

تمهيد:

تعتمد المعاملات التجارية على صدق وموثوقية المعلومات التي تقدمها المؤسسات الاقتصادية، إلى أن هذه الأخيرة قد تلجأ أحياناً إلى تضليل مستعملي قوائمها المالية، حيث تقوم بطرح معلومات لا تعكس صورتها الحقيقية وإنما تخدم مصالحها الذاتية، وذلك من خلال اتباع محاسبها مجموعة من الأساليب الإبداعية التي من شأنها أن تضفي طابع تجميلي على قوائمها المالية.

يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من عمل المحاسب حيث تقع عليه مسؤولية التأكد من صحة وموثوقية المعلومات المحاسبية وكذا الحفاظ على مصالح مستعملي القوائم المالية، وذلك من خلال اتباعه مجموعة من الإجراءات التي من شأنها الحد من ممارسات الإبداعية للمحاسب، وفي هذا الفصل سنقوم بتوضيح كلا من المفاهيم المحاسبة الإبداعية وأساليبها، المدقق الخارجي والإجراءات التي يتخذها للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية، كما سنعرض ما تناولته الدراسات السابقة للموضوع من خلال مبحثين التاليين:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة؛

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

يقوم المدقق الخارجي بفحص مدى موثوقية القوائم المالية بحيث يقوم بتقييم عمل المحاسب وتصحيح الأخطاء التي يرتكبها سواء كانت عفوية أو معتمدة، لذا يقوم ببعض الإجراءات التي من شأنها أن تطيح بأساليب التي يعتمد عليها المحاسب في تحميل صورة المؤسسة وتضليل مستعملي القوائم المالية.

المطلب الأول: عموميات حول المدقق الخارجي

التدقيق أساسا هو وظيفة أو أداة فحص يقوم بيه شخص مهني محايد ومستقل ذات كفاءة، الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد لصحة القوائم المالية، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق لعموميات حول المدقق الخارجي.

أولا: تعريف المدقق الخارجي وصفاته

هناك تسميات مختلفة للمدقق منها "المراقب"، "المراجع" و"الفاحص"، كما يطلق عليه أحيانا "المحاسب القانوني" أو "مراقب الحسابات"، وفي الجزائر المدقق الخارجي يعرف بـ "محافظ الحسابات" أو "الخبير المحاسبي"، وفيما يلي سنقوم بتعريف للمدقق الخارجي وصفاته.

1- تعريف المدقق الخارجي:

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم "المدقق الخارجي"، فهناك من عرفه على أنه "ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإيجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته"¹، وهناك من عرفه بأنه "الطرف الخارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال، وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدماتية، ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة، بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة فيمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس المؤسسة، كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته في المؤسسة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهنته بموضوعية ودون تحيز"²، ويعرفه المشرع الجزائري حسب المادة 715 مكرر 04 القانون التجاري الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في المقدمة و الأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات مؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة،

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان، 2006، ص25.

² - عبد الفاتح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 22-23.

وفي الوثائق المرسلة الى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها¹.

كل التعريف تشير أن المدقق الخارجي هو شخص ينظر إليه بأنه محترف ومؤهل ذو كفاءة واستقلالية تامة، يزاوّل مهنة التدقيق بفحص والتحليل والتقييم للمستندات والسجلات والدفاتر والحسابات لإعطاء رأيه الفني محايد ومستقل حول مصداقية وشرعية المعلومات المالية عبر تقرير مكتوب إلى مصالح المعنية، وبالتالي لتنفيذ المدقق الخارجي مهمته يجب أن يتوفر فيه شرطان أساسيان وهما:²

- **مؤهل تأهيلا كافيا:** تأهيل المدقق يشمل كل من التأهيل العملي والعملي، حيث يشير التأهيل العلمي إلى الشهادات العلمية المطلوبة لممارسة مهنة التدقيق، أما التأهيل العلمي فيقصد بيه الخبرة العملية في ممارسة المهنة؛
- **الاستقلال كافية:** يقصد باستقلال المدقق عنصرين محددين، الأول هو تحرره من أي ضغوط قد تمارس عليه من قبل الإدارة أي ليس للمؤسسة دور فيه، أما الأمر الثاني فهو عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي يراجع حساباتها، كأن يمتلك أسهم في هذه المؤسسة.

2- صفات المدقق الخارجي:

- هناك العديد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي بالإضافة إلى الإمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله، من أهمها ما يلي:³
- أن يكون محافظ على أسرار العميل الذي يدقق أعماله، وأن يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله؛
 - أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين التشريعات؛
 - أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية؛
 - أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل؛
 - أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة إذا كانت مرتبطة بعمله؛
 - أن يكون لبقا في التعامل وقادرا على التعبير بكل وضوح؛
 - أن يكون أميناً وواقعياً ومستقل في رأيه؛

¹ - المادة 415 مكرر 4 (المعدلة)، قانون التجاري 2007، ص188، من خلال الرابط: <http://www.jordp.dz>

² - مراح صبرينة، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2012/2011، ص4.

³ - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، عمان، ط1، 2006، ص18.

- ألا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

ثانياً: مسؤوليات المدقق الخارجي وصلاحياته

يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من صحة ودقة المعلومات التي تحملها القوائم المالية، لذا تقع على عاتقه مجموعة من المسؤوليات من خلال الصلاحيات التي تمنح له، وفيما يلي سيتم التطرق إلى مسؤوليات المدقق الخارجي وصلاحياته:

1- مسؤوليات المدقق الخارجي:

يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية اتجاه العميل الذي كلفه بمهمة التدقيق، وكذا يتحمل المسؤولية اتجاه مستخدم القوائم المالية، لذا نجده يتحلل المسؤولية عند أداء عمله، وفيما يلي شرح للمسؤوليات الثلاث التي تقع على عاتقه:

-المسؤولية التعاقدية: إن الذي يحكم العلاقة بين المدقق الخارجي وعميله هو العقد المبرم بينهما، وبالتالي فإنه يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية اتجاه عميله أي المؤسسة التي يراجع حساباتها ويتحمل مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد¹، فإذا أخل المدقق الخارجي بأحكام العقد الذي بينه وبين عميله فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الإخلال، كما أنه يعرض نفسه للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، ومن الأعمال التي تعتبر مسؤولية المدقق الخارجي اتجاه عميله ما يلي:²

- الفشل في إكمال عملية التدقيق الخارجي؛
- الفشل في اكتشاف الاختلاسات أو التلاعبات؛
- الإفشاء لأسرار العميل.

-المسؤولية التقصيرية: يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود هذا العقد، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق، والسبب الرئيسي هو فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه، وتسمى هذه المسؤولية (بالمسؤولية التقصيرية)³.

تنعقد المسؤولية القانونية بنوعيتها العقدية والتقصيرية ضد المدقق بتوافر ثلاث أركان وهي:⁴

- حصول إهمال وتقصير من جانب المدقق الخارجي في أداء واجباته المهنية؛

¹ - محمد بشير عوالي، دور مراجعة الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 12، 2013، ص 131.

² - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط2، دار النشر، عمان، 2004، ص 73.

³ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 20.

⁴ - المرجع السابق، ص 22-23.

● وقوع ضرر أصاب الغير، نتيجة إهمال وتقصير المدقق الخارجي؛

● رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي.

- **المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي:** بتوقف تقدير وتقييم كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمدقق

الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية وكلما كان قادرا على تحمل مسؤولياته زاد احترام هذه الجهات له، إن

المدقق الخارجي يجب أن يتمتع بالكفاءة والقدرة على تحمل المسؤولية، لأن قيامه بمسؤوليته يساعد في خدمة جهات

عديدة على نتائج أعماله كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير

على الاعتماد على ما يتحمله المدقق من مسؤوليته¹، وتتمثل المسؤولية المهنية للمدقق الخارجي في:

- **المسؤولية الفنية:** وتتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المدقق الخارجي، التي تلخص في الآتي:²

● مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف

عليها والمقبولة قبولا عاما؛

● مسؤوليته في التحقق من أن النصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال

وأنشطة المؤسسة قد روعت وتم تطبيقها بشكل سليم.

- **المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):** تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على

المدقق الخارجي ألا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فمهمة التدقيق لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد

الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك المهني لأعضاء المهنة³.

- **المسؤولية الجنائية:** قد يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات والبيانات المالية التي تم مراجعتها

إلى المجتمع ككل، ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمدقق الخارجي والتي تنص عليها جميع

التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمدقق

الخارجي ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة وعن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأي خدمات إدارية

واستشارات أخرى⁴.

¹ - محمد بشير غوالي، مرجع سابق، ص 131.

² - كمال الدين ومصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 216.

³ - أمي السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 191.

⁴ - محمد بشير غوالي، مرجع سابق، ص 131.

2- صلاحيات المدقق الخارجي:

- إلى جانب المسؤوليات التي تقع على المدقق الخارجي فإنه يتمتع بالعديد من الصلاحيات، من أهمها ما يلي:¹
- حق في طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات، والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط مؤسسة؛
- حق طلب أي تقرير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله؛
- حق المدقق في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وذلك وفقا للقواعد والمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- صلاحيته في جرد المخزونات المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك؛
- حق المدقق في فحص ومراجعة باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات؛
- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى؛
- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه وذلك لتقديم تقريره وعرضه وحضور مناقشة والرد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.

المطلب الثاني: عموميات حول المحاسبة الإبداعية

تعتبر المحاسبة الوسيلة الأساسية لقياس أداء الفعلي للمؤسسة ومركزها المالي من خلال ما تملّيه قوائمها المالية، إلى أنه اليوم أصبحت المحاسبة وسيلة بيد المحاسب لمواجهة المتغيرات والمحافظة على صورة المؤسسة تماشياً والتغيرات الطارئ على محيط المؤسسة، فقد يلجأ إلى تغيير بعض المدخلات المحاسبية من أجل أن يظهر قوائم مالية تخدم أهداف المؤسسة.

