

دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
**The Role of Judicial Review in Limiting Creative Accounting
Practices**

تاريخ قبول النشر: 2022-06-13

تاريخ الاستلام: 2022-05-28

محمد، طويلب*، جامعة الجزائر 3، الجزائر،
البريد الإلكتروني: touileb_auditing@yahoo.fr

Abstract :

This study aims to identify the concept of creative accounting and to diagnose the methods of manipulation used by the administration to mislead the financial reports and to mention the most important procedures and means used in judicial control to reveal creative accounting practices. in financial reporting in order to maintain the reliability and honesty of financial reporting Creative accounting methods have greatly contributed to their spread and development, especially with the spread of modern technologies, where creative accounting seeks to change reality by Depending on the interests of parts of the institution, Judicial Oversight works to strengthen and strengthen control mechanisms to protect businesses and financial crimes, such as embezzlement and frequent theft, based on a set of measures, including the activation of the mechanisms of corporate governance.

Keywords : Creative Accounting, Judicial review, Creative Accounting Methods.

JEL Classification Codes: M41,M42, O31.

* - المؤلف المراسل.

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وتشخيص أساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل التقارير المالية وذكر أهم الاجراءات والوسائل المستخدمة في المراجعة القضائية لكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية من أجل الحفاظ على موثوقية وصدق التقارير المالية، من هذه الدراسة توصلنا الى أن تعدد أساليب المحاسبة الإبداعية ساهم بشكل كبير في انتشارها وتطورها، خاصة مع انتشار تكنولوجيات الحديثة، حيث تسعى المحاسبة الإبداعية على تغيير الواقع بما يتماشى مع مصالح أطراف معينة في المؤسسة، كما تعمل المراجعة القضائية على تقوية وتعزيز آليات الرقابة بهدف حماية بيئة الأعمال من الجرائم المالية، كالاختلاسات وسرقات متكررة، وهذا بالاعتماد على مجموعة من إجراءات من بينها، تفعيل آليات حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، المراجعة القضائية، أساليب المحاسبة الإبداعية.

تصنيفات JEL: .O31, M42, M41

1. مقدمة:

عرفت الفترة الأخيرة اتجاهات قوية لمكافحة الفساد الإداري والمالي خصوصا بعد التطورات الاقتصادية المتسارعة والمتلاحقة، حيث كان الفساد الإداري والمالي هو الأساس في انهيار العديد من الشركات الكبيرة حول العالم، ولما كان السبب الأساسي للأزمة المالية العالمية الأخيرة ضعف آليات المحاسبة والمراجعة في اكتشاف قضايا الفساد الإداري والمالي، فكان لابد من أن يكون هناك مراجعة قضائية تقوم بالفصل في المنازعات المالية في إطار قانوني، والتي تعتبر خدمة محاسبة ومهنية تنظر إلى ما وراء الأرقام حتى تساعد في الكشف عن تقنيات وأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومحاربة الفساد في المؤسسات، وهناك العديد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي يمكن القيام بها من قبل بعض المحاسبين وتؤثر على جعل البيانات المالية مضللة وتفقد الموضوعية والمصادقية.

لذا فإن المراجعة القضائية لها دورا فعالا في تحسين جودة القوائم المالية وزاد الاهتمام بها لحاجة منشآت المراجعة والمحاسبة لهذا النوع من المراجعات للكشف والحد من حالات الغش والاحتيال والتلاعب في القوائم المالية، وبالتالي الوفاء بمسؤوليتها اتجاه الطرف الثالث وأيضا حاجة أصحاب المصالح لها حماية لحقوقهم داخلها

أ- الإشكالية:

بناء على ما سبق، يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على هذا النحو التالي:

كيف تساهم إجراءات المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وللإجابة عن الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة التالية:

- ما مقصود بمفهوم المراجعة القضائية وما هو نطاق تطبيقها؟

- ماهي أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية؟ وماهي أهم دوافع للعمل بها؟
- ماهي الأساليب الحديثة المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

ب-الفرضيات:

- للإجابة عن التساؤلات السابقة تم صياغة الفرضيات التالية:
- مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع بعد الفحص للتحقق من مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية للوصول إلى نتيجة مناسبة تساعد القضاة في التعرف على ما وراء الأرقام لكشف حالات الغش والاحتيال.
 - تتمثل دوافع المحاسبة الإبداعية في المبررات التي تخدم مصالح معينة للمؤسسة.
 - تفعيل اليات حوكمة الشركات من الأساليب الحديثة للمكافحة المحاسبة الإبداعية.

