

المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها في القوائم المالية

Creative accounting and the methods of its practice in the financial statements

د. خديجة بلحساني^{1*}

1. جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2021/04/25 تاريخ القبول: 2021/12/06 تاريخ النشر: 2021/12/17

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والوقوف على مختلف أساليبها ودوافع ممارستها وذلك لما لها من أثر بالغ على الخصائص النوعية للمعلومات المالية وأهداف القوائم المالية بشكل عام وعلى مستخدمي هذه البيانات، وأعمال التدقيق والمدقق الفاحص لها بشكل خاص. وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تشتمل على استغلال أساليب مختلفة لتحقيق أهداف قصيرة المدى من خلال إظهار صورة لا تمثل حقيقة القوائم المالية للشركة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية ؛ التدقيق؛ أساليب المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

تصنيف JEL: M41، M42

Abstract:

This study aims to find the various aspects of the creative accounting and stand on the various methods and motives of the exercise and because of its profound impact on the qualitative characteristics of financial information and the objectives of the financial statements in general and the users of these data, and audit and the auditor examiner them in particular.

The study found that the practice of creative accounting include the exploitation of different methods to achieve short-term goals by showing the image does not represent the reality of the financial statements of the company.

Keywords: creative accounting; auditing; creative accounting methods; financial statements.

Jel Classification Codes : M41, M42

* المؤلف المرسل، الاميل: belhianiKh@yahoo.fr

مقدمة:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل ممارسي مهنة المحاسبة بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، وبذلك لجأت الكثير من الشركات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك بعض الثغرات في السياسات المحاسبية لإظهار البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح، ويعتبر التلاعب في القوائم المالية فنا من فنون التضليل يقوم به ممارسي مهنة المحاسبة الذين لديهم خبرة كبيرة، بهدف تحسين الوضع المالي للشركة.

❖ مشكلة الدراسة

ما أثر أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ؟

وللإجابة على هذا التساؤل يمكن إيجاز بعض التساؤلات الفرعية التالية:

✓ ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟

✓ ما هي أساليب المحاسبة الإبداعية ؟ وما الدوافع لممارستها؟

✓ ما هي الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

✓ هل للمدقق دور في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية؟

❖ فرضيات الدراسة

انطلاقا من التساؤل الرئيس والتساؤلات الفرعية تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

✓ تتمثل الجوانب الإيجابية للمحاسبة الإبداعية في قدرة المحاسب على الإبداع والتقن في إعداد

البيانات وتقديم معلومات محاسبية تتميز بالجودة ، غير أن الجوانب السلبية تتمثل في الغش

وتضليل معلومات لا تعكس حقيقة الوضع المالي للشركة.

✓ هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغيير السياسات المحاسبية.

✓ المدقق المحاسبي له دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة

الإبداعية.

❖ أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية لكونها عملية مدروسة ومخطط لها

تعمل على التلاعب بالأرقام المحاسبية وذلك عن طريق التضليل للأطراف ذات العلاقة المستفيدين من

القوائم المالية وذلك باستخدام أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية.

❖ أهداف الدراسة

تتضح أهداف الدراسة في النقاط التالية:

✓ التعرف على المحاسبة الإبداعية ;

✓ استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ;

- ✓ التعرف على التوجهات والوسائل الممكن ابتاعها لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها ;
- ✓ تبيان دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

1. تعريف المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

1.1. مفهوم المحاسبة الإبداعية:

