



قياس تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة ومصداقية القوائم المالية لشركة صيدال

Measuring the impact of creative accounting on the quality and reliability of Saidal's financial statements

أ. مفتاح بختة¹، أ.د. براق محمد²

Berrag Mohamed Meftah Bakhta

¹ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، meftah.bakhta@yahoo.fr ✉

² المدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، esc16berrag@gmail.com ✉

تاريخ النشر: 2017/12/31

تاريخ القبول: 2017 / 07 / 06

تاريخ الاستلام: 2017/05/22

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تشخيص أهم العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وتحديد أشكال ودوافع تلك الممارسات، بالإضافة إلى ذكر أهم تقنيات المحاسبة الإبداعية المستعملة عند إعداد القوائم المالية (الكشوف المالية)، وإظهار تأثير تلك التقنيات على مصداقية وجودة القوائم المالية من خلال إظهار صورة غير حقيقية ومضللة عن الشركة بهدف تحقيق أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنفذ من قبل محاسب يمتلك مستوى عالي من الخبرة ودرجة رفيعة من الاحترافية تخوله من استغلال كل الثغرات الممكنة من أجل التضليل والتلاعب في الأرقام لخدمة أصحاب المصالح. وهذا ما يؤكد على ضرورة أن يكون مراجع الحسابات على دراية كافية بكل هذه الممارسات، ويمتلك القدرة على استعمال مجموعة من الإجراءات المضادة للتصدي لممارسات وتجاوزات المحاسبة الإبداعية لحماية جودة ومصداقية القوائم المالية.

كلمات مفتاحية: محاسبة إبداعية، جودة القوائم المالية، مراجع خارجي، حوكمة، لجان مراجعة.

تصنيفات JEL : C19, M41

* المؤلف المراسل : مفتاح بختة، meftah.bakhta@yahoo.fr ✉

ABSTRACT

This study aims to identify the most important factors that helped in the emergence of creative accounting and identify the forms and motives of these practices. In addition to mentioning the most important accounting techniques used in the preparation of financial statements, and show the impact of these techniques on the credibility and quality of financial statements by presenting an unrealistic and misleading image of the company in order to achieve management objectives at the expense of the other parties.

This study concluded that accounting practices are carried out by an accountant who has a high level of experience and a high degree of professionalism that enables him to exploit all possible gaps in order to mislead and manipulate numbers to serve stakeholders. This confirms the need for the auditor to be sufficiently knowledgeable these practices and have the ability to use a range of countermeasures to address creative accounting practices and abuses to protect the quality and reliability of financial statements.

Keywords: Creative Accounting, Quality of Financial statements, External Auditor, Governance, Audit Committee.

JEL Classification: C19, M41

1. مقدمة

المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من مبادئ وقواعد يتم تطبيقها على أساس الالتزام بالقوانين المحلية والدولية، حيث يستطيع معدو التقارير المالية مستغلين ذكاءهم ومعرفتهم وخبرتهم باستغلال عنصري المرونة والاختيار لتلك القواعد في التلاعب بالقوائم المالية، وهذا ما يطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting)، حيث تساهم في تغيير الربح السنوي وتحريف في البيانات المالية لإخفاء الأداء الفعلي للشركات.

ومن أهم دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية هو تحقيق مكاسب شخصية لبعض الأطراف على حساب أطراف أخرى ذات المصلحة، وذلك بسبب فقدان التقارير المالية لموثوقيتها وجودتها خصوصا عند تورط مراجعي الحسابات في ذلك لتضليل مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما أظهر الحاجة الملحة إلى الكشف عن تلك الممارسات عن طريق إجراءات مضادة يقوم بها مراجع الحسابات للتحقق من صدق وعدالة الأرقام الواردة في التقارير المالية للشركة والتي يفترض أن تعبر بصورة حقيقية عن نتيجة نشاطها ومركزها المالي وبشكل واضح.

أهمية الدراسة و أهدافها

تتمثل أهمية الدراسة بالتعريف وتحديد الدور الذي تلعبه المحاسبة الإبداعية، والكشف عن التقنيات التي تستخدمها الإدارة في التلاعب بتقاريرها المالية وتأثير ذلك على مصداقية وجودة القوائم المالية، وأيضا ذكر أهم الإجراءات اللازمة للحد منها. ويمكن وفق ذلك، إدراج أهداف الدراسة في التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وتشخيص أساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل التقارير المالية، ثم التعرف على أهم التقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية التقارير المالية، وبعدها ذكر أهم الإجراءات والوسائل الممكن اتباعها للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية من أجل الحفاظ على موثوقية وصدق القوائم المالية.

إشكالية الدراسة

بناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة السؤال المركزي لهذا البحث كما يلي: "إلى أية درجة تتأثر جودة القوائم المالية بتقنيات المحاسبة الإبداعية التي يمكن استخدامها؟ وماهي إجراءات الحد منها؟"

فرضيات الدراسة

للإجابة على السؤال المركزي، يمكن الاستناد على الفرضيات الموالية:

- يساهم التزام المحاسبين والمراجعين الخارجيين بأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يجب على المراجع الخارجي الإلمام بكل تقنيات المحاسبة الإبداعية من أجل الحد منها.
- ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات الاقتصادية لزيادة موثوقية القوائم المالية.

منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، يتم استعمال المنهج الوصفي والتحليلي من خلال جمع المعلومات للموضوعات المتعلقة بالدراسة، وكذا الاعتماد على التفكير المنطقي بغية الربط الجيد لمخاور الدراسة. كما يتم الاعتماد في الجانب التطبيقي على دراسة قياسية من خلال تطبيق نموذج ميلر Miller ونموذج مؤشر تمهيد الربح Eckle.

خطة الدراسة

ومن أجل الإجابة على إشكالية الموضوع وتحقيق الأهداف المرجوة، يتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور على النحو الموالي:

- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
- تقنيات المحاسبة الإبداعية؛
- الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- دراسة قياسية: تطبيق نموذج ميلر Miller ونموذج مؤشر تمهيد الربح Eckle.

2. الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية من أساليب التلاعب المحاسبي، وسببا في حدوث العديد من الاختيارات والفضائح المالية في الكثير من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم، حيث استعملت للتلاعب في القوائم المالية للشركة بصورة غير صادقة وغير حقيقية، بالإضافة إلى أنها تستعمل بغرض إخفاء مستوى الأداء المالي للشركة لتحقيق مصلحة أطراف على حساب أطراف أخرى.

1.2. تعريف المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية ليست فرعاً من فروع المحاسبة مثل المحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية، إلخ، وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في الكشف المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة، مستغلاً في ذلك أموراً عدة وهي كالآتي: (التميمي، 2015، ص32)

- الخبرة المتراكمة نتيجة لممارسة العمل المحاسبي.
- ثقة المستثمرين، ولا سيما إذا لم يعتادوا الاطلاع بين الفينة والأخرى على ما تحقق من عوائد ومصادر تلك العوائد، أو جهل الكثير منهم بالمبادئ والطرائق المحاسبية.
- تكون المعلومات المحاسبية في أية شركة بيد المحاسبين، إذ يعتبر المحاسب المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المحاسبية لكل من الإدارة والأطراف ذات المصلحة.
- تساهم المرونة التي توفرها القواعد والمبادئ المحاسبية في عمليات التلاعب والاحتيايل خصوصاً إذا كان للشركة محاسب متمكن وذو قدرات فنية واحتيايلية عالية.
- يمكن عرض بعض التعاريف التي تناولت هذه الظاهرة بمفردات مختلفة ولكن تحمل نفس المضمون ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيايلية، المحاسبة الخلاقة. وإن اختلفت في المبنى إلا أنها اتفقت في المعنى، ومن أبرزها ما يلي:

- **التعريف الأول:** تعرف المحاسبة الإبداعية حسب القاموس الإنكليزي أوكسفورد Oxford على أنها "استغلال الثغرات الموجودة في النظام المالي من أجل اكتساب مصلحة أو تقديم أرقام مضللة لا تعكس الحقيقة".

(https://en.oxforddictionaries.com/definition/creative_accountancy)

- **التعريف الثاني:** المحاسبة الإبداعية هي استخدام المعارف المحاسبية من أجل التأثير على الأرقام والمعلومات المصرح بها في القوائم المالية دون المساس بأي تحريف في السياسات المحاسبية المعمول بها، حيث يسمح ذلك بإخفاء الأداء الفعلي للشركة وإظهار فقط ما ترغب به الإدارة إلى أصحاب المصالح. (Yadav and Kumar, 2014, P66)

- **التعريف الثالث:** المحاسبة الإبداعية هي عملية التلاعب في البيانات المالية باستخدام الخيارات المحاسبية والتقديرات والممارسات الأخرى التي تسمح بها اللوائح والمبادئ المحاسبية. (Amat and Gowthorpe, 2004, P 5)

- **التعريف الرابع:** هي "عملية معالجة الأرقام المحاسبية من خلال استغلال المرونة والثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية لعرض والإفصاح عن الوضع المالي للشركة يختلف عن ذلك الذي ينتج عن التطبيق المعتاد للمبادئ الموجودة". (Zuca and Lonas, 2012, P 348)

من خلال التعاريف السابقة، يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم من قبل محاسبين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقوائم المالية من خلال التحايل والتضليل فيها.

2.2. أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتباين تصنيفاتها، حيث يمكن ذكر مايلي: (الحلي، 2009، ص ص 21-22)

- المحاسبة النفعية، وهي عبارة عن الإصرار في اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير، سواء كانت هذه الممارسات المحاسبية المطبقة تعتمد على أسس ومبادئ محاسبية ومعايير مقبولة أم لا.
- إدارة الربح، ويقصد به التلاعب في الربح بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.
- تلطيف صورة الربح، وهو شكل من أشكال التلاعب في الربح يتضمن نقل الربح بين الفترات متفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الربح في السنوات ذات الربح الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الربح السيئ. ويعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الإيرادات المتزايدة والاحتفاظ بها فيشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الربح السيئ.
- التلاعب بالقوائم المالية، ويتم ذلك من خلال إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.

