

دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد كمال محمود محمد الزكي

دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية محمد كمال محمود محمد الزكي

الملخص

هدف البحث الى دراسة دور المراجع الخارجى في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها وتأثير هذا الدور على جودة التقارير المالية .

وخصص المبحث الأول من هذا البحث لدراسة الإطار النظرى للمحاسبة الإبداعية ، وخصص المبحث الثانى لدراسة دور المراجع الخارجى فى كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية . وتوصل البحث الى انه تتعد أساليب المحاسبة الإبداعية فى القوائم المالية وتؤثر هذه الاساليب ككل تأثيرا عكسيا فى جودة التقارير المالية.

كما يؤثر دور المراجع الخارجى تأثيرا عكسيا فى ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فزيادة دور المراجع الخارجى يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . كما يؤثر تأثيرا طرديا فى جودة التقارير المالية ، فزيادة دور المراجع الخارجى يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالى للشركة .



Abstract:

This research seeks to achieve one main objective which is " studying the impact of external auditors attitude towards creative accounting on financial reporting quality " .

The study presents the following findings in this chapter:

- there are several creative accounting methods in financial statements and these methods as a whole have a great inverse effect on financial reporting quality .
- the role of external auditors impacts inversely on creative accounting practices as increasing the role external auditors limits creative accounting practices. In addition , their role affects positively on financial reporting quality as increasing the role of external auditors increasing financial reporting quality .



مشكلة البحث:

يمكن تحديد مشكلة البحث في ان هناك بعض الشركات قد ترغب بتحقيق أهداف محددة ، الأمر الذي يدفعها أحيانا إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة أو التلاعب بها عن طريق إبتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية وهو ما يطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها مما يؤثر على جودة التقارير المالية .

ومن ثم فانه لا بد ان يكون هناك توجهات ووسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تساهم في تقييد التلاعب في القوائم المالية ، و حيث أن مهنة المراجعة قد نشأت إستجابة أو تلبية للحاجة الى المراجع الحيادي لتلك القوائم لكشف هذه الممارسات ، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة فلا بد ان يتم تعزيز أداء عمل المراجع للحد من الممارسات الإبداعية حتى توفر مهنة المراجعة ضمانا كاملا لإكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية والتحقق من صحة معلومات التقارير المالية ومطابقتها مع المعايير المحاسبية المقررة.

هدف البحث:

يهدف البحث الى هدف رئيسي يتمثل في دراسة " تأثير موقف المراجع الخارجي نحو المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية " ويتفرع من ذلك مجموعة من الأهداف الفرعية يمكن تلخيصها في :-

* التركيز على دور المراجع الخارجي في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها .

* دراسة تأثير دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية .



أهمية البحث:

تنقسم أهمية البحث إلي :

- 1- أهمية علمية : تتمثل في حداثة مفهوم المحاسبة الإبداعية حيث تعد محل تركيز و إهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير فى الاونة الاخيرة فى ظل الازمة المالية العالمية وإهتزازات اسواق راس المال مما يتطلب حدوث تغييرات جوهرية على مهنتى المحاسبة والمراجعة
- 2- أهمية عملية : حيث يستمد البحث أهميته العملية فى القاء الضوء على أهم الأساليب المستخدمة فى المحاسبة الإبداعية بالإضافة الى التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومدى مساهمة هذه الوسائل فى تقييد التلاعب فى القوائم المالية ودور المنظمات الدولية المحاسبية فى ذلك وايضا التعرف على دور المراجع الخارجى فى التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية والحد منها واثر ذلك على جودة المحتوى الإخبارى للتقارير المالية .

فروض البحث:

يقوم هذا البحث على فرض رئيسى يشق منه فرضين فرعيين كالتالى :

الفرض الرئيسى

يؤثر موقف المراجع الخارجى نحو المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية "

• الفروض الفرعية

- 1- تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية .
- 2- يؤدى المراجع الخارجى دور رئيسى فى التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .
- 3- يؤثر دور المراجع الخارجى تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية .



منهج البحث:

يصنف هذا البحث من حيث النوع من البحوث الإستكشافية الوصفية التي تهدف الى لقاء الضوء على الظاهرة محل الدراسة وتعريفها وتحديد اسبابها واساليبها وبيان الاتجاهات والاساليب التي يمكن استخدامها للحد من هذه الظاهرة واطهار دور المراجعين في التحقق من ممارستها والحد منها واطهار اثر ذلك على جودة التقارير المالية .

كما إتبع الباحث المنهج الاستقرائي الذي يبدأ من الخاص الى العام حيث يركز على الملاحظة لأنهييار عدد كبير من الشركات الكبرى وأهتزاز أسواق راس المال وحدوث الأزمة المالية العالمية الحالية ثم معرفة أسباب ذلك ودور مهنة المراجعة في التحقق والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش بحيث تكون المحصلة النهائية تحسين منفعة المعلومات المحاسبية من خلال ارتفاع مستوى جودة التقارير المالية وذلك في ضوء الحاجة الملحة لطوائف المجتمع المهتمة بتقرير المراجعة .

تقسيمات البحث :

في ضوء أهمية البحث ، وتحقيقا لاهدافه وفروضه فقد تم تقسيم هذا البحث الى مبحثين :

- المبحث الاول : الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية
- المبحث الثاني : دور المراجع في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية .



المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

أولاً- مفهوم المحاسبة الإبداعية

يرى البعض ان المحاسبة الإبداعية ما هي لإعملية تلاعب وغش بطرق مشروعه لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعه ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء اوضاعها الماليه ولا ترغب إدارتها في الإعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالإنجاز المزعوم بدل الملامه على التراجع وسوء التصرف^(١) .
وفى تعريف اخر انها " هي الممارسات غير الأخلاقية في إختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة بقصد تحقيق أهداف محددة " ^(٢) .
و يتضح من التعريفات التي تناولت المحاسبة الإبداعية ، أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي:^(٣)

- ١- المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة.
- ٢- ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى غير حقيقية.
- ٣- ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ٤- أن ممارسي المحاسبة الإبداعية ، غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.
- ٥- يطلق عليها بالإبداعية والخلاقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير حقيقي للشركة .
- ٦- ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات ضارة باطراف داخلية وخارجية .



وفى ضوء ذلك يرى الباحث أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها :
التلاعب بالمبالغ او العرض المالى لدوافع داخلية لتحويل الأرقام المحاسبية عما
عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون وذلك من خلال إستخدام المرونة التى تتمتع
بها الأساليب المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المالية سعيا وراء
تحقيق أهداف معدى القوائم المالية وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأ
والتأثير على إنطباع مستخدمى القوائم المالية .

ثانيا - أشكال المحاسبة الإبداعية (٤):

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتوجد العديد من المصطلحات
التي يمكن إستخدامها لوصف ممارسات تغيير الحقائق المحاسبية ، وفيما يلي
عرض لأشكال التلاعب بالحسابات :

- أ- المحاسبة المتعسفة أو المحاسبة النفعية : هي الأصرار على اختيار وتطبيق
أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية ،
سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية
المتعارف عليها أو لا ؟
- ب- إدارة الدخل : هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل
مسبق من قبل الإدارة ، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي ، أو ليكون متوافقاً
مع مسارات محددة للعمل
- ت- تمهيد الدخل : هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين
الفترة المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل
الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيء على شكل مخصصات .
- ث- التلاعب بالتقارير المالية :يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار
بيانات خاطئة بشكل متعمد ، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات
المالية ، بهدف تضليل مستخدمى البيانات المالية ، وهذا النوع من التلاعب
يعتبر عملاً مخالفاً للقانون .
- ج- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية :



حيث أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو أستعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة ، وتتميز بإستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات . يرى الباحث أنه قد تتعد أشكال المحاسبة الإبداعية ولكنها تنفق جميعها أن المحاسبة الإبداعية تهدف الى التلاعب بالأرقام الواردة بالتقارير المالية سواء بحذفها أو اخفائها أو تحريفها بهدف تحقيق أهداف مرغوبة محددته بشكل مسبق مما يودئ الى تضليل مستخدمى هذه التقارير.

ثالثا : دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية

١- دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية^(٥)

- تشمل أسباب بحث المديرين في الشركات المدرجة في قائمة البورصة عن تحريف الحسابات الأسباب التالية :-
- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة فى السوق : حيث تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم فى القوائم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التى اذ لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة امام منافسيها .
 - التأثير على سعر السهم فى سوق الأوراق المالية : حيث أن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلبا فى أسعار أسهمها فى الأسواق المالية التى تتداول فيها الأسهم ، وان بقائها كما هى يؤدى بالضرورة الى إنخفاض تلك الاسعار ، لذلك فان إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف الى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات فى الأسواق المالية .
 - لغايات التصنيف المهنى: حيث تتنافس العديد من منشآت الأعمال للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها فى عمليات التصنيف المهنى التى تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا الى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص



من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التى تعدها منشآت الأعمال لذلك تلجأ هذه المنشآت الى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

- تعظيم حوافز الإدارة ودعم مراكزها الوظيفية : فوقاً لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعة ذاته ولو على حساب مصلحة الآخرين ، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للشركة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال الشركة من واقع معاشتها اليومية ، فإنها تملك في يديها مفاتيح المعلومات واختيار السياسات والطرق المحاسبية ، ومن خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراه ملائماً لمصلحتها ، وعادة تعمل الإدارة على تطبيق واختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التى ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية .

- التطابق مع توقعات المحللين الماليين : حيث يفضل المحللون الماليون عادة الإعلان عن أرباح الشركات بما يتفق مع توقعاتهم حتى يبدو أنهم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه ، حيث إذا وعدت إحدى الشركات بتحقيق هدف ما ونجحت في ذلك فإنه من غير المنطقي أن تقوم البورصة بمعاقبتها ، ولكن ظهرت مشكلة في أنه إذا قامت مجموعة من الشركات بالإنحراف قليلاً عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونجحت في ذلك فإنه سرعان ما يصبح هذا التصرف قاعدة للصناعة ، وهناك جانب آخر في المشكلة وهو أن

أساليب إدارة الأرباح والمحاسبة الإبتكارية في حالة تغير وتطور مستمرين الإستجابة لضغوط حملة الأسهم : حيث يسعى حملة الأسهم إلى محاولة ربط مصالح الإدارة بمصالحهم من خلال إعطاء الإدارة حوافزها في صورة خيارات أسهم (أي الحق في الحصول على نسبة من الأسهم العادية للشركة) وبذلك يكون من مصلحة الإدارة أن تعمل على رفع قيمة السهم من خلال



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الرضى

القوائم المالية التي تعلنها وهو الأمر الذي يحقق في نفس الوقت مصلحة الملاك

- إستيفاء شروط الدين : يعمل المقرضون والبنوك الدائنة عادة على وضع شروط تقيد من قدرة الإدارة على إجراء توزيعات أرباح في حالات معينة ، أو الحصول على قروض جديدة أو عمل إستثمارات خطيرة ، وذلك عند عقد القرض ولذلك فإن الشركات المقترضة عندما تجد أنها لن تستطيع استيفاء هذه الشروط فإنه قد تعمل على إتباع أساليب المحاسبة الإبتكارية بحيث تستطيع أن تجتاز مثل هذه الشروط .

