

## الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية Modern methods to detect creative accounting practices and reduce in Algeria, A field study

اعداد: الدكتور عادل نقموش<sup>1</sup>

<sup>1</sup>جامعة المسيلة، [adel.nakmouche@univ-msila.dz](mailto:adel.nakmouche@univ-msila.dz)

تاريخ النشر: 19 / 12 / 2019

تاريخ القبول: 11 / 12 / 2019

تاريخ الاستلام: 23 / 05 / 2019

**ملخص:** تحاول هذه الدراسة التعرف على الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها، حيث هدفت الدراسة الى توضيح بداية وكيفية نشوءها وايضا التعرف على مفهومها المحاسبية الإبداعية بالإضافة الى تحليل أساليبها في القوائم المالية وكذلك إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشفها المحاسبية والحد منها. اوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كأسباب تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية القياس المحاسبي، سياسات توزيع الأرباح، مكافآت وحوافز مجلس الإدارة وغيرها.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، الحوكمة، مدقق الحسابات، مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تصنيف JEL : M41

### Abstract

This study attempts to identify the modern methods of detecting and limiting creative accounting practices. The study aimed at clarifying the beginning and how to develop them. It also aims at understanding its concept of creative accounting as well as analyzing its methods in the financial statements as well as finding the modern methods and methods to detect and limit them.

The study recommended the necessity of complying with disclosure requirements in the financial statements by providing all necessary accounting information for the disclosure of creative accounting practices as the reasons for changing the accounting methods used in the accounting measurement process, profit distribution policies, bonuses and incentives of the Board of Directors and others.

**Keywords:** Creative Accounting, Governance, Auditor, International Accounting Standards Board.

**Jel Classification Codes:** M41.

### Résumé

Cette étude vise à identifier les méthodes modernes de détection et de limitation des pratiques de comptabilité créative, à clarifier le début et la manière de les développer, à comprendre son concept de comptabilité créative, à analyser ses méthodes dans les états financiers et à trouver les méthodes et méthodes modernes pour les détecter et les limiter.

L'étude a recommandé la nécessité de respecter les obligations d'information énoncées dans les états financiers en fournissant toutes les informations comptables nécessaires à la divulgation de méthodes de comptabilisation originales en tant que raisons de la modification des méthodes comptables appliquées dans le processus de mesure comptable, les politiques de distribution du bénéfice, les bonus et les incitations du conseil d'administration

**Mots clés:** comptabilité créative, gouvernance, auditeur, conseil des normes comptables internationales.

**Codes de classification de Jel:** M41

المؤلف المرسل: الدكتور نقموش عادل لإيميل: [adel.nakmouche@univ-msila.dz](mailto:adel.nakmouche@univ-msila.dz)

1. الاطار المنهجي

## 1.1 اشكالية الدراسة

تتصاعد في عصرنا الحالي أهمية القوائم المالية المنشورة الصادرة عن شركات المساهمة كمصدر للمعلومات بالنسبة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات المستخدمة لهذه القوائم في اتخاذ القرارات المالية، وتتصاعد في الوقت ذاته وتيرة التحريف والتلاعب في البيانات المالية لتلك القوائم، وذلك سعياً من مجالس الإدارة في تلك الشركات لتحقيق مكاسب ذاتية. إن الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إعطاء رأي في ومحايد حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقاً لإطار محدد لتقييمها، لذا من المهم أن تتشدد الإدارة بشكل قوي إلى جانب إشراف المكلفين بالرقابة على منع التحريف والتلاعب مما يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا يشمل ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، ويجب على الإدارة والمكلفين بالرقابة إيصال وإظهار هذه الثقافة المبنية على مجموعة من القيم وهي توفير البيانات للأفراد الذين يستخدمون هذه البيانات فيما يتعلق بكيفية أداء المنشأة لأعمالها.

لذا كان لزاماً على المهتمين بالمحاسبة من باحثين ومنظمات مهنية وممن يهتم بهذا الشأن بصفة عامة إيجاد أساليب لكشف مثل هذه الأعمال وكذلك إيجاد أساليب للحد منها، وهذا ما سنتطرق إليه في هذه الورقة البحثية. ومنه يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

– ماهي الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر؟  
وللإجابة عن الاشكالية الرئيسية تم تقسيمها للأسئلة الفرعية التالية:

- هل للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك دور لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك أساليب أخرى لمواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية؟

**2.1. فرضيات الدراسة، للإجابة عن التساؤلات الفرعية السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:**

- للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
- هناك دور لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
- هناك أساليب أخرى تساعد على مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

**3.1 أهداف الدراسة: تتلخص أهداف الدراسة في عدة جوانب أهمها:**

- توضيح لكيفية نشوء المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية.
- تحليل أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- إيجاد الوسائل والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها.

