

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين

- باي راقد داود

- بلحوت رابح

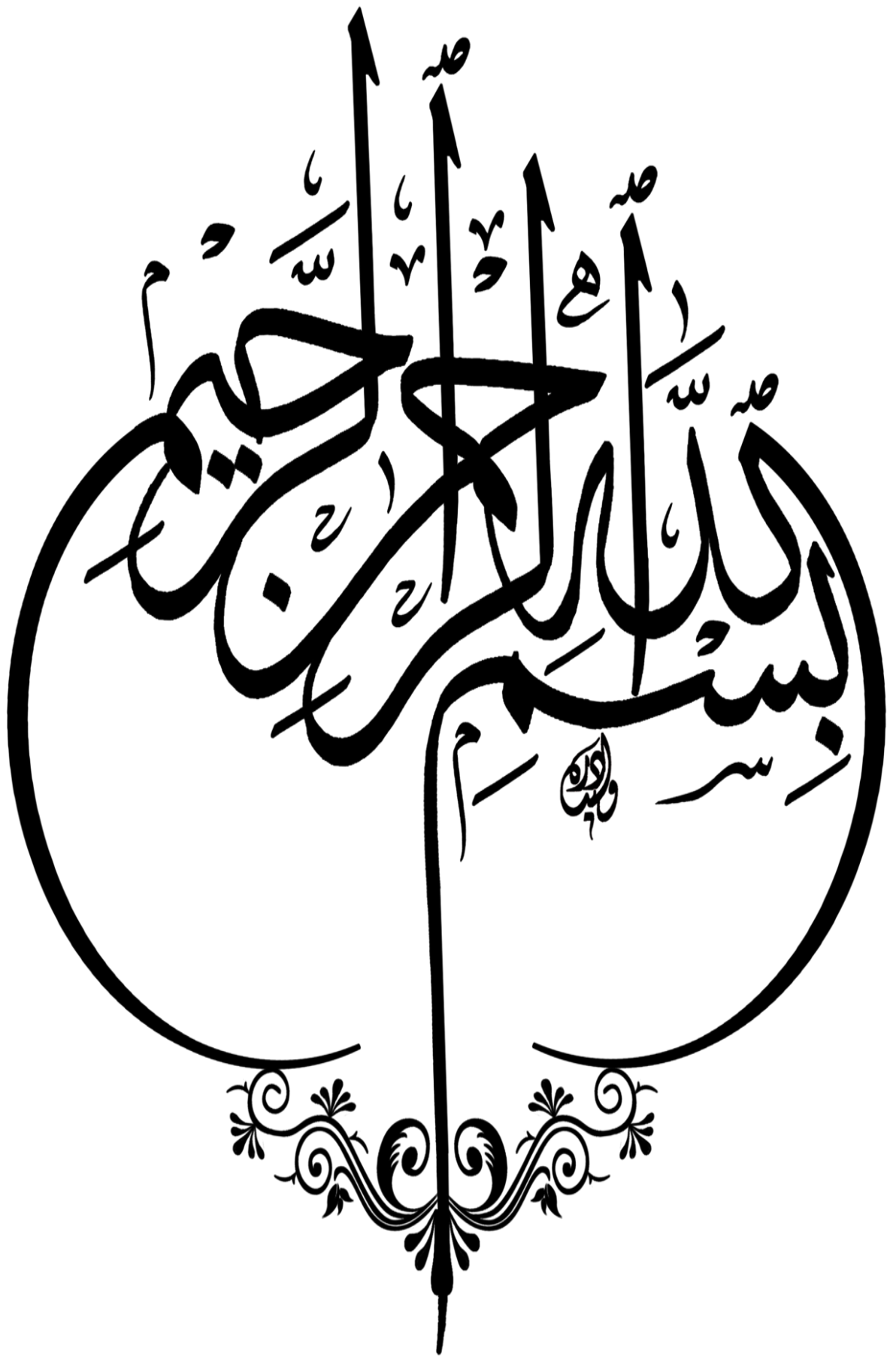
تحت عنوان:

دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
		رئيسا
أ. نوي نور الدين	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
		مناقشا

السنة الجامعية: 2020-2021



شكر وعرفان



مصادقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

"نوي نور الدين" الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

إهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات

أهدي حصاد دراستي إلى:

إلى من أنجبتني وربتني وانارت دربي وأعانتني برضاها وبالصلوات والدعوات

إلى أغلى وأعز إنسان في هذا الوجود

أمي حبيبتي حفظها الله

إلى مثلي الأعلى في الحياة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من علمني

درب الكفاح وأنار لي درب الفلاح ويسر لي سبيل النجاح

أبي العزيز

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

وإلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

بأي راقد داود

أهلاً

إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء

أمي الغالية حفظها الله.

إلى من علمني الحياة كفاح وإرادة وأن النجاح مصدر للسعادة

والدي الفاضل حفظه الله.

إلى من حبهم يسري في عروقي ويلهج بذكرهم قلبي إلى من عاشوا معي الحياة

حلوها ومرها إخوتي وأخواتي الأعزاء.

إلى أهل الوفاء أصدقائي الأحباء والأعز على قلبي، وكل من وقف بجاني.

إلى جميع طلبة قسم المالية والمحاسبة وبالأخص طلبة

السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة التسيير دفعة 2021/2020.

إلى من تقاسموا معي عناء هذا العمل.

إلى كل من كان له أثر طيب في حياتي وترك بصمات الحب والوفاء في ذاكرتي.

إلى كل من يحمل مذكرتي بعدي، إلى كل من سكن حبهم قلبي ونسيهم قلبي.

بلدوت رابح





مقدمة



مقدمة:

عرف العالم تطور كبير وواسع صاحبه تعقد النشاطات وتتنوعها مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب فيها يوماً بعد يوم التسيير، وهذا ما أدى إلى إتباع أسالي وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث أصبحت هذه الأخيرة محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جداً خلال السنوات الأخيرة حتى لا يستطيع المحاسب بناء لرغبة الإدارة بأن يتلاعب بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية مستغلاً البيانات بغير شكلها الصحيح.

ونظراً لأهمية المراجعة الخارجية التي صاحبها تطورات بشكل مستمر ومتواصل، ولأن عملية المراجعة تبدأ عند انتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة مؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة.

ونتيجة تطور وظيفة المراجع الخارجي من اكتشاف الأخطاء إلى إعداد القوائم المالية بصدق وشفافية بأساليب المحاسبة الإبداعية هذا ما يدفع ل طرح السؤال حول دور المراجعة الخارجية في مواجهة هذه الممارسات.

1- طرح الإشكالية:

فيما يتجلى دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية ؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية؟.

- هل لأساليب سير المراجعة الخارجية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

- هل نوعية المراجعة الخارجية تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- الفرضيات :

- المراجعة الخارجية لها دور أساسي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- لأساليب سير المراجعة الخارجية دور في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية
- نوعية المراجعة الخارجية لها تأثير في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف البحث:

- نهدف من خلال البحث إلى التعريف بالمراجعة الخارجية أنواعها ومعاييرها وكذا التعرف على المحاسبة الإبداعية.
- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية.

4- أهمية البحث:

- تكمن أهمية البحث في إبراز دور المراجعة الخارجية في إعداد تقارير مالية بكل مصداقية وموثوقية وتمثيل مخرجات النظام المحاسبي وبيان ممارستها على المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية .

5- أسباب اختيار الموضوع .

من أهم الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار هذا الموضوع هي:

- طبيعة التخصص .
- الرغبة في معرفة دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- الميول الشخصي لهذا مواضيع.

6- المنهج المستخدم في البحث :

للإجابة على إشكالية البحث تم استخدام :

- المنهج الوصفي: عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر، كتب، ملتقيات، مجلات.

- المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

7- الدراسات السابقة :

- دراسة الحلبي بعنوان 2009 " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من شركات المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها على موثوقية البيانات المالية وبيان دافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة، وأهم ما توصلت إليه إلى أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزامات بالقواعد المحاسبية .

- دراسة بدر الزمن حمقاني ومسعود صديقي 2015 " واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية " حيث توصلت هذه الدراسة الى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات الخارجي في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية .

- دراسة خالد عثمان عبد الرحمان 2018 " أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات العامة السودانية " حيث توصلت الدراسة إلى أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتمثلة في الالتزام والموضوعية، الاستقلالية الكفاءة

المهنية والنزاهة والشفافية ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة
السودانية

8- صعوبات البحث:

- مرور البلاد بأزمة وبائية تتمثل في الفيروس كوفيد 19 وتأثيره بالجملة على كل المجالات؛
- توقف نشاط بعض المكاتب وبالأخص مما استحال معه البحث بشكل أكثر دقة.

9- هيكل البحث :

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث
فصول، فصلين نظري وفصل تطبيقي حيث:

الجانب النظري:

الفصل الأول سنتناول فيه المراجعة الخارجية في الجزائر ويشمل مبحثين الأول عن
المراجعة الخارجية والمبحث الثاني عن منهجية وأساليب سير المراجعة الخارجية.

أما الفصل الثاني سيتم تناول المحاسبة الإبداعية ويضم أيضا مبحثين الأول عن ماهية
المحاسبة الإبداعية والثاني عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب الحد منها.

- الجانب التطبيقي:

سيتم التطرق إلى دراسة ميدانية لتبين دور المراجعة الخارجية والحد من ممارسات
وأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال توزيع استبيان على عينة من المراجعين
الخارجين ومساعدتهم وتفسير نتائج هذا الاستبيان.



الفصل الأول
الإطار النظري للمراجعة
الخارجية

تمهيد:

لقد برزت المراجعة نتيجة التطور السريع للعالم وحاجته لها، فهي تهدف بشكل عام إلى التأكد من صحة القوائم المالية الإدارية والتشغيلية لدى المؤسسة لتسيير أنشطتها بدون أخطاء وبسهولة ويسر .

ونظرا لتطور المراجعة وطرقها تم تطوير المراجعة الخارجية معها نتيجة الحاجة الماسة لها لطمأنة الملاك لحسن تسيير مؤسساتهم من قبل الإدارة، فالمراجعة الخارجية تعتبر مهنة كغيرها لها منهجيتها ولها خصوصية، فمن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى أهم النقاط التي تتعلق بالمراجعة الخارجية من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية .

المبحث الثاني: المنهجية العلمية للمراجعة الخارجية .

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية

نتيجة التطور الحاصل في العالم أصبح من الضروري ظهور المراجعة الخارجية كمهنة وتطويرها لتلبية حاجات المجتمع المتزايدة، ولمعرفة المراجعة الخارجية أكثر سنتطرق إلى **المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية.**

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية حيث تعرف: أنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى أتعاباً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الغني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.¹

وعرفت أيضاً على أنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير محاسبية مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة وإثبات المراجعة مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومة لاستخدامها في اتخاذ قراراتها.²

من خلال ما سبق يمكن القول بأن المراجعة الخارجية بأنها فحص لدفاتر وسجلات المنشأة بواسطة شخص خارجي لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حولها إلى الجهة التي عينته.

¹ أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الاردن، 2005، ص 16.

² أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات واجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 02.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهدافها.

أولاً: أنواع المراجعة الخارجية:

وهي تنقسم إلى:

أ- المراجعة الخارجية من حيث الالتزام: وتنقسم إلى¹:

- المراجعة القانونية: وتتمثل في أعمال السنوية الإلزامية التي تقوم بها محافظ الحسابات.
- المراجعة التعاقدية: الاختيارية التي يقوم بها محترف
- الخبرة القضائية: التي يقوم بها طرف خارجي بطلب من المحكمة.

ب- من حيث نطاق المراجعة: وتنقسم إلى²:

- مراجعة كاملة: في هذا النوع من المراجعة يكون نطاق عمل المراجعة غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع.
- مراجعة جزئية: والمقصود بها هو العمل الذي يقتصر فيه عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية.³

ج- من حيث الجهة المكلف بإجرائه: وتنقسم إلى⁴:

- المراجعة الداخلية: هو فحص منظم للمشروع ودفائره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008، ص 16.

² محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية، 1993، ص 47.

³ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 15.

⁴ نورة زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر، الأردن، 2009، ص ص 49-51.

- المراجعة الخارجية: هو التدقيق الذي يتم من طرف خارج المؤسسة كمكاتب المراجعة بالنسبة لقطاع الخاص أو جهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام.

د- من حيث البعد الزمني وتنقسم إلى:

- مراجعة نهائية: هي تلك المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي في نهاية السنة المالية للوحدة محل المراجعة تتم بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت.

-مراجعة مستمرة: يقصد بها قيام المراجع الخارجي بتنظيم زيارات المؤسسة في فترات متعددة خلال السنة أي بصفة مستمرة.

ثانياً: - أهداف المراجعة الخارجية:

تشمل أهداف المراجعة الخارجية على ما يلي¹:

أ- الهدف الرئيسي: هو إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت قائمة المركز المالي تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي وما إذا كانت قائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي تعبر بصدق وعدالة عن نتائج أعمال المشروع وتدفقاته النقدية عن تلك الفترة المالية.

ب- الأهداف التبعية:

- اكتشاف ما يوجد بالدفاتر من أخطاء و غش.

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو منعها.

- اعتماد إدارة المشروع على البيانات والمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها في رسم الخطط والسياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.

- أهداف منسقة من تأكيدات الإدارة وتتضمن:

- هدف الوجود، هدف دقة الترحيل والتلخيص.

¹ جلاي سميرة، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية دراسة على عينة من المراجعين الخارجيين، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معقدة، 2018/2017، ص ص 08-07.

- تدقيق الخطط ومتابعة تقييمها.

- تقييم نتائج المشروع عما كان مستهدفا منها.

- القضاء على الإسراف

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

المطلب الثالث: محددات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمحاسبة.

أولاً: محددات جودة المراجعة الخارجية

تثير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، وهناك العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة عملية المراجعة، وفيما يلي بعض من أهم هذه المحددات.¹

- **حجم منشأة المراجعة:** وتقاس بعدد زبائنها ، ، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما تحسن مستوى المراجعة، إلا أن بعض الدراسات عارضت هذه النتيجة.

- **سمعة منشأة المراجعة:** حيث توجد علاقة إيجابية بين سمعة منشأة المراجعة وجودة المراجعة بما يساهم في تفسير نسبة منخفضة من إجمالي التغير في عملية المراجعة لقلة شركات المراجعة التي تهتم بالسمعة.

- **مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي:** وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة عملية المراجعة بما تمثله الرقابة من دافع للمراجعين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة.

¹ معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، 2016/2015، ص ص 12-13.

- تخصص المراجع أو معرفة المراجع بالصناعة:

حيث توفر المعرفة التخصصية للمراجع في النشاط أو الصناعة التي يعمل بها العميل محل المراجعة من بناء أحكام قوية و متميزة بما تنعكس إيجابيا على جودة عملية المراجعة. - مدة خدمة المراجعة: بحيث يفسر ذلك أن طول مدة المراجعة يضعف من استقلالية المراجع نظرا لتوطد علاقته بالإدارة.

- أهمية العميل موضوع المراجعة: هناك علاقة سلبية مع جودة عملية المراجعة.

- أتعاب العميل: فهي تمثل مقياس مزدوج فقد تدفع المراجع لبيذل جهد أكبر.

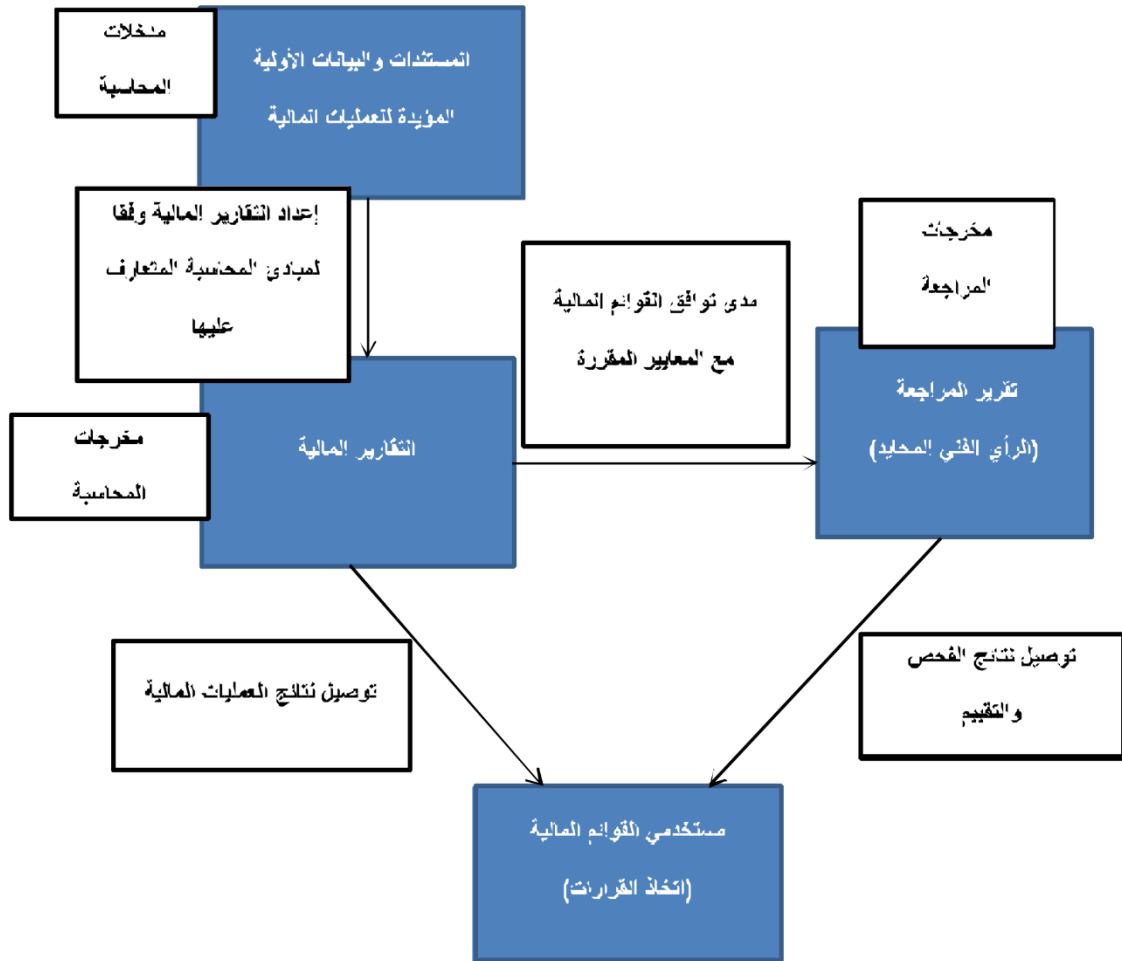
- تأهيل ومهارة المراجع: تؤدي دورها في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بما ينعكس إيجابيا على جودة عملية المراجعة.

ثانيا: علاقة المراجعة الخارجية بالمحاسبة:

تؤدي المحاسبة إلى خلق قوائم مالية ومعلومات أخرى مفيدة، ولكن المراجعة لا تؤدي عادة إلى خلق بيانات أو معلومات محاسبية، وإنما تهدف إلى إضفاء الثقة على هذه المعلومات وزيادة قيمتها عن طريق تقييم هذه المعلومات بطريقة ناقدة وتوصيل نتائج هذا التقييم الناقد¹ والمعايير التي تتطابق معها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وعلى ذلك فإنه لا يلزم للمحاسب أن يكون ضليعا في المراجعة وعلى العكس فإن المراجع يجب أن يكون خبيرا في المحاسبة والشكل التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة ومراجعة الحسابات.

¹ مصطفى عيسى خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، السعودية، 1999، ص 08.

الشكل رقم 01: يمثل العلاقة بين المحاسبة والمراجعة



المصدر: معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، 2016/2015، ص 14

المبحث الثاني: المنهجية العلمية للمراجعة الخارجية.

من أجل قيام المراجع الخارجي بإنجاز مهامه الموكلة إليه فإنه يسير وفق منهجية علمية معينة نتيجة تطور وسائل وأدوات وإجراءات المراجعة الخارجية وذلك بخطوات ملائمة.
المطلب الأول: سير المراجعة الخارجية.