3.2. العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

- **المرونة في اختيار السياسة المحاسبية،** أحيانا يسمح للشركة باختيار ما يناسبها من بين السياسات المحاسبية المختلفة التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، كما أن المعايير المحاسبية الدولية تسمح للشركة باختيار الإجراءات المحاسبية التي تتناسب مع أهدافها ورغباتها وتحقيق صورة أفضل لإدارة الشركة. (خلاوي، 2016، ص 9)

- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية**، يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا تركت للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤول تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة. (عبد الصاحب، 2016، ص 377)

- **المعاملات الوهمية (المزيفة)**، عادة ما تستخدم بعض المعاملات الوهمية من أجل التلاعب في مبالغ الميزانية أو لنقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بمساعدة طرف ثالث مثل بيع أحد استثمارات الشركة بسعر أعلى أو أقل من السعر الفعلي، حيث إن هذا الفرق يؤدي إلى زيادة أو تقليل الأرباح. (خلاوي، 2016، ص 377)

- **حرية التقديرات المحاسبية**، بعض العمليات المحاسبية تنطوي على درجة لا مفر منها من التقدير والتنبؤ والحكم الشخصي، حيث في بعض الحالات وعلى سبيل المثال عند تقدير العمر الإنتاجي لأحد الأصول عند حساب الاهتلاك. ويتم هذا الإجراء من قبل المحاسب، وهذا يتيح للإدارة بالتلاعب في هذه التقديرات بشكل متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على القوائم المالية. (عبد الصاحب، 2016، ص 378)

4.2. دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التلاعب بالقوائم المالية إلى تضليل وخداع مستخدمي هذه القوائم لغرض تحقيق مجموعة من المنافع غير المشروطة. وتنحصر أهم دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات. ويمكن القول أن هذه الحالة تحدث في الشركات المتعثرة التي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية أن تتحسن بشكل طبيعي. لذا، تقوم إدارة الشركة باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية (الصبايحي، 2015، ص 16)، بالإضافة إلى التأثير على أسعار الأسهم في السوق من خلال إظهار أرباح جيدة أو من خلال تقليل مستوى القروض التي حصلت عليها الشركة.

- التهرب من دفع الضرائب، ولا يكون ذلك إلا من خلال عمليات مشبوهة تتمثل في تعظيم التكاليف أو دمج تكاليف الشركة مع تكاليف شخصية لأعضاء مجلس الإدارة.

- نفقات الحمام الكبير (المغتسل) Big Bath، قد تقرر بعض الشركات في السنة قليلة الربح استهلاك موجوداتها ببيع كلي. وبهذا الإجراء، فإن الميزانية ستنظف وتصبح تحفظية. وبهذه الطريقة لن تكون هناك سوى نفقات قليلة لا تعتبر كعائق أمام أرباح السنين اللاحقة. (حسان، 2016، ص 147)

- التصنيف المهني، تلجأ الشركات إلى تحسين قيمتها المالية باستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بغية الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير تستخلص من المعلومة المالية التي تعدها الشركة. (حسين لفتة، 2016، ص 594)

- الالتزامات التعاقدية، حيث يمارس المديرون المحاسبة الإبداعية من خلال الحكم على القوائم المالية وفي هيكله المعاملات لضبط القوائم المالية بمهدف إما تضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي للشركة أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على القوائم المالية المصرح بها. في بعض الحالات، تستعمل المحاسبة الإبداعية لتجنب أرباح الأسهم بينما في حالات أخرى لحاجة إلى اقتراض من المؤسسات المالية، حيث يعتبر هذا الدافع الأكثر شيوعاً في بيئة الأعمال.

3. تقنيات المحاسبة الإبداعية

تتجسد تقنيات المحاسبة الإبداعية في كل القوائم المالية التي تعدها الشركة وذلك لتحقيق نتائج أو تأثيرات معينة على بنود هذه القوائم خدمة لغايات متعددة. وعلى العموم، يمكن تقسيم مختلف تقنيات المحاسبة الإبداعية على أساس القوائم المالية التي تطبق فيها كما يلي:

1.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في الميزانية

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والالتزامات تجاه المقرضين والمساهمين. وفي الجدول الموالي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية.

جدول 01 : أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية

بنود الميزانية	أساليب المحاسبة الإبداعية
الأصول غير الملموسة	- المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة. - تغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأصول.
الأصول الثابتة	- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية. - التلاعب في نسب الإهلاك.
الاستثمارات المتداولة	- التلاعب في أسعار السوق في تقييم المخفظة المالية. - تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.
النقدية	- عدم الإفصاح عن البنود النقدية. - التلاعب في أسعار الصرف في ترجمة البنود النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية.
الذمم المدينة	- عدم الكشف عن الديون المتعثرة. - إجراء أخطاء في تصنيف حسابات الذمم المدينة على أنها أصول متداولة بتحسين السيولة.
الموجودات المحتملة	- إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية قبل إصدار الحكم.
الالتزامات المتداولة	- عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة.
الالتزامات طويلة الأجل	- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل نشر الميزانية بمهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل.

حقوق المساهمين	- إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.
----------------	---

المصدر: ناظم شعلان جبار، 2015، صص245-246.

