

وظيفة التدقيق الداخلي كآلية رقابية للحد من احتيالية المحاسبة الإبداعية

The function of internal audit as a control mechanism to reduce creative accounting fraud

زروقي هشام¹

Zerrouki hicham¹

¹ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، zerrouki.hicham@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2021 / 09 / 30

تاريخ القبول: 2021 / 12 / 17

تاريخ الاستلام: 2021 / 07 / 05

ملخص:

جاء هذا المقال بهدف تسليط الضوء على مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي كأداة رقابية في الحد من التأثير السلبي الذي تخلفه ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث يعود سبب ازدياد حجم هذه الممارسات بالإضافة إلى اغلب الفضائح المالية الحاصلة في كبريات المؤسسات في العالم، إلى اختلال نظم الرقابة الداخلية بها من جهة، وعدم الالتزام بقواعد شفافية وموثوقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها من جهة أخرى، وهذا ما أدى بنا إلى إجراء دراسة حول العلاقة موجودة بين وظيفة التدقيق الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات بهدف اختبار ما إذا كان لمصدقية وموضوعية أنشطة التدقيق الداخلي تأثير عكسي على ممارسات الاحتياالية للمحاسبة الإبداعية أم لا.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها تحديد الممارسات الاحتياالية التي تحدث داخل المؤسسات، وذلك من خلال مختلف المهمات التي يقوم بها المدقق الداخلي قصد استخراج نقاط الضعف واكتشاف التجاوزات، وهذا بهدف اتخاذ تدابير وقائية وتصحيحية من خلال تقديم التوصيات والارشادات التي يتضمنها التقرير صادر عن مهنة التدقيق. كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التدقيق الداخلي، الاحتيال، أساليب الإبداع في المحاسبة.

تصنيفات JEL : M40 ، M41 ، M42 .

Abstract:

This article came with the aim of shedding light on the contribution of the internal audit function as a control tool in reducing the negative impact of the practice of creative accounting methods, as the reason for the increase in the size of these practices, in addition to most of the financial scandals that occur in the largest institutions in the world, is due to the imbalance of their internal control systems On the one hand, and the lack of commitment to the rules of transparency and reliability of the disclosed accounting information, on the other hand, and this is what led us to conduct a study on the relationship that exists between the internal audit function and creative accounting practices in institutions with the aim of testing whether the credibility and objectivity of internal audit activities have an adverse effect on fraudulent practices. For creative accounting or not.

Where this study found that the internal audit function can identify fraudulent practices that occur within institutions, through the various tasks carried out by the internal auditor in order to extract weaknesses and discover abuses, with the aim of taking preventive and corrective measures by providing recommendations and instructions contained in the report issued about the audit profession.

Keywords: Creative Accounting, Internal Audit, Fraud, Creative Methods of Accounting.

JEL Classification Codes: M42, M41, M40.

المؤلف المرسل: هشام زروقي، الإيميل: hicham.zerr@hotmail.com

لقد تطور فن المحاسبة بشكل هائل في العقود الأخيرة، نتيجة للتطورات التكنولوجية والعولمة والوعي على نطاق واسع بين الممارسين مما أدى إلى ظهور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة منها المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر ملجأ لبعض المؤسسات لاستغلال الثغرات في الطرق والبدائل المتاحة بتفنن وإبداع لتحقيق الموثوقية في المعلومات المالية، من أجل تحسين صورة المؤسسة أمام المستفيدين حتى لو كان ذلك على حساب الواقع، مما ألزم بضرورة معرفة وإيجاد آليات للحد من هذه الظاهرة، هذا كله أدى إلى الاهتمام بوظيفة التدقيق الداخلي التي تفرض نفسها كآلية من آليات الحد من اساليب التلاعب والغش في القوائم المالية. وهذا ما سنحاول التأكد منه من خلال طرح الإشكالية الآتية:

إلى أي مدى يمكن لوظيفة التدقيق الداخلي النجاح في وضع نموذج ضوابط لمنع ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وكإجابة مؤقتة للإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيات الآتية:

