

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية

دراسة نظرية – ميدانية

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

دكتور المحاسبة بمعهد رأس البر العالي للدراسات النوعية والحاسب الآلي
- أستاذ مساعد بكلية بريدة - القصيم- المملكة العربية السعودية

الملخص:

المحاسبة الإبداعية هي عملية تجميل يقوم بها المحاسبين باتباع فنون إبداعية عند إجراء العملية التجميلية للقوائم المالية والحسابات الختامية لإظهارها على غير صورتها الحقيقية حيث تحمل في طياتها التناغم بين التلاعب والاحتيال في الشكل المحاسبي للقوائم المالية والحسابات الختامية لكي تظهر بالشكل الذي يرغبون فيه بالإيجاب أو السلب من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية، وتتصف المحاسبة الإبداعية باتباع أساليب للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية لإخفاء الأداء الفعلي للمنشأة بغرض تحقيق نتائج ترضي مجلس إدارة المنشأة والعاملين بها، إلا أن هذه الأساليب لها أثر بالغ الخطورة في انعدام الثقة في البيانات الواردة في للقوائم المالية والحسابات الختامية لتلك المنشآت مما يؤدي إلى عدم المصداقية والموثوقية في القوائم المالية والحسابات الختامية لهذه المنشآت.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم الأساليب التي تقوم بها إدارة المنشآت المساهمة المصرية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية، مع عرض لأهم الأسباب والدوافع للقيام بهذا التلاعب، وقد قام الباحث بعرض أهم الوسائل والأساليب المستخدمة من قِبَل الإدارة للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية للتأثير على مصداقيتها ودرجة موثوقيتها، وتوصلت الدراسة إلى أهم الأساليب والوسائل التي يمكن استخدامها من خلال قيام المراجعة الخارجية بدور

أساسي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على مصداقية القوائم المالية للمنشآت المساهمة المصرية، وذلك كدور أساسي و مهم لحماية حقوق الأطراف الداخلية والخارجية التي تعتمد على القوائم المالية والحسابات الختامية لهذه المنشآت.

Abstract:

Creative accounting is a cosmetic process carried out by accountants using creative arts when performing the cosmetic process of financial statements and final accounts to show them in a way other than their true image, as it carries with it the harmony between manipulation and fraud in the accounting form of financial statements and final accounts in order to appear in the way they desire affirmative or negative through Taking advantage of the gaps in the accounting laws and standards, and creative accounting is characterized by the use of methods to manipulate the financial statements and final accounts to conceal the actual performance of the facility in order to achieve results that satisfy the Board of Directors Facility and its staff, but these methods have a very serious impact of the lack of confidence in the data contained in the financial statements and final accounts of those facilities, leading to the lack of credibility and reliability of the financial statements and final accounts for these facilities.

This study aimed to identify the creative accounting and the most important methods that the Egyptian joint-stock management undertakes to manipulate financial statements and final accounts, with a presentation of the most important reasons and motives for

doing this manipulation, and the researcher presented the most important means and methods used by the administration to manipulate the financial statements and accounts Concluding to affect its reliability and degree of reliability, the study reached the most important methods and means that can be used through the external audit to play a fundamental role in limiting creative accounting methods affecting the reliability of financial statements For Egyptian joint stock companies, as an essential and important role to protect the rights of internal and external parties that depend on the financial statements and the final accounts of these establishments.

مقدمة البحث:

المحاسبة الإبداعية هي عملية من عمليات التجميل المحاسبي التي تهدف إلى التلاعب والاحتيال لتحويل الحقائق المحاسبية وتزويرها والعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية والموضوعية إلى قيم غير حقيقية وغير موضوعية وذلك نتيجة امتلاك ممارسي مهنة المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية بالقوائم المالية والحسابات الختامية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات الفنية والخيارات الممكنة والمتاحة في المعايير المحاسبية ، والهدف الأساسي من التلاعب والاحتيال المحاسبي هي قلب الحقائق المحاسبية وتزويرها لتجميل القوائم المالية والحسابات الختامية امام المستثمرين المرتقبون، وذلك لإخفاء الأداء الفعلي لمنشآت الاعمال و لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن استخدام هذه الأساليب في النهاية لها آثار بالغة الخطورة، حيث يؤدي ذلك إلى انعدام الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة لهذه المنشآت مما يقلل من

ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم نتيجة عدم المصداقية والموثوقية في القوائم المالية و الحسابات الختامية لهذه المنشآت.

وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية والتي تهتم بأبداء الرأي الفني المحايد في مدى صحة وعدالة وسلامة القوائم المالية والحسابات الختامية، وذلك لكي تكون القوائم المالية والحسابات الختامية المعتمدة من المراجع الخارجي صادقة بحيث تساعد مستخدميها من الأطراف الداخلية والخارجية على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

أولا مشكلة البحث:

نتيجة للظروف الاقتصادية السيئة الحالية في عالم الاعمال التجارية والصناعية أدى إلى لجوء إدارات كثيراً من منشآت الاعمال المختلفة في مصر إلى استخدام أساليب وفنون إبداعية محاسبية بهدف تجميل القوائم المالية والحسابات الختامية ، سعياً منها لتحسين الوضع المالي لها سواء من حيث الربحية أو من حيث مركزها المالي لتحقيق أهداف ذاتية، واطهارها أمام مستخدميها على غير صورتها الحقيقية، من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية التي تعتمد على استغلال التنوع في البدائل والسياسات المحاسبية والتي يمكن الاعتماد عليها في اعداد القوائم المالية و الحسابات الختامية المنشورة، مما أدى ذلك إلى عدم المصداقية في هذه البيانات الواردة في القوائم المالية والحسابات الختامية من قبل الجهات الداخلية والخارجية المستخدمة لها، مما يستوجب ضرورة تدخل مراجعي الحسابات الخارجيين لاستخدام وسائل للحد من آثار هذا التلاعب في القوائم المالية و الحسابات الختامية، كونها تمثل مشكلة هامة خصوصاً في ظل قيام إدارات المنشآت باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى.

ثانيا أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ١- التعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها.
- ٢- الوقوف على دور أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مدى مصداقيتها
- ٣- الوقوف على دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مدى مصداقيتها.

ثالثا أهمية البحث:

نتيجة لظهور العديد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية، والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات الداخلية والخارجية التي تعتمد على ما هو موجود بالقوائم المالية والحسابات الختامية، لذا فإن الدراسة الحالية تكشف الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في القوائم المالية الحسابات الختامية و التي تؤثر على مصداقيتها مما يساعد أصحاب المصالح سواء كانوا أطراف داخلية أو أطراف خارجية على التعرف على ممارسات الإدارة في القيام بتضليلهم، مما أدى ذلك إلى تزايد اهتمام الهيئات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، وإصدار العديد من المعايير والتوصيات لمراجعي الحسابات للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية، ومن هنا تنبع أهمية البحث من خلال رؤية الباحث بالاهتمام بالحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية في التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية والتي تؤثر على مدى مصداقية وصحة وسلامة هذه القوائم.

رابعا فروض البحث:

- ١- هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية؟

- ٢- هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر؟
- ٣- هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر؟

خامسا حدود البحث:

- ١- تناولت هذه الدراسة المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها.
- ٢- تركزت الدراسة على أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مدى مصداقيتها ودور المراجعة الخارجية في الحد منها.
- ٣- لن تتعرض الدراسة إلى المعايير المهنية لمراجع الحسابات.
- ٤- تتم الدراسة الإحصائية من خلال الاستبانات الموزعة على مجموعة من الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين) بكلية التجارة قسم المحاسبة والمراجعة بعدد من الجامعات المصرية، وأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ومجموعة من المحاسبين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، ومجموعة من المحاسبين القضائيين في هيئة قضايا الدولة، ومجموعة من المحاسبين في لجان فض المنازعات الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية.

سادسا منهج البحث:

سوف يركز هذا البحث على المنهج العلمي المعاصر المستند إلى المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي حيث أن المنهج الاستقرائي يهتم بجمع المعلومات والموضوعات المتعلقة بالدراسة، والمنهج الاستنباطي يعتمد على التفكير المنطقي

لمحاولة استخلاص النتائج بشكل منطقي، باعتبارهما أحد المناهج العلمية المستخدمة في العلوم الاجتماعية وذلك من خلال توضيح أهمية المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة سلبياً على مصداقية القوائم المالية للشركات المصرية وسوف يتم ذلك من خلال:

- ١- الدراسة المكتبية وذلك بالرجوع إلى الكتب والبحوث والدوريات العلمية والرسائل العلمية وذلك في بناء الإطار النظري وتحقيق أهدافه.
- ٢- الحصول على البيانات الأولية اللازمة لعمل هذه الدراسة من خلال الاستبيان، حيث يتم إعدادها وتحليلها باستخدام برنامج (spss) برنامج الحزم الإحصائية التي تستخدم لتحليل العلوم الاجتماعية وذلك لاختبار صحة الفروض.
- ٣- تم تحديد مجتمع الدراسة من مجموعة من الأكاديميين الأساتذة الجامعيين بكلية التجارة بقسم المحاسبة والمراجعة بعدد من الجامعات المصرية، وأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ومجموعة من مكاتب المحاسبة ومراجعة الحسابات، ومجموعة من المحاسبين القضائيين بمجلس قضايا الدولة، ومجموعة من المحاسبين في لجان فض المنازعات الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية، والتي شكلوا جميعاً عينة هذه الدراسة، حيث تم الحصول على البيانات الأولية لهذه الدراسة من خلال إعداد الاستبانات وتوزيعها على عينة الدراسة، ومن ثم تم جمعها وتحليل البيانات باستخدام برنامج (spss) برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية وذلك لاختبار صحة فروض الدراسة.

سابعا الدراسات السابقة:

(أ) الدراسات العربية:

١-دراسة د. جعارة عام ٢٠١٢

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإجراءات والأساليب المستخدمة لاكتشاف أفعال الاحتيال والغش عند اصدار البيانات المالية لدى مجموعة من

الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والمسئولية التي تقع على عاتقهم عند اكتشاف الاحتيال والغش ، واهتمت الدراسة على كل من عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناتجة عن التقارير المالية الاحتمالية وسوء استخدام أصول المنشأة وهي عوامل تؤدي إلى فشل مدققي الحسابات الخارجيين في الكشف عنها، وتوصلت الدراسة إلى ان هناك قدرة لمدققي الحسابات لاكتشاف طرق وأساليب الغش والاحتيال المستخدمة في إعداد وإصدار التقارير المالية الاحتمالية.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٢-دراسة د. القشي عام ٢٠١٣

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى قيام المنشآت بتصميم نظام معلومات محاسبي بشكل ذاتي، وبيان أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في تصميم نظام المعلومات المحاسبي على موثوقية المعلومات المالية، وتوصلت الدراسة أن المنشآت تقوم بتصميم أنظمتها المحاسبية ذاتياً، وان هناك أثر كبير لاستخدام المحاسبة الابتكارية في عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبية، وأن معظم المنشآت لا تقوم بتصميم أنظمتها المحاسبية ذاتياً، وان استخدام المحاسبة الابتكارية في تصميم النظام المحاسبي يؤثر بشكل كبير على موثوقية البيانات المالية لهذه المنشآت.

ولم توضع هذه الدراسة أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٣-دراسة د. اسماعيل عام ٢٠١٤

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية السلبية والتي تؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية، والتعرف على دور المحاسب والمدقق للحد من تأثير هذه الاثار، وتوصل الباحث أن أساليب المحاسبة الإبداعية

تهدف إلى تضليل نتيجة الاعمال والمركز المالي، وذلك نتيجة لاستغلالها عنصري المرونة والاختيار في المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها مما تؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، وأن هذه الممارسات لها اثر بالغ في زعزعة ثقة المستخدمين للمعلومات الظاهرة في القوائم المالية.

إلا ان هذه الدراسة لم تتوصل إلى وضع أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٤-دراسة كلاً من (د. الخрсان، د. سعود) عام ٢٠١٤

حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي بسب الإجراءات والأساليب والسياسات التي تطبقها المحاسبة الإبداعية، وأثر هذه الأساليب في التهرب الضريبي وتكيف أساليب المحاسبة الإبداعية مع التهرب الضريبي.

إلا ان هذه الدراسة لم تتوصل إلى وضع أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٥-دراسة كلاً من (د. حسن، د. عبد الرحمن) عام ٢٠١٥

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تعريف المحاسبة القضائية واهم أهدافها ومجالات استخدامها في الحد من ممارسة أساليب الإبداعية، والقيام بمعرفة مساهمة عمليات التحري والتقييم التي يمكن ان يقوم بها المحاسب القضائي في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة بالسودان.

إلا ان هذه الدراسة كانت تهتم بالجانب القضائي دون وضع أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٦-دراسة د. جبار عام ٢٠١٥

حيث هدفت هذه الدراسة إلى عرض أهم أساليب المحاسبة والابداعية والتي تتبعها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية بهدف التهرب الضريبي ولتحقيق مكاسب شخصية على حساب كافة الفئات ذات المصالح في المنشأة بل يكون على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل، واطهار أثر المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المحاسبية، دون إيضاح الوسائل الأساسية للحد من الأساليب والممارسات التي تقوم بها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية

إلا ان هذه الدراسة لم تتوصل إلى وضع أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٧-دراسة كلاً من (د. آدم و د. صالح) عام ٢٠١٦

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تعريف التقارير الدولية واهم مفاهيمها وادواتها واعتبرتها قادرة على القيام بالحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تمثلت المشكلة في توضيح عدم صحة ودقة التفسيرات المحاسبية المستخرجة من المعايير المحاسبية التقليدية، وتوصلت الدراسة إلى أن غياب معايير التقارير المالية الدولية يؤدي لاختلاف الأسس التي تعالج العمليات والاحداث المالية للمنشآت، و اوصت الدراسة بضرورة التحول والانتقال إلى معايير التقارير المالية لإنتاج معلومات مالية بجودة عالية، مع ضرورة توحيد أسس القياس والافصاح المحاسبي والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٨-دراسة د. محمد فريح حسان عام ٢٠١٦

حيث هدفت هذه الدراسة تعريف مفهوم البيانات المالية واهم مستخدموها واهدافهم، بالإضافة إلى تعريف المحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها بعض المنشآت الاقتصادية واهميتها في إدارة الأرباح بهدف تحسين صورتها في مركزها المالي ونتائج اعمالها لتحقيق مكاسب لإعطاء صورة غير واقعية عن حقيقة وضعها وذلك من خلال استغلال المرونة المتواجدة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية عند إتباعها في مجالات وأساليب القياس والافصاح المتبعة عند إعداد القوائم المالية والحسابات الختامية بشكل يؤثر على الأرقام التي تظهر في تلك القوائم وعلى مصداقيتها لإظهار الوضع المالي للمنشأة الاقتصادية على غير حقيقته، وهدفت إلى توضيح دور التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال ضرورة التمسك بالجانب الأخلاقي بقواعد السلوك المهني الذي يؤدي إلى التوافق مع المعايير المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً،

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل إلى وضع أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٩-دراسة د. مراد عام ٢٠١٧

حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أشكال المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية واثارها على الوعاء الضريبي، حيث تؤدي إلى تآكل الاوعية الضريبية، وقامت بإيضاح الدور الذي يمكن أن يسهم به المشرع المصري

في كيفية إحباط الأثر الضريبي السلبي على الاوعية الضريبية للشركات المساهمة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وضوح القانون الضريبي وضعف النظام الضريبي المصري في تطبيق العقوبات التي نص عليها القانون وكذلك الأوضاع الاقتصادية الصعبة تؤدي إلى زيادة التهرب الضريبي.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل إلى كيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

(ب) الدراسات الأجنبية:

١-دراسة (Desai et al, (2003

حيث هدفت هذه إلى دراسة تقييم العقوبات المتعلقة بسمعة المديرون الذين يقوموا بممارسة عمليات التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة توقيع أقصى العقوبات على المديرون الذين يخرجون عن الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أوصت بحرمانهم من الحصول على وظائف مستقبلاً، بالإضافة أنها أوصت بالرفض والتشكيك في القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت التي يعملون بها نتيجة لتلاعبهم في هذه القوائم المالية والحسابات الختامية.