- تحقيق وفورات ضريبية : حيث تعمل بعض الشركات التي يسيطر عليها ملاكها على سداد ضرائب أقل من خلال انتهاج استراتيجية تخفيض صافي الربح الخاضع للضريبة وتتبع في ذلك الأساليب والسياسات المحاسبية التي تحقق هذا الهدف وذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي ، لذلك تتضمن قوانين الضرائب في كافة دول العالم فقرات تتعلق بالعقوبات عن عمليات التلاعب من شأنها تخفيض مقدار الضريبة على الممول .

- تجنب التكاليف السياسية : تقع الشركات كبيرة الحجم أو التي تحقق أرباحاً ضخمة تحت نظر السلطات المسئولة في الدولة وأيضاً تحت نظر الجمهور ، وتثار بشأنها قضايا مثل : الاحتكار أو التلاعب أو إتباع أساليب الفساد ، ولذلك تعمل مثل هذه الشركات على إتباع الأساليب المحاسبية التي من شأنها تخفيض الأرباح حتي لا تلفت إليها الأنظار وحتى لا تتحمل تكاليف سياسية مثل المساهمة في النفقات الاجتماعية وسداد ضرائب إضافية أو مكافحة التلوث البيئي أو المساهمة في تخفيف الام الناس عند حدوث الكوارث وغير ذلك من التكاليف السياسية .

- محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة : تعمل بعض الإدارات خاصة عند تغيير الإدارة القديمة بالإدارة الجديدة على محاولة جعل السنة المالية السابقة للإدارة القديمة في اسوا صورة بمعنى تحميل هذه السنة بجميع النفقات



- وجميع الخسائر المحتملة وهي ما يطلق عليه " احتياطات الكعكة " والتي تعني أن جميع الخسائر الرديئة يجب تحميلها على هذه السنة ، وحتى إذا حدث بعد ذلك أي تقدم تبدو الإدارة الجديدة في صورة أفضل .
- تخفيف تقلبات الدخل : تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل ، فهناك علاقة طردية بين المخاطرة وزيادة التقلب ، ولذلك تعمل إدارات الشركات على الحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة أي ارتفاعات كبيرة أو انخفاضات كبيرة في الربح ، وفي سبيل ذلك إذا وجدت سنة فيها ارباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل بحيث تقلل هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض فيها مستوي الربح عن المستوي العادي ، وهو ما يعرف بأسم تمهيد الدخل أو تسوية الدخل .
 - تقوية إستفادة الادارة من المعلومات الداخلية : قد تسمح قوانين بعض الشركات من ان يقوم مديرو وموظفو الشركة من تداول اسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين ، ففي هذه الحالة سيقوم هولاء المديرين من استخدام اساليب المحاسبة الابداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية الى السوق الامر الذى يقوى فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لاختبار الشركة .

٢- الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

- تناولت العديد من الدراسات الوسائل والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية ويمكن إستعراض أهم تلك الأساليب وهي كالتالي^(٦):
- أولاً: أحيانا نتيج القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال، يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث وإستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
 - ثانياً: إستخدام 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 مثنم أو مقيم معروف باتخاذها اتجاها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب .

- ثالثا : يمكن إدخال الصفقات الإصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميل 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.
- رابعا: التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالإرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود إختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية .

ويرى الباحث فى ضوء ما سبق انه تتعدد التعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية إلا أنها جميعها تنفق على أنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون بإستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها لتغييرها مما هي عليه في الحقيقة إلى مايفضله معد هذه القوائم بقصد تحقيق أهداف محددة ، وهناك العديد من الوسائل والأساليب التي تستخدم في المحاسبة الإبداعية وتؤثر هذه الأساليب على مصداقية وعدالة القوائم المالية لتأثيرها على نتائج النشاط ،



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

وتختلف الأساليب المستخدمة باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام إدارة المنشأة لممارستها.

المبحث الثاني

دور المراجع في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية

أولاً : دور المراجع الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقارير عنها في ضوء معايير المراجعة^(٧) :

قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار مجموعة من النشرات والمعايير في محاولة لشرح مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش، وتطورت هذه المعايير في السنوات الأخيرة لدعم قدرات المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش، وذلك على النحو التالي:

أ- نشرة معايير المراجعة رقم (١) الصادرة عن لجنة إجراءات المراجعة في نوفمبر عام ١٩٧٢م:

أوضحت النشرة بأنه يجب على المراجع أن يكون مدركاً لإمكانية وجود الغش أثناء إجراء الفحص العادي، ويجب عليه أن يفصح عن ذلك الغش إذا كان هاماً بشكل كافٍ للتأثير على رأيه عن القوائم المالية، وفحصه الذي يتم في ضوء معايير المراجعة.

وبالرغم من أن تلك النشرة قد أفصحت عن اهتمام أكبر بغش واحتيال الإدارة، إلا أنها لا زالت أسلوباً سلبياً وغير قاطعاً.