- لمحاسبة الإبداعية هي عبارة تقنيات واساليب محاسبية تسمح للمؤسسات الاقتصادية بتعبير عن بيانات ومعلومات مالية بشكل لا يصور حقيقة مركزها المالي.
- وجدت الوظيفة التدقيق الداخلي من اجل محاربة الفساد والغش وتقليل فجوة التي يمكن ان تحدثها المحاسبة الإبداعية.
- تسعى وظيفة التدقيق الداخلي إلى كشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية واتخاذ تدابير واجراءات وقائية لحماية ممتلكات المؤسسة.

وسنحاول معالجة إشكالية الدراسة وفرضياتها من خلال المحاور التالية:

أولاً: التوجه الجديد للتدقيق الداخلي.

ثانياً: ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: التدقيق الداخلي: أدوار متكاملة ومهام مستحدثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

كما تتمثل أهداف الدراسة في الوقوف على أهمية التدقيق الداخلي لتحقيق موثوقية المعلومات المالية، وضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية لمنع استخدام أساليبها في التلاعب والاحتيال، كونها تمثل مشكلة هامة في ضل قيام الإدارات باستخدام أساليبها لإظهار صورة غير حقيقة للوضعية المالية للمؤسسة لتحقيق أهداف معينة.

ومن أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والإلمام بمختلف حيثياتها، تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بجمع المعلومات من مختلف المراجع والدراسات ذات الصلة بالموضوع محل الدراسة وتحليلها.

2. التوجه الجديد للتدقيق الداخلي

مع تطور حجم المؤسسات وانتشار فروعها ووحداتها وتعدد نشاطاتها، مما تطلب هذا الأمر من مسيرتها البحث عن أساليب للتحقق مدى الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية أصولها ومواردها وضمان دقة البيانات، وبذلك نشأ التدقيق الداخلي لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

1.2 مفهوم وظيفة التدقيق الداخلي

حسب معهد المدققين الداخليين فإن التدقيق الداخلي "هو نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها ، وتساعد هذه الوظيفة في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة" (Institute of internal Auditors, 2008, p. 2).

وبهذا التعريف أصبحت عملية التدقيق تقسم إلى: (عطاء الله و سويلم ، 2009 ، صفحة 57):

أ. نشاط توكيدي: يقوم بتنفيذ عمليات المؤسسة ويدي رأيه للإدارة فيما يلي:

- مدى الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الموضوعية وحماية أصول المؤسسة؛
- مدى الاستخدام الفعال للموارد المتاحة، وتحقيق المؤسسة لأهدافها.

ب. نشاط استشاري: ويقوم بتقديم استشارات وتكون بالصورة التالية:

- تكليف المدقق بطريقة رسمية ومكتوبة ومحددة الأهداف؛
 - تكليف المدقق بمهمة متخصصة مثل المشاركة في فرق الانجاز الاندماج أو التملك؛
 - تكليف المدقق بالمشاركة في خطة عمل طارئة.
- ومن هذين النشاطين أصبح هدف التدقيق لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الأخطاء بل انتقل إلى الهدف الأشمل المتمثل بتطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء أعمالها بكفاءة.

2.2 معايير التدقيق الداخلي

لقد أصدر المعهد المدققين الداخليين معايير الممارسة المهنية لأول مرة سنة 1978 وتم تعديلها سنة 1993، وتتضمن خمسة معايير عامة، تم تبويبها في خمسة مجموعات وتتضمن 25 معيار فرعي (صالح، 2016، صفحة 48)، بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة والتي تم وضعها سنة 2003 من (جمعة، 2019، صفحة 362):

○ معايير الصفات (سلسلة 1000): وهي سلسلة الألف تتكون من مجموعة المعايير التي تحدد الصفات والخصائص الواجب توفرها في كل من المؤسسات والأفراد الذين يؤدون خدمات التدقيق.