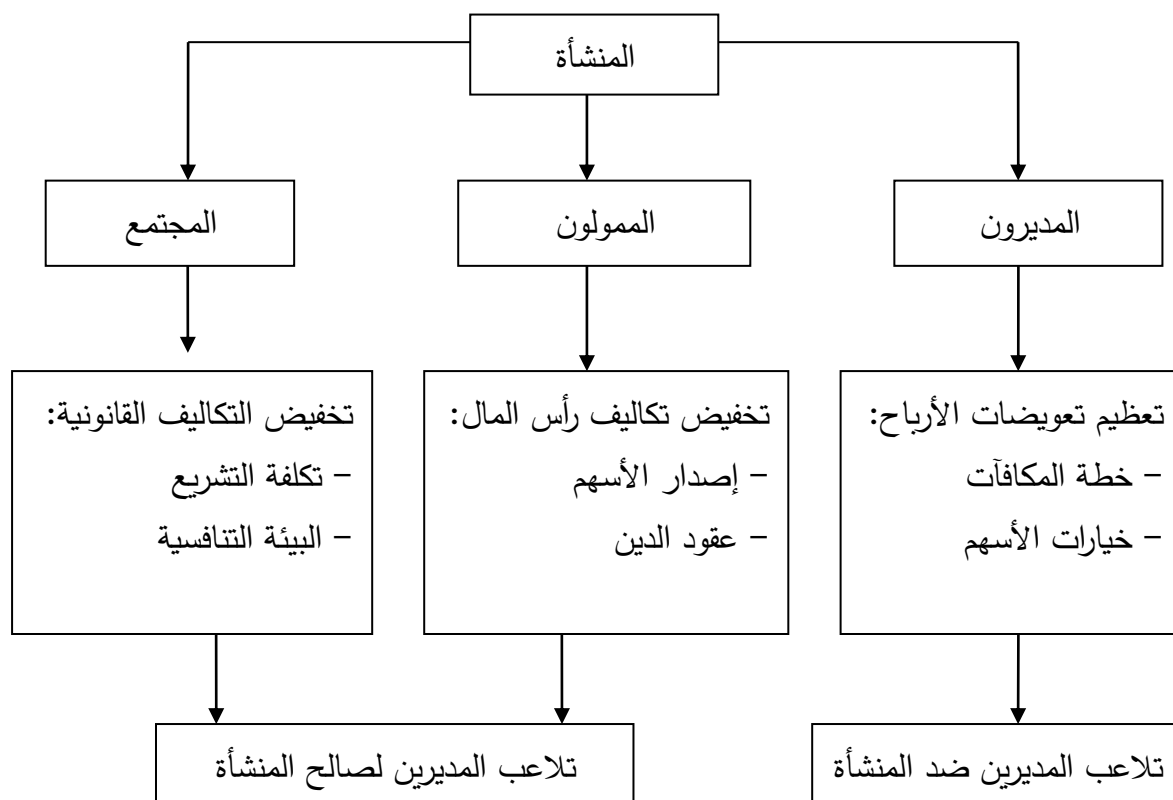
يعتبر مفهوم المحاسبة الإبداعية من المفاهيم المثيرة للجدل، حيث لاقى هذا المفهوم اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمهتمين في مهنة المحاسبة، وخصوصا بعد الجدل العالمي الذي أثير حول علاقة المحاسبة الإبداعية بالكثير من الانهيارات والفضائح المالية لكبرى الشركات العالمية، مما عجل بمحاولة ضبط مفهوم واضح ودقيق لهذا المصطلح ومن ثم إيجاد السبل الكفيلة بالحد من هذه الآثار، وعليه نحاول تقديم أهم التعاريف : عرفت **حمادة رشا** بأنها " هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة، 2010، ص 96) ويرى **مطر والحلبي** بأنها "مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي توطئا ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه (مطر، حسن نمر الحلبي، 2009، ص 09)

في حين عرفها **Belkaoui** على أنها " تستخدم لإظهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة أفضل مما تكون عليه أصلا، أي أنها عملية تحويل الأرقام المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى ما ترغب فيه الإدارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثير في الدخل المحاسبي" (Belkaoui, 2004, p59) أما **Frédéric Demerens** وآخرون فعرفها بأنها " استخدام المرونة المتاحة في المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المصالح المعدين وليس المستخدمين (Demerens et autres, 2013, p 61)

بناء على ما سبق ونظرا لتعدد التعريفات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية يتضح لنا أن هذه المفاهيم قد تباينت في محتواها، ومضامينها والجوانب التي تم التركيز عليها، وإن اشتركت في هدف أو أكثر، وعليه يمكن إعطاء تعريف شامل لها، باعتبارها " ممارسات يقوم بها معدو القوائم المالية لاستغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق وهذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ولو على حساب الفئات الأخرى " .

وقد أبرزت **Balaciu, Dnaia** العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): يوضح العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



المصدر: حمادة ، (2010)، ص 96.

2.1. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:

يوجد عدة دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية وهي:

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها ;
- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية بحيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية؛ (المبيضين، عبد المنعم، 2010، ص88)
- زيادة الاقتراض من البنوك ؛
- التلاعب الضريبي ؛
- تحسين الأداء المالي للشركة لتحقيق مصالح شخصية ؛
- الحصول على التصنيف المهني؛(بله، 2012، ص 60-61)
- عدم نشر المعلومات المحاسبية في وقتها، أي افتقاد المعلومة المحاسبية خاصة التوقيت الملائم، وهذا لأغراض السوق، كأن يرغب المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة دخول صفقات ؛
- العمل على إخفاء بعض الالتزامات لإعطاء صورة أفضل عن الوضع المالي للشركة ؛
- العمل على إظهار مستوى ثابت للأرباح المحققة بدلا من حالة التذبذب، وذلك من خلال عمل مخصصات بمبالغ كبيرة(عطوي، بديسي، 2012، ص20-21).

2. أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

تتمثل أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالي فيما يلي وهو ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1 تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية .	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2 تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية
3 زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب
4 نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية
5 الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6 نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7 نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة .	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .	
8	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري .	
9	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: المبييضين، عبد المنعم، (2010)، ص 90.

3. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسة المحاسبة الإبداعية والحد منها:

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك

الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كآلاتي (الهندي، 2016، ص 46-48)

■ ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

■ بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن 20 والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات GOVERNANCE CORPORATE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

■ 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 الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

■ الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي (الخشاوي، الدوسري، 2008، ص 12)

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

✓ أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية الثبات ويقصد بها الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما

سياسة محاسبية تناسبها في أحد السنوات فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في السنوات اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

■ أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصادقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

■ تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المحاسبية على مختلف أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما 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 الحكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

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

4. دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية (الخشاي، الدوسري، 2008، ص 22)

1.4. دور المدقق المحوري وإطار مسؤولياته:

يعرف التدقيق أو المراجعة (Auditing) بشكل عام بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مراجع مؤهل وحيادي (Competent and Independent) للتحقق من صحة المعلومات القابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة (Established Accounting Standards) عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة (Audit Evidence) (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها .

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، كما توفر خلالها إدارة المنشأة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين المقرضين وغيرهم من الأطراف في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن معلومات

وإيضاحات اقتصادية (Information Economic Assertion Representation) وحيث إن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية (Preparers or Providers) لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات (Information Users) ، ومن ثم يتعين أن يتم تدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها .

ومن هنا يمكن القول بأن مهنة التدقيق قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى التدقيق الحيادي لتلك المعلومات ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات (Evidence) المتعلقة بالمعلومات موضوع الفحص ، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك ، ثم يقارن كمدقق تلك المعلومات مع معايير مقرر (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، الأمر الذي من شأنه يوفر تقرير المراجع أداة التوصيل إلى مستخدمي تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها (Credibility and Reliability) .

2.4. تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية:

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

وللوصول إلى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية .

ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي :

- ✓ توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة ، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق ، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا ، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق، وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب التدقيق ، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم .
- ✓ إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة ، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار ،

وبالإضافة الى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال .

✓ يجب على مكاتب التدقيق أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات ، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة 100 % ، لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا نما الى علمه ما يجعل أمانة إدارة الشركة فيما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك ، وفي هذا الصدد فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر للبنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

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

الخاتمة:

تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، بحيث يقوم من خلالها المحاسب باستخدام معرفته بالقواعد والقوانين والمبادئ والمعايير المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات والتلاعب بها لتقديم انطباع مضلل عن عائد الشركة ومخاطرها. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

✓ المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة ؛

- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية ؛
- ✓ إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة الإبداعية وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو الأكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة ؛
- ✓ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

يمكن عرض بعض الاقتراحات والتي من شأنها تدعيم الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة اتخاذ إجراءات ردية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها، وذلك تقاديا لتعشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وحماية حقوق الملاك أصحاب المصالح ؛
- ✓ ضرورة توعية معدي القوائم المالية بخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية ؛
- ✓ ضرورة مراعاة قواعد وسلوك مهنة المحاسبة للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية ؛
- ✓ التحلي بالقيم الأخلاقية والنزاهة ومراعاة مراقبة الله تعالى في السر والعلن.

قائمة المراجع:

- حمادة ر، (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26(2)، 87-118.
- مطر، م، حسن نمر الحلبي، ل، (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الذي نظمتها جامعة الزرقاء الخاصة، 2009.
- Belkaoui , Ahmed, Accounting Theory, 5th ed, australia : thomson learning, 2004.
- Demerens, F, Louis Paré, J, Redis, J.(2013). Investor Skepticism and Creative Accounting : The Case of a French SME Listed on Alternext, Interational journal of business, 18(1), 59-80.
<https://www.researchgate.net/publication/287756174>
- حماد المبيضين، ط، عبد المنعم، أ، (2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 4(8)، 74-107.
- بله، س، ع، أ، ع، (2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12(12)، الجزائر، 2012، 51-68.
- عطوي، س، بديسي، ف، (2012). الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية حالة الشركة الأمريكية لتسويق الكهرباء والغاز الطبيعي Enron، مجلة العلوم الإنسانية، 12(4)، 11-35.
- الهندي، س، أ، ف، (2016). مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين. ص 46-48.
- الخشاوي، ع، م، الدوسري، م، ن، (2008)، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها، ورقة بحث مقدمة إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، ديوان المحاسبين، الكويت.