ب- نشرة معايير المراجعة رقم (١٦) الصادرة في يناير عام ١٩٧٧م:

اهتمت النشرة بالتمييز بين التحريف المتعمد وغير المتعمد في التقارير المالية، وأكدت على حقيقة أن المراجع يكون مسؤولاً داخل حدود عملية المراجعة عن البحث عن الأخطاء والمخالفات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم



المالية. وأن يبذل العناية المهنية المطلوبة في فحصه، وأن يحافظ على نزعة الشك المهني لديه أثناء فحصه وأن يأخذ في اعتباره إمكانية وقوع المخالفات. ومع ذلك لم تلاق هذه النشرة قبولاً عاماً لدى مستخدمي القوائم المالية الذين توقعوا توسيع مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الغش والمخالفات وليس البحث عنها فقط.

ج- نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) الصادر عن مجلس معايير المراجعة عام ١٩٨٨:

استجابة للانتقادات الموجهة إلى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، ومعيار المراجعة رقم (١٦) بصفة خاصة ومع إزدياد توقعات المجتمع تجاه توسيع مسؤولية المراجع تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات، تم إصدار معيار المراجعة رقم (٥٣) بعنوان "مسئولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتقرير عنها" وقد نص المعيار على أنه يجب على المراجع تقييم مخاطر وجود أخطاء ومخالفات، قد تؤدي إلى تشويه القوائم المالية، وبناءً على تقييم تلك المخاطر يجب أن يتم تصميم برنامج المراجعة الذي يوفر التأكيد المعقول عن اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية ذات التأثير على القوائم المالية، وأن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في مرحلة تخطيط وتنفيذ وتقييم نتائج إجراءات المراجعة، وأن يمارس قدر ملائم من الشك المهني لاكتشاف الأخطاء والمخالفات وفقاً لمفهوم التأكيد المعقول.

وفيما يتعلق بالتقرير عن الغش، فقد حدد المعيار أنه إذا انتهى المراجع إلى أن القوائم المالية قد تأثرت جوهرياً بسبب الغش فعليه أن يصمم على إعادة فحص القوائم المالية، ويبيدي تقريراً مقيداً أو عكسياً بشأن القوائم المالية مفصلاً عن كافة الأسباب الجوهرية لرأيه.

و بالرغم من أن نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) قد تضمنت العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تقييم مخاطر حدوث تحريفات هامة في القوائم المالية نتيجة للمخالفات التي ارتكبت، إلا أنها لم توفر إرشادات



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الرضى

عن الأهمية النسبية لتلك العوامل أو عن كيفية استخدامها. ومما يؤكد على ذلك تزايد حالات التقاضي ضد المراجعين، مما يعد دليلاً على استمرار وجود فجوة التوقعات بخصوص مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، والتي ترتب عليها أن مكاتب المراجعة الستة الكبار قد تحملت في عام ١٩٩١م فقط مبلغ ٤٤٧ مليون دولار في صورة تكاليف مباشرة للدفاع عن القضايا وتسويتها، ويمثل هذا المبلغ ٩% من إيرادات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وكانت هذه النسبة قد بلغت ٧.٧% في العام السابق، ويعود السبب في ذلك إلى عدم قدرة المراجعين على اكتشاف حالات الغش، كما أن مكاتب المراجعة أوضحت أن إجمالي المصاريف التي تحملتها نتيجة الدعاوى القضائية بلغت ١١% من إجمالي إيراداتها.

د- نشرة معايير المراجعة رقم (٨٢) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة عام ١٩٩٧:

صدر هذا المعيار بعنوان " مراعاة الغش عند مراجعة القوائم المالية" ، وتضمن هذا المعيار لأول مرة كلمة غش على عكس المعايير السابقة والتي استخدم فيها مصطلح مخالفات، وقد ميز المعيار بين نوعين من الغش هما: إعداد التقرير المالي الاحتيالي، وسوء استخدام الأصول. وقد تميز هذا المعيار في توفيره إرشاد عملي واسع عن دراسة الغش عند أداء مراجعة القوائم المالية، كما عزز قدرة المراجع على الوفاء بمسئوليته في تخطيط وأداء عملية المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية لا تحتوي على بيانات كاذبة سواء بطريق الخطأ أو الغش.

وتتمثل المتطلبات الأساسية لهذا المعيار في الآتي:

أ. حتمية قيام المراجع بتخطيط وأداء عملية المراجعة، بهدف الحصول على ضمان معقول بأن القوائم المالية خالية من أي تحريف جوهري نتيجة الخطأ أو الغش.



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

- ب. يجب أن يقوم المراجع بتصميم إجراءات المراجعة التي يتعين أداؤها لتقييم مخاطر التحريف الجوهرى الناشئة بسبب الغش.
- ج. يجب أن يقوم المراجع بدراسة ما إذا كانت النتائج المتجمعة لإجراءات المراجعة، تؤثر على تقييم مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش عند تخطيط عملية المراجعة.
- د. توثيق كل من تقييم المراجع لمخاطر غش الإدارة، بالإضافة على ردود أفعاله واستجابته المرتبطة بذلك، وتوصيل نتائج التوثيق إلى الإدارة، ولجان المراجعة والأطراف الأخرى.

كما تضمن المعيار قائمة بالعوامل التي ينبغي على المراجع أن يأخذها في الاعتبار عند تقييم مخاطر الغش وتصنفها ضمن ثلاثة مجموعات تتمثل في:

- خصائص الإدارة ومدى تأثيرها على البيئة الرقابية.
- ظروف الصناعة.
- الخصائص التشغيلية والاستقرار المالى.