2.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج

يتمثل الهدف الأساسي من استعمال المحاسبة الإبداعية في حساب النتائج بتمهيد أو تحميل الربح من خلال تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الربح إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها. ويحكم المستثمرون بقسوة كبيرة على إدارة الشركة عند الفشل في تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المسطرة، وتعرض أيضا أسعار الأسهم إلى انخفاضات كبيرة عند الإعلان عن الأرباح المنخفضة، (Schilit and Perler, 2010, PP 24-25) وهذا ما يدفع إدارة الشركات إلى استعمال مجموعة من التقنيات للتخريف والتلاعب بحساب النتائج.

وتتمثل هذه الممارسات فيما يلي: (IOAN USERLU and Others, 2010, P 354)

- يتضمن الاعتراف بالإيرادات قبل تحققها بحيث يتم الاعتراف بالمبيعات الحقيقية محاسبيا قبل التزام الزبون بتسديد ثمنها، بالإضافة إلى الاعتراف بالإيرادات الوهمية من خلال تسجيل المبيعات غير الموجودة أو بتحويل الإيراد الحالي إلى فترة مالية لاحقة.

- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة أو باستخدام الأنشطة غير المستدامة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات ويتم تسجيله كدخل تشغيلي.

- تأجيل الاعتراف بالمصروفات من خلال تأخير الاعتراف ببعض النفقات الرأسمالية خلال الفترة المالية ثم تمرير القيود المحاسبية ذات الصلة في الفترات المحاسبية الموالية.

3.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة القائمة الثالثة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات على إعدادها ضمن القوائم المالية المعدة نهاية الفترة المالية. وتهدف الإدارة إلى التلاعب في هذه القائمة إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية.

فيما يلي بعض حالات الممارسات التي تقوم بها الإدارة في جدول تدفقات الخزينة: (الزبادي، 2015، ص 202)

- التلاعب بجدول تدفقات الخزينة من خلال دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجية، ويتم استبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة. وبالتالي، فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلية.

- معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على إيجاد النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا، وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية.
- إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحرير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على نحو أفضل مما عليه في الواقع.
- قيام الشركة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للشركة من عملياتها الرئيسية.
- تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

4.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في قائمة تغيرات الأموال الخاصة

تعتبر هذه القائمة حلقة الوصل بين الميزانية وحساب النتائج، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية. (القطيش، 2011، ص 369)

4. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

تعتبر مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة. ولهذا، فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها. وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:

1.4 مسؤولية مراجع الحسابات تجاه المحاسبة الإبداعية

يجب على مراجع الحسابات الكشف عن الاحتيال والإبلاغ عنه، نظرا لزيادة حجم الشركات وتضاعف حجم المعاملات التي تقوم بها الشركة، أدى ذلك إلى استحالة تمكن مراجع الحسابات من فحص جميع المعاملات، حيث تقع مسؤوليات الكشف عن الاحتيال على عاتق الإدارة. بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تطبق الإدارة أيضا أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة لمنع الاحتيال في الشركة.

ولتعزيز أداء عمل مراجع الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المبادئ التي تكون مدونة في السلوك المهني لمهنة المراجعة، وهي عبارة عن معايير مثالية للسلوك الأخلاقي وتكمن فيما يلي: (Al Momani and Oeidat, 2013, P121)

- **المسؤوليات:** يجب على مراجع الحسابات ممارسة الحكم المهني والأخلاقي أثناء قيامه بمسؤولياته.
- **المصلحة العامة:** يجب على مراجع الحسابات ممارسة أنشطته بطريقة تخدم المصلحة العامة وتظهر الالتزام بالمهنة.
- **النزاهة:** يجب أن يقوم مراجع الحسابات بجميع مسؤولياته المهنية بأعلى درجات الإحساس بالنزاهة.
- **العناية الواجبة:** يجب على المراجع مراعاة المعايير المهنية والأخلاقية للمهنة والسعي لتحسين كفاءته وجوده خدماته.
- **نطاق وطبيعة الخدمات:** يجب أن يقوم المراجع في الممارسة العملية لمبادئ قواعد السلوك المهني أثناء تحديد نطاق وطبيعة الخدمات التي يطلب منه تقديمها.

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

يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة. ولهذا، قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإلغاء المعالجات البديلة ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها وبتخفيض البدائل، بالإضافة إلى السعي للحد من استخدام بعض السياسات المحاسبية وذلك عن طريق ما يلي: (المبيضين وعبد المنعم، 2010، ص 91)

- سن قواعد تقلل من استخدام السياسات المحاسبية أو إلغاؤها مثل إلغاء (بند الطوارئ) بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ لمعالجة حالات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل.
- تفعيل مبدأ الثبات، ويقصد به الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية، أي أن الشركة إذا اختارت سياسة تناسبها في أحد السنوات فلا بد من استمرار تطبيقها في السنوات اللاحقة، ولا يمكن تغييرها إلا في حالات الضرورة القصوى وبشروط الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن هذا التغيير.

3.4 حوكمة الشركات

تلجأ الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعياً منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين، ويعد ذلك نوعاً من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين. ويتطلب هذا السلوك تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات.

فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، حيث يسمح ذلك في تشكيل خط دفاعي أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة من الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن المساءلة المستمرة للشركة، كما يمكن اعتبارها ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورة لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح. كما تعد ضرورة أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد. وبالتالي، يمكن القول أن التفاعل الإيجابي لتلك الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. (فداوي، 2014، ص 252)

4.4 لجان المراجعة

لجنة المراجعة هي عبارة عن لجنة تتكون من عدد معين من أعضاء مجلس الإدارة، تتمحور مسؤوليتهم في مساعدة المراجعين على البقاء مستقلين عن الإدارة (Arens and Others, 2012, P88). وتتمثل مهمتها في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية عن طريق توفير تقارير ذات جودة عالية يمكنهم الاعتماد عليها عند اتخاذهم لقراراتهم الاقتصادية، والاستثمارية الرشيدة. ويمكن للجنة المراجعة تحقيق ذلك من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح غير الشرعية، ومن خلال استقلالية مراجع الحسابات الخارجي، وبواسطة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمراجعين باستقصاء طبيعة ومدى جوهرية القضايا الخلافية فيما بينهم، حيث تكون لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية لضمان خلوها من الأخطاء والانحرافات. (السرطاوي وآخرون، 2013، ص 825)

5.4 المحاسبة القضائية

تعتبر المحاسبة القضائية حقلا من حقول المحاسبة المتخصصة في توضيح الالتزامات التي تنجم عن التراكبات الفعلية أو المتوقعة بين الأطراف المتنازعة للمحكمة. ويقصد بالمحاسبة القضائية تطبيق المعرفة المحاسبية، القانون، تكنولوجيا المعلومات باستخدام مزيج من التقنيات للبحث عن حالات الاحتيال المالي وتقييم البيانات المالية وفق المعايير المتعارف عليها، وتقديم رأي وفق المبادئ المحاسبية المطبقة بهدف كشف الانحرافات عن المعايير والتأكد من استخدام ممارسات المحاسبة والمراجعة بشكل مقبول عند إعداد القوائم المالية. (محمود وعلي داوود، 2014، ص 125)

وللمحاسبة القضائية دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجال الضرائب والغش الضريبي، ويتمثل ذلك فيما يلي: (حسين لفتة، 2016، ص 594)

- دعم الاستشارات القضائية وتقديمها لحل النزاعات التجارية، فضلا عن التفاوض في هذه النزاعات، حيث تتولى المحاسبة القضائية التحقيق في موضوع النزاع وتكوين رأي على ضوء التحقيقات التي تنفذها.
- إثبات دعاوى الاحتيال أو تنفيذها، حيث تتم مراجعة عمليات الاحتيال وإجراء التحقيقات اللازمة بشأنها.

- يجب أن يقدم المحاسب القضائي خدمات تقييم الشركات مثل تحليل الخسائر الاقتصادية وتقلص الاستحواذات وتحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة وتقييم عمليات البيع والشراء.
- فض المنازعات الخاصة بالضرائب بإجراء تحليل تفصيلي للضرائب، وكذلك الكشف والتحقيق في الاستخدام غير المشروع للملكية الفكرية فضلا عن العمل مع الأجهزة الحكومية الأخرى للكشف عن الهوية المالية للأفراد والشركات المتورطة في الأنشطة المالية المشتبه بها.
- ضرورة وجود تشريع يحدد واجبات المحاسب القضائي في كل من المحاكم وفي لجان الاعتراض بدوائر الضرائب وتطوير عمل الخبير بما ينسجم مع متطلبات المحاسبة القضائية.

5. دراسة قياسية

استنادا على إشكالية البحث ومن إجابة عليها تم اعتماد على نموذج ميلر (Miller, 2009, P140) لقياس المحاسبة الإبداعية ونموذج إيكال (Eckle(Almeida and Others, 2012, P70) لتحديد ممارسة عينة البحث (شركة صيدال) لأساليب المحاسبة الإبداعية من عدمه، وبالاعتماد أيضا على القوائم المالية للشركة صيدال في الفترة الممتدة من 2013 و (Rapport du Conseil d'Administration 2014 et 2015) المنشورة على الموقع الإلكتروني للشركة (<https://www.saidalgroup.dz>)

1.5 نبذة تعريفية عن عينة البحث

انبتق مجمع صيدال بعد إعادة الهيكلة العضوية للمؤسسة الصيدلانية المركزية الجزائرية سنة 1982، ثم أدمج إلى هذه الأخيرة سنة 1987 مركب إنتاج المضادات الحيوية بالمدينة.

مجمع صيدال هو عبارة عن مجمع صناعي لإنتاج وتوزيع الأدوية والمواد الصيدلانية، رأسماله مقدر بـ 2.5 مليار دج عرض منه 20 % أي ما يقارب الـ 500 مليون دج، أدرج في البورصة رسميا سنة 1998 وكان الهدف من هذه العملية هو الخصوصية الجزئية، حيث امتدت فترة الاكتتاب بأسهم صيدال من 15 فيفري إلى غاية 15 مارس 1999.