**4.1 أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في إظهار والتعريف بالمحاسبة الإبداعية وأساليبها وحاجة الشركات إلى محيط رقابي يساعد إدارة الشركة على تحمل مسؤولياتها بما يضمن الحقوق لأصحاب المصالح.**

**5.1 تقسيمات الدراسة: لمعالجة هذا الموضوع تم تقسيمه كالتالي:**

- نشأة المحاسبة الإبداعية
- مفهوم المحاسبة الإبداعية

- أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
- الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها
- ✓ تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- ✓ دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- ✓ دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها

## 2. نشأة المحاسبة الإبداعية

في القرن الثامن عشر أخذت العديد من الوحدات الاقتصادية تندمج مع بعضها، لتكوين وحدات اقتصادية كبيرة وضحمة، وهذا أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي لتفادي الأخطاء الحسابية والسيطرة عليها ومنع السرقات، وامتلاك القدرة على تحديد الثروة في أي وقت، وفي هذه المرحلة أصبحت عملية تقدير قيمة الموجودات الثابتة واهلاكها وتكاليف صيانتها واستبدالها من أكثر المشكلات التي تواجه المحاسبين.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة عندما واجهت الشركات صعوبات في مدة الركون التي حدثت في بداية الثمانينات من القرن العشرين، وكان هناك ضغوط لتحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيقها، ولقد أستمروا الركون الأخير مدة طويلة وأجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية التي أبلغ عن أرباح صورية على التصفية. (جلابة، 2011، صفحة 55)

ولقد أصطلح مهنيًا على تسمية الإجراءات الخفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات، وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تمهيد الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة... وأيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من الإفصاح عن البيانات المالية، ويتم استخدام مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية، وأصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين ب شكل كبير خلال السنوات الأخيرة، لا سيما بعد انهيار شركة أنرون Enron وتحميل شركة آرثر أندرسون AndersonArthur جزءا من مسؤولية هذا الانهيار لكونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها، واتهامها أيضا بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للوحدة الاقتصادية مستغلة بذلك بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

وبصفة عامة يمكن تلخيص العوامل المساعدة على ظهورها فيما يلي: (جلابة، 2011، صفحة 65)

- حرية اختيار المبادئ المحاسبية، تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح للعديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية، مثلا في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسمتها وإطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.

- حرية التقديرات المحاسبية، يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لبند في غياب القياس المحاسبي المحكم، 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، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاك عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل معلن من الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقدير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغباتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية، يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، مثلاً لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحياناً أمام الوحدات الاقتصادية الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.
- تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدات الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدات الاقتصادية.
- القيود المحاسبية المزيفة، يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد ممتلكات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة الاهتلاك، إن سعر البيع المشروط بإعادة التأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجودات، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح، ولتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على استخدام نماذج خاصة لإثبات القيود وتفصيلها.
- القيود المحاسبية الحقيقية، يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جديدين عن الحسابات.

### 3. مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة هي وان اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون إلا في حالات قليلة.

المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر الصحفي المتخصص في مجال الأعمال تشير إلى "أن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، أو ن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شوية بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة وبصورة شرعية كلياً ... إنها المحاسبة الإبداعية". (Griffiths, 1986, p. 104)

ومن وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن " العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرير أو سوء العرض، وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية" (Jamison, 1988, p. 78)

أما من وجهة نظر المحلل الاستثماري فتمثل المحاسبة الإبداعية "بالنمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي". (Smith, 1992, p. 65)

لكن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديميين تعتبر تلاعباً وعملاً غير مشروع "يتمثل في تحريف أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة. إن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر من يعتقد أنها تلاعب وتزييف تعرف "كونها وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون، معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت" (Oriol, John, & Jack, 1999).

أو "بأنها الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحرير وتزييف القوائم المحاسبية". (Mc Barnet D & Whelance, 1999)

من التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة في تلك التعريفات للمحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- 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 والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

#### 4. أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه، وبالنتيجة فإن هذه الممارسات تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية، وعلى هذا فإن إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لأغراضها ومواقعها وأهدافها، والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تلجأ إلى التضليل والتلاعب بالبند المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة.

