

دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الابداعية
وفق المعايير المحاسبية الدولية

**The role of the auditor in reducing the fraudulent practices of creative
accounting In accordance with International Accounting Standards**

ط.د. منصورى هواري

د. بن عبد العزيز سفيان

جامعة أحمد دراية - أدرار، الجزائر.

جامعة طاهري محمد - بشار، الجزائر

تاريخ التسليم: (02 / 2017/09)، تاريخ التقييم: (27 / 2017/10)، تاريخ القبول: (30 / 2017/10)

Abstract

The art of accounting has developed enormously in recent decades, as a result of technological developments and globalization and widespread awareness among practitioners Which led to the emergence of modern trends in accounting of them creative accounting Which are considered Which is a refuge of some companies to the utilization of the gaps within the available methods and substitutions in order to improve the company's image before the beneficiaries even if that was on the account of reality, We aim through this intervention to address to the role of auditor in reducing the impact of the creative accounting Through international standards of auditing in the framework of his responsibilities Which works to reduce the fraudulent practices of creative accounting In accordance with International Standards on Auditing.

Keywords: Creative Accounting, Audit, Fraudulent Practices, International Standards for Auditing, International Accounting Standards

المخلص

لقد تطور فن المحاسبة بشكل هائل في العقود الأخيرة، نتيجة للتطورات التكنولوجية والعولمة والوعي على نطاق واسع بين الممارسين مما أدى إلى ظهور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة منها المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر ملجأ لبعض الشركات لاستغلال الثغرات في الطرق والبدائل المتاحة من أجل تحسين صورة الشركة أمام المستفيدين حتى لو كان ذلك على حساب الواقع نهدف من خلال هذه الدراسة التطرق إلى دور المدقق في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير الدولية للتدقيق في إطار مسؤولياته والذي يعمل على الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق معايير المحاسبة الدولية. **الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، التدقيق معايير المحاسبة الدولية، الممارسات الاحتيالية، المعايير الدولية للتدقيق.

مقدمة:

ما زالت مسؤولية المدقق عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف واحتيال من أكثر القضايا التي تواجه مهنة المحاسبة، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بـ (فجوة التوقعات) وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المدققين والمراجعين وما يقوم به المدققين والمراجعين بالفعل طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها. وإذا كانت طوائف المجتمع المهتمة بتقرير التدقيق يتوقعون أن يكتشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات، إلا أن معايير المهنة قد أكدت أن مسؤولية المدققين تتجه أن تصميمهم للتدقيق لا يتم في المقام الأول لإكتشاف الغش والأخطاء فقط، والمثير للجدل أنه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على إكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية، إلا أن الإهتمام بمسؤولية المراجعين في إكتشاف حالات الغش والتحريف قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم التلاعبات والغش والتحريف في بيانات الكثير من المنشآت ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين وقد أصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام للمحاسبين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة انرون (Enron) وتحميل شركة آرثر اندرسون بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حساباتها جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح. من خلال هذه المداخلة سنحاول الإجابة على إشكالية: ما هو دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير الدولية للمحاسبة؟

سنحاول الإجابة على هذه الإشكالية من خلال التعرض للمحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها.

المحور الثاني: إدارة الأرباح والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية.

المحور الثالث: المنظور الأخلاقي ودور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

المحور الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية **CREATIVE ACCOUNTING** حدثاً من مواليد الثمانينات، بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل

في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها. وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب ظهرت عديد التعريفات، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سنعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية. يقدم ناصر تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعثون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها". (Naser, K and M.Pendlebury, 1992, P24)

ويعرف أمات *Amat* المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال".

ويقدم فيليبس *Phillips* مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعمام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية". (Breton, G and Taffler R. J. 2012P 98)

ويعطي ملفورد *Mulford* تعريفه عن المحاسبة الإبداعية بأنها "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تهميد الدخل". (Amat, O. and Blake, J. 2000, P06)

ويستخدم العاني اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة الإبداعية إذ يصفها بأنها هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضلُ معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية .

ويصف *Bambooweb Dictionary* المحاسبة الإبداعية بأنها تُشير لاستخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم. كما يضيف *Bambooweb Dictionary* أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سميت بالإبداع *Creative* وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداع، ابتكار *Innovative* أو مغامر *Aggressive*، ويضيف أن هذه المحاسبة الإبداعية استخدمت بجديّة أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال.

أما في **Accounting Dictionary** فتم تعريفها بأنها "بأنه مفهوم عام عن تنظيم الحسابات إذ تعطي فوائد غير قانونية أو مشكوك فيها للحفاظ على كيان الحسابات".
 في ضوء قراءة ما جاء آنفاً من قبل الباحثين والكتاب وآخرين يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتمثل بعملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، ولهذا الأمر فإنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة".

ويجب الإشارة هنا إلى بعض ما قاله المختصون عن المحاسبة الإبداعية من خلال تجربتهم ومشاهداتهم حيال ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ كتب يان جريفيث **Griffiths** من وجهة نظر الصحفي في مجال الأعمال والمحاسبة " إن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي طبخت بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء الجريمة، وتعد هذه أكبر حيلة منذ حسان طروادة ، ويضيف .. في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهي جداً ، وهو شرعي بصورة كلية ... إنها المحاسبة الإبداعية". (*Amat, Oand Blake , J Op cit, pp 10-11*)

بينما يستعرضها جيمسون **Jameson** من وجهة نظر المحاسب إذ يقول " تشمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية".
 أما سميث **Smith** فيقول وفقاً لخبرته كمحلل استثماري " لقد شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، ويضيف .. لقد بدأنا في كشف الأساليب الرئيسية الداخلة في ذلك وتقديم أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب الإبداعية"

ثانياً: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

كما سبق ذكره للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن " الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المدعون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعضها منها أو جميعها".
 سنستعرض أهم تلك الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وهناك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا أثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي:

- 1- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين مختلف الوسائل المحاسبية، فمثلاً، يسمح للشركة في بعض الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة إختيار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
- 2- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ.
- ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تقاؤلياً أو تشاؤمي حسب رغبة المحاسب(الحشماوي، 2008، ص ص 12-13).
- 3- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، من خلال الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلاً من تأجير هذا الأصل لبقبة عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.
- 4- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأبي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية حيث أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبتكارية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص، وسيتم لاحقاً عرض كيفية اكتشافها ومعالجتها.
- المحور الثاني: إدارة الأرباح والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية.**

أولاً: إدارة الأرباح المحاسبية وتجميل صورة الدخل

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تقديم انطباع " مضلل " عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل، وفيما يلي سنستعرض أهم تلك الممارسات والهدف من القيام بها، وهي(Hervé, S. and Gaétan, B,2003, P19)

- 1-تفضل الشركات أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من إظهار أرباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من أجل الالتزامات المالية ومقابل قيم الأصول في السنوات الجيدة لخفض هذا الاحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السابقة،

وبالتالي تختفي التذبذبات أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة لمجلس الإدارة بهذا الخصوص.

وهنا تبرز خطورة المحاسبة الإبداعية في ظل عدم الشفافية وتغيب دور المستثمرين من ناحية انه في حال كانت الظروف التجارية للعمل غير مستقرة فعلياً فإنه للمستثمرين كل الحق في معرفة ذلك (Daoping, H. (and L. Guan. (2012),P264-267)

2- من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها بالنتائج، ويشير Fox1997 (13-11) (Healy, P. M. and Wahlen, J. M., PP 11-13) إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة بالتقارير مع نتبؤات الأرباح.