تتم المراجعة الخارجية من خلال الخطوات التالية:

أولاً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة عليه القيام بجمعها فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.¹

وهذه الخطوات الرئيسية تتضمن خطوات فرعية وهي كالاتي:²

1- أعمال أولية: هي خطوة يطلع المراجع الخارجي من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة.

2- اتصالات أولى مع المؤسسة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حواراً معهم ومع من يشتغل معهم.

3- انطلاق الأعمال: يحصل المراجع الخارجي على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبياً.

¹ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 76.

² محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص 69.

ثانياً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

بالرغم من تعدد طرق دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى وهناك عدة طرق للتقييم منها¹:

- 1- الرجوع إلى تعليمات المنشأة ولوائحها الخاصة بتنظيم العمل في مراحلها المختلفة ثم إجراء اختبارات علمية على ما يجري تنفيذه بالفعل داخل الأقسام المختلفة
- 2- الرجوع إلى الخرائط التنظيمية.
- 3- إتباع نظام الاستفسارات وتلقي الإجابة عنها.

ثالثاً: فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد انتهاء المراجع الخارجي من الخطوة السابقة يقوم بفحص الحسابات والقوائم المالية عن طريق الخطوات التالية:

1- تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة.²

2- الاختبارات السريانية والتطابق في³:

وتتمثل الاختبارات السريانية والتطابق في:

- اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية.

- اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية.

¹ محمد سمير الصيان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2002-2003، ص ص 239-240.

² محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص 69.

³ عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

- اختبارات التطابق بواسطة المصادقات.

- اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة الميدانية.

3- إنهاء عملية المراجعة الخارجية: على المراجع الخارجي في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة، وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة القيام بما يلي¹:

• التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة.

• فحص الأحداث ما بعد الميزانية.

• فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.

• إعادة النظر في أوراق العمل.

• إصدار الرأي.

المطلب الثاني: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية

لكي يتمكن المراجع من الإدلاء برأيه حول صدق وعدالة الحسابات والقوائم المالية وفي سبيل تحقيق ذلك لابد له من استخدام وسائل وتقنيات تمكنه من جمع الأدلة والبراهين اللازمة له بالإدلاء بذلك الرأي وهي كالتالي²:

1- وسائل شرح وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

¹ محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص ص 80-82.

² المرجع نفسه، ص 79.

- وصف الإجراءات المعمول بها: يقوم المراجع بالاطلاع على الإجراءات المكتوبة أو غير المكتوبة عن طريق إما إعداد ملخص لإجراءات قد تكون طويلة أي حوصلة كوصف عملية الشراء التي تقوم بها مصلحة الشراء لفائدة كل المصالح الطالبة.
 - تقييم الإجراءات المعمول بها: يعني هنا القيام باختبارات الاستمرارية.
- 2- وسائل فحص الحسابات: يقوم المراجع بفحص الحسابات والإدلاء بالرأي المدعم بأدلة وقرائن عن طريق هذه الوسائل وهي كالتالي:
- المشاهدة العينية: تعتبر أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة وذلك فيما يخص المحزونات.
- فحص الدفاتر والوثائق: وذلك يتأكد من بعض العناصر موجودة فعلا في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- المصادقات المباشرة: تعد من أقوى الأدلة في المراجعة عند حصول المراجع.
- تصريحات المسيرين: يستفسر المراجع أثناء قيامه بأداء عمله حول العديد من الأمور من قبل المسيرين المسئولون.
- 3- تقنيات السير: وتتمثل في المجتمع الإحصائي والعينة الممثلة للمجتمع كما لأن هذه الأخيرة شروط يجب أن تتوفر فيها عند اختيارها.
- 4- المراجعة والمعلومات: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المنظمات والمؤسسات وتضاعف أحجامها أدى إلى تضاعف المعلومات المتدفقة.
- 5- ترتيب الملفات: ينبغي على المراجع ترتيب وتنظيم المعلومات بطريقة تسمح لكل عضو من الأعضاء ولكل شخص راغب في الاطلاع عليها.

المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية ومعاييرها.

يعتبر تقرير المراجع الخارجي جوهر عملية المراجعة الخارجية ونتيجة لما توصل إليه خلال القيام بها، وهو يمثل رأيه الفني حول المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة.

1- تقرير المراجعة الخارجية:

أولاً- تعريف تقرير المراجعة الخارجية:

يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المراجع الخارجي رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات.¹

ثانياً: طبيعة تقرير المراجع الخارجي

تتعدد التقارير التي يعدها مراقب الحسابات، بتعدد المهام التي توكل إليه، وهي تنقسم أساساً إلى نوعين هما:²

- **تقارير مختصرة:** وهي النوع الشائع الاستخدام ويطلق عليه البعض تقرير الميزانية ويتضمن هذا التقرير الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات فيما يتعلق بدفاتر الشركة وحساباتها والقوائم الختامية التي تعدها الإدارة عن نتائج أعمال الشركة.

- **تقارير مطولة:** وهي تتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثل التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المراجع خلال مراجعته، والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.

ثالثاً: أهمية تقرير المراجع الخارجي

¹ غسان فلاح المقارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006، ص 113.

² محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 161.

- تتبع أهمية تقرير المراجع الخارجي من عدة عوامل أهمها¹:
- يعتبر التقرير خلاصة ما وصل إليه المراجع الخارجي من عمله.
- يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المدنية والجنائية.
- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع المنتج النهائي لعملية المراجعة وذلك نظرا لتوافر العوامل الآتية:
- تقارب المصالح بين الأطراف المعنية.
- صعوبة المعلومات المعدة وتعقيد الموضوعات المرتبطة بها.
- الأهمية النسبية للمعلومات محل الدراسة.
- الفصل بين مستخدمي المعلومات وبين من يقوم بإعدادها من ناحية، وبعد مستخدم المعلومات عن الموضوع محل الدراسة من ناحية أخرى.
- رابعا: الأركان التشكيلية لتقرير المراجع الخارجي على الأركان التالية²:
- عنوان التقرير
- الجهة الموجهة إليها التقارير.
- الفقرة الافتتاحية للتقرير يجب أن تشمل على:
- أن تكون القوائم المالية التي راجعها بالاسم والفترة التي تغطيها مثل الميزانية العمومية.
- أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 162.

² يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 256.

- إن مسؤولية مراجع الحسابات هي فقط إبداء الرأي الفني عليها.
- فقرة النطاق وتتمثل في.
- فحص أدلة الإثبات على أسس اختيارية.
- تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة
- فقرة الرأي.
- يجب أن يحتوي التقرير على ما يلي:
- تاريخ التقرير.
- اسم مكتب المراجع.
- الفئة التي ينتمي إليها.
- توقيعه.

2. معايير المراجعة الخارجية:

تتمثل أهم معايير المراجعة المتعارف عليها في:

أولاً- المعايير العامة¹

والتي تشتمل على التأهيل العلمي والعملي، الاستقلالية والحياد وبذل العناية المهنية.

1- التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية: وهي جملة من المعارف والخبرات في الميادين التي لها علاقة بالمراجعة.

2- الاستقلالية:

¹ محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص 38.

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

ويمكن تلخيص معايير العمل الميداني في العناصر التالية¹:

- يجب تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً
- يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بشكل منفصل ووافي حتى يمكن تقدير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة

ثالثا: معايير إبداء الرأي: وذلك من خلال العناصر الآتية²:

- معايير التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- معيار ملائمة الإفصاح.
- معيار وحدة الرأي .

وتتضمن مسؤوليات المراجع الخارجي كالاتي

- المسؤولية المدنية وتتمثل في:

- مسؤولية المراجع تجاه العميل

¹ حسين القاضي وحسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² محمد تهامي طواهر ومسعود، المراجعة والتطبيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثانية،

ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص 53

- مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث

- المسؤولية المهنية للمراجع الخارجي وتتمثل في

- المسؤولية الفنية

- المسؤولية الأخلاقية (التأديبية) .

- المسؤولية الجنائية .

إلى جانب المسؤوليات يتمتع المراجع الخارجي بالعديد من الصلاحيات تتمثل في: ¹

• حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيانات معين أو معلومة معينة

• حق طلب أي تقارير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسئول في المؤسسة.

• حق المراجع في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة.

• حق المراجع في فحص ومراجعة باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سراي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بيروت، 2006، ص

خلاصة الفصل:

تتم عملية المراجعة الخارجية وفق خطوات منهجية منظمة من خلال مراجعة القوائم المالية من قبل المراجع الخارجي وذلك من خلال فحص دفاتر وسجلات المنشأة لإنجاز تدقيق للبيانات المالية، حيث يستعين المراجع بأدوات إحصائية وقرائن الإثبات وأوراق العمل عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية لسلامة وصحة هذه البيانات لتقديمها للجهة التي عينته.



الفصل الثاني

الإطار النظري للمحاسبة

الإبداعية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة نظام للمعلومات تعمل على قياس و إيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للوحدات الاقتصادية إلى فئات عديدة من أصحاب المصالح ، ونظرا للدور الذي تلعبه المحاسبة في تقليل تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة وإضفاء الشفافية على التعاملات المالية بالشركة ، فقد حظيت بالعديد من الدراسات في الأوساط العلمية والمهنية الإقليمية والدولية حول مدى الاعتمادية والموثوقية التي تحظى بها لدى أصحاب المصالح خاصة في ظل انتشار التلاعب بالبيانات المحاسبية للشركات واستغلال السياسات المحاسبية وبدائل القياس التي تتيحها المعايير المحاسبية من طرف بعض المهنيين المتمرسين في إظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح من خلال ما يعرف اليوم بالمحاسبة الإبداعية ولعل ما شهد العالم خلال السنوات الأخيرة من أزمات مالية و الانهيارات مؤسسية التي مست كبريات الشركات والذي أرجعه الكثير من الباحثين في الفكر المحاسبي إلى التلاعبات المالية والمحاسبية التي ترجع في احد جوانبها الهامة إلى ممارسات غير أخلاقية من طرف المحاسبين للتأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق ، بالإضافة إلى ضعف آليات الرقابة والمساءلة. هذه العوامل أدت إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة لإدارة التقارير المالية تتسم بالشفافية وتوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين ، أطلق عليها ما يعرف الآن حوكمة الشركات.