وعموماً يمكن أن يمس الإبداع المحاسبي عناصر القوائم المالية حسب ما يلي:

## الجدول (01): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة،	يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية،
2	الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق	وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها نفقات نقدية استثمارية خارجية وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة
3	الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار	توفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛
4	الاستثمارات طويلة الأجل، كتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهماً تجارية، بحيث يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها
	الذمم المدينة، ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة	
	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 الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً	

	الموجودات الطارئة، حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه	يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفضلياً، بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل
قائمة التغيرات في حقوق الملكية	المطلوبات المتداولة، مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات، تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل: ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات
إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.	المطلوبات طويلة الأجل، مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر، 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 محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها،
	حقوق المساهمين، مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة	6
	المخزون، في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون	7

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على: ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة 11، المجلد 9، العدد 32، جامعة الكوفة، ص 238.

حيث تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتاً 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.

أما فيما يخص الأساليب الإبداعية خارج القوائم المالية يكون في الحالات التالية:(حمادة، 2010، صفحة 97)

- سوء استخدام مبدأ الأهمية النسبية؛
  - العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعات " القابضة والتابعة".
- أما في ما يخص طرق المحاسبة الإبداعية، هناك نوعان من التلاعبات في ممارسات المحاسبة الإبداعية التلاعب الأول محاسبي والتلاعب الثاني غير محاسبي.
- ✓ طرق التلاعب المحاسبي وتكون من خلال:
    - استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثل طرق تقييم المخزون السلعي، معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.
    - استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي لأصل لأغراض الاهتلاك.
    - ✓ طرق التلاعب غير المحاسبي وتكون من خلال:
      - تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثل: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.
      - تغيير الزمن الفعلي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر لتحقيق هدف معين مثال: استثمار تكلفته التاريخية مليون وقيمته 03 مليون عندئذ تستطيع الإدارة أن تختار السنة التي تعد فيها بأن الاستثمار قد تحقق لرفع الربح في العام الذي اختارته.

## 5. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف 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 أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها حسب الشكل التالي:

### 5.1 تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعياً منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعاً من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطاً دفاعياً أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة.(فريد، 2014، صفحة 243)

إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلاً إيجابياً، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورة لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح. كما تعد ضرورة

أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الإيجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ففي دراسة قامت بها الباحثة أمينة فداوي فريد في محاولة التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج (Jones, 1999) المعدل، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة وتوصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركائز إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

## 2.5 دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها: (جبار، 2015، صفحة 247)

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بها والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية، ومن هذا المنطلق فقد رأى المجلس إصدار بعض معايير المحاسبة الدولية وأدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك لتفادي 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:
- ✓ العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
- ✓ إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي لتوضيح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح ان هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث تصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار.

- ✓ العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد ان يستغل تلك التناقضات أو الغموض فيها.
- ✓ إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير الى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

### 3.5 دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختبائي أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهرية على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها: (الحلي، 2009، صفحة 56)

- 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 اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.

تلعب مهنة التدقيق دورا هاما في رفع مستوى كفاءة أسواق رأس المال، وذلك من خلال تدقيق البيانات المالية التي تعدها وتنشرها الشركات سواء عند إصدار أوراقها المالية وطرحها للبيع في اكتتاب عام أو خاص أو عند تداولها في بورصة الأوراق المالية، حيث يجب أن توفر هذه البيانات المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية بعيدا عن المضاربة والشائعات.

وقد أثير كثيرا من الجدل مؤخرا في أسواق رأس المال الكبرى حول مدى فاعلية مهنة التدقيق في القيام بدورها في هذا المجال، وذلك بعدما تكشف عدد من الفضائح المالية ببعض الشركات الأمريكية الكبرى، وأشارت أصابع الاتهام فيها إلى المحاسبين والمدققين إلى جانب المسؤولين عن إدارة تلك الشركات وشمل ذلك واحدة من كبرى الشركات العالمية لخدمات المحاسبة والتدقيق والاستشارات وهي شركة آرثر أندرسون، الأمر الذي دفع المشرع الأمريكي لاستصدار قانونا جديدا في عام 2002 هو قانون (Oxley Sardanes) الذي ألزم الشركات جميعها بتكوين لجان المراجعة، وقد أكد أهمية دورها في منع حدوث الانهيارات المالية؛ وذلك عن طريق التأكيد على أهمية دورها في إعداد التقارير المالية، (حمادة، 2010، صفحة 100) ولتشديد الرقابة على المسؤولين التنفيذيين والماليين بالشركات ومراقب حساباتها، وقد قامت هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بدراسة المخالفات التي تكشف خلال السنوات الماضية فيما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق والإفصاح في القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة، وذلك بغرض تحديد مواطن الضعف في القوانين والقواعد المنظمة لسوق رأس المال.