○ معايير الأداء (سلسلة 2000): سلسلة الألفين التي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي من خلالها يقاس ويقيم أداء أنشطة التدقيق الداخلي.

في حين جرى أيضا تعديل آخر في أكتوبر 2008 وبدأ العمل به مع بداية سنة 2009، ثم تعديل آخر في أكتوبر 2010 والعمل به كان بداية سنة 2011، أما آخر تعديل كان في أكتوبر 2016 والتطبيق الفعلي كان في 01 جانفي 2017. وقام المعهد بتقسيم هذه المعايير إلى معايير الخصائص ومعايير الأداء وهو ما يبينه الجدول التالي (نور الدين، 2017، صفحة 31):

الجدول رقم 1: معايير التدقيق الداخلي

معايير الأداء	معايير الخصائص
---------------	----------------

رقم المعيار	التسمية	رقم المعيار	التسمية
1000	الغرض والسلطة والمسؤولية	2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	2100	طبيعة العمل
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة	2200	تخطيط مهام التدقيق الداخلي
1300	برنامج وتأكيد تحسين الجودة	2300	تنفيذ مهام التدقيق الداخلي
		2400	تبلغ النتائج
		2500	مراجعة نتائج ومراقبة سير العمل
		2600	حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: نور الدين أحمد قايد، مفاهيم في الرقابة الداخلية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر

والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص:31.

3.2. أنواع التدقيق الداخلي

يمكن إرجاع سبب لظهور أنواع مختلفة من التدقيق الداخلي هو الوصول إلى طرق وامكانيات تحقيق أهداف التدقيق الداخلي، وذلك من إجراء مجموعة من أنواع التدقيق والمتمثلة في (علوان ، 2019، الصفحات 45-49):

○ تدقيق المالي: يقصد به الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطابقها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية.

فالمدقق الداخلي يهتم بالتأكد من أن مجموع المعطيات المالية والمحاسبية المستعملة في التسيير تتمتع بدرجة كافية من الدقة، لذا لا بد من مراعاة (حماية الأصول المالية للمؤسسة، توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية، الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً).

○ تدقيق الالتزام بالسياسات: يهدف إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات، المعايير، القوانين، والتعليمات الحكومية المعمول بها مع تحديد درجة

الالتزام، بالإضافة إلى التأكد من التزام كافة المستويات الإدارية الداخلية بالقوانين واللوائح والتعليمات التي تتعلق بالنظام الداخلي الخاص بها.

○ تدقيق تشغيلي: ويطلق عليه التدقيق الإداري، وتدقيق الأداء، والتدقيق الوظيفي، ويشير إلى عملية التدقيق التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة معينة، ويقصد به الفحص والتقييم لعمليات المؤسسة بهدف إعلام الإدارة إذا كانت العمليات المخططة قد نفذت وفق السياسات والخطط المتعلقة بالأهداف، كما يتضمن تقييم مدى كفاءة استغلال الموارد المتاحة.

ويعتبر هذا النوع من التدقيق التطور الطبيعي للتدقيق المالي وإن كان يتجاوزه من حيث النطاق، فإذا كان التدقيق المالي يهتم بفحص القوائم والتقارير المالية بصفة أساسية، ينتج عنه التدقيق التشغيلي في تقديم إجراء شامل لكيفية أداء الأنشطة والأنظمة التي تقوم بها المؤسسة.

كما يوجد أنواع أخرى ظهرت نظراً للتطور في البيئة المحيطة بالمؤسسة، حيث تمثلت هذه الأنواع في: (التدقيق الاجتماعي؛ تدقيق نظم المعلومات؛ التدقيق الاستراتيجي؛ تدقيق الجودة؛ التدقيق البيئي).

4.2. أهداف التدقيق الداخلي

الهدف الأساسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المدقق الداخلي لعمليات الفحص والتقييم واعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم تدقيقها، ويسعى التدقيق الداخلي لتدقيق الأهداف التالية (محمد امين ، 2018 ، الصفحات 43-44):

أ. فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى داخل المؤسسة، والعمل على جعلها أكثر فاعلية وبتكلفة معقولة.

ب. التحقق من مدى وجود الحماية الكافية لأصول المؤسسة من جميع أنواع الخسائر أو السرقة.

- ج. الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية التي تعدها إدارة المؤسسة.
- د. التحقق من مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة ومقدار تحملهم لمسؤولياتهم.
- هـ. تقييم نوعية قياس درجة كفاءة الأداء المنفذ على مستوى المسؤوليات التي كلف العاملين القيام بها.
- و. مصداقية وإمكانية الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية المقدمة من طرف الإدارة.
- ز. القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة ورفع تقارير النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

3. ممارسات المحاسبة الإبداعية

أصبحت المحاسبة الإبداعية سمت من سمات المؤسسات التي تتبع سبلا ملتوية في قياس عملياتها، لتحقيق مستويات أرباح مستهدفة والوصول لمستويات توقعات المحللين الماليين لأرباح مؤسساتهم، حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة لتضليل مستخدمي القوائم المالية، ومن بين العوامل التي ساهمت في زيادتها، الربط بين مكافآت المديرين وأداء المؤسسات.

1.3 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب، ظهرت العديد من التعريفات لهذا المصطلح.

تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استغلال الثغرات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية، أو بالاستفادة من اختيار أساليب القياس والإفصاح لتغيير القوائم المالية إلى ما يرغب به معدو القوائم المالية، أو بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته" (Holt & Eccles, 2003, p. 331).

كما يطلق عليها مصطلح المحاسبة المبدعة بدلا من المحاسبة الإبداعية إذ يصفها البعض بأنها "ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم

بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسات والتلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة" (بن عبد العزيز و منصور ، 2017 ، صفحة 13).

كما تعرف أيضا " على أنها عملية تشير إلى استخدام المعرفة المحاسبة للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والقوانين المحاسبية، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصصلحة الإدارة، بدلا من اظهار الأداء أو الموقف الفعلي للمؤسسة" (Brijesh , 2014, p. 38).

إن هذه التعاريف وعلى الرغم من بعض الاختلافات الموجودة فيها إلا أنها تبنت وجهة نظر واحدة وهي أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة، بهدف اظهار القوائم المالية وفقا لما يريدوه معدوها، وخلافا لما هي عليه في الواقع، من خلال الثغرات المتاحة في المعايير المحاسبية.

2.3 الفرق بين المحاسبة الإبداعية والاحتيايل:

بناء على هذه التعريفات، نشير إلى نقطة مهمة جدا وهي ضرورة الاهتمام بالخط الفاصل بين الاحتيايل (الغش) والمحاسبة الإبداعية والتمييز بينهما. لأنه كما تم الإشارة إليه سابقا، أن جميع ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تخرج عن المقبول محاسبيا، بمعنى أن هذه الممارسات قانونية، والذي يعتبر إبداع في حد ذاته، كما تعتبر المحاسبة الإبداعية في الواقع عبارة عن الخداع صحيح تماما، أي هو بكل المعنى قانونية.

بينما الغش أو الاحتيايل المحاسبي، الذي يتمثل في كل عملية تعد للخداع، أو في العمل الذي تم إنجازه باستعمال وسائل الغش الذي يهدف إلى الحصول على حوافز مادية أو معنوية غير مستحقة أو قصد التهرب من تنفيذ القوانين. وبالتالي، يتمثل الغش المحاسبي في تطبيق إجراءات التي تتجاوز المعايير أو التي لا تطبق من حيث الروح، وتعتبر غير قانونية، لأن وراء تطبيقها توجد نية التعمد في خداع الآخرين (راصدي ، 2017 ، الصفحات 129-130).

