



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة
وعلوم التدبير، جامعة الجلفة (الجزائر)

دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية
القوائم المالية

The role of Statutory auditor in reducing the impact of creative
accounting and its effect on the reliability of the financial statements

علي بن موقفي*، bralilo@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2019/12/17

تاريخ القبول: 2019/10/30

تاريخ الإرسال: 2019/10/02

الكلمات المفتاحية

ملخص

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام مدققي الحسابات بشكل كبير خاصة في السنوات الأخيرة بعد انهيار شركة انرون Enron، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاساتها على موثوقية القوائم المالية، من خلال معرفة دوافع المحاسبة الإبداعية، ممارساتها والإجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من آثارها. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

تصنيف JEL: M10, M14.

Abstract

The concept of creative accounting has become a focus of attention and attention of auditors, especially in recent years after the collapse of Enron, where this study aimed to know the role of the auditor in limiting the effects of creative accounting and its implications for the reliability of financial statements, through knowledge of the motives of creative accounting, its practices And the procedures applied by the auditor to reduce its effects. The study found that creative accounting is practiced to manipulate numbers, with the intention of achieving specific goals as well as to mislead the users of financial statements, so the auditor must discover errors and fraud and be vigilant to avoid falling into wrong administrative and financial practices and detect cases of manipulation in reports and financial statements and cases of corruption And all unethical professional behavior.

Keywords

Creative
accounting,
Auditor,
Financial
Statements.

JEL Classification Codes: M10, M14

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: bralilo@yahoo.fr

أ. مقدمة:

يعتبر تدقيق الحسابات عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، وذلك لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ومن ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها الشركة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم المالية للواقع الحقيقي لها، حيث تمكن هذه العملية مدقق الحسابات من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة ومدى الالتزام بمبادئ المحاسبة، كما تساهم مهمة تدقيق الحسابات في الحفاظ على حسابات وممتلكات المؤسسة من سوء الاستخدام.

وترجع انهيارات معظم الشركات إلى حالات الفساد المالي والإداري لإدارات تلك الشركات وافقارها إلى الممارسة السليمة ونقص الشفافية والافصاح في التقارير والقوائم المالية، إذ تعمل إدارة تلك الشركات على حث المحاسبين لتحسين الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم وأثرها على نتيجة الأعمال ومركزها المالي، أي يتم التلاعب في القوائم المالية وذلك لتحقيق أهداف معينة وهذا ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية والتي أصبحت محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين و المراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة إذ تتم ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

استنادا لما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

الأسئلة الفرعية: ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية

ماهي درجة تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ؟

ما العلاقة بين عملية التدقيق وممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

فرضيات الدراسة :وللإجابة على هذه التساؤلات نضع الفرضيات التالية

فرضيات الدراسة: سنحاول من خلال الدراسة الإجابة عن الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تتمثل دوافع المحاسبة الإبداعية في المبررات التي تخدم مصالح فئة معينة.

الفرضية الثانية: تؤثر الممارسات الغير الأخلاقية التي يقوم بها المحاسب من خلال اختيار الطرق والأساليب المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية والتي تعطي معلومات محاسبية ومالية غير صحيحة على مصداقية القوائم المالية.

الفرضية الثالثة: يقوم مدقق الحسابات بفحص ومراجعة الوثائق المحاسبية.

II. الدراسات السابقة:

1. دراسة: مرهون الزيايدي سنة 2014 بعنوان " تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية " ارتكزت هذه الدراسة على معرفة مختلف أساليب و تقنيات التلاعب بالأسس و القواعد المحاسبية الممارسة من طرف

الإدارة ودوافع هذا التلاعب، وتوصلت الى وجود علاقة ارتباط تفوق 0.7 بين حجم التلاعبات و مدى مصداقية القوائم المالية

2. دراسة دوخي يمينة سنة 2014 بعنوان "أثر تطبيق المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية " كان محور هذه الدراسة كيفية الوصول لدرجة تأثر محتوى القوائم المالية نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وما يعاب على هذه الدراسة غياب الجوانب القياسية وكذا عدم الإلمام بمتغيرات الدراسة.

3. دراسة محمد أحمد السياحي 2018 بعنوان "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية" مستخلص هذه الدراسة يصب في كيفية مساهمة التقنيات الحديثة للمراجعة في الحد من حجم ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دور كل من الحوكمة ولجان التدقيق كمتغيرات مستقلة تؤثر على المحاسبة الإبداعية، وتعد هذه الدراسة من أجود الدراسات والتي إستطاع الباحث من خلالها بناء نموذج لكيفيات الحد من الممارسات المحاسبية السلبية للمحاسبة الإبداعية.

