

دور التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

● محمد كريم قروف

karimguerrouf@yahoo.fr

● جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي - الجزائر

دور التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

محمد كريم قروف
جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي - الجزائر

ملخص

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دور التدقيق المحاسبي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال دراسة تطبيقية لعينة مكونة من 30 مؤسسة فرنسية مسجلة بمؤشر (Cac 40)، والتي تنتمي لمجموعة من القطاعات الاقتصادية والخدماتية، وفي سبيل تحقيق ذلك اعتمد الباحث على مناهج البحث العلمية (الوصفي والاستقرائي والاستنباطي)، مستخدماً في ذلك أسلوب الدراسة النظرية مع التطبيق على بيئة الأعمال الفرنسية. وذلك عن طريق قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج «Jones» المعدل لسنة 1995.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير والقوانين الخاصة بالتدقيق تؤدي إلى الكشف عن التلاعب والغش في القوائم المالية والمساهمة في التقليل من ممارساتها. حيث أثبت التحليل الإحصائي قيام المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال الفترة الدراسة (2011/2013)، إلا أن اختبار مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار (Binomial Test) أثبت أنه لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية هذه المؤسسات بممارسات المحاسبة الإبداعية بنفس الفترة. وأوصت الدراسة بضرورة وضع التدابير اللازمة لدعم السلوك المهني الأخلاقي والتقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، المحاسبة الإبداعية، اختلاسات مالية، المؤسسات الفرنسية، القوائم المالية، المستحقات الاختيارية.

The role of auditing in the reduction of the negative practices of creative accounting

Mohammed Karim Guerrouf
Al Arabi bin Mihdi University, Om Elbouaghi - Algeria

Abstract

This study aimed to identify the role of accounting audit in reducing the negative impact of creative accounting, by dropping the theoretical study on a sample of 30 French joint stock companies registered in (Cac 40) index. To fulfill this goal, the researcher depended on the methodology of scientific research (Descriptive and inductive and deductive) by using theoretical studies style and application on the French business environment, creative accounting practices was measured by measuring discretionary accruals using the modified «Jones,1995» model.

The study concluded that the application of Audit standards' and laws leads to the detection of manipulation and fraud in the financial statements and contributes in the reduction of their practices. The statistical analysis of the study sample during the period (2011/2013) proved that French enterprises exercise creative accounting. However, Binomial Test proved that there are no statistically significant indicators that the majority of these enterprises practice creative accounting in the same period. set of recommendations was concluded by this study, the most important ones were, it is important that the different accounting entities have to develop the mechanisms that reinforce and promote the moral behavior as it plays a great role in decreasing the risks that the financial reports might encounter due to using the creative accounting techniques.

Keywords: Accounting audit, Creative accounting, Financial embezzlement, French enterprises, Financial Statements, Optional of Receivables.

مقدمة

لكي تتحكم المؤسسات في ترشيد نشاطاتها بات من الضروري عليها إيجاد وسائل أو تقنيات تساعدها على ذلك، ومن بين هذه الوسائل التدقيق المحاسبي، الذي ظهر بشكل واضح بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته، واستعمال مبادئه سوف يؤدي إلى ضمان حقوق المساهمين ورفع كفاءة أداء عناصر الرقابة الداخلية، وهو ما سيساهم بالمقابل في تخفيض مشكلة تضارب المصالح. هذه الأخيرة التي نشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحلها، وذلك من خلال نظرتها إلى الشركة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين الأطراف المختلفة في الشركة، من شأنها الحد من سلوك الإدارة بتفضيل مصالحها الشخصية على مصالح الأطراف الأخرى. (نوري، سلمان، 2011)

وبرزت أهمية نظرية الوكالة في البحوث النظرية للمحاسبة الإدارية نظراً لاحتمالات التعارض بين الوكلاء والأصلاء مما يؤدي إلى أن أصحاب رأس المال (الأصلاء) في حاجة إلى استعمال الوسائل التي تمكنهم من مراقبة ومتابعة مدى وفاء الإدارة بالتكاليف المحددة في عقد الوكالة. وهذا أدى إلى المطالبة بالتدقيق الخارجي للتقارير المحاسبية الدورية، وتصميم نظام الحوافز الإدارية، إذ أنه يتم الربط بين مصالح الإدارة ومصالح المالكين وذلك عن طريق حساب مكافآت الإدارة على أساس الربح المحاسبي. (الشيرازي، 1990)

باعتبار أن مدقق الحسابات يمثل الجهة الإشرافية المكلفة والمخولة قانونياً بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات يجب عليه التأكد من أن هذه القوائم المالية قد أعدت وفقاً لما تقتضيه المعايير المعمول بها، كما أن تطبيق هذه المعايير يلزم أن يكون بطريقة سليمة وموضوعية. لكن في الواقع العملي نجد أن هذا الدور تقلص، ويتجلى ذلك بوضوح في إصدار المدقق لرأي يكون في الغالب بدون تحفظ حول قوائم مالية تتضمن ممارسات محاسبية احتيالية تؤثر في مصداقية المعلومات المالية وقابلية المؤسسة للاستمرار. وهو ما نتج عنه اهتزاز صورة مكاتب التدقيق وإغلاق العديد منها واختفاء إسمها من السوق المهنية نهائياً على غرار مكتب (Arthur Andersen) الذي ثبت تورطه في العديد من الفضائح المحاسبية، أبرزها فضيحة شركة (Enron)، والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001، وكذلك فضيحة شركة (World com) الأمريكية للاتصالات سنة 2002. وكل هذه التلاعبات في القوائم المالية تكون تحت غطاء ما يعرف بالخدع المحاسبية (Creative accounting) بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، بالإضافة إلى الاختلاسات المالية والتي تعد في جميع ممارساتها انتهاكاً للقانون من خلال مجموعة التصرفات الالاقانونية التي تتم داخل الإدارة المالية للمؤسسة.

مشكلة الدراسة:

نتيجة لما سبق ذكره، فقد إزداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات (Corporate governance) وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات والشركات الاقتصادية، وباعتبار أن

نظام حوكمة الشركات هو نظام متكامل للرقابة على الشركة يقوم على ثلاثة ركائز أساسية، تتمثل في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة. (يوسف، 2007). وكل منها يساهم بدوره كخط دفاعي تجاه ممارسات الخدع المحاسبية والاختلاسات المالية لإعادة الثقة بالبيانات المالية الموجهة لخدمة محيط المؤسسة. وفي ظل هذه المرتكزات تتضح أهمية التدقيق المحاسبي. وبناء على ما سبق، فإننا نرى أنه من الضروري الوقوف والإجابة من خلال الدراسة والتحليل عن التساؤل الرئيسي التالي:

ما الدور الذي تؤديه عملية التدقيق المحاسبي في ضبط الاختلاسات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية؟

ويندرج ضمن المشكلة السابقة مجموعة من التساؤلات الفرعية كما يأتي:

- ما هو واقع الممارسات المهنية الحديثة للتدقيق المحاسبي في كشف الاختلاسات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40) بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة؟
- ما هو دور التدقيق المحاسبي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40)؟

أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على الدور الذي تقوم به عملية التدقيق المحاسبي في ضبط الاختلاسات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الاقتصادية الفرنسية. وفي إطار تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- أ- تحليل وتفسير واقع الممارسات المهنية الحديثة للتدقيق المحاسبي في كشف الاختلاسات المالية وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ب- تحديد المؤشرات ذات الدلالة الإحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40) بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.
- ت- التعرف على دور التدقيق المحاسبي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40).

أهمية الدراسة :

يعد موضوع هذه الدراسة على قدر كبير من الأهمية لجميع الأطراف التي تشكل محيط المؤسسة، والمهتمة بنتائج مهنة التدقيق المحاسبي، كالملاك والمحللين الماليين، الإدارة، الجهات الحكومية، الصحافة،

والجمهور العام، وذلك من أجل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية والاختلاسات المالية للحصول على قائمات مالية موثوقة وتعبّر بعدالة عن الموقف المالي، بحيث يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات الاقتصادية. حيث تتأثر مصالحتها بالتدقيق المحاسبي، كما تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تعزيز ثقافة التدقيق المحاسبي واعتباره شرطاً أساسياً في تحقيق النزاهة ونظام رقابة أمثل وشامل وإبراز جوانب المسؤولية المهنية للمقاة على عاتق مدققي الحسابات، ومنه الارتقاء بمهنة التدقيق المحاسبي والتي تفتح المجال لتطبيق حوكمة الشركات داخل المؤسسات.

تنظيم الدراسة :

لقد تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة أجزاء، جزء يتناول الخلفية النظرية والدراسات السابقة، يليه جزء يضم منهجية الدراسة أو ما يسمى بالدراسة التطبيقية ثم نتائج الدراسة، وفي الجزء الأخير الاستنتاجات وتوصيات الباحث، حيث تمثلت عناصر الجزء النظري في أهم إجراءات التدقيق المحاسبي المعتمدة في كشف عمليات الإختلاس وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأهم معايير المراجعة الدولية التي تناولت إجراءات الكشف عن الاختلاسات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بالإضافة إلى ماهية وأشكال وإجراءات المحاسبة الإبداعية، والدور الذي يقدمه المدقق في مواجهتها والحد من آثارها.

أما الجزء الذي ضم الدراسة التطبيقية، فقد تمت فيه معالجة دور التدقيق المحاسبي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40)، وتشتمل على محاور أساسية وهي: هدف الدراسة ومجتمعها وعيبتها، بالإضافة إلى مصادر الحصول على البيانات، وكذا قياس المتغيرات وبناء فروض الدراسة ونماذجها.

الإطار النظري

1 - إجراءات التدقيق المحاسبي لكشف عمليات الإختلاس وممارسات المحاسبة الإبداعية:

تختلف مجموعة الإجراءات المتبعة التي تساعد مراقب الحسابات في كشف عمليات الإختلاس وممارسات المحاسبة الإبداعية باختلاف نوعية التدقيق المحاسبي المتبع، والتي يمكن الإشارة إليها ضمناً حسب صنف التدقيق كما يأتي:

أ- من حيث القائم بعملية التدقيق: وينقسم هذا النوع من التدقيق المحاسبي بدوره إلى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي.

- التدقيق الداخلي: وهو التدقيق الذي ينفذ بواسطة موظفين من داخل المؤسسة، وغالباً هي إدارة المراجعة الداخلية والتي تعتبر من أهم خصائص ومبادئ نظم الضبط الداخلية، حيث تقوم بمتابعة تنفيذ إجراءات الرقابة المحاسبية والإدارة. فالتدقيق الداخلي عبارة عن عملية فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتها. (سواد، 2009)

- التدقيق الخارجي: يعرف بأنه عملية تأكيد يبدى فيها الممارس إستنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين، حيث يقوم بهذا النوع من التدقيق شخص مهني خارجي محايد ومستقل عن إدارة المؤسسة، لغرض إبداء رأيه في القوائم المالية، الوضعية المالية، المركز المالي للمؤسسة، ومدى تصوير القوائم المالية لصورة المؤسسة وحقيقتها. (جريوع، 2007)

ب- من حيث الإلزام القانوني: وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى تدقيق إلزامي وتدقيق اختياري.

- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يحتم القانون على المؤسسة القيام به، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق يقوم بالوظائف المنوطة به من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من التدقيق.

- التدقيق الاختياري: ويقصد به التدقيق الذي يتم بإرادة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني لذلك، مثل المؤسسة الفردية وشركة التوصية البسيطة وشركة التضامن.

