



## دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية

### The role of External Auditor's industrial specialization in reducing creative accounting practices

سعيداني محمد السعيد

أستاذ محاضر صنف أ

saidanimouha@gmail.com

سماعيني الحمدي\*

طالب دكتوراه

مخبر دراسات التنمية الإقتصادية

Hamdismsini1979@gmail.com

تاريخ إرسال المقال: 2023 /07 /19 تاريخ قبول المقال: 2023 /08 /18 تاريخ نشر المقال: 2023 /09 /15

#### الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم استراتيجية التّخصص الصناعى المهني للمراجع الخارجي للحسابات وما مدى مساهمة تبني هذه الاستراتيجية والعمل بها في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية كنوع جديد من أنواع الاحتيال والاجرام المالي أصبح يهدد صحّة وشفافية المعلومات, والبيانات المالية للمؤسسات, وذلك من خلال تغليط مستخدمي القوائم المالية برسم صورة وردية لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية: استراتيجية التّخصص الصناعي -مراجع الخارجي- محاسبة إبداعية-اجرام مالي .

#### **Abstract:**

This study aims to highlight the concept of the External Auditor's Industrial Specialization Strategy and the extent to which the adoption and implementation of this strategy has contributed to the reduction of creative accounting practices as a new type of fraud and financial crime that threatens the validity and transparency of the financial information and data of the organizations by overshadowing the users of the financial statements by drawing a rosy picture that does not reflect the true financial position of the institution

\* المؤلف المرسل

## دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

**Keywords:** Industrial Specialization Strategy - External Auditors - Creative Accounting - Financial Criminality.

## مقدمة:

مع التطور الكبير الذي يعيشه الاقتصاد العالمي، والتعقيدات الحاصلة داخل المنشآت الاقتصادية، واتساع فروعها برز الى الوجود فرع جديد من فروع المعرفة كان له تأثير قوي على إنهيار الكثير من المؤسسات العالمية، و الحاق خسائر كبيرة بها، وقد نشأ هذا الفرع الجديد من فروع المعرفة من خلال التلاعب بالبيانات المحاسبية لهذه المؤسسات باستغلال بعض الثغرات، والمعالجات، والسياسات التي تظهر البيانات المحاسبية بشكل كاذب لا يعكس مضمونها الحقيقي باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وبالتالي ظهور القوائم المالية بشكل غير صادق، ومضلل لذا اتجهت البحوث الحديثة في مجال المحاسبة، والتدقيق الى البحث عن السبل التي من شأنها القضاء على مثل هذه الممارسات، أو على الأقل الحد منها، ولعل من أهم الوسائل التوجه نحو تبني استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي، وقد تمت تناولت هذه الدراسة وفق الإشكالية التالية .

اشكالية الدراسة : الى أي مدى يمكن أن يساهم تبني استراتيجية التخصص الصناعي المهني للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

أهمية الدراسة : تكمن أهمية الدراسة في أنها حاولت التطرق الى موضوع جد مهم كونه يعطي خيارا يمكن أن يساهم في حل مشكلة أصبحت تؤرق أصحاب المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية .

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة الى محاولة لفت انتباه أصحاب القرار والمهتمين بمحاربة الاجرام المالي والاقتصادي و الباحثين في مجال التدقيق والمحاسبة وكذا ممارسو المهنة الى ضرورة تبني استراتيجية التخصص الصناعي المهني كألية من الاليات الحديثة من أجل الحد من الاجرام المالي والاقتصادي الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

منهج الدراسة : تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي بغية الامام بمختلف المفاهيم النظرية التي تضمنتها هذه الدراسة .

