

[المجلد: الأول/ العدد: الأول/ (أكتوبر 2017)/ الصفحات: 001-018]

دور مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة
الابتكارية

السبتي و سيلة*⁽¹⁾؛ محمد لمين علوان⁽²⁾؛ صحراوي محمد تاج الدين⁽³⁾.

✉ sebti.wassila@yahoo.fr

⁽¹⁾ أستاذة محاضرة «أ»، جامعة بسكرة [الجزائر]

✉ m.alloune@univ-blida2.dz

⁽²⁾ باحث دكتوراه، جامعة بسكرة [الجزائر]

✉ Tedjeddine13@yahoo.com

⁽³⁾ باحث دكتوراه، جامعة بسكرة [الجزائر]

تاريخ الإرسال: 2017/09/03 تاريخ القبول: 2017/10/20 تاريخ النشر: 2017/10/30

الملخص: تقوم إدارة الشركات في بعض الأحيان بإعداد ونشر قوائم مالية بمعلومات مضللة، وقت التقرير عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية تفادياً لمواقف تعاقدية معينة أو لتقرير عن مستوى عالي من الأرباح للحكم على أداء إدارة الشركة، إلا أنه حامت الشبهات حول تورط واشتراك المدققين لتلك الممارسات الاحتيالية، لذلك ظهرت العديد من التساؤلات من قبل مستخدمي القوائم والتقارير المالية حول كيفية فشل وانهايار الشركات بعد فترة وجيزة من إصدار مدققها لتقارير تدقيق نظيفة، فمن وجهة نظر المستخدمين هناك توقع وطلب من المدقق توفير إشارات وعلامات انذار مبكرة بإمكانية فشل الشركة أو الشك في استمرارها مستقبلاً، فتقرير المدقق الذي يفيد بأنه تم تدقيق حسابات شركة ما ولم يشر إلى أية تحفظات ثم تنهار بعدها هذه الشركة بدون أي تحذير مسبق، يؤدي إلى الشك في تقارير ورأي المدقق.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الابتكارية، التدقيق، مهنة التدقيق، القوائم المالية، التقارير المالية.

تصنيف «جال»: M40، M41، M42.



sebti.wassila@yahoo.fr

* البريد الإلكتروني للمُرسل:



**The Role of the Auditing Profession In
Detecting and Facing Innovative Accounting
Practices**

sebti wassila⁽¹⁾; Mohamed Lamine Alloune⁽²⁾; sahraoui Mehemeud Tedjeddine⁽³⁾.

⁽¹⁾ University Of Beskra [Algeria] sebti.wassila@yahoo.fr

⁽²⁾ University Of Beskra [Algeria] m.alloune@univ-blida2.dz

⁽³⁾ University Of Beskra [Algeria] Tedjeddine13@yahoo.com

Received: 03/09/2017

Accepted: 20/10/2017

Published: 30/10/2017

Abstract: Sometimes, companies' management prepare and publish a misleading financial statements, when they reporting about financial position, cash flow and business results to avoid certain contractual situations or to report a high level of profits for judging on the performance of company's management, however there was suspicions about the involvement and participation of auditors for those fraudulent practices.

Therefore, many questions have appeared from the users of financial statements and financial reports about how the companies fail and collapse after their auditors issuing a qualified clean reports, from the users' point of view there is an expectation and requesting auditor to provide an early warning signs of the possibility that the company may fail or the suspicion of its future continuity, auditor reports which states that all the company's accounts have been audited and did not refer to any reservations then the company collapse without any prior warning, leading to uncertainty in the auditor's reports and opinion.

Keywords: Creative Accounting, Auditing, Audit Profession, Financial Statements, Financial Reports.

«JEL» Classification: M40, M41, M42.

* Corresponding author:

sebti.wassila@yahoo.fr



مقدمة: ظهرت المحاسبة الابتكارية (الإبداعية) في الثمانينات من القرن الماضي، وربما كان للركود الاقتصادي الحادث في تلك الفترة، والضغوط التي واجهتها إدارة الشركات لتحسين الأرباح أسباباً في ظهورها، فهي عبارة عن أساليب للتلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة لها أو بعض العاملين فيها، فإدارة الشركات هي في موقع يمكنها من السيطرة على نظام الرقابة الداخلية وإخفاء الممارسات الاحتيالية للمحاسبة التي قد تقوم بها، فهذه الممارسات تنتج عن استغلال المحاسبين للمرونة في اختيار الطرق والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأحداث المالية التي تتم في الشركات الاقتصادية، كما يعتبر التدقيق عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن عمليات وأحداث اقتصادية تقوم بها إدارة الشركات وذلك بهدف تمكين المدقق من إبداء رأيه في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي التي تعدها، لذلك كان لابد من تحديد أساليب ومؤشرات لمساعدة المدقق في الحصول على الأدلة، واكتشاف ومواجهة غش الإدارة والممارسات الاحتيالية المختلفة للمحاسبة في كافة مراحل عملية التدقيق وذلك من أجل إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية التي يدققها.