ج-أهداف الدراسة:

- تتمثل أهداف الدراسة التي نسعى لتحقيقها فيما يلي:
- التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وتشخيص أساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل التقارير المالية؛
 - ذكر أهم الاجراءات والوسائل المستخدمة في المراجعة القضائية لكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في التقارير المالية من أجل الحفاظ على موثوقية وصدق التقارير المالية.

د-أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية الدراسة بالتعريف وتحديد الدور الذي تلعبه المراجعة القضائية، والكشف عن التقنيات المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها الإدارة في التلاعب في تقاريرها المالية وتأثير ذلك على مصداقية وجودة التقارير المالية، وأيضاً ذكر أهم الاجراءات المراجعة القضائية اللازمة للحد منها.

ه- منهجية الدراسة:

دراسة هذه الاشكالية اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لمعرفة مدى مساهمة اجراءات المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

2. الإطار النظري للمراجعة القضائية

من المجالات التي استودعتك في السنين الأخيرة للكشف من حالات الغش والاحتيال والحد منها أسلوب المراجعة القضائية وهي أسلوب ينطوي على مجموعة من الإجراءات التي يستخدمها المراجع، بقصد الحصول على قريبة تعينه في كشف ملبسات المسألة محل الفحص، مثل الغش والغش أنواعه عديدة، منها الفساد، الذي يتمثل في الرشوة والابتزاز وتضارب المصالح بقصد الحصول على المال، ومنها سرقة الأصول وتحريف البيانات في الدفاتر المالية.

1.2 مفهوم المراجعة القضائية:

لقد وردت تعاريف كثيرة للمراجعة القضائية نذكر منها:

التعريف الأول: تعرف بأنها مجموعة من عمليات التسجيل، الفرز، التسوية، التحقق من البيانات المحاسبية وإعداد التقارير من أجل تسوية المنازعات القانونية أو هي فن وعلم التحري على الأموال والأشخاص وإبداء رأي فني محايد للجهات المختلفة بغية تحقيق العدالة في قضايا مالية مختلفة.

التعريف الثاني: هي مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها المراجع بعد الفحص للتحقق من مدى صحة وسلامة القوائم والتقارير المالية بهدف الوصول إلى أدلة ونتيجة مناسبة تساعد القضاة في التعرف على ما وراء الأرقام لكشف حالات الغش والاحتيال من أجل سرعة الفصل في المنازعات القضائية التجارية والاقتصادية والمصرفية والحسابية المعروضة أمام المحاكم المتخصصة¹.

التعريف الثالث: تمثل المراجعة القضائية وظيفة التحقق والتأكد من الأرقام والتعامل مع مهارات كل من المحاسبة والقانون فلم تعد وسيلة لإجراء التطبيقات القانونية، وقد تزامن تطور مهنة المراجعة أو التدقيق بصفة عامة بتطور المحاسبة².

2.2 نطاق المراجعة القضائية:

نطاق المراجعة القضائية يمكن تحديد نطاق خدمات الفحص القانوني اعتمادات على المعايير المهنية الصادرة في هذا الصدد، وأيضاً بعض توجهات المنظمات المهنية في المراحل التالية³:

- مرحلة قبول العمل؛
- مرحلة التخطيط والإشراف؛
- المرحلة السرية؛
- مرحلة التنفيذ؛
- مرحلة الكشف عن النتائج؛
- المرحلة العلاجية.

3.2 مميزات المراجعة القضائية :

- تتميز المراجعة القضائية بمجموعة من المزايا المتمثلة فيما يلي⁴:
- تساعد وتعزز المراجعة القضائية على تقوية وتعزيز آليات الرقابة بهدف حماية تنظيمات الأعمال الجرائم المالية، كالاختلاس وسرقات متكررة.
 - يمكن للمراجعة القضائية أن تلعب دوراً هاماً في المؤسسات التي تكون تخضع للفحص عن طريق السلطات التنظيمية، من خلال الالتزام التنظيمي.
 - يمكن للمراجعة القضائية المساعدة على حماية التنظيمات من الأضرار على المدى الطويل، كما يمكن تستخدم للمساعدة في حل المنازعات.

– تحسن الكفاءة عن طريق تحديد مجالات ضياع، وتعمل على اكتشاف وتوثيق مدى وجود تعارض المصالح وتضاربها المحتملة الخاصة بالمديرين والمسؤولين التنفيذيين عن طريق تحسين الشفافية والنزاهة .