إلا أن المعيار لم يحدد الأهمية النسبية لهذه العوامل، وترك ذلك للمراجع بحسب تقديره المنتهى. كما أن المعيار رقم ٨٢ (SAS No. 82) لا يلبي طموحات مجتمع الأعمال، فيما يتعلق بمسئولية المراجع بخصوص اكتشاف الغش، وإنما قدم مجموعة من الإرشادات للمراجعين من أجل زيادة الاهتمام بعملية الغش.

كما يؤخذ على هذا المعيار أنه قصر مسئولية المراجع في التقرير عن الغش لأطراف محددة مثل لجان المراجعة أو مجلس الإدارة، بالإضافة إلى التركيز على غش الإدارة وإهمال غش العاملين. لهذا فهو لم يسهم بشكل ملحوظ في تضيق نطاق الفجوة بين الإدارة والمراجع المطالب بتقديم الضمان المعقول على صحة القوائم المالية.



هـ- نشرة معايير المراجعة رقم (٩٩) الصادرة عن مجلس معايير المراجعة عام ٢٠٠٢م:

مع تزايد المخالفات المحاسبية ، وانهيار العديد من الشركات الأمريكية الكبرى في أسواق رأس المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم الغش في الكثير من المنشآت نشاط الاهتمام بمسئولية المراجعين في ميدان اكتشاف الغش مرة أخرى، وقرر مجلس معايير المراجعة إصدار معيار جديد هو (SAS .NO 99) . لقد صدر هذا المعيار في ٢٨ فبراير ٢٠٠٢م، ليحل محل معيار المراجعة رقم (٨٢) بذات العنوان. ويهدف هذا المعيار (٩٩) إلى تحديد المعايير وتوفير الإرشادات للمراجعين للوفاء بمسئولياتهم المرتبطة بالغش عند أداء مهمة مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. أي أنه لا يغير أيّاً من مسئوليات المراجع ، بل يضيف بعض المفاهيم والمتطلبات والإرشادات الجديدة للمراجع، والتي إذا ما تم تبنيها، يؤدي إلى تغيير جوهري في أداء المراجع، ومن ثم تحسين احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية الناشئة عن الغش، هذا بالإضافة إلى أن الاعتماد على هذا المعيار سيؤدي إلى تركيز متزايد من المراجع عن Professional Skepticism عند دراسة مخاطر الغش أثناء مراجعة القوائم المالية، كما يوفر هذا المعيار إرشادا بخصوص إخطارات المراجع بشأن الغش إلى كل من الإدارة ولجان المراجعة وأي جهات أخرى.

وبهذا فإن صدور المعيار (SAS, No 99) - متضمناً مجموعة من الأساليب بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعين على اكتشاف الأخطاء والغش - يدعم من ثقة الأطراف المستفيدة من خدمات مهنة المراجعة ويحد من فجوة التوقعات في المراجعة.

وقد نهج الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) نهج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، فأصدرت اللجنة الدولية لممارسات المراجعة التابعة له معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ (ISA240) عام ٢٠٠٤م



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

بعنوان "مسئوليات المراجع عن الغش في مراجعة القوائم المالية"، وتتمثل مسؤولية المراجع تجاه الغش طبقاً لهذا المعيار فيما يلي:

١- يجب على المراجع القيام بعملية المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وهو مسئول عن التوصل إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية- في مجملها أي كوحدة واحدة- خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الخطأ أو الغش. والمراجع لا يمكن أن يعطي تأكيداً مطلقاً بأن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية سوف يتم اكتشافها، نظراً للقيود المتأصلة في المراجعة فإن هناك خطراً لا يمكن تجنبه في أن بعض التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لم يتم اكتشافها نظراً لعدة عوامل مثل استخدام الحكم الشخصي، استخدام العينات، القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية وحقائق أكثر من أدلة المراجعة المتاحة للمراجع في طبيعتها مقنعة أكثر منها حاسمة.

٢- ينبغي على المراجع الحفاظ على أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة، وأن يأخذ في الحسبان إمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك على الرغم من خبرته السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.

٣- يجب على المراجع أن يحصل على إقرار من الإدارة يتضمن مسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية لمنع واكتشاف الأخطاء والغش، للأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش، والتأثير المتوقع للغش على كل من الإدارة ومسئولي نظام الرقابة الداخلية والأشخاص ذوي التأثير الجوهري على الغش بالقوائم المالية، وكذا الإفصاح عن أية دعاوى بالغش متصلة بالموظفين الحاليين أو السابقين أو غيرهم.

٤- يجب على المراجع القيام بعمل استفسارات من أعضاء المراجعة الداخلية- في المنشآت التي لديها وظيفة المراجعة الداخلية- عن مخاطر الغش وما إذا



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

- كان أعضاء المراجعة الداخلية قد قاموا بأية إجراءات لاكتشاف عمليات الغش ومدى استجابة الإدارة لما توصلوا إليه.
- ٥- بالنسبة لكيفية تقرير المراجع عن الغش - والغش المحتمل - فإنه ينبغي على المراجع إتباع ما يلي:
- إذا قام المراجع بتحديد عملية غش أو يكون قد حصل على معلومات تشير إلى إمكانية وجود غش، فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور بأسرع ما يمكن إلى المستوى الإداري المناسب.
 - إذا قام المراجع بتحديد عملية غش عن طريق: الإدارة أو الموظفين المسؤولين عن نظام الرقابة الداخلية أو أشخاص آخرين لهم تأثير على الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية، فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ ذلك إلى المسؤولين عن الحوكمة، وأن يكون هذا الإبلاغ شفهيًا أو تحريريًا طبقاً لطبيعة وحساسية عملية الغش والمركز التنظيمي.
 - إذا كان هناك شك في نزاهة أو أمانة الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، فعلى المراجع أن يسعى للحصول على الاستشارة للمساعدة في تحديد الإجراء الذي يتم اتخاذه.