المبحث الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب، الغش، الخداع، التحريف أو سوء العرض حيث أن عندما 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.¹

المطلب الأول : تعريف المحاسبة الإبداعية

مفهوم المحاسبة الإبداعية : المحاسبة الإبداعية على أنها ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة.²

كما تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله المعدون تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا.³

وهناك تعريف آخر للمحاسبة الإبداعية بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.⁴

¹ طارق حماد المبيضين ،اسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية ،مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ،العدد الثامن ، جامعة بسكرة الجزائر ، 2010 ، ص 87 – 88.

² رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 26 ،العدد 02 ،جامعة دمشق، سنة ، 2010، ص96.

³ ميسون بنت محمد بن علي القري ،دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ،جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ،2010، ص09.

⁴ رشا حمادة، مرجع سبق ذكره ص 95.

اصطلح على تعبير Creative Accounting إشارة إلى لجوء الشركات إلى استغلال الثغرات الموجودة في الأساليب والبدائل المحاسبية المتوفرة لتحسين صورة الشركة في أعين المستفيدين حتى وإن كان على حساب الحقيقة وهو إصطلاح عام أطلقه نقاد ومحللوا الأسواق المالية في وصف ممارسات و وسائل تضليل المستفيدين من القوائم المالية.¹ ويعرفه كل من (Mulford & Comiskety) المحاسبة الإبداعية بأنها: "بعض أو كل الخطوات المستخدمة لممارسة لعبة الأرقام المالية متضمنة الاختيار التعسفي لتطبيقات المبادئ المحاسبية ، و الاحتيال في التقرير المالي وأي خطوات أخرى متخذة في سبيل إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".²

من خلال التعارف السابقة نلاحظ انه توجد قواسم مشتركة للمحاسبة الإبداعية من أهمها:³

1. ممارسات عامة وشائعة؛
2. ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق؛
3. ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها؛
4. ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية؛
5. ممارسات استغلالية في إطار اختيار التقديرات المحاسبية ؛
6. ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية؛
7. ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية .

¹ ميسون بنت محمد بن علي القرني ،دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ،جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ،2010، ص07.

² المرجع نفسه : ص07-08.

³ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 26 ،العدد 02 ،جامعة دمشق، سنة ، 2010، ص95-96.

وقد أشار كل من (Whalen & Healy) إلى أن المحاسبة الإبداعية تحدث عند استخدام المدير لحكمه في التقارير المالية وهيكله الأحداث المحاسبية لتغيير التقارير المالية ،وذلك إما لتضليل أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للشركة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلنة.¹

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني غير أخلاقي؛ أي خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم.²

بالرغم أن عدد الكبير من المراجع قد تطرقت إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، إلا أنه مازال هناك الكثير من التباينات حول تقديم مفهوم موحد لها وهذا راجع لوجود العديد من المصطلحات المشابهة لهذا المفهوم نجد منها إدارة الأرباح (Earning Management) وتمهيد الدخل (Somthing Income) وإدارة الإفصاح (Disclosure Management) وتلبيس الحسابات الإفصاح (Window Dressing)... الخ ، بأنها " إجراءات أو خطوات تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية وهي أيضا أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل... إلخ.³

1 عبير فايز الخوري ،محمد زياد شخاترة ، مدى استخدام ممارسات الدخل في قطاع الخدمات الأردني ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد 10 ،العدد 4 ، 2014 ، ص 570.

2 بالرقى تيجاني ،المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 12 ، 2012 ، ص 41.

3 عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة حمة لخضر الوادي ، ديسمبر 2017ص04.

المطلب الثاني : العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية (أسبابها ودوافعها).

ارتبط ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية بمواجهة الشركات صعوبات خلال الأزمات التي عرفتها فترة الثمانينيات من القرن الماضي، فنتج هناك ضغط كبير على المحاسبين والماليين والمدققين لتضخيم الأرباح وتوضيح الوضعية المالية للمؤسسة بصورة أفضل لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح، وعندما اكتشفت المؤسسات بأن القوانين تطلب منها فقط ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فقد أخذت بمبدأ إن كنت لا تستطيع أن تكسب أرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها. وفي ذلك الوقت ازادت المحاسبة الإبداعية من عمر المؤسسات، إذ استمر الركود فترة طويلة حيث أجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح " صورية" على التصفية، من خلال الاعتماد على المحاسبة باعتبارها فن تحمل روح الإبداع، فالمحاسب المبدع باستطاعته أن يرسم القوائم المالية وينحت رقم الأعمال الذي ترغبه الإدارة ويحقق أهدافها.¹

1.دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية : هناك عدة عوامل أدت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية:²

- التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها؛

- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية ،حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛

1 عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة حمة لخضر الوادي ، ديسمبر 2017ص03.

2 مطر، محمد و الحلبي ، ليندا حسن ، دور مدققو الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء - الأردن، 2009 ، ص09.

- زيادة الاقتراض من البنوك ؛

- التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي

المرتتب عليها ؛

- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجاباً على إدارات الشركات لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة ؛

- التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.

هناك العديد من الدوافع التي تدفع بالإدارة للقيام بهذه الممارسات نجد منها:¹

1.التأثير الايجابي على سمعة المؤسسة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات.

2.التأثير على السعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسة في الأسواق المالية.

3.زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.

4.لغايات التلاعب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

1 عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية،ص06.

5. تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المؤسسة التي تقوم بإرادتها لعكس صورة ايجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

6. لغايات التصنيف المهني: للحصول على التصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات الدولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع سنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

2. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية منها:¹

أ. حرية اختيار المبادئ المحاسبية : تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ،حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

ب. 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 مسبقا.

1 عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، جامعة الأزهر غزة فلسطين ، 2011 ص 83.

ج. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ وحدوث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه على الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا 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.

المطلب الثالث : مجالات استخدام المحاسبة الإبداعية (صورها وأساليبها)

على الرغم من تعدد أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا أنها تنحصر في أربعة مواطن رئيسية فهي إما تلاعب في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف، وسنحاول استعراض أشهر أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها المؤسسات للتأثير على القوائم المالية وهي كما يلي:

أولاً: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في الإفصاح:

وسنستعرض في العنصر نوعين من الأساليب وهما:¹

1. التمويل خارج الميزانية :

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح أو الإفصاح بصورة غير مباشرة عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في المؤسسة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تظهر تلك الزيادة في ميزانيتها، وتسمى التمويل خارج الميزانية. ويعرف التمويل خارج الميزانية على أنه: تمويل أو إعادة تمويل عمليات المؤسسة دون أن يظهر ذلك في ميزانيتها، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية، وبوجود المبتكرات المحاسبية.

¹ ميسون بنت محمد : دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات ص 58.

والهدف من التمويل خارج الميزانية يكون في العادة من أجل تخفيض مديونية المؤسسة، وهي طريقة شائعة لدى المؤسسة الأمريكية والبريطانية، تمكنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها، ويمكن حصر صور التمويل خارج الميزانية في:

1.1 . عقود الإيجار:

في الغالب تتمثل صور التمويل خارج الميزانية في عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء، يسجل في دفاتر المؤسسة على أنه عقد إيجار تشغيلي وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار تمويلي، ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في الميزانية، كما لا يتوجب إطفاء قيمة الأصل المستأجر كما هو مطلوب في عقد الإيجار التمويلي، وبذلك يتم تفادي تحول المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر، ويبقى الأصل على قيمته لا ينقص، لعدم إهلاكه.

2.1 . مؤسسات الغرض الخاص:

تظهر مؤسسات الغرض الخاص في قيام المؤسسة بإنشاء مؤسسة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول المؤسسة والتزاماتها إلى المؤسسة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية المؤسسة الأم وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها.

تهدف هذه المؤسسات بصورة أساسية إلى إدارة المخاطر، ويمكن من خلالها الحصول على تمويل منخفض التكلفة، كما تستخدم هذه المؤسسات أحياناً بهدف التجنب الضريبي، أو بهدف الحصول على مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول المؤسسة الأم على المؤسسة التابعة، الأمر الذي من شأنه خلق مكاسب المؤسسة كما لو أنه تم بيع أي أصل آخر لأي مؤسسة .

2. التغييرات المحاسبية:

تفرض معايير المحاسبة على المؤسسات استخدام نفس السياسات والطرق المحاسبية المتبعة في القياس والإفصاح، وذلك لتوفير خاصية المقارنة بالقوائم المالية، ولكنها أتاحت للإدارة تغيير هذه الطرق إذا كانت ستزيد من جودة القوائم المالية، أي أن الإدارة بإمكانها التغيير في الطرق المحاسبية متروك للإدارة، وتمارس الإدارة في بعض الأوقات تغييرات محاسبية لتأثر على نتائجها المالية بشكل أو بآخر، وتعتبر تغييرات المحاسبة التي تتبعها الإدارة أهم أدوات ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا الباب، حيث تستغل الإدارة الاختيارية المتاحة في هذا المجال بما يتناسب مع أهدافها.¹

ويجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع للتغييرات المحاسبية وهي كما يلي:²

✓ التغييرات في السياسات المحاسبية .

✓ التغييرات في التقدير المحاسبي .

✓ تغييرات في الوحدة المحاسبية.

ثانيا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التوقيت : ونذكر منها:

1. الاعتراف بالإيراد:

ينحصر الحديث في هذا الجزء عن استعجال الاعتراف بإيرادات حقيقية في جدول حسابات النتائج كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية أما الإيرادات الوهمية فتخرج عن نطاق المحاسبة الإبداعية إلى الاحتيال، حيث تتراوح المؤسسات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل المؤسسة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير

¹ حمزة بوسنة : دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة في الإدارة الأرباح ، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012، ص105.

² محمد عبد الله المومني : دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والإفصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، ملتقى دولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ، جامعة دالي ابراهيم الجزائر، ديسمبر 2009، ص58.

المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه، 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 المؤسسة.¹ ويمكن ذكر بعض منها:²

- ✓ تسجيل عمليات بالفترة المحاسبية المنتهية عن عمليات بيع تخص الفترة اللاحقة.
- ✓ تسجيل إيرادات عن عمليات بيع غير تامة.
- ✓ عقود إنشاءات طويلة الأجل .

2. الاعتراف بالمصرف:

تعد المحاسبة عن المصروفات من المجالات المحاسبية الأكثر اعتماداً على التوقعات والتقديرية القائمة على الحكم الذاتي، وهذا الأمر يسمح للمؤسسات بتحكم في أرقامها للحصول على أرباح أكثر أو أقل حسب المصلحة، ويعتبر أكثر الأساليب المتعلقة بالاعتراف بالمصرف هي نقل المصروفات إلى فترات محاسبية لاحقة أو سابقة.

ثالثاً: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير:³

تتعدد الأساليب المتبعة في ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقدير وسنقتصر على ذكر أشهر ثلاثة أنواع وأكثرها استعمالاً :

1. سياسات رسملة المصروفات:

تقوم بعض المؤسسات بالاستفادة من اختلاف الأساليب المحاسبية المتاحة لمعالجة المصروفات، إذ أن بعض المصروفات التي تتكبدتها الإدارة ويمكن ربطها بأرباح مستقبلية

1 ميسون بنت محمد ص 61.

2 أمين السيد أحمد لطفي : مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الحسابية الخاطئة، الدار الجامعية الإسكندرية للنشر، 2005، ص 68.

3 عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ص 10.

- المصروفات الإرادية - يتم رسملتها ثم إطفائها أو استنفادها في 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، وتعتبر رسمة المصروفات الإرادية هي ثاني أكثر أسلوب مستخدم في الشركات السعودية ضمن أساليب المحاسبة الإبداعية.

2. إهلاك الأصول الثابت:

أما ما يتّعلق بالاهتلاك، فتلجأ المؤسسات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الإهلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي، فمن المتعارف عليه محاسبياً أن يتم اهتلاك الأصول إما بطريقة الإهلاك الثابت أو المتزايد أو المتناقص واختيار طريقة الإهلاك يتطلب الكثير من التقدير والحكم الشخصي، الأمر الذي يجعله عرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن جهة أخرى مدة الإهلاك جاءت على سبيل الحصر وليس التحديد الأمر الذي يجعلها هي أيضا عرضة للممارسات المحاسبية الإبداعية أيضا.

3. المدينون والدائنون:

يتم من خلال المدينين إدارة الإيرادات، ليس فقط التلاعب في الاعتراف بالإيراد، ولكن حتى في تقويم حسابات المدينين، حيث يتم تقدير الحسابات المدينة وفقا لسياسة الحيطة والحذر بإنشاء مخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها يطرح من إجمالي المدينين.

رابعا: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في التصنيف والعرض:¹

1. جدول حسابات النتائج:

يحتوي جدول حسابات النتائج على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها وكما تدور المحاسبة الإبداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الإيرادات أو المكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم

¹ عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائريةص11.

ذلك في جدول حسابات النتائج من خلال التلاعب في التصنيفات والإيضاحات في جدول حسابات النتائج للفترة المراد تغييرها.

2. الاستثمارات:

عن اكتشاف مخالفات محاسبية بقيمة 3.85 مليار دولار في سنتي 2001 (WorldCom) أعلنت شركة و 2002 , وأشارت نتائج التحقيق الأولية إلى أن هذه الشركة مارست عمليات تحويل بين حسابات داخلية أبرزها تسجيل تكاليف تشغيل رسوم استخدام شبكات شركات اتصالات أخرى، باعتبارها استثمارات رأسمالية طويلة الأمد في خطوة مكنتها من إخفاء جانب من نفقاتها، وتضخيم تدفقاتها المالية، وإظهار أرباح غير حقيقية.

المبحث الثاني: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية

أ - الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:¹

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، و فيما يلي عرضا لبعض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

رقم المبيعات:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية: إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقا في الفترة المالية التالية؛
-الهدف: تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛
-إجراءات المدقق المضادة : التحقق من فواتير البيع و خصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

¹ قبال زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة لمدققي الحسابات ولاية أدرار)، جامعة أحمد دارية أدرار، 2015-2016.ص30

تكلفة البضاعة المباعة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO).

- الهدف: تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

مصروفات التشغيل:¹

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة؛

- الهدف: تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:²

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛

- الهدف: تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية؛

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ب - الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي

إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم

المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة

1 قبل زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص31

2 قبل زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص31-32.

أو الربحية وغيرها، و فيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

النقدية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة؛

- الهدف: تحسين في نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

الاستثمارات المتداولة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة؛

- الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

الذمم المدينة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة

المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة؛

- الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة؛

- إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى

إجمالي الذمم المدينة.

المخزون السلعي:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة؛

- الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب

السيولة؛

-إجراءات المدقق المضادة :فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

الاستثمارات طويلة الأجل:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية :التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريق حقوق الملكية؛

-الهدف: التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر؛

-إجراءات المدقق المضادة :التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

أصول طويلة الأجل:¹

-إجراءات المحاسبة الإبداعية :تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها؛

-الهدف : تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك؛

-إجراءات المدقق المضادة :التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

المطلوبات المتداولة:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية :عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة؛

-الهدف :تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

-إجراءات المدقق المضادة :التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

¹ قبال زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص32.

المطلوبات طويلة الأجل:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية :الحصول قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل؛

الهدف :تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها؛

-إجراءات المدقق المضادة :التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

حقوق المساهمين:¹

-إجراءات المحاسبة الإبداعية :إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتحجرة؛

الهدف: تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية؛
-إجراءات المدقق المضادة :تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها.

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وفيما يلي هم

1 قبل زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص32.

الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها: ¹

1. لجان المراجعة التي ظهرت في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، وهي مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد اتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.
2. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الامر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فانها قد الغت معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها .
3. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

• وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فانه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل ، ولهذا الامر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

• تفعيل خاصية "الثبات" ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في أحد الاعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الاعوام اللاحقة ،

1 عمر إقبال المشهداني: دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، ص13.

وهذا تجدر لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات الا في حال الضرورة القصوى ومع الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات

4. انتباه 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 الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم اجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم ، 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 الخاص¹.

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

مما سبق نستنتج ان المحاسبة الابداعية تأثير على تجميل القوائم المالية واطهارها بغير صورتها الحقيقية وهذا يساهم وبلا شك بفقدان عنصر الموثوقية بقوائم المالية من قبل المستخدمين لها ،ولكن ماهو المقصود بهذا المصطلح وماهي القيود الخاصة به .

1 عمر إقبال المشهداني: دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية،ص14.

ومن الأساليب الحديثة أيضا في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية مايلي:¹

1. تفعيل ركائز حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا 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 خطا دفاعيا 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.

2. 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 الى عدة نقاط من أهمها:²

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.

¹ عادل نقموش : الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 12، العدد 02، جامعة المسيلة ، 2019، ص08.

² عادل نقموش : الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، ص09.

- 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.

- 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.

3. 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 اختباري أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق.
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق .
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة.¹

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

¹ عادل نقموش : الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، ص10

لقد أصبحت أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق من الموضوعات الهامة التي أولتها المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية اهتماما كبيرا، وذلك بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة.

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا، ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.¹

وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع موائيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبرغم أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة الإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة، ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معيارا يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.²

المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يركز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1. العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.
2. الصدق: وتعني المطابقة للحقيقة.

¹ قبال زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص33.

² قبال زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.ص34..

3. عدم التحيز: وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.
- ومن هنا يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:
- أ- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية.
 - ب- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - ج- أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.
 - د- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يزوج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا .

خلاصة الفصل

ومنه فإن اعتماد المحاسبين في ظل غياب النزاهة والأخلاق من خلال ابتكار مفاهيم خاطئة تتنافى وأخلاقيات المهنة أساليب تسمى المحاسبة الإبداعية وتعنى بمصلحة جهات معينة وتمارسها الشركات لتحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية وتتعلق هذه الأساليب إما بتوقيت العمليات أو تقدير الحسابات أو الإفصاح عنها أو تصنيفها وعرضها في القوائم المالية ، وفي هذا الفصل التي تم عرض أهم عناصره حاولنا إبراز أهم الجوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، أساليبها وكذا الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد منها وكما لا ننسى المنظور الأخلاقي لها وذلك من خلال تعميق الحس الأخلاقي وآليات الرقابة الداخلية والخارجية التي تعتمد عليها.



الفصل التطبيقي



المبحث الأول: دراسة وتحليل دراسات سابقة

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1. دراسة جلابي سميرة (2017-2018) والتي جاءت بعنوان " دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية وهي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، وقد حاول الباحث الإجابة على الإشكالية التالية:

ما هو دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية؟
وهدفت في مجملها على تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:

1- تسليط الضوء على مفهوم المراجعة الخارجية ومعايير التدقيق الجزائري (NAA) والدولية (ISA)

2- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها وأساليبها.

3- إبراز دور ومسؤولية المراجع الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية.

ومن أجل تحقيق الأهداف المسطرة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي بحيث عرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من مختلف المصادر والمنهج التحليلي وذلك بتحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتم توزيع استمارة استبيان على مراجعين خارجيين (بالمسيلة) ، وقد توصلت إلى النتائج التالية نذكر منها:

1- يقوم المراجع الخارجي في الجزائر بالإجراءات المناسبة التي تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفصل التطبيقي

2- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المراجعين والمهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات.

3- يلتزم المراجع الخارجي بقانون 10-01 ومن أهم ما جاء فيه: يتمتع المراجع الخارجي بالكفاءة العلمية والخبرة المهنية وإلهامه بالقوانين والأنظمة (SCF)، الضرائب، معايير المحاسبة والتدقيق، ويلتزم المراجع الخارجي ببذل العناية المهنية الكافية بقواعد السلوك المهني عند القيام بتدقيق القوائم المالية.

