

الفصل السادس

التدقيق المراجعى فى النظم الإبداعية المحاسبية والتأكد من نتائجه

صبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وغيرها من الشركات الرائدة ، وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (انرون) جزء من مسئولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح ، ونحن ومن خلال هذا البحث قمنا بتسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق فى التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ، وقد تضمن هذا البحث سبعة فصول ، ما زالت مسئولية المدقق عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة التدقيق ، بل ويمكن القول بأنها تعتبر احد 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 طبقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها .

وإذا كانت طوائف المجتمع المهتمة بتقرير المراجعة يتوقعون أن يكتشف المدققين ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش ، إلا أن معايير المهنة قد أكدت أن مسؤولية المدققين في هذا الشأن تتجه إلى أن تصميمهم لعملية التدقيق العادية لا تتم في المقام الأول لاكتشاف الغش والأخطاء فقط ، والمثير للجدل انه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الحيادي عن عدالة وصدق القوائم المالية ، إلا أن الاهتمام بمسؤولية المراجعين في اكتشاف حالات الغش والتحرير قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيئات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال ، فضلا عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم التلاعبات والغش والتحرير في بيانات الكثير من المنشآت ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين .

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وتحميل شركة (آرثر اندرسون) بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة (انرون) جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة

بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح .

ومن خلال هذا البحث سيقوم الباحثان بمناقشة المشكلة الرئيسية للبحث وهي أن هنالك البعض يرغب بتحقيق أهداف محددة سواء من أعضاء مجلس الإدارة أو من ملاك الشركات أو من أصحاب المصالح ، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، وفي ضوء طبيعة المشكلة السابق الإشارة إليها يطرح الباحثين من خلال البحث فرضيتين أساسيتين وهما:

• **الفرضية الأولى :**

هناك علاقة معنوية بين وعي مستخدمي التقارير المالية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد منها .

• **الفرضية الثانية :**

هنالك دور فعال سواء للمدققين العاملين في مؤسسات التدقيق أو القطاعات التي تراقب أعمال الشركات في دواوين المحاسبة أو المدققون الداخليون في الشركات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

كما سيقوم الباحثان من خلال هذا البحث بتحقيق الأهداف التالية :

1. إلقاء الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية وما توصلت إليه حتى تكون نقطة البداية لهذا البحث .
2. استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية .

3. التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية ودور المنظمات الدولية المحاسبية في ذلك .

4. التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية .

5. دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

وفي الختام نرجو من الله العلي القدير ان نكون قد وفقنا في تقديم هذا البحث بالشكل المناسب وبصورة علمية ودقيقة .

مفهوم المحاسبة الإبداعية وتعريفها

تعد المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING) أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليه البعض حدثاً من مواليد الثمانينات ، ومن المحتمل أن تكون قد 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 فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها ، وفيما يلي سيقوم الباحثان بعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ، وبعد ذلك سيختتم

الباحثان بوضع تعريف شامل ومختصر للمحاسبة الإبداعية من وجهة نظرهما .

يقدم (ناصر Naser) (1) تعريفه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها" .

ويعرف (أمات Amat) (2) المحاسبة الإبداعية بأنها " العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال " .

ويقدم (فيليبس Phillips) (3) مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية " .

ويعطي (ملفورد Mulford) (4) 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 تمهيد الدخل .

ويستخدم (العاني) (1) 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 يُفضّل مُعد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها

هيكله المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية .

ويعرف (Bambooweb Dictionary) (2) المحاسبة الإبداعية بأنها تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أو الممتلكات أو الموجودات أو الخصوم.

كما يضيف (Bambooweb Dictionary) ان 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 بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال.

أما في (Accounting Dictionary) (3) 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 للباحثين 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 من وجهة نظرنا بأنها

عبارة عن " عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة ". وقبل أن نختم هذا الجزء سنشير إلى بعض ما قاله المختصون عن المحاسبة الإبداعية من خلال تجربتهم ومشاهداتهم حيال ممارسات المحاسبة الإبداعية ، إذ كتب (يان جريفيث Griffiths) (1) 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 حضان طروادة ، ويضيف... في الحقيقة فإن هذا الخداع يكون معداً بمذاق شهى جداً، وهو شرعي بصورة كلية ... إنها المحاسبة الإبداعية " .