في ضوء ما سبق يمكن القول ان مسؤولية المراجع عن اكتشاف الممارسات الاحتمالية والغش من القضايا الرئيسية التي تواجه مهنة المراجعة ، حيث تتعلق بتفسير اسباب احتمالات فشل عمليات المراجعة التي تؤدي وفقا للمعايير المهنية ومن جهة اخرى فانها قد تساهم في تضيق فجوة التوقعات .

هذا وقد اشارت بعض الدراسات الى الآثار الواقعة على المراجع حال عدم اكتشافه للغش في القوائم المالية^(٨) ، فالحديث عن الدور المتزايد للمراجع في مجالات تقييم التقارير والقوائم المالية والتأكد من خلوها من الغش، يتفق مع ما طالب به مجلس Auditing practices Board مع ضرورة قبول المراجعين لمسئوليات أعرض من تلك التي تقتضيها التشريعات وبصفة خاصة تغيير



الاهتمام من مجرد الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ، إلى فحص محتوياتها ومدى خلوها من أي ممارسات احتيالية تغير انطباع المهتمين بالمنشأة حول الطبيعة المالية للمنشأة ، وعلى هذا حال عدم قدرة المراجع على كشف الممارسات الاحتيالية والغش في القوائم المالية والتي تؤدي إلى تولد انطباعات معينة لدى المهتمين بالمنشأة وبناءً على تلك الانطباعات يتخذون قراراتهم، ثم يكتشفون عدم صحة تلك الانطباعات، فإن هذا يوقع بعض الآثار على المراجع منها:-

- الخسائر المالية والضرر الذي يلحق بسمعة وشهرة المراجع نتيجة عدم تمكنه من اكتشاف الممارسات الاحتيالية والغش في القوائم المالية.
- فقدان المراجع لمبرر هام وقوي من مبررات الطلب على خدماته وهو تقريره عن أي احتيال أو غش في القوائم المالية، وإضفاء صفة المصدقية على المعلومات الواردة بها.
- خسائر فقدان العملاء الذين يلجأون إلى المراجع طلباً لبعض الاستشارات المهنية التي تشكل محور اتخاذهم لبعض القرارات.
- زيادة حالات التقاضي المقامة ضد المراجعين بسبب ما لحق بالمهتمين بالمنشأة من أضرار نتيجة اعتمادهم على قوائم وتقارير مالية تمت مراجعتها وتحتوي على ممارسات احتيالية وغش.
- زيادة فجوة التوقعات واتساعها نتيجة فقد الثقة بعمل المراجع، حيث يتوقع المجتمع المالي من المراجعين اكتشاف أي ممارسات احتيالية أو غش يؤثر على القوائم المالية.

ثانياً : انعكاسات المراجعة الخارجية على جودة القوائم المالية:

يعتبر دور المراجع الخارجي دور أساسى، حيث يعمل على تحسين مصداقية المعلومات المالية لجميع الأطراف المتصلة بالمنشأة سواء الداخلية أم الخارجية، فمراقب الحسابات يعد أحد المحددات الخارجية المهمة التي تساعد فى ضبط إيقاع السوق من خلال وجود مكاتب مراجعة فعالة ومنظمة بشكل جيد، كما



يعتبر أحد المحددات الداخلية التي ترتبط بعلاقات منفعة مع الشركة باعتباره وكيلاً عن المساهمين^(٩).

ونظراً لأن للمراجع الخارجي دور أساسي في بث الثقة والمصداقية في القوائم المالية المنشورة حيث إن جوهر عملية المراجعة يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة، لذلك أصبحت المراجعة وسيلة أساسية لزيادة الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وتحسين جودتها ونوعيتها، كما أن منفعة الإفصاح المحاسبي والاعتماد عليه أصبحت تركز على إضفاء الثقة عليه من قبل المراجع الخارجي. والذي يلعب دوراً جوهرياً في توفير الإفصاح الكافي والمناسب للمستثمرين، مما يدعم الثقة في المعلومات التي يقوم بمراجعتها لتكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات^(١٠).

ولكي يتمكن مراجع الحسابات من أداء عمله يجب أن تتوفر فيه وبفريقه المواصفات والشروط الآتية^(١١):

- الموارد البشرية المؤهلة والمتدربة بشكل جيد.
- التمتع بالوعي المهني والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية
- عدم التقيد بأساليب التدقيق المستندي التقليدي.