ج- من حيث نطاق التدقيق: وبالنسبة إلى هذا النوع ينقسم التدقيق إلى تدقيق كامل وتدقيق جزئي.

- التدقيق الكامل: في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق يقوم بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، ففيه يقوم المدقق بمراجعة الحسابات بنسبة كلية، ولكن هذا كان عندما كانت المؤسسات التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم، وعملياتها قليلة العدد.

- التدقيق الجزئي: هو التدقيق الذي يتضمن وضع قيود على نطاق الفحص أو مجاله، حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به.

د- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: فيما يخص هذا النوع ينقسم التدقيق إلى تدقيق شامل وتدقيق اختياري.

- التدقيق الشامل: يقوم المدقق فيه بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش، لذلك نجد أن هذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسات الصغيرة ولا يناسب المؤسسات الكبيرة نظراً لزيادة أعباء التدقيق.

- التدقيق الاختياري: ويقصد به استخدام العينات الإحصائية في إجراء عملية التدقيق، إن إتباع المدقق للأساليب الإحصائية يعتمد على الخبرة ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، التوزيع الطبيعي،...إلخ.

هـ- من حيث توقيت عملية التدقيق: وينقسم التدقيق إلى تدقيق مستمر وتدقيق نهائي.

- التدقيق المستمر: يقوم فيه المدقق ومساعدوه بإجراء عمليات الفحص والاختبارات باستمرار على

مدار السنة أو خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد إقفال الدفاتر والحسابات، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً. (الوقاد، وديان، 2010)

- التدقيق النهائي: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليلاً ويستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة التدقيق. (طواهر، صديقي، 2006، ص 26)

2 - أهم معايير المراجعة الدولية التي تناولت إجراءات الكشف عن الاختلاسات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

حتى يؤدي عمل المدقق غرضه فعليه احترام مجموعة من المعايير والضوابط الدولية التي من شأنها ضمان جودة عمله، وهي:

أ- معايير السلوك المهني: يشترط في المدقق توافر معايير ذات صلة بشخص المدقق نفسه وسلوكه المهني، نلخصها فيما يلي:

- توافر الدرجة العلمية والتدريب، التأهيل الشخصي، التكوين المستمر، إلى جانب الفطنة والذكاء.

- التمتع بالاستقلالية في أداء المهنة في شخصه وتفكيره.

- بذل كامل عنايته في احترام المعايير المعمول بها في المهنة وتطبيقها، وذلك لضمان جودة العمل ونوعيته.

- السر المهني وواجب التكتف، فالقوانين تعاقب على كشف المعلومات ذات الطابع السري من قبل المدقق.

- القبول والاحتفاظ بالمهام، إذ على المدقق أن يقدر إمكانية القيام بالمهمة. وعليه دورياً، بشأن المهام الموكولة إليه أن يختبر ما إذا برزت أحداث تقسد الإبقاء عليها.

ب- معايير الفحص الميداني:

- استخدام التخطيط والبرمجة والاستناد على الأدلة المقنعة، هذه العملية تسمح بضمان توجيه مناسب للمتعاونين في إنجاز المهام.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتعلق الأمر بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتحليله، وتبيان مدى الثقة به من أجل تحديد طرق المراجعة والاختبار وهي ضرورية لتشكيل رأي سليم عن حسابات المؤسسة.

- يقوم المدقق بإجراء اتفاق مع عميله، بإعداد عقد يعرف برسالة المهمة، وتحدد رسالة المهمة حقوق كل طرف وواجباته.

- المندوبون وتأطيرهم. حيث أن مهام المدقق قد تتطلب تشكيل فرق. فالمدقق بوسعه أن يعتمد على عون وتمثيل معاونيه. إلا أنه لا يمكنه تفويض كل أعماله والإبقاء على مسؤوليته الكاملة إلا بتنظيم متابعة ومراقبة مناسبين.

- استخدام أشغال مهنيين آخرين، حيث أن المدقق الذي يستخدم أشغال مكاتب خارجة عن المؤسسة مطالب بتقدير إلى أي مدى يمكنه اعتمادها والاستفادة منها في مهمته. وهو بإمكانه الاعتماد على تقني مختص إذا تطلبت المهمة كفاءات خاصة.

- توثيق الأشغال، إذ أن التنظيم الحسن للمهمة يتطلب مسك ملف عام. وهو ما يسهل فهم الأشغال ومراقبتها، ويسمح للخبير أن يجسد مهاراته بخصوص المهام التي يؤديها. يحتفظ الخبير بهذا الملف طيلة المدة القانونية ويضمن سريتها.

ج- معايير مرتبطة بالتقارير:

إن مهام المدقق تنتهي، عموماً بإعداد إبلاغ مكتوب. وهو وثيقة تختلف باختلاف نوع التدخل، وتجز بهدف إطلاع الزبون أو غيره على طبيعة الأشغال المنجزة، من قبل الخبير المدقق، والنتائج المتوصل إليها على إثر الأشغال المنجزة.

ويمكن للإبلاغ أن يأخذ أشكالاً مختلفة: رسائل، شهادات، وتعليق. يشير المدقق في هذا الإبلاغ إلى معايير المهنة في حال وجودها. الإبلاغ يؤرخ ويمضي من قبل الخبير والمتعاون، ويسلم للزبون الذي يتكفل بنشره. وفي حالة المهام القليلة الأهمية يمكن للمدقق أن يقدم حصيلة أعماله شفوية. (بوتين، 2005)

وقد تم إصدار العديد من الإيضاحات لمعايير المراجعة والتدقيق خلال السنوات الأخيرة لشرح مسؤولية المراجع عن إكتشاف الغش، وقد تطورت المسؤولية بسبب التغير والتطورات في البيئة التي يعمل المراجع في إطارها، حيث صدرت نشرات في نوفمبر 1972 (الإيضاح رقم 1)، ويناير 1977 (الإيضاح رقم 16)، وفي عام 1988 (الإيضاح رقم 53)، وفي عام 1997 (الإيضاح رقم 82)، وفي عام 2002 (الإيضاح رقم 99)، وكذلك المعيار الدولي رقم 240 في عام 2002. وقد أشارت هذه الإيضاحات إلى توفير إرشادات عملية واسعة عن دراسة الغش وتعزيز مقدرة المراجع على الوفاء بمسؤوليته لتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول على ضمان معقول عن خلو القوائم المالية من أية تحريفات. (أرسانيوس، 2012)

3 - ماهية إجراءات المحاسبة الإبداعية وأشكالها:

إن مفهوم المحاسبة الخلاقة أو الإبداعية وإن بدا للبعض مفهوماً غريباً أو حديثاً، إلا أنه في حقيقة الأمر ليس كذلك، لكن يبقى هذا المصطلح يثير العديد من التساؤلات عن طبيعة الإبداع وطبيعة الطرق والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة في التطبيقات المحاسبية.

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات،

وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح. وعندما إكتشفت الشركات بأن القوانين تطلب منك فقط ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها. وقد ظهرت تعريفات كثيرة للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية المختلفة، وإن اختلفت في التعبير إلا أنها اتفقت في المضمون.

- إن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر من يعتقد أنها تلاعب وتزييف تعرف: «كونها وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي، وهي عملية يستخدم بوساطتها المحاسبون، معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشآت» (Oriol, et al, 1999)، أو «بأنها الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المحاسبية وتزييفها». (Mc Barnet & Whelance, 1999)

- من وجهة نظر أكاديمية تم تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها وجميعها. أو هي العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال.

- بالإضافة إلى ذلك تم الإشارة لها على أنها: «عبارة عن مجموعة الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية المعروفة، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل». (المبيضين، عبد المنعم، 2010)

يتضح من التعاريف السابقة، أن المحاسبة الإبداعية تنحصر في عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون من خلالها استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة، ولهذا الأمر فإنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة.

أ- أشكال المحاسبة الإبداعية:

تتعدد أشكال التلاعب بالحسابات وأنواعها وتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارجي هذه الظاهرة، ولعل من أبرز أشكال وأساليب هذه الظاهرة، مايلي: (Mulford & Comisky, 2002, p 3)

- المحاسبة النفعية: هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها سواء تحقيق أرباح عالية، أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

- إدارة الدخل: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو

متنباً فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

- تلطيف صورة الدخل: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى، وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ. (Stolowy & Breton, 2000)

- التلاعب بالتقارير المالية: يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو إخفاؤها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفًا للقانون.

كما أن التغييرات الاختيارية للسياسات المحاسبية وتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية نتيجة للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى انخفاض جودة القوائم المالية، وبالتالي انخفاض ملاءمة المعلومات الواردة بها وضعف امكانية الاعتماد عليها حيث لا تعبر هذه القوائم بصورة صادقة عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة. (إبراهيم، 2010)

وتعد التطورات المتلاحقة في دنيا الأعمال وتزايد حدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي يقابلها على الجانب الآخر تطورات متلاحقة في ابتداء أنماط مختلفة من الممارسات المحاسبية الخاطئة، كما أن التقارير المالية الاحتياطية عن الممارسات المالية الاحتياطية تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية والإضرار بالقرارات الاستثمارية وقرارات منح الائتمان، ومن ثم التأثير في الاقتصاد القومي ككل. (الطنملي، 2006)

- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting Practices): فالمحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول في أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

ب - الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية:

تكمّن أهم الأساليب والإجراءات المتبعة والمستخدمه بإطار المحاسبة الإبداعية في العناصر التالية: (المبيضين، 2010، ص 89)

- أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، ولذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة لها.

- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبتدع أن يتلاعب بالقيمة، إما عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.

- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.

- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

كما يمكن حصر أساليب المحاسبة الإبداعية بحسب المجالات المحاسبية، فهناك أساليب إبداعية في المحاسبة، وأخرى في المراجعة، وثالثة في الإفصاح. كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى: أساليب ترتبط بالإيرادات، وأساليب ترتبط بالمصروفات، وأساليب ترتبط بتبويب القوائم المالية، وأساليب ترتبط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وأساليب ترتبط بتقرير مراجع الحسابات. (محمد أحمد، 2006، ص 280)

4 - دور المدقق في مواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءاتها والحد من آثارها:

وفقاً لمتعضيات المعايير المهنية، وفي ظل مدخل التدقيق على أساس المخاطر أصبح المدقق مسؤولاً عن خطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، مما يتطلب أداء إجراءات التدقيق الكافية للوصول إلى تأكيد معقول من خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ج- الأخطاء والغش في البيانات المالية وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإبداعية وإجراءاتها:

تميز معايير التدقيق عموماً بين نوعين من التحريفات هما الأخطاء والغش، حيث يعبر الخطأ عن تحريف غير عمدي في البيانات المالية، بينما يعتبر الغش بمثابة تحريف متعمد. وبالنسبة إلى مخاطر التحريف الجوهرية بسبب الغش تختلف عوامل مخاطر التقرير المالي الاحتياالي عن تلك المرتبطة باختلاس الأصول نتيجة لأن طبيعة الغش في ظل الموقنين مختلفة.

1 - عوامل مخاطر التقرير المالي الاحتياالي:

بالنسبة إلى التقرير المالي الاحتياالي توجد عدة أنواع من عوامل المخاطر تم تحديدها، حيث تتضمن ثلاثة أنواع من عوامل المخاطر المرتبطة بالتقرير المالي الاحتياالي، والأمثلة المرتبطة بكل نوع، هي:

- مجموعة خصائص الإدارة وأثرها في بيئة التدقيق: تتعلق تلك العوامل بقدرات الإدارة والضغط والأنماط والاتجاهات المرتبطة بالتدقيق الداخلي وعملية التقرير المالي، ومن المخاطر المرتبطة بهذه المجموعة: (Diana Balaciu, 2008)

- وجود حافز لدى الإدارة للتورط في التقرير المالي المضلل على سبيل المثال وجود اهتمام مبالغ فيه عن طريق الإدارة للاحتفاظ أو بزيادة سعر أسهم الشركة أو اتجاه أرباحها من خلال استخدام ممارسة محاسبية استفزازية عادة.