لم تتوصل هذه الدراسة إلى أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٢-دراسة (Rabin, CE,(200٤)

حيث هدفت هذه الدراسة إلى الاهتمام بقياس اتجاهات مراجعي الحسابات الخارجيين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية ودراسة اهم العوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة(انجلترا)، وقد توصلت الدراسة إلى

ان اتجاهات مراجعي الحسابات الخارجيين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأساليب المستخدمة للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية وموقف الإدارة من هذه الممارسات، ورات الدراسة أن المحاسبة الإبداعية تتأثر بالعوامل الداخلية والخارجية لمنشآت الاعمال، وأوصت الدراسة بضرورة حوكمة الشركات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث حثت في توصيتها على العمل على تطبيق أسلوب حوكمة الشركات لما لها من دور عظيم في زيادة الشفافية والافصاح عن مدى مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية، والعمل على سرعة استصدار القوانين اللازمة بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٣-دراسة " James, et al. (2006)

حيث هدفت هذه الدراسة إلى القيام باختبارات عن شفافية التقارير المالية وإدارة الأرباح والتأكد عما إذا كانت الشفافية في تقارير الدخل الشامل تقلل من قيام الإدارة بعملية التلاعب في الأرباح ، ولك بهدف تلبية متطلبات مستخدمي التقارير المالية في الحصول على تقارير عن القوائم المالية والحسابات الختامية أكثر وضوحاً، وتوصلت الدراسة إلى انه عندما تقل أو تتزايد أرباح المنشآت عن تنبؤات المحللين الماليين فان المديرون يقوموا ببيع الأوراق المالية التي تزيد أو تقلل من الأرباح، وتوصلت الدراسة أنه بالرغم مما تحققه الشفافية إلا انها لم تمنع محاولات الإدارة في القيام بالتلاعب في الأرباح.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٤-دراسة " (200٦) Roychowdhury

حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة إدارة الأرباح من خلال قيام الإدارة بالتلاعب في الأنشطة الحقيقية، واهتمت بدراسة هل الإدارة تقوم بالتلاعب في الأنشطة الأساسية والرئيسية في المنشأة من أجل استبعاد أي خسائر ممكن تدرج في التقارير المالية بهدف تحقيق مصالح شخصية وذاتية وخداع حملة الأسهم أو لتحقيق مصلحة المنشأة نتيجة سعيها الالتزام بتعاقداتها، وقد بينت الدراسة أن التلاعب في الأنشطة الحقيقية يكون في المنشآت التي تحاول تفادي أخطاء التنبؤات السنوية السلبية، وقد ساعدت هذه الدراسة في إطار مجالات التلاعب في الأرباح من خلال تطوير الطرق التجريبية لكشف التلاعب في الأنشطة الأساسية الرئيسية في المنشآت كبيرة الحجم.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٥-دراسة " (2009) KRSTIC

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية دور المحاسبين القضائيين في الكشف عن عمليات الاحتيال في القوائم المالية والحسابات الختامية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أهمية دور المحاسبين القضائيين في القيام بعمليات التحقيق في الاحتيال المالي والذي يتمثل في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستخدام مهارات الخاصة لاكتشاف المشاكل القانونية ومساعدة المحاكم من التحقق من عمليات الاحتيال والتزوير، وأوصت الدراسة بأنه يجب على المحاسبين القضائيين أن يمتلكوا المعارف والمهارات الأساسية المختلفة في مجال المحاسب والمراجعة والقدرة اللغوية على صياغة الأفكار لفظياً وكتابياً.

إلا أن هذه الدراسة لم تتوصل أي أسس لكيفية قيام المراجعة الخارجية بدور فعال للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

ويرى الباحث أن كافة الدراسات العربية والأجنبية السابقة قد اهتمت بالمشكلات التي أحدثتها المحاسبة الإبداعية في عالم الأعمال التجارية والصناعية ولجوء إدارات كثيراً من منشآت الأعمال المختلفة إلى استخدام أساليب وفنون إبداعية محاسبية بهدف تجميل القوائم المالية والحسابات الختامية ، سعياً منها لتحسين الوضع المالي لها سواء من حيث الربحية أو من حيث مركزها المالي لتحقيق أهداف ذاتية، وإظهارها أمام مستخدميها على غير صورتها الحقيقية، من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية، والتي تعتمد على استغلال التنوع في البدائل والسياسات المحاسبية والتي لا يمكن الاعتماد عليها في اعداد القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة، نتيجة لعدم المصادقية في هذه البيانات الواردة في القوائم المالية والحسابات الختامية من قبل الجهات الداخلية والخارجية المستخدمة لها.

ولم تضع أي دراسة منهم طريقة توضح ضرورة تدخل مراجعي الحسابات الخارجيين لاستخدام وسائل للحد من آثار هذا التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية، وهنا أصبحت تمثل مشكلة هامة خصوصاً في ظل قيام إدارات المنشآت باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها القصيرة والطويلة الأجل ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، مما ساهم في تدعيم هدف البحث، وهو ما دعا الباحث للتعرف على المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها، الوقوف على دور أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مدى مصداقيتها، ومدى أهمية الوقوف على دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية وتأثيرها على مدى مصداقية القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية.

ثامنا خطة البحث:

وسوف يتضمن البحث المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للتأثير على مدى مصداقيتها ودور المراجعة الخارجية في الحد منها.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

الخلاصة والنتائج والتوصيات.

قائمة المراجع.

الملاحق.

المبحث الأول

المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها

مقدمة:

هدفت المحاسبة الإبداعية إلى تقديم المساعدة لإدارة منشآت الاعمال عن طريق استغلال مرونة بعض المبادئ المحاسبية والتي تعتمد بعضها على الاختيارية والتقدير الشخصي مما شجع المديرين على استغلالها للتأثير على عناصر قياس الأداء، وتحسين المركز المالي للمنشآت وإدارة أرباحها بما يعظم منافع المنشآت أو منافع المديرين أنفسهم وذلك من خلال أساليب مبتكرة ومبتدعة تسمى أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث قامت المحاسبة الإبداعية بعمل تجميل ومونتاج للقيم المحاسبية المالية الغير جيدة وتحويلها من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة واكثر جمالاً بحيث تعطي هذه القيم الجديدة ميزة إيجابية للمنشأة لتزيد من التأثير الإيجابي لسمعة المنشأة في الأسواق المالية بهدف تحسين القيم المالية بأداء المنشأة، والتأثير على أسعار اسهم المنشأة في الأسواق المالية ، وزيادة فرص الاقتراض من البنوك وهو الامر الذي يؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض لهذه المنشآت، ولغايات التلاعب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والايرادات وزيادة النفقات، وتحسين الأداء المالي بهدف تحسين مصالح شخصية من خلال من خلال تحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لتعطي صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة امام مجالس الإدارة، وكذلك بهدف الحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها المؤسسات الدولية المتخصصة والتي تستند فيها على مؤشرات ومعايير مالية مستخلصة من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الاعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم بين المنشآت الأخرى المنافسة.

وسوف يتناول الباحث النقاط التالية:

١- مفهوم المحاسبة الإبداعية.

٢- خصائص المحاسبة الإبداعية.

٣- الأسباب والدوافع المختلفة لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

ولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية.

أن الأرباح الغير حقيقية الظاهرة بالقوائم المالية وذلك نتيجة للتلاعب والغش والخداع والتحرير في القوائم المالية، نتيجة قيام المحاسبون بإجراء ممارسات احتيالية متعددة لإظهار القوائم المالي على غير حقيقتها، بهدف إرضاء مجلس إدارة المنشآت لتحقيق غايات معينة أدى ذلك إلى ظهور نوع جديد من المحاسبة تسمى المحاسبة الإبداعية أو ما يسمى بالمحاسبة الاحتيالية.

وقد عرفها كلاً من (المبيضين، عبد المنعم) هي وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، حيث قامت بوصف القوائم المالية مثل قائمة الدخل والتي تتضمن كافة الإيرادات وكافة المصروفات، وقائمة المركز المالي والتي تتضمن كافة الأصول والالتزامات في منشآت الاعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الامر الذي أدى إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من كبرى المنشآت على مستوى العالم.

وعرفها (Oliveras.e , Amat.o) بانها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الاعمال.

ورأى (Mulford, e al) إن المحاسبة الإبداعية هي الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح، وعرفتها (عفاف) بانها عملية خداع تعتمد على مجموعة

من الإجراءات لتغيير الأرقام المالية من صورتها الحقيقية الصحيحة إلى صورة أخرى مرغوب فيها من وجهة نظر الإدارة بهدف اظهار مميزات إيجابية للعمل على التضليل في الإبلاغ المالي للمنشأة مع الحرص على ابتداع طرق خفيه للتغطية على الفشل والمخالفات والجرائم المالية باستخدام المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية في الاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية المتبعة.

ويري كلاً (عادل، عبد الرحمن) أن المحاسبة الإبداعية هي شكل جديد من اشكال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية لإجراء خطوة باتجاه عملية إدارة الأرباح بشكل يكون في صالح المنشأة بعيداً عن حقيقة الامر.

وأضاف(الخالدي) أن المحاسبة الإبداعية هي قيام المحاسبين باستخدام معرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية والقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام في حسابات المنشآت والتلاعب فيها بقصد تحقيق اهداف معينة.

وذلك من خلال اتباعهم أساليب حديثة ومعقدة ومبتكرة من خلال معرفتهم للقواعد المحاسبية وقيامهم بمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات هذه المنشآت والتلاعب فيها بقصد تحقيق أهداف معينة ترضي مجلس إدارة هذه المنشآت لإظهارها امام حملة الأسهم على انها منشآت أكثر ربحية بالإضافة ان هذه الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل قارئ البيانات المالية لعدة أهداف منها تعزيز ورفع أسعار أسهم هذه المنشآت في سوق الأوراق المالية أو تعظيم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة.

وبين(مراد) المحاسبة الإبداعية بانها عبارة عن عمليات وممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية والضريبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشآت والتلاعب فيها بقصد تحقيق أهداف محددة.

ويرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تجميل يقوم بها المحاسبين باتباع فنون إبداعية عند اجراء العملية التجميلية للبيانات والقوائم المالية لإظهارها على غير

صورتها الحقيقية حيث تحمل في طياتها التناغم بين التلاعب والاحتيال في الشكل المحاسبي للبيانات والقوائم المالية لكي تظهر بالشكل الذي يرغبون فيه بالإيجاب أو السلب من خلال الاستفادة من الثغرات الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية. ثانياً: خصائص المحاسبة الإبداعية.

تتصف المحاسبة الإبداعية باتباع أساليب للتلاعب في الحسابات والقوائم المالية لإخفاء الأداء الفعلي للمنشأة بغرض تحقيق نتائج ترضي مجلس إدارة الشركة والعاملين بها، إلا ان هذه الأساليب لها أثر بالغ الخطورة في انعدام الثقة في البيانات الواردة في الحسابات والقوائم المالية لتلك المنشآت مما يؤدي إلى عدم المصداقية في القوائم المالية والحسابات الختامية لهذه المنشآت.

وقام كلاً من (المبوضيين و عبد المنعم) بإجمال هذه الخصائص فيما يلي:

١. تعتبر هي شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات.
٢. ممارستها في المجال المحاسبي وتدقيق واعتماد القوائم المالية والحسابات الختامية يعمل على تغير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
٣. ممارستها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي تأخذ طابع الممارسات القانونية.
٤. القائمون بممارسة المحاسبة الإبداعية غالباً يمتلكون قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

وأضاف(مراد) عدداً من الخصائص أهمها:

١. هي شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة والضرائب.

٢. القيام باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تعتبر عملية مخططة تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف خاصة بها.
 ٣. إن الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية الوصول برقم صافي الربح إلى رقم معين يحقق مصالح إدارة المنشأة ومصالح غير مباشرة للمنشأة في الأجل القصير.
 ٤. أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة استخدام المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي في ممارسات قانونية، ويستخدمها المحاسبون الذين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويرها وتحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.
 ٥. إن استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية من شأنه أن يؤثر على مصداقية وموثوقية البيانات بالقوائم المالية وبالتالي يقلل من ثقة المستثمرين في المعلومات الواردة بهذه القوائم.
- وأوضح (جبار) ان من خصائص المحاسبة الإبداعية التلاعب والاحتيال وتغيير القيم المحاسبية الموضوعية إلى قيم غير موضوعية.

وبناء عليه يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية هي عملية من عمليات التجميل المحاسبي بهدف التلاعب والاحتيال لتحويل الحقائق المحاسبية وتزويرها والعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية والموضوعية إلى قيم غير حقيقية وغير موضوعية وذلك نتيجة امتلاك ممارسي مهنة المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية بالقوائم المالية والحسابات الختامية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات الفنية والخيارات الممكنة والمتاحة في المعايير المحاسبية، والهدف الأساسي من التلاعب والاحتيال المحاسبي لقلب الحقائق المحاسبية وتزويرها لتجميل القوائم المالية والحسابات الختامية امام المستثمرين المرتقبين، وذلك لإخفاء الأداء الفعلي لمنشآت الاعمال لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن استخدام هذه الأساليب في النهاية له آثار بالغة الخطورة، حيث يؤدي ذلك إلى انعدام الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المحاسبية الظاهرة في

القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة لهذه المنشآت مما يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم نتيجة عدم المصداقية والموثوقية في القوائم المالية و الحسابات الختامية لهذه المنشآت.

ثالثاً: الاسباب والدوافع المختلفة لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

تتجه بعض المنشآت الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المضللة لعدة أهداف هي.