III. الإطار النظري للدراسة:

1. أساسيات في مهنة مدقق الحسابات:

أ. مفهوم مدقق الحسابات:

حسب المادة 27 من قانون 08/91 المؤرخ في 27 أبريل 1991 فإن مدقق الحسابات هو " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركة والهيئات التجارية، بما فيها رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات التعاضدية الاجتماعية والنقابات".¹ نجد في القانون الجزائري رقم (01/10) في مادته (22) يعرف مدقق الحسابات بأنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

من خلال ما سبق يمكن القول أن مدقق الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤولية مهمة الفحص و المراقبة لحسابات المؤسسة وقوائمها المالية والمصادقة على صحة و صدق هذه الحسابات و ثم يبدي رأيه الفني و المحايد في شكل تقرير.

ب. صفات مدقق الحسابات:

- من أهم ما ورد بشأن الصفات الشخصية لمراقب الحسابات في المواثيق المهنية، الأمريكية والبريطانية والدولية، ما يلي :
- **الأمانة:** ويقصد بها أن يكون أميناً على أسرار المؤسسة التي يراجع حساباتها، وأن يؤدي عمله بأمانة وعفة وعزة وأن لا يتستر عن غش أو تدليس أو تضليل.
- **الحيادية التامة والاستقلالية:** ويقصد بها أن يقوم بعمله ويبدي رأيه مستقلاً متجرداً من أي ضغوط أو الانحياز إلى طرف على حساب طرف آخر، وأن لا يتأثر بالعواطف والمصالح الشخصية أو بأهواء النفس، وأن يعتمد في عمله بقدر الامكان على أدلة أو قرائن الإثبات التي يركن إليها.

- **الكفاءة الفنية:** ويقصد بذلك أن يتمتع بمستوى عال من الخبرات الفنية التي تساعد على أداء عمله وكذلك الإشراف على متبوعيه بجودة عالية وهناك مواصفات فنية للمراجع وضعتها المنظمات المهنية للمراجعة تختلف من دولة إلى دولة.
- **الكرامة:** ويقصد بذلك أن يكون عزيزا نزيها يحافظ على كرامته وكرامة المهنة التي ينتمي إليها، وأن لا يقوم بعمل أو يضع نفسه في موقف يسيء إلى نفسه أو إلى المهنة.
- **السرية:** ويقصد بها أن يكون المراجع حافظا للأسرار وأميناً عليها حيث أن طبيعة عمله تمكنه من الاطلاع على أسرار المؤسسة التي يقوم بمراجعتها.³
- ج. شروط ممارسة مهمة مدقق الحسابات:**
 - لممارسة مهنة مدقق الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:⁴
 - أن يكون جزائري الجنسية.
 - أن يكون حائز على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة رقم 06.
- د. مهام مدقق الحسابات:**
 - لقد نصت المادة 23 من القانون 10-01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله على أكمل وجه وتمثل هذه المهام في:
 - يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
 - يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.⁵
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسات التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

2. الإطار القانوني لمدقق الحسابات في الجزائر:

أ. حقوق وواجبات مدقق الحسابات في الجزائر:

- الفرع الأول: حقوق مدقق الحسابات:** من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه، يتمتع مدقق الحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال القانون 10-01 نلخصها فيما يلي:⁶
- الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
 - طلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة.
 - أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
 - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلية والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
 - يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
 - يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

الفرع الثاني: واجبات مدقق الحسابات:

- لقد أوضح المشرع الجزائري مجموعة من الواجبات التي يجب على مدقق الحسابات احترامها أثناء تأديته مهامه، وتتمثل هذه الواجبات في ما يلي وذلك وفقا لما أقره القانون 10-01:⁷
- يجب أن يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقرير، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
 - يجب على مدقق الحسابات أثناء ممارسته لمهامه استقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني لمدققي الحسابات، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع الغرفة الوطنية.
 - على مدقق الحسابات منح أجره للمتربصين الذين يتكفل بهم.

ب. مسؤوليات مدقق الحسابات:

لاشك في أن إخلال المدقق بواجباته المهنية أو عدم وفائه بها سيحمله عديد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري مراجع الحسابات ثلاثة أنواع من المسؤوليات وفقا لهذا القانون وهي: المسؤولية المدنية، الجزائية، الانضباطية أو التأديبية. حيث جاء في مضمون المادة 59 من القانون 10-01 "على أن مراجع الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

الفرع الأول: المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات في الجزائر:⁸ يبعد مراجع الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن، سواء اتجاه الشركة أو الهيئة أو الغير، أي ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة من خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحاكم المختصة.

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات في الجزائر: وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن مدقق الحسابات مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.⁹

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أن يعاقب كل شخص يمارس مهنة مراجع حسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة الوعد يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج .

الفرع الثالث: المسؤولية الانضباطية (التأديبية) لمدقق الحسابات في الجزائر: يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلي الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقلالهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في:¹⁰ الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 06 أشهر، الشطب من الجدول. ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلب عليه أمام الجهة القضائية المختصة، ولذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تتناسب المخالفة التي ارتكبها.