- فشل الإدارة في عرض وتوصيل اتجاه ملائم بخصوص التدقيق الداخلي وعملية التقرير المالي.
- وجود معدل دوران مرتفع للإدارة العليا أو للمستشارين أو المجلس الإدارة.
- مجموعة ظروف الصناعة: تتضمن تلك العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية التي تعمل فيها الشركة، ومن المخاطر المرتبطة بها:
- وجود متطلبات محاسبية وقانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف من الاستقرار المالي وربحية الشركة.
- هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمشروع وهبوط جوهري في طلب المستهلك.
- تغيرات سريعة في الصناعة، مثل القابلية للتدهور المرتفع بسبب التغير السريع في التكنولوجيا أو التقدم السريع للمنتج.
- مجموعة خصائص التشغيل والاستقرار المالي: تتعلق تلك العوامل بطبيعة وتعقيد الشركة وعملياتها وحالتها المالية وربحيتها ومن المخاطر المرتبطة بهذه المجموعة:
- ضغط جوهري للحصول على رأس مال إضافي ضروري للبقاء في وضع المنافسة في ضوء المركز المالي للشركة.
- عمليات جوهري غير عادية ومعقدة بدرجة مرتفعة لاسيما تلك التي تحدث مع نهاية السنة والتي من شأنها فرض الأسئلة المتعلقة بالجواهر قبل الشكل.
- هيكل تنظيمي يتضمن عددا كبيرا من الكيانات القانونية غير العادية أو خطوط السلطة الإدارية بدون أهداف واضحة للعمل.

2 - عوامل المخاطر في تقييم اختلاس الأصول:

- تعد عوامل المخاطر التي يعتمد عليها المدققون في تقييم اختلاس الأصول مختلفة نسبيا عن تلك المرتبطة بالتقرير المالي الاحتمالي وفي مجموعتي عوامل المخاطر الخاصة باختلاس الأصول وأمثلة على كل نوع كمايلي: (الحلبي، 2009)
- مجموعة قابلية تعرض الأصول للاختلاس: تتعلق تلك العوامل بطبيعة أصول الشركة والدرجة التي تتعرض فيها للسرقة، ومن الأمثلة عن هذه المخاطر وجود أو استخدام مقدار ضخم من النقدية، ووجود أصول قابلة للنقل بسهولة كالسندات لحاملها فضلاً عن الحجم الصغير للأصول الثابتة وقابليتها للتداول ونقص تحديد ملكيتها.
- مجموعة أنظمة الرقابة الداخلية: تتعلق هذه المجموعة بنقص في أنظمة الرقابة الداخلية المصممة لمنع اختلاس الأصول واكتشاف ذلك، ومن الأمثلة على هذه المخاطر:
- تسجيل غير كاف للأصول القابلة للتعرض للاختلاس. بالإضافة إلى نقص التوثيق الملائم وعدم

توافرها في التوقيت المناسب.

- يجب أن يقوم المدقق في ظل التقرير المالي الاحتياطي واختلاس الأصول بإجراء استفسارات للإدارة بخصوص تقييمها لاحتمال حدوث الغش، بالإضافة إلى تقييم مخاطر الغش كنواتج لعملية التدقيق.
- نقص الإشراف الملائم للإدارة، على سبيل المثال وجود إشراف غير كاف أو المتابعة من مواقع جيدة.

3 - العلاقة بين تخصص المدقق ومخاطر المراجعة:

يلعب تخصص المدقق في مراجعة قطاع معين دوراً كبيراً في تخفيض مخاطر المراجعة الناتجة عن الغش، وكذلك له دور كبير في التحكم في مخاطر الارتباط. حيث أن المدقق المتخصص يستطيع اكتشاف حالات الغش الموجودة في التقارير المالية، نظراً لما يتمتع به من خبرة في مجال نشاط العميل، ونتيجة مراجعته المستمرة لأنشطة متجانسة. وعندما يزاول عمله المهني داخل مجال تخصصه يكون لديه الخبرة الكافية، وله القدرة على اكتشاف الغش والاحتيال بالمقارنة بالمراجعين أصحاب الخبرة القليلة، ولكن عندما يزاول المراجع المتخصص عملية المراجعة خارج مجال تخصصه تنخفض درجة كفاءته المهنية، وكذلك قدرته على دراسة وتحليل مسببات الغش. (حسن متولي، 2006)

وعليه فإن التخصص القطاعي للمدقق له أهمية كبرى في زيادة درجة كفاءة الأداء المهني وتخفيض مخاطر المراجعة، وهذا لا يتأتى إلا من خلال تحسين قدرات المدقق فيما يتعلق بدقته في تقدير المخاطر، وزيادة جودة عملية المراجعة من أجل اكتشاف كل أنواع الغش والاحتيال، وهذا بالتأكيد يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة. (موسى وفتوحة، 2016)

4 - الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

يعتبر الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة، ما دفع المهتمين بهذا المجال نحو الاجتهاد لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات، ومن ثم محاولة الحد منها، ومن أوجه الاتجاهات الحديثة المستخدمة في ذلك نذكر مايلي: (الخشناوي، 2008، ص 9)

1. القيام بخفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولذا فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد ألغت معايير المعالجة البديلة في تعديلاتها الأخيرة، ووضعت معالجة قياسية لمعاييرها.

2. التوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ما تمخض عنه بروز ونشأة لجان التدقيق. وقد تم ذلك بالتوازي مع الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية في كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC).

3. القيام بخفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن

تستخدم فيها كل معالجة، ولذا فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية قد ألغت معايير المعالجة البديلة في تعديلاتها الأخيرة، ووضعت معالجة قياسية لمعاييرها.

4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية وذلك عن طريق مايلي:

- وضع قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية «بند الطوارئ» لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، رأيت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء بند الطوارئ حتى لا يستغل بشكل خاطئ.

- تفعيل التنظيم المهني المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد. (الخشراوي، 2008)

- تفعيل خاصية «الثبات» ويقصد به الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت. لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة في تغيير تلك السياسات. (المبيضين، عبد المنعم، 2010، ص 91)

- يقظة وكفاءة المدققين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي يتبعها البعض. ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المدقق الكفء والتمكن يقوم على تصميم إجراءات التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم. ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.

الدراسات السابقة

أثارت قضايا المحاسبة الإبداعية الانتباه لدى الباحثين، وأمثالهم لفترات مختلفة من الوقت. ونتج عن هذا الانتباه تحقيق أهمية متزايدة لمهنة التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية، سواء أكان ذلك في القطاع العام أم الخاص. وهو ما دفع كثير من الدراسات المحاسبية إلى البحث في الدور الذي يشكله التدقيق المحاسبي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أهم هذه الدراسات نذكر:

- دراسة (Charles Piot & Rémi Janin (2004)

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير متغيرات جودة التدقيق والحوكمة في استخدام المستحقات الاختيارية من طرف الإدارة والمعبرة عن إدارة الأرباح، وذلك لعينة مكونة من 102 شركة مسجلة بالمؤشر (SBF 120) خلال الفترة 1999/2001. ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يلي:

- وجود لجنة التدقيق داخل مجلس الإدارة يعتبر العامل الوحيد الذي يعكس درجة تحفظ محاسبي عالية داخل الشركة، كما أن وجودها له تأثير إيجابي في تخفيض مستويات المستحقات الاختيارية.
- عدم وجود تأثير معنوي لكل من استقلال وكفاءة لجنة التدقيق في مستويات المستحقات الاختيارية.
- وجود مكاتب التدقيق الخمسة الكبرى ليس له أي تأثير في مستوى المستحقات الاختيارية المستخدمة من طرف الإدارة للتلاعب بالنتائج المحاسبية المعلنة.
- استقلال مجلس الإدارة ووجود ممثل عن المساهمين قادرة على رصد أنشطة الإدارة، يعتبر من العوامل المهمة التي تساهم في الحد من التلاعبات المحاسبية داخل الشركة.

- دراسة (Tendeloo & Vanstraelen (2005)

حاولت هذه الدراسة فحص العلاقة الموجودة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية) في الشركات الأوروبية الخاصة، وقد استبعدت الدراسة بعض البلدان الأوروبية بسبب عدم اكتمال المعلومات الخاصة بمكاتب التدقيق أو البيانات المحاسبية للشركات الخاصة الناشطة في هذه البلدان، لذا فقد اشتملت عينة الدراسة على 120 شركة موزعة على ست دول أوروبية هي: بلجيكا، فنلندا، فرنسا، هولندا، إسبانيا والمملكة المتحدة، وذلك خلال الفترة الممتدة بين 1998 و 2002، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- الشركات الأوروبية الخاصة تمارس إدارة الأرباح بصورة أقل إذا تم تدقيقها من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة.
- تعتبر جودة التدقيق وقوانين حماية المستثمر من الآليات الفعالة التي تحد من ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات.
- البلدان التي تتضمن قوانين صارمة لحماية المستثمر تكون شركاتها الخاصة أقل ممارسة لسلوك إدارة الأرباح مقارنة بالشركات الخاصة في البلدان التي لا تحتوي على قوانين صارمة لحماية المستثمر.
- الفرق بين جودة خدمات التدقيق المقدمة من طرف مكاتب التدقيق الأربعة الكبيرة ومكاتب التدقيق الأخرى يتضاءل في البلدان التي تطبق بها قوانين صارمة لحماية المستثمر.

دراسة (2008) Agarwal

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار قوة العلاقة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية، وذلك على أساس مجموعة من العوامل التي رأى الباحث انه يمكن استخدامها في إطار الحوكمة الجيدة للشركات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحيث تم توزيع استبانة مكونة من 17 سؤالاً على عينة من 48 محاسب مهني في الهند. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية بين المراجعة، نظام الرقابة الداخلية والمحاسبة الإبداعية، إذ يظهر تأثير كل منهما بطريقة إيجابية للحد من هذه الممارسات، كذلك توصلت الدراسة إلى علاقة طردية بين هيكل الديون والمحاسبة الإبداعية فالشركات التي لديها عجز مالي ستلجأ إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما أن عامل زيادة المنافسة يؤدي إلى تقليص مشاكل الوكالة بين مجلس الإدارة والمساهمين وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة سيد عبد الرحمن عباس بله (2012)

كان الهدف من هذا البحث التعريف بحوكمة الشركات ومبادئها وأهميتها وأهدافها، ومعرفة دورها في رفع أداء الشركات ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الاطلاع على الأدب المحاسبي المتعلق بموضوع الدراسة، وقد انتهى البحث إلى النتائج التالية:

- ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر في مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية.

- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

- إن حوكمة الشركات لها دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

دراسة محمد الغضنفر (2013)

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى استخدام المنهج والسلوك الأخلاقي أداة لوضع قواعد وضوابط قادرة على مواجهة جميع أساليب التلاعب في القوائم المالية. تعد هذه الدراسة مفيدة لإدارة المنظمات المدعمة بالأجهزة الرقابية المفيدة بالسلوك الأخلاقي، حيث تمدهم بالآليات والأساليب التي يمكن أن تستخدمها في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- تحتاج مهنة المحاسبة أن تمتلك قواعد ومبادئ أخلاقية خاصة لمهنة المحاسبة، يلتزم بها المحاسب عند ممارسته للمهنة.

