

## دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

دكتورة / منال حامد فراج

مدرس المحاسبة

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

### أولاً : مقدمة البحث

إن المحاسبة قد تحولت عبر الحقبة الزمنية من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى محاسبة تخدم أطراف عدة وتوصل المعلومات لهم، يضاف إلى ذلك إتباع المناهج والأساليب العلمية المتطورة وتنوع فروع المحاسبة، ذلك إن دل على شيء فإنما يدل على إن هناك إبداعاً متواصلاً فى تطور المحاسبة لتصل إلى ما وصلت إليه الآن ، والإبداع فى المجال المحاسبى يركز فى كيفية جعل البيانات المالية عبر إجراء معالجات تتصف بالإبداع الفكرى ، وكما ان المحاسبة تندرج ضمن العلوم الاجتماعية ولها جانب سلوكى و أخلاقى ، يوجد فى بعض الاحيان وجود أبداع غير أخلاقى يهدف إلى تزيين الواجهة يخدم أطراف و يظلل أطراف أخرى ، والذي يتعارض مع أهمية حياد السياسة المحاسبية وهو عدم تغليب مصالح معينة من أصحاب المنشأة على مصالح أصحاب فئات أخرى .

وتواجه المنظمات فى العصر الحديث ضغوطا وتحديات تتمثل فى الزيادة المستمرة للقوى الداخلية المؤثرة على استقرارها وربحياتها ، حيث شهد العالم فى السنوات الأخيرة تحولات جذرية ، ونظراً للظروف السائدة فى عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تغيير البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالى سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالى لتحقيق أهداف ذاتية ، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التى يمكن الاعتماد عليها فى إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلباً على مصداقية تلك القوائم .

وإن الازمات الموجودة حالياً فى مختلف انحاء العالم توفر ارضاً خصبة للمحاسبة الإبداعية لتحسين سعر السهم او تبرير الحصول على مكافآت غير مستحقة، وغيرها من الاسباب .

إن المعنى الظاهرى لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسى من قبل المهنيين والمحليين الماليين فى الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعاً فى التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستخدمى المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد فى حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمى لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساساً من خارج الوسط الأكاديمى للمحاسبة.

#### ثانياً : مشكلة البحث

تسعى بعض المنشآت إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالى للتعبير على مدى استقرارها الاقتصادى ، لما لذلك من تأثير مباشر على قيمة المنشأة التى تظهر بوضوح فى اسعار اسهمها فى السوق ، ومقدار المخاطرة التى يقيمها المستثمرون والمقرضون بالاعتماد على المعلومات التى تفصح عنها القوائم المالية للمنشأة ، ووفقاً لذلك فقد تلجأ إدارة المنشأة تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار من بين القواعد المحاسبية بالشكل الذى يؤدي الى الإفصاح الذى تراه مناسباً عن أرباح الشركة وخسائرها ومركزها المالى ، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام اختيار محاسبى معين وتقديم معلومات مضللة لمستخدمى المعلومات المحاسبية ينتج عنها قرارات غير رشيدة .

ويعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية ، فمصلحة المديرين فى تقليل الضرائب والأرباح الموزعة ، ومصلحة حملة الأسهم فى تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصلحة الموظفين فى زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمسؤولين فى تحصيل ضرائب أكثر ، وتعدد المصالح رغم تعارضها هو ما تسبب فى أنتشار المحاسبة الإبداعية .

ونظراً للأهمية البالغة للمعلومات المحاسبية وعدد مستخدميها المتزايد والدور الذى تلعبه فى اتخاذ القرار السليم سوف تقوم الباحثة بالتعرف على ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية ، وما ينتج عنها من تشكيك فى صدق وعدالة القوائم المالية مما يؤثر على

اتخاذ القرارات ، ولان المحاسبة الابداعية منافية لأخلاقيات وسلوك المهنة وتعتبر أسلوب من أساليب التلاعب والاختلاس فيجب التعرف على أساليبها وطرقها حتى يمكن الحد من ممارستها .

ومن هنا تسعى الباحثة من خلال هذا البحث إلى الوقوف على طبيعة أساليب المحاسبة الإبداعية ، وبيان مدى إمكانية قيام مراجعي الحسابات ولجان المراجعة باتخاذ إجراءات المراجعة اللازمة للحد من أساليب المحاسبة الابداعية .

### ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية ، حيث تمثل المحاسبة الابداعية مشكلة هامة لا سيما في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها في إظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل.

### رابعاً : أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

- 1- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية .
- 2- بيان دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية
- 3- التعرف على وسائل الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

### خامساً : فروض البحث

- 1- أن أساليب المراجع الخارجى تساعد فى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.
- 2- أن أساليب لجنة المراجعة تساعد فى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .

### سادساً : منهج البحث

اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائى ويتمثل فى استقراء الدراسات التى تناولت مفهوم وأساليب المحاسبة الاحتيالية وطرق الحد منها ، واعتمدت ايضا على المنهج الاستنباطى فى الوصول إلى أهمية الأساليب التى يستخدمها المراجع الخارجى ودور لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية ، وأيضا قيام الباحثة بدراسة ميدانية على مجموعة من المنشآت فى جمهورية مصر العربية .

**سابعاً : تقسيمات البحث :**

المبحث الأول : إطار عام للمحاسبة الإبداعية .

المبحث الثاني : أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

المبحث الثالث : دراسة ميدانية .

**ثامناً : الدراسات السابقة**

أ - دراسات أجنبية :

**1- دراسة Chen , 2002 بعنوان " خصائص التقارير المالية الاحتمالية فى صناعة الكمبيوتر " (1)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على خصائص الإبلاغ المالى المضلل فى شركات صناعة الحاسب الآلى ، وقد توصلت الدراسة لى أن بعض الشركات فى عينة الدراسة قد تمكنت من زيادة هامش الربح والعائد على الأصول كما خفضت نفقاتها النقدية باستخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية .

**2- دراسة Tussel, 2003 بعنوان " تقييم التلاعب فى حسابات المؤسسات غير الهادفة للربح " (2)**

هدفت الدراسة إلى تقييم عمليات التلاعب فى حسابات المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح فى الولايات المتحدة الأمريكية .

وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمات الخيرية والمؤسسات غير الهادفة للربح تسعى إلى تحسين صورتها المالية من أجل الحصول على تبرعات إضافية من خلال التلاعب فى نسب الانفاق ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنظمات التى تمارس عمليات التلاعب هى منظمات كبيرة الحجم ونفقاتها عالية .

**3- دراسة KPMG 2005 بعنوان " دور لجنة المراجعة بالإشراف على التقديرات والأحكام المحاسبية المستخدمة والتغيرات فى السياسات المحاسبية(3).**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالعوامل التى قد تؤثر فى الوظيفة الإشرافية للجنة المراجعة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية والإفصاح فى هذه

التقارير ، وقد استنتجت الدراسة بأن متطلبات الاشراف الفعال للجنة المراجعة على إجراءات إعداد التقارير المالية للتواصل مع كل من الادارة والمراجع الخارجى وعيه توصلت الدراسة إلى نسب التواصل الفعال بين كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجى والادارة التى تسهم فى تحسين فعالية إجراءات التقارير المالية .

#### **4- دراسة ( Gowthorpe & Amat ) 2005 بعنوان " المحاسبة الابداعية : بعض القضايا الاخلاقية للتلاعب الكلى والجزئى.(4)**

قامت الدراسة بالتعبير عن عملية معالجة الارقام المحاسبية التى ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح الشركة ، وقامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور اخلاقى ، وقد خلصت الدراسة إلى أ التلاعب بوعية يعد محاولة للإبداع فى الحسابات من قبل معدى القوائم المالية إذ يودى إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها .

#### **ب - دراسات باللغة العربية**

#### **1- دراسة جرار 2006 بعنوان " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية فى الشركات المساهمة العامة الاردنية " (5)**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التى تستخدمها الشركات المساهمة الأردنية وذلك بهدف تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية فى هذه الشركات ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة الأردنية تطبق المحاسبة الابداعية .

#### **2- دراسة محسن 2007 بعنوان " دور مراجع الحسابات فى مواجهة تحديات المحاسبة الابداعية ( التلاعب فى الحسابات ) .(6)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الابداعية والدوافع التى تحفز إدارة الشركات على ممارستها ، وتحديد الوسائل المختلفة لتنفيذها ، وقد توصلت الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث فى البيئة العربية ع مدى وجود الممارسات المحاسبية الابداعية ودوافع ممارستها .

**3- دراسة الخشاوى 2008 بعنوان " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق فى التحقق من ممارستها ونتائجها " (7).**

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجع فى التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وقد توصلت الدراسة إلى أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

**4- دراسة درويش بعنوان 2009 " دور لجان المراجعة فى زيادة ثقة المستثمرين فى التقارير المالية (8)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف بدور لجان المراجعة فى زيادة ثقة المستثمرين فى التقارير المالية ، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إلزام الشركات بتشكيل لجنة مراجعة لأنها لو انتهجت فلسفة الاختيار فمن المؤكد انخفاض عدد الشركات التى تقوم بتكوين لجنة مراجعة .

**5 - دراسة رشا 2010 بعنوان " دور لجان المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية " (9).**

هدفت الدراسة إلى التعرف على الأنشطة التى تمارسها لجان المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والتعرف على الفروق الجوهرية بين آراء مراجعى الحسابات الخارجيين وأعضاء لجنة المراجعة فيما يتعلق بدور لجنة المراجعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأنشطة التى تمارسها لجان المراجعة هى ذات تأثير كبير فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات

## المبحث الأول

### إطار عام للمحاسبة الإبداعية

#### مقدمة :

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد حالات إفلاس وانهيار الشركات العملاقة ، حيث يعود أسباب الانهيارات إلى لجوء بعض الإدارات إلى بعض الإجراءات والسياسات المحاسبية سعياً وراء إحداث تحسين غير حقيقى فى ربحيتها أو مركزها المالى ، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة فى السياسات المحاسبية المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة دون أهداف الشركة . (10)

#### أولاً : مفهوم المحاسبة الإبداعية

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم ، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها .

يعرف أحد الباحثين المحاسبة الإبداعية بأنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هى عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها" (11) .

والمحاسبة الإبداعية تعرف بأنها " العملية التى يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة فى حسابات منشآت الأعمال" (12) .

ويرى البعض أن المحاسبة الإبداعية " ما هى إلا عملية تلاعب وغش بطرق مشروعه لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعه ، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب ادارتها فى الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الاعجاب بالإنجاز المزعوم بدل الملامة على التراجع وسوء التصرف" (13).

وتعرف أيضا المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية , باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية , أو أى إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل(14).

وتعرف الباحثة المحاسبة الإبداعية بأنها تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال معرفة المحاسبين بالمبادئ والقواعد المحاسبية والمرونة التي تسمح بها وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية والاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها ، ويطلق عليها بالإبداعية لأنها تتبع أساليب مبتدعة فى إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أى تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقى للشركة .

#### ثانياً : دوافع الإدارة من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ويستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب فى القوائم المالية وذلك من خلال إجراءات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية ، ذلك بقصد تغيير الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة فى تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالى ، إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذى تريد التقرير عنه يقودها فى ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية ، وعليه يتمكن المحاسب بخبرته من تقديم رقم الأرباح الذى ترغبه الإدارة الذى يمكن كشفه أحيانا وأحيانا أخرى لا يمكن كشفه إلا عد انهيار المنشأة.

وتلجأ إدارة الشركة إلى مثل تلك الاساليب لتحقيق عدة اهداف لعل ابرزها ما يلى(15) :

- 1- تضخيم الأرباح بهدف أن يتمكن المدير واطعاء مجلس الادارة من التصرف فى اسهمهم بأسعار مرتفعة.
- 2- زيادة نصيب المدير من الأرباح
- 3- ترغيب منشأة أخرى فى شراء الشركة
- 4- تخفيض الارباح بهدف شراء أسهم الشركة فى البورصة
- 5- تدعيم وتقوية المركز المالى على خلاف الحقيقة بهدف سهولة الحصول على قروض
- 6- ترغيب المستثمرين الجدد فى الاستثمار فى الشركة



7 - بيع الشركة بقيمة مرتفعة اذا ما تم البيع على اساس صافى قيمة الاصول التى تظهرها الميزانية .

8 - إخفاء تعاملات الشركة وإظهارها بشكل مخالف للواقع ع طريق التلاعب فى أثارها المالية بالقوائم المالية (16) .