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية وأشكالها

تعتمد المحاسبة على مجموعة من المبادئ والقواعد لتحويل المعطيات إلى مخرجات عددية تعطي صورة صادقة وموثوقة على نشاط المؤسسة من جهة وعن مركزها المالي من جهة أخرى، وأي خطأ أو تحسينات في إدخال تلك المعطيات يؤدي إلى تغيير في المخرجات، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية وهذه التقنية غالباً ما يلجأ إليها المحاسب في إطار ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

¹ - كمال الدين، مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 211-212.

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

حضي مفهوم المحاسبة الإبداعية باهتمام بالغ خصوصاً مع سقوط كبريات الشركات العالمية مثل مؤسسة "انرون"، وقبل التطرق لمفهوم المحاسبة الإبداعية لابد لنا من ضبط مصطلح الإبداع بحيث عُرف على أنه " أفكار تتصف بأنها جديدة ومفيدة متصلة بحل مشكلات معينة أو تجميع أو إعادة تركيب الأنماط المعروفة في أشكال فريدة"¹، ومنه يمكن القول أن الإبداع هو استعمال المؤلف للوصول إلى ما هو غير مألوف، وعند ربط مفهوم الإبداع بالجانب المحاسبي فهو يعبر على استعمال التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية والقواعد والإجراءات المحاسبية وإخضاعها للخروج بحل لمشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة، في حين تعرف المحاسبة الإبداعية حسب Amat أنها "تنطوي على تحويل الحسابات المالية باستخدام البدائل المحاسبية والتقديرات وغيرها من الممارسات المسموح بها في المحاسبة"²، أما Stolowy فعرفها بأنها "مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تهدف إلى تغيير مستوى النتيجة إما من أجل الزيادة أو التخفيض أو من أجل عرض القوائم المالية دون استبعاد الأهداف المتبادلة بعضها البعض"³، وعرفها Mulford بأنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم لتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات المبادئ أو إجراء أو خطوة باتجاه تحميل صورة الدخل المؤسسة"⁴، كما عرفها آخرون بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع لما يرغب المعد من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/أو تجاهل بعض أو كل منها"⁵.

ومما سبق يمكننا قول ان المحاسبة الإبداعية هي عبارة تحميل صورة المؤسسة من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة وقدرة المحاسب المهنية على الإبداع بهدف تحسين صورة المؤسسة بما يتلاءم مع أهدافها، ومنه نستخلص أن المحاسبة الإبداعية:

- تقوم بإعطاء صورة تحميلية على حسابات الحقيقية وذلك بما يخدم أهداف المؤسسة؛
- تعتبر شكل من أشكال تضليل يهدف غالباً إلى احتيال؛

¹ - جمال عمورة، أحمد شريقي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول: الابداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة (دراسة تجاب وطنية ودولية)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011، ص ص 3-5.

² - مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإبداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، البليدة، جامعة سعد دحلب، يومي 12 و 13 ماي 2010، ص 5.

³-EzeaninnekaK. Ogbonna martin lfteanti, **the effect of creative accounting on hop performance of accountants in reporting financial statement in Nigeria**, Kuwait chapter of Arabian journal of business and management review, volume 1, N°9, may 2012,p4.

⁴-Charles Mulford Eugene.Ecomiskey **creative cash flow reporting ·un covering sustainable financial performance·** John willey and sons, inc, Canada, 2002, p 3.

⁵-Mahesh singh Rajput, **Creative accounting: some aspectis**, research paper, inrternational journal of business and administration, research review, volume 1, 2014, p194.

- انتهاز الفرصة لتخلص من الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

2- أشكال المحاسبة الإبداعية:

تتخذ المحاسبة الإبداعية عدت أشكال نذكر منها:¹

- **المحاسبة النفعية:** وهي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محدد لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية سواءً كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو لا؛
- **إدارة الأرباح:** وهي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل؛
- **تلطيف صورة الدخل:** هو التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ؛
- **التلاعب بالتقارير المالية:** يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنها إظهار خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في بيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهذا النوع من التلاعب يعتبر مخالفاً للقانون؛
- **المحاسبة الخلاقة:** إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل المؤسسة المساهمة تبدو بشكل أفضل من الواقع سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

ثانياً: العوامل ودوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

منذ بداية ثمانيات القرن الماضي بدأت ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، لكن الباحثين لم يستطيعوا تحديد سنة ظهورها بالضبط، إلا أنهم وضعوا مجموعة من العوامل والدوافع التي أدت إلى ظهورها:

1- عوامل ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية:

- **اختلقت الدراسات على الأسباب التي أدت إلى ظهورها، لكن يمكننا تلخيصها فيما يلي:**
- **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تتيح السياسات المحاسبية أحياناً للمؤسسة مجموعة من البدائل وللمؤسسة كامل الحرية في اختيار البديل الذي يتلاءم وأهدافها ورغبتها²، فللمؤسسة حق اختيار أسلوب الاهتلاك الأنسب لها من بين الأساليب الموجود أو المتاحة في الإطار القانوني للنظام المحاسبي للبلد أو ما تسمح به المعايير المحاسبة الدولية وذلك

¹ - بالرقمي تيجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة سطيف 1، العدد 22 لسنة 2012، ص 33.

² - سليم عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، قسم علوم إدارة والمالية، غزة، فلسطين، العدد 02، 2012، ص ص 18-20.

من أجل تحقيق أداء مالي يخدم استراتيجية المؤسسة، ومنه فإن التشريعات تعطي هامش حرية فاختيار السياسة المحاسبية التي تتماشى مع نشاط المؤسسة؛

- **حرية التقديرات المحاسبية:** يرجع إعداد بعض العمليات المحاسبية إلى درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للمؤسسة التلاعب في هذا التقديرات بغرض الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثلاً تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تكن هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا ما يتيح الفرص للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائلاً ومتحفظ حسب احتياجات الإدارة، ومنه فإن هذه الحرية الغير مقيدة يستغلها المحاسب في صياغة التقارير المالية بالطريقة والكيفية التي تخدم مصالح المؤسسة¹؛
- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** للمؤسسة السلطة التقديرية للإعلان عن تاريخ تنفيذ العمليات الأمر الذي يجعل المحاسب يستغلها لجعل القوائم المالية تظهر بالشكل الذي يخدم أهداف المؤسسة ويحقق الدخل معينة²، الرأي الصادر في عام 2002 من قبل Cominskey يؤكد أن فترة تنفيذ المعاملات هي الأخرى دافع لظهور المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فالمؤسسة لها الحق أن تختار التاريخ الذي من شأنه أن يبين صورة الحسابات بشكل معين³.

2- دوافع ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية:

- الأسباب العامة التي تدفع لاستخدام المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي:
- **التهرب الضريبي:** تلجأ المؤسسات غالباً إلى تجنب الضريبي وذلك للحفاظ على جزء من أرباحها واستغلاله في دورة استغلال المؤسسة ومنه تلجأ المؤسسة إلى تخفيض نتيجة الدورة وعليه تخفض جزء من أرباحها⁴؛
 - **تحقيق مكاسب شخصية:** يطمح ملاك المؤسسات إلى تحقيق مكاسب شخصية إما باستغلال جزء من أرباح المؤسسة من خلال تخفض الأرباح أو بتضخيم المركز المالي للمؤسسة من خلال تعظيم الأرباح⁵؛
 - **الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تنفيذ المؤسسات التزاماتها وأدائها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً أخرى تكون بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، غير أن تحقيق هذه المتطلبات يمكن

¹ بالراقي تيجاني مرجع سابق، ص 36.

² المرجع السابق، ص 36.

³ - Dana Simona Gherai، Diana Elisabeta Balaciu، **from creative accounting practices and Enron phenomenon to the current financial crisis**، annals universitaits Apulensis Series Oeconomica 13(1)، 2011، p36

⁴ - بالراقي تيجاني، المرجع السابق، ص 37.

⁵ - حسين فليح مفلح القطبش، جميل حسن الصوي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، جامعة اسراء، 2011، ص 362.

المؤسسة من المحافظة على عملائها وزبائنهم واستمرار تطورها، لذلك تستخدم المؤسسة أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق المتطلبات¹؛

- **الحصول على تمويل أو الحفاظ عليه:** تسعى المؤسسات في الغالب إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة وذلك لضمان استمرارها وتمويل دورتها الاقتصادية، خصوصاً في حالات تدهور نشاطاتها، وفي هذه الحالات تلجأ إلى المحاسبة الإبداعية من أجل تحميل صورتها لدى المؤسسات الافتراضية من خلال استغلال أساليب المحاسبة الإبداعية²؛

- **المحافظة على سمعة المؤسسة:** تقوم المؤسسة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات، والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسين بشكل طبيعي دون تدخل من إدارة المؤسسة، وتشير الدراسات إلى حادثة شهيرة حصلت في الولاية المتحدة الأمريكية تتمثل في قيام مؤسسة k-Mart بالتغيير في بعض سياساتها المحاسبية السابقة من أجل إظهار الربح السنوي يفوق 30% من القيمة الطبيعي في ظل السياسات المحاسبية السابقة، وذلك كي يتزامن هذا مع خبر سيء المتمثل في تراجعها كأكبر مؤسسة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة الأمريكية من المركز الأول إلى المركز الثاني وذلك بغرض إلهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر، فيتم التأثير على سمعة المؤسسة من خلال التأثير على سعر سهمها في أسواق رأس المال لأن بقاء هذا السهم كما هو سيؤدي إلى انخفاض مستمر له³؛

- **لغاية التصنيف المهني:** تتنافس العديد من المؤسسات المالية التي تعمل في ذات القطاع السعي في الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجرّه بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم في العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع مؤسسة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال قراءتهم للقوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة⁴.