١-زيادة حجم الأرباح الوهمية بهدف تمكين المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من بيع أسهم المنشأة بأسعار مرتفعة وزيادة نصيب المديرين من الأرباح، أو دفع منشأة قائمة أخرى في شراء هذه المنشأة.

٢-التقليل من الأرباح بهدف الحصول على أسهمها في سوق الأوراق المالية بالشراء بسعر منخفض رخيص نسبياً (بعد تراجع قيمتها السوقية في سوق الأوراق المالية)، والمساعدة في تكوين احتياطي قانوني سري، وكذلك المساعدة في عمليات التهرب الضريبي بتخفيض الأرباح المعلنة.

٣-العمل على تقوية وتدعيم المركز المالي للمنشأة، وذلك على خلاف ما هو فعلى بهدف تسهيل حصول المنشأة على القروض والمنح، وحث المستثمرين الجدد والمرتقبين على الاستثمار في المنشأة، والعمل على إيجاد سوق يمكن من بيع المنشأة بقيمة عالية ومرتفعة أعلى من صافي قيمة الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.

ويرى كلاً من (على والدرديري) أن دوافع وأسباب استخدام المحاسبة الإبداعية تتلخص فيما يلي:

١. عمل تأثير إيجابي على سمعة المنشأة في سوق الأوراق المالية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المنشأة.

٢. العمل على التأثير على سعر أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية لكي يعظم من قيمتها المالية، ومن ثم تعظيم أسعار تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية.
 ٣. العمل على زيادة فرص الاقتراض من البنوك من خلال التأثير على مانحي الائتمان بالبنوك في عملية اتخاذ القرار الائتماني لمنح القروض لهذه المنشآت.
 ٤. سعي المنشأة إلى عمليات التهرب الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات والمصروفات حتى يتم دفع مبالغ ضريبية ضئيلة أو تدخل في حد الإعفاء.
 ٥. العمل على تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق المصالح الشخصية للمديرين وتحسين صورهم أمام مجلس الإدارة لهذة المنشآت.
 ٦. الحصول على تصنيف متقدم بين المنشآت المتنافسة من خلال عمليات التصنيف التي تتم بواسطة مؤسسات دولية متخصصة، والتي تعتمد على مؤشرات المحاسبة الإبداعية لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى العمل على تحسين بعض قيمها المالية للحصول على مركز متقدم في التصنيف.
- ويرى كلاً من (الخرسان وسعود) أن الدوافع والأسباب الأساسية التي تدفع المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي:

- ١- العمل على زيادة وتضخيم الأرباح بهدف مساعدة المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من بيع الأسهم بأسعار مرتفعة، والعمل على زيادة نصيب المديرين من الأرباح الموزعة بالإضافة إلى شد انتباه منشآت أخرى لترغيبها في شراء هذه المنشأة.
- ٢- العمل على تخفيض الأرباح بهدف جمع أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية وشرائها بأسعار قليلة في سوق الأوراق المالية (بعد تراجع القيمة السوقية لاسهم هذه المنشأة في سوق الأوراق المالية لتحقيق هدفين هما تكوين احتياطي سري والتهرب من الضرائب).

٣- العمل على تدعيم وتقوية المركز المالي للمنشأة على خلاف الحقيقة بهدف إمكانية الحصول على القروض وترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في المنشأة وبيع المنشأة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي الأصول.

ويضيف (عبدالله) أن دوافع استخدام الإدارة لأسلوب المحاسبة الإبداعية هو إحياء الإدارة للمساهمين بنجاح ادارتهم للمنشأة بهدف إعادة انتخابهم مرة أخرى لإدارة المنشأة لفترة قادمة.

واوضح (MICHELSON.,et.al) أن من دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية محاولة قيام الإدارة بتحسين صورة الأداء من خلال اتباع سياسات وأساليب وأدوات تعمل على تخفيض الثغرات في مستوى الدخل من وقت إلى آخر.

وأضاف (أحمد) أن من الدوافع الأساسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية رغبة الإدارة في تجميل صورة المنشأة أمام المساهمين حتي لا تتأثر سمعة المنشأة اتجاه السوق والمساهمين.

ورأى كلاً من (مطر والحليبي) أن دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية لعمل تأثير إيجابي على سمعة المنشأة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بإدارتها والتأثير على سعر اسهم المنشأة في سوق الاوراق المالية حيث يكون الهدف من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار اسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية والعمل على زيادة فرص الاقتراض من البنوك نتيجة اعتماد البنوك للوضع المزور للقوائم المالية والحسابات الختامية، بالإضافة إلى القيام بعمليات التلاعب بخفض الأرباح والايادات للمساعدة في القيام بعملية التهرب الضريبي، والعمل على تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابياً على إدارة المنشأة، لإظهارها في صورة جيدة أمام الإدارة مما يساعدها على الحصول على تصنيف متقدم للمنشأة في مجال عملها أمام منافسيها.

ويضيف (جبار) أن أهم دوافع الإدارة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هي:

١-زيادة التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة في الأسواق بهدف زيادة القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الاعمال.

٢-زيادة الأثر الإيجابي على سعر أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية من خلال تعظيم القيمة المالية، ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المنشآت في سوق الأوراق المالية.

٣-القيام بتخفيض الأرباح والايادات وزيادة المصروفات والنفقات لا حتى يتم تخفيض الوعاء الضريبي إلى أدنى حد ممكن، بهدف التهرب الضريبي.

٤-العمل على زيادة الاقتراض من البنوك نتيجة البيانات الغير حقيقية الموجودة بالقوائم المالية والحسابات الختامية والتي تؤثر ايجابياً على عملية اتخاذ القرار الائتماني لدى البنوك لمنح هذه المنشآت قروض.

٥-العمل على تحسين الأداء المالي للمنشأة لتحقيق اهداف ومصالح شخصية تتمثل في تحسين وتجميل صورتها أمام المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة.

وأضاف (حسن و عبد الرحمن) أن دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية هي:

١-العمل على التهرب الضريبي حيث يعد من دوافع الإدارة الأساسية بمباركة الملاك وبالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجيين.

٢-العمل على تحقيق مكاسب شخصية وذلك بالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجيين.

٣-العمل على الوفاء بالمتطلبات اللازمة للمحافظة على الحصة السوقية ومواجهة المتطلبات التنافسية عندما لا تسمح الظروف التشغيلية والاستثمارية بتحقيق ذلك.

٤-العمل على الحصول على تمويل نتيجة المعاناة من مشاكل السيولة اللازمة لاستكمال العمليات التشغيلية والاستثمارية لهذه المنشآت.

٥- العمل على التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة.

٦- العمل على التأثير على سعر السهم أما بالزيادة أو النقص، ففي حالة الزيادة تكون الرغبة في تحقيق مكاسب من بيع الأسهم، وفي حالة النقص في حالة رغبة المنشأة في جمع الأسهم من سوق الأوراق المالية لصالح المنشأة.

ويرى الباحث ان من الأسباب والدوافع الأساسية لاتجاه بعض المنشآت الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المضللة لتحقيق عدة أهداف اهمها.

- العمل على زيادة حجم الأرباح الوهمية بهدف تمكين المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من بيع أسهم المنشأة بأسعار مرتفعة وزيادة نصيب المديرين من الأرباح، أو دفع منشأة قائمة أخرى في شراء هذه المنشأة.
- العمل على تقليل الأرباح بهدف الحصول على أسهمها في سوق الأوراق المالية بالشراء بسعر منخفض رخيص نسبياً (بعد تراجع قيمتها السوقية في سوق الأوراق المالية)، والمساعدة في تكوين احتياطي قانوني سري، وكذلك المساعدة في عمليات التهرب الضريبي بتخفيض الأرباح المعلنة.
- العمل على تقوية وتدعيم المركز المالي للمنشأة، وذلك على خلاف ما هو فعلى بهدف تسهيل حصول المنشأة على القروض والمنح، وحث المستثمرين الجدد والمرتقبين على الاستثمار في المنشأة، والعمل على إيجاد سوق يمكن من بيع المنشأة بقيمة عالية ومرتفعة أعلى من صافي قيمة الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.

المبحث الثاني

أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للتأثير على مدى مصداقيتها ودور المراجعة الخارجية في الحد منها.

مقدمة:

هناك العديد من الأساليب والطرق التي تقوم بها المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية بهدف تعظيم الأرباح أو تخفيضها لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة والتأثير الإيجابي لسمعة المنشأة وكذلك تحسين صورة المنشأة والحصول على تصنيف متقدم بين منافسيها في مجال الأعمال استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية مزورة، وذلك نتيجة الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية للتأثير على مدى مصداقيتها للمستخدم الخارجي، مما دعا إلى القيام بتعزيز دور المراجعة الخارجية في احباط أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية.

وينقسم هذا المبحث إلى ما يلي:

١- الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية للتأثير على مدى مصداقيتها للمستخدم الخارجي.

٢- دور المراجعة الخارجية في احباط أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية.

اولاً: الأساليب المختلفة للمحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية للتأثير على مدى مصداقيتها للمستخدم الخارجي.

هناك العديد من الأساليب والطرق التي تقوم بها المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية بهدف تعظيم الأرباح أو تخفيضها لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة والتأثير الإيجابي لسمعة المنشأة وكذلك تحسين صورة المنشأة

والحصول على تصنيف متقدم بين منافسيها في مجال الاعمال استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية مزورة.

أ- الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة الدخل.

حيث تقوم إدارة الحسابات ببعض المنشآت بالتلاعب في بنود قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح الخاصة بالفترة المالية أو العكس.

ويري (SChilit,Haward,M) إنه يتم التلاعب في مبلغ صافي الدخل من خلال قيام إدارة الحسابات باتخاذ الإجراءات التالية:

١- القيام بتسجيل ايراد المبيعات قبل شحنها وقبل التزام العميل بدفع ثمنها.

٢- القيام بزيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من بيع أصل مقيم بأقل من حقيقة تكلفته واعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات مع إضافة عائد الاستثمارات إلى الدخل التشغيلي.

٣- القيام بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة والقيام برسمة التكاليف التشغيلية العادية، والقيام بتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة على فترات أطول مما يجب أن تحسب سنوات العمر الإنتاجي لها، والاختلاف في تسجيل الأصول الغير صالحة للإنتاج مع تخفيض إنتاجية كافة الأصول.

٤- القيام بنقل الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية الحالية إلى فترة محاسبية قادمة، والقيام بنقل المصاريف التي تخص فترات محاسبية مستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية وبذلك تعمل على تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير الإدارة لهذه المصروفات في الفترة المحاسبية الحالية.

ويضيف (الحلبي) أن أهم الأساليب والطرق المستخدمة للقيام بالتلاعب في قائمة الدخل في اطار المحاسبة الإبداعية هي:

١- القيام بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما عملية البيع لاتزال موضع الشك ولم تحدث بعد.

٢- القيام بتسجيل إيراد مزيف تتمثل في تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة وغير حقيقية.

ويرى (مراد) أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل تتمثل فيما يلي:-

١- تسجيل الإيرادات بينما عملية البيع لم تتم بعد ومازال محل شك، أو اثبات إيرادات الفترة التالية ضمن إيرادات الفترة الحالية، وتسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي وزيادة المبيعات بإيراد الخدمات التي تتم ما بعد البيع للعميل، وكذلك الاعتراف بكامل الثمن المقبوض بالرغم من أن البيع قد تم بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة المحاسبية التي تم فيها البيع ، بالإضافة إلى اثبات بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء والعملاء ولا تزال كمبيعات للفترة الحالية.

٢- قيام الإدارة بنقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة للنشاط.

٣- القيام بتحميل قائمة الدخل بمصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات بدلاً من اضافتها إلى التكلفة الاستثمارية أو رسملة التكاليف التشغيلية للأصول الثابتة.

وأضاف كلاً من (حسن و عبدالرحمن) أن اساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل تتمثل في التلاعب في مصروفات الاهلاك للأصول والاعتراف المبكر بالإيرادات وتقليل المصروفات المستحقة وتضخيم المبيعات ومجمل الربح للفترة المحاسبية.

وأوضح (جبار) أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل تتمثل فيما يلي:

١- القيام بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما عملية البيع لاتزال موقع شك.

٢- القيام بتسجيل إيراد مزيف من خلال تسجيل إيرادات وهمية.

- ٣- القيام بزيادة الإيرادات من خلال تسجيل عائد لمرة واحدة.
 - ٤- القيام بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة.
 - ٥- القيام بنقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة بهدف تخفيض الإيرادات الجارية.
 - ٦- القيام بنقل المصروفات المتوقعة في فترة محاسبية قادمة إلى الفترة المحاسبية الحالية.
- وأضاف كلاً من (المبيضين وعبد المنعم) أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل تتم من خلال: -
- ١- القيام بتسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما لاتزال عملية البيع موضع شك.
 - ٢- القيام بزيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة وتسجيل إيرادات غير حقيقية مزيفة.
 - ٣- القيام بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.
 - ٤- القيام بتخفيض غير ملائم لالتزامات.
 - ٥- القيام بنقل الإيرادات الجارية إلى فترة محاسبية لاحقة.
 - ٦- القيام بنقل المصروفات المترتبة على المنشأة في المستقبل إلى الفترة المحاسبية الحالية.
- وأوضح (الزيادي) أن أهم وسائل المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل هي: -
- ١- القيام بالتلاعب في بنود الإيرادات.
 - ٢- القيام بالتلاعب في بنود المصروفات.

ويرى الباحث إن هناك العديد من الأساليب والطرق التي تقوم بها المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية بهدف تعظيم الأرباح أو تخفيضها لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة والتأثير الإيجابي لسمعة المنشأة وكذلك تحسين صورة المنشأة والحصول على تصنيف متقدم بين منافسيها في مجال الأعمال استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية مزورة.