9- مساعدة الإدارة فى الحصول على قروض أكبر وتقليل تكاليف الاقتراض وذلك من خلال تحسين الأداء والوضع المالى للشركة .

10- التأثير على أسعار الأسهم حيث تؤثر الأرباح الفعلية والمتوقعة للشركة بشكل إيجابى على سعر الأسهم المتداولة بالسوق .

11- حصول الإدارة على حوافز ومكافآت خاصة إذا كانت هذه الحوافز مرتبطة بالأرباح .

وتوجد دوافع أخرى لاستخدام المحاسبة الإبداعية (17) :

- تحقيق مكاسب شخصية :
- تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجع الخارجى وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح فى الشركة .
- إظهار الوضع المالى للشركة بشكل أفضل مما هو عليه .
- يفضل المستثمرون مبيعات أكثر ، وهذا التفضيل يجعل المستثمرون يركزون على النتائج المالية فى الأجل القصير دفع بعض الإدارات إلى السعى لتعديل الأرباح من خلال التقنيات الشرعية للمحاسبة (18) .
- التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجع الحسابات (19) .

### ثالثا : أساليب المحاسبة الإبداعية

وهناك اسلوبان اساسيان للتلاعب فى العمليات المحاسبية هما (20) :

1- تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة او تخفيض مصروفات الفترة ، يعمل هذا الاسلوب على تحسين صافى الارباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالى بعض الأرباح التى يجب ان يتم اثباتها فى فترات لاحقة مما يؤدى الى تخفيض

إيرادات و ارباح الفترات المستقبلية ، والشركات التي تقوم باتباع ذلك الاسلوب عادة ما تراهن على امكانية تحسين ارباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائما الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الارباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الارباح بصورة طبيعية في المستقبل .

2- تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الاسلوب الى ترحيل الارباح الى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحيانا تقوم الشركات بالإسراع في اظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي ، للتهرب من الضرائب أو لحصول الادارة على الفرصة لإظهار ارباح اكثر في المستقبل مما يعطى الانطباع ان ادارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية الى ارباح ايجابية.

وهناك سيع أليات تم كشفها وتحديدها من قبل مركز الابحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الامريكية يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات وهذه الاليات السبع متعلقة بالأسلوبين السابقين ، وهي كالتالى :

- تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية فى السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد ان الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية والمتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحميل كل فترة بما يخصها حيث ان الإيراد يجب ان يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التى ادت الى استحقاقه مما يعنى ان تكون الشركة قد التزمت بكافة مسؤولياتها تجاه العميل.

#### - تسجيل إيرادات وهمية :

هناك بعض الشركات التي تفشل تماما فى تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية فى دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بدفعات مقدمة تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات .

- تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقى للشركة مثل إيرادات بيع اصول ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية لخلق إيرادات وهمية

- ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية وأكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسملة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام

الحالي وذلك لإهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافى الارباح خلال العام الحالي ، وايضا قد يتم ذلك عن طريق تغيير بعض السياسات المحاسبية المستخدمة لترحيل المصروفات لأعوام سابقة أى عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات.

- ترحيل الايرادات الحالية الى فترات تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل ايراداتها الحالية فى هذه الفترة ليتم تسجيلها فى اعوام تالية ، وان ذلك الاسلوب يخلق انطباع ان الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى ايراداتها المحققة على مدار عدة سنوات.

- تسجيل بعض المصروفات التى تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لتحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطى انطباعاً عن الشركة بأنها تعمل على تحسين الوضع المالى.

وأن الأساليب المستخدمة فى المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما ، ويمكن تقسيم أهم أساليب المحاسبة الإبداعية فى القوائم المالية إلى الآتى :

#### أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة فى قائمة الدخل :

يتم التلاعب فى مبلغ صافى الدخل من خلال الاجراءات التالية(21) :

1- الاعتراف المبكر بالإيراد : بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك ، فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ، وفى هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة ، وتتمثل هذه الطريقة فى تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

2- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة : تتمثل هذه الطريقة فى قيام إدارة الشركة بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة ، تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها ، وهى تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة ، اذ تعطى هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها فى الوقت الذى يكون فيه أداءها سيئا ، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية (22) .

3- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات ، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يخصم اهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

4- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية ( الحالية ) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة ، ولكن من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.(23)

#### ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين ، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ، ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن اغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية كما أنها لا تظهر العيد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين(24) .

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (25) :

1- الأصول غير الملموسة : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبى بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير

- المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة ، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول
- 2- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.
- 3- الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار .
- 4- النقدية : ويتم في هذا البند التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية .
- 5- الاستثمارات طويلة الأجل : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- 6- الالتزامات المتداولة : مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجارى من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة ، بهدف تحسين نسب السيولة.
- 7- الالتزامات طويلة الأجل : مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية ، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل ، لتحسين نسب السيولة .
- 8- المخزون : في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في تقييمها ، وتغيير غير مبرر في طريقة تحديد تكلفة المخزون.
- ج - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :**
- تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة.
- وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (26) :

- 1- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات الاستثمارية باعتبارها نفقات تشغيلية والعكس ، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .
- 2- وتستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها ع التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة .
- 3- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب ، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة ، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها ، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي .
- 4- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة ، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة ، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها .

#### د - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي ، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرّضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه على سبيل المثال .

## المبحث الثانى أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### مقدمة :

أن الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين فى هذا المجال السعى باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لتفادى تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها.

### أولاً : أساليب المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن اهتمام المراجع الخارجى بالحد من الأخطاء والغش الذى فى الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بتدقيق اختبارى أم شامل وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين فى مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية تقليل الأخطاء والغش الجوهري على المراجع فى مواجهة رغبات المجتمع المالى والقضاء ، إلا أن والغش فى تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها(27) :

12- كبر حجم منشآت الأعمال وتوسع نطاق أعمالها ، والخدمات الخاضعة للمراجعة .

13- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين فى مجال المحاسبة والمراجعة حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المراجع .

14- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش فى حدود نطاق الفحص الذى قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة .

ومن هنا يمكن استعراض الإجراءات التى يتبعها المراجع على النحو التالى :

أ- الإجراءات التى يطبقها المراجع للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى قائمة الدخل : تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التى تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية ) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التى تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافى الدخل فى احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط ، وفيما يلى عرضاً لأهم إجراءات

دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجى تطبيقها (28) :

### رقم المبيعات

□ تهدف الادارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات فى قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية ، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية فى حجم المبيعات عن السنوات السابقة .

### □ أساليب المراجع :

15- التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

### 1- تكلفة البضاعة المباعة

تهدف الادارة الى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة فى قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

### □ أساليب المراجع :

16- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

### 3- مصروفات التشغيل

تهدف الادارة الى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافى الأرباح.

### □ أساليب المراجع :

17- التحقق من مدى توافر شروط الرسملة فى ذلك المصروف .

### 4- نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة

□ تهدف الادارة الى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها.

### □ أساليب المراجع :

18- تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجى على نتيجة الأعمال وأخذه بالاعتبار.



## 5 - البنود الاستثنائية والبنود غير العادية

تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية .

### أساليب المراجع :

استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي .

ب- الإجراءات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الألتزامات أو كليهما معاً 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 المراجع الخارجي تطبيقه (29) :

### 1- النقدية

تهدف الإدارة الى تحسين نسب السيولة .

### أساليب المراجع :

19- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

### 2- الاستثمارات المتداولة

تهدف الإدارة الى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

### أساليب المراجع :

التحقق من صحة الأسعار المستخدمة .

### 3- المخزون السلعي

تهدف الإدارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة أو العكس ..

#### أساليب المراجع :

فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

### 4- الاستثمارات طويلة الأجل

تهدف الإدارة الى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

#### أساليب المراجع :

التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

### 5- الأصول طويلة الاجل

□□ تهدف الإدارة الى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

#### أساليب المراجع :

التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك .

### 5- الأصول غير الملموسة

□ تهدف الإدارة الى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول □.

#### أساليب المراجع :

20- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

### 7- الالتزامات المتداولة

تهدف الإدارة الى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

أساليب المراجع :

21- التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

### 8- الالتزامات طويلة الأجل

تهدف الإدارة الى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

أساليب المراجع :

التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

ثانيا : أساليب لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

#### أ- نشأة لجان المراجعة

نشأة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة Mckesson & ROBBINS التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك ولجنة تداول الأوراق المالية بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الاعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مراجع خارجي وتحديد أتعابه ، والهدف من ذلك استقلاله في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات (30) .

#### ب- مفهوم لجان المراجعة وتعريفها :

لاقي مفهوم لجان المراجعة اهتماما كبيرا منذ عام 1194 ، فقد صدر العديد من القوانين في الدول المتقدمة وبعض الدول العربية التي تؤكد ضرورة وجود لجان المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للشركة إلا أنه لا يوجد تعريف واحد للجنة المراجعة ، اذا قام العديد من الباحثين بتعريفها .

يعرفها أحد الباحثين بأنه " لجنة منبثقة من مجلس الإدارة مكونة بشكل رئيس من مديرين غير تنفيذيين يتسمون بالاستقلال ، على عكس اللجان المحكمة الأخرى المكونة من مجلس الإدارة مثل اللجان المالية أو التنفيذية (31).

ويعرفها آخرون بأنها " لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مديرين غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية ، وم أهم أعمالها مراجعة التقارير المالية ، وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة ، ومناقشة نتائج المراجعة مع كل من المراجع الداخلي والخارجي ، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي (32) .

### ج - الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

أن قيام لجنة المراجعة بنشاطاتها يتم من خلال الإجراءات التي تقوم بها عند تنفيذها لمهامها التي حددتها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئات أسواق المال ، حيث تقوم لجنة المراجعة بتأدية المهام التالية(33) :

- 22- مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مراجع الحسابات الخارجي ، والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر في استقلاليته ومدى تأثير أى أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة في هذه الاستقلالية .
- 23- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات الخارجي بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة .
- 24- مراجعة مراسلات الشركة مع مراجعي الحسابات الخارجيين ، وتقييم ما يرد فيها بإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها .
- 25- متابعة مدى التزام الشركة بأنظمة الهيئة وتعليماتها وقانون سوق الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه .
- 26- دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها ، مع التركيز على ما يأتي :
- 27- أى تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة .

28- أى تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات المراجعة أو نتيجة لمقترحات مراجع الحسابات الخارجى .

#### 1- الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها :

تتمتع لجان المراجعة بدور حاسم فى المراقبة والإشراف على نشاطات الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية التى تقع على عاتق الإدارة وتتجلى النشاطات التى تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية بالنواحي الآتية(34):

29- مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة .

30- التأكد من أنه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التى تم أتباعها فى إعداد التقارير المالية .

31- التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية لتعرف أثارها فى التقارير المالية .

32- تقييم سياسات الإفصاح المطبقة فى ضوء أهداف التقارير المالية وغاياتها.

#### 2- التأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح لتحقيق مستوى مرضى من المنفعة للتقارير المالية دعم وظيفة المراجعة الخارجية :

تؤدى لجنة المراجعة دورا مهما فى تحسين جودة المراجعة الخارجية ، الأمر الذى من شأنه أن يؤدى إلى ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية فى التقارير المالية ، وذلك من خلال دورها فى :

33- ترشيح وتعيين المراجع الخارجى ذى خبرة والكفاءة الملائمة

34- تحديد أتعاب المراجع الخارجى

35- ما عدة المراجع الخارجى فى أداء مهامه والمحافظة على استقلاله

36- تحقيق التنسيق بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى

### 3- دعم وظيفة المراجعة الداخلية :

لابد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية وذلك بهدف التغلب على مشكلات إعداد التقارير المالية ، وزيادة فعالية لجنة المراجعة ، ولذلك يمكن التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجنة المراجعة فيما يتعلق بدعم وظيفة المراجعة الداخلية على الشكل الآتي (35) :

37- فحص نشاطات المراجعة الداخلية ومراجعتها .

38- فحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها .

39- فحص نتائج المراجعة الداخلي

### 4- إدارة المخاطر فى الشركات

فضلا عن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة فإنه يقع على عاتقها نشاطات إضافية تتعلق بالإشراف على المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وذلك من خلال النقاط التالية(36) :

40- الإشراف على إدارة المخاطر

41- مساعدة الإدارة فى تصميم استراتيجية إدارة المخاطر تبعا لأنواع المخاطر المختلفة

42- تقدير مخاطر الاحتيال فى كل مستوى من مستويات الإدارة

43- المساهمة فى فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية .

44- تقييم كفاية الرقابة على المخاطر بها فيها المخاطر الخارجية .

## المبحث الثالث

### دراسة ميدانية

#### مقدمة :

تقوم الباحثة في هذا المبحث بإجراء دراسة ميدانية على الشركات المساهمة كعينة الدراسة ، أما أداة الدراسة فقد تمثلت في قائمة استقصاء وزعت على عينة الدراسة وعددها 200 تشمل ثلاث فئات .

#### أولاً - مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة بعدد من الشركات المساهمة المدرجة في سوق الاوراق المالية تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي :

45- المراجع الخارجى بالشركات ، وقد حددت الباحثة عينة في 40 مفردة تم اختيارها من مكاتب المحاسبة والمراجعة .

46- أعضاء لجنة المراجعة بالشركات ، وقد حددت الباحثة 30 مفردة

47- أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة فى بعض الجامعات المصرية ، وقد حددت الباحثة 30 عضو ما بين أستاذ ، أستاذ مساعد ، مدرس .

#### ثانياً - التوزيع النسبى لعينة الدراسة :

بلغ حجم العينة من فئات الدراسة 200 مفردة ويمكن للباحثة توضيح التوزيع النسبى لإجمالى العينة على المجموعات المكونة لمجتمع الدراسة من خلال الجدول التالى :

#### جدول رقم (1)

#### يوضح عينة الدراسة

النسبة	العدد	البيان
40%	80	48- المراجع الخارجى
30%	60	49- أعضاء لجنة المراجعة
30%	60	50- أعضاء هيئة التدريس
100%	200	الإجمالى

### ثالثاً - توزيع قوائم الاستقصاء :

وزعت الباحثة 100 قائمة استقصاء من خلال التسليم باليد ، البريد الإلكتروني ، ويوضح الجدول التالي القوائم الموزعة والمستلمة لفئات الدراسة المختلفة :

النسبة	القوائم الصحيحة	القوائم الموزعة	البيان
40%	60	80	51- مراجع خارجي
33.33%	50	60	52- أعضاء لجنة المراجعة
26.66%	40	60	53- أعضاء هيئة التدريس
100%	150	200	الإجمالي

### رابعاً - تحليل البيانات :

قامت الباحثة بإجراء التحليل الإحصائي للإجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام برنامج SPSS وأشتمل التحليل الإحصائي على الأساليب التالية :

أ - التوزيعات التكرارية .

ب- المتوسط الحسابي .

ج - الانحراف المعياري

خامساً- التوزيع التكراري لعينة الدراسة



## جدول رقم (2)

## التوزيع التكرارى لعينة الدراسة

السؤال	موافق جدا		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق جدا	
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار
1	53	80	20	30	20	20	7	20	0	0
2	55	82	35	53	8	12	2	3	0	0
3	57	85	16	25	20	30	7	10	0	0
4	51	76	23	34	16	24	10	16	0	0
5	60	90	27	40	10	15	3	5	0	0
6	67	100	30	45	3	5	0	0	0	0
7	51	77	17	26	25	37	7	10	0	0
8	63	95	24	35	10	15	3	5	0	0
9	63	94	17	26	20	30	0	0	0	0
10	53	80	20	30	20	30	7	10	0	0
11	62	93	23	35	15	22	0	0	0	0
12	41	62	25	38	24	35	7	10	3	5
13	55	83	20	30	18	27	7	10	0	0

دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

السؤال	موافق جدا		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق جدا	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%
14	80	53	50	33	10	7	10	7	0	
15	84	60	50	33	16	7	16	7	0	
16	90	60	40	27	20	13	20	13	0	
17	100	67	30	20	20	13	20	13	0	
18	75	50	35	24	35	23	35	23	0	
19	90	60	40	27	20	13	20	13	0	
20	105	70	30	20	10	7	10	7	0	
21	85	53	30	20	30	15	30	15	0	

#### سادساً : الإحصاء الوصفي

يتم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك لاختبار الفروض

#### 54- اختبار الفرض الأول : والذي ينص على

"إن أساليب المراجع الخارجي تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

يعرض جدول رقم (3) الإحصاء الوصفي لآراء فئات الدراسة حول أساليب المراجع الخارجي تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (مراجع خارجي – لجنة المراجعة – عضو هيئة تدريس).

## جدول رقم (3)

## الاحصاء الوصفي لأراء فئات الدراسة

حول أساليب المراجع الخارجى تساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

عضو هيئة التدريس		عضو لجنة المراجعة		المراجع الخارجى		العبارة
انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	
						تشمل إجراءات المراجع فى قائمة الدخل:
0.51	1.86	0.29	2.67	0.32	4.13	يقوم المراجع باستبعاد النقدية المقيدة عد احتساب السيولة
4.50	2.22	0.27	4.43	0.37	2.21	يقوم المراجع بالتحقق من صحة الأسس المتبعة فى التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة
0.27	2.84	0.42	2.23	0.19	4.42	يقوم المراجع بالتحقق من فواتير البيع
0.58	3.32	0.50	2.57	0.24	3.74	يقوم المراجع باستبعاد أرباح البنود الاستثنائية من الربح التشغيلى
0.37	3.84	0.40	3.67	0.56	4.18	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة فى الاستثمارات المتداولة
0.28	4.11	0.48	2.67	0.21	3.92	التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك
0.72	1.76	0.48	2.81	0.21	4.12	تفعيل دور المراجع الداخلى من إحكام الرقابة على المعاملات

عضو هيئة التدريس		عضو لجنة المراجعة		المراجع الخارجي		العبارة
انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	
0.27	2.84	0.67	2.57	0.18	4.50	تفعيل دور المراجع الداخلى يحسن من ثقة المستثمرين فى المعلومات الواردة بالتقارير المالية .
0.20	4.92	0.65	2.21	0.48	2.23	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلى للأصناف فى المخزن
0.37	2.84	0.48	2.33	0.51	1.86	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل
0.28	4.11	0.65	2.21	0.48	2.23	يساعد تفعيل دور المراجع الخارجى وتمتعته بالاستقلال الكافى وقدرته فى التعبير عن رأيه بدون ضغوط من جانب الإدارة وإفصاحه عن أية ممارسات إبداعية

ويتضح من الجدول رقم (3) ارتفاع متوسط آراء المراجع الخارجى حول عبارة تفعيل دور المراجع الداخلى يحسن من ثقة المستثمرين فى المعلومات الواردة بالتقارير المالية بمتوسط ( 4.50 ) وانحراف معيارى ( 0.18 ) ، وارتفاع متوسط آراء لجنة المراجعة حول عبارته يقوم المراجع بالتحقق من صحة الأسس المتبعة فى التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة ، بمتوسط (4.43) وانحراف معيارى (0.27) ، وبلغ متوسط آراء أعضاء هيئة التدريس حول عبارة فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلى للأصناف فى المخزن بمتوسط 4.92 ، وانحراف معيارى 0.20.