¹ - المرجع السابق ص 362.

² - المرجع سابق، ص 363.

³ - سليم عماد الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر، غزة فلسطين، 2010، ص 82.

⁴ - منال حسين لفته صالح، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد 08، 2016، ص 587.

كما توجد دوافع أخرى تدفع المؤسسة إلى تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل زيادة أو تخفيض رقم الأعمال وهي كالتالي:

- دوافع تلجأ الإدارة من وراءها إلى تحسين مركزها المالي لمؤسسة وزيادة رقم الأعمال:¹

- إذا كان تقييم الأداء على أساس الأرباح العام الماضي أو بمعدل نمو في الأرباح، سوف يتوفر لدى الإدارة الدافع القدرة لتلاعب في الأرقام المحاسبية بما يتوافق بالمقاييس المستخدمة؛
- إذا كان مكافآت أعضاء الإدارة كنسبة من صافي الربح المقرر فإن هذا يدفعها إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية بما يؤدي إلى زيادة رقم صافي الربح؛
- الرغبة في تحويل المؤسسة من اكتتاب مغلق إلى اكتتاب مفتوح، تلجأ الإدارة إلى غش في التقارير المالية من أجل إظهار أفضل مركز مالي لتتمكن من تأسيس سعر أعلى لأسهمها؛
- في حالة اندماج المؤسسة مع مؤسسة أخرى فهي تلجأ لتلاعب بمركزها المالي لتكون أكثر قوة، الأمر الذي يسمح لها بفرض شروطها واكتساب صوت في مجلس الإدارة؛
- إذا كانت المؤسسة تحتاج إلى تمويل خارجي ويكون المقرض يفرض شروط كتحقيق مستوى معين من المؤشرات المالية تلجأ المؤسسة لأساليب الإبداع على حساباتها.

- دوافع تلجأ الإدارة من وراءها إلى تشويه المركز المالي للمؤسسة وتخفيض رقم الأعمال:²

- عند الحصول على مكافآت في شكل حقوق شراء أسهم يتم التأثير في المركز المالي بما يؤثر مؤقتاً على سعر أسعار الأسهم حتى تتمكن من ممارسة حق شراء بسعر أقل؛
- عند تغيير الإدارة تعتمد الإدارة الجديدة على تحميل كل ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح على عهدة الإدارة السابقة حتى يظهر أداء المؤسسة في السنوات التالية؛
- تجنب بعض التكاليف السياسية كأن تخضع للفحص من جهات الحكومية لأغراض التسيير أو منع الاحتكار مما يدفعها إلى تخفيض رقم الأعمال؛
- تخفيض المستحقات الضريبية عادة ما تلجأ المؤسسة على تخفيض رقم الأعمال لتجنب الضريبي.

¹ - درهون هلال ونساب عائشة، عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الأبحاث الاقتصادية جامعة البليدة 02، العدد 13، 2015، ص-ص 257-258.

² - المرجع السابق، ص 285.

المطلب الثالث: كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية

يهتم المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء كان يقوم بتدقيق شامل أو جزئي وذلك بوضع مجموعة من الاجراءات من أجل الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

أولاً: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية

يقوم المحاسب بإدخال بعض الأساليب على القوائم المالية لجعلها تخدم أهداف المؤسسة، سنركز في دراستنا هذه على أساليب التي يتبعها في كل من قائمة المركز المالي الصافي، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية كالتالي:

1- أساليب ممارسة محاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي:

قائمة المركز المالي الصافي أو ما يطلق عليها الميزانية تعتبر من أهم القوائم المالية لكونها الكاشف الرئيسي على الوضعية المالية للمؤسسة، تتكون هذه القائمة من مجموعة من العناصر تحت ما يعرف بالأصول أو الموجودات، والخصوم أو الاستخدامات، سيتم التطرق فيما يلي بممارسات المحاسبة الإبداعية على كل من الأصول والخصوم:

- أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على أصول مؤسسة:

يعرف الأصل على أنه مورد مراقب من طرف المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية ويتوقع منه تقديم منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ومن هذا التعريف يمكن تحديد الخصائص الرئيسية التي يجب توفرها في الأصل والمتمثلة في قدرة المؤسسة على التحكم في هذا المورد، أي أن يكون المورد ناتج عن أحداث تمت فعلاً في الماضي أو يتوقع تقديم منافع اقتصادية المستقبلية من هذا المورد¹، تصنف أصول حسب معيار السيولة إلى أصول غير جارية وأصول جارية، وفيما يلي سنتطرق لكيفيات التلاعب بالقيم المحاسبية في كل عنصر من عناصر الأصول:

- أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في الأصول غير الجارية: تعتبر الأصول غير جارية استثمارات المؤسسة

التي تزاوّل بها نشاطها، ويتم التلاعب بها باستخدام الاساليب التالية فيها:

• الأصول غير الملموسة: هي أكثر العناصر للممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أعطى المشرع هامش حركة كبير

للمؤسسة لتقييم بنود الأصول غير ملموسة والاعتراف بها ضمن أصولها وهذا ما يؤدي أحياناً إلى مخالفة معايير

المحاسبة الدولية، مثل: الاعتراف بالشهرة غير المشتركة، إضافة إلى إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإطفاء المتبعة في

تخفيض الأصول²، ويتم التلاعب أيضاً في النسب أو المعدلات إطفاء تلك الأصول، كما يظهر التلاعب من

¹ - ناظم شعبان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارة، العراق، المجلد 11، العدد 32،

2015، ص 245.

² المرجع السابق، ص 245.

خلال المبالغة في تقييم عناصر الأصول المعنوية الناشئة عن الاندماج، أو من خلال تخفيض نسب اطفاء الأصول المعنوية عن المعدلات المتعارف عليها، تغيير غير مبرر في طرق اطفاء الأصول المعنوية¹.

● **الأصول الملموسة:** يتم التلاعب في نسب الاندثار (الاهتلاك) المعترف عليها للأصول عن طريق تخفيض تلك النسب المستخدمة²، وعلى هذا أساس نجد أن التلاعب في الأصول الثابتة يكمن في التقديرات الخاصة بالعمر الإنتاجي، على رغم من أنه يتم تقدير عمر الاستثمارات بـ 05 سنوات، وهذا نتيجة للحرية الكاملة للمحاسب في اختيار أسلوب الاهتلاك الأمثل الذي يخدم مصالح المؤسسة والحرية الكاملة في اختيار السلطة التقديرية لتصنيف التثبيت، بالإضافة إلى أن معايير المحاسبة الدولية تمنح إمكانية تعديل أو تغيير في التقديرات المحاسبية، كما يتم التلاعب في هذا البند من خلال تصنيف بعض عناصر الأصول العينية من أصول جارية إلى أصول قصيرة الأجل أو من خلال عدم الإفصاح عن الأصول العينية المرهونة كضمانات للقروض³.

● **الأصول المالية:** يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، بالإضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار⁴، أو من تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في تقييم الأصول المالية جارية، بالإضافة إلى التلاعب في تصنيف عناصر الأصول المالية من أصول جارية أو الأصول جارية⁵.

— **أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في الأصول غير جارية:** تسمح بتوليد منافع اقتصادية للمؤسسة من خلال دورة الاستغلال وهي:

● **المخزون:** هو العنصر الأساسي للمؤسسة يتحكم المحاسب فيه بصفة كبيرة، فله عدت أساليب لتلاعب به أهمها التلاعب بتوقيت الاعتراف بالمخزون وبتكاليفه وطرق تقييمه، مع ادخال بعض التكاليف المسترجعة في قيمته، كما سمحت المعايير له بتخصيص مخصصات المؤنة، بالإضافة إلى ادراج مخزون الأمان والمخزونات المتقدمة ضمن الأصول الجارية، كما يتم في هذا البند الى التلاعب في كشوف الجرد في بنود بضاعة راكدة أو متقدمة، إضافة إلى

¹ - المرجع سابق، ص 245.

² - المرجع السابق، ص 245.

³ - نور الهدى بملولي، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01 مكرر الجزء الثاني، الجزائر 2020 ص 09.

⁴ - ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 245.

⁵ - نور الهدى بملولي، مرجع سابق، ص 09.

عمليات التلاعب في الأسعار وتقييمها، وتبرير تغيير الأساليب المتبعة في تسعير المخزون من أسلوب FIFO إلى LIFO أو العكس¹.

• **الاستثمارات المتداولة:** يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى جارية عند تدني أسعارها السوقية، إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات تدني الأسعار².

• **الذمم المدينة:** يتم التلاعب في رصيد الذمم من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، بالإضافة إلى ذلك يقوم بضم رقم حسابات المدينين ذمماً جارية على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة أو من خلال ضم قيم حسابات المدينين ذمماً المدينة لأطراف المؤسسات تابعة والزميلة كما يقوم المحاسب بتصنيف حسابات الذمم المدينة، تصنيف الذمم طويلة الجارية بدلاً من غير الجارية³.

• **النقدية:** يتم في هذا البند التلاعب في الإفصاح وذلك بعدم الإفصاح عن البنود المقيدة والتلاعبات في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية⁴.

- أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على خصوم المؤسسة:

• **الأموال الخاصة (حقوق المستخدمين):** تتم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري، بدلاً من معالجة ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بند من بنود سنوات سابقة⁵، كما يتم التلاعب من خلال معالجة الأرباح أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل، بالإضافة إلى معالجة الأرباح التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للمؤسسات التابعة والمعدة بالعلامات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلاً من معالجة ضمن حقوق المساهمين⁶.