4.2 أوجه الاختلاف بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية:

يمكن توضيح مختلف أوجه الاختلاف بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): الفرق بين المراجعة القضائية والمراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة القضائية	أوجه المقارنة
تحديد تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط ومدى صدق وعمالة القوائم المالية.	تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش.	الهدف
أكثر اتساعا وأقل عمقا	أكثر عمقا وأقل اتساعا	النطاق
المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية.	مهارات متخصصة وتكامل لكل من المحاسبة والمراجعة والأساسيات القانونية.	المهارات المطلوبة
أقل عمقا	أكثر عمقا	الأساليب
لا تتطلب المعرفة القانونية	لا تتطلب المعرفة القانونية	المعرفة القانونية

المصدر: من إعداد الباحث باعتماد على: علي أحمد مصطفى زين، أحمد محمد السيد عبد الغفار، المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد: 32، العدد: 2، 2018، ص: 353.

ومن الجدول السابق، يمكن تحديد أوجه الاختلاف بين المراجع القضائي وبين المحاسب القانوني(المراجع الخارجي)، حيث أن الأول يهدف إلى تحديد المناطق غير القانونية والمشكلة فيها، والبيئة التي تساعد على الغش، بينما يوضح الثاني رأياً فنياً محايداً عن حقيقة النشاط، والأول أكثر عمقاً وأقل اتساعاً وأن المراجع القضائي يتطلب منه المعرفة القضائية وبدقة، وإن الدوافع الحقيقية من وراء نشأة المراجع القضائية هي تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين يدلون بأرائهم حول المخالفات المالية، وتلبية حاجة المستثمرين والمساهمين والمقرضين من المعلومات الصحيحة والصادقة وخدمة الجهات الضريبية والجهات الرقابية الحكومية.

3. مفهوم المحاسبة الإبداعية، أسباب ظهورها وأهم تقنياتها

تعد المحاسبة الإبداعية أسلوباً من أساليب التلاعب المحاسبي، وسبباً في حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من الشركات الكبرى في مختلف دول العالم، حيث استعملت لتلاعب في التقارير المالية للشركة بصورة غير صادقة وغير حقيقية، بالإضافة إلى أنها تستعمل بغرض إخفاء مستوى الأداء المالي للشركة لتحقيق مصلحة أطراف على حساب أطراف أخرى.

1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

المحاسبة الإبداعية ليست فرعاً من فروع المحاسبة مثل المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف... إلخ، وإنما هي مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في الكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة، مستغلاً في ذلك أمور عدة وهي كالاتي⁵:

- الخبرة المتراكمة نتيجة لممارسة العمل المحاسبي؛

- المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار بين الطرائق والإجراءات المحاسبية الواجبة الاتباع، ولا سيما إذا لم يكن هناك نظام محاسبي يلزم تلك الشركات باتباع طريقة معينة دون أخرى؛
- ثقة المستثمرين، ولا سيما إذا لم يعتادوا الاطلاع بين مدة وأخرى على ما تحقق من عوائد ومصادر تلك العوائد، أو جهل الكثير منهم بالمبادئ والطرائق المحاسبية.
- تكون المعلومات المحاسبية في أية شركة بيد المحاسبين، إذ يعد المحاسب هو المصدر الأساس لتوفير المعلومات المحاسبية لكل من الإدارة والأطراف كافة المتعاملة مع الشركة.

يمكن عرض بعض التعاريف التي تناولت هذه الظاهرة بمفردات مختلفة ولكن تحمل نفس المفهوم ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتياطية، المحاسبة الخلاقة، وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون، ومن أبرزها ما يلي:

التعريف الأول: تعرف المحاسبة الإبداعية حسب قاموس الانجليزي اوكسفورد Oxford على أنها "استغلال الثغرات الموجودة في النظام المالي من أجل اكتساب مصلحة أو تقديم أرقام مضللة لا تعكس الحقيقة"⁶

التعريف الثاني: هي " عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية وخيارات ممارسة القياس والإفصاح عنها، من أجل تحريف وتضليل التقارير المالية إلى ما يرغب به معدي التقارير المالية"⁷

التعريف الثالث: وتعرف محاسبة الإبداعية أنها عبارة عن التعامل مع العديد من الأمور المتعلقة بإصدار الحكم، أو حل النزاعات والمشاكل عند تطبيق القواعد المحاسبية المختلفة لعرض نتائج الأحداث والعمليات المالية، حيث توفر هذه المرونة فرصا للتلاعب والخداع واطهار صورة غير حقيقية عن الأنشطة التي قامت بها الشركة⁸

التعريف الرابع: كما تعرف المحاسبة الإبداعية أنها "ممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة⁹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها مصطلح يصف مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تستخدم من قبل محاسبين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكنهم من التلاعب بالتقارير المحاسبية من خلال التحايل والتضليل فيها.

