁵ : Ella Mae Matsumura, Robert R .Tuker, Fraud Detection : A Theoretical Foundation, The accounting review,Vol 67 n04, October 1992, P,P 753-782.
- ⁴⁶ : علاء الدين صالح محمود عودة، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال على جودة التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط ماي 2011، ص13.
- ⁴⁷ : حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22 العدد الأول، 2006، ص182.
- ⁴⁸ : Monetie Vacquin, La Filiation on Carrefour des différences peut-elle être un objet scientifique, Revue d'ethique et de la théologie monde n 225,France2003,P 35.
- ⁴⁹ : أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الإلتزام بها، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان للدراسات العليا، الأردن 2004، ص 63.
- ⁵⁰ : عبد المنعم لبيب، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي-دراسة مقارنة- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، العدد الأول، مارس 2005، ص90.
- ⁵¹ : عبد الرازق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص 63-64.
- ⁵² : Joseph V .Carcello, Albert L.Nagy,Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting, Managerial Auditing Journal,Vol19, Issue5,2004, P11.
- ⁵³ : معاذ طاهر صالح المقطري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية- مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 04، 2011، ص416.
- ⁵⁴ : حسين أحمد دحدوح، مسؤولية مراجع الحسابات عن إكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه، ص 180، مرجع سبق ذكره.