- مشكلة البحث: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

"كيف تساهم مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المعدة من طرف الشركات الاقتصادية؟"

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ماذا يقصد بالمحاسبة الابتكارية؟، وما هي أهم أساليب ممارستها؟
- ما المقصود بمهنة التدقيق؟، وما هي أهم الخدمات التأكيدية التي تقدمها؟
- كيف تساهم مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية؟
- ما هي الاخطار التي قد تواجهها مهنة التدقيق في حال عدم اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية؟
- أهمية البحث: تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الابتكارية، حيث تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها قصيرة وطويلة الأجل على حساب الفئات الأخرى، بالإضافة إلى إبراز مسؤولية المدقق عن (اكتشاف وتقرير) ممارسات المحاسبة الابتكارية بالقوائم والتقارير المالية مما يتطلب أداء إجراءات التدقيق الكافية للوصول إلى تأكيد معقول من خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة من هذا النوع من الممارسات.
- أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الابتكارية، دوافعها، وممارستها المختلفة في العديد من المجالات.
- التعرف على مهنة التدقيق، أهدافها وأهم الخدمات التأكيدية التي تقدمها.

- التعرف على الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية الواردة بالقوائم والتقارير المالية والمعدة من طرف الشركات الاقتصادية.
- التعرف على أهم انعكاسات ممارسات المحاسبة الابتكارية على جودة مهنة التدقيق.
- منهج البحث: اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لدور مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية بالقوائم والتقارير المالية المعدة من طرف الشركات الاقتصادية، وذلك من خلال البيانات التي تم الحصول عليها من الكتب والمجلات والدراسات السابقة العربية منها والأجنبية ومواقع الانترنت التي قمنا بالاطلاع عليها.
- محتويات البحث: تضمنت هذه الدراسة ثلاث محاور أساسية تتمثل في:
 - المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الابتكارية؛
 - المحور الثاني: الإطار النظري لمهنة التدقيق؛
 - المحور الثالث: مساهمة مهنة التدقيق في كشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية بالشركات الاقتصادية.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الابتكارية

أصبح مفهوم المحاسبة الابتكارية محل تركيز واهتمام العالم وذلك من خلال ممارستها التي تسمح للشركات بالتلاعب ببياناتها المحاسبية مستغلةً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

أولاً: مفهوم المحاسبة الابتكارية:

- 1- الابتكار (الابداع): إن الشركات الناجحة من أجل ضمان بقائها واستمرارها بقوة في الأسواق، يجب عليها ألا تقف عند حد الكفاءة الاقتصادية، بل يصبح الابتكار والإبداع والتجديد هي السمات المميزة لمنتجاتها وخدماتها، فالإبداع يسمح للشركات بالتكيف مع التغييرات البيئية بشكل سريع ويساعدها في اكتشاف المنتجات والأسواق الجديدة، مما يمكّن للشركات من الحصول على الحماية إزاء البيئة غير المستقرة.¹
- 2- تعريف المحاسبة الابتكارية: عُرِفَتْ بأنها: "عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة."²
- كما تُعرف أيضاً: "هي عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب بالأرقام الواردة في حسابات الشركات."³

وعليه فالمحاسبة الابتكارية تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية

القياسية أو المعيارية أو المألوفة وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمتعددة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل، الممتلكات، الموجودات، الخصوم ونتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومثيرة في القوائم التقارير المالية.

ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الابتكارية: يمكن حصر تلك الدوافع في الآتي:⁴

1- **التهرب الضريبي:** يُعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الابتكارية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.

2- **تحقيق مكاسب شخصية:** تُعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الابتكارية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل.

3- **الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تُقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، وتحقيق هذه المتطلبات يُمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، وتستخدم أساليب المحاسبة الابتكارية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

4- **الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:** غالباً ما تسعى الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم عندما تعاني من مشاكل في السيولة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا يجب أن يعيدوا تمويل نفقاتهم والتزاماتهم من خلال الشركات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الابتكارية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من الشركات المالية.

5- **إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع:** يعتقد بعض المدراء أن المستثمرين يركزون فقط على النتائج المالية في الأمد القصير، ويطمأنون أكثر عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى، وهذا ما دفع ببعض الإدارات إلى السعي لتعديل الأرباح من خلال التقنيات الشرعية للمحاسبة الابتكارية.

بالإضافة إلى دوافع أخرى لاستخدام المحاسبة الابتكارية نذكر:⁵

6- **لغايات التصنيف المهني:** ان عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض الشركات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية ووضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ولهذا تلجأ العديد منها إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وباستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية المختلفة.