2.3 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

- هناك مجموعة من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:
- **المرونة في اختيار السياسة المحاسبية:** أحيانا يسمح للشركة باختيار ما يناسبها من بين السياسات المحاسبية المختلفة التي تستخدمها في اعداد تقاريرها المالية، كما أن المعايير المحاسبة الدولية تسمح للشركة باختيار الاجراءات المحاسبية التي تتناسب مع أهدافها ورغباتها وتحقيق صورة أفضل لإدارة الشركة¹⁰؛
 - **حرية التقديرات المحاسبية:** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بشكل متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على فقرات التقارير المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا¹¹؛
 - **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:** يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والتقارير المالية، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تُوَجَّل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فعلى سبيل المثال افترض أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليار دينار بالكلية التاريخية الذي يمكن بيعه بسهولة بمبلغ ثلاث مليارات دينار بالقيمة الحالية،

فإدارة الشركة تكون حرة في اختيار السنة التي يبيعون فيها الاستثمار بغرض الربح¹²؛

– **المعاملات الوهمية (المزيفة):** عادة ما تستخدم بعض المعاملات الوهمية من أجل التلاعب في مبالغ الميزانية أو لنقل الأرباح بين الفترات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق ادخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بمساعدة طرف ثالث مثل بيع أحد استثمارات الشركة بسعر أعلى أو أقل من السعر الفعلي، حيث أن هذا الفرق يؤدي إلى زيادة أو تقليل الأرباح¹³.

3.3 دوافع استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية:

- تعددت دوافع إدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي¹⁴:
- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق: يتم استخدام المحاسبية الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة التي إن لم يتم تعديلها ستعكس صورة سلبية عنها أمام منافسيها.
 - التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية للمؤسسة يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في الأسواق المالية، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.
 - زيادة الاقتراض من البنوك: نظرا لاستخدام البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية من أجل تقييم أداء المؤسسة كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المؤسسات، لذلك يتم اللجوء إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر ايجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض .
 - لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.

- تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية: تقوم إدارات العديد من المؤسسات بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.

4.3 تقنيات واساليب المحاسبة الإبداعية:

يمكن تقسيم مختلف التقنيات المحاسبية الإبداعية على أساس التقارير المالية التي تطبق فيها كما يلي

1.4.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية قائمة المركز المالي بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها اتجاه المقرضين والمساهمين، وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي¹⁵ :

- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، أو الاعتراف بشهرة المحل غير المشتريات بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن المعايير المحاسبية الدولية، أو القيام بتغيير طرق الإطفاء بشكل غير مبرر في تخفيض هذه الأصول؛
- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة؛
- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في الأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى أجواء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛

- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء معتمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة؛
- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛
- **الموجودات المحتملة:** حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها؛
- **الالتزامات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛
- **الالتزامات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة؛
- **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في تسعير المخزون؛
- **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

2.4.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

يتمثل الهدف الأساسي من استعمال المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل هو تمهيد أو تجميل الدخل من خلال تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها¹⁶، بالإضافة إلى ذلك يحكم المستثمرون بقسوة كبيرة على إدارة الشركة عند فشل في تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المسطرة وتعرض أيضا أسعار الأسهم إلى انخفاضات كبيرة عند الاعلان عن الأرباح المنخفضة، وهذا ما يدفع ادارة الشركات إلى استعمال مجموعة من التقنيات لتحريف والتلاعب بقائمة الدخل تتمثل فيما يلي¹⁷:

- الاعتراف بالإيرادات قبل تحققها، بحيث يتم تسجيل الإيرادات محاسبيا قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية المنفعة؛
- تسجيل إيرادات وهمية؛
- تعزيز الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة أو باستخدام الأنشطة غير المستدامة؛
- تحويل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية لاحقة؛
- توظيف تقنيات أخرى لإخفاء المصاريف أو الخسائر؛
- تحويل الدخل الحالي إلى فترة مالية لاحقة؛
- تحويل المصاريف المستقبلية إلى فترات سابقة.