- إن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي أفرز بأن هناك أخلاقيات تحكم المهنة وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات تمهيد أو تجميل الدخل أو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية.

- دراسة عبد الرحمن عادل خليل (2013)

تتبع أهمية هذه الدراسة في المرونة التي توفرها المبادئ المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً للاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية والتي تحكم الإدارة في توقيت حدوث الأنشطة والمعاملات وإخفاء بعض مشاكل الأداء وتحسين صورة المنشأة أمام الأطراف ذات المصلحة من خلال ممارسة إدارة الأرباح، وبالتالي يحدث تضليل لتلك الأطراف مما يعود سلباً على المنشأة وتلك الأطراف. وتوصلت الدراسة إلى أن التشكيل الجيد للجان المراجعة وفعاليتها لرفع نظام الرقابة الداخلية والرقابة على التقارير المالية يحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- دراسة أمينة فداوي فريد (2014)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 شركة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر SBF 250 خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، بحيث تم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقدير قيمة المستحقات الاختيارية باستخدام نموذج « Jones » 1995 المعدل، كما تم قياس جودة ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة لنفس العينة المدروسة باستخدام طريقة المتغيرات الوهمية « Dummy Variables »، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة المقترح من طرف الباحثة ليعكس الدور الذي تؤديه ركائز حوكمة شركات العينة المدروسة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتوصلت الدراسة إلى تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركائز إدارة المخاطر والإفصاح في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين عدم تواجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات، ويرجع ذلك لعدم الفصل بعدد معتبر من شركات العينة المدروسة بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

- دراسة طلال جريره وأخرون (2015)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الآليات المحاسبية للحوكمة للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وقد تم إعداد استمارة استبيان وزعت على مجتمعي وعينتي الدراسة المتكون من الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدقي الحسابات الخارجيين.

وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد الشركات للآليات المحاسبية للحوكمة سيسهم بشكل كبير في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما سينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراقبة، وهذا يتحقق شريطة التغلب على بعض أوجه القصور التي بينتها الدراسة لبعض هذه الآليات. ومن أهم توصيات الدراسة هي ضرورة تعزيز الآليات المحاسبية للحوكمة وحث الشركات على تطبيقها، لما لهذا المقترح من دور في زيادة الشفافية والإفصاح، الأمر الذي يساعد على التقليل من ممارسات المحاسبة

الإبداعية، بالإضافة إلى أهمية التنسيق بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها.

- دراسة خمقاني وصديقي (2015)

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي مع التطبيق على عينة من الشركات البترولية، ولقد تم تحديد المتغير التابع بممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة وثلاثة متغيرات مستقلة تتمثل في الإجراءات المتبعة من المراجع الخارجي لتدقيق المحتوى المعلوماتي لكل من الميزانية المالية التدفقات النقدية والأرصدة الوسيطة للتسيير، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير مهم لمراجع الحسابات الخارجي في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج الدراسة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تتفق معظم نتائج الدراسات السابقة نسبياً حول الدور المهم الذي يقدمه التدقيق المحاسبي وجودته وقوانين حماية المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أو ما يسمى بإدارة الأرباح داخل الشركات العربية أو الأوروبية على حد سواء.

وتتميز دراستنا عن الدراسات السابقة بمحاولة البحث في دور التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بصفة مباشرة، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 30 مؤسسة مساهمة فرنسية مسجلة بمؤشر (Cac 40) خلال الفترة 2011/2013، ذلك على اعتبار أن فرنسا هي واحدة من الدول المتقدمة التي يشاد بها في التطبيق الجيد لمبادئ التدقيق المحاسبي وجودته العالية وفعالية الرقابة المحكمة على الشركات وكذا اعتماد الشفافية والمصادقية في التقرير المالي، ما أثار فضول الباحث في محاولة كشف مدى ممارسة المؤسسات المساهمة الفرنسية لمثل هذه الأشكال من التلاعب المحاسبي الذي يصعب كشفه أحياناً من طرف عدة جهات رقابية داخل وخارج المؤسسة. بحيث قام الباحث بقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استخدام نموذج (Jones, 1995) المعدل، ومن ثم اختبار نموذج الدراسة الذي قام باقتراحه ليعكس الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. معتمداً في ذلك على الفحص المباشر للقوائم المالية المنشورة للمؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (Cac 40)، والتي تعتبر كمصدر مهم للمعلومات بالنسبة إلى الأطراف ذات المصلحة، ومحاولة معالجة هذه البيانات للتأكد من وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40) بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

فرضيات الدراسة :

استكمالاً لما توصلت إليه الدراسات السابقة، يمكن صياغة فرضيات الدراسة كالتالي:

الفرضية الأولى: توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المدرجة

بمؤشر (Cac 40) بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

الفرضية الثانية: للتدقيق المحاسبي دور كبير في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40).

منهجية الدراسة

يعتمد هذا البحث على كل من المنهج الوصفي لعرض الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية والتدقيق المحاسبي، والمنهج الإستقرائي في الدراسة النظرية من خلال استقراء الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، والمنهج الاستباقي لاشتقاق فروض البحث. وسوف يتم اختبار هذه الفروض من خلال تحليل البيانات المالية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية قوامها 30 مؤسسة مسجلة بمؤشر (Cac 40) خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2013.

أ- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المؤسسات الفرنسية المسجلة بمؤشر (Cac 40) والبالغ عددها 40 مؤسسة، باستثناء المؤسسات ذات الطابع المالي مثل البنوك، والشركات العقارية وشركات التأمين... إلخ، وذلك نظراً لنظامها المحاسبي الخاص. لذا فإن عينة الدراسة النهائية تتكون من ثلاثين (30) مؤسسة فرنسية مسجلة ضمن المؤشر السابق، بحيث تتوزع هذه المؤسسات على خمسة (05) قطاعات. والجدول رقم (01) يوضح لنا المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة.

من خلال الرجوع إلى المواقع الرسمية لمؤسسات العينة، والتي تحتوي على معلومات دقيقة ومفصلة حول النشاط والأداء المالي لهذه المؤسسات، قمنا بجمع البيانات اللازمة لإعداد الدراسة التطبيقية، وذلك اعتماداً على مجموعة من القوائم المالية الموحدة والمتمثلة في قائمة الميزانية الموحدة، قائمة الدخل الموحدة، قائمة التدفقات النقدية الموحدة، بالإضافة إلى ملحقات القوائم المالية الموحدة للمؤسسة. وذلك خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2013.

جدول رقم (1): قائمة المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة

Secteur	Entreprises	Numéro d'entreprise
Biens et services	Accor	01
	Carrefour	02
	Danone	03
	EDF	04
	Kering	05
	Lafarge	06
	L'oreal	07
	LVMH	08
	Michelin	09
	Pernod Ricard	10
	Publicis	11
	Renault	12
	Valeo	13
Energie et Matériaux de base	Air Liquide	14
	Solvay	15
	Technip	16
	Total	17
Industrie	Airbus Group	18
	Alstom	19
	Safran	20
	Saint Gobain	21
	Schneider Electric	22
	Veolia Environnement	23
	Vinci	24
Santé	Sanofi	25
	Essilor international	26
Technologie et Télécommunication	Alcatel Lucent	27
	CAP Gemini	28
	Orange	29
	Vivendi	30

ولغرض تحليل بيانات الدراسة تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج (Excel)، ويمكن حصر الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات المتحصل عليها في الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار ذي الحدين (Binomial Test).

ب- قياس متغيرات الدراسة:

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي، هذا الأخير الذي يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية. ومن هنا ازدادت المحاولات والاجتهادات على وضع نماذج وطرق للكشف عن هذه التلاعبات والحد منها، وسيتم استعراض أهم نموذج يمكنه الكشف عن التلاعبات المحاسبية.

نموذج Jones المعدل لسنة 1995:

يفترض هذا النموذج أن رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة (التشبيات المادية) أقل عرضة للتلاعب من طرف الإدارة، حيث اقترحت Jones نموذجاً يخفف من افتراض أن المستحقات غير الاختيارية ثابتة من فترة لأخرى، بإدخال العاملين السابقين (رقم الأعمال وإجمالي الأصول الثابتة)، وذلك لتقدير المستحقات غير الاختيارية. والمعادلة التالية تعبر عن نموذج Jones لتقدير المستحقات غير الاختيارية.

$$\frac{NDAC_{ijt}}{Aij_{t-1}} = \alpha_1(1/Aij_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{ijt} / Aij_{t-1}) + \alpha_3(PPE_{ijt} / Aij_{t-1})$$

حيث أن:

$NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (J) خلال الفترة (t).
 ΔREV_{ijt} : التغيير في رقم الأعمال للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (J) خلال الفترتين (t) و (t-1).
 Aij_{t-1} : إجمالي أصول المؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (J) خلال الفترة (t-1).
 PPE_{ijt} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (J) خلال الفترة (t).
 $\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$: معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

تم قسمة جميع عناصر المعادلة على إجمالي الأصول للسنة (t-1)، وذلك لاستبعاد تأثير حجم الشركة عند قياس المستحقات، والقضاء على مشكلة عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي.

ويتم تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ($\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$) من خلال استخدام معادلة الانحدار التالية لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع نشاط كما يلي:

$$\frac{TAC_{ijt}}{Aij_{t-1}} = \alpha_1(1/Aij_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{ijt} / Aij_{t-1}) + \alpha_3(PPE_{ijt} / Aij_{t-1}) + e_{ijt}$$

حيث أن:

TAC_{ijt} : المستحقات الكلية للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

e_{ijt} : قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

وفي سنة 1995 تقديم نسخة معدلة لنموذج من قبل «Dechow et al»، وذلك للتصدي لأي تأثيرات ناتجة عن التلاعب في المبيعات من طرف الإدارة التي تؤدي إلى تقديرات منحازة عند قياس المستحقات غير الاختيارية، والتي بدورها تؤثر في قيمة المستحقات الاختيارية، والفرق الوحيد بين نموذج «Jones» الأصلي والنموذج المعدل هو أن هذا الأخير يأخذ بعين الاعتبار التغير الحاصل في المبيعات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب بدلاً من التغيرات الحاصلة في رقم الأعمال. ويمكن صياغة نموذج «Jones» المعدل لحساب المستحقات غير الاختيارية كمايلي: (Dechow et al, 1995)

$$\frac{NDAC_{ijt}}{Aij_{t-1}} = \alpha_1(1/Aij_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt} / Aij_{t-1}) + \alpha_3(PPE_{ijt} / Aij_{t-1})$$

حيث أن:

$NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

ΔREV_{ijt} : التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترتين (t) و (t-1).

ΔREC_{ijt} : التغير في صافي رصيد حساب العملاء للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترتين (t) و (t-1).

Aij_{t-1} : إجمالي أصول المؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).

PPE_{ijt} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (I) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة.

وحسب «Dechow et al» يمكن تقدير معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة ($\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) من خلال استخدام معادلة الانحدار السابقة في نموذج «Jones» الأصلي لكل سنة من سنوات الدراسة ولكل قطاع وليس من خلال معادلة الانحدار للنموذج المعدل، والتعديل الوحيد يكون بضبط التغير الحاصل في رقم الأعمال إلى التغير الحاصل في حساب العملاء لحساب المستحقات الاختيارية كمايلي:

$$\frac{DAC_{ijt}}{Aij_{t-1}} = TAC_{ijt} / A_{ijt} - [\alpha_1(1/Aij_{t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}) + \alpha_3(PPE_{ijt} / Aij_{t-1})]$$

وحسب «Dechow et al» يمكن صياغة المستحقات الكلية في المعادلة التالية:

$$\frac{TAC_{ijt}}{Aij_{t-1}} = \alpha_1(1/Aij_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_{ijt} / Aij_{t-1}) + \alpha_3(PPE_{ijt} / Aij_{t-1}) + e_{ijt}$$

يقوم نموذج «Jones» المعدل بافتراض أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنشأ عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويقوم هذا الافتراض على مبدأ أن المحاسبة الابتدائية عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات الآجلة تكون أسهل من ممارسة المحاسبة الابتدائية عن طريق التحكم في إيرادات المبيعات النقدية.

ج- خطوات نموذج الدراسة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لقياس قيمة المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة، والتي يتم من خلالها الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، قمنا باستخدام نموذج «Jones» المعدل من طرف «Dechow et al» في سنة 1995، حيث يتم حسابها وفقاً للخطوات التالية:

1 - حساب المستحقات الكلية:

يجب الإشارة إلى أنه عند حساب المستحقات الكلية يجب استخدام منهج التدفقات النقدية لأن استخدام منهج الميزانية العامة يمكن أن يعطي نتائج متحيزة وغير دقيقة بسبب وجود أخطاء قياس عند حساب قيمة المستحقات الكلية، ويعبر عن منهج قائمة التدفقات النقدية لحساب المستحقات الكلية وفقاً للصيغة التالية:

$$TAC_{ijt} = N_{ijt} \square CFO_{ijt}$$

حيث أن:

TACijt: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

NIijt: صافي دخل المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

CFOijt: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

2.1.5.V تقدير معالم النموذج:

من خلال معادلة الانحدار التي تتم لمجموع مؤسسات العينة حسب القطاع لجميع السنوات، يتم تقدير معالم النموذج والمستخدم لحساب المستحقات الاختيارية، وذلك وفقاً للنموذج التالي:

$$TAC_{ijt} / Aij_{t-1} = \alpha_1 (1/Aij_{t-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}) + \alpha_3 (PPE_{ijt} / Aij_{t-1}) + e_{it} \dots$$

حيث أن:

TACijt: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

Aijt-1: إجمالي أصول المؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t-1).

ΔREVijt: التغير في رقم الأعمال للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترتين (t) و (t-1).

ΔREC_{ijt} : التغير في صافي رصيد حساب العملاء للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترتين (t) و (t-1).

PPE_{ijt} : إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).
 e_{ijt} : قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: معالم النموذج الخاصة بالمؤسسة يتم تقديرها لمجموعة مؤسسات العينة التي تنتمي لنفس قطاع النشاط، وذلك لكل سنة من سنوات الدراسة. والجدول التالي يشير إلى معادلات الانحدار التي قمنا بحسابها لمؤسسات العينة كل حسب قطاعه لجميع سنوات الدراسة.

جدول رقم (2): معادلات الانحدار الخاصة بمؤسسات عميلة الدراسة

معادلات الانحدار الخاصة بمؤسسات قطاع السلع والخدمات						
PPE_{ijt} / Aij_{t-1}	$(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}$	$1 / Aij_{t-1}$	TACijt / Aij _{t-1}	Années	Entreprises	
0.69578243835	0.01866789583	0.00000000012	- 0.08020281171	2011	Accor	
0.63987500000	- 0.06112500000	0.00000000013	- 0.16162500000	2012		
0.66838624339	- 0.01335978836	0.00000000013	- 0.09470899471	2013		
0.57534016775	0.01834109972	0.00000000002	- 0.03194780988	2011	Carrefour	
0.58344286579	- 0.08775114227	0.00000000002	- 0.01370720411	2012		
0.59165866853	- 0.03751854114	0.00000000002	- 0.00678387575	2013		
0.30124910778	0.08033547466	0.00000000004	- 0.02676659529	2011	Danone	
0.31587279251	0.05734187012	0.00000000004	- 0.03767677478	2012		
0.32132579477	0.01767274943	0.00000000003	- 0.02728780851	2013		
0.43033933463	- 0.00516297457	0.00000000000	- 0.02182832486	2011	EDF	
0.47376643779	0.02517403445	0.00000000000	- 0.02747866918	2012		
0.44874922026	0.01289566706	0.00000000000	- 0.02972601206	2013		
0.12787462795	- 0.10167041244	0.00000000004	- 0.00734981474	2011	Kering	
0.10935408635	- 0.09573291443	0.00000000004	- 0.01136500252	2012		
0.12506087542	0.00187674460	0.00000000004	- 0.05879278602	2013		

Lafarge	0.59984939050	-	0.02061467501	0.00000000002	-	0.02077940415	2011
	0.61951423169		0.01313882954	0.00000000002	-	0.01662614504	2012
	0.64288972228	-	0.01989154673	0.00000000003	-	0.01201094669	2013
L'oreal	0.30389486161		0.02230863607	0.00000000004		0.03280168022	2011
	0.28189786131		0.07100411057	0.00000000004		0.03899082569	2012
	0.26174001104		0.01589156345	0.00000000003		0.01199318546	2013
LVMH	1.00579769109		0.12831205818	0.00000000005	-	0.02247876723	2011
	1.00363845270		0.04921486021	0.00000000005	-	0.01278245883	2012
	1.00363845270	-	0.04364748401	0.00000000005	-	0.03122972848	2013
Michelin	1.00236307034		0.12831205818	0.00000000005		0.01352794589	2011
	1.00579769109		0.04921486021	0.00000000005	-	0.06486978169	2012
	1.00363845270	-	0.04364748401	0.00000000005	-	0.09090909091	2013
Pernod Ricard	1.00236308034		0.00727654773	0.00000000004		0.00186777696	2011
	0.13844896689		0.01726872247	0.00000000004		0.00373568282	2012
	0.12479295154	-	0.01895631332	0.00000000004		0.00315938555	2013
Publicis	0.13578094927	-	0.00635834282	0.00000000007	-	0.01740178034	2011
	0.08185529750		0.02425531915	0.00000000006	-	0.01659574468	2012
	0.07981762918		0.01144233665	0.00000000006	-	0.03432700994	2013
Renault	0.08075880759		0.05293337327	0.00000000001	-	0.01731638781	2011
	0.47507381574	-	0.01682342940	0.00000000001	-	0.029335530754	2012
	0.45919855730	-	0.00217466253	0.00000000001	-	0.03814941523	2013
Valeo	1.05658602151		0.13172043011	0.00000000013	-	0.06021505376	2011
	0.9192945535		0.12602195749	0.00000000012	-	0.06330296660	2012
	0.8895399103		0.03890134529	0.00000000011	-	0.09742152466	2013

معادلات الانحدار الخاصة بمؤسسات قطاع الطاقة

PPE_{ijt} / Aij_{t-1}	$(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}$	$1 / Aij_{t-1}$	$TACijt / Aij_{t-1}$	Années	Entreprises
1.18597809882	0.03688502769	0.00000000004	- 0.03952949737	2011	Air Liquide
1.16104695026	0.03408308945	0.00000000004	- 0.04358009236	2012	
1.13325177020	0.00137138014	0.00000000004	- 0.04390815351	2013	
1.22925016396	0.10857684180	0.00000000007	- 0.03628944108	2011	Solvay
0.825664181715	0.17775376859	0.00000000005	- 0.04512013171	2012	
0.72618657938	- 0.01134751773	0.00000000005	- 0.05253682488	2013	
0.22581686558	0.07119937390	0.00000000010	- 0.01458618666	2011	Technip
0.21085549335	0.12202589223	0.00000000009	0.00892232330	2012	
0.22533636145	0.05701799663	0.00000000009	- 0.06439902275	2013	
1.02383835010	0.16375123506	0.00000000001	- 0.04839338148	2011	Total
0.95511706868	0.09881803607	0.00000000001	- 0.07135672878	2012	
0.96876022053	- 0.04846867262	0.00000000001	- 0.07482595898	2013	

معدلات الانحدار الخاصة بمؤسسات قطاع الصناعة						
PPE_{ijt} / Aij_{t-1}	$(\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}$	$1 / Aij_{t-1}$	TACijt / Aij _{t-1}	Années	Entreprises	
0.34050993545	0.04338418262	0.00000000001	- 0.03909264669	2011	Airbus Group	
0.35175640852	0.07867670329	0.00000000001	- 0.02951082780	2012		
0.35324965799	0.02526546655	0.00000000001	- 0.00495103255	2013		
0.19285931225	- 0.02115884318	0.00000000003	- 0.01781797321	2011	Alstom	
0.19190259928	0.02386704029	0.00000000003	- 0.00872870165	2012		
0.18935847147	0.02537011262	0.00000000003	- 0.00230924965	2013		
0.13356256380	- 0.00838123892	0.00000000005	- 0.04029441788	2011	Safran	
0.32697323930	0.09356583905	0.00000000005	- 0.01502270312	2012		
0.31248608947	0.03552192299	0.00000000002	- 0.03222791008	2013		
0.77662113326	0.03850262518	0.00000000002	- 0.02502443348	2011	Saint Gobain	
0.73724964312	0.07366872864	0.00000000002	- 0.09977592248	2012		
0.70130853705	- 0.06391214709	0.00000000001	- 0.03271342618	2013		
0.21538758816	0.05680976458	0.00000000003	- 0.01120736852	2011	Schneider Electric	
0.19077077412	0.04887699939	0.00000000003	- 0.02589211618	2012		
0.19136929461	- 0.00520055325	0.00000000003	- 0.06340212300	2013		
0.36309897661	0.01698319764	0.00000000002	- 0.04606035865	2011	Veolia Envrment	
0.23030972749	0.03935475423	0.00000000002	- 0.04000035865	2012		
0.25220736078	- 0.08432465632	0.00000000002	- 0.03441747676	2013		
0.20034318209	0.03966447569	0.00000000002	- 0.03036721298	2011	Vinci	
0.20082145829	0.01288481095	0.00000000002	- 0.03036721298	2012		
0.19743240457	0.02504274184	0.00000000002	- 0.02601042040	2013		

معادلات الانحدار الخاصة بمؤسسات قطاع الصحة						
PPE_{it} / Aij_{t-1}	$(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / Aij_{t-1}$	$1 / Aij_{t-1}$	$TACijt / Aij_{t-1}$	Années	Entreprises	
0.21357196472	- 0.00601660724	0.00000000001	- 0.03970022518	2011	Sanofi	
0.19092497379	0.02089552239	0.00000000001	- 0.030300000499	2012		
0.19481709443	- 0.01314649377	0.00000000001	- 0.03066519267	2013		
0.48122179788	0.01766800517	0.00000000019	- 0.02870072524	2011	Essilor international	
0.43904649843	0.125660922973	0.00000000016	- 0.03403177494	2012		
0.39398767630	0.00454700531	0.00000000014	- 0.02827525400	2013		