ج. تعيين وموانع تعيين مدقق الحسابات

الفرع الأول: تعيين مدقق الحسابات: حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بين عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

الفرع الثاني: موانع تعيين مدقق الحسابات: المادة 715 مكرر من القانون التجاري لا يجوز تعيين مدقق الحسابات في الحالات التالية:¹¹

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجر أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجره بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كاموا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

3. أساسيات المحاسبة الإبداعية:

- أ- مفهوم المحاسبة الإبداعية: تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية ومن بينها:
- المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة.¹²
- أما " الخشاوي والدوسري" فيعرفانها: "عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره"¹³
- ومن وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين تعتبر تلاعبا وعملا غير مشروع "يتمثل في تحريف أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة"¹⁴
- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن: المحاسبة الإبداعية هي ممارسات يقوم بها معدوا القوائم المالية وهذا لتضليل مستخدميه بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ولو على حساب فئات أخرى.
- و للمحاسبة الإبداعية مظهرين: الأول قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، أما الثاني غير قانوني يصادق عليه المدقق الخارجي تواطؤا، ينتج عن التحريف والتلاعب في الأرقام و اظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس كما يجب أن تكون عليه .
- ب- خصائص المحاسبة الإبداعية: وحسب "محمد مطر وليندا حسن الحلبي" تتمثل خصائص المحاسبة الإبداعية في ما يلي:¹⁵

- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ، المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

- ج- مجالات المحاسبة الإبداعية: ويمكن أن تعرف مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية :
- أولا: قائمة الدخل: يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال:¹⁶

- مصاريف الاهتلاك عند التملك.
- الاعتراف المبكر بالإيراد.

- تقليل المصاريف مستحقة الدفع.
- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.
- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

ثانياً: قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:

- تضخيم مصاريف إعادة لهيكل.
- التضخيم في حسابات الأصول المدنية.
- تقليل الالتزامات.
- تضخيم الممتلكات والمعدات.
- تضخيم المستحقات الاختيارية.
- زيادة الاحتياطات.
- التلاعب في مخصصات الديون.
- التلاعب في طرائق تقييم الأدوات المالية.

4- دوافع المحاسبة الإبداعية، أساليبها وممارساتها:

أ- دوافع المحاسبة الإبداعية:

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي: (Mulford¹⁷ & Comiskey, 2002, 2-8)

- **التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق:** إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.
- **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:** إن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- **زيادة الاقتراض من البنوك:** تستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- **لغايات التلاعب الضريبي:** تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

- **تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية:** تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
- **لغايات التصنيف المهني:** تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية، تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربيع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.
- ب- **أساليب المحاسبة الإبداعية:** ¹⁸
 - **من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:** تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية على أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ومع معايير المحاسبة والتدقيق حيث أشار Gunny إلى أن إدارة الاستحقاق هي "استخدام معالجات محاسبية مسموح بها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها بهدف حجب الشكل الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية"، وفي الغالب يتم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو سوء فهم للمعايير، وتشتمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل الوحدات الاقتصادية أو المؤسسات ذات غرض خاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة.
 - **من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:** تنقسم إلى أساليب مؤثرة على المضمون، والمتمثل في مجموعة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية والتي تعتبر ملخص العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة المبادئ و المعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعاً لاستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب، كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل الذي يكمل المضمون، ولكي يحقق مضمون القوائم المالية فلا بد أن يتم عرض عناصر هذه القوائم بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة التبيويب الوارد في القوائم المالية وعرضه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية التي تمثل تمويلاً خفياً حيث يتم اللجوء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة.
 - **من حيث طبيعة الأساليب:** فقد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقية) فقد أشارت بعض الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار وهي: التشغيل والمبيعات وبيع بعض الموجودات الثابتة وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل: مصاريف البحث والتطوير، الإعلان، المصروفات البيعية و المصروفات الإدارية والعمومية. ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط المهمة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية

عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الوحدة الاقتصادية بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى مدة زمنية لاحقة لتأثير ذلك القرار على حجم التدفقات النقدية.

ج- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية :

تتعدد وتتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد واختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكيد على اختيار واستعمال أساليب محاسبية محددة، أو تجميل صورة الدخل للوصول الى هدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة شكل معتمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية.