3.4.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعد قائمة التدفقات النقدية القائمة الثالثة التي ألزمت معايير المحاسبة الدولية الشركات على إعدادها ضمن التقارير المالية المعدة نهاية الفترة المالية، وتهدف الإدارة إلى التلاعب في هذه القائمة إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للشركة عن طريق تصنيف بنودها بغرض التأثير على الرصيد النهائي للتدفقات النقدية¹⁸.

- فيما يلي بعض حالات التلاعب التي تقوم بها الإدارة في قائمة التدفقات النقدية¹⁹.
- التلاعب بقائمة التدفقات النقدية من خلال دفع تكاليف البحوث والتطوير وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات الداخلية؛
 - معالجة التضخم في رقم الأرباح المحتجزة الناجم عن عدم القدرة على خلق النقد لتوزيع جزء منها ولفترات طويلة عن طريق توزيع منح على شكل أسهم بدلا من توزيع الأرباح نقدا وذلك لتخفيف وطأة تراكم الأرباح وإخفاء عدم القدرة على التوزيع النقدي وإقناع المساهمين بعدم وجود مشاكل كبيرة في إدارة النقدية؛
 - إطالة فترة سداد النفقات والتشدد في سياسات التحصيل وغيرها مما يؤدي إلى تقليص عناصر المطلوبات بصورة مصطنعة وتحرير رأس المال بصورة مؤقتة بغية إظهار التدفقات النقدية الحرة على النحو أفضل مما عليه في الواقع؛
 - قيام الشركة بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للشركة من عملياتها الرئيسية؛
 - تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافا لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

4.4.3 تقنيات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية²⁰.

كما يمكن تقديم بعض تقنيات المحاسبة الإبداعية المستعملة في البيئة الجزائرية، والتي يوفرها النظام المحاسبي المالي ويمكن استغلالها من قبل معدي التقارير المالية نذكرها فيما يلي²¹:

- أساس الاستحقاق: وفقا لهذا الفرض يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها، ويتم اثباتها بوثيقة وتسجل محاسبيا، وجاء هذا الفرض في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي تنص على "تتم محاسبة أثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في التقارير المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها" ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعليا أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- النتيجة غير العادية: في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي جاءت النتيجة غير العادية بعد فرض الضريبة على الأرباح، ولم يتم تحديد هذه

المصاريف والأرباح غير العادية عكس النظام المحاسبي الفرنسي، وعليه تعتبر هذه ثغرة من الثغرات التي يستغلها معدي التقارير المالية من أجل تلاعب في الأرباح المفصح عنها؛

- حرية التقديرات والسياسات المحاسبية: يقضي مبدأ الثبات على طرق التقييم باتباع نفس طرق التقييم المعتمدة في المؤسسة من سنة إلى أخرى وهذا للمحافظة على قابلية المعلومات المالية للمقارنة، ويلزم النظام المحاسبي المؤسسات التي تنشط في الجزائر، وتدخل في حيز التطبيق على تكييف مبالغ السنة المالية مع مبالغ السنة التي تليها في حالة تغيير لطرق التقييم والتسجيل، ونص النظام المحاسبي المالي على هذا المبدأ من خلال المادة 15 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي نصت على ما يلي:

✓ يقضي انسجام المعلومات المالية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات؛
✓ لا يبزر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم.

إلا أن النظام المحاسبي المالي استثنى مبدأ الثبات طرق التقييم في حالة الرغبة في تحسين نوعية التقارير المالية، من خلال الفصل السادس للقانون 07-11 والذي نص على ما يلي:

✓ مكن أن تلجأ الشركة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين التقارير المالية؛
✓ يركز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة أو على معلومات جديدة والتي تسمح بتقديم معلومات موثوقة أكثر والحصول عليها؛

✓ تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي تطبقها الشركة بهدف اعداد وعرض التقارير المالية.

- دمج المعلومات في التقارير المالية: ينص النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 على "يمكن جمع المبالغ غير المعتمدة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة"، وتخضع عملية الدمج في هذه حالة إلى التقدير الشخصي لمعدي التقارير المالية فيعتبر ذلك ثغرة يمكن استغلالها من خلال تقليل الأهمية النسبية لبعض البنود المدمجة.

4. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة

الإبداعية والحد منها.