معادلات الانحدار الخاصة بمؤسسات التكنولوجيا والاتصال					
PPE_{ijt} / Aij_{t-1}	$(\Delta REC_{ijt} - \Delta REC_{ijt}) / Aij_{t-1}$	$1 / Aij_{t-1}$	$TACijt / Aij_{t-1}$	Années	Entreprises
0.19392185239	- 0.00297475478	0.00000000004	0.04522431259	2011	Alcatel Lucent
0.20195843490	- 0.01384125935	0.00000000004	- 0.05594347808	2012	
0.21085888135	0.01727123801	0.00000000005	- 0.05424760122	2013	
0.13984751204	0.06841894061	0.00000000010	0.00401284109	2011	CAP Gemini
0.12938078809	0.06518975849	0.00000000009	- 0.03168694389	2012	
0.12300469484	- 0.02075117371	0.00000000009	0.00422535211	2013	
0.90657219229	0.00493232636	0.00000000001	- 0.09600534601	2011	Orange
0.90854781803	- 0.01552824121	0.00000000001	- 0.09275314051	2012	
0.97104912203	- 0.02510557902	0.00000000001	- 0.05696821516	2013	
0.35873747733	- 0.00142389775	0.00000000002	- 0.05314189819	2011	Vivendi
0.41099086488	0.00581489259	0.00000000002	- 0.11050090633	2012	
0.27827065900	- 0.08687031623	0.00000000002	- 0.04135161475	2013	

بعد المعالجة الإحصائية تم تقدير معاملات نموذج الانحدار ($\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$) لكل قطاع من القطاعات التي جاءت في الدراسة، والتي قمنا بالتعبير عنها في الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3) : معاملات نموذج الانحدار لكل القطاعات
Coefficients^a

Secteurs	Modèle	Coefficients nom standardisés		Coefficients standardisés		t	Sig
		A	Erreur Standard	Béta			
السلع والخدمات	(Constante)	001,	008,			062,	951,
	X1	-709474494,153	132291685,590	688,-		-5,363	000,
	X2	149,	093,	223,		1,607	117,
	X3	001,	004,	040,		298,	767,
الطاقة	(Constante)	084,-	029,			-2,854	021,
	X1	535223336,559	261961287,891	734,		2,043	075,
	X2	088,	084,	262,		1,047	326,
	X3	009,	021,	158,		439,	672,
الصناعة	(Constante)	027,-	015,			-1,846	082,
	X1	216891236,678	391658187,962	137,		554,	587,
	X2	018,	097,	043,		183,	857,
	X3	017,-	023,	177,-		715,-	484,
الصحة	(Constante)	041,	013,			3,224	084,
	X1	660739773,031	107213042,132	13,108		6,163	025,
	X2	015,-	014,	183,-		-1,101	386,
	X3	407,-	069,	-12,636		-5,884	028,
تكنولوجيا الإعلام والاتصال	(Constante)	070,-	046,			-1,518	167,
	X1	888635954,802	630767581,877	661,		1,409	197,
	X2	346,-	369,	311,-		938,-	376,
	X3	030,-	053,	220,-		572,-	583,

a. Variable dépendante: $y_t = (\text{TACijt}/\text{Aij}_{t-1}) \cdot X1_t + (\text{TACijt}/\text{Aij}_{t-1}) \cdot X2_t + (\Delta \text{REC}_{ijt} - \Delta \text{REC}_{ijt-1}) \cdot X3_t + (\text{PPE}_{ijt} / \text{Aij}_{t-1})$

2 - حساب المستحقات غير الاختيارية:

يتم من خلال هذه الخطوة تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية (المستحقات العادية) لكل مؤسسة من مؤسسات العينة لجميع سنوات الدراسة، من خلال استخدام معالم النموذج المقدرة في المرحلة السابقة من خلال المعادلة التالية:

$$NDAC_{ijt} / Aij_{t-1} = \hat{\alpha}_1 (1 / Aij_{t-1}) + \hat{\alpha}_2 (\Delta REV_{ijt} - \Delta REC_{ijt} / Aij_{t-1}) + \hat{\alpha}_3 (PPE_{ijt} / Aij_{t-1})$$

حيث أن: $NDAC_{ijt}$: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

3 - حساب المستحقات الاختيارية:

تمثل المستحقات الاختيارية الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير الاختيارية للمؤسسة خلال فترة معينة، وبما أن المستحقات الكلية تشمل على المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية، فإنه تم صياغة المعادلة الآتية:

$$DAC_{ijt} / Aij_{t0} = TAC_{ijt} / A_{ijt} - NDAC_{ijt} / Aij_{t0}$$

حيث أن:

DAC_{ijt} : قيمة مستحقات الاختيارية المقدرة للمؤسسة (i) التي تنتمي للقطاع (j) خلال الفترة (t).

مدى ممارسة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية:

لاكتشاف مدى ممارسة المؤسسة للمحاسبة الإبداعية نقوم بحساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لجميع مؤسسات العينة المدروسة لكل سنة من سنوات الدراسة 2011، 2012، 2013، ومتوسط هذه المستحقات. فإذا كان المتوسط يفوق القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لمؤسسة من مؤسسات العينة في سنة من سنوات الدراسة، فإن هذه المؤسسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية ويتم التعبير عنها بمتغير وهمي (0)، أما إذا كان العكس أي أن المتوسط يقل عن القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة فإن المؤسسة قد مارست المحاسبة الإبداعية ويتم التعبير عنها بمتغير وهمي (1).

الجدول رقم (4)، يتضمن المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية، حيث قمنا بقسمتها على مجموع الأصول للسنة (t-1) لكل مؤسسة من مؤسسات الدراسة، ونقوم بعملية القسمة هذه بهدف الحد من مشكلة عدم ثبات تباين الخطأ العشوائي، بالإضافة لذلك يتضمن الجدول المؤسسات الفرنسية التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية والتي لم تقم بالممارسة خلال سنوات الدراسة.

الجدول (4) : المستحقات غير الاختيارية، المستحقات الاختيارية، المحاسبة الإبداعية للمؤسسات الفرنسية خلال فترة الدراسة

المحاسبة الإبداعية	متوسط المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	المستحقات الاختيارية	المستحقات غير الاختيارية	السنة	المؤسسة
0		0.00292	-	0.00292	2011	Accor
1	0.02298	0.06547	-	0.06547	2012	
0		0.00054	-	0.00054	2013	
1		0.02303	-	0.02303	2011	Carrefour
0	0.01610	0.01259	-	0.01259	2012	
0		0.01269	-	0.01269	2013	
0		0.01472	-	0.01472	2011	Danone
1	0.01484	0.02258	-	0.02258	2012	
0		0.00722	-	0.00722	2013	
0		0.01954	-	0.01954	2011	EDF
1	0.02648	0.02964	-	0.02964	2012	
1		0.03026	-	0.03026	2013	
1		0.03540	-	0.03540	2011	Kering
0	0.03258	0.03022	-	0.03022	2012	
0		0.03261	-	0.03261	2013	
0		0.00261	-	0.00261	2011	Lafarge
0	0.00423	0.00278	-	0.00278	2012	
1		0.00729	-	0.00729	2013	

1	0.04787	0.05768	0.05768	0.05768	-	0.02488	2011	L'oreal
		0.05355	0.05355	0.05355	-	0.01455	2012	
		0.03239	0.03239	0.03239	-	0.02040	2013	
0	0.00850	0.00752	-	0.00752	-	0.01496	2011	LVMH
		0.01185	0.01185	0.01185	-	0.02463	2012	
		0.00614	0.00614	0.00614	-	0.03737	2013	
0	0.03855	0.02187	0.02187	0.02187	-	0.00835	2011	Michelin
		0.04024	-	0.04024	-	0.02463	2012	
		0.05353	-	0.05353	-	0.03737	2013	
0	0.02764	0.02725	0.02725	0.02725	-	0.02538	2011	Pernod Ricard
		0.02504	0.02504	0.02504	-	0.02131	2012	
		0.03061	0.03061	0.03061	-	0.02745	2013	
1	0.01913	0.02995	0.02995	0.02995	-	0.04735	2011	Publicis
		0.02184	0.02184	0.02184	-	0.03844	2012	
		0.00561	0.00561	0.00561	-	0.03994	2013	
0	0.02168	0.01656	-	0.01656	-	0.00076	2011	Renault
		0.01860	-	0.01860	-	0.01076	2012	
		0.02988	-	0.02988	-	0.00827	2013	
1	0.01339	0.01346	0.01346	0.01346	-	0.07368	2011	Valeo
		0.00114	-	0.00114	-	0.06217	2012	
		0.02557	-	0.02557	-	0.07165	2013	

1			0.00680	0.00680	0.00680	-	0.04633	2011	Air Liquide
0	0.00665	0.00478	0.00478	0.00478	-	0.04836	2012		
1		0.00837	0.00837	0.00837	-	0.05228	2013		
1		0.01191	0.01191	-	0.01191	-	0.02438	2011	Solvay
1	0.00897	0.01173	0.01173	-	0.01173	-	0.03339	2012	
0		0.00327	0.00327	-	0.00327	-	0.04926	2013	
0		0.00876	0.00876	0.00876	0.00876	-	0.02334	2011	Technip
1	0.02524	0.03347	0.03347	0.03347	0.03347	-	0.02455	2012	
1		0.03349	0.03349	-	0.03349	-	0.03091	2013	
1		0.00826	0.00826	0.00826	0.00826	-	0.05665	2011	Total
1	0.00592	0.00791	0.00791	-	0.00791	-	0.06345	2012	
0		0.00159	0.00159	0.00159	0.00159	-	0.07642	2013	
0		0.00979	0.00979	-	0.00979	-	0.02930	2011	Airbus Group
0	0.01181	0.00049	0.00049	-	0.00049	-	0.02902	2012	
1		0.02514	0.02514	0.02514	0.02514	-	0.03009	2013	
1		0.04111	0.04111	0.04111	0.04111	-	0.02329	2011	Alstom
0	0.02524	0.01407	0.01407	0.01407	0.01407	-	0.02280	2012	
0		0.02055	0.02055	0.02055	0.02055	-	0.02286	2013	
1		0.02255	0.02255	-	0.02255	-	0.01774	٢٠١١	Safran
0	0.01271	0.00529	0.00529	0.00529	0.00529	-	0.02031	٢٠١٢	
0		0.01030	0.01030	-	0.01030	-	0.02193	٢٠١٣	

1	0.00930	0.00930	0.00930	-	0.03432	2011	Saint Gobain
1	0.00650	-	0.00650	-	0.03328	2012	
0	0.00255	0.00255	0.00255	-	0.03527	2013	
1	0.01140	0.01140	0.01140	-	0.02261	2011	Schneider Electric
0	0.00183	-	0.00183	-	0.02328	2012	
0	0.00159	-	0.00159	-	0.02430	2013	
1	0.03486	-	0.03486	-	0.02854	2011	Veolia Envnt
0	0.02021	-	0.02021	-	0.02585	2012	
0	0.01214	-	0.01214	-	0.02786	2013	
1	0.00862	-	0.00862	-	0.02580	2011	Vinci
0	0.00381	-	0.00381	-	0.02655	2012	
0	0.00033	0.00033	0.00033	-	0.02634	2013	
1	0.00162	-	0.00162	-	0.03808	2011	Sanofi
0	0.00012	0.00012	0.00012	-	0.03042	2012	
0	0.00085	0.00085	0.00085	-	0.03151	2013	
0	0.00033	-	0.00033	-	0.02837	2011	Essilor intern
0	0.00175	-	0.00175	-	0.03228	2012	
1	0.00369	-	0.00369	-	0.02459	2013	
1	0.08429	0.08429	0.08429	-	0.03907	2011	Alcatel Lucent
0	0.02139	-	0.02139	-	0.03455	2012	
0	0.01354	-	0.01354	-	0.04071	2013	

0		0.01273	0.01273	-	0.00872	2011	CAP Gemini
1	0.01379	0.01593	-	0.01593	0.01575	2012	
0		0.01270	-	0.01270	0.01693	2013	
0		0.00653	-	0.00653	0.08948	2011	Orange
0	0.01342	0.01012	-	0.01012	0.08264	2012	
1		0.02360		0.02360	0.08057	2013	
0		0.01206		0.01206	0.06521	2011	Vivendi
1	0.02072	0.04211	-	0.04211	0.06839	2012	
0		0.00799	-	0.00799	0.03336	2013	

النتائج وتحليلها

بعد جمع البيانات اللازمة لتقدير المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة باستخدام نموذج «Jones»، المعدل وباستعمال كل من برنامج «Excel» وبرنامج «Spss»، يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها كمايلي:
أ - النتائج المتعلقة بالمستحقات الاختيارية:

تشير النتائج المتوصل إليها، أن المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة قد قامت في مجملها بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال استخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب لجميع فترات الدراسة، حيث بلغ متوسط المستحقات الاختيارية لمؤسسات العينة ككل (- 0.00016)، والانحراف المعياري (0.02360)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0.08429)، وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة «Alcatel Lucent» خلال سنة 2011، والتي تنتمي لقطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وفيما يخص أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية قد بلغت (- 0.06547)، وهي تخص القيمة الاختيارية لمؤسسة «Accor» خلال سنة 2012 والتابعة لقطاع الخدمات.