## المبحث الأول: ماهية التخصص الصناعي

### تمهيد

المطلب الأول: مفهوم التخصص الصناعي, وأهميته, وأهدافه

المطلب الثاني: معايير تحديد التخصص الصناعي, و الآليات المقترحة من أجل تفعيل المراجعة وفق التخصص الصناعي,

المطلب الأول: مفهوم التخصص الصناعي, و أهميته, وأهدافه

### تمهيد:

مع التزايد اللامتناهي في التعقيدات التنظيمية, والاقتصادية, وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية في البيئة المعاصرة مما ولد لدى كل قطاع خصائص, ومميزات تميزه عن غيره من القطاعات الأخرى, وعلى أساس أن مهمة المراجع الخارجي تقوم على تقديم خدماته الى تلك القطاعات منفردة اذن عليه أن يحصل على نظام معلومات متكامل لكل قطاع على حدى مما ولد ضرورة أن يقوم المراجع بالتخصص تبعاً لكل قطاع صناعي فنجد مراجع قد تخصص في القطاع الصناعي, واخر في القطاع التجاري وهكذا.....<sup>1</sup>

أولاً: التخصص الصناعي لغة التخصص لغة هو ما ذكر في معجم المعاني الجامع - معجم عربي عربي تخصص: (فعل) تخصصَ بـ / تخصصَ في / تخصصَ لـ يتخصص , تخصصًا , فهو متخصص , والمفعول متخصص به حيث يقال تخصصَ في مادة الرياضيات : أي اهتمَّ بها وفردَ لها وقتَهُ وجَهْدَهُ يُقالُ : تخصصَ بهِ ولَهُ : انفردَ بهِ سَأَتخصصُ في علمِ الهندسة.<sup>2</sup>

1 - محمد نزار شلا, أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات, في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة, رسالة ماجستير, جامعة دمشق, 2015-1436

2 <https://www.almaany.com/> أنظر الى الرابط

---

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

---

**ثانياً: تعريف التخصص الصناعي:** تناول الباحثون تعريف التخصص الصناعي من زاويتين , فمنهم من عرفه انطلاقاً من تخصص مكاتب المراجعة , ومنهم من عرفه انطلاقاً من المراجع في حدّ ذاته .

### 1- تعريف التخصص الصناعي انطلاقاً من تخصص مكاتب المراجعة :

هناك من عرف تخصص مكاتب التدقيق انطلاقاً من أنه عندما يقدم مكتب التدقيق خدمة التدقيق لعدداً من الشركات التي تنتمي لنفس القطاع لكن مع امكانية أن تحمل كل منها جنسية مختلفة؛ في هذه الحالة ستكون لدى هذا المكتب صورة عامة من المعرفة عن التدقيق في هذا القطاع هذه المعرفة يطلق عليها اسم المعرفة الضمنية (Tacit Knowledge)، تتميز هذه المعرفة بأنها غير ملموسة. وتتبع قيمتها حين يقوم مكتب التدقيق بإنشاء قاعدة من البيانات عن تدقيق ذلك القطاع، فيقوم أولاً بهيكلة هذه البيانات ثم تنظيمها وتحليلها وتحديثها، والعودة إليها وقت الحاجة ، فتخدم العميل نفسه في المدينة الواحدة، أو عدداً من العملاء لنفس القطاع في نفس البلد ، أو عملاء آخرين تتدرج أسماؤهم تحت مسمى القطاع لكن في بلدان مختلفة. وفي هذه الحالة؛ يكون مكتب التدقيق قد امتلك نوعاً من المعرفة يطلق عليها اسم المعرفة المصنفة (Knowledge Codified)، الأمر الذي يخلق الحافز لدى مكتب التدقيق للتخصص في تدقيق عملاء ذلك القطاع، خصوصاً أن اختلاف الممارسات بين القطاعات المختلفة هو أكبر من الاختلاف في الممارسات لنفس القطاع وإن كان أفراد القطاع منتشرين في عدد من الدول.<sup>1</sup>

وتعرف مكاتب المراجعة المتخصصة بأنها " مكاتب التدقيق التي تبلغ حصتها أو تزيد عن 10% من إجمالي عدد الشركات المنتمية لنفس القطاع.