فعلى سبيل المثال عندما تقوم تلك الوحدة ببيع منتجاتها فإنه يتم تأجيل اعتراف جزء كبير من الربح المحقق منها للسنوات المستقبلية بحجة تغطية نفقات تحسين الجودة المحتملة ودعم العملاء. وتبرز أهمية تلك الممارسات في أنه أحياناً يتم تقييم أداء أعضاء مجالس الإدارة على أساس التوقعات والنتبؤات التي يتم وضعها عند استلامهم لمهامهم ، لذا فإنه متى ما تحققت النتبؤات الموضوعية فإن ذلك يعني أن واضعي النتبؤات على مستوى عال من المهارة والكفاءة والحس مما يرفع من مكانتهم الاقتصادية في الشركة وبالتالي الحصول على تقييمات عالية وبالتالي مكافأة كبيرة.

3- قيام أعضاء مجلس إدارة شركة بتغيير في السياسات المحاسبية بغرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في إلهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة.

ويشير Collingwood إلى حادثة شهيرة حصلت في الولايات المتحدة تمثلت في قيام شركة K-Mart بتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من أجل إظهار أرباح الربع السنوي بما يفوق 30 % من قيمته في ظل السياسات المحاسبية السابقة وذلك ليتزامن مع خبر سيئ يتمثل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الأول للثاني وذلك بغرض إلهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر (Healy, P. M. and Wahlen, J. M., Op cit, pp 15-16)

4- يمكن أن تساعد المحاسبة الإبداعية إما في الاحتفاظ بسعر السهم أو النهوض به سواء عن طريق خفض مستويات الإقراض الواضحة مما يجعل الشركة تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل أو عن طريق خلق المظهر الخاص باتجاه الربح الجيد مما يساعد الشركة في جمع رأس مال عن طريق إصدار أسهم جديدة وعرض أسهمها الخاصة في اكتتابات تملكها الشركة وبشكل عام فقد أشار كل من Dharan and Lev في دراسة تم إعدادها عام 1993 أن المحللين في الأسواق ذات الكفاءة العالية واليقظين لن يخدعوا بممارسات المحاسبة التجميلية (الإبداعية)، وأن التغييرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف ، كما أن الدراسة أشارت إلى أن أي عملية تجميلية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكيد أداء فقير في سعر السهم في الفترات

و السنوات التي تلت تلك التغييرات المحاسبية لزيادة الدخل. (Hervé, S. and Gaétan, B. Op cit , p 20-21)

ثانياً: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي عرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي (يحيى محمد أبو طالب، 2006، ص 23-24):

1- ظهرت فكرة لجان المراجعة في أمريكا 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 استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978 أُلزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

2- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين، وفي ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من الدول 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 CORPORATE GOVERNANCE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ منها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع

مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية. (Shuto, A2007, P16-17)

3- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل البدائل والمعالجات المحاسبية أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

4- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلي (بحيحمد أبو طالب، مرجع سبق ذكره، ص 26-27):

أ - 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 " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

ب - أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني انه 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 .

5- الوسيلة الأهم هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، وهذا عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .

6- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية، عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع 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.

7- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني أهم وظائفها وضع قواعد السلوك الواجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد. فالمدقق الكفاء يسعى للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، ولا بد من الإشارة لأنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبية الإبداعية ، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع

بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

ثالثاً: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها INTERNATIONAL STANDARDS ACCOUNTING وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها (يحيى محمد أبوظالب ، مرجع سبق ذكره ، ص 211-215):

- 1- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS .
- 2- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوربي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوربي على غرار توحيد العملة الأوربية .
- 3- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية .
- 4- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية. ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية أدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات (Daske, H. Gebhardt : (G, 2006, P461-463

أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتماء بمعالجة محاسبية واحدة لتوحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بحيث تستغل تلك البدائل لتجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو تغطية بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، و يعتبر هذا من وجهة نظر الباحثين من أهم التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية، وجدت صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار، الأمر الذي قد يستغله البعض للقيام بعمليات تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار

ج- إلغاء التناقضات والتعارض بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي

يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير. د-إدخال تفسيرات ملحقة بالمعايير لداخل المعايير نفسها بدلاً من فصلها في ملحق خاص بكل معيار. المحور الثالث: المنظور الأخلاقي ودور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية. أولاً: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

في المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية نشأت عديد الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي:

1- يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، يمكننا النظر للقيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون لأنها منشآت اجتماعية يمكننا النظر خلفها لنجد قيماً أخلاقية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية، يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئاً جيداً" (Lyons, D.: (1984), p 196). وربما ينشأ الجدل حول النظم إما بسبب صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون وتظهر هذه النقطة بشكل قوي على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة، إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من الذين يتم استدعائهم لتطبيقها فيحتمل فشلاً نظامياً، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفنقر للسلطة إذا كان معرضاً للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

2- المتفق أن السلطة تتضمن المسؤولية والظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato, Plato, p 31 (1992))، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فمعدّي البيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم، حيث وجد Fischer and Rosenzweig (1995, p) Fischer, M. and K. Rosenzweig (1995, p) أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب.

كما اكتشف Naser and Pendlebury (1995, p 111) Naser, K. and M. Pendlebury, Op cit أن عدم إستحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لهذه المواقف.

وانتقالاً من المفهوم العام للظلم يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي، يقوم الأفراد باتخاذ قرارات قابلة للدفاع عنها، قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح Solomon (1993, p) Solomon, R. C. (1993, p) حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن "العمل ليس إلا عملاً..".

وللفهم نأخذ في اعتبارنا تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات الغير أخلاقية والتي توظف لتكون عنراً لسلوك التلاعب المحاسبي، يمكن أن يكون هناك دفاعاً عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش Revsine (1991, pp 16-19) Revsine, L.: (1991, pp 16-19) نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي، ووجد أن المشكلة

تتعلق بالمدراء وحاملي الأسهم وكل منهما يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً ، بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطع للتلاعب على غير دراية.

ومن منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات محرمة أخلاقياً وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة .

ويرى الباحثان أن المحاسبة الإبداعية تعتبر مكروهة أخلاقياً لما يروونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين والتي لا بد من التصدي لها حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية. ثانياً: دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

1- 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 معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبية المقررة Established Accounting Standards عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات المراجعة Audit Evidence وإقرارات ومصادقات وملاحظات الفحص مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها. (Callen, J. Robb and D. Segal: 2008pp 8-10)

وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، وتوفر خلالها إدارة المنشأة معلومات عن مواردها وما تتحملة من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين المقرضين في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية Information Economic Assertion Representation وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية Preparers or Providers لديها أهدافها التشغيلية ومصالحها الخاصة التي قد تختلف عن المصالح الخاصة بمستخدمي المعلومات Information Users، وتدقيق وفحص تلك المعلومات عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها ولمكانية الاعتماد عليها.

إذا حاول أي مدقق اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية فإن تكلفة التدقيق ستكون كبيرة، ويجب أن يركز جهده في مجالات بمخاطر كبيرة لحدوث تلاعبات، فدقة المعلومات بالقوائم المالية سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل، والتدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة، ففي أمريكا يوجد 15000 شركة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام يجب مراجعتها سنوياً، وبدون تدقيق القوائم المالية لا يمكن لتلك الشركات أن تحصل على رأس المال عن طريق طرح أسهمها في أسواق المال، ويمكن للشركة أن تحصل على تمويل بمعدلات

منخفضة إذا كان لديها قوائم مالية يتم تدقيقها سنويا ، ومن هنا يمكن القول بأن تدقيق القوائم المالية تخفض تكلفة رأس المال .

وعادة يساعد المدققون الشركات لتحسين أساليب الرقابة الداخلية، وينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل أفراد المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة. فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات (Information Risk) لزيادة حجم المنشآت والشركات ظهرت حتمية التدقيق ودورها الحيادي لتخفيض مخاطر المعلومات، تعكس تلك المخاطر إمكانية عدم دقة معلومات مخاطر العمل الخاصة بالمنشأة أو الشركة (عدم دقة القوائم المالية).