وأهم الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة الدخل هي قيام إدارة الحسابات ببعض المنشآت بالتلاعب في بنود قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح الخاصة بالفترة المالية أو العكس، والقيام بتسجيل إيرادات المبيعات قبل شحنها وقبل التزام العميل بدفع ثمنها، القيام بزيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من بيع أصل مقيم بأقل من حقيقة تكلفته واعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات مع إضافة عائد الاستثمارات إلى الدخل التشغيلي، والقيام بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة والقيام برسمة التكاليف التشغيلية العادية، والقيام بتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة على فترات أطول مما يجب أن تحسب سنوات العمر الإنتاجي لها، والاختلاف في تسجيل الأصول الغير صالحة للإنتاج مع تخفيض إنتاجية كافة الأصول، والقيام بنقل الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية الحالية إلى فترة محاسبية قادمة، والقيام بنقل المصاريف التي تخص فترات محاسبية مستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية وبذلك تعمل على تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير الإدارة لهذه المصروفات في الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بنقل المصروفات المترتبة على المنشأة في المستقبل إلى الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما عملية البيع لاتزال موضع الشك ولم تحدث بعد، أي (تسجيل الإيرادات بينما عملية البيع لم تتم بعد ومازالت محل شك)، والقيام بتسجيل إيرادات مزيف تتمثل في تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة وغير حقيقية، و اثبات إيرادات الفترة التالية ضمن إيرادات الفترة الحالية، وتسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي وزيادة المبيعات بإيراد الخدمات التي تتم ما بعد البيع للعميل، وكذلك الاعتراف بكامل الثمن

المقبوض بالرغم من أن البيع قد تم بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة المحاسبية التي تم فيها البيع ، بالإضافة إلى اثبات بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء والعملاء ولا تزال كمبيعات للفترة الحالية، والقيام بتحميل قائمة الدخل بمصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات بدلاً من اضافتها إلى التكلفة الاستثمارية أو رسملة التكاليف التشغيلية للأصول الثابتة، بالإضافة إلى التلاعب في بنود الإيرادات وبنود المصروفات، حيث يتم التلاعب في مصروفات الاهلاك للأصول والاعتراف المبكر بالإيرادات وتقليل المصروفات المستحقة وتضخيم المبيعات ومجمل الربح للفترة المحاسبية، والقيام بتسجيل ايراد مزيف من خلال تسجيل إيرادات وهمية، والقيام بزيادة الإيرادات من خلال تسجيل عائد لمرة واحدة، والقيام بنقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة بهدف تخفيض الإيرادات الجارية، والقيام بنقل المصروفات المتوقعة في فترة محاسبية قادمة إلى الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بتخفيض غير ملائم للالتزامات.

ب- الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة المركز المالي.

تبين أن هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي نوضحها فيما يلي:

حيث يرى كلاً من (المبيضين، عبد المنعم) أن التلاعب بقائمة المركز (الميزانية العمومية) يتمثل في:

١. المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
٢. عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في قائمة المركز المالي.
٣. القيام بالتلاعب في أسعار السوق للاستثمار المتداولة.
٤. القيام بعدم الإفصاح عن بنود النقد المسجلة.
٥. عدم الكشف عن القيم الحقيقية لبند المدينون وعدم الكشف عن الديون المتعثرة.
٦. القيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل.

٧. القيام بعدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات.

٨. القيام بإضافة مكاسب محققة عن سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الجاري.

ويضيف كلاً من (حسن وعبد الرحمن) أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي تتم من خلال القيام المحاسبين تضخم مصاريف إعادة الهيكلة، تقليل الالتزامات، زيادة الاحتياطات، تضخيم الأصول والممتلكات، وتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.

وأوضح (جبار) أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي تتم من خلال:

١. التلاعب ببند الأصول غير الملموسة، وذلك من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراه، والقيام بإجراء تغييرات غير مبرره في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض قيمة هذه الأصول.

٢. التلاعب في بند الأصول الثابتة حيث تقوم المحاسبة الإبداعية بعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية العمومية، كما يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن النسب المستخدمة والمتعارف عليها محاسبياً.

٣. التلاعب في الاستثمارات المتداولة حيث يتم التلاعب في أسعار سوق الأوراق المالية والتي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، بالإضافة إلى القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

٤. التلاعب في بند النقدية وذلك من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والقيام بالتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.
٥. التلاعب في بند المدينون، وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها والقيام بإجراء أخطاء محاسبية متعمدة في تصنيف حسابات المدينون، وذلك من خلال تصنيف المدينون على انها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.
٦. التلاعب في بند الاستثمارات طويلة الاجل، وذلك بالقيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل.
٧. التلاعب في الأصول المحتمل وجودها وذلك من خلال اثبات الأصول المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل اثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار حكم قضائي في الدعوى.
٨. التلاعب في بند المطلوبات(الخصوم) المتداولة وذلك من خلال عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات(الخصوم) المتداولة، وذلك بهدف تحسين نسب السيولة.
٩. التلاعب في بند الخصوم (المطلوبات) طويلة الاجل، مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة بالمنشأة.
١٠. التلاعب في بند حقوق المساهمين بالقيام بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجة الأرباح المحتجزة كما يجب، وذلك باختبارها بند من بنود السنوات السابقة.

ويرى الباحث أن هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي تتمثل في المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، وعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في قائمة المركز المالي، والقيام بالتلاعب في أسعار السوق للاستثمار المتداولة، والقيام بعدم

الإفصاح عن بنود النقد المسجلة، وعدم الكشف عن القيم الحقيقية لبند المدينون وعدم الكشف عن الديون المتعثرة، والقيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل، والقيام بعدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الالتزامات، والقيام بإضافة مكاسب محققة عن سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الجاري، وقيام المحاسبين بتضخم مصاريف إعادة الهيكلة، وتقليل الالتزامات، وزيادة الاحتياطات، وتضخم الأصول والممتلكات، وتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، والتلاعب ببند الأصول غير الملموسة، وذلك من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتركه، والقيام بإجراء تغييرات غير مبرره في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض قيمة هذه الأصول، والقيام بالتلاعب في بند الأصول الثابتة حيث تقوم المحاسبة الإبداعية بعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية العمومية، كما يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن النسب المستخدمة والمتعارف عليها محاسبياً.

والقيام بالتلاعب في الاستثمارات المتداولة حيث يتم التلاعب في أسعار سوق الأوراق المالية والتي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، بالإضافة إلى القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار، والتلاعب في بند النقدية وذلك من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والقيام بالتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية، والتلاعب في بند المدينون، وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها والقيام بإجراء أخطاء محاسبية متعمدة في تصنيف حسابات المدينون، وذلك من خلال تصنيف المدينون على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة، والتلاعب في بند الاستثمارات طويلة الاجل، وذلك بالقيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل، والتلاعب في الأصول المحتمل وجودها وذلك من خلال اثبات الأصول المحتملة قبل

التأكد من تحقيقها، مثل اثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار حكم قضائي في الدعوى، والتلاعب في بند الخصوم المتداولة وذلك من خلال عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن الخصوم المتداولة، وذلك بهدف تحسين نسب السيولة، والقيام بالتلاعب في بند الخصوم طويلة الاجل، مثل الحصول على قروض طويلة الاجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة بالمنشأة، والقيام بالتلاعب في بند حقوق المساهمين بالقيام بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجة الأرباح المحتجزة كما يجب، وذلك باختبارها بند من بنود السنوات السابقة.

ج- الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية.

حيث تبين أن هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية نوجزها فيما يلي:

حيث أوضح (المببضيين، عبد المنعم) أن التلاعب بقائمة التدفقات النقدية يكون على النحو التالي:

- ١- القيام بتصنيف المصروفات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
- ٢- قيام المنشأة بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي والتسجيل لها باعتبارها نفقة استثمارية خارجة.
- ٣- القيام بالتلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الجزئي من دفع الضرائب.
- ٤- القيام بالتلاعب في العمليات الاستثمارية وذلك عن طريق إزالة البنود الغير متكررة مثل عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة واعتبارها أسهم تجارية.

وأضاف (جبار) أنه يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال القيام بتسجيل النفقات التشغيلية واعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية أو العكس والقيام بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي باعتباره تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة مما يزيد من التدفقات النقدية الداخلة أو التلاعب في التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من سداد الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات أو بعض حقوق الملكية.

وأوضح كلاً من (حسن وعبد الرحمن) أنه يتم التلاعب في قائمة التدفقات وذلك من خلال:

١. قيام المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
٢. قيام المنشأة بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتقوم بتسجيلها على اعتبارها تدفقات استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية، وبالتالي تعتبر هذه التصرفات والممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
٣. القيام بالتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية والعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات التشغيلية، حيث أن أي مبالغ نقدية يتم تسليمها نتيجة العمليات غير مكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتبارها ناتجة عن نشاطات استثمارية، وعند احتساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي لنشاط المنشأة.

ويؤكد (إسماعيل) أنه يتم التلاعب بقائمة التدفقات النقدية في جميع مصادر واستخدامات الأموال بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض

حقوق الملكية وكذلك بالنسبة للعمليات الغير مكتملة حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

ويرى الباحث أن هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية حيث تيم تصنيف المصروفات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس ودفع تكاليف التطوير الرأسمالي والتسجيل واعتبارها نفقة استثمارية خارجة، واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة مما يزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

والقيام بالتلاعب في جميع مصادر واستخدامات الأموال وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وذلك بالنسبة للعمليات الغير مكتملة حيث انها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، حيث أن أي مبالغ نقدية يتم تسليمها نتيجة العمليات الغير مكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتبارها ناتجة عن نشاطات استثمارية، وعند احتساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي لنشاط المنشأة، والقيام بالتلاعب في العمليات الاستثمارية وذلك عن طريق إزالة البنود الغير متكررة مثل عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة واعتبارها أسهم تجارية.

د-الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة حقوق الملكية.

حيث تبين أن هناك العديد من الطرق والأساليب المختلفة التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة حقوق الملكية، وذلك نظراً لان قائمة التغير في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمتي الدخل والميزانية العمومية، وهي تتحدد من خلال متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، وغالباً

يتم التلاعب في بنود قائمة حقوق الملكية من قبل ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يتم إجراء تغييرات وهمية في رأسمال الشركاء.

ويرى كلاً من (حسين، عبد الرحمن) أن هناك تلاعب في قائمة حقوق الملكية وذلك من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع أو تخفيضه ورأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

ويضيف (جبار) أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغييرات في حقوق الملكية.

هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، وغالباً يتم التلاعب في بنود قائمة حقوق الملكية من قبل ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إجراء تغييرات وهمية في راس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك راس المال المكتسب والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الأجنبية.

وأضاف (إسماعيل) أن قائمة التغييرات في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمتي الدخل والمركز المالي وان بنود هذه القائمة معرضة للتلاعب فيها من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم إجراء تغييرات وهمية سواء بالزيادة أو النقص في راس المال المدفوع.

وأوضح كلاً من (حسن وعبد الرحمن) أنه يتم التلاعب في قائمة التغييرات في حقوق الملكية من خلال إجراءات وهمية في زيادة راس المال المدفوع أو تخفيضه، ورأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

ويرى الباحث أن هناك العديد من الطرق والأساليب المختلفة التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة حقوق الملكية، وذلك نظراً لأن قائمة التغيير في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمتي الدخل والميزانية العمومية، وهي تتحدد من خلال متابعة التغييرات

التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، وغالباً يتم التلاعب في بنود قائمة حقوق الملكية من قبل ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يتم إجراء تغييرات وهمية في رأسمال الشركاء، كما يتم التلاعب في حقوق المساهمين وحقوق الملكية من خلال قيام المحاسبة الإبداعية بأدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في قائمة الدخل بدلاً من وضعها في قائمة حقوق الملكية، بمعنى أن المحاسبة الإبداعية تقوم بتضمين قائمة حقوق الملكية أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

ويتضح للباحث أن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية تقوم بالتأثير على الإيرادات والمصروفات وتضخيم المبيعات ومجمل الربح، والتأثير على قيم الأصول والالتزامات وتضخيم التدفقات النقدية الناتجة عن الأداء التشغيلي للمنشأة، والتلاعب بزيادة راس المال المدفوع أو تخفيضه، وتقديم بيانات ومعلومات غير صحيحة تؤثر سلبياً على قرارات المستثمرين والمستخدمين.

ثانياً: دور المراجعة الخارجية في احباط أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية.

١_ دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة الدخل.

أولاً: أهم الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع الخارجي للحد من تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

نتيجة لغايات الإدارة العليا باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية والتي تمارسها على عناصر قائمة الدخل الخاصة (بالإيرادات والمصروفات) لكي تقوم بتحسين صورة الربح بالمنشأة وإظهار أرباح صورية وهمية غير حقيقية، وذلك من خلال تضخيم رقم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو التلاعب في الاثنين معاً، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل في ارقام المبيعات وتكلفتها وصافي الدخل والتي تدخل في احتساب نسبة الربحية وكفاءة النشاط.

نجد أن (جبار) أوضح أن أهم الطرق التي يجب اتباعها للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل هي:

- بالنسبة للمبيعات يجب التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة مع المنشأة.
- بالنسبة لتكلفة البضاعة يجب التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية أو صورية.
- بالنسبة لمصروفات التشغيل يجب التحقق من مدى توافر شروط رسملة مصروفات التشغيل.
- بالنسبة للبنود الاستثنائية والبنود الغير عادية لا بد من استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ويرى الباحث انه لا بد من التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للعمليات والصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة كالمنشآت التابعة أو الزميلة، والتحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية، والتحقق من مدى توافر شروط رسملة مصروفات التشغيل، وفي حالة غلق أحد الخطوط الإنتاجية يجب أن يقدر أثر اغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الاعمال بالمنشأة وأخذه بعين الاعتبار، وبالنسبة للبنود الاستثنائية والبنود الغير العادية يجب على مراجع الحسابات الخارجي استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

٢_ دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي:

أولاً: أهم الإجراءات التي يجب أن يطبقها المراجع الخارجي للحد من تلاعب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

حيث يرى (مطر) أن أهم الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع للحد من تلاعب المحاسبة الإبداعية:

- حيث يتم التلاعب في بند النقدية بهدف تحسين السيولة وهنا يجب على مراجع الحسابات الخارجي استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب نسبة السيولة.
- يتم التلاعب في بند الاستثمارات المتداولة بهدف الزيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين السيولة، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
- يتم التلاعب في بند المدينون بهدف المحافظة على قيمة المدينون أو زيادتها بهدف تحسين نسب السيولة ويجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بطلب كشف المدينون والتحقق من نسب المخصص إلى اجمالي المدينون.
- يتم التلاعب في بند البضاعة أو المخزون السلعي حيث تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة البضاعة والمخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير على نسب السيولة ويجب على مراجع الحسابات الخارجي فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف الموجودة بالمخازن.
- يتم التلاعب في بند الاستثمارات طويلة الاجل بهدف التأثير في حساب الاستثمار في سجلات المنشأة ونتيجة اعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون خسائر ويجب التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات واطهار الاثار المترتبة على كلاً من قائمتي الدخل والمركز المالي.
- يتم التلاعب في بند الأصول طويلة الاجل بهدف تحسين أرباح المنشأة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاندثار (الاهلاك)، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي التأكد من نسب الاندثار (الاهلاك) وتعديلها طبقاً للنسب المتعارف عليها.
- يتم التلاعب في بند الأصول غير الملموسة بهدف زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسس المتبعة.

- يتم التلاعب في بند الخصوم المتداولة بهدف تخفيضها وتحسين نسب السيولة، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسس المتبعة في إثبات الخصوم المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
- يتم التلاعب في بند الخصوم طويلة الأجل حيث تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وارتفاع المنشأة بتضمنها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الأجل وعمل التعديلات اللازمة.
- يتم التلاعب في بند حقوق المساهمين حيث تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المنشأة بتضمنها شكل خاطئ لأرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملة أجنبية، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يقوم بتعديل ربح العام الحالي والنسب المرتبطة به ونسب توزيعات الأرباح.
- يتم التلاعب في بند الأصول الثابتة والالتزامات الطارئة حيث تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الأصول وتخفيض الخصوم ويجب على مراجع الحسابات الخارجي دراسة أثر إثبات أصول محتملة قبل توفر شروط تحقيقها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب.