ومن بين أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية نذكر:¹⁹

- أهم الآليات المستخدمة في قائمة المركز المالي (الميزانية):

تظهر أهمية الميزانية بما تقدمه من معلومات لمستخدميها حول موجودات المؤسسة والتزاماتها، الا أنه يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في تلك القائمة وبكل بنودها، نذكر منها:

- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة المترتبة عن عمليات الاندماج، أو تخفيض نسب اهتلاك الأصول عن المعدلات المعمول بها من خلال التغيير غير المبرر في طريقة الاهتلاك المعتمدة في المؤسسة.
- عدم الإفصاح عن موجودات المؤسسة.
- التلاعب في أسعار السوق عند التقييم وعند تصنيف التثبيات.
- التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع راكدة وتالفة.
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات.
- الاعتراف المحاسبي بأصول المؤسسة بما يخالف المبادئ والقواعد المنصوص عنها ضمن معايير المحاسبة الدولية.
- التلاعب بأسعار الصرف عند نقل المعاملات الى عملة أجنبية وعدم الإفصاح عن بنود نقدية للمؤسسة.
- أهم الآليات المستخدمة في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):
- تساعد قائمة الدخل في معرفة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال دورة محاسبية معينة، الا أنه يمكن التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال التلاعبات في قيمة الإيرادات والمصاريف من خلال ما يلي:
- القيام بصفقات بيع وهمية وتضمين كشوفات الجرد لمنتجات راكدة وتالفة.
- عدم الإفصاح عن التغييرات الطارئة في المؤسسة مثلاً كتوقيف خط انتاج له مساهمة معتبرة في نتيجة أعمال المؤسسة.

- ادراج النواتج الاستثنائية غير العادية ضمن النتيجة التشغيلية.
- التغيير غير المبرر للسياسات المحاسبية بنقل المصاريف الجارية الى دورات مالية سابقة.
- ترحيل الأرباح الجارية الى فترات لاحقة تعتقد ادارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون مرحلة حرجية .
- تضخيم مبالغ بنود معينة في اطر ترتيبات خاصة والشطب غير المبرر لبعض التكاليف.
- وضع احتياطات وهمية لمقابلة التزامات مالية وهمية للحفاظ على اتجاه النمو الثابت والمستقر للربح.

- أهم الآليات المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

- ويسمح بتحديد المركز النقدي للمؤسسة في فترة زمنية معينة، كما يمثل رصيد التدفقات النقدية الواردة والصادرة للمؤسسة، من خلال القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والاستثمارية، ومن أهم أساليب التلاعب في تلك القائمة ما يلي:
- التضييل في تصنيف التدفقات النقدية التمويلية، الاستثمارية والتشغيلية باعتبار مثل تلك المؤسسات لا تؤثر على القيم النهائية.
- التهرب الضريبي بتخفيض قيمة التدفقات النقدية التشغيلية.
- تسجيل تدفقات نقدية واردة وصادرة وهمية بمختلف صورها.
- محاولة مطابقة الأهداف المحققة مع التنبؤات للحصول على مكافآت وامتيازات كبيرة.

- أهم الآليات المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

- وتوضح القائمة التغيرات الحاصلة على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، إلا أن جميع بنود تلك القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال التغيرات الصورية في زيادة رأس المال أو تخفيضه والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء أو خسائر أرصدة العملات الأجنبية أو خسائر التعاملات في الأسواق المالية.

3- الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

- لاشك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها. ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:²⁰

- **لجان المراجعة:** ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكي (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة، بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بالزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

- **حوكمة الشركات:** بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات العالمية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، والتوسع في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير و الأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة

الشركات Corporate Governance وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.²¹

- **اتجاه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:** خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلال صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

- **الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:** ويتم ذلك عن طريق ما يلي:²²
- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى الغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والرح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضي "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أخذ الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

- **المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة:** أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقائمة المالية الواحدة.²³

- **تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية:** ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تماريها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.²⁴

- **تفعيل التنظيم المهني:** لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.²⁵

مما سبق يتضح أن المراجع الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لا بد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة ممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

5. مساهمة مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أ - دور مدقق الحسابات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

على الرغم من اهتمام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش التي تقع في الدفاتر و التقارير المالية سواء كان يقوم بمراجعة اختبارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش والجوهري على مدقق الحسابات في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء،²⁶ إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرَت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام به إذا بذل العناية المهنية اللازمة.
- وقد حدد المعيار الدولي للتدقيق الدولي رقم 240 بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية، ومن أهم هذه الاعتبارات المالية:²⁷
- يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش.
- إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر.
- إن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطأ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ وذلك لأن الغش قد يتضمن خططا متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمدقق.
- المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن غش العاملين وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالبا ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.
- يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات من الإدارة بأنها:²⁸
 - تعترف بمسؤولياتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع و اكتشاف الغش.
 - أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات المالية ربما تكون محرفة ماديا كنتيجة للغش.
 - أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة تم إيصالها بواسطة الموظفين، المحللين، المنظمين أو آخرين.
 - أفصحت للمراجع عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين يؤدون أدوار هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.
- إن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لا يسمح عادة بإبلاغ الغش إلى طرف آخر خارج شركة العميل، على أن مسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية، إذ أنه في بعض البلدان على المدقق العامل في مؤسسة مالية واجب قانوني بالتقرير بحدوث غش إلى السلطات المشرفة
- إذا استنتج المدقق أنه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن غش أو الاشتباه بوجود غش، فإنه يجب على المدقق:²⁹
 - النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه بما في ذلك إذا ما كان هناك متطلب بأن يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.
 - بأن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء العملية.
 - وفي حال انسحاب المدقق يجب:
 - مناقشة الانسحاب من العمالية والأسباب التي دعت له للانسحاب من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة.
 - النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.