3.3 أهداف المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة الإبداعية إلى تعديل الحسابات بما يسمح بشكل أساسي من تحسين المعلومة المحاسبية، ولكن في بعض الأحيان يكون الهدف عكس ذلك وإنما تظليل قارئ للقوائم المالية عن طريق تعديل الحسابات بشكل غير حقيقي خاصة إذا أرادت المؤسسة تخفيض النتيجة بغية التقليل من حصة العمال فيها وتفاديا لدفع تحفيزات مثلا، أو بهدف إظهار صورة جيدة عن أداء المؤسسة ووضعيتها المالية والمحاسبية ووضعيتها خزبتها لتبييض وتجميل صورتها في البورصة، وعليه اعتبار المحاسبة الإبداعية على أنها أداة لتعديل النتيجة وإظهار القوائم المالية بالوضعيات التي تريدها الإدارة (بن بلقاسم و زريقي، 2016، صفحة 86).

كما تهدف المحاسبة الإبداعية إلى إظهار حسابات المؤسسة في شكل مصطنع، عن طريق الاستفادة من البدائل القانونية والمالية والاقتصادية الممكنة والمتاحة خلال المعالجة المحاسبية للأحداث التي تمر بها المؤسسة، وفي تقييم عناصر أصولها وخصومها عن طريق إجراء عمليات تقييم قد ترفع من الإيرادات وتضاعف الأصول والخصوم وقد تخفض من ذلك حسب الأهداف التي تريدها المؤسسة.

4.3 أساليب الإبداع في المحاسبة

يمكن سرد أساليب المحاسبة الإبداعية حسب استخدامها في القوائم المالية وفق الجدول

الموالي (شعباني و زرقواد، 2018، صفحة 407):

الجدول رقم 2: أساليب الإبداع في المحاسبة أثناء إعداد القوائم المالية

قائمة التدفقات النقدية	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل	
تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.	تسجيل إيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع شك.	1
تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية.	تسجيل إيراد مزيف	2
توفر إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب.	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرو واحدة.	3

4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة.	التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.
5	الاحفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	الذمم المدينة ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	/
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.	/
7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل.	/
8	/	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري.	/

المصدر: شعباني لطفي، زرقواد وسام، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة،

مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 35، 2018، ص: 407.

5.3 أسباب ودوافع الإدارة نحو استخدام المحاسبة الإبداعية

الإدارة بصفتها وكيل اقتصادي تنطبق عليها فروض علاقة الوكالة فالمواقف التي تدفع الإدارة

إلى اللجوء لممارسات المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يلي:

❖ دوافع تلجأ الإدارة من ورائها إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وزيادة رقم الأعمال:

في (درحمون و نساب ، 2015، صفحة 257):

- إذا كان تقييم أداء الإدارة على أساس أرباحها بالعام الماضي أو بمعدل النمو في الأرباح سوف يتوافر لدى الإدارة دافع التلاعب في الأرقام المحاسبية بما يتوافق والمقياس المستخدم؛
- إذا كانت مكافآت أعضاء الإدارة كنسبة من صافي الربح المقرر فإن هذا يدفعها إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية بما يؤدي إلى زيادة رقم صافي الربح؛