7- **لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:** أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات من أن يقوم مدراء وموظفين الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء

من استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار الشركة.

8- الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين: حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الابتكارية ولذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.

9- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة والمتطلبات التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة.

ثالثاً: طرق ممارسات المحاسبة الابتكارية: من أهم طرق القيام بالممارسات المحاسبة الابتكارية فيما يلي:⁶

1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: إحدى طرق القيام بالممارسات المحاسبة الابتكارية يتم من خلال اختيار الشركة للمبادئ المحاسبية التي تستخدمها في اعداد قوائمها المالية، أو في الطريقة التي تطبق بها تلك المبادئ المحاسبية حيث تستخدم الشركات المرونة المتاحة لها في اختيار الطرق التي تطبقها، حيث تسمح العديد من المعايير بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، مما يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

2- التلاعب في التقديرات المحاسبية: يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهو ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى أهداف محددة.

3- العمليات المصطنعة أو الوهمية: تلعب العمليات المصطنعة أو الوهمية دوراً كبيراً في التلاعب في قيم قائمة المركز المالي وفي نقل الأرباح بين الفترات المحاسبية المختلفة ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في عمليتين أو أكثر من العمليات المرتبطة مع طرف ثالث وتتم عادة هذه العمليات عن طريق التمويل خارج الميزانية حيث يتم المحاسبة عنها طبقاً لشكلها القانوني وليس لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية.

4- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤول الإدارة تنفيذ هذه العمليات أو تعجل بتنفيذها لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

رابعاً: أساليب المحاسبة الابتكارية: ويمكن حصر أساليب المحاسبة الابتكارية في الآتي:⁷

الجدول رقم (01): ممارسات المحاسبة الابتكارية في المحاسبة والإفصاح، التوقيت، التقدير، التصنيف

أساليب المحاسبة الإبتكارية			
التصنيف	التقدير	التوقيت	الإفصاح
قد يكون التلاعب في المطومات المحاسبية إما تلاعاً بالإفصاح أو بالتصنيف أو كلاهما، فالتلاعب في تصنيف فمثله التلاعب في تصنيف العناصر غير العادية أو العناصر غير المتكررة وتدخل من ضمنها الخسائر التي تنشأ عن الكوارث الطبيعية، أو أثر التغييرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية.	أ- سياسات رسملة المصروفات: تقوم بعض الشركات بالإستفادة من إختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية - المصروفات الإبريدية- يتم رسملتها ثم إطفائها على المدى الذي يتوقع فيه الأرباح حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وهذا الإجراء يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله من أشهر طرق التلاعب في المصروفات والإيرادات، ومن بين المصروفات التي تكون موضع التلاعب مصروفات البحث والتطوير، وتكاليف السيطرة، ومصروفات إنشاء وتصميم وإدارة وحماية المواقع الإلكترونية على الشبكة وغيرها.	أ- الاعتراف بالإيراد: ويتمثل في إستجعال الاعتراف بالإيراد من خلال تسجيله في وقت تقديم الخدمة وقيل الإنتهاء منها، وتعتبر أكثر أدوات إستعمالها هنا عقود الإنشاء طويلة الأجل والتلاعب في طريقة المحاسبة عنها، وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك، وهذا ما يجعله من الأساليب الأكثر خطورة على الشركة.	أ- التمويل خارج الميزانية (التمويل الخفي): هو تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية، ويوجد المبتكرات المحاسبية، وتهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى تخفيض مديونية الشركة، وهي طريقة شائعة لدى الشركات الأمريكية والبريطانية، تمكنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها ومن أمثلة هذا النوع من التمويل عقود الإيجار ومنشآت الغرض الخاص.
	ب- استهلاك الأصول الثابتة: تلجأ الشركات إلى إستغلال إختيارية طريقة احتساب الإستهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، والمبادئ المحاسبية لا تتضمن على أية شروط تحدد الأعمار الإنتاجية للأصول، أي لا تحدد المدة الزمنية لاستهلاك الأصول الثابتة، الأمر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولها الشخصية أو المؤسسية.	ب- الاعتراف بالمصروفات: تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرات القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للشركات للتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتبعة بالاعتراف بالمصروف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.	ب- التغييرات المحاسبية: من أهم تلك التغييرات نذكر: - ينص معيار العرض والإفصاح العام عليه إذا حدث تغيير في السياسات المحاسبية فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي. - تغيير التقديرات المحاسبية كتغير الظروف الاقتصادية المحيطة بإستخدام الأصل، أو تستجد بعض الأمور التي لم تكن معروفة أو لم يكن من الممكن التنبؤ بها. - التغيير في شكل الوحدة المحاسبية كحالات اندماج الشركات وما يتطلبه من توحيد القوائم المالية، والتغييرات في نسب الملكية التي تؤثر على سيطرة الشركات.
	ج- إطفاء الشهرة والعلامات التجارية: فأعمار الأصول غير الملموسة مختلفة من شركة إلى أخرى، وبهذا تكون تزيد مستوى المرونة في الإختيار، قد يتم إختيار فترة إطفاء طويلة تكون أكثر من العمر الإقتصادي للأصل غير الملموس، وبذلك تقل هذه الفترة من مصروف الإطفاء ويزيد ذلك من إيرادات الفترة.		
	د- المدينون والدائنون: يتم من خلال المدينين التلاعب في الاعتراف بالإيراد من أجل التسهيل للرقم الأعمال الحقيقي، حيث يتم تقدير الحسابات المدينة وفقاً لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين، وتقوم الشركة التي ترغب في تضخيم إيراداتها - ولو بشكل مؤقت - بتقليل مخصص الدين المشكوك في تحصيلها وبالتالي زيادة الأرباح.		
	هـ- المخزون السلعي: إن المبالغة في تقدير المخزون يقلل من تكلفة البضاعة المباعة ويزيد من صافي الدخل، وهناك الكثير من المداخل التي توصل إلى هذه المبالغة، ولعل أبسطها أن يتم المبالغة في المعد الفعلي لعناصر المخزون، غير إنها تعد إختياراً صريحاً.		

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على:

- Smith Terry, **Accounting for Growth**, Century Business, London, 1992, PP76-85.
- Ignacio de la Torre, **Creative Accounting Exposed**, Palgrave Macmillan, USA, January 2009, PP45-53.
- Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons Inc, USA, 2005, P279.

كما يكمن حصر أساليب المحاسبة الابتكارية بحسب المجالات المحاسبية، فهناك أساليب ابتكارية في المحاسبة، وأخرى في التدقيق، وثالثة في الإفصاح، وفق للجدول الموالي:⁸

الجدول رقم (02): ممارسات المحاسبة الابتكارية في المحاسبة والإفصاح والتدقيق

فى مجال التدقيق	فى مجال الإفصاح المحاسبى	فى مجال القياس المحاسبى
1- ابداء رأى غير متحفظ عن القوائم المالية على الرغم من علم مراقب الحسابات بممارسات الادارة الخاصة فى المحاسبة والإفصاح.	1- عدم كفاية الإفصاح بتقرير مجلس الإدارة.	1- الممارسات الخاصة بالايرادات:
2- عدم بذل العناية المرضية الواجبة فى تخطيط برامج المراجعة وتقييم المخاطر.	2- عدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة.	• التلاعب فى توكيدات الاعتراف بالإيرادات.
3- مدى كفاية اجراءات الاشراف على الجرد.	3- التلاعب فى اعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية قبل نشر القوائم المالية.	• تسجيل إيرادات وهمية.
4- عدم كفاية الاشراف على مساعدى مراقب الحسابات.		• تسجيل الإيرادات بأكثر من قيمتها.
5- عدم كفاية الاتصال مع المراقب السابق وفقاً لمعايير المراجعة.		2- الممارسات الخاصة بالمصروفات:
6- عدم كفاية اجراءات المراجعة المتعلقة بتقاط الضعف فى نظام الرقابة الداخلية.		• رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة.
7- عدم بذل العناية المهنية فى مراجعة المعاملات غير العادية والمعاملات مع الأطراف ذو العلاقة.		• المغالاة فى تقويم مخزون آخر المدة.
		• التلاعب فى تكوين واستخدام المخصصات.
		3- الممارسات الخاصة بعمليات الاندماج:
		• التلاعب فى تقييم أصول الشركات المندمجة.
		• دمج نتائج الأعمال بالقوائم المالية قبل تاريخ الاندماج الحقيقى.
		4- التلاعب فى المعاملات غير النقدية والمعاملات بشروط خاصة.
		5- الممارسات الخاصة بالمدفوعات للحصول على رشاوى.
		6- الممارسات الخاصة بالالتزامات العرضية.

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ص 68-89.

المحور الثاني: الإطار النظري للتدقيق

أصبح لمهنة التدقيق أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لحاجة مسيري الشركات إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند ممارسات الأنشطة.

