

ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها

Practicing creative accounting methods within the financial statements and methods of discovering them

حافي هدى¹¹ جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، hafihouda@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2019/09/26 تاريخ القبول: 2019/10/16 تاريخ النشر: 2019/10/25

ملخص:

إن انتشار ظاهرة الانهيارات المالية وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات، ترجع في مجملها إلى تدني أخلاق ممارسي مهنتي المحاسبة والتدقيق بالتلاعب في القوائم المالية بناء على رغبة الإدارة وذلك من خلال ما يعرف بالمحاسبة الابداعية بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة. تهدف في هذه الورقة البحثية إلى إبراز الإبداع في المجال المحاسبي من خلال ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها، بالإضافة إلى التعرف على أساليب الإبداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية، وتوصلنا في نهاية بحثنا إلى مجموعة من النتائج أهمها معرفة أهم الاتجاهات والأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها أهمها: اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حوكمة الشركات، تغيير بعض السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى اكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيايل المستخدمة في القوائم المالية منها قانون Sarbanes-Oxley، وقانون بانفورد، وأسلوب العصف الذهني.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الابداعية، القوائم المالية، معايير المحاسبة الدولية

Abstract:

L'effondrement financiers, et prouvant l'implication des auditeurs qui ont une part de responsabilité, qui entraîne une faiblesse morale des praticiens de la comptabilité et l'audit, manipulant les états financiers selon l'intention de l'administration en prenant comme outil l'appellation de la comptabilité créative pour arranger l'image reflétant les chiffres dans ces états sur le résultat de l'activité de l'entreprise.

A l'aide de cet article on veut démontrer la créativité dans le domaine de la comptabilité par l'exercice des méthodes comptables créatives en identifiant les motifs admis par l'administration pour utiliser les moyens du comptabilité créatives, ainsi que de reconnaître les méthodes comptables créatives dans les normes comptables internationales, et on a abouti à la fin de notre recherche à un ensemble des résultats les plus importants on a été les moyens pour dévoiler les tendances et les méthodes les plus importantes utilisées pour détecter la comptabilité créative et la réduction des pratiques, y compris les plus importants: la sélection des cabinets d'audit avec une efficacité et une fiabilité élevée, la gouvernance d'entreprise, modifié certaines méthodes comptables, en plus de la découverte des méthodes et des moyens de fraude utilisés dans les états financiers, y compris la loi Sarbanes-Oxley et la loi Panfard de la loi, et le moyen de balayage combinatoire

Les mots clé: comptabilité créative, les états financiers, les normes comptables internationales

المؤلف المرسل: حافي هدى ، الإيميل: hafihouda@yahoo.fr

1. مقدمة:

الإبداع مصطلح يعبر عن عملية خلق أفكار جديدة ووضعها في التطبيق العملي، ولقد أخذ هذا المصطلح في العلوم والمعرفة المختلفة مكانة كبيرة ومنها المحاسبة، الإبداع في المحاسبة يتمثل في كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراء معالجات تتصف بالإبداع الفكري باستخدام المهارات التقنية كمخرجات تتمثل بالتقارير المالية بقصد توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة لتحقيق أهدافها ومنها اتخاذ قرارات، طرح أسهم، اقتراض، تمهيد دخل، التخطيط للضريبة... الخ

تعتبر القوائم المالية حلقة وصل بين الوحدة الاقتصادية والمساهمين أو المستثمرين بها ويستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة ان يتلاعب في القوائم المالية سعياً وراء إحداث تحسين صوري (غير حقيقي) في ربحيتها أو مركزها المالي وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل في السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك البيانات وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية.