¹ - سليم عماد الأغا، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، المرجع السابق ص 88.

² - ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 245.

³ - حسين فليح مفلح القطيش، فارس حسن جميل الصوفي المرجع السابق ص 367.

⁴ - ناظم شعلان جبار، المرجع السابق ذكره، ص 245.

⁵ - سليم عماد، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية، المرجع السابق، ص 88.

⁶ - نور الهدى مرجع السابق ص 09.

• **خصوم الغير جارية:** حيث تقوم إدارة المؤسسة بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل بقصد تحسين السيولة، كذلك تعمل على إطفاء السندات القابلة لاستدعاء في موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية¹.

• **خصوم الجارية:** يتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في هذا البند من خلال عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض جارية بقصد تحسين نسب السيولة وتمازج بعض المؤسسات (مؤسسة المقاولات عملية تأجيل إثبات الدفعات المقبوضة مقدما من قبل العملاء بقصد تحسين نسب الرفع المالي للمؤسسة)².

2- أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

تقوم قائمة الدخل بتحديد نتيجة أعمال المؤسسة إذا كان ربح أو خسارة، ويتم ذلك بمقابلة الإيرادات المؤسسة بالمصروفات التي ساهمت في خلق هذه الإيرادات وذلك لفترة زمنية محددة، وهي بذلك أكثر قائمة يتم فيها التلاعب لارتباطها بالنتيجة فأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل هي:

- **أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على الإيرادات:** يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على الإيرادات من خلال الأساليب التالية:³

- **تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما أن عملية البيع لا تزال موضع شك:** فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على العملية قبل أن تكمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.
- **تسجيل إيرادات مزيفة:** يتمثل هذا الأسلوب في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.
- **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة المؤسسة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادة إيراداتها لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن المؤسسة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

¹ - سليم عماد الأغا، مرجع سابق، ص 88.

² - حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع السابق، ص 367-368.

³ - المرجع السابق، ص 365-366.

• **نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:** تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، تكون الحاجة لها أكثر وعادة ما تستخدم عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد الإدارة أن وضع المؤسسة سيكون صعباً من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

- **أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على المصاريف:** عرف مجلس المعايير الدولية المصاريف على أنها "التدفقات الخارجة من المؤسسة أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو كليهما منها والتي تنشأ من خلال الدورة إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية خدمات أو أي نشاط آخر ناجم عن عمل الرئيسي معتمد ومستمر للمؤسسة"¹، يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية على المصاريف من خلال اتباع الأساليب التالية:²

• **نقل المصاريف الجارية إلى الفترات المحاسبية السابقة:** إن هذا النوع من التلاعب له علاقة بحسابات الأصول حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى منافع قصيرة الأجل مثل الإيجار، الرواتب، والإعانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع جارية مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيلها كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

• **الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات:** تقوم المؤسسة في بعض الأحيان لغايات خاصة بالإخفاق في التسجيل أو تخفيض غير ملائم في المصاريف.

• **نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلياً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسة أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في التسجيلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، ويهدف التخفيف الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

¹ - بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على أرباح -دراسة ميدانية من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والفرنسية، رسالة الماجستير

في دراسات مالية ومحاسبية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص 71.

² - حسن فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسن الصوفي، مرجع سابق، ص 365-366.

– أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية:

تهدف قائمة تدفقات النقدية إلى إعطاء مستخدميها مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف، لذا يقوم المحاسب بممارسة المحاسبة الإبداعية على هذه القائمة من خلال الأساليب التالية:¹

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب: يتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض عوائد بيع الاستثمارات، بعض الحقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي أثناء حسابات التدفقات النقدية التشغيلية؛
- تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية؛
- تمارس المؤسسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ بها.

ثانياً: إجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية

يتم عرض أهم الإجراءات واختبارات للكشف من المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، قائمة تدفقات النقدية:

1- الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة، وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الخصوم أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها²، والجدول الآتي يتضمن عرضاً لأهم إجراءات المحاسب الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

¹ - ناظم شعلان حبار، مرجع سابق، ص 246-247.

² - ليندا حسن نمر الحلي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثر المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، قسم التجارة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، آيار، 2009، ص 63.

- إجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية في الأصول: يقابل المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول بجمل من الإجراءات:

• الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول غير الجارية:

قوم المدقق الخارجي بمجموعة من الاجراءات لحدد من التلاعب في الجانب الأصول غير الجارية والجدول أدناه يوضح أهم الاجراءات:

الجدول رقم 01: الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول غير الجارية

الأصول غير الجارية	الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول غير جارية
الأصول المعنوية	التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول الغير ملموسة، وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
	التحقق من الاعتراف بالأصول غير ملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.
	إعادة النظر في قيمة لإطفاء لأصول في قائمة المركز المالي وتعديلها بما يوافق المعدلات المعترف بها.
	التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة آثاره في القوائم المالية. ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل.
	التحقق من شروط رسملة المصاريف الأصول المعنوية والتفريق بين مرحلة البحث والتطوير.
الأصول الملموسة	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.
	التحقق من تلك النسب الاهتلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.
	مراجعة رأي الإدارة حول ذلك تغير في طرق الاهتلاك والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية.
	التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على المتضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي.
	التحقق من مستندات والعقود الخاصة بالأصول المرهونة ودراسة آثارها على النسب المالية ذات العلاقة.
الأصول المالية	التحقق من التغيير في طريقة المحاسبة للأصول المالية عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي، وتحقق من صحة تصنيفها.
	إعادة تعديل رقم الربح بنصيب المؤسسة الأم بخسائر الشركات التابعة أو الزميلة.

المصدر: من إعداد طلبة بالاعتماد على مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2006 ص 124.

يقوم المدقق الخارجي بالتصدي لتلاعب المحاسب في الأصول غير جارية بجملة من الاجراءات، بحيث نلاحظ من الجدول أعلاه أن المدقق يلجأ لتأكد من نسب الاهتلاك والإطفاء للأصول الثابتة والمعنوية، وتعديلها وفق للأسس الصحيحة، كما يلجأ لتأكد من مبررات تغير التقديرات المحاسبة للأصول الغير جارية ومراجعة أثرها على القوائم المالية، بالإضافة لتحقيق من شروط رسملة مصاريف البحث والتطوير، كما يتحقق من صحة تصنيف الأصول المالية قصد إظهار الصورة الحقيقية لقيمة موجودات المؤسسة.

• الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية في الأصول جارية: تعتبر الأصول جارية

أهم مكان لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، لديناميكيته وارتباطها بدورة الاستغلال بحيث يقوم المدقق

بالتصدي لها بجملة من الاجراءات تمس كل من المخزون الذمم المدينة، الأصول المالية جارية والنقدية، والجدول أدناه يوضح أهم الاجراءات:

الجدول رقم 02: الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية في الأصول الجارية

الأصول الجارية	الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول جارية
المخزون	فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لكل صنف من المخزون.
	التحقق من صحة أسعار المخزون بالمقارنة مع الأسعار جارية.
	مراجعة رأي المؤسسة حول مبررات التغيير طريقة ادخال المخزون وأثر ذلك على القوائم المالية.
الذمم المدينة	طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص لها من إجمالي الذمم المدينة.
	فحص كشوف الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل.
	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة لأجل من الذمم المتداولة.
الأصول المالية متداولة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
	التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
	استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.
النقدية	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.

المصدر: من إعداد طلبة بالاعتماد على مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2006 ص 124- 127

إن الجدول السابق يبين أهم الاجراءات الذي يلجأ إليها المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ففي المخزون يقوم المدقق بفحص كشوف الجرد والتحقق من جميع السندات المتعلقة بالمخزن وتحقق من سندات دخول وخروج السلع ومدى مطابقتها لدفاتر الجرد وللوجود الفعلي لكل صنف من أصناف المخزون، والتحقق من الاسعار المخزون مقارنة بالأسعار جارية وكذا مدى ملائمة طريقة إدخال المخزون مع نشاط المؤسسة من جهة، ومراجعة مبررات المؤسسة في حالة تغير طريقة إدخال المخزون، أما بالنسبة للذمم المدينة فيقوم المدقق بطلب كشوف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص لها من إجمالي الذمم المدينة، كما يقوم بمراجعة الأصول المالية المتداول من خلال التحقق من تصنيفها والتحقق من صحة أسعارها، وأما بخصوص النقدية فقد يقوم بمراجعة اسعار الصرف.

- اجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الابداعية في الخصوم: يمارس المحاسب جملة من أساليب على خصوم، والجدول التالي يوضح أهم الاساليب التي يلجأ إليها المحاسب في عناصر الخصوم:

الجدول رقم 03: الإجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على الخصوم

إجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية في الخصوم	
حقوق المستخدمين	تعديل الربح العام الجاري والنسب المرتبطة به خصوصاً ونسبة توزيع الأرباح، من خلال التخلص من إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة.
	نقل مكاسب سنوات السابقة إلى الأرباح المحتجزة
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفير شروط تحقيقها، على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب. والتحقق من الإفصاح عن جميع الالتزامات الطارئة (متطلبات قضائية مرفوعة ضد المؤسسة) وأثرها على نسب المالية.
	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قروض قصيرة الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
الخصوم غير الجارية	تخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية.
	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قروض قصيرة الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.
الخصوم جارية	التحقق من عدم إدراج أقساط جارية لتمويل خصوم المتداولة، وإعادة احتساب نسب السيولة.
	التحقق من عدم تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق قروض جارية، ودراسة أثره على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي.
	التحقق من عدم تأجيل الدفعات المقدمة للمورد.