- الرغبة في تحويل المؤسسة من اكتتاب مغلق إلى اكتتاب عام، تلجأ الإدارة إلى استعمال الغش في التقارير المالية من أجل الظهور بأفضل مركز مالي لتتمكن من تأسيس سعر أعلى لأسهمها؛
 - إذا كان هناك اتجاه للاندماج في مؤسسة أخرى يتوفر الدافع للتلاعب المحاسبي في المركز المالي حتى يكون للمؤسسة الفرصة لفرض شروطها على الموقوف؛
 - إذا كانت المؤسسة بالحاجة للحصول على تمويل خارجي وكان المقترض يفرض شروط كتحقيق مستوى معين من المؤشرات المالية التي تعكس المركز المالي للمؤسسة.
- ❖ دوافع تلجأ الإدارة من ورائها إلى تشويه المركز المالي للمؤسسة وتخفيض رقم الأعمال: في (درحون و نساب ، 2015، صفحة 258):
- عند الحصول على مكافآت في شكل حقوق شراء أسهم، يتم التأثير على المركز المالي بما يؤثر مؤقتاً على أسعار الأسهم حتى تتمكن من ممارسة حق الشراء بسعر أقل؛
 - عند تغيير الإدارة تعتمد الإدارة الجديدة على تحميل كل ما يؤدي إلى تخفيض الأرباح على عهدة الإدارة السابقة حتى يظهر أداء المؤسسة في السنوات التالية أفضل؛
 - تجنب بعض التكاليف السياسية كأن تخضع المؤسسة للفحص من جهات حكومية لأغراض التسيير أو منع الاحتكار مما يدفع الإدارة إلى التلاعب بتخفيض الأرباح؛
 - عادة ما تلجأ الإدارة إلى التلاعب بالأرقام المحاسبية من أجل تخفيض المستحقات الضريبية ويمكن أن تتفق مصلحة الإدارة مع الملاك في ذلك.
- 4 التدقيق الداخلي: أدوار متكاملة ومهام مستحدثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
- إن وظائف التدقيق الداخلي هي عملية إضافة قيمة للمؤسسة ومحاولة تحسين أداءها المالي، كما تعتبر وظيفة بالغة الأهمية في الكشف عن حالات الفساد واحتمالية المحاسبة الإبداعية ومنعها في المؤسسات، وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي للمدققين ليس الإشراف على برامج منع الاحتيال، إلا أنهم يقدمون المساعدة على تحديد مخاطر الاحتيال التي تكون عن طريق المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.

بناء على هذا وحتى نضمن جودة التدقيق الداخلي في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب عن طريق المحاسبة الإبداعية ، يجب على المدققين الداخليين القيام بدور استباقي في منع وكشف التلاعب في القوائم المالية، ويرجع ذلك لمشاركتهم النشطة في هيكل الرقابة الداخلية وحالة المؤسسة. وعلى عكس المدققين الخارجيين، من الناحية النظرية، فإن فعالية المدققين الداخليين في منع واكتشاف التلاعب والاحتيال في القوائم المالية ليست مقبدة بميزانيات زمنية وتكاليف باهظة لتوسيع دراساتهم للسياسات والاجراءات الادارية واختبارات الرقابة (Kofi Fred & Eric Worlanyo , 2017, p. 83). كما يتطلب معايير التدقيق الداخلي من المدققين القيام بدور استباقي في منع الاحتيال في القوائم المالية من خلال:

- تحديد الأعلام الحمراء النوعية التي تشير إلى احتمال وجود احتيال في القوائم المالية.
- الإبلاغ عن النتائج التي توصلوا إليها إلى لجنة التدقيق أو أي مستويات لأخرى مناسبة من الإدارة.

كما يجب توفر مجموعة من الشروط حتى يؤدي المدققين مهامهم على نحو فعال وهي كما يلي:

- علاقة المقدره المهنية للمدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية
- أشار معهد المدققين الداخليين الأمريكي سنة 2005 إلى أنه من المفترض أن يتوافر لدي المدققين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز مسؤولياتهم الشخصية، ويفترض أنه كلما زادت المقدره المهنية للمدققين الداخليين كلما زادت مقدرتهم على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تتوقف المقدره المهنية للمدققين الداخليين على عدة عوامل هي: التأهيل العلمي للمدقق الداخلي، الشهادات المهنية، التدريب والخبرة المكتسبة، حجم قسم التدقيق، المعرفة الشاملة بعمليات المؤسسة، وإلى جانب هذه المتغيرات فإن حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير يعتبر متغير هام لقياس المقدره المهنية للمدققين الداخليين في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (الرفاعي ، 2010، صفحة 30).