### 4.5 أساليب أخرى

هناك من الوسائل التي يمكن من خلالها تقليل الممارسات الاحتياالية أو الحد من بعضها على الأقل ومنها: (الزيادي، 2015، صفحة 203)

- أ- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمنشأة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية، من خلال وضع مصلحة الشركة فوق المصلحة

الشخصية، وهذا يتطلب من الإدارة أن تشدد بشكل قوي على منع الاحتيال مما قد يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه، وهذا من شأنه أن يقنع الأفراد بعدم ارتكاب الاحتيال بسبب احتمال الاكتشاف والعقاب.

ولضمان نزاهة الإدارة فلا بد من أن تشكل الممارسة الأخلاقية بما لا يقل عن ثلاثة عوامل متمثلة في:

– الامتثال للإطار القانوني؛

– تحديد ما يعتقد أنه حق؛

– القدرة على تنفيذ ما يعتبر معيار للسلوك الأخلاقي.

ب- إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية، كما هو الحال في احتساب المخصصات مثل مخصص الطوارئ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومخصص الاهتلاك والطرق المستخدمة في احتساب الاهتلاك وطرق تسعير المخزون. إذ أثبتت المعايير أنها تعاني من خلل يتوجب الاحتياط لتغييرها لتحسين مستوى النزاهة والشفافية في الأسواق، مما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتمدة حالياً مع التطرق لمعايير جديدة لغرض التوصل إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية عالية جداً مع إصدار التعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير حيث أن إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير فإنه سوف يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

ت- إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية، بحيث لا يكون المدقق جزءاً من الإدارة وإنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم المؤسسي، وتأتي أهمية التركيز على فاعلية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح، المتمثلة في المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للشركة، ويرى الكثير من المهتمين بشؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية هو ربطها بلجنة تدقيق مستقلة وذات خبرة عالية، حيث يتوقع أن تكون هناك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير، لذلك استخدمت جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كمقياس لجودة الأرباح.

ث- تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لتدقيق حسابات الشركة المعنية بالتدقيق وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على أنه أحد أطراف حوكمة الشركات، وتحديدًا هو الطرف الخارجي، حيث تتضمن من الداخل ثلاثة أطراف هي الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة، كما أن على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنة الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكليف لكشف وضع الغش المحاسبي، وان ينصحوا عملاءهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن نتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية، كما يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرقة بين تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية غير المسموح به بطبيعة الحال، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات المحاسبية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة، ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إعداد قوائم مالية مضللة.

ج- إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق على التقيد بقواعد وأدب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع خاصة وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية وإيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون

التعاقد ووجوب متابعة الشركات المخالفة واتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل انزال العقاب بحقها وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للشركات بسبب حسابات شركاتهم المظلمة، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير إيجابي في مناخ الاستثمار، حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهم تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط بأسلوب الثواب والعقاب وإنما يمتد إلى أبعد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي والاقتصادي بحيث لا يجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة إلا من قيود العدالة الاجتماعية والاقتصادية.

ح- ضمان استقلالية مجلس الإدارة، أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في الشركة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية، لأن استقلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين، لذلك تعد استقلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصرف بما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين.

خ- تفعيل دور المحاسبة القضائية في اكتشاف طرق الاحتيال المحاسبي والتضليل في إعداد القوائم المالية، حيث أن استخدام أدوات المحاسبة القضائية تساعد العدالة في فضح وتحديد المسيئين من خلال تفسير وتلخيص وتقديم القضايا المالية المعقدة بصورة واضحة في الدعاوي القضائية. كما يمكن أن تساعد المحاسبة القضائية في التحقيق في الاحتيال والجرائم المالية في الشركات (تحقيقات استباقية + تحقيقات لاحقة) وكذلك توفير الدعم القضائي للمحكمة ودار القضاء من خلال تقديم الأدلة المناسبة.

د- ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمنشأة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتيالية، وذلك عن طريق مؤشر التدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغير في الدخل الذي ليس له مردود اقتصادي، حيث أن انخفاض النسبة عن الواحد الصحيح يعني وجود ممارسات احتيالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية، وفي دراسة لاختبار طبيعة العلاقة بين مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة وذات دلالة إحصائية بين مقاييس الأداء المبينة على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبينة على التدفق النقدي.