هذا وقد أشارت بعض الدراسات إلى الدور الذي يمكن أن يقوم به المراجع المتخصص في قطاع معين للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ، فاستراتيجية التخصص الصناعي للمراجعين تلعب دوراً هاماً في الإرتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر الحتمية ، جودة قرارات تخطيط عمليات المراجعة ، اكتشاف ومواجهه حالات الغش والاحتيال المالي ، وأساليب إدارة الأرباح ، وتضيق فجوة توقعات مهنة المراجعة الخارجية ، وان وجود مكاتب متخصصة في مجال نشاط معين يعمل على توفير بيئة تدقيق تتسم بالفهم والالمام



الكامل لطبيعة صناعة العميل ، ومن ثم توفير الجو الملائم لقدرة تلك المكاتب او الشركات على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها ، كما ان المراجعة الخارجية تعتبر اداة هامة للحد من تلاعب الادارة بإساليب المحاسبة الإبداعية ، الا ان دور المراجعة في هذه الحالة يتوقف على جودتها التي تنتج من عدة عوامل منها تخصص المراجع الخارجي^(١٢) .

لذلك فان الدور الذي يمكن أن يقوم به المراجع المتخصص للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية يشمل على^(١٣) :

- المام المراجع الخارجي بأساليب المحاسبة الإبداعية الشائعة الإستخدام في القطاع محل التخصص .
- التأكيد على السياسات المحاسبية الملائمة لظروف وطبيعة النشاط الذي تخصص به ومعقولية التقديرات المحاسبية المعتمدة بواسطة الإدارة .
- إبلاغ لجنة المراجعة بالاجابة الى التشكيك المهني في عملية تجميع وتقييم أداة المراجعة عن الاحداث التي يشتهب فيها التلاعب المحاسبى .
- مساعدة لجنة المراجعة في تقييم كفاءة المراجعين الداخليين تجاة التطبيق التحليلي لبدائل السياسات المحاسبية .
- مساعدة إدارة المخاطر في الحد من مخاطر التطبيق التحليلي لبدائل السياسات المحاسبية .

وفي احدى الدراسات^(١٤) أشارت الى أن على المراجع أن يستخدم الحكم المهني في تقييم المخاطر الجوهرية بسبب التحريف والتلاعب وذلك من خلال مايلي :

١. تحديد مخاطر التحريف والتلاعب وذلك عن طريق المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر واعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية .
٢. ربط مخاطر التحريف والتلاعب لما يمكن أن يحدث من خطأ عند مستوى الإثبات.



٣. تحديد الحجم الممكن للأخطاء المحتملة، بما في ذلك إمكانية أن تتسبب المخاطرة في أخطاء مضاعفة واحتمال حدوث المخاطرة.

كما أشارت الدراسة^(١٥) إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان كاذب مادي ناتج عن التحريف والتلاعب هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان كاذب مادي ناتج عن الخطأ، لأن التحريف والتلاعب قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق ومتعمدة ومصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو التحريفات المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق، بينما يحدث الخطأ بشكل غير متعمد أو مقصود، والإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم مخاطر التحريف والتلاعب المادي هي ما يلي :-

١. القيام بإجراءات للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب التحريف والتلاعب.
٢. تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب التحريف والتلاعب عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.
٣. تقييم تصميم أنظمة الرقابة ذات العلاقة للمنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة المناسبة، وتحديد ما إذا تم تنفيذها.
٤. تحديد الاستجابات العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب التحريف والتلاعب عند مستوى البيانات المالية، واعتبار تعيين الموظفين والإشراف عليهم . واعتبار السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشأة، وإدخال عنصر عدم تنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
٥. تصميم وأداء إجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.
٦. تحديد الاستجابات لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب التلاعب.
٧. الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بالتحريف والتلاعب .



يمكن القول أن المسؤولية الأساسية لمراجع الحسابات تتمثل في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية وأن يوضح في تقريره رأيه بشكل محايد عما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فمسؤوليته ليست مقصورة على استخدام الأساليب التقليدية في اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية ، فالإجراءات التحليلية التقليدية التي يستخدمها في عمله ترشده في تحديد المجال الذي تم فيه ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ومن ثم يقوم بتركيز وقته وجهده في ذلك المجال أي يقوم بزيادة نطاق الاختبارات والإجراءات التدقيقية ، ولكن مع توفر البدائل المحاسبية المتاحة فمن الممكن التلاعب بالحسابات بمختلف الطرق والوسائل ، وهذا يتطلب من مراجع الحسابات أن يكون على دراية بممارسات المحاسبة الإبداعية وتصميم إجراءات تدقيقية واستخدام نسب ومؤشرات تمكنه من كشف هذه الممارسات حتى يتمكن من إبداء رأي مهني محايد عن مدى صحة القوائم المالية مما يجنب المستثمرين التعرض لمخاطر انهيار وإفلاس الشركات .

النتائج والتوصيات:

تأسيسا على ماسبق فقد توصلت الدراسة الى النتائج التالية :-

- يؤثر دور المراجع الخارجي تأثيرا عكسيا في ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . كما يؤثر تأثيرا طرديا في جودة التقارير المالية ، فزيادة دور المراجع الخارجي يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و يزيد من جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة المركز المالي للشركة ، ويتحقق ذلك من خلال الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي من خلال تطبيق الإجراءات والاختبارات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات ، توفير معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره

محمد جمال محمود محمد الزكي

مثل:الملاءمة،والثقة،والقابلية للمقارنة ، و تحسين تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة .

- في ضوء نتائج الدراسة يمكن للباحث تقديم بعض التوصيات وهي:
- تدريب وتطوير مراجعي الحسابات بشكل مستمر والعمل على اطلاعهم على أحدث المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إن أكثر المنشآت التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية هي المنشآت المتعثرة ، مما يتطلب من مراقب الحسابات الخارجي إيلاء عناية خاصة نحو هذه الممارسات ومن ثم الكشف عن آثارها الجسيمة على القوائم المالية.
- أن تمارس جهات الرقابة والإشراف دورها في الرقابة على المهنة ووضع التشريعات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة وكذلك تطبيق الجزاءات على من يرتكبها.