- يجب على المدقق أن يوثق فهمه للشركة ولبينيتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 315.

ب- تعزيز أداء عمل مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وللوصول إلى التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية. ومن أهم تلك الشروط مايلي:³⁰

- **توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة:** حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب التدقيق أو ديوان محاسبة، وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

- **إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة،** بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو في موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح أو الإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال.

- **يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى امكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات،** وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة احاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100%، لذلك على المدقق أن يقيم امكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما عمله ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل الشك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة³¹.

ج- الاجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن مهمة المدقق هو إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية للقيام بعمله وذلك باستخدام مجموعة من الإجراءات والاختبارات يمكن ذكرها فيما يلي :

- الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات)، إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما

- معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وللد من ذلك لابد من اتباع الإجراءات التالية:³²
- التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة.
 - التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.
 - تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار .
 - استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي
 - الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:
- تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا، وذلك بفرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وللد من ذلك لابد من اتباع الإجراءات التالية:³³
- استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب السيولة.
 - التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
 - طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
 - فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
 - التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.
 - التحقق من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك.
 - التحقق من الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
 - التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
 - التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة.
 - تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب توزيعات الأرباح.
 - دراسة أثر اثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

IV. الطريقة والإجراءات:

- 1- فرضيات الدراسة:** سنحاول من خلال الدراسة التطبيقية الاجابة عن الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى:** تتمثل دوافع المحاسبة الإبداعية في المبررات التي تخدم مصالح فئة معينة.
- الفرضية الثانية:** تؤثر الممارسات الغير الأخلاقية التي يقوم بها المحاسب من خلال اختيار الطرق والأساليب المتاحة للغش والتلاعب في القوائم المالية والتي تعطي معلومات محاسبية ومالية غير صحيحة على مصداقية القوائم المالية.
- الفرضية الثالثة:** يقوم مدقق الحسابات بفحص ومراجعة الوثائق المحاسبية.

2- منهج الدراسة:

المنهج الوصفي: قصد الوصول إلى معرفة دقيقة للإشكالية و الإلمام بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، تم اتباع المنهج الوصفي الموافق للدراسة النظرية،

المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة للوقوف على الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

4- مجتمع الدراسة: عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي والعملية، فكانت الحيازة للشهادة العلمية بالنسبة للأكاديميين والخبرة بالنسبة للمهنيين.

فكان مجتمع الدراسة ممثل بثلاث فئات:

الفئة الأولى: طلبة الدكتوراه تخصص محاسبة و تدقيق.

الفئة الثانية: أساتذة جامعيين .

الفئة الثالثة: محاسبين معتمدين و محافظي الحسابات.

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين وكذا الأكاديميين، والتوفيق بين آرائهم كون الموضوع يتعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية و دور مدقق الحسابات في الحد من آثارها

V. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)**معالجة و تحليل الاستبيان:**

تم تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق و غير موافق بشدة، و استعملت هذه البدائل في كل محور من محاور الاستبيان، وسنقوم بتحليل أجوبة كل محور على حدى.

1- دراسة تحليلية لدوافع المحاسبة الإبداعية:

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل.	1.5455	0.50965	مرتفعة جدا
2	تحسين بعض القيم المالية للحصول على تصنيف متقدم (التصنيف المهني).	2.2727	0.70250	مرتفعة جدا
3	التهرب الضريبي.	1.6818	0.89370	مرتفعة جدا
4	تحسين الأداء المالي للمنشأة بغية تحقيق مصالح شخصية.	2.6364	1.21677	مرتفعة
5	المنافع الادارية، مثل زيادة المكافآت الادارية في حال إرتباط مكافأة الادارة بالنتائج.	2.0909	1.06499	مرتفعة جدا
6	تجنب التكلفة السياسية(الأعباء) التي قد تتحملها الوحدات الإقتصادية كبيرة الحجم نتيجة للقوانين و	2.1364	0.99021	مرتفعة

			الأنظمة التي تفرضها الدولة.	
مرتفعة	1.13580	2.3636	التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية.	7
مرتفعة جدا	0.87287	2.1905	تقوية فرص إستفادة الإدارة من المعلومات الداخلية عن طريق تأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق.	8
مرتفعة جدا	1.04550	1.9545	التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق.	9
2.0969			المتوسط الحسابي العام للمحور الأول	

H0: دوافع المحاسبة الإبداعية لا تحقق نتائج إيجابية لفئة معينة.

H1: دوافع المحاسبة الإبداعية تحقق نتائج إيجابية لفئة معينة.

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لفترات المحور الأول تتراوح من 1.5455 إلى 2.6364، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أغلب الإجابات جاءت موافق وموفق بشدة. بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرة الأولى على التوالي 1.5455 و 0.50965 مما يبين أن اتجاه أفراد العينة موافقة بشدة على أن تحسين المركز المالي من أجل الحصول على التمويل من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية. وفي الفقرة الثانية بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.2727 و 0.70250 إذ يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يدل على أن تحسين بعض القيم المالية للحصول على تصنيف متقدم من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية.

أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 1.6818 و 0.89370 مما يؤكد أن أفراد العينة موافقة بشدة على أن التهرب الضريبي من دوافع المحاسبة الإبداعية. وتحصلت الفقرة الرابعة على متوسط حسابي 2.6364 وانحراف معياري 1.21677، حيث يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يدل على وجود توافق كبير بين أفراد العينة على أنه يوجد دوافع شخصية لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

في حين تحصلت الفقرة الخامسة على متوسط حسابي 2.0909 وانحراف معياري 1.21677 مما يبين أن اتجاه أفراد العينة موافقة على أن المنافع الإدارية، مثل زيادة المكافآت الإدارية في حال ارتباط مكافأة الإدارة بالنتائج من دوافع المحاسبة الإبداعية.

بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة السادسة على التوالي 2.1364 و 0.99021 حيث يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق وموافق بشدة مما يثبت أن أفراد العينة موافقون على أن تجنب التكلفة السياسية التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة من أحد دوافع المحاسبة الإبداعية. وتحصلت الفقرة السابعة على متوسط حسابي 2.3636 وانحراف معياري 1.13580 ويتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق وموافق بشدة مما يدل على وجود توافق كبير بين أفراد لعينة على أن التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية من دوافع المحاسبة الإبداعية.

أما في الفقرة الثامنة فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.1905 و 0.87287 ويجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يؤكد أن تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية عن طريق تأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق من أهم دوافع المحاسبة الإبداعية.

في بلغ في الفقرة التاسعة المتوسط الحسابي 1.9594 و الانحراف المعياري 1.04550 كما يتجه أغلبية الأفراد إلى درجة موافق وموافق بشدة مما يدل على أن من دوافع المحاسبة الإبداعية التأثير الإيجابي على سمعة لشركة في السوق. وعند دراسة جميع المتغيرات تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات المحور المتمثل في دوافع المحاسبة الإبداعية هو 2.0969، مما يدل على أن أغلب أفراد العينة متوافقين بدرجة كبيرة جدا على أن أساليب المحاسبة الإبداعية تخدم جهات معينة، وهذا يؤدي إلى قبول الفرضية H1 دوافع المحاسبة الإبداعية تحقق نتائج إيجابية لفئة معينة ونرفض الفرضية H0.

2- دراسة تحليلية للممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية:

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	1.7273	0.93513	مرتفعة جدا
2	إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة و ذلك بمعاملة ذمم طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة المنشأة.	2.5000	0.93513	مرتفعة
3	التغيير غير المبرر في طرق الإهلاك مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.	2.0909	0.921130	مرتفعة جدا
4	التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.	2.0000	1.02353	مرتفعة جدا
5	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة للأصول الثابتة.	2.8182	0.95799	مرتفعة جدا
6	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة.	2.0909	1.06499	مرتفعة
7	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.	1.9545	0.99892	مرتفعة جدا
8	عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	2.3636	1.13580	مرتفعة

مرتفعة	1.00649	1.8182	إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغائها بعد ذلك في العام التالي.	9
2.1515			المتوسط الحسابي العام للمحور الثاني	

H0: لا تؤثر الممارسات المحاسبية على مصداقية القوائم المالية .

H1: تؤثر الممارسات المحاسبية على مصداقية القوائم المالية.

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول تتراوح من 1.7273 إلى 2.8182، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أغلب الإجابات جاءت موافق وموفق بشدة.

بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرة الأولى على التوالي 1.7273 و 0.93513 مما يبين أن اتجاه أفراد العينة موافقة بشدة على أن المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية من الممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية. وفي الفقرة الثانية بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.2727 و 0.70250 إذ يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يدل على أن إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة و ذلك بمعاملة ذمم طويلة الأجل على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة المنشأة من الممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.0909 و 0.921130 مما يؤكد أن أفراد العينة موافقة بشدة على أن التغيير غير المبرر في طرق الإهلاك مثلاً من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس من الممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية. وفي الفقرة الرابعة بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2 و 1.02353 إذ يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يدل على أن التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية من الممارسات المحاسبية التي تؤثر على موثوقية القوائم المالية.