والجدول رقم (5) التالي، يوضح التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بالمؤسسات الفرنسية المساهمة المعنية بالدراسة والمسجلة بمؤشر (Cac 40) كل حسب قطاعه خلال فترة الدراسة كمايلي:
الجدول رقم (5): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية الخاصة بالمؤسسات الفرنسية لكل قطاع بفترة الدراسة

الانحراف المعياري	المستحقات الاختيارية			القطاع
	أدنى قيمة	أقصى قيمة	المتوسط	
0.02803	- 0.06547	0.05768	- 0.00028	الخدمات
0.01618	- 0.03349	0.03347	0.00031	الطاقة
0.01705	- 0.03486	0.04111	- 0.00014	الصناعة
0.00163	- 0.00369	0.00085	- 0.00107	الصحة
0.03163	- 0.04211	0.08429	0.00020	تكنولوجيا الإعلام والاتصال
0.02360	- 0.06547	0.08429	- 0.00016	جميع قطاعات الدراسة

كما تبين النتائج من جهة أخرى، وجود تدرج في استخدام المستحقات الاختيارية من قطاع إلى قطاع آخر لجميع السنوات، ففي قطاع الخدمات قدر متوسط المستحقات الاختيارية ب (- 0.00028)، والانحراف المعياري ب (0.02803)، بينما بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية ب (0.05768)، والتي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة «L'oreal» خلال سنة 2011، أما فيما يخص أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (- 0.06547)، والتابعة لمؤسسة «Accor» خلال سنة 2012.

أما بالنسبة لقطاع الطاقة فقد قدر متوسط المستحقات الاختيارية بـ (0.00031)، والانحراف المعياري بـ (0.01618)، بينما بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية في قطاع الطاقة بـ (0.03347) والخاصة بمؤسسة «Techinip» سنة 2012، وفيما يخص أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (0.03349 -)، والتابعة لمؤسسة «Techinip» سنة 2013.

في حين قدر متوسط المستحقات الاختيارية بقطاع الصناعة بـ (- 0.00014) والانحراف المعياري بـ (0.01705)، أما أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية في قطاع الصناعة فقدرت بـ (0.04111) والخاصة بمؤسسة «Alstom» في سنة 2011، وأدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (- 0.03486)، والتابعة لمؤسسة «Veolia Environnement» في سنة 2011.

وتوضح النتائج كذلك بالنسبة إلى قطاع الصحة، فقد قدر متوسط المستحقات الاختيارية بـ (-0.00107) والانحراف المعياري بـ (0.00163)، أما أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية فقدرت بـ (0.00085) والخاصة بمؤسسة «Sanofi» في سنة 2013، وأدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (- 0.00369)، والتابعة لمؤسسة «Essilor International» في سنة 2013.

وتبرز النتائج في قطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال عن متوسط المستحقات الاختيارية الذي قدر بـ (0.00020) والانحراف المعياري بـ (0.03163)، أما أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية فقدرت بـ (0.08429) والخاصة بمؤسسة «Alcatel Lucent» في سنة 2011، وأدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (- 0.04211)، والتابعة لمؤسسة «Vivendi» في سنة 2012.

من خلال ما سبق، نلاحظ بأن كلاً من مؤسسات قطاع الخدمات، الصناعة والصحة، قد عمدت إلى تخفيض الأرباح المعلن عنها. ويعتبر قطاع الصحة هو القطاع الذي كان فيه استخدام المستحقات الاختيارية بشكل كبير جداً بمتوسط قدره (- 0.00107)، يليه بعد ذلك قطاع الخدمات بمتوسط بلغ (-0.00028)، وفي الأخير قطاع الصناعة بمتوسط قدره (0.00014).

ويمكن تفسير سلوك المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) اتجاه تخفيض رقم الربح المحاسبي يوحي بوجود غاية لدى الإدارة يمكن إبرازها في النقاط التالية:

- تخفيض حجم الضريبة التي تلتزم هذه المؤسسات بدفعها.
- عدم توزيع الأرباح على المساهمين، وذلك بهدف تغطية عجز المؤسسة في فترة من الفترات التشغيلية اللاحقة.

- التأخير في سداد القروض البنكية وفي سداد الموردين.
- تسريح العمال وبالتالي التخفيض من قيمة الأجور المدفوعة.

أما فيما يتعلق بقطاع الطاقة وقطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال، فنلاحظ بأن مؤسسات القطاعين قد

قاموا بزيادة الأرباح، حيث يعتبر قطاع الطاقة هو القطاع الذي كان فيه استخدام المستحقات الاختيارية كبيراً بمتوسط قدره (0.00031)، يليه قطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال بمتوسط قدره (0.00020).

ويمكن تفسير سلوك إدارة مؤسسات القطاعين بوجود رغبة في تحقيق مايلي:

- الحصول على القروض البنكية.

- الإستفادة من المناقصات الخاصة بالمشاريع المطروحة.

- تجميل وتحسين صورة هذه المؤسسات بهدف جذب مساهمين جدد.

ب- لنتائج المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية:

تبين النتائج المتوصل إليها، أن جزءاً من المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة قد قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية في فترة من فترات الدراسة، إلا أنه يوجد تباين بين سنوات الدراسة من حيث ممارستها، حيث ظهر أعلى تكرار لممارسة المحاسبة الإبداعية لدى مؤسسات العينة في سنة 2011، والذي بلغ 16 مؤسسة بنسبة قدرها 53 %، تليها بعد ذلك سنة 2012، حيث بلغ عدد المؤسسات الفرنسية الممارسة للمحاسبة الإبداعية 13 مؤسسة بنسبة قدرها 43 %، في حين تعتبر سنة 2013 السنة الأقل ممارسة، حيث بلغ عدد المؤسسات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية 11 مؤسسة بنسبة قدرها 37 %.

والجدول رقم (6) التالي، يعرض لنا تكرارات ونسب ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) للمحاسبة الإبداعية خلال سنوات الدراسة 2011، 2012، 2013، كمايلي:

الجدول رقم (6): التكرارات والنسب المئوية للمؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية بفترة الدراسة

السنة	المؤسسات الممارسة		المؤسسات غير الممارسة		المجموع	
	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)	التكرار
2011	53	16	47	14	100	30
2012	43	13	57	17	100	30
2013	37	11	63	19	100	30
المجموع	44	40	56	50	100	90

ج- النتائج المتعلقة بممارسة المؤسسات الفرنسية للمحاسبة الإبداعية:

اعتماداً على أهداف الدراسة وأهميتها تم صياغة فرضية الدراسة والمتعلقة بمدى معنوية ممارسة

المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة كمايلي:

H_0 : لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

H_1 : توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

تختبر هذه الفرضية مدى ممارسة المؤسسات الفرنسية المساهمة للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة الممتدة بين 2011/2013، وبما أن الإحصائيات الوصفية أظهرت وجود تكرار لممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة من طرف مؤسسات العينة فإنه يجب التأكد من مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار ذي الحدين (Binomial Test) للفرضية الأولى، وذلك لاختبار مدى اختلاف البيانات الخاصة بمتغير المحاسبة الإبداعية (0، 1) عن متوسط فرضي يساوي (0، 5). ويمكن التعبير عن فرضيات الدراسة كمايلي:

$$H_0: p = p(EM) = 0.5, q = p(\text{Non} - EM) = 0.5 \dots\dots\dots(1)$$

$$H_1: p(EM) > 0.5 \dots\dots\dots(2)$$

ويمكن توضيح نتائج اختبار ذو الحدين (Binomial Test) في الجدول التالي:

الجدول رقم (7): نتائج اختبار (Binomial Test) لمدى معنوية ممارسة المؤسسات الفرنسية للمحاسبة الإبداعية

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Asymp. Sig. (2-tailed)
EM Group 1	1	40	0.44	0.50	0.411 ^a
Group 2	0	50	0.56		
Total		90	1.00		

a. Based on Z Approximation.

توضح نتائج الاختبار أن مستوى دلالة الاختبار كانت (Sig = 0.411) وهي أكبر من مستوى المعنوية (α = 0.05)، مما يعني عدم وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية بين المؤسسات الفرنسية الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: «لا توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المساهمة المسجلة بمؤشر (Cac 40) بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة».

د- اختبار فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى:

لقد أثبت التحليل الإحصائي قيام المؤسسات الفرنسية المعنية بالدراسة بممارسة المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، إلا أن اختبار مدى معنوية هذه الممارسة باستخدام اختبار (Binomial Test) أثبت عدم صدق الفرضية الثانية، والتي تنص على أنه: «توجد مؤشرات ذات دلالة إحصائية على قيام غالبية المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40) بممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة». وبشكل نسبي توافق ذلك مع نتائج الدراسات السابقة المعنية بالدراسة.

الفرضية الثانية:

من خلال الدراسة التطبيقية تم استخلاص أنه للتدقيق المحاسبي دوراً كبيراً في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40)، وهو ما تؤكدته العمليات الإحصائية التي بينت مدى التزام مدققي الحسابات في المؤسسات الفرنسية بمعايير التدقيق المهنية لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا ما يؤكد الفرضية التي قمنا بوضعها. وتوافق ذلك مع ما أشارت إليه نتائج الدراسات السابقة المعتمدة في البحث.

الاستنتاجات والتوصيات

يعتبر موضوع المحاسبة الإبداعية من المواضيع الحديثة التي لاقى اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والجمعيات المهنية والمحاسبية، ذلك أن المحاسبة الإبداعية تعتبر ذات مرونة عالية تماشياً مع الثغرات القانونية التي تضبط بيئة ومحيط الأعمال، ويهدف التقليل من ممارساتها عمد مجموعة من الباحثين خاصة أولئك المهتمين بمجال التدقيق المحاسبي إلى سن ووضع قوانين ونظريات الهدف من ورائها القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يطلق عليه بالإبداع المحاسبي سعياً منهم لضبط أنشطة المؤسسات ومدخيلها، وهذا ما يؤدي بدوره إلى تطبيق حوكمة فعالة لهذه المؤسسات تكون ذات مصداقية وتتمارس الشفافية في جميع معاملاتهما.