ويرى الباحث ما يلي:

- ١- يجب على مراجع الحسابات الخارجي استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب نسبة السيولة.
- ٢- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في بند الاستثمارات المتداولة حتى لا تؤثر على نسب السيولة.
- ٣- يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بطلب كشف المدينون والتحقق من نسب مخصص المدينون إلى إجمالي المدينون حتى لا تؤثر على نسب السيولة.

٤- يجب على مراجع الحسابات الخارجي فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف الموجودة بالمخازن حتى لا تؤثر على نسب السيولة.

٥- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من بند الاستثمارات طويلة الاجل واطهار الاثار المترتبة على كلاً من قائمتي الدخل والمركز المالي.

٦- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التأكد من نسب (الاهلاك) للأصول الملموسة ونسب الإطفاء والاندثار للأصول الغير ملموسة وتعديلها طبقاً للنسب المتعارف عليها.

٧- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسس المتبعة في اثبات الخصوم المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

٨- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الاجل وعمل التعديلات اللازمة بحيث لا تؤثر على نسب السيولة.

٩- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يقوم بتعديل ربح العام الحالي والنسب المرتبطة به ونسب توزيعات الأرباح الناتجة عن التلاعب في بند حقوق المساهمين حيث تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة اعمال المنشأة بتضمنها شكل خاطئ لأرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

١٠- يجب على مراجع الحسابات الخارجي دراسة أثر إثبات أصول محتملة قبل توفر شروط تحقيقها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب والناتجة عن التلاعب في بند الأصول الثابتة والالتزامات الطارئة حيث كانت الإدارة تهدف إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الأصول وتخفيض الخصوم.

٣_ دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية.

وترى (تليب) أنه من الإجراءات التي يجب أن يطبقها مراجع الحسابات للحد من آثار

المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية ما يلي:

- ١-التحقق من مدى توفر شروط الرسملة لمصاريف التشغيل.
- ٢-التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الاهلاك للأصول الثابتة.
- ٣-التحقق حول تغيير احتساب قسط إطفاء الأصول الغير ملموسة.
- ٤-إعادة احتساب مصروف الاهلاك والاطفاء وفقاً لمعدلات الامتلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.
- ٥-التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

ويرى الباحث أنه يجب ان يراعي مراجع الحسابات الخارجي ما يلي:

١. التأكد من عدم تسجيل النفقات التشغيلية على انها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية وعدم الخلط بينهما.
٢. التأكد من صحة تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة.
٣. التأكد من القيام بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي واعتباره من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة بدلاً من اعتباره من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة.
- ٤ _ دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة حقوق الملكية.

ويرى الباحث انه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة حقوق الملكية يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بتعديل ربح العام الحالي والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية.

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث الى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، وقد تم توزيع عدد (١٠٠) استبانة على مجتمع الدراسة وتم استرداد (١٠٠) استبانة بنسبة استرجاع (١٠٠%)، وقسمت الاستبانة إلى قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات العامة (الفئة، المؤهل العلمي، الجنس، العمر، مكان العمل، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة حيث تتكون الاستبانة من ثلاث محاور هما:

المحور الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية

المحور الثاني: الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر

المحور الثالث: أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول التالي:

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

اختار الباحث الدرجة ١ للاستجابة " غير موافق بشدة " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو ٢٠% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.
اختبار التوزيع الطبيعي _Normality Distribution Test:
استخدم الباحث هذا الاختبار لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه وكانت النتائج كالاتي:

م	المحاور	القيمة الاحتمالية (sign.)
١	أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية	0.244
٢	الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر	.359
٣	أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر	.104
جميع محاور الدراسة		.252

واضح من النتائج بالجدول السابق ان القيمة الاحتمالية (sign.) لجميع محاور الدراسة اكبر من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ وهذا يعنى ان توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي لذلك سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

صدق الاستبانة: قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

١- صدق المحكمين " الصدق الظاهري "

لقد اختار الباحث عددا من المحكمين المتخصصين في محور الظاهرة حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (١٠) متخصصين وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...
د/أحمد سعد محمد أبو العينين

وقام بأجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة حتى خرجت الاستبانة بصورتها النهائية.

٢- صدق المقياس

يبين الجدول التالي ان جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الاستبانة دالة احصائيا عند مستوى معنويه $\alpha = 0.05$ وبذلك تعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

م	المحور	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (sign.)
١	أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية	0.792	0.000
٢	الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر	0.942	0.000
٣	أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر	.895	0.000

والجدول السابق يوضح ان الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$

ثبات الاستبانة المستخدمة في الدراسة

وقد تحقق الباحث من ثبات الاستبانة من خلال استخدام طريقة معامل الفا كرونباخ

Cronbach's Alpha Coefficient وكانت النتائج كالتالي:

م	المحور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ للثبات	معامل الصدق
١	أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية.	٥١	٠.٩٢٨	*٠.٩٦٣

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

٢	الازمات المالية وفقدان المصدقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر.	٥	٠.٩٨٠	*٠.٩٩٠
٣	أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر.	١٥	٠.٩٧٠	*٠.٩٨٥
	جميع محاور الاستبانة	٧١	٠.٩٢٥	*٠.٩٦٢

* حيث ان معامل الصدق يساوى الجذر التربيعي لمعامل الثبات

واضح من النتائج ان قيمة معامل الثبات كانت مرتفعة جدا لكل المحاور وكذلك معامل الصدق. وبذلك يكون الباحث قد تاكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة من صحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والاجابة على أسئلة الدراسة واختبار فروضها.

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

تم اجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها.

الوصف الاحصائي لمجتمع الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

النسبة %	التكرار	الخصائص والسمات الشخصية لمجتمع الدراسة
٣٠ %	٣٠	الأساتذة الجامعيين الأكاديميين بكليات التجارة قسم المحاسبة والمراجعة بعدد من الجامعات.
٨ %	٨	الأساتذة الجامعيين الأكاديميين بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية قسم المحاسبة والمراجعة.
٢٣ %	٢٣	محاسبين قانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة
٢٠ %	٢٠	المحاسبين القضائيين في هيئة قضايا الدولة
١٩ %	١٩	محاسبين في لجان فُض المنازعات الضريبية .
١٠٠ %	١٠٠	المجموع

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

٢٦	٢٦	بكالوريوس	المؤهل العلمي
٢٩	٢٩	دبلوم دراسات عليا	
٧	٧	ماجستير	
٣٨	٣٨	دكتوراه	
١٠٠	١٠٠	المجموع	
٧٥	٧٥	ذكر	الجنس
٢٥	٢٥	انثى	
١٠٠	١٠٠	المجموع	
١٦	١٦	٣٠-٢٠	العمر
٢٠	٢٠	٤٠-٣١	
٦	٦	٥٠-٤١	
٥٨	٥٨	٦٠-٥١	
١٠٠	١٠٠	المجموع	
٤	٤	دكتور في قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة.	مكان العمل
٢	٢	دكتور محاسبة ومراجعة في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.	
١٢	١٢	محاسبين قانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة	
٢	٢	المحاسبين القضائيين في هيئة قضايا الدولة	
٦	٦	محاسبين في لجان قض المنازعات الضريبية .	
		المجموع	
٢٥	٢٥	أقل من ١٠ سنوات	سنوات الخبرة
١٨	١٨	٢٠-١١	
٢٧	٢٧	٣٠-٢١	
٣٠	٣٠	٤٠-٣١	
١٠٠	١٠٠	المجموع	

اختبار فرضيات الدراسة:

اولا: تحليل فقرات المحور الاول أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية.

الرقم	الفقرة	المتوسط	المتوسط النسبي
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما أن عملية البيع لم تتم ولا تزال موضع الشك، كما أنها تقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية العام ثم الغاءها في بداية العام اللاحق بهدف تضخيم أرباح العام الحالي.	٤.٣١	86.2%
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بزيادة الإيرادات من خلال الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال تقديم الخدمة أو السلعة مثل اعتبار البضاعة المرسله إلى وكلاء البيع.	٤.٣١	86.2%
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تقوم باحتساب مبيعات الشهر الأول من العام التالي ضمن مبيعات العام الحالي لزيادة الإيرادات المعلنة.	٤.٣٨	87.6%
٤	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	٤.٣٨	87.6%
٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عملية تسجيل الالتزامات، أو القيام بتخفيض غير ملائم لها.	٤.١٣	82.6%
٦	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة حيث تقوم بعدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة، مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة المحاسبية بهدف التهرب الضريبي.	٤.٣١	86.2%
٧	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال نقل المصروفات المستقبلية إلى الفترة المالية الحالية لتضخيم مصروفات العام بهدف التهرب الضريبي.	٤.٣١	86.2%
٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم تثبيت قيمة المشتريات في آخر العام لغرض ترحيلها للعام اللاحق.	٤.١٩	83.8%
٩	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بتسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات لكي تزيد من الإيرادات الوهمية.	٤.٣١	86.2%
١٠	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة أو فروعها بهدف اعتبارها من أرباح الشركة الأم.	٤.٢٥	85%
١١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.	٣.٦٧	73.4%

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية فهي الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

80%	٤.٠٠	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تخفيضات لايام محدودة لاسعار المنتجات بهدف زيادة أرباح العام الحالي.	١٢
80%	٤.٠٠	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بزيادة فترة الائتمان على المبيعات الأجلة لفترة طويلة من أجل زيادة المبيعات، وعدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.	١٣
93.8%	٤.٦٩	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على إمكانية تحققها.	١٤
86.6%	٤.٣٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال معاملة المصروفات الراسمالية على انها مصروفات جارية.	١٥
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة.	١٦
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من التلاعب في حساب مصاريف الاندثار والاطفاءات والاهلاكات أما بزيادتها أو تخفيضها أو بتغير طرق حسابها بدون مبرر.	١٧
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال المبالغة في مخصصات الطوارئ.	١٨
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير الطريقة المتبعة في تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة تكلفة المخزون أو تخفيضها.	١٩
73%	٣.٦٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إضافة إلى الأرباح التشغيلية إيرادات عن بنود غير عادية مثل تسجيل أرباح بيع الأصول على أساس انها إيرادات تشغيلية.	٢٠
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في تصنيف الإيرادات باظهار أنواع أخرى لها من أجل اظهار أن للمنشأة قدرة غير حقيقية على زيادة الإيرادات.	٢١
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في المبالغة في قيمة الأصول الغير ملموسة سواء كانت موجودة أو غير موجودة، مشتراه أو غير مشتراه كالعلاقات التجارية... الخ.	٢٢
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تقييم الأصول الثابتة حيث لا تلتزم بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة المدرجة في قائمة المركز المالي.	٢٣
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة. وعدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها التاريخية المسجلة بالدفاتر.	٢٤
82.6%	٤.١٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تقييم الاستثمارات المتداولة من خلال التلاعب في أسعار سوق الأوراق المالية (بورصة الأوراق المالية) التي تستخدم تقييم الأوراق المالية.	٢٥
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تقوم بعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	٢٦

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية فهي الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال اعترافها بإيرادات غير مؤكدة التصصيل مثل احتمال كسب دعوى قضائية.	٢٧
83.8%	٤.١٩	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند المدينون حيث لا يتم الإفصاح عن الديون المتعثرة، وعدم الكشف عن الأرصدة للديون غير المتحركة، وعدم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.	٢٨
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الاستثمارات طويلة الأجل من خلال تغيير الطريقة المحاسبية لتقييمها.	٢٩
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في الأصول الطارئة حيث تقوم بإثبات الأصول المحتمل امتلاكها قبل التأكد من تحقيقها.	٣٠
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إعادة تقييم الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية و اعتبار الفرق خسائر.	٣١
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية للمبالغة في تقييم الأصول الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.	٣٢
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الإفصاح عن الحجز على الأصول الثابتة لضمان قروض أو غيرها.	٣٣
82.6%	٤.١٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في اظهار رصيد المدينين بأكثر من حقيقته حيث يتم إضافة ديون على الشركات التابعة أو فروعها.	٣٤
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل.	٣٥
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الخصوم المتداولة حيث لا يتم ادراج الأقساط المستحقة من القروض قصيرة الأجل ضمن الخصوم المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.	٣٦
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الخصوم طويلة الأجل من خلال الحصول قروض طويلة الأجل قبل اعلان قائمة المركز المالي بهدف استخدام هذه القروض في تسديد القروض قصيرة الأجل للعمل على تحسين نسبة السيولة.	٣٧
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في تصنيف القروض باعتبارها طويلة الأجل بالرغم من انها قصيرة الأجل بهدف تحسين السيولة.	٣٨
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند المخزون السلعي حيث تقوم بالتلاعب في طريقة التقييم وأدراج بضاعة راكدة ومتقدمة ضمن المخزون السلعي، من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للمنشأة.	٣٩
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في إخفاء الالتزامات بهدف تحسين الوضع المالي للمنشأة.	٤٠
82.6%	٤.١٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال	٤١

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

		تسجيل الإيرادات والمبالغ عن دفعات مقدمة بغرض تحسين الوضع المالي الحالي للمنشأة.	
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند حقوق المساهمين من خلال قيامها بإضافة مكاسب محققه من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجتها من ضمن الأرباح المحتجزة.	٤٢
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية.	٤٣
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في تكاليف التطوير الراسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وابعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.	٤٤
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.	٤٥
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التأخير في تسديد الالتزامات من أجل اظهار التدفقات النقدية بشكل افضل.	٤٦
82.6%	٤.١٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في اسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية للمنشأة.	٤٧
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع اسهم على المساهمين بدلاً من توزيع الأرباح عليهم.	٤٨
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على اعتبار انها عمليات تشغيلية.	٤٩
87.6%	٤.٣٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر عن بيع الأصول الثابتة واعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية بهدف اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة عن انشطتها الأساسية.	٥٠
86.2%	٤.٣١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال استبعاد العديد من النفقات الخاصة بالتدفقات النقدية من فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير على اعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة.	٥١
84.2%	٤.٢١	جميع فقرات المحور معا	

ومن الجدول السابق يتضح لنا:

- بان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (١٤) يساوى ٤.٦٩ أى ان المتوسط النسبى لها ٩٣.٨% وهى اعلى محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذه الفقرة.
- وان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (20) يساوى 3.65 أى ان المتوسط النسبى لها ٧٣% وهى اقل محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة على هذه الفقرة.
- اما عن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معا فهو يساوى ٤.٢١ أى ان المتوسط النسبى لها ٨٤.٢% وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذا المحور وهذا يعنى ان أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر تأثيرا كبيرا على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية.