وعن العملية فقد تمت وفقا للعرض العمومي للبيع بسعر ثابت، وقدّرت القيمة الإسمية للسهم الواحد بـ 250 دج من المجموع الكلي لـ 10.000.000 سهم، وقد حدد سعر العرض بـ 800 دج وقد تمت أول تسعيرة لأسهم صيدال في البورصة يوم 16 ماي 1999، قدر السعر الاقتصادي للسهم بـ 861.2 دج وتم حسابه انطلاقا مما يلي:

التدفقات النقدية المستحدثة	+	9.148,4 مليون دج
الديون المالية	-	325,8 مليون دج
التدفقات النقدية للمؤسسات المختلطة	-	245,5 مليون دج
القيمة الاقتصادية	=	8.613,2 مليون دج

عدد الأسهم	2.000.000
قيمة السهم	861.2 دج

2.5 قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية لعينة البحث

لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركة (عينة البحث) تم الاعتماد على القوائم المالية لشركة صيدال المنشورة في تقارير التسيير السنوي لسنتي 2014 و 2015 المنشورين على الموقع الإلكتروني للشركة، وتم استخدام نموذج ميلر لقياس مدى ممارسة شركة صيدال لتقنيات المحاسبة الإبداعية، والتي يمكن حسابها وفق المعادلة الموالية:

$$EM = (\Delta WC / CFO)_{t-0} - (\Delta WC / CFO)_{t-1}$$

EM: ممارسات المحاسبة الإبداعية

ΔWC : التغير في رأس المال العامل

CFO: صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية

t-0: السنة الحالية

t-1: السنة السابقة

الجدول الموالي يوضح احتساب مؤشرات ممارسات المحاسبة الإبداعية (EM) لشركة صيدال للفترة الممتدة بين 2013 و 2015.

جدول 02: حساب مؤشرات المحاسبة الإبداعية لشركة صيدال للفترة 2013-2015

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	رأس المال العامل	التغير في رأس المال العامل
2013	18 790 834 132,82	8 342 936 667,62	10 447 897 465,20	-
2014	18 584 475 032,46	5 508 313 068,58	13 076 161 963,88	2 628 264 498,68
2015	19 154 714 686,96	6 682 146 749,89	12 472 567 937,07	- 603 594 026,81

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على تقرير مجلس الإدارة لشركة صيدال لسنتي 2014 و 2015

ومن أجل تحقيق أهداف البحث يجب اعتماد أيضا على قائمة التدفقات النقدية وتحديد الأنشطة التشغيلية للفترة 2014 و 2015 لاستخدامها في احتساب مؤشرات نموذج ميلر، والجدول الموالي يوضح نتيجة تطبيق نموذج ميلر لشركة صيدال.

جدول 03: تطبيق نموذج ميلر لشركة صيدال

السنوات	البيانات		
	ΔWC	CFO	$\Delta WC/CFO$
2014	2 628 264 498,68	1 172 347 144,61	2,24
2015	- 603 594 026,81	756 048 290,30	0,80 -

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الجدول السابق

ولحساب EM يتم تطبيق المعادلة الموالية: $EM = (\Delta WC / CFO)_{2015} - (\Delta WC / CFO)_{2014}$

$$EM = -0,80 - 2,24$$

$$EM = -3,04$$

يتضح من الحسابات السابقة أن مؤشر ممارسات المحاسبة الإبداعية EM كان سالبا، ويشير ذلك إلى قيام شركة صيدال بممارسة المحاسبة الإبداعية عند إعداد وعرض القوائم المالية من أجل التأثير على الأرباح المعلنة من خلال تخفيض تلك الأرباح، ويعود السبب في ذلك إلى رغبة الإدارة إلى تخفيض الضرائب المدفوعة من خلال اختيار طرق وسياسات محاسبية تجعل الأرقام المعلن عنها صورية وغير حقيقية مما يؤدي إلى تحقيق أهداف الإدارة. ولأجل تحديد تطبيق شركة صيدال ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمه، تم استخدام نموذج إكل ECKLE، وتعد من الدراسات الرائدة في مجال استخدام معامل التباين لقياس تمهيد الربح، ويقوم على أساس تحليل نمط سلوك الربح مقارنة بنمط سلوك المبيعات خلال فترة زمنية، ويعد معامل التباين كمقياس لمدى تذبذب الربح مقارنة بتذبذب المبيعات على افتراض أن الربح دالة خطية للمبيعات، أي أن أي تغير يحدث في تذبذب المبيعات ينتج عنه تغير مماثل في تذبذب الربح، ويتمثل النموذج في المعادلة الموالية:

$$SB = CV\Delta I / CV\Delta S$$

SB : مؤشر سلوك الربح

CVΔI : معامل التباين للتغير في الربح

CVΔS : معامل التباين للتغير في المبيعات

وعلى ضوء حساب قيمة SB فإذا كانت القيمة أقل من 1 فهذا يدل على أن الشركة تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي حالة العكس تشير إلى عدم استخدام المحاسبة الإبداعية.

ولحساب قيمة مؤشر SB لشركة صيدال يتطلب حساب التغير في كل من المبيعات والربح للفترة الممتدة بين 2013 و 2015 والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول 04: التغير في المبيعات والربح لشركة صيدال للفترة 2013-2015

البيان	2013	2014	2015
المبيعات	11 461 847 581,90	9 789 025 905,91	9 984 043 757,71
الربح	2 658 147 326,76	1 477 751 553,22	1 143 817 990,89
التغير في المبيعات ΔS		- 1 672 821 675,99	195 017 851,80
التغير في الربح ΔI		- 1 180 395 773,54	- 333 933 562,33

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على تقرير التسيير السنوي لشركة صيدال لسنتي 2014-2015

ومن أجل حساب مؤشر SB يتطلب حساب الوسط الحسابي $(M = \sum \Delta I / n)$ للتغير في كلا من المبيعات والربح، والجدول الموالي يوضح ذلك.