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
استمارة استبيان	<ul style="list-style-type: none"> - تسليط الضوء على مفهوم المراجعة الخارجية ومعايير التدقيق الجزائري (NAA) والدولية (ISA) - التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها وأساليبها. - إبراز دور ومسؤولية المراجع الخارجي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية 	دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية	جلابي سميرة (2017-2018)

2. دراسة حدادي سارة (2019-2020) والتي جاءت بعنوان دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وللحد من أثارها على جودة المعلومات المالية: وهي مقدمة لنيل شهادة دكتوراة وقد طرح الإشكالية التالية وهي:

كيف يساهم محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على جودة المعلومات؟

وكان أهداف الدراسة كما يلي:

الفصل التطبيقي

- إبراز علاقة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق بممارسات المحاسبة الإبداعية
- تبيان أهمية المعلومات المالية والخصائص النوعية التي تتميز بها
- التعرف على التوجهات والوسائل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور المنظمات الدولية المحاسبية والتدقيقية في ذلك.
- التعرف على واقع تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية محل الدراسة واستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري كطريقة للتفسير بشكل علمي منظم من خلال جمع المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع البحث، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وذلك بدراسة مجموعة من الشركات محافظي الحسابات والشركات الجزائرية وتم معالجة الدراسة من خلال معطيات للفترة الزمنية (2007-2008) فترة توزيع الاستبيان وجمعه ب 3 أشهر من شهر ديسمبر 2018 إلى نهاية شهر فيفري 2019 وتم التوصل إلى النتائج التالية نذكر منها:
- المعلومات المالية عبارة عن سلعة يجب أن تكون ذات جودة عالية لكي تلبى الحاجة بالدرجة المرغوبة، شأنها في ذلك شأن السلع الأخرى المتداولة في السوق.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية هي وسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- المحاسبة الإبداعية قانونية لأنها تنحصر في إطار النظام المحاسبي المالي يقوم بها بعض المحاسبين المتمرسين من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة بهذا النظام، وذلك بناء على طلب أو رغبة إدارة الشركة.

الفصل التطبيقي

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
استمارة استبيان	<ul style="list-style-type: none"> - إبراز علاقة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق بممارسات المحاسبة الإبداعية - تبيان أهمية المعلومات المالية والخصائص النوعية التي تتميز بها - التعرف على التوجهات والوسائل للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور المنظمات الدولية المحاسبية والتدقيقية في ذلك. 	<p>بعنوان دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وللحد من أثارها على جودة المعلومات المالية</p>	<p>دراسة حدادي سارة (2020-2019)</p>

3. دراسة من إعداد الطالبة زينب زديرة (2013-2014) والتي جاءت بعنوان دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسسات فعالة للحد من استخدام بعض أساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية؟

وتهدف الدراسة للتوصل إلى :

. التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت للمحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى الدوافع التي تحفز المؤسسات على التلاعب بالأرقام.

. تحديد مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة لإدارة أرباحها.

. إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

. الوقوف عند دور الحوكمة المؤسساتية في تفعيل دور المدقق الخارجي للحد من التحايل المحاسبي في المؤسسات.

- واستخدم الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الدراسة وذلك في أرض الواقع لمؤسسة سونلغاز بأم البواقي (2013-2014)، وتوصل إلى النتائج التالية:

الفصل التطبيقي

. ان اتباع المؤسسة لممارسات المحاسبة الإبداعية يكون له انعكاس على مجموعة المؤشرات المالية التي تهتم بها الأطراف ذات المصلحة خاصة المستثمرين لتحديد قيمة المؤسسة، من أجل زيادة الطلب على الأسهم المؤسسة وبالتالي التأثير على أسهمها في السوق المالي.

. إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة

. إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة المؤسسة لممارستها.

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
استمارة استبيان	. التعرف على مختلف المفاهيم التي أعطيت للمحاسبة الإبداعية بالإضافة إلى الدوافع التي تحفز المؤسسات على التلاعب بالأرقام. . تحديد مختلف التقنيات والأساليب المستخدمة من طرف إدارة المؤسسة لإدارة أرباحها. . إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. . الوقوف عند دور الحوكمة المؤسسية في تفعيل دور المدقق الخارجي للحد من التحايل المحاسبي في المؤسسات.	دور المدقق الخارجي في ظل حوكمة مؤسسات فعالة للحد من استخدام بعض أساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية؟	دراسة من إعداد الطالبة زينب زديرة (2013-2014)

الفصل التطبيقي

3. دراسة شتحونة محمد فارس (2016) بعنوان مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرحت الإشكالية التالية:

ما مدى مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وتم تسطير الأهداف التالية:

. إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع.

. التعرف على المحاسبة الإبداعية.

. استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان الموجه

لمحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين (ورقلة)، لتقصي آرائهم،

والتوصل إلى النتائج التالية:

. أجمع أفراد العينة الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه

في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

. أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الاختبارات

اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

. أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في

قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

صاحب الدراسة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	الأدوات المستخدمة
دراسة شتحونة محمد فارس (2016)	مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	. إلقاء الضوء على مسؤولية المراجع. . التعرف على المحاسبة الإبداعية. . استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.	استمارة استبيان

4. دراسة من إعداد الطلبة -المولدي محبوب، محمد الصالح فرجاني، محمد الصغير عوني (2017-2018) بعنوان فعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة وتم طرح الإشكالية وهي: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وتم تسطير الأهداف التالية:

. محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع بيان الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة.

. إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على كشف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

واعتمد في دراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لأنه المنهج المناسب في الدراسة والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد، وعلى المنهج التاريخي التحليلي تم توزيع الاستبيان في الميدان (واد سوف) (2017-2018)، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- أن المراجعة الخارجية تركز على الدليل والبرهان الذي أساسه التوثيق لتعزيز البيانات المالية:

- توجد صعوبة في ضبط وتحديد ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية
- إن فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإشباع أساليب المحاسبة الإبداعية الناتجة عن عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بالشكل القانوني.
- توجد وسائل عدة لكشف أليب التلاعب أو الحد منها ومن أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية في مواجهة التلاعب بالقوائم المالية.

الفصل التطبيقي

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
إستمارة إستبيان	محاولة تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية مع بيان الأطراف التي بحاجة إلى هذا النوع من المراجعة. إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة الخارجية في المساعدة على كشف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.	فعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي تخصص محاسبة	المولدي محبوب، محمد الصالح فرجاني، محمد الصغير عوني (2017-2018)

5. دراسة مقدمة من طرف الدكتورة رشا حمادة سنة (2010)، والتي جاءت بعنوان دور

لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتم طرح الإشكالية التالية:

. ما النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

. ما الفروق الجوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ وكانت أهداف الدراسة كما يلي:

- التعرف على النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تعرف هل هناك فروق جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في ما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ واعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستنباطي وذلك بدراسته في أرض الواقع وتم توزيع الاستبيان في سوريا (2009).

الفصل التطبيقي

وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- أجمع أفراد عينة الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المتعلقة بمهنة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة النظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- 2- أجمع أفراد عينة الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وظيفه المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.
- 3- أجمع أفراد عينة الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المتعلقة بالمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
إستمارة إستبيان	<ul style="list-style-type: none"> - التعرف على النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. - تعرف هل هناك فروق جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة في ما يتعلق بدور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ 	عنوان دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الدكتورة رشا حمادة سنة (2010)

6. دراسة مكايي زكريا حمد النيل (2019)، بعنوان المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية والشركات المساهمة السودانية)، وتم طرح التساؤل الرئيسي وهو هل هناك دور للمراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
وسطرت الأهداف التالية:

1- دراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة لاستخدامها أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية.

2- بيان خصائص المراجعة المشتركة التي تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركات السودان.

3- بيان دور خصائص جودة المراجعة المشتركة التي تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات التأمين السودانية.

4- استطلاع وجهات نظر العمال بالشركات السودانية بقصد التعرف على آرائهم حول مدى انعكاس المراجعة المشتركة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

5- إمكانية التوصل إلى نتائج يمكن من خلالها صياغة بعض التوصيات التي تساعد الأطراف ذات العلاقة بالشركات قيد الدراسة على تطويرها وضمان استمرارها في سوق العمل.

ولغرض إنجاز هذا البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في غرض الدراسات السابقة وتم توزيع الاستجابة على مكاتب المراجعة الخارجية وشركات المساهمة السودانية (2019)، وتم التوصل إلى النتائج التالية ونذكر منها:

• المراجعة المشتركة تعني مراجعة القوائم المالية لشركة العميل بواسطة إثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين.

الفصل التطبيقي

- هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المراجعة المشتركة والمحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
- تتوافر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.
- ساعدت المراجعة المشتركة الإدارة على معرفة صحة البيانات الموجودة بالقوائم المالية.

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
إستمارة إستبيان	<p>- دراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافع الإدارة لاستخدامها أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية.</p> <p>- بيان خصائص المراجعة المشتركة التي تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشركات السودان.</p> <p>3- بيان دور خصائص جودة المراجعة المشتركة التي تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لشركات التأمين السودانية.</p>	<p>المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية والشركات المساهمة السودانية)</p>	<p>دراسة مكاوي زكريا حمد النيل (2019)،</p>

7. دراسة ليندا حسن نمر الحلبي (2009)، بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية وقدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تخصص محاسبة، وطرحت الإشكالية التالية:

هل يطبق مدققو الحسابات الخارجيين لشركات المساهمة العامة الأردنية خلال تدقيق البيانات الصادرة عن تلك الشركات الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب المحاسبة الإبداعية عن تلك البيانات؟
وتهدف الدراسة إلى:

- بناء أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات.
 - التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية.
 - التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وآثارها في موثوقية البيانات.
- وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وقام بتوزيع استمارة الاستبيان على شركات المساهمة العامة الأردنية(2009)، وتم التوصل إلى النتائج التالية:
- 1- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.
 - 2- اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.
 - 3- تتفق كافة فئات العينة أن إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية تمارس أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم النهائية بصورة ضعيفة.