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثانى

الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر.

الرقم	الفقرة	المتوسط	المتوسط النسبى
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم التمثيل الصادق للعمليات والاحداث المالية التي حدثت في المنشأة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصداقية فيها.	٤.٢٢	80%
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء بعرضها في شكلها القانوني فقط، مما أدى الى فقدان المصداقية فيها.	٤.٠٠	80%
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الاحتياط عند إعداد القوائم المالية لكل من العناصر الغير مؤكده كاصول والمطلوبات، مما أدى الى فقدان المصداقية فيها.	٤.٥٠	90%

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

٤	٤.٣٣	٨٦.٦%	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عدم الحيادية عند إعداد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصداقية فيها.
٥	٣.٩٨	٧٩.٦%	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عدم الإفصاح والعرض الصادق للمعلومات عن كل بند من بنود القوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصداقية فيها.
	٤.٢١	٨٤.١%	جميع فقرات المحور معا

ومن الجدول السابق يتضح لنا:

- بان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (٣) يساوى ٤.٥٠ اى ان المتوسط النسبى لها ٩٠% وهى اعلى محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذه الفقرة.
- وان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (٥) يساوى ٣.٩٨ اى ان المتوسط النسبى لها ٧٩.٦% وهى اقل محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة على هذه الفقرة.
- اما عن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معا فهو يساوى ٤.٢١ اى ان المتوسط النسبى لها ٨٤.١% وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذا المحور وهذا يعنى ان الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية تتاثر باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر.

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث

أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر.

الرقم	الفقرة	المتوسط	المتوسط النسبي
١	يجب أن يتحلى مراجع الحسابات الخارجي بالكفاءة والخبرة المهنية للقيام بكافة واجباته ومسئولياته المهنية عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صحة سلامة القوائم المالية والحسابات الختامية، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	4.31	86.2%
٢	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتخطيط لعمليات المراجعة الخارجية بشكل كفاء وفعال قبل القيام بعملية المراجعة حتى يتسنى للمراجع الخارجي بالقيام بمهامه دون أي ضغوط، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣١	86.2%
٣	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بدراسة طبيعة عمل المنشأة قبل القيام بعملية المراجعة بما يعزز قدرته على متابعة الأداء واكتشاف حالات الغش للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣٨	87.6%
٤	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتصميم برنامج المراجعة اللازمة التي تتماشى مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي لاكتشاف غش الإدارة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣٨	87.6%
٥	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل الجهود اللازمة للكشف عن وجود أي تحريفات للحسابات الختامية والقوائم المالية من طرف الإدارة لعملية التسجيل المحاسبي من قبل الإدارة بهدف الغش، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.١٣	82.6%
٦	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بفحص الحسابات وكشوف الجرد واستبعاد المخزون السلعي التالف، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣١	86.2%
٧	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الأخطاء إن وجدت، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣١	86.2%
٨	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى توافر شروط رسملة المصروفات المختلفة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.١٩	83.8%
٩	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من المستندات والعقود الخاصة بالاصول الثابتة وطرق تقييمها، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	٤.٣١	86.2%

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

85%	٤.٢٥	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من عدالة أسعار البضاعة والمخزون السلعي ومقارنته مع فواتير الأسعار، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١٠
85.8%	٤.٢٩	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من نسب الاستهلاك للأصول الثابتة ومقارنتها بالنسب السائدة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١١
78%	٣.٩٠	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من صحة فواتير الشراء وفواتير البيع التي تتم في نهاية العام، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١٢
83.2%	٤.١٦	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من عدم ادراج أي أرباح لسنوات سابقة ضمن الأرباح المحتجزة والقيام باستبعادها من حسابات النتيجة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١٣
83.2%	٤.١٦	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي باتباع الأساليب والطرق الفنية للكشف عن العمليات المتضمنة أساليب غش من قبل الإدارة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١٤
88.6%	٤.٤٣	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإعداد التقرير الفني المحايد عن مدى صحة وسلامة الحسابات الختامية و القوائم المالية، الذي يصدره بعد إتمام عملية المراجعة، بحيث يمثل بصدق عن عدالة وصحة البيانات و القوائم المالية والحسابات الختامية، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.	١٥
85%	٤.٢٥	جميع فقرات المحور معا	

ومن الجدول السابق يتضح لنا:

- بان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (١٥) يساوى ٤.٤٣ أى ان المتوسط النسبى لها ٨٨.٦% وهى اعلى محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذه الفقرة.
- وان المتوسط الحسابي للفقرة رقم (١٢) يساوى ٣.٩٠ أى ان المتوسط النسبى لها ٧٨% وهى اقل محاور الاستبانة من حيث المتوسط وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة على هذه الفقرة.
- اما عن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور معا فهو يساوى ٤.٢٥ أى ان المتوسط النسبى لها ٨٥% وطبقا لمقياس ليكارت فقيمة المتوسط تعنى ان هناك موافقة كبيرة جدا على هذا المحور وهذا يعنى ان هناك أهمية كبيرة لدور المراجعة

الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر.

ملخص الدراسة:

استخدمت الدراسة الحالية أسلوب تحليل الانحدار بهدف اختبار فروض الدراسة وقد كشف تحليل النتائج الاحصائية عن الآتي.

١- كشفت نتائج التحليل الاحصائي عن رفض فرض العدم الاول القائل (لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية عند درجة ثقة ٩٥%) وقبول الفرض البديل القائل (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية عند درجة ثقة ٩٥%) حيث بلغت

قيمة اختبار T-Test = ٥.٦٢٤

ودرجة الدلالة sign. = ٠.٠٠٠

٢- كشفت نتائج التحليل الاحصائي عن رفض فرض العدم الثاني القائل (لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية و اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر عند درجة ثقة ٩٥%) وقبول الفرض البديل القائل (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية و اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر عند درجة ثقة ٩٥%) حيث بلغت قيمة اختبار T-Test

= ٣.٧٣٥

ودرجة الدلالة sign. = ٠.٠٠٠

٣- كشفت نتائج التحليل الاحصائي عن رفض فرض العدم الثاني القائل (لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة الخارجية و الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت

المساهمة في مصر عند درجة ثقة ٩٥%) وقبول الفرض البديل القائل (توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين دور المراجعة الخارجية و الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر عند درجة ثقة ٩٥%) حيث بلغت قيمة اختبار T-Test = ٤.٠٥٣

ودرجة الدلالة = sign. ٠.٠٠٠٠

خلاصة النتائج:

- ١- كشفت النتائج السابقة للتحليل الاحصائي بانه توجد علاقة قوية بين أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية ٢- كشفت النتائج السابقة للتحليل الاحصائي بانه توجد علاقة قوية بين الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية و اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر
- ٣- كشفت النتائج السابقة للتحليل الاحصائي بانه توجد علاقة قوية بين دور المراجعة الخارجية و الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر.

الخلاصة

نتيجة لظهور العديد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية، والذي ينعكس بدوره على قرارات الجهات الداخلية والخارجية التي تعتمد على ما هو موجود بالقوائم المالية والحسابات الختامية، لذا فان الدراسة الحالية تكشف الأساليب التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية التي تؤثر على مصداقيتها مما يساعد أصحاب المصالح سواء كانوا أطراف داخلية أو أطراف خارجية على التعرف على ممارسات الإدارة في القيام بتضليلهم، مما أدى ذلك إلى تزايد اهتمام الهيئات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات، وإصدار العديد من المعايير والتوصيات لمراجعي الحسابات

للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية، ومن هنا ظهرت أهمية البحث من خلال رؤية الباحث بالاهتمام بالحد من الجوانب السلبية للمحاسبة الإبداعية في التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية والتي تؤثر على مدى مصداقية وصحة وسلامة هذه القوائم، وقد رأى الباحث أن المحاسبة الإبداعية هي عملية من عمليات التجميل المحاسبي التي تهدف إلى التلاعب والاحتيال لتحويل الحقائق المحاسبية وتزويرها والعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية والموضوعية إلى قيم غير حقيقية وغير موضوعية وذلك نتيجة امتلاك ممارسي مهنة المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية بالقوائم المالية والحسابات الختامية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات الفنية والخيارات الممكنة والمتاحة في المعايير المحاسبية، والهدف الأساسي من التلاعب والاحتيال المحاسبي قلب الحقائق المحاسبية وتزويرها لتجميل القوائم المالية والحسابات الختامية امام المستثمرين المرتقبون، وذلك لإخفاء الأداء الفعلي لمنشآت الاعمال ولإرضاء أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن استخدام هذه الأساليب في النهاية لها آثار بالغة الخطورة، حيث يؤدي ذلك إلى انعدام الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة لهذه المنشآت مما يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم نتيجة عدم المصداقية والموثوقية في القوائم المالية و الحسابات الختامية لهذه المنشآت، وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية المؤثرة على مصداقية وموثوقية القوائم المالية والحسابات الختامية والتي تهتم بأبداء الراي الفني المحايد في مدى صحة وعدالة وسلامة القوائم المالية والحسابات الختامية، وذلك لكي تكون القوائم المالية والحسابات الختامية المعتمدة من المراجع الخارجي صادقة بحيث تساعد مستخدميها من الأطراف الداخلية والخارجية على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

النتائج:

١- إن المحاسبة الإبداعية هي عملية من عمليات التجميل المحاسبي بهدف التلاعب والاحتيال لتحويل الحقائق المحاسبية وتزويرها والعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية والموضوعية إلى قيم غير حقيقية وغير موضوعية وذلك نتيجة امتلاك ممارسي مهنة المحاسبة الإبداعية قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية بالقوائم المالية والحسابات الختامية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه من خلال الاستفادة من الثغرات الفنية والخيارات الممكنة والمتاحة في المعايير المحاسبية ، والهدف الأساسي من التلاعب والاحتيال المحاسبي لقلب الحقائق المحاسبية وتزويرها لتجميل القوائم المالية والحسابات الختامية امام المستثمرون المرتقبون، وذلك لإخفاء الأداء الفعلي لمنشآت الاعمال لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة، إلا أن استخدام هذه الأساليب في النهاية له آثار بالغة الخطورة، حيث يؤدي ذلك إلى انعدام الثقة في مصداقية وموثوقية البيانات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة لهذه المنشآت مما يقلل من ثقة المستخدمين في المعلومات الواردة في هذه القوائم نتيجة عدم المصداقية والموثوقية في القوائم المالية و الحسابات الختامية لهذه المنشآت.

٢- الأسباب والدوافع الأساسية لاتجاه بعض المنشآت الاقتصادية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المضللة لتحقيق عدة أهداف اهمها.

- العمل على زيادة حجم الأرباح الوهمية بهدف تمكين المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من بيع أسهم المنشأة بأسعار مرتفعة وزيادة نصيب المديرين من الأرباح، أو دفع منشأة قائمة أخرى في شراء هذه المنشأة.
- العمل على تقليل الأرباح بهدف الحصول على أسهمها في سوق الأوراق المالية بالشراء بسعر منخفض رخيص نسبياً (بعد تراجع قيمتها السوقية في سوق الأوراق المالية)، والمساعدة في تكوين احتياطي قانوني سري، وكذلك المساعدة في عمليات التهرب الضريبي بتخفيض الأرباح المعلنة.

• العمل على تقوية وتدعيم المركز المالي للمنشأة، وذلك على خلاف ما هو فعلى بهدف تسهيل حصول المنشأة على القروض والمنح، وحث المستثمرون الجدد والمرقبين على الاستثمار في المنشأة، والعمل على إيجاد سوق يمكن من بيع المنشأة بقيمة عالية ومرتفعة أعلى من صافي قيمة الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي.

٣- هناك العديد من الأساليب والطرق التي تقوم بها المحاسبة الإبداعية بهدف التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية بهدف تعظيم الأرباح أو تخفيضها لإرضاء أعضاء مجلس الإدارة والتأثير الإيجابي لسمعة المنشأة وكذلك تحسين صورة المنشأة والحصول على تصنيف متقدم بين منافسيها في مجال الاعمال استناداً إلى مؤشرات ومعايير مالية مزورة.

٤- إن أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية تقوم بالتأثير على الإيرادات والمصروفات وتضخيم المبيعات ومجمل الربح، والتأثير على قيم الأصول والالتزامات وتضخيم التدفقات النقدية الناتجة عن الأداء التشغيلي للمنشأة، والتلاعب بزيادة راس المال المدفوع أو تخفيضه، وتقديم بيانات ومعلومات غير صحيحة تؤثر سلبياً على قرارات المستثمرين والمستخدمين.

٥- أهم الأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة الدخل هي قيام إدارة الحسابات ببعض المنشآت بالتلاعب في بنود قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح الخاصة بالفترة المالية أو العكس، والقيام بتسجيل إيراد المبيعات قبل شحنها وقبل التزام العميل بدفع ثمنها، القيام بزيادة الدخل من خلال عائد لمرّة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من بيع أصل مقيم بأقل من حقيقة تكلفته واعتبار عائد الاستثمار جزء من الإيرادات مع إضافة عائد الاستثمارات إلى الدخل التشغيلي، والقيام بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة والقيام برسمة التكاليف التشغيلية العادية، والقيام بتغيير السياسات المحاسبية بالإضافة إلى اهلاك الأصول الثابتة على فترات أطول من مما يجب أن تحسب

سنوات العمر الإنتاجي لها، والاختلاف في تسجيل الأصول الغير صالحة للإنتاج مع تخفيض إنتاجية كافة الأصول، والقيام بنقل الإيرادات الخاصة بالفترة المحاسبية الحالية إلى فترة محاسبية قادمة، والقيام بنقل المصاريف التي تخص فترات محاسبية مستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية وبذلك تعمل على تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير الإدارة لهذه المصروفات في الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بنقل المصروفات المترتبة على المنشأة في المستقبل إلى الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما عملية البيع لاتزال موضع الشك ولم تحدث بعد، أي (تسجيل الإيرادات بينما عملية البيع لم تتم بعد وما زالت محل شك)، والقيام بتسجيل إيراد مزيف تتمثل في تسجيل إيرادات وهمية ومزيفة وغير حقيقية، و اثبات إيرادات الفترة التالية ضمن إيرادات الفترة الحالية، وتسجيل عائد الاستثمار ضمن الدخل التشغيلي وزيادة المبيعات بإيراد الخدمات التي تتم ما بعد البيع للعميل، وكذلك الاعتراف بكامل الثمن المقبوض بالرغم من أن البيع قد تم بالتقسيط ضمن إيرادات الفترة المحاسبية التي تم فيها البيع ، بالإضافة إلى اثبات بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء والعملاء ولا تزال كمبيعات للفترة الحالية، والقيام بتحميل قائمة الدخل بمصروفات وعمولات اقتناء الاستثمارات بدلاً من اضافتها إلى التكلفة الاستثمارية أو رسملة التكاليف التشغيلية للأصول الثابتة، بالإضافة إلى التلاعب في بنود الإيرادات وبنود المصروفات، حيث يتم التلاعب في مصروفات الاهلاك للأصول والاعتراف المبكر بالإيرادات وتقليل المصروفات المستحقة وتضخيم المبيعات ومجمل الربح للفترة المحاسبية، والقيام بتسجيل إيراد مزيف من خلال تسجيل إيرادات وهمية، والقيام بزيادة الإيرادات من خلال تسجيل عائد لمرة واحدة، والقيام بنقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة بهدف تخفيض الإيرادات الجارية، والقيام بنقل المصروفات المتوقعة في فترة محاسبية قادمة إلى الفترة المحاسبية الحالية، والقيام بتخفيض غير ملائم للالتزامات.