أولاً: مفهوم مهنة التدقيق:

1- تعريف المهنة: تعرف المهنة بصفة عامة على أنها: "عمل يتطلب نوعاً من التعليم والتدريب الرسمي والمنهجي، والتي تتضمن أو بالأحرى تتطلب قدرًا من الثقة العامة". وهذا وقد تم الاعتراف منذ أمد بعيد بأن التدقيق يحقق ويستوفي مثل هذا المعيار، فالمدققون يقدمون خدمات مختلفة للمجتمع كالتقرير عن الأنشطة الاقتصادية وفحص وتدقيق نتائج هذه الأنشطة.⁹

2- تعريف مهنة التدقيق: هناك العديد من التعاريف للتدقيق نذكر منها:

- عُرف التدقيق بمعناه المهني إنه: "اختبار تقني صارم مبني بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج الشركة."¹⁰

- وعُرف التدقيق أيضا: "إنه النشاط الذي يُطبق باستقلالية ووفقاً لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق معايير محددة لها."¹¹

- وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق."¹²

وعليه يمكن القول بأن التدقيق علم وفن، حيث يقوم به أشخاص مهنيون مختصون قد يكونون مدققين خارجيين أو من داخل الشركة، تتمثل مهمتهم في فحص القوائم المالية للشركة من أجل التحقق من مصداقيتها، وكذلك فحص نظام الرقابة الداخلية لها من أجل الكشف عن مواطن الضعف فيه وتقديم التوصيات لتحسينه، وإيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف الطالبة لتقييم المدقق، حيث تنفذ هذه المهمة وفقاً للخطة منهجة من خلال مراحل متسلسلة.

أما مهنة التدقيق هو ذلك العمل الذي تقوم به جهة مستقلة، تتصف بالحيادية والموضوعية بغية الوصول إلى تقرير عادل يوضح فيه المدقق مدى صدق وعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة.

ثانياً: أهداف مهنة التدقيق: يمكن حصر أهداف مهنة التدقيق على النحو التالي:¹³

1- إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ومدى توافقها مع القواعد

- والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها لكافة الأطراف المعنية، وذلك عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية والمالية المثبتة في دفاتر الشركة، وتقرير درجة الاعتماد عليها.
- 3- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
- 4- تقليل فرص إارتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة والتدقيق.
- 5- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في الشركة عن طريق تحليل البيانات المالية.
- 6- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال في ضوء الخطط الموضوعة.
- 7- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات كالإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال والمحللين الماليين والاقتصادي والمهنيين الحكومية.
- 8- المساعدة على التوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للشركة وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع.
- ثالثاً: الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق: تقدم مهنة التدقيق الخدمات التالية:**¹⁴
- I- خدمات تأكيدية:** وهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي لتحسين جودة المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات، والتي تتطلب استقلالية وبذل العناية المهنية بشكل معقول، وتتمثل في خدمات إعطاء الرأي أو التصديق وتشمل:
- 1- **تدقيق البيانات المالية:** وهو نوع من الخدمات يركز على البيانات المالية ويهدف هذا النوع من التدقيق الى الحصول على أدلة حول تأكيدات الإدارة وتقييمها واصدار التقرير حول ذلك، وهذا النوع يمثل الخدمة الأساسية في مجال خدمات إعطاء الرأي.
- 2- **خدمات الإطلاع:** وهو أقل مستوى من التدقيق حيث يركز المدقق فيه على الاستفسارات والتحليلات التي تؤدي بالخروج بتأكيد معين عن البيانات التي يتم الإطلاع عليها.
- 3- **إجراءات خاصة متفق عليها:** وهي خدمات تتعلق بتدقيق بعض البنود من البيانات المالية وليس جميعها ويعطي نتيجة على شكل ملخص للتائج وليس تقريراً محدداً، وكذلك تدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها.
- 4- **خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات:** وهي تتعلق بخدمات التصديق الخاصة بالبيانات المنشورة إلكترونياً على موقع الشركة الإلكتروني والنظم الالكترونية، والتي تتعلق بالأنشطة التجارية الالكترونية والتأكد من أنها تحقق المبادئ الأساسية للثقة بهذه الأنشطة، وعلى المدقق ان يتحقق من درجة المصداقية للرقابة على هذه النظم الالكترونية المستخدمة.

II- خدمات التأكيد الأخرى: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، وهي تشترك مع خدمات التدقيق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة.

وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): خدمات التأكيد الأخرى.

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات التأكيد الأخرى
تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فعاليتها.	تقييم المخاطر المرتبطة بالإستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.
تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء	تقييم عمل إدارة المبيعات.
تقييم المخاطر معالجة البيانات إلكترونياً ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.	تقييم المخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الإلكترونية.
تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فعاليتها للحد أو منع أو إكتشاف الغش والمخالفات.	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.
فحص العمليات التي تقوم المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع ميثاقها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة	تقييم مدى الإلتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.
التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.	شهادات الايزو 9000.
تقييم مدى إلتزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.	تدقيق بيئي.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007،

ص16.

المحور الثالث: مساهمة مهنة التدقيق في الكشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية في الشركات الاقتصادية

اهتزت الثقة بمهنة التدقيق نتيجة المخالفات المالية في كثير من الشركات وقيامها بممارسات ابتكارية محاسبية، لذلك كان لابد من تقوية دور المدقق وتطوير أساليب تجعله قادراً على كشف ومواجهة هذه الممارسات خاصة في ظل وجود مرشد أو معيار واضح متعلق باكتشاف مختلف أنواع الممارسات الاحتيالية للمحاسبة.