ذ- الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالي وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شرط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات، حيث أن الالتزام بتطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف.

## 6. دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة والاكاديميين في الجزائر

يتكون مجتمع الدراسة من مختلف الناشطين في المجال المحاسبي الجزائري من خبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات واساتذة، وقد تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة. فبعد التأكد من صدق وثبات أداة القياس (الاستبيان) تم توزيعها على عينة الدراسة، حيث تم توزيع أكثر من 200 استمارة بشكل عشوائي، وبعد القيام بجمع استمارات الاستبيان الموزعة تمكنا من استرداد 29 استمارة لتمثل عينة الدراسة.

حيث ينقسم الاستبيان إلى جزئين:

الجزء الأول، يضم أسئلة عامة لبيانات شخصية عن أفراد العينة (الجنس، السن، المؤهل العلمي والخبرة).  
الجزء الثاني، وهو الذي يضم أسئلة الاستبيان وهي موزعة على ثلاثة محاور كما هو مبين في الجدول الموالي:

#### الجدول رقم (2): وصف لفقرات الاستبيان

عدد الأسئلة	المحور
11	المحور الأول: دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية
08	المحور الثاني: تفعيل ركائز حوكمة الشركات
07	المحور الثالث: اساليب اخرى
26	المجموع

وبالنسبة لمقياس التحليل، تم استخدام مقياس (ليكرت) الخماسي لكل فقرات الاستبيان، حيث توزعت البدائل على ( موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة).

**1.6. صدق الأداة.** صدق الدراسة هو مدى استطاعة أداة القياس قياس ما هو مطلوب قياسه، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة من خلال معامل ثبات الأداة، حيث تم التحقق من ثبات الأداة المستخدمة في الدراسة تم استخدام معامل الاتساق الداخلي لقياس ثبات فقرات الاستبيان، والجدول التالي يظهر بأن معامل الثبات مرتفع حيث بلغت قيمته 0.855 وهي قيمة مرتفعة، مع العلم أن معامل الثبات 0.6 فأكثر تعتبر عالية، ومنه فإن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات ويمكن الاعتماد عليه في العمل الميداني.

#### الجدول (3): معامل الثبات الكلي ( ألفا كرونباخ)

عدد العبارات	26
ألفا كرونباخ	0.895

المصدر: نتائج تحليل SPSS.

إن ثبات وصدق الاستبيان يكشف بأنه صالح للاستعمال في الدراسة التطبيقية، وفقا للمعايير العلمية والإحصائية المتعارف عليها.

كما تم استخدام اختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة نوعية الإحصاءات التي تستخدم في التحليل ( معلمية أو لا معلمية).

بما أن عدد مفردات العينة اقل من 50 سوف نستخدم اختبار Shapiro-Wilk للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي:

#### الجدول (4): اختبار اعتدالية التوزيع

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
المحور الاول	,103	29	,200*	,962	29	<b>0,374</b>
المحور الثاني	,158	29	,064	,948	29	<b>0,158</b>
المحور الثالث	,159	29	,060	,970	29	<b>0,571</b>

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان جميع محاور الاستبيان تخضع للتوزيع الطبيعي لان قيمة Signification الخاص بكل محور أكبر من 0,05 إذن سنقوم باستعمال الإحصاءات المعلمية لاختبار جميع محاور الاستبيان.

#### 2.6. اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية وتحليل نتائجها

##### 1.2.6. اختبار الفرضية الأولى:

– محتوى الفرضية: للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

– H0 الفرضية العدمية: ليس للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

– H1 الفرضية البديلة: للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

بما أن المحور الأول من استمارة الاستبيان يتبع التوزيع الطبيعي، فإنه يخضع للاختبارات المعلمية وستكون الإحصائية المناسبة لاختبار هذه الفرضية هو اختبار ستيودنت للعينة الأحادية أو كما يعرف One-Sample T Test عند مستوى معنوية 0,05 ومتوسط معياري قيمته 3، والجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول(5): جدول اختبار العينة الأحادية للفرضية الأولى

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الاول	4,669	28	<b>0,000</b>	,65517	,3677	,9426

المصدر: مخرجات SPSS

بما أن قيمة Sig تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 فإننا نرفض الفرضية المعدومة H0 ونقبل الفرضية البديلة (H1)، وهو ما يعني ان للمدقق دور فعال في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية حسب اراء عينة الدراسة. ومنه الفرضية الاولى صحيحة.