**جدول رقم ( 4 )**  
**نتائج اختبار كروسكال وليز**

المعنوية	P-Value	كروسكال وليز Chi-Square	العبارة
معنوية	0.000	12.116	يقوم المراجع باستبعاد النقدية المقيدة عد احتساب السيولة
معنوية	0.000	18.409	يقوم المراجع بالتحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة
معنوية	0.000	20.462	يقوم المراجع بالتحقق من فواتير البيع
معنوية	0.000	25.282	يقوم المراجع باستبعاد أرباح البنود الاستثنائية من الربح التشغيلي
معنوية	0.000	16.298	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في الاستثمارات المتداولة
معنوية	0.000	13.670	التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك
معنوية	0.000	20.947	تفعيل دور المراجع الداخلي من إحكام الرقابة على المعاملات
معنوية	0.000	19.942	تفعيل دور المراجع الداخلي يحسن من ثقة المستثمرين في المعلومات الواردة بالتقارير المالية .
معنوية	0.000	16.554	تفعيل دور المراجع الداخلي من إحكام الرقابة على المعاملات
معنوية	0.000	13.670	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
معنوية	0.000	15.342	الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل
معنوية	0.000	16.258	يساعد تفعيل دور المراجع الخارجي وتمتعه بالاستقلال الكافي وقدرته في التعبير عن رأيه بدون ضغوط من جانب الإدارة وإفصاحه عن أيه ممارسات بداعية

دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتضح من الجدول رقم (4) معنوية الفرق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول جميع الاسئلة ، عند مستوى معنوية 5 % حيث أن P-Value أقل من مستوى المعنوية ، أى يوجد فرق معنوى بين فئات الدراسة حول أساليب المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ومما سبق يتحقق صحة الفرض الأول والذي ينص على :

" يوجد دور لأساليب المراجع الخارجى فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

اختبار الفرض الثانى : والذي ينص على

" يوجد دور لأساليب لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

جدول رقم (5)

الاحصاء الوصفى لآراء فئات الدراسة

حول أساليب لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أعضاء هيئة التدريس		لجنة المراجعة		المراجع الخارجى		العبارة
انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	
0.62	2.75	0.46	2.28	0.23	2.18	تقييم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة فى الشركة
0.7	2.67	0.44	3.17	0.18	4.50	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن الشركة تتابع التطورات فى المبادئ والمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية .
0.86	0.22	0.55	2.67	0.32	3.09	دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها
0.83	2.88	0.21	4.12	0.34	2.27	الأشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها

عضو هيئة التدريس		عضو لجنة المراجعة		مراجع خارجي		العبارة
انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	انحراف معيارى	وسط حسابى	
0.44	2.56	0.58	2.11	0.25	4.43	مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة
0.19	4.92	0.47	3.55	0.28	4.18	التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية التى تم أتباعها فى إعداد التقارير المالية
0.42	1.64	0.62	2.44	0.39	2.84	تعمل لجنة المراجعة على التنسيق بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى
0.37	3.84	0.48	3.67	0.56	4.50	يساعد تفعيل لجان المراجعة على تحقيق الرقابة والمتابعة على العمليات المحاسبية
0.18	3.20	0.48	2.65	0.21	3.92	تقوم لجنة المراجعة بدم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك بفحص خطط المراجعة الداخلية وموازنتها ووظيفتها
0.21	4.36	0.40	2.81	0.21	4.12	تقوم لجنة المراجعة بترشيح وتعيين المراجع الخارجى ذى الخبرة والكفاءة الملائمة .
0.27	2.84	0.67	2.57	0.18	4.18	توافر الأعضاء المستقلين فى لجنة المراجعة يساعد على زيادة الثقة والمصداقية فى التقارير المالية

يتضح من الجدول رقم (5) ارتفاع متوسط آراء المراجع الخارجى حول العنصر تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن الشركة تتابع التطورات فى المبادئ والمعايير

دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية، بمتوسط 4.50 ، وانحراف معياري 0.18 ، ويتضح ارتفاع متوسط آراء لجنة المراجعة حول العنصر يساعد تفعيل لجان المراجعة على تحقيق الرقابة والمتابعة على العمليات المحاسبية 3.67 ، وانحراف معياري 0.48 ، ويتضح ارتفاع متوسط آراء أعضاء هيئة التدريس حول العنصر التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية التى تم أتباعها فى إعداد التقارير المالية بمتوسط 4.92 ، وانحراف معياري 0.19 .

### جدول رقم ( 6 )

#### نتائج اختبار كروسكال واليز

المعنوية	P-Value	كروسكال وليز Chi-Square	العبارة
معنوية	0.000	18.310	تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة فى الشركة
معنوية	0.000	16.298	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن الشركة تتابع التطورات فى المبادئ والمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية .
معنوية	0.000	16.116	دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها
المعنوية			الأشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها
معنوية	0.000	12.318	مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة



المعنوية	P-Value	كروسكال وليز Chi-Square	العبارة
معنوية	0.000	13.325	تقوم لجنة المراجعة بدم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك بفحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها
معنوية	0.000	14.215	تقوم لجنة المراجعة بترشيح وتعيين المراجع الخارجى ذى الخبرة والكفاءة الملائمة .
معنوية	0.000	14.326	توافر الأعضاء المستقلين فى لجنة المراجعة يساعد على زيادة الثقة والمصدقية فى التقارير المالية
معنوية	0.000	16.928	التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية التى تم أتباعها فى إعداد التقارير المالية
معنوية	0.000	12.347	تعمل لجنة المراجعة على التنسيق بين المراجع الداخلى والمراجع الخارجى
معنوية	0.000	14.318	يساعد تفعيل لجان المراجعة على تحقيق الرقابة والمتابعة على العمليات المحاسبية

ويتضح من الجدول رقم (6) معنوية الفرق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول جميع العناصر ، عند مستوى معنوية 5% ، حيث أن P –Value أقل من مستوى المعنوية ، أى يوجد فرق معنوى بين فئات الدراسة حول أساليب لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .

ومما سبق يتحقق صحة الفرض الثانى والذى ينص على :

" يوجد دور لأساليب لجنة المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية "

## الخلاصة والنتائج والتوصيات

### أولاً : الخلاصة

استهدفت الباحثة من هذا البحث التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية والتعرف أيضاً على ووسائل كشفها والحد منها ، وقد قامت الباحثة بتقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث :

### المبحث الأول

#### " إطار عام للمحاسبة الإبداعية "

تناولت الباحثة في هذا المبحث مفهوم المحاسبة الإبداعية - دوافع الإدارة من ممارسات المحاسبة الإبداعية- أساليب المحاسبة الإبداعية وتشمل ( أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية - أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ) .

### المبحث الثاني

#### " أساليب مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية "

تناولت الباحثة في هذا المبحث أساليب المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتشمل الإجراءات التي يطبقها المراجع للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل - الإجراءات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي - أساليب لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### المبحث الثالث

#### " دراسة ميدانية "

تناولت الباحثة في هذا المبحث ، استخدام البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية ، وقد استخدمت الباحثة أساليب التحليل الإحصائي الوصفي ، حيث تم استخدام التكرارات والنسبة المئوية ، الوسط الحسابي ، والانحراف المعياري لقياس الاختلاف بين آراء المسؤولين ، وتم أيضاً استخدام أسلوب كروسكال واليز وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول أسئلة الدراسة .

## ثانياً : النتائج

- 1- هناك عدة تعاريف لمفهوم المحاسبة الابداعية وتتفق جميعها على أنها عبارة عن ممارسات حديثة ومعقدة ، حيث يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة .
- 2- يوجد أساليب للمحاسبة الابداعية مثل اختيار السياسات المحاسبية التي تلاءم تحقيق أهداف القائمين على الشركة أو أصحابها ، التلاعب في البيانات أو المعلومات .
- 3- أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش من مسؤولية مراجع الحسابات .
- 4- إن التحدى الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر فى البعد الفنى للمحاسبة وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقى للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة
- 5- يوجد وسائل حديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الابداعية ومن أهمها دور المراجع الداخلى ودور لجان المراجعة .
- 6- يوجد دور هام للمراجع الداخلى للحد والكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية .
- 7- يوجد دور هام للجان المراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية .
- 8- أن الأنشطة التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هى ذات تأثير كبير فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فى الشركات .

### ثالثاً : التوصيات

- 1- ضرورة زيادة الوعي بأساليب المحاسبة الإبداعية وذلك للتعرف على أضرارها مما يؤدي إلى الحد منها ومعالجتها .
- 2- ضرورة زيادة دور المراجع الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 3- تفعيل لجان المراجعة لما لها من دور فى الحد من التلاعب وممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 4- زيادة الرقابة من الجهات الرقابية بالشركات التى تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية .
- 5- ضرورة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- 6- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .
- 7- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التنقيف الذاتي الذى 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 التنقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تنقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات فى مجال المراجعة والمحاسبة .
- 8- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق ما يلى :

أ - سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفى هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية

" بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح فى البنود التى يرغبون فى تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائى حتى لا تستغل بشكل خاطئ .

ب - أما الطريقة الأخرى فهى عن طريق تفعيل فرضية " الثبات " ، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات فى استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدى البيانات المالية ، وهذا يعنى انه متى ما اختارت أى شركة ما سياسة محاسبية تناسبها فى أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار فى تطبيقها فى الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة الى ان لا يعنى انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا فى حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

9- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهى يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة فى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التى يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية ، حيث ان المراجع الكفؤ والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التى يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .

## المراجع

- 1- Chen, " The Fraudulent Financial Reporting Characteristics of Computer Industry".
- 2- Trussel, " Assessing Potential Accounting Manipulation : Characteristics.
- 3- KPMG International Judgment, ESTIMATES , AND Restements : Implicatio for committee Oversing , KPMG Audit Committee Institue (www.Kpmg.com/aci)2005.
- 4- Gowthorpe, Catherine and Amat , Oriol, Creative Accounting : Some Ethical Issues of Macro-and Micro-Mainpulation , Journal of Business Ethics : Mar.2005 part 1, vol.57 issue1, p55-64.
- 5- جرار " تطوير استراتيجية للحد من الاثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية فى الشركات المساهمة العامة الاردنية " .
- 6- عبد القادر محسن بابقى " دور مراجع الحسابات فى مواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية ، دراسة نظرية ، 2006 .
- 7- على محمود الخشاوى ، محسن اصبر ، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق فى التحقق من ممارستها ونتائجها ، " السعودية ، 2008 .
- 8- درويش محمد مسلم " دور لجان المراجعة فى زيادة ثقة المستثمرين فى التقارير المالية ( دراسة ميدانية ، ، جامعة دمشق ، 2009 .
- 9- د. رشا حمادة ، " دور لجان المراجعة فى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ( دراسة ميدانية ) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد الثانى ، 2010 .
- 10- Ling – Feng Hsieh , Information Asymmetry , Creative Accounting and Moral Choice : An Apocalypse of Procomp Information Ltd the Journal of American Academy of Business , Cambridge.No.2, March , 2005, p.64.
- 11- Naser, K. and M. Pendlebury: 'A Note on the use of 1-Creative Accounting', British Accounting Review, 2001, 24, p4

- 12-Mulford,C.E.Comisky "The Financial Numbers Game.John Wiley & Sons In, 2002 , p.23-25.
- 13- Breton, G. and Taffler , R. J. , “ Creative Accounting and Investment Analyst Response,2005,”P98
- 14- Amat, O. and Blake , J. , “ The Ethics of Creative Accounting”,2004, p22.
- 15-Villiers,Charlotte,Corporate Reporting and Company LawCambridg.Unoversity Press,2006.
- 16- Jurgen Von Hagen,Guntram B. Wolff,"What do Deficits Tell us about Debt ?Empirical Evidence on Creative Accounting with Fiscal Rulles in the EU",Journal of Banking & Finance ,Vol.30,iss.12,Dec,2006,p41.
- 17-Schilit,Howard M.Financial Shenananigans.Mcgraw-Hill Professoonal1999,p21-23.
- 18-Thomsett,MichaelC.,Getting Started in Options ,John Wiley and Sons,2006,p56.
- 19- Rodgers, Paul ,Financial Analysis:Managetial .Chartered Institute of Management Accountants.,2007,p56-57.
- 20- Marnet ,Oliver,Behavior and Rationality in Corporate Governance,Routledeg,2008,p10-11.