### 2- تعريف التخصص الصناعي انطلاقاً من المراجع الخارجي

تناولت الكثير من الدراسات تعريف المراجع المتخصص والتي يمكن ايجازها كمايلي :

المراجع المتخصص هو من يكتسب التدريب الكافي ,أو من يتم تكليفه بمهام محددة في قطاعات معينة مما يجعل أداءه لامعاً في تلك القطاعات مقارنة مع غيره من المدققين الآخرين

---

<sup>1</sup> Carson, E., and Fargher, N. 2007. Note on Audit Fee Premiums to Client Size and Industry Finance, 47(3), 423-446 Specialization. Accounting and

### دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

ويعرف أيضا بأنه " المام المراجعة بجميع مقومات مهنة المراجعة , وهذا من ناحية الاطار الفكري للمراجعة , أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة, وأساليب المراجعة , واستغلال كل هذه المقومات في مراجعة حسابات قطاع , أو نشاط معين <sup>1</sup>.

كما أنّ المراجع المتخصص هو " الشخص الذي يمتلك محتوى معرفيا , ومهنيا , ومهارة في مراجعة حسابات قطاع , أو نشاط معين هذا المحتوى اكتسبه بطريقة مباشرة من خلال الممارسة الميدانية لتدقيق حسابات قطاع معين , أو بطريقة غير مباشرة وذلك من خلال دورات تدريبية خاصة بذلك القطاع هذا المحتوى يتمّ تدعيمه عن طريق اكتساب المراجع لأساليب , وأدوات نظم المعلومات <sup>2</sup>.

على وفق ما تقدم يمكن تعريف المراجع المتخصص بأنه ذلك الشخص الذي يؤدي عملية المراجعة بكفاءة ودقة عالية في قطاع ما أفضل مما لو يؤديها في قطاع اخر بسبب الخبرة الطويلة , والمعرفة الواسعة بخبايا ذلك القطاع أو بسبب تكوينه على أداء عملية المراجعة في ذلك القطاع.

### ثالثا :أهمية التخصص الصناعي

يمكن ايجاز أهمية التخصص الصناعي فيمايلي:

- 1- تخصص المراجع توجه حديث من أجل تطوير مهنة المراجعة , وأحد أسباب ضمان الاستمرار لها خاصة مع الواقع الحديث الذي يتميز بالانفتاح على الأسواق والعولمة,<sup>3</sup>
- 2- كما تتبأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) أنّ هناك خمس قضايا ستواجه مهنة المراجعة في القرن الواحد , والعشرين , وأهمها هي تخصص المراجعة , وبالتالي سيكون هناك زيادة في الطلب على المراجعة المتخصصة , وانخفاضه على المراجعة العادية , وعليه

<sup>1</sup> سليمان ,عبده محمد,عبده سليمان , أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية , رسالة ماجستير , جامعة الزقازيق , مصر 2012 , ص22

<sup>2</sup> الزهيري , رجاء محمد عبد الرحيم الزهيري , "دور التخصص المهني لمراقب الحسابات , في تقدير المخاطر , وتحسين جودة التدقيق , أطروحة دكتوراه , جامعة بغداد , 2014 , ص35

<sup>3</sup> المقطري , معاذ طاهر صالح "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية , والقانونية العدد الرابع, 2011ص413

---

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

---

ستكون المراجعة أمام واقع جديد يفرض التخصص في المهنة هذا التخصص سيؤدي الى التقليل من حالات الإخفاق,<sup>1</sup>

3- تعزيز سمعة المهنة, وذلك من خلال تقديم خدمات عالية الجودة مما يعطي درجة عالية من التأكيد مقارنة بمكاتب أخرى لا تتبع التخصص,<sup>2</sup>

4- التخصص استراتيجية للمنافسة بدل المنافسة عن طريق الأتعاب.<sup>3</sup>

#### رابعاً: أهداف التخصص الصناعي:

استراتيجية التخصص الصناعي نشأت انطلاقاً من الواقع الجديد الذي فرض على مهنة المراجعة بسبب التطور الكبير الذي يعيشه العالم فأصبحت مجبرة على التكيف معه من خلال البحث عن السبل التي تحقق هذا التكيف لذا دعا الباحثون , والمهتمين بشؤون المهنة الى ضرورة الانتقال بالمهنة من الممارسة التقليدية الى ممارسة حديثة تبنى على أساس استراتيجية التخصص من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الخاصة هذه الأهداف مجتمعة في شكل هدف عام الا وهو تحديث المهنة وجعلها متكيفة مع الواقع العالمي الجديد يمكن ايجاز هذه الأهداف كمايلي :