المصدر: من إعداد طلبة بالاعتماد على مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2006 ص 124-127

يبين الجدول أعلاه مجموعة من الإجراءات يتبناها المدقق للحد من تفشي ممارسات محاسبة الإبداعية على مستوى الخصوم، بحيث يلجأ هذا الأخير إلى تضخيم تلاعب بالأرباح من خلال إضافة أرباح السنوات الماضية إلى الأرباح الحالية فيقوم المدقق باستخراج الأرباح الحالي، وأما الأرباح السنوات السابقة فيعرضها في بند الأرباح المحتجزة، كما يقوم المدقق الخارجي بالتحقق من عدم تغطية قروض جارية لقروض قصيرة الأجل، بالإضافة لذا يقوم بالتحقق من عدم تأجيل الدفعات المقدمة للمورد.

2- إجراءات كشف المدقق الخارجي لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل:

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الإيرادات بإظهار إيرادات صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم الإيرادات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في الاحتساب كنسب الربحية وكفاءة النشاط¹.

¹ ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص 63.

- إجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات: يعتبر الإيراد المنفعة المولدة من نشاط المؤسسة، فقد يتعلق مباشرة بنشاطها إلى أنه أحيان يرتبط بنشاطات استثنائية، يليه المحاسب اهتمام بالغ، فهو من يعطي صورة مباشرة عن نشاط المؤسسة، وعادة ما يدخل عليه المحاسب بعض التعديلات يتصدى لها المدقق الخارجي بجملة من الاجراءات موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 04: إجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات

الإيرادات	إجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات
رقم المبيعات	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالشركات التابعة والزميلة. التحقق من الشروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	التأكد من الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج في نتيجة أعمال المؤسسة، وتقدير أثر الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذ بعين الاعتبار.
البود الاستثنائية والبود غير العادية	التحقق من عدم ضم الأرباح التشغيلية ضمن الأرباح ناتجة عن بود استثنائية أو عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البود، واستبعاد أرباح تلك البود من الربح التشغيلي. التحقق من عدم دمج نصيب المؤسسة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك، وإعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2006، ص 121-123.

يبين الجدول أعلاه بعض الاجراءات التي يقوم بها المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات، فعادت ما يلجأ المحاسب إلى اضافة تعديلات على الايرادات لإظهار الصورة المؤسسة المراد ابلاغها لمستعملي القوائم المالية، لذي يقوم بعض التحسينات على رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته المبيعات الصورية، أو عدم الإفصاح على قرار إغلاق خط إنتاج هام، أو من خلال إضافة الأرباح التشغيلية إلى أرباح ناتجة عن بود استثنائية، كما يقوم بدمج نصيب المؤسسة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك، فيقوم المدقق الخارجي لتحقيق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذ مع الأطراف ذات العلاقة، فصل بين الايرادات أنشطة التشغيلية والايرادات الناتجة عن الأنشطة الاستثنائية، كما يقوم المدقق بفصل نصيب المؤسسة الام في أرباح شركات التابعة والزميلة.

- إجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على المصاريف: تتمثل المصاريف في أعباء المالية تحملتها المؤسسة من خلال الدورة الاقتصادية معروف أنها تنبع من داخل المؤسسة أي أن للمحاسب السيطرة كاملة عليها، حيث يقوم برفعها أو تخفيضها متى أراد ذلك، لكن المدقق الخارجي يعمل بالتصدي له من خلال الاجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم 05: كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات المصاريف

المصاريف	كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على الإيرادات المصاريف
تكلفة البضاعة المباعة	التأكد من عدم تغير طريقة تقييم المخزون، وإن حدث تغير يتم قياس أثره على نسب المالية.
	الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية.
	والتحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.
	التحقق من تكوين مخصص لميوط الأسعار.
المصاريف	التحقق من مدى توفر شروط رسمية المصاريف.
	التأكد من عدم تغير طرق الاهتلاك الأصول الثابتة والإطفاء الأصول المعنوية، وإن وجد يتم الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغير وبيان آثاره على القوائم المالية.
	التحقق من عدم استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه، وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.

المصدر: من إعداد الطالبتين باعتماد على مطر محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح، عمان، دار وائل للنشر، 2006، ص 121-123.

يبين الجدول أعلاه مجموعة من الاجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث يقوم بالتأكد من المشتريات ليست صورية كما أنها تمت وفق الطرق القانونية، وأنه تم تسجيلها وفقاً لطريقة التي سبق تقييم بها، فإن حدث تغير في طريقة التقييم يلجأ للتأكد من المبررات التغير وأن التغير لم يحدث أثر مالي بليغ على القوائم المالية، كما أنه يتأكد من مصاريف الاهتلاك والإطفاء وأنه تم حسابهم وفق التقديرات المحاسبية المعمول بها، ففي حالة تغير التقديرات المحاسبية يلجأ للتأكد من المبررات التغير، وأن التغير لم يحدث أثر مالي بليغ على القوائم المالية.

3- الإجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية:

تعرض كذلك قائمة تدفقات النقدية إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من أجل تغطية الإيراد الواردة والمصاريف الصادرة، فيقوم المدقق الخارجي بعض الاجراءات التي من شأنها كشف هذه الممارسات، يلخصها الجدول الموالي:

الجدول رقم 06: الإجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

المصاريف	الإجراءات كشف المدقق الخارجي ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية
المصاريف التشغيلية	التأكد من عدم تسجيل المؤسسة للشيكات المرسلة بالبريد للموردين على أنها نقدية سائلة،
	التحقق من أرصدة حسابات الدائنين وعدم وجود شيكات صادرة لهم وتخفيض الذمم الدائنة بقيمة شيكات الصادرة؛
	التأكد من تصنيف الإيرادات المتولدة من أنشطة غير تشغيلية على أنها تشغيلية،
	التحقق من أن المصاريف التي تم رسملتها تنطبق عليها شروط الرسملة، وبيان أثرها الرسملة على رقم الربح التشغيلي
المصاريف الاستثمارية	التحقق من عدم لجوء المؤسسة إلى بيع الذمم المدنية بحيث تحصل على مبلغ نقدي معين مقابل منح المشتري حق تحصيل تلك الذمم في مواعيد استحقاقها؛
	التحقق من عدم رسملة مصاريف استثمارية دون أن تنطبق عليها شروط الرسملة؛
	التأكد من تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط الاهتلاك الأصول الثابتة وتحقق من رأي المؤسسة حول هذا التغيير في طريقة احتساب قسط الاهتلاك الأصول؛
	تغيير الطريقة المتبعة في احتساب قسط إطفاء الأصول غير الملموسة، والتحقق من رأي المؤسسة حول التغيير إن وجد، من ثم التأكد من إظهار الأثر المترتب على هذا التغيير على البيانات المالية وعلى ربحية المؤسسة؛
المصاريف التمويلية	التحقق من استخدام معدل اهتلاك الأصول الثابتة والاطفاء غير الملموسة المتعارف عليها في الصناعات التي تنتمي إليها المؤسسة؛
	التحقق من عدم تصنيف الفوائد القروض الى مصاريف التمويلية

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى إدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لاستكمال متطلبات حصول على درجة الماجستير قسم المحاسبة والتمويل جامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 63-64.

يبين الجدول السابق أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي لمكافحة الممارسات المحاسبية الإبداعية، فمن خلال الجدول أعلاه يتضح أن المدقق يدقق في جميع أقسام المصاريف (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) فعلى سبيل المثال يقوم المدقق بالتحقق من أرصدة حسابات الدائنين وعدم تسجيل شيكات صادرة لهم على أساس أنها نقدية، كما يتأكد بعدم رسملة مصاريف الصيانة على أنها مصاريف تشغيلية، ويقوم المدقق بالتأكد من مصدر النقدية وأساس تصنيف مصاريف.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

انطلاقاً من ثمانيات القرن الماضي أصبحت للمحاسبة الإبداعية صيغاً كبيراً في أوساط الباحثين، لما لها من تأثير على التعاملات التجارية، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات المحلية والأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة، وما تضيفه دراساتنا على موضوع.

المطلب الأول: الدراسات المحلية

أخذ الباحثين الجزائريين نصيب من موضوع الدراسة كل حسب منظوره، بحيث كان أحدثها كما يلي:

أولاً: بهلولي نور الهدى، دور محافظ الحسابات في كشف ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي للشركات الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من محافظ الحسابات، مقال مجلة الاستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم، العدد 01 مكرر، الجزء الثاني، جانفي 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى كيفية تحديد الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية على عناصر أصول وخصوم المؤسسة الجزائرية وركزت بالخصوص على قائمة المركز المالي، وقصد الوصول إلى هدف الدراسة قُسمت إلى ثلاث محاور أساسية، المحور الأول خُصص إلى الإطار النظري لمحافظ الحسابات والمحاسبة الإبداعية على قائمة الصافي المالي، في حين تناول المحور الثاني أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي، أما المحور الثالث ثُمّن بتحليل نتائج البحث.

وتوصلت الدراسة بعد تحليل 53 استبيان وزعوا على محافظي الحسابات في ولاية برج بوعريّيج من خلال برنامج SPSS، إلى أن محافظ الحسابات يقوم بالتحقق من المعالجة المحاسبية للأصول وللخصوم للمؤسسة في سبيل الكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال مجموعة الإجراءات، والتأكد من صحة عملية التقييم الأصول العينية إن وجدت وبأنها تمت بواسطة مختصين، لذا ارتأت الدراسة أنه من الضروري توفير أسواق رأس مال نشطة في الجزائر، وضبط طرق المعالجة المحاسبية.