٦- هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي تتمثل في المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، وعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في قائمة المركز المالي، والقيام بالتلاعب في أسعار السوق للاستثمار المتداولة، والقيام بعدم الإفصاح عن بنود النقد المسجلة، وعدم الكشف عن القيم الحقيقية لبنود المدينون وعدم الكشف عن الديون المتعثرة، والقيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، والقيام بعدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات، والقيام بإضافة مكاسب محققة عن سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الجاري، وقيام المحاسبين بتضخم مصاريف إعادة الهيكلة، وتقليل الالتزامات، وزيادة الاحتياطات، وتضخم الأصول والممتلكات، وتخفيض مخصص الديون المشكوك فيها، والتلاعب ببند الأصول غير الملموسة، وذلك من خلال المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترك، والقيام بإجراء تغييرات غير مبرره في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض قيمة هذه الأصول، والقيام بالتلاعب في بند الأصول الثابتة حيث تقوم المحاسبة الإبداعية بعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية العمومية، كما يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن النسب المستخدمة والمتعارف عليها محاسبياً.

والقيام بالتلاعب في الاستثمارات المتداولة حيث يتم التلاعب في أسعار سوق الأوراق المالية والتي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، بالإضافة إلي القيام بإجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار، والتلاعب في بند النقدية وذلك من خلال عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والقيام بالتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية، والتلاعب

في بند المدينون، وذلك من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها والقيام بإجراء أخطاء محاسبية متعمدة في تصنيف حسابات المدينون، وذلك من خلال تصنيف المدينون على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة، والتلاعب في بند الاستثمارات طويلة الأجل، وذلك بالقيام بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، والتلاعب في الأصول المحتمل وجودها وذلك من خلال اثبات الأصول المحتملة قبل التأكد من تحقيقها، مثل اثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل اصدار حكم قضائي في الدعوى، والتلاعب في بند الخصوم المتداولة وذلك من خلال عدم ادراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة، وذلك بهدف تحسين نسب السيولة، والقيام بالتلاعب في بند الخصوم طويلة الأجل، مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة بالمنشأة، والقيام بالتلاعب في بند حقوق المساهمين بالقيام بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجة الأرباح المحتجزة كما يجب، وذلك باختبارها بند من بنود السنوات السابقة.

٧- هناك العديد من الطرق والأساليب التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية حيث تيم تصنيف المصروفات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس ودفع تكاليف التطوير الرأسمالي والتسجيل واعتبارها نفقة استثمارية خارجة، واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة مما يزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

والقيام بالتلاعب في جميع مصادر واستخدامات الأموال وذلك من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وذلك بالنسبة للعمليات الغير مكتملة حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية

التشغيلية، حيث أن أي مبالغ نقدية يتم تسليمها نتيجة العمليات الغير مكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتبارها ناتجة عن نشاطات استثمارية، وعند احتساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي لنشاط المنشأة، والقيام بالتلاعب في العمليات الاستثمارية وذلك عن طريق إزالة البنود الغير متكررة مثل عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة واعتبارها أسهم تجارية.

٨- هناك العديد من الطرق والأساليب المختلفة التي تتبعها المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة حقوق الملكية، وذلك نظراً لأن قائمة التغير في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمتي الدخل والميزانية العمومية، وهي تتحدد من خلال متابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية إلى نهايتها، وغالباً يتم التلاعب في بنود قائمة حقوق الملكية من قبل ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يتم إجراء تغيرات وهمية في رأسمال الشركاء، كما يتم التلاعب في حقوق المساهمين وحقوق الملكية من خلال قيام المحاسبة الإبداعية بأدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في قائمة الدخل بدلاً من وضعها في قائمة حقوق الملكية، بمعنى أن المحاسبة الإبداعية تقوم بتضمين قائمة حقوق الملكية أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

٩- دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة الدخل، من خلال التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للعمليات والصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة كالمنشآت التابعة أو الزميلة، والتحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية، والتحقق من مدى توافر شروط رسمة مصروفات التشغيل، وفي حالة غلق أحد الخطوط الإنتاجية يجب أن يقدر أثر اغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الاعمال بالمنشأة وأخذة بعين الاعتبار، وبالنسبة

للبنود الاستثنائية والبنود الغير العادية يجب على مراجع الحسابات الخارجي استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

١٠- دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة المركز المالي:

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي استبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب نسبة السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في بند الاستثمارات المتداولة حتى لا تؤثر على نسب السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بطلب كشف المدينون والتحقق من نسب مخصص المدينون إلى اجمالي المدينون حتى لا تؤثر على نسب السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف الموجودة بالمخازن حتى لا تؤثر على نسب السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من بند الاستثمارات طويلة الاجل واطهار الاثار المترتبة على كلاً من قائمتي الدخل والمركز المالي.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التأكد من نسب (الاهلاك) للأصول الملموسة ونسب الإطفاء والاندثار للأصول الغير ملموسة وتعديلها طبقاً للنسب المتعارف عليها.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة الأسس المتبعة في اثبات الخصوم المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي التحقق من صحة إجراءات الحصول على قرض طويل الاجل وعمل التعديلات اللازمة بحيث لا تؤثر على نسب السيولة.
- يجب على مراجع الحسابات الخارجي أن يقوم بتعديل ربح العام الحالي والنسب المرتبطة به ونسب توزيعات الأرباح الناتجة عن التلاعب في بند حقوق المساهمين حيث تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة اعمال المنشأة بتضمنها شكل خاطئ لأرباح

محقة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية.

- يجب على مراجع الحسابات الخارجي دراسة أثر إثبات أصول محتملة قبل توفر شروط تحقيقها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب والناتجة عن التلاعب في بند الأصول الثابتة والالتزامات الطارئة حيث كانت الإدارة تهدف إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الأصول وتخفيض الخصوم.
- ١١- دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية.

- التأكد من عدم تسجيل النفقات التشغيلية على انها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية وعدم الخلط بينهما.
- التأكد من صحة تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة.
- التأكد من القيام بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي واعتباره من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة بدلاً من اعتباره من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة.

١٢- دور المراجعة الخارجية للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بقائمة حقوق الملكية، يجب على مراجع الحسابات الخارجي القيام بتعديل ربح العام الحالي والنسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.

التوصيات:

في ضوء النتائج التي كشفت عنها نتائج الدراسة يوصي الباحث بمايلي:

- ١- القيام بتحسين جودة الحسابات الختامية والقوائم المالية من خلال إلزام المنشآت بإعداد هذه القوائم وفقاً للمعايير المحاسبية في مصر.
- ٢- القيام بعدم ربط حوافز الإدارة بحجم الأرباح المحققة لان ذلك يدفع الإدارة إلى العمل على تسجيل أرباح صورية مع وجود خسائر أخرى في المنشآت المصرية.

٣- القيام بتوعية (الجهات الداخلية والجهات الخارجية) التي تبني قراراتها على القوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة بأضرار ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحسابات الختامية من خلال بث الوعي الكافي حول خطورة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية ووضع الإجراءات اللازمة للحد منها في مصر.

٤- القيام بتفعيل دور الرقابة الداخلية في هذه المنشآت وذلك بمراعاة عدم تبعياتها للإدارة العليا، في المنشآت المصرية.

٥- ضرورة المام المراجع الخارجي في مصر بنظام المراجعة الداخلية في المنشأة محل الفحص والتحقق من فعاليته في منع الأخطاء الجوهرية ، والتحقق من اجراء اختبارات الالتزام وذلك لتفادي أي مسؤولية قد يتعرض لها مستقبلاً، وعلى المنشأة محل الفحص أن تعطي وصفاً دقيقاً للسياسات المحاسبية المستخدمة لتحسين شفافية القوائم المالية والحسابات الختامية وذلك من خلال الإفصاح الكامل لتوفير الثقة فيها، بالإضافة إلى ضرورة قيام المراجعين الخارجيين في مصر عند مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية لأي منشأة الاهتمام بمراجعة كافة عناصر ومكونات القوائم المالية والحسابات الختامية الاهتمام الكافي، وذلك للتعرف على جميع ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

٦- منح دور أكبر للمراجعة الخارجية وضمان استقلاليتها في مصر حتى تتمكن من كشف حالات التلاعب التي تقوم بها إدارة المنشآت والتركيز على النقاط والمواضع التي تستغلها إدارة المنشأة للتلاعب وعدم الاعتماد فقط على صافي الأرباح في تقييم أداء المنشآت، لأنه قد تحقق المنشأة أرباح لا توجد لديها القدرة على توزيعها على الملاك وحملة الأسهم.

٧- ضرورة إعادة النظر في المعايير المحاسبية الدولية والمصرية والتي تحتوي على بدائل للقياس المحاسبي تمكن الإدارة من استغلالها في التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

٨- ضرورة سرعة إصدار القوانين والتشريعات الصارمة والحازمة في مصر تلزم إدارة المنشآت الاقتصادية بأخلاقيات المهنة ووضع أقصى أنواع العقوبات في حالة قيام إدارة المنشآت الاقتصادية بممارسة التلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية، مع ضرورة وضع إجراءات صارمة ورداعة بحق المحاسبين الذين يمارسون أساليب المحاسبة الإبداعية تحقيقاً لرغبات الإدارة العليا ومنعهم من مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.

٩- ضرورة تفعيل آليات الحوكمة من خلال تشكيل لجان رقابة فعالة تتولى الاشراف على الرقابة الداخلية والخارجية ومراقبة اعمال الإدارة الداخلية التنفيذية والفصل بينها وبين مجلس الإدارة، مع ضرورة تشديد الرقابة من قبل الجهات الحكومية الرقابية المختصة في مصر على الشركات التي تتورط في القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية في البيانات المحاسبية والقوائم المالية والحسابات الختامية الخاصة بها.

١٠- ضرورة تحلي المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني عند أداء عمله حيث انها وسيلة لتطبيق المبادئ المتعارف عليها، بالإضافة انها تجنبه المسؤولية بجميع أنواعها مع ضرورة إنشاء مراكز تدريب للمراجعين الخارجيين ووضع دورات تعليمية بمجلس تنظيم المهنة بنقابة التجاريين تمكنهم من اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية في مصر.

قائمة المراجع:

اولاً الكتب:

١. د. عبد الله امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، عام ٢٠٠٧.
٢. د. محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، عام ٢٠٠٨.

ثانياً الدوريات العلمية:

١. د. أسامة عمر جعارة، أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/ العث في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن، مجلة العلوم الإدارية، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الثاني، عام ٢٠١٢.
٢. د. سامي محمود مراد، إحباط الأثر الضريبي لممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة الحالة المصرية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد التاسع عشر، يونيو عام ٢٠١٧.
٣. د. طارق حماد المبيضين، د. أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خيضر بسكرة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن، ديسمبر ٢٠١٠م
٤. د. ظاهر شاهر القشي، أثر استخدام المحاسبة الابتكارية في تصميم نظام المعلومات المحاسبي على موثوقية المعلومات المالية، مجلة البحوث الاكاديمية، الاكاديمية الليبية، فرع مصراته، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، العدد الثاني، أغسطس عام ٢٠١٣.
٥. د. عادل محمد حسن، د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية: بحث ميداني من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة، مجلة أمأراباك، الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد السادس، العدد الثامن عشر، عام ٢٠١٥.
٦. د. عفاف إسحاق أبو زور، ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد العاشر، عام ٢٠١٠.

٧. د. عيسى عمر أحمد على، د. هابيل عمر الدرييري، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الجزء الثامن عشر، عام ٢٠١٦.
٨. د. مجبل دواي إسماعيل، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية، بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، عام ٢٠١٤.
٩. د. محمد حلو داود الخرسان، د. عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد التاسع، العدد الثالث، عام ٢٠١٤.
١٠. د. محمد حلو داود الخرسان، د. عبد الرضا حسن سعود، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية، مجلة ذي قار، المجلد التاسع العدد الثالث، أيلول، عام ٢٠١٤.
١١. د. محمد فريح حسان، دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد الحادي عشر، أيلول ٢٠١٦.
١٢. د. مختار ادريس أبوبكر آدم، د. هلال يوسف صالح، دور معايير التقارير المالية الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في القوائم المالية للمصارف، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الجزء السابع عشر، عام ٢٠١٦.
١٣. د. ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية (دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد التاسع، العدد الثاني والثلاثون، عام ٢٠١٥.
١٤. د. ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية، دراسة تطبيقية على مدقي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، يناير، عام ٢٠١٤.
١٥. د. نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، دراسة تطبيقية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، عام ٢٠١٥، ص: ١٩٨ : ١٩٩.

ثالثاً الرسائل العلمية:

١. أ. سامح محمد رضا أحمد، دور المراجعة الخارجية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، مصر، عام ٢٠٠٨.
٢. أ. خولة ثليب، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير غير منشورة، في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، عام ٢٠١١.
٣. أ. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة من الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، عام ٢٠٠٩.

رابعاً المؤتمرات:

١. د. محمد مطر، د. ليندا حسن الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الأردنية، الفترة من ١٠ - ١١ نوفمبر، الزرقاء - الأردن، عام ٢٠٠٩.

خامساً المراجع الأجنبية:

1. Desai. H, Hogan C, wilkins.M" The Reputational penalty for Aggressive Accounting Earnings Restatements and Management Turnover, Working Paper, M41. 2003, WWW.SSRN.COM.
2. James E. Hunton, Robert Libby and cheri L .Mazza " Financial Reporting Transparency and Earning Management" The Accounting Review vol.81, No. 1, 2006 .
3. Krstic, "the role of forensic Accounting in Detecting frauds in financial statements", Economics and Organization, 2009.
4. Mulford, c.e.comisky, the Financial Numbers Game, John Wiley & sons Inc., 2002.
5. MICHelson, Jordan& Wagener, j and wanton, c, "the relationship between the smoothing of reported income and risk , adjuted returns" journal of economics and finance, VOL 24 , NO .2, 2000.

6. Oliveras.E,Amat.o,Ethies and Creative Accounting : some empirical Evidence on Accounting for intangibles in Spain, university of pompous Fabra, Economics and Business Working, 2003.
7. Rabin, CE, Determinates of Auditors Attitudes Towards Creative Accounting, University of the Witwatersss. Online Available:
[www. Soa.wits.as](http://www.Soa.wits.as)
8. Roy Chowdhury, s. Earning Management Though real activities manipulation journal of Accounting and Economics, Vol. 42. No. 3 2006.
9. SChilit, Haward, M, Financial shenanigans. McGraw-Hill professional, 2002. www.upf.edu.