جدول 05: حساب الوسط الحسابي لكل من التغير في الربح والمبيعات لشركة صيدال

التغير في الربح ΔI	التغير في المبيعات ΔS	البيان
- 1 180 395 773,54	- 1 672 821 675,99	2014
- 333 933 562,33	195 017 851,80	2015
- 1 514 329 335,87	- 1 477 803 824,19	مجموع التغير
- 757 164 667,94	- 738 901 912,10	الوسط الحسابي M

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على الجدول السابق

أما الانحراف المعياري S فيتم استخراجها لكل من التغير في المبيعات والربح وفق المعادلات الموالية:

$$S\Delta S = \sqrt{\sum (\Delta S - MS)^2} / n - 1$$

$$S\Delta I = \sqrt{\sum (\Delta I - MI)^2} / n - 1$$

والجدولان المواليان يوضحان كيفية حساب الانحراف المعياري لكل من التغير في المبيعات والتغير في الربح لشركة صيدال.

جدول 06: كيفية حساب الانحراف المعياري للتغير في المبيعات لشركة صيدال

$(\Delta S - MS)^2$	$\Delta S - MS$	MS	ΔS	السنوات
872 206 125 393 692 000	- 933 919 763,90	- 738 901 912,10	- 1 672 821 675,99	2014
872 206 125 393 692 000	933 919 763,90	- 738 901 912,10	195 017 851,80	2015
1 744 412 250 787 380 000	$\sum (\Delta S - MS)^2$			

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المعطيات السابقة

جدول 07: كيفية حساب الانحراف المعياري للتغير في الربح لشركة صيدال

$(\Delta I - MI)^2$	$\Delta I - MI$	MI	ΔI	السنوات
179 124 568 751 631 000,00	- 423 231 105,61	- 757 164 667,94	- 1 180 395 773,54	2014
179 124 568 751 631 000,00	423 231 105,61	- 757 164 667,94	- 333 933 562,33	2015
358 249 137 503 262 000,00	$\sum (\Delta I - MI)^2$			

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المعطيات السابقة

الانحراف المعياري للتغير في المبيعات والربح لشركة صيدال يمكن حسابه كما يلي:

$$S\Delta S = \sqrt{\sum (\Delta S - MS)^2 / n-1}$$

$$= 1\,320\,761\,996,27$$

$$S\Delta I = \sqrt{\sum (\Delta I - MI)^2 / n-1}$$

$$= 598\,539\,169,56$$

ولحساب معامل التباين CV لمتغير المبيعات ΔS ، يتم اعتماد على المعادلة الموالية:

$$CV\Delta S = (S\Delta S / MS) * 100$$

$$= (1\,320\,761\,996,27 / -738\,901\,912,10) * 100$$

$$= -178,7465934$$

أما معامل التباين لمتغير الربح فيمكن حسابه كما يلي:

$$CV\Delta I = (S\Delta I / MI) * 100$$

$$= (598\,539\,169,56 / -757\,164\,667,94) * 100$$

$$= -79,05006598$$

ومن خلال ما سبق، يمكن حساب مؤشر المحاسبة الإبداعية SB لشركة صيدال وهو ناتج من قسمة معامل

التباين لمتغير الربح على معامل التباين لمتغير المبيعات، ويكون على شكل المعادلة الموالية:

$$SB = CV\Delta I / CV\Delta S$$

$$SB = 0,4422465$$

من خلال حسابات السابقة، يتضح أن مؤشر ممارسة المحاسبة الإبداعية SB أقل من 1، ويشير ذلك إلى أن معامل التباين لمتغير الربح أقل من معامل التباين لمتغير المبيعات، حيث تحصلت الشركة على منافع ذاتية حيث إن التغير في الربح كان أقل من التغير في المبيعات الأمر الذي ينعكس على جودة ومصداقية القوائم المالية، ويؤدي ذلك إلى التأثير على أسعار الأسهم في السوق المالية وزيادة تداولها.

6. خاتمة

بعد معالجة الإشكالية، تم التوصل إلى النتائج الموالية:

- يتم استخدام المحاسبة الإبداعية بغرض إظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية عن طريق استغلال عنصري المرونة في المبادئ والمعايير المحاسبية وحرية الاختيار بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، بالإضافة إلى التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض الأحداث الحقيقية.

- تتوفر لدى الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية دوافع عديدة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك من أجل تحسين المركز المالي للحصول على التمويل والحفاظ على سعر أسهمها في البورصة والتأثير على القرارات الاستثمارية للمساهمين.

- يجب على مراجع الحسابات توخي الحذر والحيلة عند قيامه بمراجعة وفحص التقارير المالية، ويجب عليه تطبيق مجموعة من الإجراءات المضادة للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.

- أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية غالباً ما تتم على أيدي محاسبين متخصصين يمتلكون درجة عالية من المهارة والمعرفة الشاملة بالمبادئ والقواعد المحاسبية، حيث يتم التلاعب بالقوائم المالية دون خرق للقوانين والقواعد المحاسبية. لذلك، تكون عملية اكتشاف تلك الأساليب أمراً صعباً.

وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم عدد من الاقتراحات على النحو الموالي:

- الحد من المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار بين الطرائق والإجراءات المحاسبية واجبة الاتباع، وإلزام الشركات التي تنتمي إلى القطاع نفسه أو تزاوّل النشاط نفسه على استخدام قواعد محاسبية معينة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المهتمين ومستخدمي القوائم المالية، وهذا عن طريق عرض دروس محاسبية تثقيفية وتعليمية، بالإضافة لشرح وتنبيه المساهمين عن الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات لتحميل صورة الربح.

- فرض عقوبات شديدة وصارمة على معدي القوائم المالية الذين يستعملون تقنيات المحاسبة الإبداعية، وتطوير القوانين التي تسعى إلى زيادة درجة استقلالية مراجعي الحسابات لحمايتهم من تدخلات بعض الأطراف وتأثيرهم على إبداء رأيه حول مصداقية وجودة القوائم المالية.

- ضرورة إنشاء لجان المراجعة خصوصاً للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية، حيث يتمتع أعضاء هذه اللجان بدرجة كبيرة من الكفاءة والمهارة تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام أحدث التقنيات والأساليب التي تحد أو تقلل من الآثار السلبية، وإضفاء درجة كبيرة من المصداقية على القوائم المالية.

7. المراجع

1.7 المراجع باللغة العربية

المؤلفات:

- عباس حميد يحيى التميمي، (2015)، "إدارة الأرباح: عوامل نشؤها وأساليبها وسبل الحد منها"، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن.

الأطروحات:

- ليندا حسن نمر الحلبي، (2009)، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

المقالات:

- أمينة فداوي فريد، (2014)، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة الجامعة، جامعة الكوفة، العراق، المجلد: 01، العدد: 16، ص ص 243-276؛
- بكر ابراهيم محمود واخلص عبد علي داود، (2014)، "دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد: 09، العدد: 28، ص ص 127-147؛
- حسن فليح مفلح القطيش، (2011)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد: 27، ص ص: 375-408؛
- ستار جبار خلاوي، (2016)، "القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، العراق، العدد: 24، ص ص 295-315؛
- طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم، (2010)، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد: 08؛
- عبد المطلب السرطاوي وآخرون، (2013)، "أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية"، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، المجلد 27، العدد 4، ص ص 819-846؛
- ليلي عبد الصاحب، (2016)، "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من أثارها"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد: 47، ص ص 373-394؛
- محمد فريح حسان، (2016)، "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"، مجلة جامعة ذي قار، العراق، المجلد: 11، العدد: 03، ص ص 136-166؛

- منال حسين لفته صالح، (2016)، "استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية"، مجلة دنانير، الجامعة العراقية، العراق، المجلد: 01، العدد: 8، ص ص: 581-610؛
- ناظم شعلان جبار التميمي، (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 10، العدد 32، ص ص 238-263؛
- نعيم توماس مرهون الزبيدي، (2015)، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، العدد: 02، ص ص 191-220؛
- نوال الصبايحي، (2015)، "الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الحلقة، المجلد: 02، العدد: 22، ص ص 7-26؛

2.7 قائمة المراجع باللغة الأجنبية

المؤلفات:

- Alvin A. Arens and Others, (2012), Auditing and assurance services: An integrated approach , edition Pearson, 14th edition, New Jersey, USA.
- Howard M .Schilit, Jeremy Perler, (2010), Financialshenanigas, third edition, McGrawHil, United States.

المقالات:

- Almeida, J. E. F., Neto, A. S., Bastianello, R. F., & Moneque, E. Z. (2012). "Effects of income smoothing practices on the conservatism of public companies listed on the BM&FBOVESPA", RevistaContabilidade&Finanças, 23(58), PP :65-75;
- Amat, Oriol and Gowthorpe, Catherine, (2004), Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical, UPF Working Paper No. 749. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=563364> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.563364>, PP :1-19;
- BrijeshYadav, Anil Kumar, (2014), « Concept of Creative Accounting and its defferent tools », International Journal of Management and Social Sciences Research, Volume 3,N° 2, PP 326-340;

- James. E Miller,(2009), The Miller Ratio (MR): A tool for practitioners and Regulators to detect for the possibility of earnings management (EM), The Journal of Applied Business Research, Volume 25, N°1, PP 139-144;
- M Al Momani and M Oeidat, (2013), « The effect of Auditors Ethics on their Detection of Creative Accounting Practices: A field Study »,International Journal of Busniss and Management,Canadian Center of Science and Education,Vol. 8, N° 13, 2013, PP:118-136;
- Valentin IOAN USERELU and others ,(2010), Accounting Ethics-Responsibility Versus creativity, Anals of the University of Petrosani, Economics, Vol 10, part 3, 2010,PP:349-356;
- ZucaMarilena, IonasCorina, (2012), « Embellishment of financial statements through creative accounting policies and options », Procedia Social and Behavioral Sciences, Volume 62, PP : 347-351;

التقارير:

- Rapport du conseil d'administration 2014, SAIDAL.
- Rapport du conseil d'administration 2015, SAIDAL.

مواقع الانترنت:

- https://en.oxforddictionaries.com/definition/creative_accountancy (Consulté 15/06/2016)
- <https://www.saidalgroup.dz/fr/> (consulté 30/09/2016)