ثانياً: أسيا لعروسي والسعيد قاسمي، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر باستخدام المستحقات الاختيارية - حالة بعض المؤسسات المدرجة في البورصة، مقال بمجلة الدراسات المالية، مخبر المحاسبة، المالية، الجباية والتأمين، أم البواقي، جامعة العربي بن مهيدي، العدد 06، ديسمبر 2016.

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استعمال المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة للممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية، وقصد الوصول إلى الهدف المرجو أسست الدراسة على محورين، حيث خُصص المحور الأول للإطار النظري الذي تناول تعريف المحاسبة الإبداعية ومداديلها في البيئة الجزائرية، في حين خُصص المحور الثاني للجانب التطبيقي لدراسة أين حددت فيه أدوات المستعملة في الدراسة وتحليل النتائج.

توصلت الدراسة باستعمال نموذج جونز (le model de jonse) من خلال اختبار المستحقات الاختيارية لـ 05 مؤسسات جزائرية مدرجة في بورصة إلى أن:

- النظام المحاسبي المالي يحتوي على العديد من الثغرات الأمر الذي يفتح الباب للمحاسب لتلاعب؛
 - تتفق الدراسات على أن استخدام المستحقات الاختيارية لقياس مدى ممارسة المحاسبة الإبداعية؛
 - أغلب المؤسسات الجزائرية لم تمارس المحاسبة الإبداعية بنسبة 60 % بحيث تتصاعد هذه النسبة إلى 75% في فترة الممتدة من 2010 - 2011 إلى أنها تناقصت لتصبح 50% في السنوات اللاحقة.
- ولهذا جاء في ختام الدراسة مجموعة من التوصيات تمثلت في:
- توعية المحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة من جهة، وتوعية مستعملي القوائم المالية على مدى خطورة محاسبة الإبداعية على قراراتهم الاستثمارية من جهة أخرى؛
 - إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي من أجل تضيق الثغرات التي تحتها قواعد القياس وأساليب الإفصاح وأساس الاستحقاق.

ثالثا: بدار الزمان خمقاني ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية -دراسة حالة عينة من الشركات البترولية - مقال بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، ورقلة، جامعة قاصدي مرياح، العدد 08، 2015.

هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستيعاب ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية، فمن أجل الوصول إلى أهداف البحث أسست الدراسة على نقطتين، تناولت النقطة الأولى مفهوم المحاسبة الإبداعية ومداخل الممارسات الإبداعية في الجزائر وخارجها، في حين خصصت النقطة الثانية للدراسة الميدانية، حيث عُرض فيها أدوات المستعملة في البحث والتحليل النتائج المتوصل لها.

وقصد اختبار صحة الفرضيات تم اعتمادها على عينة من 05 شركات بترولية ومشاهدة المستحقات الاختيارية، وتوصلت الدراسة من خلال برنامج SPSS إلى أنه:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع اخلاقيات مهنة المحاسب؛
- السبب الرئيسي للاتجاه المحاسب من تطبيقها وجود تعدد البدائل المحاسبية؛
- وجود علاقة عكسية بين الاجراءات المتبعة من المدقق الخارجي المحتوي المعلوماتي للميزانية وممارسة المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية.

ولقد وقفت على مجموعة من التوصيات تلخصت في أهمية توعية مستخدمي القوائم المالية على خطورة المحاسبة الإبداعية.

رابعا: بوسنة حمزة ودادن عبد الوهاب، معايير المحاسبة الدولية (IAS IFRS) وإدارة الأرباح، مداخل قدمتم في الملتقى الوطني الأول للمحاسبة النظام المحاسبي المالي-ضرورة واقع وآفاق، المنظمة من طرف قسم العلوم التجارية لجامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، جامعة قسنطينة 02، 25 و 26 نوفمبر 2014.

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتحول الطارئ على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال التركيز على المفاهيم المختلفة لإدارة الأرباح، والدوافع التي تحفز الإدارة للقيام بها، وقصد تحقيق أهداف الدراسة تم التطرق للموضوع من خلال ثلاثة محاور، تناول المحور الأول الإطار النظري للمعايير المحاسبة الدولية، أما المحور الثاني ركز على ظاهرة المحاسبة الإبداعية من خلال تقديم مفهوم لها والدافع الرامية إليها، في حين كان المحور الثالث يحتوي على أهم التقنيات المتبعة من طرف الإدارة لإدارة الأرباح، كما نصت على دور مجلس المحاسبة الدولية في الحد من هذه الممارسات، بالاعتماد على مجموعة من التقارير التقنية.

وتوصلت الدراسة إلى أن للمعايير المحاسبة الدولية دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال سعيها الدائم لتوفير جودة المعلومات المحاسبية، كما ارتأت الدراسة أن للأخلاق دورا هاما في الممارسات المهنية، وبناء على هذه النتائج أوصت الدراسة من ضرورة التأكيد على التزام عنصر الاخلاق المهنية في مزولة مهنة المحاسبة.

خامسا: براقي تيجاني، المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مقال بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سطيف، جامعة فرحات عباس سطيف1، العدد 12، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وأساليب المستخدمة في إعداد القوائم المالية، ودور الذي يقف عليه المدقق الحسابات في حد من اجراءات المحاسبة الإبداعية، أسس المقال على ستة محاور؛ المحور الأول: تناولت فيه مفهوم الابداع في المجال المحاسبي، المحور الثاني: تعاريف مختلفة على محاسبة الإبداعية، المحور الثالث: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية، المحور الرابع: الدوافع استخداما أساليب المحاسبة الإبداعية، المحور الخامس: المظاهر الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية والمحور السادس: تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن:

- المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما تحمله من مختلفات جسيمة؛
- لمدقق الحسابات الدور محوري في التحقق وكشف عن الممارسات المحاسبة الإبداعية يسخر من أجل ذلك العدد من الوسائل؛
- من يقوم بهذه الممارسات له مستوى عالي من الاحترافية لذا يجب ان يكون للمدقق تكوين عالي مقابلا له.

سادسا: مرازقة الصالح وبوهرين فتيحة، الابداع المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة الملتقى الدولي حول الإبداع والتغير التنظيمي في المنظمات الحديثة، نظم من طرف مخبر البحوث في الابداع والتغير التنظيمي المؤسسي، جامعة سعد دحلب - البليدة-، 12 و 13 ماي 2010.

هدفت الدراسة إلى إبراز الإبداع في المجال المحاسبي من خلال ما تصدره لجنة المعايير الدولية، سواء كانت معايير محاسبية دولية أو معايير التقرير المالي الدولي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تناول الموضوع من خلال ثلاث محاور، المحور

- الأول تناول مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، أما المحور الثاني احتوى على معايير المحاسبة الدولية، في حين أن المحور الثالث فكان بعنوان الابداع المحاسبي ضمن المعايير الدولية، بناء على الجزء النظري توصلت الدراسة إلى النتائج:
- تعتبر المحاسبة الدولية ابداعا محاسبيا تطور نتيجة تطورات السياسات الاقتصادية والمالية للمؤسسات؛
 - يعتبر مفهوم الإبداع المحاسبي قديما مقارنة بتاريخ وجوده لكنه خضع لعدة تطورات؛
 - جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص ومكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية سيؤدي إلى تقليص التحايل والتلاعب المحاسبي وبالتالي تقليص سلبيات المحاسبة الإبداعية؛
 - الإبداع المحاسبي عبارة تحسين، تطوير وتحديد السياسات، الأنظمة والنظريات المحاسبية بحيث تصبح تتوافق مع التطور التقني، التكنولوجي، الثقافي، السوسيولوجي للمؤسسات في ظل العولمة المالية.
- كما ذكرت جملة من التوصيات تلخصت في جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص ومكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية سيؤدي إلى حد من التحايل والتلاعب المحاسبي.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

استطاع الموضوع أن يكون له صدى كبير على الساحة العالمية، بحيث تم تناوله من عدت جوانب، وفيما يلي سيتم عرض الدراسات الأجنبية التي تناولت الموضوع باللغة العربية وباللغة الأجنبية.

أولا: الدراسات باللغة العربية

- 1-علي محمد الخلشاوي ومحسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، دراسة مقدمة ضمن متطلبات مسابقة التاسعة على المستوى جميع القطاعات المنظمة من طرف ديوان المحاسبة، بالكويت، 2008.**

هدفت الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، والتعرف على التوجهات والوسائل المستعملة لكشف هذه الممارسات من طرف المدقق، فقد تم التطرق للموضوع من خلال سبعة فصول، تناول الفصل الأول مفاهيم متعلقة بالمحاسبة الإبداعية، أما الفصل الثاني خصص لعرض الاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، في حين تناول الفصل الثالث الدوافع والأهداف من تحميل صورة المؤسسة، وذكر الفصل الرابع مختلف الآليات المستعملة للكشف عن المحاسبة الإبداعية وكيفية الحد منها، في حين ثمن الفصل الخامس بالتطرق لدور المنظمات المهنية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، أما الفصلين الأخيرين فقد نُوقِشا فيهما دور الأخلاقي وعلاقته بالمحاسبة الإبداعية، ودور المدقق في الحد من هذه الممارسات، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن:

- هناك مجموعة من الوسائل والأساليب التي تستخدم في التلاعب بالحسابات؛

- عملية محاربتها عملية صعبة في ظل حجم المؤسسة وتيرة نشاطاتها لذا أوجب على المدقق أن يمتاز بمجموعة من الصفات الشخصية والمهنية تساعده لكشف مكانم التلاعب.

كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات تبلورت في:

- وضع إطار مؤسسي كفاء بوسائل مادية وبشرية يضمن تطوير آليات التدقيق؛

- وضع إطار تشريعي يسهل عمل المدقق من جهة ويحضر على المحاسب اللجوء إلى هذه ممارسات الأأخلاقية.