أولاً: دور مهنة التدقيق في الكشف على ممارسات المحاسبة الابتكارية: لم تحدد معايير التدقيق أي فرق بين مسؤوليات المدقق عند البحث عن الأخطاء والاحتيال أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئاً من تقارير مالية مضللة أو ناتجاً من اختلاس الأصول، بالنسبة لكل من الأخطاء والاحتيال يتعين على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، كما تعترف المعايير أيضاً بأنه غالباً ما يكون من الصعوبة أن يتم اكتشاف الاحتيال مقارنة بالأخطاء، إذ أن الإدارة أو العاملين فيها الذين يرتكبون الاحتيال يحاولون إخفاءه، وهذه الصعوبة في اكتشاف الاحتيال لن يغير من مسؤولية المدقق عن تخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم، إذ أن أحد أهم أجزاء التخطيط لكل عملية التدقيق تتمثل في تقييم مخاطر حدوث الأخطاء والاحتيال، ويكمن دور المدقق تجاه الكشف على ممارسات المحاسبة الابتكارية من خلال معيار التدقيق الدولي رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال) عند تدقيق البيانات المالية، فيما يلي:¹⁵

1- الحصول على تمثيلات من الإدارة: يجب على المدقق ان يحصل على تمثيلات من الإدارة بأنها:

- تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ لنظم الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال.
- تفصح للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات، ربما تكون محرقة مادياً كنتيجة للاحتيال.
- تفصح للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بالاحتيال في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة تم إيصالها بواسطة الموظفين، والموظفين الرئيسيين، والمحللين، والمنظمين أو آخرين.
- تفصح للمدقق عن معرفتها بتأثير الاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين يؤدون أدواراً هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.

2- دور المدقق تجاه الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة: قد يختلف المدقق مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول المبادئ المحاسبية التي إتبعها، أو طرق تطبيقها، أو مدى كفاية الإفصاح عنها في القوائم المالية، فإذا كانت مثل هذه الاختلافات هامة بالنسبة للقوائم المالية وتؤكد المدقق من وجود ممارسات للمحاسبة الابتكارية فإنه يجب عليه أن يبدى رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً.

3- دور المدقق تجاه التحول في الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية المتبعة: إن المدقق قد يجد أن الإدارة قامت بالتحول أو التغيير إلى طريقة أو مبدأ محاسبي آخر يتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ولكن لا توجد مبررات مقنعة وكافية لهذا التحول والتغيير وفي هذه الحالة وإذا تبين للمدقق أن تأثير ذلك على القوائم المالية

بسيطاً فإنه يصدر رأياً نظيفاً، أما إذا تبين له أن تأثير تلك التغيرات هاماً وجوهرياً، فإنه يعرض الأمر على الإدارة مقترحاً إجراء التعديلات اللازمة على القوائم المالية، فإذا وافقت الإدارة وقامت بإجراء التعديلات المطلوبة فإن القوائم المالية تصبح متماشية مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومن ثم يظل تقرير المدقق نظيفاً، أما إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات، فإن المدقق قد يصدر رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً، مع توضيح أسباب إصدار هذا الرأي، كما ينبغي على المدقق في هذه الحالة إضافة فقرة في تقريره تشير إلى هذا التغيير المحاسبي وأسبابه وأثره، وبيان ما إذا كانت إدارة الشركة قد حققت أهدافها من إجراء هذا التغيير المحاسبي من عدمه.

إلا أنه في بعض الحالات يقوم المدقق بالانسحاب من عملية التدقيق، في هذه الحالة يجب عليه:

- مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له ذلك من المستوى الإداري المناسب أو مع أولئك المكلفين بالرقابة.

- النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني 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.

4- ان المدقق لا بد أن يتزود بمعلومات عن الدوافع أو المحددات الحقيقية والكاملة وراء قرارات إدارات الشركات بشأن اختيار أو تغيير الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية، وخاصة في حالة الشركات المتعثرة حيث تميل الإدارة في تلك الشركات المتعثرة لإجراء اختيارات أو تغييرات للطرق وللمبادئ والتقديرات المحاسبية لتحقيق أغراض معينة، أو لإخفاء مشاكل الأداء بها، أو للإلتفاف حول مواقف تعاقدية معينة، أو لرسم صورة جيدة للشركة، ففهم وإدراك المدقق لهذه الدوافع أو المحددات، واستناده لذلك في تخطيطه للأعمال التفصيلية لعملية التدقيق، سوف يمكنه من التخطيط السليم لحجم عينة التدقيق، ومن ثم التخطيط الملائم للوقت والتكلفة اللازمين لإنجاز عملية التدقيق، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفعالية في أدائه لعملية التدقيق.