وتلحليل هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

الجدول(6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

عبارات المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يملك المدقق الداخلي الحرية في اختيار الميادين والانشطة التي يجب فحصها	3,6207	1,08278	موافق
يقوم المدقق الداخلي بأداء مهامه بكل نزاهة وموضوعية	3,4483	1,32520	موافق
يحرص المدقق الداخلي على التحصيل العلمي المستمر لتطوير مهاراته	3,8621	1,05979	موافق
يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من ملائمة الاهداف والسياسات الموضوعية من قبل مجلس الادارة.	4,1379	0,87522	موافق
يقيم المدقق الداخلي اجراءات ومخاطر نظم المعلومات المحاسبي بشكل دائم.	3,8276	1,00246	موافق
يقيم المدقق الداخلي السياسات والاستراتيجيات الخاصة بإدارة المخاطر	3,7586	1,09071	موافق
تعمل لجنة المراجعة مع مجلسا لإدارة في اختيار السياسات المحاسبية الملائمة لإعداد التقارير المالية	3,5517	1,29797	موافق
تعمل لجنة المراجعة على التأكد من ملاءمة التقارير المالية لمستخدميها	4,0000	1,03510	موافق
محافظ الحسابات مسؤول عن كل المخالفات الانحرافات التي قام بالكشف عنها.	3,1379	1,59741	محايد
هنالك دور فعال سواء لمحافظ بالحسابات العاملين في مؤسسات التدقيق أو القطاعات التي تراقب أعمال الشركات باكتشاف ممارسات	3,8621	1,09297	موافق
عدم القدرة على مواجهة ممارسات خطر المحاسبة الإبداعية تعود لفشل محافظ الحسابات وليس لعملية المراجعة	3,0000	1,30931	محايد
<b>نتيجة المحور الكلية</b>	<b>3,6552</b>	<b>0,75569</b>	<b>موافق</b>

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان المتوسط الحسابي للمحور الاول يساوي 3,6552 وهو ما يعني درجة الموافق حسب معيار ليكارت الخماسي، وهو ما يدل على صحة الفرضية الاولى، أما بخصوص عبارات المحور الاول فتحصلت معظم العبارات على درجة الموافق فيما عدا العبارتين التاسعة والاشيرة فكانت محايد، مما يدل على أن لمدقق الحسابات دور فعال في كشف الممارسات المحاسبية الابداعية في المؤسسة،

### 2.2.6. اختبار الفرضية الثانية:

- محتوى الفرضية: هناك دور فعال لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
  - H0 الفرضية العدمية: لا يوجد دور فعال لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
  - H1 الفرضية البديلة: هناك دور فعال لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
- لاختبار هذه الفرضية نستعمل اختبار ستيودنت للعينة الأحادية One-Sample T Test عند مستوى معنوية 0,05 ومتوسط معياري قيمته 3، والجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول(7): جدول اختبار العينة الأحادية للمحور الثاني

#### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثاني	7,754	28	0,000	,93966	,6914	1,1879

المصدر: مخرجات SPSS

بما أن قيمة Sig تساوي 0,000 وهي أقل من 0.05 فإن الفرضية المعدومة (H0) مرفوضة والفرضية البديلة 1H مقبولة، وهو ما يعني أنه يوجد دور فعال لمبادئ حوكمة الشركات في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية، وهذا يقودنا الى قبول الفرضية الثانية.

ولتحليل هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني.

#### الجدول(8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني

عبارات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يتيح مبدأ حماية حقوق المساهمين حريتهم في الرقابة والمساءلة للقليل من الممارسات اللاأخلاقية في المؤسسة	3,7586	1,05746	موافق
يتيح مبدأ حماية حقوق المساهمين حقهم في المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة وحق التصويت والاستفسار من المدقق الخارجي	4,0345	0,90565	موافق
يتيح مبدأ المعاملة العادلة بين جميع المساهمين مطالبة المساهمين من أعضاء مجلس الإدارة بالإفصاح عن أية مصالح مادية أو تعاملات	3,9310	1,06674	موافق
يتيح مبدأ المعاملة العادلة بين جميع المساهمين حماية لكل المساهمين من المتاجرة بالمعلومات الداخلية	3,7586	0,8724	موافق
يتيح مبدأ دور أصحاب المصالح على تشجيع التعاون بينهم في مجال خلق الثروة	3,7241	1,06558	موافق
يتيح مبدأ دور أصحاب المصالح حصولهم على المعلومات اللازمة من المؤسسة	3,9655	0,98135	موافق
يتيح مبدأ الإفصاح و الشفافية دعم العلاقة بين مجلس إدارة المؤسسة والجمعية العامة	4,2414	0,78627	موافق بشدة
يتيح مبدأ الإفصاح و الشفافية الجودة في المعلومات المالية الصادرة عن المؤسسة من خلال التقليل من التقديرات و الاجتهادات الشخصية،	4,1034	0,97632	موافق