2-ناظم شعلان جابر، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية المالية -عينة من الشركات العامة بالعراقية- مقال بمجلد التاسع لمجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارة، العراق، جامعة الكوفة، العدد 32، لسنة 2015.

هدفت هذه الدراسة لمعرفة الدوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تناول الموضوع من خلال خمس مباحث، خصص المبحث الأول إلى ابجديات البحث العلمي، أما المبحث الثاني فخصص للإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، وخصص المبحث الثالث لدور مجلس معايير الدولية والمحلية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، في حين ثمن المبحث الرابع بأدلة التحقيق والأساليب الحديثة في الحد منها، وخصص المبحث الخامس للجانب التطبيقي.

ومن خلال توزيع استبيان على 60 مؤسسة عراقية عاملة في القطاع التجاري والصناعي توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- وجود العديد من الوسائل وطرق التلاعب؛

- للمحاسبة الإبداعية مظهرين أحدهما قانوني والآخر غير قانوني؛

- يلعب الجانب الأخلاقي دورا جوهريا لا يمكن تجاهله؛

- المدققون يقومون بمستوى متوسط بتطبيق اجراءات الاختبارات الكفيلة بالكشف عن ممارسات ادارة الشركات للأساليب والإجراءات.

كما أوصت الدراسة على مجموعة من التوصيات تبلورت في:

- إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات ردعية لحالات التلاعب بالبيانات المحاسبية؛

- إيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة غير القانونية؛

- التركيز على تطوير مهنة المدقق بما يتماشى والتلاعبات؛

- تنمية ثقافة المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية بكيفيات التلاعب بالمعلومات المحاسبية.

ثالثاً: فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مدى الإدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية - حالة المصارف العاملة في فلسطين-، الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على ماجستير في المحاسبة بالجامعة الإسلامية لغزة، فلسطين، 2011.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال محاولة الكشف عن مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك العامة في فلسطين لإجراءات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تناول الموضوع في خمسة فصول، احتوى الفصل الأول على ابجديات الدراسة العلمية، في حين تناول الفصل الثاني مفهوم الائتمان المصرفي والقوائم المالية، أما الفصل الثالث فجمع مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، أما الفصلين الأخيرين فخصصا للدراسة التطبيقية بحيث كان الفصل الرابع يحتوي على أدوات البحث أما الفصل الخامس فخصص لنتائج الدراسة.

تم استعمال استبيان في هذه الدراسة ووزع على كافة المسؤولين ومحلي الائتمان في البنوك الفلسطينية، وأظفرت الدراسة على جملة من النتائج تبلورت أهمها في:

- أن المحاسبة الإبداعية مصطلح يصف جميع الممارسات المحاسبية المستخدمة للتضليل المالي في القوائم المالية؛
- أن محلي الائتمان يتمتعون بمؤهلات عالية وتخصصات مناسبة تسمح لهم بإدراك مخاطر الإجراءات المحاسبية عند اتخاذ قرارات الائتمان.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وضع ميثاق أخلاقي لضبط الممارسات اللاأخلاقية للمحاسبة الإبداعية ووضع قوانين وسياسات محاسبية تهدف لمكافحة وسائل الاحتيال.

2- الدراسات باللغة الأجنبية

أولاً: فلورنس ديليسالي، دراسة حقائق محاسبة الإبداعية في فرنسا،¹ مداخلة المؤتمر الثاني عشر للاتحاد الآسيوي لكرة القدم بفرنسا، في أبريل 2011.

Florence Delesalle, **REALITES DE LA COMPTABILITE CREATIVE à la FRANCAISE**, article présenté sur le congrès de l AFC, avril 2011.

هدفت الدراسة إلى تحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال تحليل 25 تقرير سنوي لمؤسسات فرنسية مدرجة في بورصة باريس في المجال الصناعي والتجاري، تم الدراسة الموضوع من خلال الجزأين، تعلق الجزء الأول بالمفاهيم العامة لمحاسبة الإبداعية وعواملها، أما الجزء الثاني فقد خصص لممارسات المحاسبة الإبداعية على كل من النتيجة وقائمة الدخل والميزانية وكيفية الحد من تأثير هذه الممارسات.

¹ - تم انتقاء التقرير من موقع Hall (هال) هو: ارشيف مفتوح متعدد التخصصات يتم فيه إيداع البحوث ونشر وثائق البحث العلمي، الوثائق قد تأتي من مؤسسات التعليم والبحث في فرنسا أو من مراكز البحوث العامة أو الخاصة المتعلقة بالبحوث ونتائج المختبرات العلمية العامة أو الخاصة سواء كانت الفرنسية أو الأجنبية.

توصلت الدراسة لكشف أن مجمل القواعد المحاسبية التي حددها التشريع الفرنسي لا تضع الحدود للمحاسب، كما توصل أن المجتمع المهني يرفض كل محاولة لتوحيد القواعد المحاسبية المعمول بها.

ثانيا: دانا سيمونا غري وديانا إليزابيتا بالاسينوت، دراسة الممارسات المحاسبية الإبداعية وظاهرة مؤسسة إنرون في الأزمة المالية الراهنة، عدد 13 مكرر 01، 2013.

Dana Simona Gherai and Diana Elisabeta Balacia, *From creative accounting practice and Enron Phenomenon to the current financial crisis*, article in Annales Universitatis Apulensis Series oeconomica, 13(01), 2011

هدف هذه الدراسة إلى تبين الأثر المالي المترتب عن التلاعب بالمحاسبة الشركات واتخاذ مؤسسة إنرون كنموذج وذلك من خلال الوقوف على الموضوع من خلال ثلاث محاور، تجسد المحور الأولى بماهية المحاسبة الإبداعية تحديد أشكالها، في حين كانت المحور الثاني متعلق بتحليل أزمة مؤسسة إنرون، وخص المحور الأخير إلى استخلاص تأثير المحاسبة الإبداعية على الالتزامات المالية.

توصلت الدراسة من خلال تحليلها للموضوع أن ممارسات المحاسبة الإبداعية لن تنتهي مادامت الدوافع الرامية لها لم تنتهي، فهي السبب الرئيسي والأساسي في نشوء ازمات قد تصبح ذات أبعاد عالمية، لذا أكدت الدراسة أنه من الضروري:

✓ الاهتمام بالبيانات المحاسبية والأشخاص العاملين على صياغتها؛

✓ القائمين على اعطاء المعلومات اللازمة لصياغتها، وأسندت مسؤولية التقييم المالي للمؤسسة.

المطلب الثالث: القيمة المضافة للدراسة الحالية

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحديد علاقة الدراسات السابقة الأجنبية والمحلية بالدراسة الحالية والتعرف على موقعها من هذه الدراسات.

أولا مقارنة بين الدراسات السابقة المحلية والدراسة الحالية

تميزت الدراسة الحالية على الدراسات السابقة المحلية بجملة من الخصائص أهمها:

الجدول رقم 07: مقارنة الدراسات السابقة المحلية بالدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة المحلية	الدراسة الحالية
المكان والتوقيت الزمني	تمت الدراسة في أماكن مختلفة نذكر منها: - جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020؛ - جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016؛ - جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015؛ - جامعة قسنطينة، قسنطينة، 2014؛ - جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2012؛ - جامعة سعد دحلب، بليدة، 2010.	تمت الدراسة الحالية في جامعة البشير الإبراهيمي برج بوعرييج على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين، 2020/2019.
الموضوع	تناولت الدراسات السابقة المحلية الموضوع من نواحي متعددة، منها: - دور محافظ الحسابات في كشف المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي الصافي لشركات الجزائرية؛ - قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر باستخدام المستحقات الاختيارية؛ - واقع ممارسات المحاسبة في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية؛ - معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وإدارة الأرباح؛ - المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل؛ - الابداع المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية الدولية.	ركزت هذه الدراسة على دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
الأهداف	تعددت أهداف الدراسات السابقة المحلية لتعدد المواضيع التي تخدم دراستنا، نذكر منها: - تحديد الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على عناصر الأصول والخصوم المؤسسية الجزائرية؛ - تحديد مدى استعمال المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة للممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية؛ - تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستيعاب ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية؛ - فحص العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتحول الطارئ على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال التركيز على مفاهيم المختلفة لإدارة الأرباح؛ - التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية وأساليب المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛ - إبراز الابداع في مجال المحاسبي من خلال ما تصدره لجنة المعايير الدولية.	هدفت هذه الدراسة بتحديد: - التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية؛ - التعرف على الطرق وإجراءات ممارسة المحاسبة الإبداعية؛ - التعرف بالدور الجوهرى للمدقق الخارجى في مراجعة القوائم المالية وكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية.
الفترة المستهدفة	نذكر البعض من نوع الدراسة والفئات المستهدفة في الدراسات المحلية، منها: - محافظي الحسابات في ولاية برج بوعرييج، دراسة تطبيقية؛ - دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة في البورصة؛ - دراسة حالة عينة من شركات البترولية؛	استهدفت هذه الدراسة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة في ولاية برج بوعرييج، حيث كانت هذه الدراسة تطبيقية باستعمال برنامج SPSS.