الفصل التطبيقي

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
إستمارة إستبيان	<ul style="list-style-type: none"> • بناء أهمية خاصة موثوقية البيانات المالية ودورها في اتخاذ القرارات. • التعرف على أشكال التحيز في القياس المحاسبي وخاصة تحيز الموثوقية. • التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثارها في موثوقية البيانات. 	دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية	ليندا حسن نمر (الطبي)2009،

8. دراسة من إعداد الطلبة (قبال زينب، ديفني حياة) ، (2016.2015) والتي جاءت بعنوان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهي مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير وقد حاول الباحث الإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية؟

وهدف الدراسة يتبين في مجموعة من النقاط وهي:

- معرفة الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية.
- التعرف بالمحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على أهم الأسباب والدوافع التي أدى إلى استخدام المحاسبة الإبداعية.
- زيادة الرصيد المعرفي وكذا إثراء المكتبة بمثل هكذا مواضيع.

ومن أجل تحقيق الأهداف استخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، والمنهج

الفصل التطبيقي

- الوصفي الإحصائي في الجانب التطبيقي من خلال استخدام الاستبيان وذلك بتوزيعه على محافظي الحسابات لولاية (أدرار)، وتم التوصل الى النتائج التالية:
- المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية.
 - يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية التي بدورها تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - الاطلاع المستمر على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية وكذا تنمية الثقافة المحاسبية لكل المهتمين بالقوائم المالية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
 - حرية اختيار المبادئ المحاسبية يعتبر العامل الأول لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

الأدوات المستخدمة	هدف الدراسة	عنوان الدراسة	صاحب الدراسة
إستمارة إستبيان	<ul style="list-style-type: none">• معرفة الدور الأساسي الذي يلعبه التدقيق الخارجي في زيادة الثقة في القوائم المالية.• التعريف بالمحاسبة الإبداعية وكذلك التعرف على أهم الأسباب والدوافع التي أدى إلى استخدام المحاسبة الإبداعية.• زيادة الرصيد المعرفي وكذا إثراء المكتبة بمثل هكذا مواضيع.	بعنوان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	قبال زينب، ديفني حياة 2015.2016(

المطلب الثاني: الدراسات العربية

1. الدولة الفلسطينية:

- دراسة رنا جمال طنبه (2012) بعنوان دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة وقدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل وتم طرح الإشكالية التالية:
 - ما هو دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في المصارف الوطنية الفلسطينية؟
 - وتم وضع الأهداف التالية:
- الوقوف على الدور الذي تمارسه لجان التدقيق في منع ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية في المصارف الفلسطينية.
- تحليل دور مدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية والمصارف الفلسطينية.
- إلقاء الضوء على ماهية وظيفة المحاسبة الخلاقة وطرق استخدامها المشروعة وغير المشروعة وآثارها على القوائم المالية.
- وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استمارة استبيان على العاملين في مصارف الفلسطينية في فلسطين (2012) وتوصل إلى النتائج التالية:
- أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق وتؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية منها:
 - الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها.

- دعم وظيفة التدقيق الداخلي.
- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها.
- دعم آليات حوكمة الشركات.
- دعم مهمة التدقيق الخارجي.

2. دولة سوريا

• دراسة سامر دوار (2014) بعنوان جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية وقام العمل على أساس الإشكالية التالية من أجل نيل شهادة الماجستير في المحاسبة:

- 1: ما هو أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر.
 - 2: ما هو أثر جودة المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية.
 - 3: ما هو أثر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على هامش أمان المستثمر
 - 4: ما هو أثر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وبين هامش أمان المستثمر.
- وتم تسطير الأهداف التالية:

1- التأطير العلمي لمفاهيم جودة المراجعة الخارجية ودراسة العوامل المؤثرة عليها ودراسة دور الإصدارات الأخيرة للمعايير التي تعني بالجودة في رفع جودة أداء مكاتب المراجعة.

2- تحديد مفهوم هامش أمان المستثمر ومراحل تكوينه وأنواع المستثمرين و بيان أثر مستوى جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر.

الفصل التطبيقي

3- دراسة أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية وبيان أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر.

وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بتوزيع استمارة الاستبيان في سوريا (2014) وتوصل على نتائج نذكر منها:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الخارجية وبين هامش أمان المستثمر، وهذا يعني أن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه زيادة هامش أمان المستثمر ويتم ذلك بإلزام المراجع بالمعايير الدولية في المحاسبة والمراجعة الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية و كذلك مراعات العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة وخاصة التي تخص المراجع كالاستقلال بقراره.

• دراسة من إعداد الأستاذ خليل محمد زين والدكتور بسام أحمد حجازي (2020) بعنوان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان " وتم طرح الإشكالية التالية وهي:

ما مدى أهمية خبراء المدقق العملية وكفاءته العلمية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
وتم وضع الأهداف التالية:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية
- بيان دوافع الإدارة في اللجوء لعمليات الإبداع المحاسبي في إعداد قوائمها المالية.
- إظهار أهم الخدع المالية أو أساليب المحاسبة الإبداعية في إطار تجميلها للبيانات المالية.
- تبيان أهمية الاعتماد على المعايير الدولية من قبل مدققي الحسابات الخارجيين في لبنان الذي من شأنه أن يحد من قدرة المحاسبين المبدعين على الاستفادة من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية.

الفصل التطبيقي

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وقد استند هذه الدراسة على جانبين الأول نظري والآخر عملي وذلك بتوزيع استبيان في لبنان لخبراء المحاسبة (2020) وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية من فنون التلاعب والغش.
- تؤثر خبرات المدقق الخارجي العملية وكفاءته العلمية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- إن التطور في المعايير الدولية يساهم في عرض المعلومات المحاسبية بعدالة.

المطلب الثالث: دراسة نتائج دراسة سابقة

1. النتائج:

- تعتبر حرية اختيار مبادئ المحاسبة عامل أساسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
- من بين دوافع لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد تحسين الأداء المالي لتحقيق مصالح شخصية وكذا التأثير الإيجابي على سمعتها.
- يساهم التدقيق الخارجي في تعزيز الثقافة الأخلاقية التي بدورها تقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الإفصاح عن طبيعة المخاطر المواجهة للمؤسسة، وكذا الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توجد علاقة بين إدراك المدققين الخارجيين لطبيعة المحاسبة الإبداعية وفعالية التدقيق الخارجي.

2. النتائج:

- هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ومن أهمها:
- التلاعب في المخزون وفي طرق تقييمه وتسعيه.
 - التلاعب في تصنيف قياس وإعادة تقييم الأصول الثابتة
 - تضخيم التكاليف أو تخفيض الإيرادات.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات.

إن مهمة المراجع ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا فإنه يجب على المراجعين تقييم مدى إمكانية الاعتماد على ما قدمه إدارة المؤسسة التي يتم مراجعتها.

3. النتائج:

المحاسبة هي نشاط مستقل يقوم بتسجيل وتبويب العمليات الاقتصادية وفق نظام محاسبي لشركة ما في فترة زمنية محددة بشكل يتلائم مع طبيعة الشركة وفق فروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، للخروج بكشوف وتقارير مالية يتم الإفصاح عنها للأطراف ذات العلاقة وتساعد على اتخاذ القرار.

إن اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية قانونية واجتماعية، مما أدى إلى وجود كشوف مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون، وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي من خلال وضع المعايير الدولية المحاسبية والتقارير المالية.

وتعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق امتداداً للمعايير الدولية كونها تتوافق في العديد من النقاط وتكمل بعض النقائص التي تلائم البيئة الاقتصادية الوطنية

4. النتائج:

- إن اتباع المؤسسة المحاسبة الإبداعية يكون له انعكاس على مجموعة المؤشرات المالية التي يهتم بها الأطراف ذات المصلحة خاصة المستثمرين لتحديد قيمة المؤسسة، من أجل زيادة الطلب على أسهم المؤسسة وبالتالي التأثير على أسهمها في السوق المالية.

- يعد انتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الأسباب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية.

- تمثل عناصر القوائم المالية المحاور الرئيسية التي تلجأ إليها الإدارة التنفيذية لممارسة أساليب وطرق المحاسبة الإبداعية.

الفصل التطبيقي

- إن عمل مدقق الخارجي لا يكفي وحده لاكتشاف استخدامات المحاسبة الإبداعية بجانبها السلبي، وإنما يجب أن يتوفر له جو ملائم لممارسة مهنته بكفاءة واكتشاف مواطن الأخطاء بدقة ويتمثل هذا الجو في البيئة التي توفرها الحوكمة الفاعلة في المؤسسة

5. النتائج:

- بعد تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها يمكن للباحث النتائج التالية:
- أجمع أفراد عينة الدراسة على أن العوامل المرتبطة بالمراجع الخارجي تؤثر على أدائه في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يتقيد مراجعو الحسابات الخارجيون بإجراء الاختبارات اللازمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أجمع أفراد عينة الدراسة على أنه يواجه مراجع الحسابات مشاكل ومعوقات تؤثر في قيامه بمسؤوليته المهنية خلال عملية مراجعة البيانات.

6. النتائج:

- أن المراجعة الخارجية تركز على الدليل والبرهان الذي أساسه التوثيق لتعزيز البيانات المالية.
- من دوافع استخدام الإدارة للمحاسبة الإبداعية هو التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق وزيادة الاقتراض من البنوك.
- توجد صعوبة في ضبط وتحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إن فقدان موثوقية البيانات المالية نتيجة لإشباع أساليب المحاسبة الإبداعية الناتجة عن عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بالشكل القانوني.

الفصل التطبيقي

- توجد وسائل لكشف أساليب التلاعب أو الحد منها أبرزها تفعيل دور أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية في مواجهة التلاعب بالقوائم المالية.

- إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مضلل " عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك

• دراسة رشا حمادة (2010) دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

7. النتائج:

- أجمع أفراد العينة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات

- أجمع أفراد عينة الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

- أجمع أفراد عينة الدراسة أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

• دراسة مكاوي زكريا حمد النيل(2019) المراجعة المشتركة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

النتائج:

- 1- المراجعة المشتركة تعني مراجعة القوائم المالية لشركة العميل بواسطة اثنين أو أكثر من المراجعين الخارجيين.
 - 2- تطبيقات المراجعة المشتركة في تحسين جودة المراجعة لها القدرة على زيادة مصداقية التقارير المالية.
 - 3- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والمحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل.
 - 4- قلة الاهتمام بالمراجعة النهائية وزيادة الاهتمام بالمراجعة المشتركة أدى إلى زيادة فرص المراجعة الخارجية.
 - 5- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والمحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي.
 - 6- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة المشتركة والمحاسبة الإبداعية بقائمة التدفقات النقدية
 - 7- تتوفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهريب جزئياً من دفع الضرائب.
- دراسة ليندا حسن نمر الحلبي (2009) " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية "

النتائج:

1- إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

2- إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب.

3- إن الموظفين الشركات ومدققي الحسابات عينة الدراسة يرون أن لأساليب المحاسبة الإبداعية تأثير مرتفع في مصداقية القوائم المالية، بينما يرى المحللين الماليين أن تأثيرها متوسط

• دراسة رنا جمال طينة (2012) " دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة ".

النتائج:

1- هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان التدقيق وتؤدي للحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة في القوائم المالية للمصارف الفلسطينية منها، الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، دعم وظيفة التدقيق الداخلي، دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها، دعم آليات حوكمة الشركات، دعم وظيفة التدقيق الخارجي وإدارة المصارف بدرجة كبيرة.

2- هناك مجموعة من الإجراءات المحاسبية يقوم بها مدققي الحسابات القانونيين لمواجهة التلاعبات المحاسبية في بنود القوائم المالية في المصارف الفلسطينية بدرجة كبيرة جدا.

• دراسة سامر دوار (2014) أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية.

النتائج:

- إن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه زيادة هامش أمان المستثمر.
 - إن أداء عملية المراجعة الخارجية بجودة وفعالية من قبل المراجع من شأنه الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
 - إن زيادة ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه تخفيض هامش أمان المستثمر.
 - إن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل البيانات يضعف العلاقة الإيجابية بين جودة المراجعة الخارجية وبين هامش أمان المستثمر.
 - دراسة خليل محمد زين (2020) دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية.
- وتم التوصل إلى النتائج التالية:
- إن اكتشاف الأخطاء والغش هي من مسؤولية المدقق وخاصة إذا لم يتم تنفيذ مهمته حسب المطلوب.
 - إن مسؤولية المدقق تكمن في إبداء الرأي حول البيانات المالية المقدمة.
 - تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لاكتشاف طرق وأساليب للحد من هذه الظاهرة.
 - وجود مدققين مؤهلين إلا أن الشركات في لبنان تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية بطريقة فنية يصعب على المدقق اكتشافها.

الفصل التطبيقي

- يساعد التطوير في معايير المحاسبة والتدقيق بما يتناسب مع التطورات الحاصلة في بيئة العمل من عرض المعلومات المحاسبية بعدالة ودقة أكبر في خدمة الأطراف المتعاملة مع البيانات والمعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم والتأثير عليها.



خاتمة



ما زالت مسؤولية المراجع عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة الخارجية، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المراجعين الخارجيين وما يقومون به بالفعل طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

وعلى هذا الأساس تم دراسة موضوع دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال دراسة هذا الموضوع تم محاولة معالجة إشكالية البحث التي تدور حول قدرة المراجعة الخارجية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال شقين؛ الشق النظري الذي تناول فصلين الفصل الأول تطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية والفصل الثاني تناول الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

أما الشق التطبيقي تضمن تحليل دراسات سابقة في نفس الموضوع من داخل وخارج الوطن من أجل استخلاص دور المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

1. نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية

- تساهم معايير المراجعة الخارجية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة وبآداب وسلوك المهنة يساهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة؛

- تحلي المراجع الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يساعد في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

2. اقتراحات الدراسة

على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج بالاقتراحات التالية:

- تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة المراجعة الخارجية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية ومواجهتها من خلال التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية؛
- يجب أن يكون هناك تطوير مستمر لمعايير وآداب مهنة المراجعة الخارجية، بحيث تتماشى مع الاختلافات الجديدة لأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحتها.

3. آفاق البحث

يمكن اقتراح إجراء الدراسات التالية والتي لم يتم تغطيتها في هذه الدراسة:

- نحو تفعيل دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دور التحليل المالي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

4. اختبار الفرضيات

- بخصوص الفرضية الأولى وهي المراجعة الخارجية لها دور أساسي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية صحية وذلك من خلال اجماع نتائج دراسات السابقة على ذلك؛
- فيما يخص الفرضية الثانية لأساليب سير المراجعة الخارجية دور في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية صحيحة وذلك حسب المراجع الخارجي وخبرته حسب ما تبين لنا في البحث؛
- أما هذه الفرضية الأخيرة وهي نوعية المراجعة الخارجية لها تأثير في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤكد صحتها درستنا ودراسات السابقة التي تم تحليلها.



قائمة المراجع



قائمة المراجع والمصادر

الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، مدخل الى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر، عمان، الاردن، 2005.
2. أمين السيد أحمد لطفي : مسؤولية وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات الحسابية الخاطئة، الدار الجامعية الإسكندرية للنشر، 2005.
3. غسان فلاح المقارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2006.
4. محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2008.
5. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، الدار الجامعية، 1993.
6. مصطفى عيسى خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات، مطابع جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، السعودية، 1999.
7. نورة زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
8. يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
9. محمد تهامي طواهر ومسعود، المراجعة والتطبيق الحسابات، الإطار النظري والممارسات التطبيقية، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

المذكرات والاطروحات

1. جلابي سميرة، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية دراسة على عينة من المراجعين الخارجين، مذكرة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2017/2018.
2. حمزة بوسنة : دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة في الإدارة الأرباح ، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012، ص105.

3. عبد السلام عبد الله أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.
4. عماد سليم الأغا ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، جامعة الأزهر غزة فلسطين ، 2011.
5. قبال زينب و ديفني حياة : دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة عينة لمدققي الحسابات ولاية أدرار)، جامعة أحمد دارية أدرار ، 2015-2016.ص30
6. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سراي، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، بيروت، 2006.
7. معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مراجعة وتدقيق، 2015/2016.
8. ميسون بنت محمد بن علي القري ،دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية ،جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ،2010.

الملتقيات والندوات

1. عوادي مصطفى : دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة حمة لخضر الوادي ، ديسمبر 2017.
2. محمد عبد الله المومني : دور الأبعاد السلوكية لإدارات الوحدات الاقتصادية في القياس والافصاح المحاسبي في حدوث الأزمات المالية ، ملتقى دولي الرابع حول الأزمة المالية العالمية الراهنة وانعكاساتها على اقتصاديات دول منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا ، جامعة دالي ابراهيم الجزائر، ديسمبر 2009.
3. مطر، محمد والحلي ، ليندا حسن ، دور مدققي الحسابات الخارجية في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية "المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، للفترة من 10 - 11 نوفمبر ، الزرقاء - الأردن، 2009.

المجلات العلمية

1. بالرقى تىجانى، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12 ، 2012.
2. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 26 ، العدد 02 ، جامعة دمشق، سنة ، 2010.
3. رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 26 ، العدد 02 ، جامعة دمشق، سنة ، 2010.
4. طارق حماد المبيضين ، اسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية ، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الثامن ، جامعة بسكرة الجزائر ، 2010 .
5. عادل نقموش : الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر ، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد 12، العدد 02، جامعة المسيلة ، 2019 .
6. عبير فايز الخوري ،محمد زياد شخاترة ، مدى استخدام ممارسات الدخل في قطاع الخدمات الأردني ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 10 ، العدد 4 ، 2014.



فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

إهداء

شكر وعرفان

أ مقدمة:

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

6 تمهيد:

7 المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للمراجعة الخارجية

7 المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

8 المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وأهدافها

10 المطلب الثالث: محددات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بالمحاسبة

13 المبحث الثاني: المنهجية العلمية للمراجعة الخارجية

13 المطلب الأول: سير المراجعة الخارجية

15 المطلب الثاني: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الخارجية

17 المطلب الثالث: تقرير المراجعة الخارجية ومعاييرها

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

24 تمهيد:

25 المبحث الأول : ماهية المحاسبة الابداعية

25 المطلب الاول : تعريف المحاسبة الابداعية

28 المطلب الثاني : العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية (أسبابها ودوافعها).

31 المطلب الثالث : مجالات استخدام المحاسبة الابداعية (صورها وأساليبها)

37 المبحث الثاني: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها

37 المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية

41 المطلب الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الابداعية والحد منها

45 المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

48 خلاصة الفصل

الفصل التطبيقي

50 المبحث الأول: دراسة وتحليل دراسات سابقة

50 المطلب الأول: الدراسات السابقة

64 المطلب الثاني: الدراسات العربية

68 المطلب الثالث: دراسة نتائج دراسة سابقة

77 خاتمة

81 قائمة المراجع والمصادر

- فهرس المحتويات

- الملخص



تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسقله:

الطالب (ة) * : داود داود المولود(ة) بتاريخ: 25/07/1997 بـ: الولاية الجبلية ببلهيم

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 10592815 الصادرة بتاريخ: 06/12/2012 عن: بلدية المعاريف

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: العلوم الاقتصادية تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية: 2012/2013

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان * : دور المراجعة الخارجية في الحد من هاربات

المحاسبة الإبداعية

أصرح بشرفي أنني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 13/06/2013

التوقيع و البصمة



المخلص:

هدفت الدراسة الى إبراز قدرة ودور المراجعة الخارجية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليصها ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل دراسات سابقة في نفس الموضوع داخل وخارج الوطن.

وتوصلت الدراسة الى العديد من النقاط أهمها أن للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معاييرها في تقليص هذه الممارسات واكتشافها من قبل المراجع الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، المحاسبة الإبداعية، تقارير مالية.

Résume:

The study aimed to highlight the ability and role of external audit in discovering and reducing creative accounting practices. To achieve the objectives of the study, previous studies on the same subject inside and outside the country were analyzed.

The study reached many points, the most important of which is that external audit has a role in confronting creative accounting practices through the contribution of its standards in reducing these practices, practices and their discovery by the external auditor.

Keywords: External review, creative accounting, financial reports.