مع تزايد الاهتمام بالمراجعة القضائية، لما لها من أثار على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ترتب على ذلك زيادة الطلب على إجراءات المراجعة القضائية التي تساعد على محاربة هذه الممارسات خاصة مع تغير بيئة الأعمال نحو بيئة الكترونية، وهذه الإجراءات تتمثل فيما يلي²²:

- الالتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة.
 - الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة.
 - تفعيل دور الجهات الاشرافية والرقابية.
 - تفعيل آليات الحوكمة.
 - زيادة مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.
 - تفعيل دور المحاسب القضائي.
- لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة

بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:

1.4 حوكمة الشركات:

تستخدم المؤسسة المحاسبة الإبداعية من أجل تعظيم ربحها ومنافعها عن طريق التلاعب في قوائمها المالية وهذا على حساب مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية، لذا تحتاج المؤسسة إلى حوكمة رشيدة فعالة للحد من الممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا بالاعتماد على الركائز قوية، فعالة وتدقيق مستقل، وللحوكمة ثلاث ركائز أساسية متكاملة ومتداخلة فيما بينها والمتمثلة بإدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، إذ هذه الركائز تعمل على تجنب المؤسسة الوقوع في الإزمات تسببها هذه الممارسات، كما تعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للمؤسسة مع تعزيز مناخ الشفافية، نعمل على ارساء مبدأ المساءلة المستمرة للمؤسسة، ولا يمكننا تحقيق هذه الأهداف ما لم تتفاعل هذه الركائز فيما بينها²³.

ومن الآليات الفعالة في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية مايلي²⁴:

- المساءلة والرقابة المحاسبية: ضرورة قيام المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة، والذي يتعين توفير البيانات والمعلومات اللازمة، لان المساهمين لديهم المسؤولية والحق باعتبارهم ملاك.
- الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق: نجاح وفعالية تطبيق الحوكمة يتطلب الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو العمل على وضع معايير محاسبية مكيّفة، بحيث يكون الإطار العام لها هو المعايير الدولية غير انها تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي للبلد كما هو الحال بالنسبة للمعايير المحاسبية الجزائرية.

- دور التدقيق الداخلي: يساعد التدقيق الداخلي في إنجاح الحوكمة وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال الرقابة الداخلية، والتي تعمل على تقييم الاداء من الجانب المحاسبي والمالي للمؤسسة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها.
- دور التدقيق الخارجي: للتدقيق الخارجي دور مهم في إنجاح حوكمة الشركات لأنه يقلص او يقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما انه يقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتوة في القوائم المالية، فالمدقق الخارجي يضفي ثقة ومصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها، بحيث يقوم بإعداد تقارير مفصلة ترفق بالقوائم.

2.4 المعايير المحاسبية الدولية:

ظهر مفهوم معايير المحاسبة الدولية في عام 1904 في المؤتمر الدولي الأول الذي عقد في سانت لويس ، وتعد الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية وليدة الظروف والتطورات الاقتصادية التي شهدتها العالم، بحيث كان من الضروري وجود قواعد عامة تتعامل مع الأمور المحاسبية المماثلة، وذلك لتسهيل عملية الإفصاح المحاسبي، ومن ثم مقارنة البيانات المالية وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية على الصعيد الدولي، تهدف معايير المحاسبة الدولية على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي للحصول على بيانات مالية تحتوي معلومات محاسبية ملائمة وموثوقة ومستقرة وقابلة للمقارنة وتساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات عقلانية²⁵، كما أنها تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال²⁶:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها كألغائها "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.
- تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية.

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي.
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة الى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير.

3.4 المراجع الخارجي:

إن تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم استخدامها من قبل الإدارة للتأثير على صحة البيانات المالية تتطلب من مدقق الحسابات وضع إجراءات كافية لاكتشاف ممارسات الإدارة، لذا يجب أن يكون مدقق الخارجي ملم بأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية، ويضع الاجراءات الملائمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي²⁷، ومن هذه الاجراءات²⁸:

- يجب على المدقق عند التخطيط وأداء التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، أن يأخذ بعين الاعتبار مخاطر الانحرافات المادية في البيانات المالية الناتجة عن المحاسبة الإبداعية.
- إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المؤسسة ومن بلد لآخر.
- إن عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمانا معقولاً بأن البيانات المالية إذا أخذت ككل خالصة من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة الغش أو الخطأ، حيث أن المدقق لا يمكنه أن يحصل على ضمان مطلق بأنه سيتم اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية.