21- يمكن الرجوع إلى الدراسات التالية :

- McBarnet D& Whelance ,C.,Accounting and C.,Accounting and Cross-Eyed Javeline Thrower,available in www.fortunecity.com,2007.
  - Schilit , Howard M.Financial Shenanigans .Mcgraw-Hill Professional , 2002,p9.
- 22-Mulford,C.E.Comisky .,op.cit. , p.23-25.
  - 23-Howard-Schilit,Financial shenanigans,2 edition , Mc Grow – Hill,2002,p33-34.
  - 24-Kieso,donaldo,E:Wwyganbt,Warfield,Jerry,terry,D,Intermediate Accounting ,John wiley &sonf,2008,p15-16.

- 25- محمد مطر الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2008 .
- 26- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :
- Kieso,donaldo,E:Wwyganbt,Warfield,Jerry,terry,D, .,op.cit.,2008.
- Mulford,C.E.Comisky .,op.cit.2002 , p.23-25.
- 27- يمكن الرجوع الى الدراسات التالية :
- أحمد حلمي جمعة ، مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني ، ص 40 - 61 .
- طارق حماد عبد العال ، دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الأمريكية والدولية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف ، العدد الأول ، ص 20-43 .
- 28-Kieso,donaldo,E:Wwyganbt,Warfield,Jerry,terry,D,Intermediate Accounting ,John wiley &sonf,2008.
- 29-Trussel, J,Assessing Potential Accounting Manipulation : The financial Characteristic Charitable Organization with higer than expected program ,Nonprofit and Voluntry Sector Quarterly, vol.32,no.4.
- 30- Steven A.Harrot and Lori Moason – Olsen Com Audit Committee Prevent Management Froual , KPMG Audit Committee Institute , January 2007,p.1
- 31- American Institute of Certified Public Accountants Audit Committee,Answer to Typical Question about Their Organization and Operatinog new York,2006,p11.
- 32- Marrian I,F,Audit Committee,Edinburgh,The Institiute of Chartered Accountants of Scotland , 2004,p25-26.
- 33- يمكن الرجوع إلى الدراسات الآتية :
- Steven A.Harrot and Loti Moason .,op.cit.,p.1.
- Sarbones – Oxley H.R.3763,2002,www.Findlaw .com.



– رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية) ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26، العدد الثاني ، 2010 .

34- يمكن الرجوع إلى الدراسات الآتية :

-American Institute of Certified Public Accountants,Audit Committee ,Answer to Typical Question about Their Organization and Operating new York .p.11.

-Annemarie K.Keinath and Judith C.Walo,Audit Committee Responsibilities Focusing on Oversight , open Communication , and Best Practices , CPA Journal , Nov,2004.

35-KPMG International Judgment,Estimates,and Restatements:Implications for committee Macro- and Micro- Maipulation , Journal of Business Ethics: M

36- Soltani,Bahram,Auolitin An International Approach Pearson Education Limited First Published ,UK,2007,P.109.

## ملاحق البحث قائمة استقصاء

السيد الأستاذ /

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان " دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - ( دراسة ميدانية ) ، حيث تتناول الباحثة أساليب المحاسبة الإبداعية ، وتتناول أيضا أساليب مواجهة طرق المحاسبة الإبداعية .  
لذلك نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة قائمة الاستقصاء وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة .

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والاحترام

الباحثة

## قائمة الاستقصاء

درجة الأهمية النسبية					البند
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					تشمل إجراءات المراجع في قائمة الدخل:
					يقوم المراجع باستبعاد النقدية المقيدة عد احتساب السيولة
					يقوم المراجع بالتحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الاسس الصحيحة
					يقوم المراجع بالتحقق من فواتير البيع
					يقوم المراجع باستبعاد أرباح البنود الاستثنائية من الربح التشغيلي
					التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في الاستثمارات المتداولة
					التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك
					تفعيل دور المراجع الداخلي من إحكام الرقابة على المعاملات
					تفعيل دور المراجع الداخلي يحسن من ثقة المستثمرين في المعلومات الواردة بالتقارير المالية .
					فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
					الحصول على قروض طويلة الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل

دراسة تحليلية لأساليب الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

درجة الأهمية النسبية					البند
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					يساعد تفعيل دور المراجع الخارجى وتمتعه بالاستقلال الكافى وقدرته فى التعبير عن رأيه بدون ضغوط من جانب الإدارة وإفصاحه عن أية ممارسات إبداعية
					تقيم لجنة المراجعة السياسات والمبادئ المحاسبية المطبقة فى الشركة
					تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من أن الشركة تتابع التطورات فى المبادئ والمعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية .
					دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها
					الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها
					مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة وتقديرات الإدارة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة
					التأكد من أنه تم الإفصاح عن التغيرات فى السياسات المحاسبية التى تم أتباعها فى إعداد التقارير المالية

درجة الأهمية النسبية					البند
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					تعمل لجنة المراجعة على التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي
					يساعد تفعيل لجان المراجعة على تحقيق الرقابة والمتابعة على العمليات المحاسبية
					تقوم لجنة المراجعة بدم وظيفة المراجعة الداخلية وذلك بفحص خطط المراجعة الداخلية وموازناتها ووظيفتها
					تقوم لجنة المراجعة بترشيح وتعيين المراجع الخارجي ذي الخبرة والكفاءة الملائمة .
					توافر الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة يساعد على زيادة الثقة والمصدقية في التقارير المالية