وأحيانا تقوم إدارات الشركات وبالاتفاق مع المدقق توفير تأكيدات مناسبة للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على تلك القوائم، إذا ما تم اعتماد تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن المدقق يواجه باحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدم وبعض أعضاء مجلس الإدارة أو ما تعرف بالمسؤولية القانونية للمراجع تجاه العملاء أو الغير أو أي طرف ثالث ، حيث يقاضي المستخدمون المدقق على أساس مسؤوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

ورغم اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية سواء يقوم بمراجعة إختيارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المدقق ، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد حتى الآن لعدة أسباب: أكبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها ، والخدمات الخاضعة للمراجعة. (جمعة، أحمد حلمي، 2000، ص ص 40-61)

ب-اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق.

ج-إن المعايير والتشريعات المهنية اعتبرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء والغش مقتصرة على حدود نطاق الفحص الذي قام فيه طالما بذل العناية المهنية اللازمة(طارق عبد العال حماد، 2004، ص ص 20-23). وفيما يلي أهم الإجراءات التي ينفذها المدقق للحد من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية الأطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي:

2- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: (Schilit, 2002) (Howard. jeremy Perler ,)

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً لتحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة

النشاط، وفيما يلي عرض لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

2-1-رقم المبيعات

-الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

- إجراءات المدقق المضادة : التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة(أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 26).

2-2-تكلفة البضاعة المباعة

-الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.
-إجراءات المدقق المضادة : التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

2-3-مصروفات التشغيل (Schilit , Howard, Op cit , p 47)

-الهدف: تهدف الإدارة لتخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ثم زيادة صافي الأرباح.
-إجراءات المدقق المضادة : التحقق من مدى توافر شروط الرسملة في ذلك المصروف. (Joseph V.

(Carcello, Dana R. Hermanson, and K. Raghunandan (2005),P69-71

2-4-نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

-الهدف : تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.
-إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بالاعتبار.
3- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي :
تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر قائمة المركز المالي لتحسين المركز المالي من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقه:

3-1- النقدية

-الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة.

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

3-2- الاستثمارات المتداولة

-الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

3-3-المخزون السلعي

-الهدف: تهدف الإدارة لزيادة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

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

3-4- الاستثمارات طويلة الأجل (أمين السيد أحمد لظفي، مرجع سبق ذكره، ص 41)

-الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار

نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر .

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في

قائمتي الدخل والمركز المالي.

3-5- الأصول طويلة الأجل

-الهدف: تهدف لتحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

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

3-6-الأصول غير الملموسة(حماد، طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 28)

-الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءة المالية بالإضافة إلى تحسين

رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

3-7-الالتزامات المتداولة

-الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب

السيولة.

3-8- الالتزامات طويلة الأجل

-الهدف: تهدف لتحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض

قصير الأجل.

وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (240) بعضا لاعتبارات التي يجب على

المدققمراجعاتها بنشأنأساليبالمحاسبةالإبداعيةعندتدقيقالبياناتالمالية،ومنأهمهذه الاعتباراتمايلي: (ISA, (2007),

(pp 274-279)

أ يجب على المدقق عند التدقيق وأداء التدقيق تخفيض مخاطر التدقيق لأدنى مستوى

مقبول، أنيأخذبعينالاعتبارمخاطرالانحرافاتالماديةفيالبياناتالمالية الناتجةعناالغش.