مشكلة البحث:

حظي مصطلح المحاسبة الإبداعية باهتمام كبير من قبل الأطراف ذات الصلة (المحاسبين والمراجعين) نتيجة للآثار التي تتركها المحاسبة الإبداعية على التقارير المالية للشركات، مما عجل بمحاولة ضبط مفهوم واضح ودقيق لهذا المصطلح، ومن ثم إيجاد السبل الكفيلة بالحد من هذه الآثار، ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- ماهي دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية؟،
- هل تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؟،
- ماهي مختلف الأساليب التي يمكن اتباعها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

للإجابة على الاشكالية يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- تلجأ معظم المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها في الاسواق المالية.
- تتعارض أساليب المحاسبة الإبداعية مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- توجد عدة أساليب يمكن اتباعها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

أهداف البحث:

- تهدف الدراسة إلى إبراز الإبداع في المجال المحاسبي من خلال:
- ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك بالتعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية،
- وكذلك دوافع الادارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية،
- بالإضافة الى التعرف على أساليب الإبداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية.

2. مدخل حول المحاسبة الإبداعية

1.2 مفهوم المحاسبة الإبداعية.

يرى Smith ان الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد المحاسبة أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! لهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها.

اصطلح على تعبير "Creative Accounting" اشارة الى لجوء الشركات الى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين حتى وإن كلن على حساب الحقيقة، وهو اصطلاح عام أطلقه نقاد ومحللو الأسواق المالية في وصف ممارسات ووسائل تضليل المستفيدين من القوائم المالية ومن أشهرهم Griffiths، Jameson، Smith، واخيرا Pijper (بننت محمد بن علي القرني، 2010، صفحة 08).

لقد اختلف تعريف المحاسبة الإبداعية باختلاف توجهات الباحثين والكتاب من خلال دراساتهم وتحليلاتهم، حيث يقدم (Naser) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي: "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو الاثنين معاً".

يعطي (Mulford) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل (مرازة، 2016، صفحة 05).

وقام (McBarnet & Whelance) بتقديم تعريف آخر كما يلي: أن المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية (محمد سعد أبو التمام، 2012، صفحة 20).

ويرى (Amat) أن المحاسبة الإبداعية هي : عملية يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركات (بنت محمد بن علي القري، 2010، صفحة 10). كما عرفها طارق عبد العال حماد على أنها: "نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ما تريد رؤيته من جانب المستثمرين وبتقديم الصورة التي يرغبونها مثل شكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل التلاعب Manipulation، الخداع Deceit، التحريف Misrepresentation، كما سماها البعض بالخداع في يد المحاسبة Accounting Sleight of Hand، أو العبث بالدفاتر Fidding the books، التقارير التجميلية Cosmetic Reporting، ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية، مثل: طبخ الدفاتر the Art of Cooking The Books، كما سماها البعض بالمحاسبة الخلاقة (عبد العال حماد، 2005، صفحة 66).

من خلال هذه المفاهيم يخلص الباحثين الى التعريف التالي: المحاسبة الإبداعية هي عملية استغلال الطرق والمبادئ وتعدد البدائل المحاسبية من أجل تحريف المعلومة المحاسبية وتضليل مستخدميها دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية.

2.2 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (الأغا، 2011، الصفحات

82-83)

- حرية اختيار المبادئ: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية أحيانا أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للبدائل المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل من تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها.

3.2 دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية:

تعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي:

- 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 يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم ، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار ، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.

- زيادة الاقتراض من البنوك : يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال 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 إيجابية 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 تصنيفٍ متقدّمٍ على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (Rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدّها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم (الحلي، 2009، الصفحات 23-24).

- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية الى تبني ادارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك كي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.

- تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين: ان اتفاقيات الديون غالباً ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة، أو إعادة شراء الأسهم أو اصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد، أو صافي حقوق الملكية، لهذا أحياناً تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون الى حقوق الملكية- أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي- الى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون (الأغا، 2011، صفحة 85).