● علاقة موضوعية المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

يقصد بالموضوعية تمتع وظيفة التدقيق الداخلي بحرية كاملة في ممارسة مهامها دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز، وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المدققين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتأثير على جودة البيانات المالية للمؤسسة، وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة التدقيق الداخلي سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المدققين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في البيانات المالية، لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لوظيفة التدقيق الداخلي كلما انخفضت فرص الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية، وتتحدد درجة الموضوعية ووظيفة التدقيق الداخلي في أي مؤسسة بناء على معيارين أساسيين هما:

- الاستقلال التنظيمي، أي إلى من توجه تقارير التدقيق الداخلي، والذي يمنح الحرية للمدققين الداخليين لتنفيذ مهامهم بحرية دون خوف أو حرج.

عدم القيام بأعمال تنفيذية والذي يجعل المدققين الداخليين ينفذون مهامهم دون تحيز، إضافة إلى ما تفرضه معايير وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق الداخلي.

● علاقة جودة تنفيذ مهام المدقق الداخلي بممارسات المحاسبة الإبداعية

تتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها التخطيط الجيد لعملية التدقيق، ونطاق العمل المنفذ ووجود دليل للتدقيق الداخلي بالمؤسسة، ووجود نظام لرقابة جودة أداء التدقيق الداخلي بالمؤسسة، فكلما توافر التخطيط الجيد لمهام التدقيق وكان نطاق العمل معقل وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم المدققين الداخليين بالإضافة لوجود نظام لمراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني أن المدققين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، استنادا إلى أن تنفيذهم لمهام التدقيق الداخلي يتم بشكل جيد، ولأن التخطيط الجيد ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليهما حيث أنهما من الأمور التي تعتبرها وظيفة التدقيق الداخلي من الأمور التي لا يجب الإفصاح عنها ولهذا سوف نكتفي بالمعيارين المتبقين (وجود دليل للتدقيق الداخلي، ووجود نظام لرقابة جودة الأداء)، حيث يفترض أن وجودهما يعتبر مؤشر على جودة تنفيذ المهام، فالدليل يحدد الإجراءات التي يجب إتباعها في كل مهام التدقيق والخاصة بالتخطيط والتنفيذ والمشورة في إعداد ورفع التقارير، وبرامج رقابة جودة الأداء تتضمن العمل على المحافظة على الجودة واستمرارية تحسينها (الرفاعي ، 2010، صفحة 31).

كما تقترح أفضل الممارسات لوظيفة التدقيق الداخلي من أجل تعزيز دورها في عملية إعداد التقارير المالية، وبالتالي دورها في منع واكتشاف أساليب التلاعب المحاسبي (زواق، 2018، الصفحات 233-234):

- عقد اجتماعات دورية بين رئيس التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية؛
- تنظيم التعاون والتنسيق الوثيقين بين عمل المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين من خلال عملية متكاملة لتخطيط التدقيق تتألف من تبادل خطط التدقيق والبرامج والنتائج التقارير؛

- مطالبة المدققين الداخليين بالإبلاغ عن نتائج التدقيق المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة عندما تكون هناك مؤشرات على وجود تلاعب في القوائم المالية إلى لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة؛
- تزويد المدققين الداخليين بمزيد من فرص الوصول إلى لجنة التدقيق، وخطط التطوير الوظيفي للخبرات الضرورية والتدريب والمعرفة، والموارد الكافية لتحسينها في عملية إعداد التقارير المالية ومدى فاعليتها في منع واكتشاف التلاعب في القوائم المالية؛
- تقييم جودة عملية إعداد التقارير المالية، بما في ذلك مراجعة كل القوائم المالية السنوية والربع سنوية المودعة لدى هيئات الأوراق المالية والبورصات والهيئات التنظيمية الأخرى؛
- مراقبة الالتزام بقواعد السلوك الخاصة بالمؤسسة لضمان امتثال المؤسسة للسياسات الأخلاقية وغيرها من الاجراءات ذات الصلة التي تعزز السلوك الأخلاقي.