- ب-المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة، والمسؤوليات الخاصة بكل منا لأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة تيمكناً تختار فحسب المنشأ أو من بلد لآخر .
- ج-إن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث تتوفر ضماناً معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت كخالية من أي تحريف ما يسوا حدث نتيجة الغش وخطأ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتماكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.
- د-إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش وذلك لأن الغش قد يتضمّن خطأ متقنة ومنظمة بعناية لإخفاء هذا الغش مثل التزوير والإخفاء المقصود في تسجيل المعاملات وسوء التمثيل المقصود الذي يتم إجراؤه للمدقق .
- هـ-المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريفات غش العالمين وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالباً ما يكونوا في موضع يفترضاً ما نتهمو بسبلهم بتجاوز لجراء الرقابة الرسمية.
- و-يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات من الإدارة بشأنها:
 •تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش.
 •أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن البيانات ربما تكون محرفة مادياً كنتيجة للغش.
 •أفصحت للمدقق عن معرفتها بأي ادعاءات بالغش المشتبه في أن لها تأثير على البيانات المالية للشركة تم إيصالها بواسطة الموظفين، والمحللين، والمنظمين وآخرين.
 •أفصحت للمدقق عن معرفتها بتأثير الغش أو الاشتباه بالغش في الشركة الذي يتضمن الإدارة، والموظفين الذين يؤدون أدواراً هامة في الرقابة الداخلية وأية أعمال يكون للغش فيها تأثير مادي على البيانات المالية.
- ز-الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العميل لايسمح إعادة بإيلاغ الغش للطرفاً خارج شركة العميل، علماً بمسؤولية المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفيظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع والقانون والمحاكم القانونية، إذ انه في بعض البلدان على المدقق التعامل في مؤسسة مالية واجبة قانونياً للتقرير بحدوث غش لسلطات المشرفة.
- ح-إذا استنتج المدقق أنه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق نتيجة لوجود ناتج عن غشاً أو الاشتباه بوجود غش، فإنه يجب على المدقق:

النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.

• أن ينظر في إمكانية انسحابه من أداء العملية.

• وفي حال انسحاب المدقق يجب:

- مناقشة الانسحاب من العملية والأسباب التي دعت له لانسحابه من المستوى الإداري المناسب ومعالجته الكافية بالرقابة.
- النظر فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب التعيين لعملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك.
ط- على المدقق أن يوثق فهمه للشركة وبيئتها وتقييمه لمخاطر الانحرافات المادية المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 315.

نص معيار التدقيق الأمريكي رقم 99 (Rezaee Z. (2004)P134-136) على بعض الإرشادات تمكن المدقق من إخلاء مسؤولياته تجاه أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية المرتبطة بالغش، وتلخص أهم متضمنات المعيار بالنقاط التالية (18-14), (Hayes , Arthur A., (2006):
أ - وصف خصائص الغش.

ب- المناقشة بين أعضاء مهمة التدقيق بخصوص مخاطر التحريف الجوهرية الناشئة من الغش.

ج - الحصول على المعلومات المطلوبة لتحديد مخاطر التحريف الجوهرية الناشئة عن الغش.

د - تحديد المخاطر التي أدت إلى تحريف جوهرية بسبب الغش.

هـ - تقييم المخاطر المحددة بعد الأخذ في الاعتبار تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

و - الاستجابة إلى نتائج التقييم.

ز - تقييم نتائج اختبار التدقيق.

ح - إبلاغ الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف الأخرى للغش.

ط - توثيق دراسة المدقق عن الغش.

ويعتقد مجلس معايير التدقيق أن المتطلبات والإرشادات المقدمة في بيان معيار التدقيق رقم (99) إذا ما تم تبنيها يؤدي إلى التغيير الجوهرية في أداء المدقق.