نتيجة المحور الكلية	3,9397	0,65262	موافق
---------------------	--------	---------	-------

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان المتوسط الحسابي للمحور الثاني يساوي 3,9397 وهو ما يعني درجة الموافق حسب معيار ليكارت الخماسي، أما بخصوص العبارات المحور فتحصلت معظم العبارات على درجة الموافق فيما عدا العبارة السابعة فكانت موافق بشدة، مما يعني ان للحوكمة دور فعال في اكتشاف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها.

### 3.2.6. اختبار الفرضية الثالثة

- محتوى الفرضية: هناك اساليب اخرتساعد على مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
  - $H_0$  الفرضية العدمية: لا يوجد هناك اساليب اخرتساعد على مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
  - $H_1$  الفرضية البديلة: يوجد هناك اساليب اخرتساعد على مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.
- لاختبار هذه الفرضية نستعمل أيضا اختبار ستيتودنت للعينة الأحادية One-Sample T Test عند مستوى معنوية 0,05 ومتوسط معياري قيمته 3، والجدول التالي يلخص نتائج الاختبار:

الجدول(9): جدول اختبار العينة الأحادية للمحور الثالث

#### Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثالث	8,475	28	0,000	,90148	,6836	1,1194

المصدر: مخرجات SPSS

بما أن قيمة Sig تساوي 0,000 وهي أقل من 0.05 فإن الفرضية المدمومة ( $H_0$ ) مرفوضة والفرضية البديلة  $H_1$  مقبولة، وهو ما يعني أنه يوجد هناك اساليب اخرتساعد فيمواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية. وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة.

ولتحليل هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث كما يلي:

الجدول(10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث

عبارات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تحرص الادارة على وضع نظام داخلي للشركة لتحديد قواعد الجزاءات والعقوبات الكفيلة بردع المحاسبين لعملية الغش والاحتيال	4,0690	0,99753	موافق
تراعي الادارة النواحي السلوكية والاخلاقية للأفراد عند وضع سياسات التعيين والترقية	3,6897	1,25651	موافق
ان مسؤولية الادارة الحرص على تشجيع العاملين على مراعاة التشريعات والقوانين والتقيد بتنفيذ متطلباتها فيما يخص التقارير المالية.	4,1034	0,85960	موافق
ان مسؤولية الادارة لن تحرص على اشاعة ثقافة الامانة والسلوك الاخلاقي في الشركة وتشجيع العاملين على التمسك بها	3,2069	1,26433	محايد
جودة معايير المحاسبة والالتزام بها يؤدي إلى تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات	4,0000	1,03510	موافق
عدم الثبات في استخدام الطرق والسياسات المتبعة من سنة إلى أخرى يؤثر على قابلية المقارنة في القوائم المالية	4,1379	0,99010	موافق
تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الاخلاقي حتى لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الإبداعية	4,1034	1,04693	موافق
نتيجة المحور الكلية	3,9015	0,57283	موافق

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ ان المتوسط الحسابي للمحور الثاني يساوي 3,9015 وهو ما يعني درجة الموافق حسب معيار ليكارت الخماسي، أما بخصوص العبارات المحور فتحصلت معظم العبارات على درجة الموافق فيما عدا العبارة الرابعة فكانت محايد، وهذا يدل على انه توجد اساليب اخرى تساعد على كشف الممارسات المحاسبية الابداعية والحد منها، وهذه الاساليب المذكورة في الجزء النظري من هذه الدراسة،

### 3.6. اختبار الارتباط بين محاور الاستبيان

لمعرفة درجة الارتباط بين محاور الدراسة قمنا بحساب معامل الارتباط لسبيرمان وهذا لخصائص متغيرات الدراسة، والجدول التالي يوضح نتائج الارتباط:

الجدول (11): معامل الارتباط بين محاور الدراسة لسبيرمان

#### Matrice de corrélation inter-items

	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث
المحور الاول	1,000	0,688	0,658
المحور الثاني	0,688	1,000	0,666
المحور الثالث	0,658	0,666	1,000