4. خاتمة

ركزت هذه الدراسة على أهمية العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي وطرق منع واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية، بهدف التوصل إلى ما إذا كان لأنشطة التدقيق الداخلي دور فعال ومهم في الحد من التلاعب المحاسبي أم لا. لأن المهمة الأساسية للمدققين هي فحص القوائم المالية لإعطاء رأي فني محايد عن مدى صدق الحسابات المؤسسة، إلا أن الاحتيال والمحاسبة الإبداعية يمنعان المدقق من ذلك.

وبالتالي يكون المدقق الداخلي دائما على وجل من استخدام المؤسسات لممارسات محاسبية مشكوك فيها باعتبار أن ذلك يؤدي إلى انهيارها في وقت لاحق وبالتالي إلقاء اللوم عليه، ولهذا يجب على المدققين إصدار تقارير متحفظة إذا ما لاحظوا أي تجاوزات أو عدم ممارسة العناية المهنية الواجبة، بالإضافة إلى تبني استراتيجية تطوير شاملة لكفاءات ومهارات المدققين بهدف كشف التلاعب المحاسبي، وتدعيم استقلاليتهم بإطار من المبادئ يدعمهم على كشف الممنوعات ويحرص على تنفيذ كافة القيود والسياسات وإجراءات الإفصاح، مع رفع حساسية المدققين اتجاه المحاسبة الإبداعية وإضافة هيكل رقابي عليها.

5. قائمة المراجع:

- إبراهيم مبارك الرفاعي . (2010). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة دراسة تطبيقية على البيئة السعودية. الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية. الرياض.
- أحمد حلمي جمعة . (2019). الاتجاهات الحديثة في المراجعة (الطبعة الأولى). عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- احمد عطاء الله ، و الحسين سويلم . (2009). الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الطبعة الأولى). عمان: دار الرابطة للنشر والتوزيع.
- أحمد نور الدين. (2017). مفاهيم في الرقابة الداخلية (الطبعة الأولى). عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- سفيان بن بلقاسم ، و اسماعيل رزقي. (جوان، 2016). ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تبني معايير الدولية. مجلة المعارف، (20).
- سفيان بن عبد العزيز ، و هواري منصور . (2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية. مجلة الدراسات (8).
- صبرينة راصدي . (2017). أثر المحاسبة الإبداعية على قياس وتقييم أداء المؤسسات دراسة حالة الاقتصادية الجزائرية لولاية بجاية. اطروحة دكتوراه. العلوم التجارية.

- علوان محمد امين . (2018). *التدقيق الداخلي ودوره في تحقيق التسيير الأمثل بالمؤسسة* (الطبعة الأولى). عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- كمال زواق. (2018). *أهمية التدقيق المحاسبي ومن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر. اطروحة دكتوراه. العلوم التجارية.*
- لطفي شعباني ، و وسام زرقواد. (2018). *ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة. الحقوق والعلوم الإنسانية(العدد الإقتصادي 35).*
- محمد أمين علوان. (2019). *نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي*. عمان: دار اسامة للنشر
- محمد صالح. (2016). *التدقيق الداخلي ودوره في الرفع من تنافسية المؤسسة* (الإصدار الطبعة الأولى). عمان: منشورات مركز البحث وتطوير الموارد البشرية.
- هلال درحمون ، و عائشة نساب . (ديسمبر، 2015). *عوامل إخفاق المدقق الخارجي في الكشف عن المحاسبة الإبداعية. مجلة الأبحاث الاقتصادية(13).*
- Holt, A., & Eccles, T. (2003). Accounting practice in the post- Enron era: The implications for financial statements in the property industry. *Briefings in Real Estate Finance*, 2(4).
- Brijesh , Y. (2014, January). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective. *International Journal*, 3.
- Institute of internal Auditors. (2008). *International Standards for professional practice of internal auditing*. Florida.
- Kofi Fred , A., & Eric Worlanyo , D. (2017). Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector. *international Journal of Auditing*.