الملاحق

قائمة استقصاء البحث بعنوان

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على
مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية

دراسة نظرية – ميدانية

السلام عليكم – تحية طيبة وبعد:

يعد الباحث الدكتور / احمد سعد محمد ابو العينين، أستاذ المحاسبة المساعد بكلية
العلوم الإدارية والإنسانية بكليات بريدة _ القصيم _ المملكة العربية السعودية، بحثا
بعنوان

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على
مصداقية القوائم المالية والحسابات الختامية للشركات المساهمة المصرية، دراسة
نظرية – ميدانية

ولمتطلبات استكمال الجانب التطبيقي منه نرجو من سعادتكم المساهمة في هذا البحث
بإعطاء رأيكم في الموضوعات المتعلقة بالاستقصاء عن المحاسبة الإبداعية ودور
المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية
للشركات المساهمة المصرية، دراسة نظرية – ميدانية، ونظرا لما تتميزون به من
كفاءة وخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة و تدقيق الحسابات، يسرني ان أضع بين
أيديكم هذا الاستبيان للحصول على إجابات محددة، وأحيطكم علما أن إجاباتكم
ستستخدم في أغراض البحث العلمي فقط.

وتتضمن قائمة الاستقصاء جزئيين، الجزء الأول يتناول المعلومات العامة، والجزء
الثاني يتناول.

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

١- المحاسبة الإبداعية وأهم خصائصها وأسباب ودوافع استخدامها، وتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة المصرية.

٢- مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الازمات المالية وفقدان المصداقية بالبيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر.

٣- مدى وجود علاقة بين أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر.

والمطلوب من سعادتكم بيان درجة موافقتكم علي كل عبارة من العبارات بوضع علامة (√) امام درجة الموافقة التي تبديونها.

وقد تم تصميم هذا الاستبيان للاستفادة من الجانب التطبيقي في موضوع البحث، نرجو تعاونكم مع خالص الشكر والتقدير.

أولا المعلومات الأساسية والديموغرافية.

١- الفئه:

دكتور في قسم المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة .

دكتور في قسم المحاسبة والمراجعة في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

مكاتب المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات.

محاسب قضائي في هيئة قضايا الدولة.

محاسب في لجان فض المنازعات الضريبية

٢- المؤهل العلمي:

دبلوم الدراسات العليا

بكالوريوس

دكتوراه

ماجستير

انثي

٣- الجنس: ذكر

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/ أحمد سعد محمد أبو العينين

٤- العمر:

من ٣٠-٢٠

من ٤٠-٣١

من ٥٠-٤١

من ٦٠-٥١

٥- مكان العمل:

دكتور في قسم المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة.

دكتور في قسم المحاسبة والمراجعة في أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

محاسبين قانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات.

محاسب قضائي في هيئة قضايا الدولة.

محاسبين في لجان فض المنازعات بمصلحة الضرائب المصرية

اخرى (حدد.....)

٦- سنوات الخبرة:

أقل من ١٠ سنوات

١١ - ٢٠

٢١ - ٣٠

٣١ - ٤٠

اشكر لسعادتكم حسن تعاونكم في إتمام هذا البحث، كما يعدكم الباحث بان هذه

المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث فقط.

وتفضلوا سعادتكم بقبول فائق الشكر والتقدير.

الباحث / احمد سعد محمد أبو العينين

ثانياً: الاستقصاء الخاص بفروض الدراسة:

أولاً: الجداول التالية ارقام (١، ٢، ٣) تخص الفرض الاول

الفرض الأول: هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مدى مصداقية (موثوقية) وعدالة القوائم المالية والحسابات الختامية المنشآت المساهمة المصرية؟

الجدول رقم ١ (من ١-٢١ خاص بالتلاعب بقائمة الدخل)

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بتسجيل الإيرادات بشكل سريع بينما أن عملية البيع لم تتم ولا تزال موضع الشك، كما انها تقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في نهاية العام ثم الغاءها في بداية العام اللاحق بهدف تضخيم أرباح العام الحالي.					
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بزيادة الإيرادات من خلال الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال تقديم الخدمة او السلعة مثل اعتبار البضاعة المرسله إلى وكلاء البيع.					
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تقوم باحتساب مبيعات الشهر الأول من العام التالي ضمن مبيعات العام الحالي لزيادة الإيرادات المعلنة.					
٤	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بنقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.					
٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عملية تسجيل الالتزامات، أو القيام بتخفيض غير ملائم لها.					
٦	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة حيث تقوم بعدم الاعتراف بالإيراد بالرغم من تقديم الخدمة، مثل عدم تسجيل مبيعات في آخر الفترة المحاسبية بهدف التهرب الضريبي.					
٧	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال نقل المصروفات					

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

				المستقبلية إلى الفترة المالية الحالية لتضخيم مصروفات العام بهدف التهرب الضريبي.	
٨				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم تثبيت قيمة المشتريات في آخر العام لغرض ترحيلها للعام اللاحق.	
٩				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بتسجيل مبالغ القروض على أنها إيرادات لكي تزيد من الإيرادات الوهمية.	
١٠				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم الإفصاح عن أرباح الشركات التابعة أو فروعها بهدف اعتبارها من أرباح الشركة الأم.	
١١				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركات التابعة أو فروعها.	
١٢				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تخفيضات لاياح محدودة لاسعار المنتجات بهدف زيادة أرباح العام الحالي.	
١٣				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بزيادة فترة الائتمان على المبيعات، وعدم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها.	
١٤				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال الاعتراف بخسائر قبل تحققها بالرغم من ضعف الدليل المادي على إمكانية تحققها.	
١٥				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال معاملة المصروفات الراسمالية على أنها مصروفات جارية.	
١٦				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال رسملة بعض المصروفات التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة.	
١٧				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من التلاعب في حساب مصاريف الإندثار والإطفاءات والإهلاكات أما بزيادتها أو تخفيضها أو بتغيير طرق حسابها بدون مبرر.	
١٨				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال المبالغة في مخصصات الطوارئ.	
١٩				قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير الطريقة	

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية فهي الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

					المتبعة في تسعير المخزون السلعي من أجل زيادة تكلفة المخزون أو تخفيضها.
				٢٠	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إضافة إلى الأرباح التشغيلية إيرادات عن بنود غير عادية مثل تسجيل أرباح بيع الأصول على أساس أنها إيرادات تشغيلية.
				٢١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في تصنيف الإيرادات باظهار أنواع أخرى لها من أجل اظهار أن للمنشأة قدرة غير حقيقية على زيادة الإيرادات.

الجدول التالي رقم ٢ (من ١-٢١) خاص بالتلاعب بقائمتي حقوق الملكية والمركز المالي)

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في المبالغة في قيمة الأصول الغير ملموسة سواء كانت موجودة أو غير موجودة، مشتراه أو غير مشتراه كالعلامات التجارية...الخ.					
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تقييم الأصول الثابتة حيث لا تلتزم بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيم الأصول الثابتة المدرجة في قائمة المركز المالي.					
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية بعدم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة. وعدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها التاريخية المسجلة بالدفاتر.					
٤	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في تقييم الاستثمارات المتداولة من خلال التلاعب في أسعار سوق الأوراق المالية (بورصة الأوراق المالية) التي تستخدم لتقييم الأوراق المالية.					
٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية حيث تقوم بعدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.					
٦	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال اعترافها بإيرادات غير مؤكدة التحصيل مثل احتمال كسب دعاوى قضائية.					
٧	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند المديون حيث لا يتم الإفصاح عن الديون المتعترفة، وعدم الكشف عن الأرصدة للديون غير المتحركة، وعدم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.					
٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الاستثمارات طويلة الأجل من خلال					

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

					تغيير الطريقة المحاسبية لتقييمها.
٩					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في الأصول الطارئة حيث تقوم بإثبات الأصول المحتمل امتلاكها قبل التأكد من تحقيقها.
١٠					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إعادة تقييم الأصول الثابتة بأقل من قيمتها الحقيقية واعتبار الفرق خسائر.
١١					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية للمبالغة في تقييم الأصول الثابتة من أجل تحسين قائمة المركز المالي.
١٢					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الإفصاح عن الحجز على الأصول الثابتة لضمان قروض أو غيرها.
١٣					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في اظهار رصيد المدنين بأكثر من حقيقته حيث يتم إضافة ديون على الشركات التابعة أو فروعها.
١٤					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة كالتعويضات القضائية بحساب مستقل.
١٥					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الخصوم المتداولة حيث لا يتم إدراج الأقساط المستحقة من القروض قصيرة الأجل ضمن الخصوم المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.
١٦					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند الخصوم طويلة الأجل من خلال الحصول قروض طويلة الأجل قبل اعلان قائمة المركز المالي بهدف استخدام هذه القروض في تسديد القروض قصيرة الأجل للعمل على تحسين نسبة السيولة.
١٧					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في تصنيف القروض باعتبارها طويلة الأجل بالرغم من انها قصيرة الأجل بهدف تحسين السيولة.
١٨					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند المخزون السلعي حيث تقوم بالتلاعب في طريقة التقييم وأدراج بضاعة راكدة ومتقدمة ضمن المخزون السلعي، من أجل زيادة الأصول المتداولة لتحسين الوضع المالي للمنشأة.
١٩					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في إخفاء الالتزامات بهدف تحسين الوضع المالي للمنشأة.
٢٠					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تسجيل الإيرادات والمبالغ عن دفعات مقدمة بغرض تحسين الوضع المالي الحالي للمنشأة.
٢١					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في بند حقوق المساهمين من خلال قيامها بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلاً من معالجتها من ضمن الأرباح المحتجزة.

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

الجدول التالي رقم ٣ (من ١-٩ خاص بالتلاعب بقائمة التدفقات النقدية)

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية.					
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في تكاليف التطوير الراسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية.					
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب.					
٤	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التأخير في تسديد الالتزامات من أجل إظهار التدفقات النقدية بشكل أفضل.					
٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في أسعار الصرف النقدي من أجل تحسين القدرة المالية للمنشأة.					
٦	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع اسهم على المساهمين بدلاً من توزيع الأرباح عليهم.					
٧	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال اعتبار عمليات التمويل الذاتية (من حقوق الملكية) على اعتبار أنها عمليات تشغيلية.					
٨	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال التلاعب في تسجيل التدفقات النقدية					

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

					المتعلقة بالارياح والخسائر عن بيع الأصول الثابتة واعتبارها من ضمن العمليات التشغيلية بهدف اعطاء انطباع جيد عن الوضع المالي للمنشأة عن انشطتها الأساسية.
٩					قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال استبعاد العديد من النفقات الخاصة بالتدفقات النقدية من فوائد القروض وتكاليف البحوث والتطوير على اعتبارها نفقات استثمارية لغرض زيادة التدفقات النقدية الداخلة.

ثانياً: الجدول التالي رقم (٤) يخص الفرض الثاني الأسئلة من رقم (١) إلى رقم (٥)

الفرض الثاني: هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الازمات المالية وفقدان المصدقية (الموثوقية) في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية نتيجة اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل إدارات المنشآت المساهمة في مصر؟

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم التمثيل الصادق للعمليات والاحداث المالية التي حدثت في المنشأة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصدقية فيها.					
٢	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء بعرضها في شكلها القانوني فقط، مما أدى الى فقدان المصدقية فيها.					
٣	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال عدم الاحتياط عند إعداد القوائم المالية لكل من العناصر الغير مؤكده كاصول والمطلوبات، مما أدى الى فقدان المصدقية فيها.					
٤	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عدم الحيادية عند إعداد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصدقية فيها.					
٥	قيام المنشآت المساهمة المصرية باتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في عدم الإفصاح والعرض الصادق للمعلومات عن كل بند من بنود القوائم المالية، مما أدى الى فقدان المصدقية فيها.					

ثالثاً: الجدول التالي رقم (٥) يخص الفرض الثالث الأسئلة من رقم (١) إلى رقم (١٥)

الفرض الثالث: هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية دور المراجعة الخارجية في الحد من أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى فقدان المصداقية (الموثوقية) نتيجة التلاعب في البيانات المالية والقوائم المالية والحسابات الختامية للمنشآت المساهمة في مصر؟

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يجب أن يتحلى مراجع الحسابات الخارجي بالكفاءة والخبرة المهنية للقيام بكافة واجباته ومسئولياته المهنية عند قيامه بعملية المراجعة الخارجية لإبداء الرأي الفني المحايد في مدى صحة سلامة القوائم المالية والحسابات الختامية، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٢	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتخطيط لعمليات المراجعة الخارجية بشكل كفاء وفعال قبل القيام بعملية المراجعة حتى يتسنى للمراجع الخارجي بالقيام بمهامه دون أي ضغوط للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٣	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بدراسة طبيعة عمل المنشأة قبل القيام بعملية المراجعة بما يعزز قدرته على متابعة الأداء واكتشاف حالات الغش للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقوائم المالية والحسابات الختامية.					
٤	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتصميم برنامج المراجعة اللازمة التي تتماشى مع طبيعة وحجم الكيان الاقتصادي لاكتشاف غش الإدارة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٥	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي ببذل الجهود اللازمة للكشف عن وجود أي تحريفات للحسابات الختامية والقوائم المالية من طرف الإدارة لعملية التسجيل المحاسبي من قبل الإدارة بهدف الغش، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٦	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بفحص الحسابات وكشوف الجرد واستبعاد المخزون السلعي التالف، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٧	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الأخطاء إن وجدت، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					
٨	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من مدى توافر شروط رسملة المصروفات المختلفة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.					

المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية ...

د/أحمد سعد محمد أبو العينين

					٩	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بالتحقق من المستندات والعقود الخاصة بالأصول الثابتة وطرق تقييمها، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١٠	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من عدالة أسعار البضاعة والمخزون السلي ومقارنته مع فواتير الأسعار، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١١	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من نسب الاستهلاك للأصول الثابتة ومقارنتها بالنسب السائدة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١٢	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من صحة فواتير الشراء وفواتير البيع التي تتم في نهاية العام، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١٣	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي أن يتحقق من عدم ادراج أي أرباح لسنوات سابقة ضمن الأرباح المحتجزة والقيام باستبعادها من حسابات النتيجة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١٤	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتابع الأساليب والطرق الفنية للكشف عن العمليات المتضمنة أساليب غش من قبل الإدارة، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.
					١٥	يجب أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي بإعداد التقرير الفني المحايد عن مدى صحة وسلامة الحسابات الختامية و القوائم المالية، الذي يصدره بعد إتمام عملية المراجعة، بحيث يمثل بصدق عن عدالة وصحة البيانات و القوائم المالية والحسابات الختامية، للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في القوائم المالية والحسابات الختامية.

نشكركم لحسن تعاونكم

الباحث