لقد قمنا ضمن هذه الدراسة باستعراض عموميات التدقيق المحاسبي من خلال التطرق لمختلف المفاهيم التي أعطيت له وخصائصه وأهدافه وأنواعه، بالإضافة إلى الإطار العام للمحاسبة الإبداعية وأشكالها وأهم الأساليب والإجراءات المتبعة في المحاسبة الإبداعية. كما تطرقنا إلى دور المدقق في مواجهة أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها، بما يشمل ذلك على أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أما الجانب التطبيقي، فقد تم التركيز فيه على دور التدقيق المحاسبي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر (Cac 40)، ويمكن عرض أهم نتائج البحث والدراسة في النقاط التالية:

- إن ممارسة المحاسبة الإبداعية تحدث بشكل كبير في المجالات التي تكون معايير المحاسبة فيها متغيرة

من فترة إلى أخرى، وهذا ما يخلق الدافع لدى الإدارة للتلاعب بالبيانات المالية.

- تسهم ركائز حوكمة الشركات بشكل فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال إلزام الشركات بالشفافية والإفصاح عن بياناتها المالية.

- إن ممارسة الإدارة للمحاسبة الإبداعية يكون له انعكاس على مصداقيتها مما يجعل الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المستثمرين يقومون بالعزوف عن طلب أسهم هذه المؤسسات، وبالتالي التأثير في أسعار أسهمها في السوق المالي.

- هنالك مؤشر على قيام بعض القطاعات التي تنتمي إليها المؤسسات الفرنسية المدروسة باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب لجميع فترات الدراسة بهدف تخفيض الربح بدافع تخفيض حجم الضريبة التي تلتزم هذه المؤسسات بدفعها، وعدم توزيع الأرباح على المساهمين وذلك بهدف تغطية عجز المؤسسة في فترة من الفترات التشغيلية اللاحقة. بالإضافة إلى التأخير في سداد القروض البنكية وسداد الموردين، وكذا تسريح العمال وبالتالي التخفيض من قيمة الأجور المدفوعة.

- يوجد هناك مؤشر آخر على قيام قطاعات أخرى والتي تنتمي إليها المؤسسات الفرنسية المدروسة باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل موجب، ويمكن القول إنه بدافع تجميل وتحسين صورة هذه المؤسسات قصد جذب مساهمين جدد، وكذا بدافع الحصول على القروض البنكية، والاستفادة من المناقصات الخاصة بالمشاريع المطروحة.

- توجد علاقة عكسية بين جودة التدقيق المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتم من قبل إدارات المؤسسات الفرنسية.

- وجود تباين بين القطاعات التي تنتمي إليها المؤسسات الفرنسية من حيث ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث نجد في قطاع الخدمات أعلى تكرار (7 مؤسسات) بنسبة مئوية (54%) وهذا في سنة 2012، أما قطاع الطاقة فبلغ أعلى تكرار لممارسة المحاسبة الإبداعية (3 مؤسسات) بنسبة مئوية (75%) في كل من سنة 2011 و 2012، أما قطاع الصناعة فقد بلغ أعلى تكرار للمؤسسات الممارسة (6 مؤسسات) بنسبة تقدر (86%) وهذا في سنة 2011، وفيما يخص قطاع الصحة فقد بلغ أعلى تكرار للممارسة (مؤسسة واحدة) بنسبة (50%) في سنة 2011 و 2013، وبالنسبة إلى قطاع تكنولوجيا الإعلام والاتصال فقد بلغ أعلى تكرار للممارسة (مؤسستين) بنسبة (50%) في سنة 2012.

- إن نموذج «Jones» المعدل لسنة 1995 يعد الطريقة الأمثل والذي يستطيع من خلاله مدققو الحسابات الكشف عن التلاعب المحاسبي بشكل شبه مطلق، والذي يمكن اعتباره الحل المتاح أمامهم لاكتشاف مدى ممارسة إدارة المؤسسات لهذا التلاعب.

التوصيات:

إن من جملة التوصيات التي يمكن الخروج بها من دراستنا النظرية والتطبيقية ضمن هذا البحث، نلخصها في النقاط التالية:

- ضرورة إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحريف في البيانات المالية، مما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الإبداعية.

- الاستمرار في سياسة تحديث وتطوير أساليب التدقيق المحاسبي، وذلك عن طريق البحث في وضع نظريات جديدة غير مألوقة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل مشكلة ما، وهو ما يطلق عليه بالإبداع المحاسبي.

- أصبح من الضروري إصدار معيار محاسبي متكامل يتناول كيفية القياس والإفصاح عن أنواع المخاطر المختلفة التي تتعرض لها المؤسسات، والتي يمكن أن تؤثر في نتائج أعمالها وتدققاتها النقدية. خاصة في ظل تغير ظروف البيئة الاقتصادية وغيرها من التغيرات المحيطة بدائرة الأعمال بسرعة هائلة، وهذا بسبب ثورة المعلومات وما يصاحب ذلك من ارتفاع درجة المخاطرة وعدم التأكد.

- العمل على توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، والمستثمرين بشكل خاص، بالآثار والانعكاسات التي تخلفها تلك الممارسات على قراراتهم الاستثمارية، ولا يتأتى ذلك إلا بتكاتف الجهود بين الجهات ذات العلاقة من المعاهد المتخصصة، الجامعات والأكاديميين.

- اهتمام مكاتب المحاسبة والتدقيق بالتدريب الجيد للأفراد العاملين بها بغرض زيادة تأهيلهم الفني، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين محافظي حسابات متخصصين في الصناعة مما يعود بالإيجاب على جودة خدمات التدقيق المقدمة.

- قيام المجالس الوطنية للمحاسبة بتنظيم دورات تكوينية لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مجال اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإطلاعهم على مختلف الوسائل والتقنيات المستحدثة للحد من هذه الممارسات من خلال استعراض تجارب الدول الرائدة في هذا المجال.

- ضرورة إجراء المزيد من البحوث التي تتناول سلوك إدارة المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة، وذلك لمعرفة مدى ممارستها للمحاسبة الإبداعية، واتجاه هذه الممارسة مقارنة مع المؤسسات في البيئات الاقتصادية الأخرى الإقليمية والدولية خاصة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي القائم على معايير المحاسبة الدولية، وما مدى مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في الحد من هذه الممارسات السلبية.

محددات الدراسة:

لم تخلُ الدراسة في هذا الموضوع من مواجهة مجموعة من المحددات المختلفة، يمكن أن نذكر أهمها فيما يلي:

-
- غياب الدراسة الميدانية، واكتفائنا بالبيانات الإحصائية المالية لفئات عينة الدراسة، المنشورة على مستوى المواقع الإلكترونية للمؤسسات الفرنسية، وذلك لصعوبة التنقل الميداني من جهة، واختصاراً للوقت من جهة ثانية.
 - تفاوت أحجام فئات عينة الدراسة واختلاف مجالات نشاطها، سمح باتساع حدود الدراسة، وصعب من طرح مشكلة البحث.
 - صعوبة عملية الترجمة من اللغتين الفرنسية والإنجليزية إلى اللغة العربية خاصة بالنسبة إلى المصطلحات التقنية المحاسبية، والتي تحتاج إلى الدقة أثناء ترجمتها.

المراجع

المراجع العربية:

إبراهيم، ماجدة متولي محمد، 2010، دور مراقب الحسابات في تحسين الملاءمة والاعتمادية على الفئات المالية في ضوء أساليب المحاسبة الابتكارية- دراسة تطبيقية-، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

أرسانيوس، بدرنيه، 2012، دراسة اختبارية لإستخدام الشبكات العصبية لتطوير دور مراقب الحسابات في التقرير عن القوائم المالية المضللة، ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، ذكاء الأعمال واقتصاد المعرفة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة، عمان، الأردن، ص 127.

الحلبي، ليندا حسن نمر، 2009، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

الخشاوي، علي محمد، 2008، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة الملك فهد الرياض، السعودية، ص 4.

الفضنفرى، محمد ظافر الخائق، 2013، إسهامات السلوك الأخلاق المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 114، المجلد الخامس والثلاثون، العراق.

الشيرازي، عباس مهدي، 1990، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ص 105.

الطنملي، سهير، 2006، دراسة تحليلية لمسؤولية المراجع عن الممارسات المحاسبية الابتداعية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، مصر.

المبييضين، طارق حماد، وعبد المنعم، أسامة، 2010، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية، مجلة جامعة الزرقاء الخاصة، العدد الثامن، العلوم الادارية، العراق، ص 88.

الوقاد، سامي محمد، وديان، لؤي محمد، 2010، تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، ص 36.

بوتين، محمد، 2005، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

جريره، طلال، وآخرون، 2015، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 2، المجلد 11. الأردن.

حسن متولي، أحمد زكي، 2006، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة. دراسة ميدانية. تطبيقية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، ص 176.

خمقاني، بدر الزمان، صديقي، مسعود، 2015، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية. دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012/2013. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08. جامعة ورقلة، الجزائر.

عادل خليل، عبد الرحمن، 2013، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثره على جودة التقارير المالية. رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

عباس بله، سيد عبد الرحمن، 2012، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، الجزائر.

محمد أحمد، عاطف، 2006، تحليل آثار أساليب المحاسبة الخلاقة على تضليل القوائم المالية من وجهة نظر المدين والمستثمرين والمراجعين بالتطبيق على البيئة المصرية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، ص 280.

موسى، علي محمد، فتوحة، مصطفى ساسي، 2016، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، العدد الثامن عشر، المجلد الأول، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، ليبيا، ص 115.

سواد، زاهر توفيق، 2009، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرياء للنشر والتوزيع، الأردن، ص 213.

جربوع، يوسف محمد، 2007، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الشرق الأوسط للنشر والتوزيع، الأردن، ص 17.

طواهر، محمد النهامي، صديقي، مسعود، 2006، المراجع وتحقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 9.

فريد، أمينة فداوي، 2014، دور ركائز الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الأول، جامعة الزاوية، ليبيا.

نوري، بتول محمد، سلمان، علي خلف، 2011، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية

الوكالة، دراسة مقدمة إلى الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر.

يوسف، محمد طارق، 2007، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، ص 7.

المراجع الأجنبية :

- Agarwal, Vivek, 2008, Relation between creative accounting and corporate governance, published MA thesis, economics faculty, University of Nottingham, University Park, United kingdom.
- Diana Balaciu, 2008, is créative Accounting a Form of Manipulation, Journal Accredited CNCSIS-Category b, Volume III, University Oradeeor, p 72.
- Indice CAC40, 14/03/2016, disponible sur: <http://www.ernstrade.com/CAC40.html>,
- Janin. R, Piot. C, 2004, Qualité de l'audit, gouvernance et gestion du résultat comptable en France, France, 25ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité et 3ème Colloque International Gouvernance et Juricomptabilité, document disponible sur le site: [http://www.cerom.org,\(11/03/2016\)](http://www.cerom.org,(11/03/2016)) .
- Jones, J. 1991. Earnings Management During Import Relief Investigations. Journal of Accounting Research. 29 (2): 193-228.
- MC Barnet D & Whelance. C, (1999), Accounting and Cross-Eyed Javelin thrower, available in www.fortunecity.com
- Mulford, C. E. Comisky, (2002), The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc.
- Oriol, A; John, B; & Jack, D. (1999 May). The Ethics of Creative Accounting. Journal of Economic Literature. working paper online available : www.dissertation.com
- Patricia M. Dechow, Richard G. Sloan, Amy P. Sweeney, April 1995, Detecting Earnings Management, The Accounting Review, vol. 70, No.02, p 199- 200.
- Stolowy, H; Breton, G. (2000). A framework for the classification of accounts manipulation. HEC School of Management, online Available: www.dissertation.com.