- 1- الكشف عن حالات إدارة الأرباح , أو مايسمى بالمحاسبة الإبداعية :يلعب التخصص الصناعي دوراً مهماً في الكشف عن ممارسة إدارة الأرباح والحد منها والتي ينتج عنها قوائم مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي لها.<sup>4</sup>
- 2- التخطيط الجيد لعملية التدقيق: التخصص الصناعي يجعل من المراجع الخارجي ملماً بكل أنشطة العميل, وبالتالي يسهل عليه التخطيط للعملية.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> AICPCA "Top five Issues Impacting CPAs in 21st Century",  
<http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/topfive.htm> \_

Craswell, Allen T., Francis, Jere R. and Taylor, Stephen L., " Auditor Brand Name - Reputations and Industry Specializations", Journal of Accounting and Economics, Vol. 20, Iss. 3, December 1995P302

<sup>3</sup> Mayhew, Brian W. and Wilkins, Michael S., "Audit Firm Industry Specialization as Differentiation Strategy: Evidence From Fess Charged to Firms Going Public.", Auditing: A

<sup>4</sup> الزهيري , رجاء محمد عبد الرحيم الزهيري , مرجع سابق , ص36

<sup>5</sup> أبو عيسى , دعاء خالد أبو عيسى مدى وجود التخصص في التدقيق في لدى مكاتب التدقيق في الأردن" مجلة دراسات العلوم الإدارية, الأردن, المجلد 38 , العدد الأول 2011,ص56

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

- 3- **تقليل الاستعانة بالخبراء:** جرت العادة أن يستعين مراجع الحسابات بالخبراء عندما تكون إدارة المنشأة غير متعاونة, أو عندما لا تكون لديه ثقة في الإدارة لكن المراجع المتخصص, ونتيجة لتجربته, ولخبرته بطبيعة نشاط العميل سيقبل حتما من هذه الاستعانة.<sup>1</sup>
- 4- **تقييم مخاطر التدقيق:** المراجع المتخصص أكثر قدرة على تقييم وتقدير مخاطر التدقيق الملازمة أو المتأصلة, وذلك من خلال التصميم الجيد لإجراءات التحقيق.<sup>2</sup>
- 5- **دعم استقلالية المراجع ومكتب التدقيق:**

يلعب التخصص دورا مهما في تعزيز استقلالية المراجع, ودعمها, وذلك من خلال التصدي للمساومات التي تمس استقلاله من طرف بعض طالبي الخدمة بالإضافة الى تقوية موقف المراجع اثناء الاتفاق على الاتعاب.<sup>3</sup>

- 6- **تقوية سوق خدمة التدقيق:** يساعد التخصص على تقوية سوق خدمة المراجعة, وذلك من خلال تطوير مستوى الخدمات المقدمة, وكذلك المنافسة بالإضافة الى تطوير الأدوات, والتقنيات المستعملة في تقديم الخدمة.<sup>4</sup>

**المطلب الثاني: معايير تحديد التخصص الصناعي,**

**أولاً:** تناولت الكثير من الدراسات المعايير التي يمكن من خلالها الحكم على تخصص المراجع, أو مكتب المراجعة من عدمه والتي يمكن أن تكون على النحو الآتي:

**1- مقياس الحصة السوقية:**

<sup>1</sup> عبد العزيز, جعفره عثمان الشّريف عبد العزيز " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة " مجلة العلوم الاقتصادية, جامعة السودان, المجلد 17, العدد الأول, 2016, ص 46

<sup>2</sup> موسى, محمد علي موسى, مصطفى ساسي فتوحة " التخصص القطاعي للمراجع, ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة " المجلة الجامعة, جامعة الزّاوية, العدد 18, المجلد الأول, 2016, ص 114