<p>الأدوات المستعملة</p>	<ul style="list-style-type: none"> - أغلب الدراسات السابقة المحلية كانت دراسة حالة في بعض المؤسسات الجزائرية، أما الدراسات التي اعتمدت على الاستبيان اعتمدت على الاستبيان والمقابلة الشخصية مع عينة الدراسة؛ - بعض الدراسات اعتمدت على الملاحظة ووثائق المؤسسة. 	<p>تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان والمقابلة الشخصية مع افراد العينة ومن بين هذه الأدوات جمع الأدوات ذات صلة بالموضوع الدراسة، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.</p>
<p>التوصيات</p>	<p>بعد اجراء هذه الدراسات أوصى الباحثون بعدة توصيات، نذكر منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> - توفير أسواق رأس المال النشطة في الجزائر مع ضبط طرق المعالجة المحاسبية؛ - إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي من اجل تضييق الثغرات التي تتجها قواعد القياس وأساليب الإفصاح وأسس الاستحقاق؛ - ممارسات المحاسبة الإبداعية تتنافى مع اخلاقيات مهنة المحاسب؛ - ضرورة التأكد على التزام عنصر الاخلاق المهنية في مزاولة مهنة المحاسبة؛ - جعل المحاسبة تتلاءم مع خصائص ومكونات المؤسسة من خلال المعايير المحاسبية، سيؤدي الى الحد من التحايل والتلاعب المحاسبي. 	<p>خرجت هذه الدراسة بعدة توصيات موجهة لدولة المثلة في هيئاتها بصفة عام وللمدققين الخارجين بصفة خاصة:</p> <p>- هيئات الدولة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - إعداد النظر في النظام المالي الجديد من خلال سد الثغرات الموجودة في النظام المالي الجديد والحد من حرية المدقق المحاسبين؛ - النظر في معايير التدقيق وتطويرها بما يواكب متطلبات العصر؛ - اصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية، بما يحد من استخدام التقنيات غير شرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية؛ - وضع أشد العقوبات على المؤسسات والمحاسبين الممارسين للأساليب المحاسبية الإبداعية. <p>أما بالنسبة للمدقق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - التزام المدقق بأخلاق المهنة وتشدد في اعداد التقرير مما يدعو الى التنحي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛ - تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية من خلال توفير الموارد البشرية المؤهلة؛ - ضرورة ان يولي المدقق الخارجي الاهتمام الكافي عند تنفيذ عملية تدقيق عناصر ومكونات القوائم المالية للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابقة

يتبين من الجدول رقم 07 أن جميع الدراسات السابقة المحلية اشتركت مع دراسة الحالية في لب الموضوع بمنظورها الخاص الذي يخدم دراستها، بحيث نلاحظ تشابه مع الدراسة الحالية في خدمة موضوع وهو المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف المجالات وبطرق عديدة ومختلفة، أما هذه الدراسة اختلفت عنهم من ناحية المتغير المستقل وهو المدقق الخارجي، كما كان الاختلاف في مكان والتوقيت الزمني مع الدراسات السابقة المحلية التي كانت في مختلف ربوع الوطن أما بالنسبة لتوقيت الزمني كان ما بين حدود 2020/2010، أما بالنسبة لدراسة الحالية تم اجرائها في ولاية برج بوعرييج في سنة الدراسية 2020/2019.

ثانيا المقارنة بين الدراسات السابقة الأجنبية والدراسة الحالية

تميزت الدراسة الحالية على الدراسات السابقة المحلية بجملة من الخصائص مبينة في الجدول الموالي الذي يبين مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

الجدول رقم 08: مقارنة الدراسات السابقة الأجنبية بالدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة الأجنبية	الدراسة الحالية
المكان والتوقيت الزمني	تمت الدراسة في أماكن مختلفة نذكر منها: - ديوان المحاسبة الكويت، 2008؛ - جامعة الكوفة، العراق، 2015؛ - الجامعة الإسلامية لغزة، فلسطين، 2011؛ - مؤتمر الاتحاد الآسيوي لكرة القدم بفرنسا، 2011؛ - جامعة ايلون سي، 2013.	تمت الدراسة الحالية في جامعة البشير الابراهيمي برج بوعرييج على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.
الموضوع	تناولت الدراسات السابقة المحلية الموضوع من نواحي متعددة، منها: - المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها؛ - أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على الموثوقية المالية؛ - مدى الإدراك محلي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية؛ - دراسة حقائق المحاسبة الإبداعية في فرنسا؛ - دراسة الممارسات المحاسبة الإبداعية وظاهرة مؤسسة إينون في الأزمة المالية الراهنة.	ركزت هذه الدراسة على دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.
الأهداف	تعددت اهداف الدراسات السابقة المحلية لتعدد المواضيع التي تخدم دراستنا، نذكر منها: - استعراض اهم أساليب المستخدمة في المحاسبة؛ - التعرف على توجهات والوسائل المستعملة لكشف هذه الممارسات من طرف مدققين؛ - معرفة الدوافع والأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات العامة العراقية؛ - هدفت الى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال محاولة الكشف عن كدى إدراك محلي الائتمان في البنوك العامة في فلسطين لإجراءات المحاسبة الإبداعية؛ - تبين الأثر المالي المترتب عن التلاعب بالمحاسبة الشركات.	هدفت هذه الدراسة بتحديد: - التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية؛ - التعرف على الطرق وإجراءات ممارسة المحاسبة الإبداعية؛ - التعريف بالدور الجوهرى للمدقق الخارجي في مراجعة القوائم المالية وكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية.
الفئة	نذكر البعض من نوع الدراسة والفئات المستهدفة في الدراسات المحلية، منها:	استهدفت هذه الدراسة محافظي الحسابات

<p>وخبراء المحاسبة في ولاية برج بوعرييج، حيث كانت هذه الدراسة تطبيقية باستعمال برنامج SPSS.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - الشركات العامة العراقية؛ - مؤسسات العراقية العاملة في قطاع التجاري والصناعي؛ - مصارف عاملة في فلسطين؛ - مؤسسات فرنسية مدرجة في البورصة باريس في المجال الصناعي والتجاري؛ - مؤسسة انرون كنموذج. 	<p>المستهدفة</p>
<p>تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان والمقابلة الشخصية مع افراد العينة ومن بين هذه الأدوات جمع الأدوات ذات صلة بالموضوع الدراسة، وهذا المعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - أغلب الدراسات السابقة المحلية كانت دراسة حالة في بعض المؤسسات الخاصة ببلد الدراسة؛ - بعض الدراسات اعتمدت على الملاحظة ووثائق المؤسسة. 	<p>الأدوات المستعملة</p>
<p>خرجت هذه الدراسة بعدة توصيات موجهة لدولة المثلثة في هيفاتها بصفة عام وللمدققين الخارجين بصفة خاصة:</p> <p>بالنسبة لدولة:</p> <ul style="list-style-type: none"> - إعداد النظر في النظام المالي الجديد من خلال سد الثغرات الموجودة في النظام المالي الجديد والحد من حرية المدقق المحاسبين؛ - النظر في معايير التدقيق وتطويرها بما يواكب متطلبات العصر؛ <p>أما بالنسبة للمدقق:</p> <ul style="list-style-type: none"> - التزام المدقق بأخلاق المهنة وتشدد في اعداد التقرير مما يدعو الى التنحي عن ممارسات المحاسبة الابداعية. 	<p>بعد اجراء هذه الدراسات أوصى الباحثون بعدة توصيات، نذكر منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> - اصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات ردية لحالات التلاعب بالبيانات المحاسبية؛ - التركيز على تطوير مهنة المدقق بما يتماشى مع التلاعبات المحاسبية الإبداعية؛ - الاهتمام بالبيانات المحاسبية والأشخاص العاملين على صياغتها؛ - القائمين على إعطاء المعلومات اللازمة لصياغتها، واسندت مسؤولية التقييم المالي للمؤسسة. 	<p>التوصيات</p>

المصدر: من اعداد الطالبتين بناء على الدراسات السابقة.

يتبين من الجدول رقم 08 أن جميع الدراسات السابقة الأجنبية اشتركت مع دراسة الحالية في لب الموضوع بمنظورها الخاص الذي يخدم دراستها، بحيث نلاحظ تشابه مع الدراسة الحالية في خدمة موضوع وهو المحاسبة الإبداعية والحد منها في مختلف المجالات وبطرق عديدة ومختلفة، أما هذه الدراسة اختلفت عنهم من ناحية المتغير المستقل وهو المدقق الخارجي، كما كان الاختلاف في مكان والتوقيت الزمني مع الدراسات السابقة المحلية التي كانت في مختلف الدول منها العربية ومنها الأجنبية تمثلت في فرنسا، أما بالنسبة لتوقيت الزمني كان ما بين حدود 2015/2008، أما بالنسبة لدراسة الحالية تم اجرائها في الجزائر ولاية برج بوعرييج في سنة الدراسية 2020/2019.

ولكن ما تضيفه هذه الدراسة عن الدراسات السابقة المحلية والأجنبية، نجد أنها تمتاز عنهم من ناحية الموضوع، فقد كانت دراسة استقصائية لمدى مساهمة المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، تناولت في محتواها مجمل

الاساليب المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، والاجراءات كشف على أساليب المحاسبة الابداعية التي يقوم بها المدقق الخارجي، وعلى ضوء هذه الدراسة فقد تم الاعتماد على تحليل 35 استبيان على برنامج spss، كما انتهجت المنهج الوصفي التحليلي.

الخلاصة:

تناول هذا الفصل الجزء النظري لدراسة، حيث تم التطرق فيه لعموميات حول الموضوع بدايتاً مع المدقق الخارجي كونه الشخص المخول قانونياً لمهنة التدقيق، مع شرط توفره لصفات شخصية معززة بصلاحيات ومسؤوليات يمنحها له القانون من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تعتمد على ثغرات القانون وإجراءات أخرى تسمح لها بتحقيق مصالح المؤسسة.

هنا يأتي دور المدقق الخارجي حيث تطرقت الدراسة لكشف الأساليب والإجراءات التي مارستها المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، بعد كشف المدقق الخارجي لهذه الأساليب والإجراءات يقدم تقرير في يؤكد فيه مدى صحة القوائم المالية لحماية الذمة المالية لمستعملي القوائم المالية، كما تم تعزيز هذه الدراسة بدراسات سابقة خادمة لموضوع المحاسبة الإبداعية ومهنة التدقيق التي يمارسها المدقق الخارجي.