4- دراسة وتحليل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها: يجب على المدقق دراسة وتحليل القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها ومناقشات وتحليلات الإدارة أو تقرير مجلس الإدارة وذلك للوصول والاكتشاف المبكر لأية ممارسات ابتكارية في المحاسبة وتوجيه الشركة بإصلاح ما نتج عن هذه الممارسات وإقلاعها عنها وإلا أدى استمرارها في إتباع هذه الممارسات إلى انهيار أسهمها وانهيار الشركة في النهاية.

ثانياً: مساهمة المدقق لمواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية: تهدف عملية التدقيق وفقاً للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الابتكارية، وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوافر بالمدقق عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز دور المدقق لمواجهة تلك الممارسات، ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي:¹⁶

1- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان الحسن لإنجاز الأعمال التي يكلف بها فريق التدقيق، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق. وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى من أولويات مكاتب وشركات التدقيق، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

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

3- يجب على المكلفين بالتدقيق أن يقوموا بتقييم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا اكتشف ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير تدقيق القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلاً طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

4- إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث إنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق.

ثالثاً: انعكاسات خطر عدم اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية على مهنة التدقيق: تتمثل انعكاسات خطر عدم اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية على مهنة التدقيق في ما يلي:¹⁷

1- **خطر التقاضي:** يعتبر هذا الخطر من أهم العوامل التي تؤثر على مهنة التدقيق، ومن ثم المعلومات المحاسبية وجودتها، حيث يتم مقاضاة المدقق عندما يدعي العميل ان عملية التدقيق فشلت أي فشل المدقق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية في القوائم والمالية، أو نجاح في اكتشافها ولكنه فشل في التقرير عنها.

وفي الواقع المهني زاد الاهتمام بمدى إستجابة المدققين لخطر التقاضي الذي تمثلت في التخطيط لعملية التدقيق، وزيادة الأتعاب، زيادة إصدار الآراء المقيدة حيث يمكن أن يواجه المدقق خطر ممارسات المحاسبة الابتكارية (خطر التقاضي) من زاويتين هما:

- أخبار العميل بعناية.

- الإنسحاب من الارتباطات التي بها مخاطر مقاضاة عالية.

2- خطر الجزاءات: وهي الجزاءات المفروضة من قبل هيئات تنظيمية، أو الهيئات المهنية من مكونات خطر ممارسات المحاسبة الابتكارية، وهي التي تسبب أضرار للمدقق سواء من جهة تحمله لتكاليف إضافية نتيجة القيام بتدقيق نظير إضافية، أي تلك الجزاءات والعقوبات التي يتعرض لها المدقق لأسباب مرتبطة بممارساته المهنية الناتجة عن إرتباطه مع العميل تلك التي تؤثر على الأتعاب التي قد يحصل عليها المدقق، ومن جهة أخرى تؤثر على سمعته المهنية.

3- الأضرار بسمعة المدقق المهنية: تعتبر الأضرار التي تلحق بسمعة المدقق كعنصر من خطر ممارسات المحاسبة الابتكارية نتيجة للتقاضي أو العقوبات الجزائية التي تتم بحقه حيث تعتبر سمعة المدقق أحد محددات جودة أدائه. ومن جانبه نص معيار التدقيق الأمريكي رقم 99 على بعض الارشادات التي تمكن المدقق من إخلاء مسؤولياته تجاه أساليب وإجراءات المحاسبة الابتكارية المرتبطة بالاحتيال، ويمكن تلخيص مضمون المعيار بالنقاط الآتية:¹⁸

أ. وصف خصائص الاحتيال.

ب. المناقشة بين أعضاء مهمة التدقيق بخصوص مخاطر التحريف الجوهرى الناشئة من الاحتيال.

ج. الحصول على المعلومات المطلوبة لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى الناشئ عن الاحتيال.

د. تحديد المخاطر التي تؤدي الى تحريف الجوهرى بسبب الاحتيال.

هـ. تقييم المخاطر المحددة بعد الأخذ في الإعتبار تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة.

و. الإستجابة الى نتائج التقييم.

ز. تقييم نتائج إختبار التدقيق.

ح. إبلاغ الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف الأخرى بالاحتيال.

ط. توثيق دراسة المدقق عن الاحتيال.

الخاتمة:

أولاً: النتائج:

1. هدف المحاسبة الابتكارية هو تقديم انطباع بعيد عن الواقع للمعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية خدمةً لمختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
2. مهنة التدقيق هي عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة عن المعلومات المالية ونظم الرقابة الداخلية، وتقييمهما بصورة موضوعية من أجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة.
3. تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الابتكارية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.
4. تعد مهمة المدقق صعبة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها لذا فإنه يجب على المكلف بمهنة التدقيق تقييم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعبات أو تحريفات أو غش.
5. للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف ومواجهة ممارسات المحاسبة الابتكارية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.
6. تعتبر يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابتكارية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارساتها.
7. إن من يقوم بأداء ممارسات المحاسبة الابتكارية يكون على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري أن يكون المدققين على نفس المستوى على الأقل، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والتقليل منها وحتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك القوائم والتقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

ثانياً: التوصيات:

1. محاولة إيجاد وسائل وطرق ملائمة لحماية المحاسبين من تدخلات إدارة الشركات التي تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلاً عن تأمين استقلاليتهم.
2. محاولة التعريف بمختلف ممارسات المحاسبة الابتكارية للمدققين سواء خارجيين أو داخليين، وذلك عن طريق إقامة دورات تدريبية أو نشر وتوزيع منشورات تثقيفية متعلقة بالمحاسبة الابتكارية.
3. تطوير وتفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق وتحديث ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجان الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع ورقابة تطبيق قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.

4. التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وخاصة تعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال والتكنولوجيا الحديثة والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار.
5. ضرورة أن يقدر المدقق خطر ممارسات المحاسبة الابتكارية عند تخطيط عملية التدقيق بصفة مستقلة عن مخاطر التدقيق الأخرى، ويراعي عند تقدير خطر الابتكار أن يتم ذلك عند كل عملية تدقيق وأن يؤخذ في الاعتبار عوامل خطر هذا النوع من الممارسات المرتبطة بتحريف القوائم والتقارير المالية وفقاً لمقتضيات المعايير المهنية.
6. ضرورة أن يهتم المدققين عند تنفيذ عملية تدقيق حسابات الشركات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الابتكارية المحتمل تطبيقها.
7. تشديد الرقابة وفرض عقوبات من قبل الجهات الرقابية المختصة في الدولة على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات المحاسبة الابتكارية من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.
8. سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الابتكارية وتساعد على مواجهتها على الأقل.

الهوامش والإحالات:

¹ - إسحق محمود الشعار، نضال عمر زلوم، دور الإبداع في تعظيم الأرباح المحاسبية ومعدل نمو القيمة السوقية للأسهم، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، جامعة الأردن، المجلد 10، العدد 01، عمان، 2014، ص 87.

² - Kamal H. M Naser, **Creative Financial Accounting: Its nature and use**, Prentice Hall, London, 1993, P59.

³ - Oriol Amat, John Blake, Jack Dowds, **The Ethics of Creative Accounting**, The Journal of Economic Literature (JEL), American Economic Association Business Office, Volume 38, Issue 4, Pittsburgh -USA-, December 1999, P24.

⁴ - راجع في ذلك:

-Paul Rodgers, **Financial Analysis: Certificate- Managerial- Strategic**, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) , New Jersey(USA), 2007, P208.

- Howard M Schilit, **Financial Shenanigans**. McgrawHill Professional, 1 Mars 2002, P02.

⁵ - عماد الاغا، المحاسبة الابداعية، المجلة الالكترونية مال وأعمال، قسم العلوم الادارية المالية، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، العدد 02، غزة، 2011-2012، ص 20.

⁶ - سامح محمد رضا رياض أحمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، 2008، ص 10-11.

⁷ - راجع في ذلك:

- Smith Terry, **Accounting for Growth**, Century Business, London, 1992, PP76-85.
- Ignacio de la Torre, **Creative Accounting Exposed**, Palgrave Macmillan, USA, January 2009, PP45-53.
- Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, **The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices**, John Wiley & Sons Inc, USA, 2005, P279.

⁸ - أمين السيد احمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 68-89.

⁹ - وليم توماس، هنكي امرسون، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 17.

¹⁰ - Gérard Valin, Lionel Collins, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers**, Opération et Stratégiques, 4^{eme} Edition, Dalloze, Paris 1992, P17.

¹¹ - Jean Charles Becour, Henri Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2^{eme} Edition, Economica, Paris, 1996, P12.

¹² - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق - الإطار النظري - معايير وقواعد، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 29.

¹³ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 10.

¹⁴ - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص ص 10-11.

¹⁵ - راجع في ذلك:

- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص ص 607-608.

- الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، نيويورك، <http://www.ifac.org>، 2008، ص ص 33-43.

¹⁶ - علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، ورقة بحثية مقدمة في إطار مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، 2008، ص ص 19-20.

¹⁷ - سهى السيد حسن فرج، خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية واخفاقات المراجعة في مواجهته، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، الجزء الثاني، العدد الثاني، بورسعيد (مصر)، يوليو- ديسمبر 2009، ص ص 265-266.

¹⁸ - AICPA Professional Standards, SAS No.99, **AU Section 316 " Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit"**, <http://www.aicpa.org/research/standards/auditattes/pages/sas.aspx>, December 2002, PP 1720-1748.