<sup>3</sup> المقطري مرجع سابق, ص 416

<sup>4</sup> Gramling, A. A. & Dan N. S., (2001), Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, Journal of Accounting Literature, Vol. 20, pp2

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

تعتبر شركة المراجعة متخصصة في قطاع معين إذا ساوت، أو تجاوزت نسبة المراجعة 20 % من الشركات التي تنتمي لهذا القطاع.<sup>1</sup> ويتمّ حساب الحصة السوقية كما يلي:

$$\text{التّخصّص الصناعي لمكتب المراجعة} = \frac{\text{إجمالي مبيعات المكتب}}{\text{إجمالي مبيعات الصناعة}}$$

ولفهم هذه القاعدة يمكن استخدام المثال الافتراضي ، وليكن لدينا 8 مكاتب مراجعة خارجية ليس لديها أي تخصص سنقوم بتوزيع زبائن القطاع بشكل متساو بين المكاتب فينتج لنا مايلي:

**الحصة السوقية :**

$$1/8 = 0.125 \times 100 = 12.5\%$$

وعليه اذا أراد المراجع أن يكون متخصصا فعليه زيادة حصته السوقية أي ان يتمّ ضرب حصته السوقية في 1.2 وعليه:

**التّخصّص الصناعي للمراجع =**

$$0.125 \times 1.2 = 0.15 \times 100 = 15\%$$

التّخصّص الصناعي للمراجع = 15% , وعليه اذا تحصل المراجع على نسبة 15% فهو متخصص , وبالتالي انخفاض حصص باقي المراجعين .

**2- مقياس الحصة في المحفظة :**

عملا بهذا المقياس فان المراجع المتخصص بقطاع معين هو من يمتلك الحصة الأكبر من محفظة هذا المراجع , وذلك بمقارنة حجم مبيعات زبون المراجعة نسبة الى اجمالي مبيعات جميع الزبائن في نفس القطاع ويحسب وفق العلاقة التالية:

<sup>1</sup> - Carson , E. (2009) , " Industry Specialization by Global Audit Firm Networks " , The Accounting Review , Vol.84, No .2, p385

## التّخصّص الصناعي : إجمالي مبيعات الزّبون

## إجمالي مبيعات الزّبون لنفس القطاع

انطلاقاً من هذه العلاقة فإنّه يعتبر المراجع متخصصاً إذا كانت أغلب اراداته تتولد من نفس القطاعات فمثلاً هناك 50 في محفظة كل مراجع من مراجعي الحسابات لديها نسبة  $50/1 = 2\%$  من كل قطاع وعليه فإذا كان المراجع يحقق هذه النسبة , أو يزيد عنها فهو متخصص أما إذا كانت النسبة أقل فهو غير متخصص.<sup>1</sup>

نلاحظ أنّه بالرغم مما قدمه اعتماد مقياسي الحصة السّوقية , والحصة في المحفظة في سبيل تحديد تخصص المراجع الا أنّ هناك بعض المآخذ حولهما "حيث لوحظ أنّه عند استخدام المقياسين أي مقياس الحصة السّوقية , ومقياس الحصة في المحفظة في تحديد التّخصّص الصناعي فإنّ نتائجهما غير متجانسة وتظهر بعض التناقض فيظهر لنا مقياس الحصة السّوقية أنّ المراجع متخصصاً وعند تطبيق مقياس الحصة في المحفظة يظهر لنا العكس ويرجع الباحثون السّبب في ذلك الى اعداد القطاعات من حيث الصّغر , والكبر وعليه يمكن الحكم على المقياسين بأنّهما غير متماثلين لكن مكملين لبعضهما البعض.<sup>2</sup> انطلاقاً من هذا التّباين في نتائج المقياسين لذا ظهرت دراسات أخرى تحاول البحث عن مقياس جديد , وبالفعل ظهر مقياس جديد سميّ بمقياس الحصة السّوقية المرجحة وهو مقياس