- إن مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن تلاعب المحاسبي هي أكبر من مخاطر عدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ وذلك لأن التلاعب قد يتضمن خطأ متقنة ومنظمة بعناية لإخفائه مثل التزوير والإخفاق المقصود في تسجيل المعاملات أو سوء التمثيل المقصود الذي تم إجراؤه للمدقق.
- المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم اكتشاف تحريف مادي ناتج عن تلاعب الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم اكتشاف تحريف ناتج عن تلاعب العاملين وذلك لأن الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة غالبا ما يكونوا في وضع يفترض أمانتهم ويسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة الرسمية.

4.4 التدقيق الإلكتروني:

بدأت البرامج والأنظمة المعلوماتية بالمؤسسة الاقتصادية في الوقت الحاضر تعد موردا هاما لا يقل أهمية عن الموارد المادية والبشرية، وقد ازدادت أهميتها في ظل التغيرات العالمية، وأصبحت تستخدم في مجال التدقيق المالي والمحاسبي، وتضفي مزايا متعددة جعلت مدققي الحسابات يعتمدون عليها بغية تحسين أدائهم وتحقيق الكفاءة والفاعلية في أعمالهم من أجل التقليل من فجوة التوقعات وضمان جودة المعلومة المالية لمستخدمها، لكون البيئة الاقتصادية الجزائرية تسعى في وقتنا الحالي للدخول في عالم الاقتصاد الرقمي، يتعين عليها الاستفادة من هذه التطورات في عملية التدقيق المحاسبي للحصول على المستوى المطلوب من الجودة وتقدر بذلك على مواجهة أشكال المحاسبة الإبداعية²⁹.

5. الخاتمة

بعد معالجة الإشكالية، تم التوصل إلى نتائج التالية:

- المحاسبة الإبداعية عبارة عن ممارسات مبتكرة معقدة، يستغل فيها المحاسبون القوانين المحاسبية والقواعد المتعارف عليه للتلاعب في البيانات المالية للمؤسسة قصد تحقيق أهداف معينة لأطراف معينة في المؤسسة، الذي ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية.
- تعدد أساليب المحاسبة الإبداعية ساهم بشكل كبير في انتشارها وتطورها، خاصة مع انتشار تكنولوجيات الحديثة.
- من أهم الدوافع الرئيسية للمحاسبة الإبداعية هو سعى لإعطاء صورة مزيفة عن القوائم المالية للمؤسسة.
- تسعى المحاسبة الإبداعية على تغيير الواقع بما يتماشى مع مصالح أطراف معينة في المؤسسة.
- تساعد وتعزز المراجعة القضائية على تقوية وتعزيز آليات الرقابة بهدف حماية تنظيمات الأعمال الجرائم المالية، كالاختلاس وسرقات متكررة.
- تهدف المراجعة القضائية على تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش.
- إن عملية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة لذا يجب السعي باستمرار لكشف عنها ومحاولة الحد منها.
- للمراجعة القضائية دور في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- تأثر المحاسبة الإبداعية على صدق المعلومات المحاسبية الموجودة ضمن القوائم المالية.

- تلعب الحوكمة في أي مؤسسة دور فاعل في الحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية في مختلف مراحل إعداد وعرض المعلومة المحاسبية من خلال تعزيز ركائزها الأساسية.
- ساهمت المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تخدم مصالح أطراف معينة وتضر بأطراف أخرى وهم المستفيدون من القوائم المالية.
- تساعد الإجراءات المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- إمام المراجع بمهارات المحاسبة والمراجعة والقانون ومهارات التحقيق وتقنيات التكنولوجيا.
- وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:
 - أن معالجة دوافع المحاسبة الإبداعية تمنع إذا ارتت الشركات من ممارساتها.
 - ضرورة تشخيص حالات التلاعب للمحاسبة الإبداعية التي تؤدي إلى إعادة النظر في القوائم المالية.
 - التأكيد على التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعندما تلجأ هذه الوحدات إلى التحول من طريقة محاسبية إلى أخرى فإن عليها الإفصاح عن ذلك مع بيان الأسباب التي دعت إلى هذا التحول بالإضافة إلى بيان الأثر المتراكم الناتج عن ذلك.
 - ضرورة زيادة وعي مستعملي المعلومات المحاسبية بأهم ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك حتى يتمكنوا من كشف أي تأثير على القوائم المالية التي تقوم الوحدة الاقتصادية بأعدادها في نهاية الفترة المحاسبية ليتمكنوا من اتخاذ قرارات رشيدة.
 - ضرورة وجود تشريعات لتحديد واجبات ومسؤوليات المراجعة القضائية.

- توسيع نطاق تطبيق المراجعة القضائية ليشمل مجالات ومؤسسات حكومية وخاصة
لما
- لها من فوائد عديدة للدولة ولمؤسساتها.
- جعل المراجعة القضائية دورية والزامية على المؤسسة لحماية الحقوق والممتلكات.