وتحصلت الفقرة الخامسة على متوسط حسابي 2.8182 وانحراف معياري 0.95799، حيث يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق بشدة مما يدل على وجود توافق كبير بين أفراد العينة على أنه من أهم الممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة للأصول الثابتة. كما تحصلت الفقرة السادسة على متوسط حسابي 2.0909 وانحراف معياري 1.06499 وكانت درجة الموافقة مرتفعة مما يؤكد أن عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة من أحد الممارسات المحاسبية المؤثرة على مصداقية القوائم المالية.

أيضاً فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة السابعة على التوالي 1.9545 و 0.99892 إذ يبين أن اتجاه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق وموافق بشدة على أن الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان

الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة من الممارسات المحاسبية التي تؤثر على موثوقية القوائم المالية.

وبلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة الثامنة 2.3636 و 1.13580 على التوالي وكانت درجة الموافقة مرتفعة مما يثبت أن عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة من الممارسات المحاسبية المؤثرة على مصداقية القوائم المالية.

في حين بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة التاسعة على التوالي 1.8182 و 1.00649 حيث يتجه معظم أفراد العينة إلى أن إجراء صفقات بيع صورية في نهاية العام ليتم إلغائها بعد ذلك في العام التالي على أنها من الممارسات المحاسبية المؤثرة على القوائم المالية.

وعند دراسة جميع المتغيرات بصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني المتمثل في الممارسات المحاسبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية هو 2.1515 مما يدل على أغلبية أفراد العينة متوافقون على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على القوائم المالية، وهذا يؤدي إلى قبول الفرضية H1 أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية القوائم المالية وإلغاء الفرضية H0

3- دراسة تحليلية للإجراءات و الاختبارات المطبقة من طرف مدقق الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية

الرقم	السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	يتحقق مدقق الحسابات من صحة الأسعار المستخدمة.	1.8182	0.58849	مرتفعة جدا
2	يتحقق مدقق الحسابات من صحة إجراءات الحصول على قروض طويلة الأجل و عمل التعديلات اللازمة.	1.7727	0.68534	مرتفعة جدا
3	يقوم مدقق الحسابات بإستبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند إحتساب السيولة.	2.4545	0.73855	مرتفعة
4	يتحقق مدقق الحسابات من فواتير البيع و خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة.	1.4091	0.50324	مرتفعة جدا
5	يتحقق مدقق الحسابات من صحة أسعار الصرف و تصحيح الخطأ إن وجد.	1.4545	0.59580	مرتفعة جدا
6	يتحقق مدقق الحسابات من نسب الإهلاك و يعدل مصروف الإهلاك	1.5909	0.66613	مرتفعة جدا
7	يقوم مدقق الحسابات بفحص كشوفات الجرد و التحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.	1.5909	0.59033	مرتفعة جدا
8	يقوم مدقق الحسابات بتعديل ربح العام الجاري و النسب	1.6190	0.74001	مرتفعة جدا

	المرتبطة به و نسب توزيعات الأرباح.		
1.7137	المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث		

H0: الإجراءات و الاختبارات المطبقة من طرف مدقق الحسابات لا تحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

H1: الإجراءات و الاختبارات المطبقة من طرف مدقق الحسابات تحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

التعليق: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية لفقرات المحور الأول تتراوح من 1.4091 إلى 2.4545، وحسب مقياس ليكارت الخماسي فإن أغلب الإجابات جاءت موافق وموفق بشدة.

بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرة الأولى على التوالي 1.8182 و 0.58849 مما يبين أن اتجاه أفراد العينة موافقة على أن تحقق مدقق الحسابات من صحة الأسعار المستخدمة من أحد الاجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

وفي الفقرة الثانية بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 1.7727 و 0.68534 إذ يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق مما يدل على أن تحقق مدقق الحسابات من صحة الإجراءات للحصول على قروض طويلة الأجل وعمل التعديلات اللازمة من الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.4545 و 0.73855 مما يؤكد أن أفراد العينة موافقة على أن قيام مدقق الحسابات باستبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب السيولة من الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

وفي الفقرة الرابعة بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 1.4091 و 0.50324 إذ يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق وموافق شدة مما يدل على أن تحقق مدقق الحسابات من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة أو الزميلة من أهم الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

وتحصلت الفقرة الخامسة على متوسط حسابي 1.4545 وانحراف معياري 0.59580، حيث يتجه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق بشدة مما يدل على وجود توافق كبير بين أفراد العينة على أنه من أهم الإجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.