خاتمة:

يبقى موضوع المحاسبة الإبداعية بمثابة مجال يحاول من خلاله المحاسبون إستغلال كل الثغرات والفرص المتاحة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية لإعطاء صورة غير صحيحة عن الوضعية المالية للشركة، ومن جهته يحاول المدقق جاهداً ووفق المعايير الدولية للمحاسبة التصدي للممارسات الاحتمالية للمحاسبة الإبداعية، لذا توصلنا لمجموعة من النتائج و هي:

- 1- التأكيد على أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مفضل عن الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل.
- 2- هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وعدم تغير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.
- 3- الأكد أن ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر أحد الأسباب التي أجبرت مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إلى تغيير معايير المحاسبة الدولية INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS لتصبح معايير التقارير المالية الدولية INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS
- 4- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.
- 5- تبين من خلال البحث أن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله ، حيث يتضح أن هناك أخلاقيات تحكم المهنة ، وان وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 6- التركيز والعمل على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر خاصة لو علمنا بأن 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 .
- 7- تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة (وزارة التجارة - وزارة المالية - غرفة التجارة والصناعة ..الخ) على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها .
- 8- تفعيل دور حوكمة الشركات CORPORATE GOVERNANCE وحث الشركات والمؤسسات المالية على تطبيقه لدوره في زيادة الشفافية والإفصاح والذي يساعد على تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قائمة المراجع

1. باللغة العربية:

- الخشاي، علي محمود، الدوسري، محسن ناصر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق
- فيالتحقيقمنممارساتهاونائجها، مسابقةالبحوثالتاسعةعلمستويقطاعديوان المحاسبة،السعودية، 2008،
- أمين السيد أحمد لطفي، " مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 .
- جمعة، أحمد حلمي، "مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني،

- حماد، طارق عبد العال،"دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول.
 - يحيى محمد أبوظالب، " المحاسبة الدولية وفقا لأحدث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006
 - موقع المحاسبون السعوديون www.infotechaccountants.com
- 2.باللغة الاجنبية:

- Amat, O. and Blake , J. 2000 , " **The Ethics of Creative Accounting**".
- Breton, G. and Taffler , R. J. (2012) , " **Creative Accounting and Investment Analyst Response**", Accounting and business research, Vol 25 ,
- Callen, J. L., S. W. G. Robb and D. Segal. : (2008). Revenue manipulation and restatements by loss firms. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27(2)
- Daoping, H and L. Guan.(2012)."Convertible debt issuance and earning management: Evidence from Japanese issuers", Journal of Forensic & Investigative Accounting 4(2)
- Daske, H . Gebhardt G. (2006), "International Financial Reporting Standards and perceptions of disclosure Quality Abacus", Vol 42,
- Fischer, M. and K. Rosenzweig: 1995, "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management", Journal of Business Ethics 14
- Hayes ,Arthur A, (2006)," Sneaking a Peek: How the New Auditing Standards on Risk assessment may affect fraud huddles",The Journal of Government Financial Management.
- Healy, P. M. and Wahlen , J. M. , " A Review of the Creative Accounting Literature and its Implications for Standard Setting ", Accounting Horizons, 13(4)
- Hervé, S. and Gaétan, B. , "la gestion des données comptables ",revue de la littérature, comptabilité-contrôle- audit 2003/1 (Tome 9).
- Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, and K. Raghunandan (2005), "Factors Associated with U.S. Public Companies : Investment in Internal Auditing", Accounting Horizons, Vol. 19, No. 2.
- Lyons, D.: (1984) , "Ethics and the rule of law", Cambridge University Press, Cambridge,Vol 49, No. 2

- Naser,K. and M.Pendlebury .(1992) ,'**A Note on the use of Creative Accounting**', British Accounting, Review 24 No .2
- Plato, (1992), Republic, translated by G. M.A Grube, revised by C. D.C , Reeve (Hackett), 2 nd Edition.
- Rezaee .Z, (2004), "**Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing**", Managerial Auditing Journal, Vo.19, No.1.
- Revsine, L. (1991), "**The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis**", Accounting Horizons,
- Schilit , Howard. jeremy Perler , (2002) , Financial shnanigan: "**how to detect accounting gimmicks & fraud in financial reports**",fully revised and updated third edition
- Solomon, R. C. (1993),'**Corporate Roles, Personal Virtues: An Aristotelian Approach to business Etihcs**', Business Ethics Quarterly, Vol. 2, No. 3
- International Standards for Auditing (ISA), 2007.