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

المراجع:-

١. _____ ، المحاسبة الابداعية ، ورقة عمل ، ٢٠١٢ ، ص ١ .
٢. د.رشا حمادة ، " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد - 26 ، العدد الثاني، ٢٠١٠ ، ص٩٦ .
٣. يمكن الرجوع الى :-
د. رشا حمادة ، مرجع سبق ذكره ، ص ص ٩٥-٩٦ .
- ميساء محمد سعد ابوتمام ، " مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي " رسالة ماجستير ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، الاردن ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠ .
٤. يمكن الرجوع الى :
ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رساله ماجستير ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، الاردن ، ٢٠٠٩ ، ص ص ٢١-٢٢ .
- باخجة عبد الله محمد طالب "تأثير أساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية " رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة السليمانية ، العراق ، ٢٠١٣ ، ص ص ٢٠-٢١ .
Shah . S.Z .et.al " Use or Abuse of Creative Accounting Techniques " , International Journal of Trade, Economics and Finance , vol 2 , No6 ,2011 , Pp 532.
٥. يمكن الرجوع الى :
د. طارق عبد العال حماد ، " المحاسبة الابتكارية -دوافعها - اساليبها- اثارها "،الناشر الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠١١ ، ص ص ٣٩-٤١ .
د . بالرقى تيجانى ، " المحاسبة الابداعية : المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف، الجزائر ، العدد ١٢ ، ٢٠١٢ ، ص ص ٣٦-٣٨ .
Dr. Bhasin , M, L, " Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector Sector: An Empirical Study" . International Journal of Management Sciences and Business Research, College of Business Universiti Utara Malaysia Sintok, Malaysia, Vol-4, Issue 10 , Oct-2015 , Pp37-39.



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

٦. يمكن الرجوع الى :-
د . طارق حماد المبيضين ، د .أسامه عبد المنعم ،" دور المحاسبة الابداعية في نشؤ
الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات الماليه (من وجهه نظر مدققى
الحسابات والاساتذه الجامعيين) ، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية ، جامعه محمد
خضير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسير ، سكرة ، الجزائر ،
العدد الثامن ، ٢٠١٠ ، ص٨٩ .
- أ . على محمود الخشاوى ، أ . محسن ناصر الدوسرى ، المحاسبة الإبداعية ودور
المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها ، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى
جميع قطاعات ديوان المحاسبة،ورقة عمل ، ٢٠٠٨، ص ٩ .
٧. يمكن الرجوع الى :
محمد السيد محمد الصغير ،" استخدام الشبكات العصبية فى تطوير نموذج مراجعة
لتفعيل دور المراجع الخارجى فى كشف الممارسات الاحتيالية فى التقارير المالية ،
مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، ٢٠١١، ص ص
١٦٠-١٦٣ .
- احمد محروس محمد عثمان ، دراسة تحليلية للعلاقة بين طول مدة ارتباط المراجع
مع العميل وقدرة على اكتشاف الغش والتقرير عنه،رسالة ماجستير،كلية التجارة ،
جامعة الاسكندرية،٢٠١٣،ص ص ٨-٢٠ .
٨. يمكن الرجوع الى :
د . أحمد حامد محمود عبد الحليم ، العوامل المؤثرة فى اكتشاف المراجع الخارجى
للغش فى القوائم ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،كلية التجارة ، جامعة
الإسكندرية ، العدد الثانى المجلد ٥١ ، الجزء الاول ، ٢٠١٤ ، ص ١٤٣ .
- د . محمد السيد محمد الصغير ،مرجع سيق ذكرة ، ص ص ١٧-١٨ .
٩. علاء الدين محمود زهران، دور المراجعة الخارجية فى تفعيل منظومة حوكمة
الشركات المساهمة، معهد التخطيط القومى، مذكرة خارجية رقم (١٦٢٤)،
أغسطس، ٢٠٠٤، ص ٢.نقلا عن : فريد فوزى لوندى اسكندر ، مرجع سيق ذكرة ،
ص ص ١٠١-١٠٢ .



دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره
محمد جمال محمود محمد الزكي

١٠. محمد سمير بلال، "دور الرقابة علي جودة المراجعة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات" بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخمسي بعنوان "حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية نقلا عن : فريد فوزي لوندى اسكندر ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٢ .
١١. بتول محمد نوري مجيد ، تحدى مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الابداعية " ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ،العراق ، السنة السادسة والثلاثون ، العدد ستة وتسعون ٢٠١٣ ، ص ١٩٧ .
١٢. يمكن الرجوع الى :
د.أحمد زكى حسين " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة فى ادارة عملية المراجعة - دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد ١ ، العدد ١ ، ٢٠٠٦ ، ص ص ١٦٣-٢٤٦ .
- صالح حامد محمد على ، د عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن ، ، " دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي فى الحد من أساليب المحاسبة الابداعية - بحث ميدانى على المصارف السودانية " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، ٢٠١٣ ، ص ١٨٠ ،
١٣. المرجع السابق ، ص ١٨١ .
١٤. محمد جمال عبد القادر النزلي ، ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، رسالة ماجستير ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن ، ٢٠٠٩ ، ص ص ٣٤ - ٣٥
١٥. المرجع السابق ، ص ص ٣٥ - ٣٦ .