3. مجالات وأساليب المحاسبة الابداعية:

1.3 مجالات المحاسبة الإبداعية:

تتمثل مجالات المحاسبة الابداعية في: (مرازة، 2016، صفحة 06)

- نظام المعلومات المحاسبي،
- القياس المحاسبي،
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة،
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم و التقارير المالية و المحاسبية،
- أساليب التحليل المالي،
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

2.3 أساليب المحاسبة الإبداعية:

هناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية واهم تلك الأساليب هي

كالآتي:

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثنى أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .
- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنه معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية (المشهداني و أسامة عبد المنعم، 2010، صفحة 12).

4. أساليب الابداع المحاسبي ضمن معايير المحاسبة الدولية ودورها في الحد منه

1.4 الإبداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية:

- رغم التعديلات الأخيرة في معايير المحاسبة الدولية إلا أنها لا تعني خلوها من المحاسبة الإبداعية من خلال ممارستها ضمن القوائم المالية، ويمكن تقسيم أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:
- أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة لإبداعية بالأساليب التالية: (مفلح و فارس جميل حسين الصوفي، 2011، الصفحات 365-366)

1- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لانزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة. تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة لقيام بها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الأيجارات والرواتب والاعلانات التي تخسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد اصولا يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منه تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فان بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخسم مباشرة من الدخل.

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية. وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصبية، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

7- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. ويهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

الجدول الآتي يبين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد عليها إدارات الشركات للتلاعب في قائمة المركز المالي: (الحلبي، 2009، الصفحات 44-46)

الجدول رقم (01): أهم أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي

البند	إجراءات المحاسبة الإبداعية
النقدية	1 عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
	2 التلاعب بأسعار صرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.
الاستثمارات المتداولة	1 التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية.
	2 التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها.
	3 تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.
الذمم المدينة	1 عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.
	2 تضمين رقم المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة)

خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	3	
تضمنين كشفو الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة.	1	المخزون
تعتمد التلاعب بالأسعار.	2	
تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من FIFO إلى WA.	3	
تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.	1	الاستثمارات طويلة الأجل
تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة.	2	
عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة.	3	
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقويم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.	1	الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الثابتة)
تخفيض نسب الاهلاك عن النسب المتعارف عليها في السوق.	2	
إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الإهلاك.	3	
إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.	4	
عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض.	5	
المبالغة في تقويم الأصول غير الملموسة الناشئة عن الاندماج.	1	الأصول غير الملموسة
إثبات الأصول غير الملموسة غير المشتراة.	2	
تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.	3	
عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	1	المطلوبات المتداولة
سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل لتحسين نسب السيولة.	2	
تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.	3	

المطلوبات طويلة الأجل	1	الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة.
	2	إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود غير العادية.
حقوق المساهمين	1	إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السن الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
	2	إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.
	3	إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	1	إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.
	2	إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.

المصدر: ليندا حسن تمر الحلبي، 2009، ص 43-45.

ج- أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية:

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
- تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
- تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب.
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسمها تجارية. (المشهداني و أسامة عبد المنعم، 2010، صفحة

(13)

- لقد حدد المعيار السابع المعلومات الواجب الإفصاح عنها أي الحد الأدنى من المعلومات بمعنى إمكانية المؤسسة إضافة معلومات استثمارية و تمويلية لم يذكرها المعيار و هنا يدخل الإبداع الفردي الذي حددت امابيلي Amabili سنة 1997 مكونات الإبداع الفردي و المتمثلة في الخبرة، مهارات التفكير الإبداعي و المحفز الداخلي خاصة و أن هذه القائمة سوف تتغير بتغير نشاط المؤسسة و كبر حجمها. (مراقة، 2016، صفحة 14)

د- أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية. (مفلح و فارس جميل حسين الصوفي، 2011، صفحة 396).

2.4 دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها (محمد أبو طالب، 2006، الصفحات 205-2015):

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية .
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ، ومن أهم تلك التعديلات :

1- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

2- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة ، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

5. طرق اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم المداخل الحديثة للحد منها

1.5 الاتجاهات والأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

لا شك 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 تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وفيما يلي سيقوم الباحثان في هذا الفصل بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي: (علي محمود، 2008، الصفحات 11-13)

1- 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 الأمريكية (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 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة .

2- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية 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 الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة الى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية .

3- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معاملة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعاملة البديلة، ووضعت معاملة قياسية في أغلب معاييرها . وتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي الى أن الشركة التي ستختار معاملة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعاملة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء .

- 4- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي :
- أ- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية " بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح 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 .
- ب- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات " ، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة الى ان لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.
- 5- 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 ان المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .
- 6- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق أما 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 تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة .

7- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .

2.5 المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية:

1 - قانون Sarbanes-Oxley :

صدر قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تعزيز الرقابة في مكاتب المحاسبة والتدقيق من خلال ضرورة الالتزام بالبنود الوارد فيه، ومنذ صدور هذا القانون تجلّى أثره على الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، وما يفيد دراستنا هو مساهمته في استبعاد ممارسات المحاسبة الابداعية من التقارير المالية، حيث و في دراسة قام بها حسين الدوغجي وآخرون بينت دور قانون Sarbanes-Oxley في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي حيث توصلوا الى مجموعة من النتائج أهمها أن قانون اوكسلي فعل الرقابة على مكاتب التدقيق ومنع التواطؤ مع إدارات الشركات، كما قلل المخاطر في حال عدم اكتشاف الاختلاس والمخالفات في الوقت المناسب وبالتالي تخفيض حجم وحالات المخالفات المالية، وفي دراسة أخرى قام بها خدّاش و السرطاوي بهدف معرفة مدى إسهام بنود الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكلسي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني وأثرها في تقليص فجوة التوقعات، توصل الباحثين الى وجود إسهامات فاعلة لتعليمات الاستقلالية الواردة بقانون سيربنس-أوكلسي في تعزيز استقلالية المحاسب القانوني الأردني، وكذلك تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة التوقعات، من خلال نتيجتي هذين الدراستين، تبين لنا أهمية إصدار مثل هذه القوانين واعتبارها مدخلا حديثا لتعزيز الثقة في مهنتي المحاسبة والتدقيق والمساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

2 - قانون بنفورد:

يعد قانون بنفورد من المداخل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات، حيث في دراسة قام بها الجبوري و الخالدي : توصل الباحثين الى ان قانون بنفورد يعتبر من بين أهم التقنيات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية (الاحتيال المالي)، وفي دراسة أخرى قام بها التميمي و الساعدي : توصل الباحثين الى نتيجة مهمة مفادها: يعد قانون بنفورد احد التقنيات الرقابية الحديثة التي تعزز من جودة

التدقيق، من خلال المساعدة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والسرعة في تنفيذ عملية التدقيق لأنه لا يتطلب الكثير من الجهد وبرامج معقدة.

3- أسلوب العصف الذهني:

يعتبر أسلوب العصف الذهني من أكثر الأساليب المستخدمة في إيجاد الحلول المناسبة و الفعالة للمشكلات في العديد من المجالات، وقد أطلق على العصف الذهني عدة مسميات أخرى ومن أبرزها عصف الأفكار وعصف الدماغ، مهاجمة المشكلة ذهنياً، ويعرف العصف الذهني على انه : " أسلوب علمي يعتمد على توليد أكبر ما يمكن من الأفكار الإبداعية التي يتوقع من خلالها المساهمة في تحديد مشكلة أو مشكلات معينة ومن ثم التوصل إلى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء"، وللاستفادة من هذا الأسلوب في مجال المحاسبة والتدقيق قام الباحثين رشيد و السقا : بدراسة مدى مساهمة هذا الأسلوب في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية، حيث توصلت هذه الدراسة الى أن استخدام تقنية العصف الذهني في كشف الاحتيال يمكن أن يساهم في تقديم دليل لتحسين احتمالية اكتشاف المدققين لمجالات الاحتيال، ويمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام طريقة متعددة المراحل تعتمد على قيام المدققين بجمع المعلومات المرتبطة بخطر سوء التقدير المادي بسبب الاحتيال، ومن ثم استخدام جلسات العصف الذهني لتحديد عوامل خطر الاحتيال، واستخدام هذه المعلومات لتطوير تقييم خطر الاحتيال، حيث يمكن أن يساهم ذلك في تغيير كادر العمل المشارك وتعديل التوقيت، ومدى كفاية إجراءات التدقيق. (بدر الزمان خمقاني، 2015، الصفحات 64-65)

6. خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهم دوافع وإجراءات وممارسات المحاسبة الإبداعية وأهم الوسائل المستخدمة للحد من اتباع هذه الممارسات وخلصت الى النتائج التالية:

- اختلف الكتاب والمحاسبون في تحديد تعريف موحد للمحاسبة الإبداعية الا انها لا تخرج عن كونها عملية استغلال الطرق والمبادئ وتعدد البدائل المحاسبية من أجل تحريف المعلومة المحاسبية وتضليل مستخدميها دون خرق للقوانين والمعايير المحاسبية.

- تلجأ الشركات عادة إلى المحاسبة الإبداعية عندما تسوء أوضاعها المالية والتشغيلية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع.

- تعطي المعايير المحاسبية الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية.
- تتعدد الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ولكن أهمها الاختيار بين البدائل.
- أدرجت عدة تعديلات في معايير المحاسبة الدولية نظراً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة بغرض القضاء على أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ظهور أساليب متنوعة ومختلفة من المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية (قائمة الدخل، المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية) بقصد تضليل المستثمر وفقدان موثوقيته بصدق المعلومات المعروضة فيها.
- التوصل إلى أهم الاتجاهات والأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها أهمها: اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حوكمة الشركات من خلال وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، تغيير بعض السياسات المحاسبية، وغيرها من الأساليب.
- اكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيال المستخدمة في القوائم المالية عن طريق أساليب حديثة منها قانون Sarbanes-Oxley، وقانون بانفورد، وأسلوب العصف الذهني. (بدر الزمان خمقاني، 2015).

7. قائمة المراجع:

1.7 المؤلفات:

- طارق عبد العال حماد. (2005). حوكمة الشركات، المفاهيم، المبادئ، التجارب. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- يحي محمد أبو طالب. (2006). المحاسبة الدولية وفقاً لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة. الاسكندرية مصر: الدار الجامعية.

2.7 الأطروحات:

- ليندا حسن تمر الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. ماجستير محاسبة. الأردن: جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.

- ميساء محمد سعد أبو التمام. (2012). مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. جامعة الشرق الأوسط: ماجستير محاسبة.
- ميسون بنت محمد بن علي القري. (2010). دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية". المملكة العربية السعودية: جامعة الملك عبد العزيز.
- عماد سليم الأغا. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي على موثوقية البيانات المالية، دراسة تطبيقية على البنوك الإسلامية. غزة، فلسطين: ماجستير محاسبة.

3.7 المقالات:

- بدر الزمان، وصديقي مسعود خمقاني. (2015). واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية "دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013". العدد 18 (الصفحات 61-78). مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- حسين فليح مفلح، و فارس جميل حسين الصوفي. (2011). أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. العدد 27، (الصفحات 355-388). جامعة الإسراء كلية العلوم الادارية والمالية: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
- عمر إقبال المشهداني، و أسامة عبد المنعم. (2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية "من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين". مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية (صفحة العدد الثامن). الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.

4.7 المداخلات:

- الخشاوي محسن ناصر الدوسري علي محمود. (2008). المحاسبة الإبداعية والمدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها. مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات المحاسبة.
- صالح مراوكة بوهرين فتيحة. (12 و 13 ماي 2016). الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية. الجزائر: جامعة سعد دحلب البليدة.