المصدر: مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أول شيء ان العلاقة بين المحاور الثلاثة طردية وذات دلالة احصائية قوي نوعا ما، حيث ان الارتباط بين المحور الاول دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والمحور الثاني تفعيل ركائز حوكمة الشركات هو ارتباط قوي نوعا ما حيث بلغ قيمة 0,688، في حين كان الارتباط بين المحور الاول والثالث أي بين (دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية) و (أساليب اخرى) قوي نوعا ما أيضا حيث بلغ 0,658، وايضا بالنسبة للارتباط بين المحور الثاني تفعيل ركائز حوكمة الشركات والأساليب الاخرى فقد بلغ 0,666 وهي درجة قوية نوعا ما كذلك. وهذا يقودنا لاستخلاص نتيجة الدراسة الاجمالية والتي تقر بضرورة اجتماع هذه العناصر الثلاثة لكشف والحد من الممارسات المحاسبية الابداعية في اي مؤسسة اقتصادية،

### 7. الاستنتاجات والتوصيات:

خلص البحث الى مجموعة استنتاجات وتم وضع التوصيات المناسبة لها كالآتي:

#### 1.7. الاستنتاجات

- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.
- تبين من خلال البحث ان المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله، حيث يتضح ان هنالك أخلاقيات تحكم المهنة، وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود الى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع استراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعيا منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.
- إمكانية وضع نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية مستمد من الشريعة الإسلامية، بحيث يتم ربط تصرفات الانسان بالعقاب الأخروي الذي تعترف به كافة الأديان.

- تتمثل المحاسبة الإبداعية في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية والخلافة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في اخفا واطهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

## 2.7. التوصيات

- الاهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية والمالية في الكليات والمعاهد المتخصصة، فضلا عن تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال للتعرف على الإجراءات التي يمكن اتباعها عند ممارسة التحريف للقوائم المالية لتحقيق أهداف محددة، وكذلك لتعزيز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساسي للمعلومات المحاسبية.
- ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة القوائم المالية التي تنطوي على حالات من ممارساتها.
- التركيز والعمل على تطوير وتدريب محافظي الحسابات بشكل مستمر خاصة لو علمنا بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال.
- ضرورة الالتزام بمتطلبات الإفصاح في البيانات المالية، وذلك بتقديم كل المعلومات المحاسبية الضرورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كأسباب تغيير الطرق المحاسبية المستخدمة في عملية القياس المحاسبي، سياسات توزيع الأرباح، مكافآت وحوافز مجلس الإدارة وغيرها.
- تعميق تطبيقات نظرية الوكالة وبما يحقق حماية حقوق كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات،
- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية فضلا عن تأمين استقلاليتهم النسبية وبما يحقق أداء فاعلا وكفؤا وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما ويحميهم من المساءلة القانونية.

8. ضرورة قيام جمعيات المحاسبين القانونيين بتنظيم دورات تدريبية للمدققين، متابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من أثارها من خلال استعراض تجارب الدول والشركات ومكاتبات التدقيق فسي هي هذا المجال.

## المراجع

- Griffiths. (1986). *Creative Accounting*. London : Sedgwick & Jackson.
- Jamison, M. (1988). *Practical Guide to Creative Accounting*. London: Kogan.
- Mc Barnet D & Whelance, C. (1999). *Accounting and Cross – Eyed Javelin thrower*. Récupéré sur [www.fortunecity.com](http://www.fortunecity.com)
- Oriol, A., John, B., & Jack, D. (. (1999 , May). The Ethics of Creative Accounting. (www.dissertation.com, Ed.) *Journal of Economic Literature*.
- Smith, C. (1992, April). perspective on accounting – based debt covenant violations. *The accounting review*, 68(2), pp. 45-69.

- الزيادي ون. ت. (2015). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية. *مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية*, المجلد 17(02), p. 203.
- أمينة فداوي فريد. (فبراير، 2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية (دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250). *المجلة الجامعة*, 1(16)، صفحة 243.
- جبار ون. ش. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية). *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية*, المجلد 09 العدد 32، p. 247.
- حمادة ر. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*, المجلد 26 العدد الثاني، pp. 97-98.
- خليفة، خ. ج. (2015). المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية* عدد (1).
- رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*, 26(2)، الصفحات 97-98.
- رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية). *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*, 26(2)، صفحة 100.
- عميسي عمر أحمد علي، هابيل عمر الدرديري جلابة. (2011). أثر استخدام المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. فريد، أ. ف. (فبراير، 2014). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية (دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250). *المجلة الجامعة*, المجلد الأول العدد 16، p. 243.
- ليندا حسن نمر الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال.
- ناضم شعلان جبار. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية). *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية*, 9(32)، صفحة 247.
- نعيم تومان مرهون الزيادي. (2015). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية "دراسة تطبيقية". *مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية*, 17(2)، صفحة 203.