## 3- مقياس الحصة السّوقية المرجحة:

يجمع هذا المقياس بين مقياسي الحصة السّوقية , ومقياس المحفظة لهذا اصطلح عليه باسم الحصة السّوقية المرجحة حيث أفرح بأنّ المراجع الذي لم يتخصص وفق أحد المقياسين فإنّه يعيد حساباته انطلاقاً من العلاقة التالية :

<sup>1</sup> قحطان طالب حمودي , الكاوري, التّخصّص المهني لمراقب الحسابات وانعكاسه على جودة التدقيق رسالة ماجستير ,كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية ,بغداد , 2017 , ص 31,

<sup>2</sup> - Neal, T. L., and Rileyr P170مرجع سابق

## دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

## التخصص الصناعي = مقياس الحصة السوقية X مقياس الحصة في المحفظة

وفي حالة امتلاك المراجع نسبة 3% , أو أكثر من أحد القطاعات فهو متخصص في هذا القطاع .

4- اعلان المراجع أو مكتب المراجعة بالعمل وفق تخصص صناعي : اذا تمّ الإعلان صراحة من طرف المراجع , أو من طرف مكتب المراجعة بأنهم متخصصين وأنه يقدمون خدماته لقطاع معين وبالتالي تستثنى القطاعات التي لم تذكر في الإعلان<sup>1</sup>.

ثانيا: الآليات المقترحة من أجل تفعيل المراجعة وفق التخصص الصناعي:

اقترحت بعض الدراسات بعض الآليات من أجل تفعيل عملية المراجعة وفق التخصص الصناعي

, والتي يمكن ايجازها كمايلي:<sup>2</sup>

1- العمل على رفع درجة التركيز السوقي, ويتم ذلك برفع الحصة السوقية للمراجعين, وشركات

المراجعة من مكاتب المراجعين, وشركات المراجعة التي تعمل في نفس القطاع,

2- تطوير التكنولوجيا المستعملة في عمليات المراجعة مثل أساليب المراجعة الالكترونية, وبرامج

المراجعة المعدة سلفا, وهذا من أجل تخفيض التكاليف, والوقت المستخدمين في عملية

المراجعة.التحديث المستمر للبيئة العامة لمهنة المراجعة, ويتم ذلك بخلق معايير للمحاسبة,

<sup>1</sup> الدبسطي , محمد عبد القادر, الدبسطي, مصطفى عطية السيد الغندور , أحمد أحمد مصطفى الأمير "العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة" المجلة المصرية للدراسات التجارية , جامعة المنصورة , مصر , المجلد 35, العدد الثاني, 2011, ص 315

<sup>2</sup> الحداد سامح عبد الرزاق الحداد" تحليل , وتقييم التخصص المهني للمراجع الخارجي , وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "رسالة ماجستير , الجامعة الإسلامية , غزة , فلسطين, 2008, ص 68

### دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية

والتدقيق محلية متوافقة مع معايير المحاسبة , والتدقيق الدولية مع احترام القوانين ,  
والتشريعات ,

3- العمل على زيادة كفاءة وخبرة المراجع من خلال التدريب المستمر والاطلاع على كل ماهو  
جديد في ميدان المراجعة.

### المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

يشتمل المبحث على تقديم يتناول النقاط التي يتم عرضها ضمنه وفق التقسيم إلى مطالب.

#### المطلب الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

المطلب الثاني : الأسباب والدوافع وراء الاحتيال باستعمال المحاسبة الإبداعية

المطلب الثالث: دور التخصص الصناعي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية

#### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

يكتب تقديم يبين محتوى المطلب والنقاط التي يتناولها.

أولاً: تعريف المحاسبة الإبداعية :

1-تعرف بأنها" مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة  
أصحاب المؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات  
الخارجي عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية

---

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

---

المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عنه تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وتتضمن تلاعب والتحرّيف في الأرقام المحاسبية.<sup>1</sup>

2- كما تعرف من ومن وجهة نظر المحاسب المهني أنّ العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرّيف أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية.<sup>2</sup>

3- و تعرف أيضا بأنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو كلها"

4- وتعرف كذلك " على أنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو كلها".<sup>3</sup>

5- ويلخص بالرقمي التجاني المحاسبة الإبداعية من خلال العناصر التالية :

" المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.

- تنحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير و القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

---

1 - بلة، س ع . 2012. دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير .60، (12)

2 - مصطفى عوادي ,رشيدة مرواي ,عبدالقادر أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المهني مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية المجلد 06العدد01 سنة 2019

3 جبار ن , ش . (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية .243، (32)

## دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الأسباب والدوافع وراء الاحتيايل باستعمال المحاسبة الإبداعية

يمكن حصر أهم الأسباب فيما يلي:

- تضليل الراي العام ومحاولة جلب العملاء برسم صورة مغلطة و استدراج العملاء للتعامل مع الشركة .

- استقطاب المستثمرين من خلال التصريح بأرباح وهمية.

- تضخيم مكافآت المديرين .....

هناك الكثير الأسباب والدوافع التي تدفع باستعمال المحاسبة الإبداعية الا أنني حاولت ايجاز بعضها

### المطلب الثالث: دور التخصص الصناعي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك دراسة قامت بها الباحثة هيبات ابراهيم مهنا ضي النعيم خلصت الى النتائج التالية :

1. يعمل التخصص الصناعي في الحد من استقلال المرونة في اختيار السياسات والتقديرات

المحاسبية من قبل المديرين بغرض دوافع شخصية.

2 .يساهم التخصص الصناعي في الحد من إدخال عمليات وهمية من أجل التلاعب في

حسابات الميزانية .

<sup>1</sup> - تيجاني ب ، .(2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. 32-34، (12)

---

**دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

---

3. يعمل التخصص الصناعي على اكتشاف التلاعب في توقيتات الصفقات.
4. يساهم التخصص الصناعي في التأكيد على خاصية التمثيل الصادق للبيانات المحاسبية والمعلومات المالية.
5. يعمل التخصص الصناعي على التحقق من حالات المغالاة من الإدارة فيما يتعلق بالبنود الخاصة لأصول وحقوق الملكية لدوافع شخصية منحازة.
6. يساهم التخصص الصناعي في الحد من اظهار الالتزامات بقيمة أقل من الحقيقة .
7. يعمل التخصص الصناعي على الحد من التلاعب في أسعار الصّرف .
8. يساهم التخصص الصناعي في اكتشاف التأخير في تسديد التزامات الشركة من أجل إظهار السيولة بوضع أفضل.<sup>1</sup>

### الخاتمة :

تلعب استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي دورا كبيرا في الحد من أساليب الغش والاحتيال والقضاء على بعض الممارسات السلبية مثل المحاسبة الإبداعية , وتحسين عملية المراجعة وبالتالي تحسين تقرير المراجعة انطلاقا مما تقدمه المعرفة المتخصصة للمراجع الخارجي من المام بالأساليب, والطرائق التي تستعملها الإدارة بغرض التلاعب بالقوائم المالية , وتضليل طالبي المعلومات , والمهتمين بنتائج المراجعة , وهذاما يساهم بنسبة كبيرة في تجنب المراجع للكثير من المشاكل سواء مع الإدارة, أو العملاء أو أي طرف من الأطراف المهمة بنتائج المراجعة , فالمراجع المتخصص يتميز بأنه أكثر احترافا من المراجع العادي , وبالتالي احتمالية الوقوع في الأخطاء ستكون قليلة جدا مقارنة بهذا الأخير وهذا ما يجعله الشخص المؤهل لمواجهة مثل هذه الأساليب

---

<sup>1</sup> هيبات إبراهيم مهنا ضي النعيم - "التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماجستير بعنوان كلية الدراسات العليا النيلين السودان , سنة 2021, ص109



دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية

بحكم معرفته الواسعة وفهمه الجيد للمنشأة, وعليه على ممارسي المهنة و القائمين عليها ان يعوا فكرة التوجه نحو التخصص الصناعي كونها الإستراتيجية الأكثر نجاعة للحفاظ على مستقبل المهنة وتجنبها أي مشاكل يمكن أن تعصف بها ,وتفقد ماكانتها ,وأهميتها.

دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

قائمة المصادر والمراجع:

الرسائل والمذكرات:

- 1- محمد نزار شلا , أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات , في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة , رسالة ماجستير , جامعة دمشق , 1436-2015.
- 2- سليمان , عبده محمد, عبده سليمان , أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية , رسالة ماجستير , جامعة الزقازيق , مصر 2012 , ص22.
- 3- الزهيري , رجاء محمد عبد الرّحيم الزّهيري , دور التخصص المهني لمراقب الحسابات , في تقدير المخاطر , وتحسين جودة التدقيق , أطروحة دكتوراه , جامعة بغداد , 2014 , ص35.
- 4- الحداد سامح عبد الرزاق الحداد" تحليل , وتقييم التخصص المهني للمراجع الخارجي , وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة " رسالة ماجستير , الجامعة الإسلامية , غزة فلسطين , 2008 , ص68
- 5- هيبات إبراهيم مهنا ضي النعيم - "التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة لنيل متطلبات شهادة الماجستير بعنوان -كلية الدراسات العليا النيلين السودان , سنة 2021, ص109
- 6- قحطان طالب حمودي , الكاوري, التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاسه على جودة التدقيق رسالة ماجستير , كلية الإدارة والاقتصاد جامعة القادسية , بغداد , 2017 , ص 31.

المقالات:

- 1- المقطري , معاذ طاهر صالح " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية , والقانونية العدد الرابع , 2011 ص 413
- 2- أبو عيسى , دعاء خالد أبو عيسى " مدى وجود التخصص في التدقيق في لدى مكاتب التدقيق في الأردن " مجلة دراسات العلوم الإدارية , الأردن , المجلد 38 , العدد الأول 2011, ص56.
- 3- عبد العزيز , جعفره عثمان الشّريف عبد العزيز " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة " مجلة العلوم الاقتصادية , جامعة السودان , المجلد 17, العدد الأول , 2016 , ص 46 .

دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

4- موسى ، محمد علي موسى ،مصطفى ساسي فتوحة " التخصص القطاعي للمراجع ، ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة "المجلة الجامعة ، جامعة الزاوية ، العدد 18 ، المجلد الأول، 2016، ص 114.

5- بلة، س ع . 2012. دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير .60، (12)

6- الديسبي ، محمد عبد القادر ،الديسبي ،مصطفى عطية السيد الغندور ، أحمد أحمد مصطفى الأمير "العلاقة بين التخصص ، والجودة في مجال المراجعة " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، مصر ، المجلد 35، العدد الثاني، 2011، ص 315.

7- مصطفى عوادي ،رشيدة مرواي ،عبدالقادر أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المهني مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية المجلد 06 العدد 01 سنة 2019.

8- جبار ن ،ش. أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية .مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية 2015. 243، (32)

9- تيجاني ب ، المحاسبة الإبداعية :المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل .مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير 2012 المجلد 12.ص32-34،

10- Gramling, A. A. & Dan N. S., (2001), Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature, Journal of Accounting Literature, Vol. 20, pp2

11- Craswell, Allen T., Francis, Jere R. and Taylor, Stephen L " Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", Journal of Accounting and Economics, Vol. 20, Iss. 3, December 1995P302

12- Carson, E., and Fargher, N. 2007. Note on Audit Fee Premiums to Client Size and Industry Specialization. Accounting and Finance, 47(3), 423-446

13- Carson , E. (2009) , " Industry Specialization by Global Audit Firm Networks " , The Accounting Review , Vol.84, No .2, p385

المواقع الإلكترونية:



ردمد ورقي: 2571-9971 المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية ردمد إلكتروني: 2661-7404  
السنة: 2023 المجلد: السابع العدد: الثاني ص.ص: 1665 -1683

دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية

- 1- <https://www.almaany.com> أنظر الى الرّابط
- 2- AICPCA "Top five Issues Impacting CPAs in 21st Century",  
<http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/topfive.htm>