كما تحصلت الفقرة السادسة على متوسط حسابي 1.5909 وانحراف معياري 0.66613 وكانت درجة الموافقة مرتفعة جدا مما يؤكد أن تحقق مدقق الحسابات من نسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاهتلاك من أهم الاجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

أيضا فقد بلغ كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة السابعة على التوالي 1.5909 و 0.59033 إذ يتبين أن اتجاه معظم أفراد العينة إلى درجة موافق وموافق بشدة على أن قيام مدقق الحسابات بفحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن من أهم الاجراءات والاختبارات التي يطبقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

وبلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في الفقرة الثامنة 1.6190 و 0.74001 على التوالي وكانت درجة الموافقة مرتفعة جدا مما يثبت أن قيام مدقق الحسابات بتعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة به ونسب توزيعات الأرباح من أحد أهم الإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف مدقق الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

وعند دراسة جميع المتغيرات بصفة عامة تبين أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث المتمثل في الإجراءات والاختبارات التي يطبقها مدقق الحسابات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية هو 1.7137 مما يدل على أغلبية أفراد العينة متوافقون على أن الإجراءات والاختبارات التي يطبقها مدقق الحسابات تحد من الممارسات الإبداعية، وهذا يؤدي إلى قبول الفرضية H1 والإجراءات والاختبارات المطبقة من طرف مدقق الحسابات تحد من آثار المحاسبة الإبداعية ورفض الفرضية H0.

VI. الخلاصة:

من خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة، معقدة ومبتكرة من خلالها يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة واستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، لذلك وجب على مدقق الحسابات أن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الاخلاقية.

توصيات واقتراحات:

- من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذه الدراسة نتقدم بالتوصيات التي كانت محل اهتمام من كافة الأطراف المختصة في هذا المجال من أجل تقديم توصيات للحد من آثار المحاسبة الإبداعية:
- زيادة الوعي الثقافي و التعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية.
- اصدار قوانين تتضمن عقوبات صارمة لحالات التلاعب والغش التي تحدث في القوائم المالية وذلك للحد من استخدام الوسائل غير الشرعية عند اعدادها للقوائم المالية.
- العمل على بث الوعي الكافي حول موضوع المحاسبة الإبداعية من أجل بيان أضرارها ثم الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة.
- العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال لقياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل.
- ضرورة اهتمام مدققي الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية لاكتشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة.
- التزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق المحلية والدولية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية.

VII. الهوامش والإحالات:

- ¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 01 ماي 1991، المتعلقة بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- ² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010، المتعلقة بمهن المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القانون 10-01، المادة 22، ص 07.
- ³ - بن داود رقية، دراسة العلاقة بين صفات المراجع الخارجي وجودة المراجعة في ظل القانون 10-01، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة قاسمتر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015-2016، ص 05.
- ⁴ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 05.
- ⁵ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع السابق، ص 07.
- ⁶ - زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2014-2015، ص ص 41-42.
- ⁷ - زينب عون، المرجع السابق، ص 42.
- ⁸ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، مرجع سبق ذكره، المادة 61، ص 10.
- ⁹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع السابق، المادة 62، ص 10.
- ¹⁰ - المرجع نفسه، المادة 73، ص 12.
- ¹¹ - نسرين حشيشي، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2011-2012، ص 14.
- ¹² - عيلوش عادل، دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015، ص 09.
- ¹³ - علي محمد الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، السعودية، 2008، ص 8.
- ¹⁴ - ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص 18.
- ¹⁵ - محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، التحديات والفرص، الآفاق، المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009، كلية الاقتصاد، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، ص 09.
- ¹⁶ - د. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة، دراسة ميدانية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص 97.
- ¹⁷ - د عمر فرحاتي، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 06-07 ديسمبر 2017، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، ص 04.
- ¹⁸ - د. عيسى عمر أحمد علي، أ. هابيل عمر الدريبي جلابة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كلية الشرق الأوسط، 2016-2017، ص ص 13-14.

- ¹⁹ - رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة حوكمة الشركات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس ص 10، 11، 12.
- ²⁰ - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، جامعة الإسراء، كلية العلوم الإدارية والمالية، ص 369.
- ²¹ - حسن فليح، فارس جميل، المرجع نفسه، ص 369.
- ²² - ناظم شعلان جابر، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، 2015، ص 251.
- ²³ - ناظم شعلان جابر، المرجع نفسه، ص 252.
- ²⁴ - حسن فليح، فارس جميل، مرجع سبق ذكره، ص 370.
- ²⁵ - ناظم شعلان جابر، مرجع سبق ذكره، ص 252.
- ²⁶ - خلايفة ربحانة، دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، جامعة الشهيد حمه لخضر، 2015/2014، ص 61.
- ²⁷ - معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2015-2016، ص 68.
- ²⁸ - ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص 58.
- ²⁹ - معاذ عروج، مرجع سبق ذكره، ص 69.
- ³⁰ - علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص 19، تم الاطلاع عليه بالموقع <https://accdiscussion.com/acc11142.html>
- ³¹ - علي محمد الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المرجع السابق، ص 20.
- ³² - عيسى عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرييري جلابية، مرجع سبق ذكره، ص 24.
- ³³ - ناظم شعلان جابر، مرجع سبق ذكره، ص 253.