6. المراجع:

- ¹ علاء كامل حسن خليفة، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية في منظمات الأعمال، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد: 54، العدد: 2، الإسكندرية، مصر، 2017، ص: 15.
- ² محمد التهامي طواهري، مسعود صدقي، المراجعة وتدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص: 6.
- ³ علي أحمد مصطفى زين، أحمد محمد السيد عبد الغفار، المراجعة القضائية ودورها في الحد من فجوة التوقعات، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد: 32، العدد: 2، 2018، ص: 353.
- ⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة القضائية، الدار الجامعية - الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2014، مصر، ص ص، 69-70.
- ⁵ عباس حميد يحيى التميمي، إدارة الأرباح: عوامل نشوؤها وأساليبها والسبل الحد منها، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص 32.
- ⁶ https://en.oxforddictionaries.com/definition/creative_accountancy
- ⁷ Andrew Holt, Timothy Eccles, « **Accounting practice in the post-Enron era : The implications for financial statments in the property industry** », HENRY STEWAT PUBLICATIONS 1473-1894 Brieflings in Real Estate Finance, VOL 2,NO 4, PP 326-340, P 329.
- ⁸ Amat Oril, Blake John, Dowds Jack, « **The ethics of creative** », Economic Working Paper, journal of economic literature

classification M41,1999, Available at SSRN:
<https://ideas.repec.org/p/upf/upfgen/349.html>

⁹ رشا حمادة، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد: 26، العدد: 02، جامعة دمشق، 2010، ص 96.

¹⁰ ستار جبار خلوي، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد: 24، جامعة واسط، العراق، 2016، ص 9.

¹¹ ليلى عبد الصاحب، تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد: 47، جامعة بغداد، 2016، ص 378.

¹² جمانة حنظل التميمي، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسب، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد: 14، جامعة البصرة، العراق، 2007، ص 171.

¹³ ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا كلية الأعمال - قسم المحاسبة، 2009، الاردن، ص ص 23-24 .

¹⁴ ستار جبار خلوي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

¹⁵ ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9، العدد 32، جامعة الكوفة، العراق، 2013، ص 245-246.

¹⁶Ahmed Belkaoui, Ronald D.Picur, « **the smooting of income numbers :some emprical evidence on systematic differences between core and periphery industrial sectors** »,journal of business finance and accounting, volume 11,issue 4, 1984, PP 527-545.

¹⁷Howard M .Schilit, Jeremy Perler, «**FINANCIAL SHENANIGAS**», third edition, Mc Graw Hil, United States, 2010, P 24-25.

¹⁸ الهادي آدم وآخرون، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 01، جامعة إفريقيا العالمية، 2017، ص 75.

¹⁹ نعيم تومان مرهون الزيايدي، تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارة والاقتصادية، العدد: 02، العراق، 2015، ص 202.

²⁰ جبار بوكثير وآخرون، أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والادارية، العدد: 01، جامعة أم البواقي، 2014، ص 74.

²¹ بدر الزمان خمقاني، مسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، ص 63-64.

²² أحمد حامد محمود عبد الحليم، نبيل ياسين أحمد، عبيد عبد الكريم إبراهيم سرور، دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح "دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، مصر، المجلد 10، العدد 03، 2021، 425-558، ص 467.

- ²³ تقموش عادل، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الإبداعية والحد منها في الجزائر، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، جامعة المسيلة، الجزائر، 2019، 709-727، ص 709.
- ²⁴ مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، جرموني أسماء، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمهة لخضر بالوادي، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، 373-363، ص 371.
- ²⁵ خليل محمد زين، بسام احمد حجازي، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية "من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الابحاث العملية والتربوية، العدد 30، 2020، 1-27، ص 08.
- ²⁶ جعفري عمر، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS - IFRS، في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنموية والقانون، جامعة عين تموشنت، المجلد 01، العدد 04، 2017، 33-19، ص ص 29-30.
- ²⁷ كامل ممدوح كامل التكريتي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة قسم العلوم المالية و المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط - كلية الأعمال، الاردن، 2022، ص 40.
- ²⁸ علي بن موفقي، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 02، 2019، 67-91، ص ص، 79-80.

²⁹ بن بوعلی خدیجة، بربري محمد أمين، دور التدقيق الالكتروني في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، جامعة خميس مليانة ، المجلد 03، العدد 02، ديسمبر 2021، 77-90، ص 81.