بينما يستعرضها (جيمسون Jameson) (2) من وجهة نظر المحاسب إذ يقول " تشتمل 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) (3) فيقول وفقا 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 " .

أما الباحثان فيضيفان بخصوص المحاسبة الإبداعية " بأن مفهوم المحاسبة الإبداعية يكمن في أن هذا المصطلح هو عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتضليل قارئ البيانات المالية لأي هدف من الأهداف سواءً لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غيره."

الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية :

كما سبق وأشرنا فإن 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 فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/ أو إهمال بعضها منها أو جميعها

وفي هذا الجزء من البحث سنقوم باستعراض أهم تلك الأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية ، وهنا لابد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي :

1. أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة 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، وفي 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 مئمن أو مقيم معروف باتخاذ اتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .

3. يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة ، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية 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 سنه معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية ويخلص الباحثان إلى أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الابتكارية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما ، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص ، وسيتم لاحقا عرض كيفية اكتشافها ومعالجتها .

المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح المحاسبية وتجميل صور 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 :

(1) بشكل عام تفضل الشركات أن تقدم تقريرا عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلا من إظهار أرباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الدرامية ، ويتحقق ذلك عن طريق تدبير احتياطي كبير غير ضروري من أجل الالتزامات المالية ومقابل قيم الأصول في السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الاحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح المقررة في السنوات السيئة ، وبالتالي تختفي التذبذبات

أو الانخفاضات التي قد تصيب الدخل الأمر الذي قد يدفع المساهمين أو المستثمرين إلى توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة بهذا الخصوص .
وهنا تبرز خطورة المحاسبة الإبداعية في ظل عدم الشفافية وتغيب دور المستثمرين من ناحية انه في حال إذا كانت الظروف التجارية للعمل غير مستقرة ومتذبذبة فعليا فإنه على المستثمرين كل الحق في معرفة ذلك .
(2) من الأشكال المختلفة لإدارة الأرباح وتجميل صور الدخل هو التلاعب بالأرباح وذلك من أجل ربطها بالتنبؤات، ويشير (Fox1997) (1) إلى كيفية تصميم السياسات المحاسبية في بعض الوحدات الاقتصادية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الأرباح الصادرة بالتقارير مع تنبؤات 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 انه أحيانا يتم تقييم أداء أعضاء مجالس الإدارة على أساس التوقعات والتنبؤات التي يتم وضعها عند استلامهم لمهامهم ، لذا فإنه متى ما تحققت التنبؤات الموضوعة فإن ذلك يعني ان واضعي التنبؤات على مستوى عال من المهارة والكفاءة والحدس 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 الهاء المستثمرين أو المراقبين عن الأخبار السيئة.

ويشير Collingwood 1991 (1) 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 إلى الثاني وذلك بغرض الهاء المستثمرين والمراقبين عن هذا الخبر .

(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 تملك للشركة .

وبشكل عام فقد أشار كل من (Dhara n and Lev) (2) في دراسة تم إعدادها عام 1993 أن المحللين في الأسواق ذات الكفاءة العالية واليقظين لن يخدعوا بممارسات المحاسبة التجميلية ، وإن التغييرات المحاسبية لتسوية الدخل هي مؤشر على الضعف ، كما أن الدراسة أشارت إلى أن أي عملية تجميلية لصورة الدخل تقوم بها الشركة سيتبعها بالتأكد أداء فقير في سعر السهم في الفترات والسنوات التي تلت تلك التغييرات المحاسبية لزيادة الدخل.

الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

لا شك ان 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 سيقوم الباحثان في هذا الفصل بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي :-

(1) 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 استقلاليتها عند إيداء 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 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة .

(2) بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين 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 CORPORATE GOVERNANCE 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 .

(3) 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 .

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 :

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 وشرطية الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

(5) أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية ، حيث أن المراجع الكفو 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 .

(6) تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطرافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التدقيق 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 التدقيق عن طريق عرض برامج محاسبية تدقيقية 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 التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .

وبشكل عام يخلص الباحثان إلى أن المراجع الكفو يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء ، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي انه 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 .

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 (ACCOUNTING INTERNATIONAL) STANDARDS وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية INTERNATIONAL (FINANCIAL REPORTING) STANDARDS (كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط من أهمها : (1)

(1) التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS) .

(2) تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية .

(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 تلافيا 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 :**

(1) العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة ، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة

(2) إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي ، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة ، فقد اتضح أن هنالك 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 بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار

(3) العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .

(4) إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار .

المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية :

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي :

أولاً: يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons 1984 القيم التي اتخذت كأمنلة في العمليات القانونية، حيث 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 شيئا جيدا" (1). وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقد Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة ، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب

على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

ثانيا: من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (Plato, 1992)(2). وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعاً لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راولز الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعبدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعاً من الظلم ، حيث وجد Fischer and Rosenzweig 1995 (3) أن طلبة المحاسبة و MBA ينتقدون الصفقات المعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية .

كما اكتشف Naser and Pendlebury 1992 (4) عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف .

وانتقالاً من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح Solomon 1993 (5) حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن " العمل ليس إلا عملاً " .

ومما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات الغير أخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية ، وقد ناقش Revsine 1991 (1) "افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية الغير مصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح ، حيث يمكن أن يستفيد حاملوا الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملوا الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها ، 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 .

وبذلك يرى الباحثان أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما يروونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لا بد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن أن الحصول على الشفافية والمصادقية الكافية.

دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية :

أولا : 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) (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 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) ، 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 بالمزاعم موضوع الفحص ، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمدقق تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقررّة(بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات 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) .

ويوضح الشكل رقم (1) ذلك التدقيق الموضوعي الحيادي الذي يتم عن طريق المدقق (Auditor) المؤهل الذي يبدي رأيه عن تلك المعلومات

المالية المقدمة عن طريق إدارة الشركة إلى المستخدمين المعنيين
(Interested Users) .

تأسيسا على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

إلا انه لا بد الإشارة إلى أمر مهم وحيوي وهو أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية ، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية ، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية (Professional Auditing Standards) ، حيث إذا ما حاول أي مدقق اكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية فان تكلفة التدقيق ستكون كبيرة وغير مقبولة ، لذا فإنه يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات ، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد (Assurance) لاكتشافها ، وعلى الرغم من انه ليس تأكيدا مطلقا إلا انه مستوى ايجابي مرتفع جدا من التأكيد ، وبالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات سترتفع مما سيمكن أسواق رأس المال من العمل كما يجب أن تكون عليه الأسواق ذات الكفاءة ، ومن هنا يمكن القول بأن التدقيق يقدم منافع اقتصادية عديدة للمجتمع ، ففي الولايات

المتحدة الأمريكية يوجد (15000) (1) شركة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام يجب مراجعتها سنويا ، وبدون التدقيق القوائم المالية لها لا يمكن لتلك الشركات أن تحصل على رأس المال عن طريق طرح أسهمها في أسواق المال ، كما أن العديد من الشركات الخاصة بحاجة إلى مراجعة سنوية لقوائمها المالية للحصول والحفاظ على التمويل من البنوك والمنشآت المالية الأخرى ، وفي معظم الأحوال يمكن 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 ما يساعد المدققون سواء العاملين في مؤسسات التدقيق أو القطاعات التي تراقب أعمال الشركات في دواوين المحاسبة أو المدققون الداخليون الشركات على تحسين أدائها وأساليب الرقابة الداخلية .

حيث يقدمون للإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل وتخفيض أي تحريف أو تلاعبات أو غش ، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل كل من أفراد المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة .

فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات (Information Risk) بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت والشركات وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها واتسام عمليات التبادل بالصعوبة والتوسع فضلا عن صعوبة توصل متخذ القرار بشكل مباشر للمعلومات واحتمال وجود تحريفات بها أو تحيز أو تأثير متعمد لمعديها على احد جوانبها ، ظهرت حتمية التدقيق ودورها المحوري الحيادي في تخفيض مخاطر المعلومات ، تعكس تلك

المخاطر إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاصة بالمنشأة أو الشركة (عدم دقة القوائم المالية) .

وأحيانا تقوم بعض إدارات الشركات وبالاتفاق مع المدقق أو المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على تلك القوائم ، حيث إذا ما تم اعتماد تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فإن المدقق سوف 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 ، كما يمكن للمستخدم أيضا مقاضاة الإدارة ، وبالتالي يتحمل المدقق مسؤولية كبيرة من الوجهة القانونية .

ثانيا : 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 تتوافر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية .

وهن أهم تلك النليات والشروط ها يلي :

(1) توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدرّبة ، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة ، 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 سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة .

وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة ، وفي مقابل ذلك فيجب أن يكون لديه القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم .

(2) أن 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 إلى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية ما يقوم به من أعمال .

(3) يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة 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 إلى 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.

(4) أن 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 والافصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق .

وختاما يمكننا القول بان غالبا من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار لذا فمن الضروري ان يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى أن لم يكن أعلى ، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش .

هنالك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها جميعها تتفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة .

(1) هنالك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية
ومن أهمها :

➤ اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف القائمين على
الشركة أو أصحابها أو استغلال الثغرات القانونية .

➤ التلاعب في البيانات أو المعلومات أو استخدام بعض المدخلات
في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ

➤ اختلاق الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية
أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية أو تحديد وقت معين
للصفقات الفعلية لتعطي الانطباع المرغوب فيه في الحسابات

(2) أن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع " مضلل " عن
الأرباح وتجميل صورة الدخل وذلك لخدمة مختلف الأغراض
والأهداف ، وهنالك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في
إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل .

(3) هناك العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من
ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان
المراجعة ، وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة.

(4) تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة
والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار
لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها وتعتبر يقظة وكفاءة
المراجعين والمراقبين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي
الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية .

(5) 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) .

(6) للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية .

(7) تبين من خلال البحث أن المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية هو أساس لا يمكن تجاهله ، حيث يتضح أن هنالك أخلاقيات تحكم المهنة ، وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة ، الأمر الذي سيساهم بالتالي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

(8) أن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر حجم الشركات وتشعب وتشابك أنشطتها ومصالحها والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل لذا فإنه يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات منعا لأي تلاعبات أو تحريف أو غش .

ثانيا : التوصيات :

أ - التوصيات العامة :

(1) بث الوعي الكافي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة .

(2) 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 والمدقق المعتمد .

(3) تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور في الحد من التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية .

(4) 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 .

(5) تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين سواء الصغار منهم أو الكبار والمهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية على مختلف أطيافهم، وتنتم 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 .

(6) حيث أن اقتصاد أي دولة له خصوصية وطبيعة تختلف عن غيرها من باقي الاقتصاديات لذا فإنه يجب إصدار معايير محاسبة خاصة بدولة الكويت ليتم تطبيقها على الشركات والوحدات الاقتصادية التي تعمل في

دولة الكويت ، بحيث يكون أساس تلك المعايير هي المعايير الجديدة التي أصدرها مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية .

(7) تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة (وزارة التجارة- سوق الكويت للأوراق 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 لما له من دور في زيادة الشفافية والإفصاح الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

(9) سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها .

ب - توصيات تخص ديوان المحاسبة

(1) نشر مفهوم المحاسبة الإبداعية بين المدققين العاملين بديوان المحاسبة وتأهيلهم من خلال التالي :

✓ تعريف المدققين العاملين بديوان المحاسبة بمفهوم المحاسبة الإبداعية .

✓ أهم ممارسات وأساليب ووسائل المستخدمة في المحاسبة الإبداعية .

✓ تتقيف وتعريف المدققين العاملين بديوان المحاسبة بآخر المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

✓ يتم نشر مفهوم المحاسبة الإبداعية عن طريق إقامة دورات تدريبية أو نشر وتوزيع منشورات تثقيفية متعلقة بالمحاسبة الإبداعية وخاصة للمدققين العاملين بقطاع الاستثمار والشركات.

(2) يقع على عاتق ديوان المحاسبة نشر مفهوم المحاسبة الإبداعية بين الجهات الخاضعة لرقابتها من شركات ومؤسسات مالية وخاصة التي تساهم بها الدولة بنسبة مؤثرة من رأس المال ، وحثها على تطوير قدرات وكفاءة العاملين بها لمواجهة أي ممارسات أو تلاعبات بالبيانات أو المعلومات المالية لما له من تأثير إيجابي في تحقيق الهدف الأسمى لديوان المحاسبة وهو المحافظة على المال العام .

(3) تضمين تقارير ديوان المحاسبة الخاصة بالشركات والمؤسسات المالية الخاضعة لرقابته توصيات بضرورة تبني مفهوم المحاسبة الإبداعية وطرق الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .