

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ابن خلدون-تيارت-

ميدان: علوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

كلية : العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير.

قسم: علوم المالية و المحاسبة .

شعبة: علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة.



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر

من إعداد الطلبة:

تليجي مروة

تحت عنوان:

التدقيق الداخلي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

-الإشارة إلى حالة شركة Toshiba-

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	( أستاذ التعليم العالي - جامعة ابن خلدون تيارت-)	أ- زياني عبد الحق
مشرفا مقرر	( أستاذة محاضر أ - جامعة ابن خلدون تيارت-)	أ- عزيزو راشدة
مناقشا	( أستاذ مساعد ب - جامعة ابن خلدون - تيارت-)	أ- عز الدين محمد نجيب

السنة الجامعية: 2024/2023



# إهداء:

من قال أنا لها " نالها "

لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان مدفونا بالتسهيلات

لكنني فعلتها ونلتها.

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا، الذي بفضلها أنا اليوم أنظر

إلى حلما طال انتظاره وقد أصبح واقعا افتخر به.

إلى ملائكة الطاهر، وقوتي بعد الله داعمتي الأولى والأبدية "أمي"

أهديك هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود، ممتنة لأن

الله قد اصطفاك لي من البشر أمي يا خير سند وعمود. إلى من دعمني وأعطاني بلا مقابل، تقف

تعبيرات الامتنان مجازة لتعبر عن مدى شكري وامعترافي بكل ما فعلته لي، ولكني أتمنى من

كل قلبي أن أكون قادراً على تقديم العود لك لعل ما قدمه لي. "أبي"

إلى من قيل فيهم:

{ سنشد عضدك بأخيك }

إلى من مد يده دون كلل ولا ملل وقت ضعفي

"أخي عبد الرزاق " أدامك الله خلعا ثابتا لي.

إلى من آمنتم بقدراتي وأمان أيامي "أختي نور الهدى"

إلى من تذكرني بقوتي وتقض خلفي كظلي " أختي الصغرى مريم "

إلى من يجمعنا رباط يجمعنا رباط القربى والمحبة الصافية "ابنة خالتي حنان"

إلى اخذ التي اخترها قلبي إلى الأخت التي لم تلدها أمي، صديقتي ورفيقة دربي "سارة"



## الشكر والتقدير

نشكر الله تعالى، الذي وقَّتنا وسدّد خطانا على هذا الطريق العلمي والمعرفي، ونعلم أن كل نجاح وتقدم يأتي بإرادته ومساعدته الكريمة. كما نُجدد الشكر والحمد له على نعمة العلم والتعليم، الذي يمكّننا من التقدم والنمو في مختلف مجالات الحياة.

ونتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة "عزيزة راشد"، التي كانت لها دورا كبيرا في إرشادنا وتوجيهنا خلال مسيرتنا . إنها الشخص التي أمضت وقتها وجهدها لتنقل لنا المعرفة والخبرة، وتوجيهنا ودعمنا في كل الظروف. لقد كنت سندا حقيقيا لنا، ومصدر إلهام وثقة لنا في كل المواقف.

ونعبر عن شكرنا العميق لكل مكتبة محافظة الحسابات "مجاهد محمد عبد المجيد" و عاملين في هذا المكتبة "زيتوني أسماء" و "جيلالي فتيحة" و "زوييدة خيرة" اللذين قدموا لنا المعلومات

و عملوا جاهدين في مساعدتنا وإلى الزملاء و الأصدقاء لمساندتهم لنا في كل الأوقات. إنكم كنتم العون والدعم الحقيقيين، ولن ننسى تلك اللحظات التي قضيناها معاً في سعيها نحو التميز والإنجاز.

فلنشكر الله على هذه النعم العظيمة والمساعدة التي قدمها لنا من خلال هؤلاء الأشخاص، ولنسأله أن يجزيهم خير الجزاء وأن يجعل أعمالهم في ميزان حسناتهم، وأن يبارك في جهودهم ويسدّد خطاهم في الحياة.

{ الفهرس }

	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات والرموز
5-2	مقدمة
<b>الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.</b>	
7	تمهيد الفصل الأول
25-8	المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الداخلي.
10-8	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي، أهدافه وأهميته.
22-11	المطلب الثاني: منهجية التدقيق الداخلي .
25-22	المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية
34-25	المبحث الثاني: إطار نظري للمحاسبة الإبداعية.
30-25	المطلب الأول: تعريف محاسبة الإبداعية و دوافع ممارستها.
34-30	المطلب الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
41-34	المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي.
36-34	المطلب الأول: الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
39-36	المطلب الثاني: إجراءات المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
40	خلاصة الفصل الأول
<b>الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba و دور التدقيق للحد منها</b>	

42	تمهيد الفصل الثاني
43-48	المبحث الأول: التعريف بشركة Toshiba .
45-43	المطلب الأول: نشأة وأهداف شركة Toshiba
48-46	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba
65-48	المبحث الثاني: ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية.
53-48	المطلب الأول: التحقيق في ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية
65-53	المطلب الثاني: أساليب ممارسة شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية
72-65	المبحث الثالث: تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي للحد من المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba
69-65	المطلب الأول: إجراءات المتخذة لتعزيز التدقيق الداخلي
72-70	المطلب الثاني: نتائج المترتبة عن ممارسة المحاسبة الإبداعية
73	خلاصة الفصل الثاني
75-74	خاتمة
79-76	المراجع
81-80	الملاحق
82	الملخص

## قائمة الجداول:

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
13-11	معايير صفات المدقق الداخلي	(1-1)
19-14	معايير الأداء المدقق الداخلي	(2-1)
29	أشكال المحاسبة الإبداعية	(3-1)
33-31	أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	(4-1)
38	إجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي	(5-1)
39	الإجراءات المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	(6-1)
64-63	طرق أخرى للمحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba	(1-2)

## قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
44	مجالات العمل في شركة Toshiba	01
47-46	الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba	02

## قائمة الاختصارات والرموز:

المختصر باللغة العربية	المختصر باللغة الإنجليزية	المختصر
معهد المدققين الداخليين	Institute of Internal Auditors	IIA
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IASs
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International standards for financial reporting	IFRS
المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً	Generally accepted accounting principles	GAAP
تصنيع التصميم الأصلي	Original design manufacturing	ODM
تصنيع المعدات الأصلية	Original equipment manufacturing	OEM
يطلق لاستخدامات محددة وعملاء محددین	specific uses and specific customers called Application Specific IC	ASIC
لجنة مراقبة الأوراق المالية و البورصات اليابانية	Japan Securities and Exchange Commission	SESC

مقدمة

يمثل الفساد المالي والممارسات غير النزيهة تهديدا خطيرا للاستقرار الاقتصادي والمالي للشركات، حيث تؤثر بشكل سلبي على مصداقيتها وسمعتها في السوق. وتتجسد هذه الظواهر في عمليات التلاعب بالبيانات المالية و التي يطلق عليها بالمحاسبة الإبداعية و التي تتمثل في ممارسات المتعمدة لتحريف البيانات المالية أو التلاعب بها بطرق تتجاوز المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. تهدف هذه الممارسات إلى تحقيق أهداف محددة، مثل تضخيم الأرباح أو إخفاء الخسائر، وذلك لإرضاء المستثمرين أو تلبية توقعات السوق ومع التزايد المستمر في حالات الفساد المالي، أصبح من الواضح أن هناك حاجة ملحة لتعزيز دور التدقيق الداخلي في المؤسسات من أجل الكشف عن هذه الممارسات والحد منها.

يبرز دور التدقيق الداخلي كأداة رئيسية في الحد من المحاسبة الإبداعية وضمن النزاهة والشفافية في إعداد التقارير المالية، من خلال تقييم العمليات المحاسبية والمالية للشركة بشكل شامل، كما يمكن لتدقيق الداخلي تحديد الثغرات والتحديات التي قد تسهل من عملية الاحتيال والتلاعب. علاوة على ذلك، يساعد التدقيق الداخلي في تحسين ضوابط الداخلية وتطوير السياسات والإجراءات التي تحد من فرص الفساد المالي وتعزيز الامتثال للمعايير واللوائح المالية.

إلا أن المحاسبة الإبداعية تشكل تحدياً كبيراً للمدققين الداخليين، حيث يصعب عليهم اكتشاف هذه الممارسات نظراً لطبيعتها المتطورة والمتقنة. يجب على المدققين الداخليين امتلاك المهارات والخبرات اللازمة للكشف عن أي تلاعب أو تحريف في البيانات المالية. كما يتعين عليهم التصدي لأي ضغوط من الإدارة العليا قد تؤثر على استقلاليتهم واكتشافهم للممارسات غير القانونية.

كما تعتبر أيضا المحاسبة الإبداعية عائقاً أمام التدقيق الداخلي الفعال، حيث تهدد موضوعية وشفافية التقارير المالية. لذلك، يجب على فرق التدقيق الداخلي اتباع أفضل الممارسات والمعايير المهنية، والاستفادة من التقنيات الحديثة لاكتشاف أي انحرافات أو تلاعب في البيانات المالية.

حيث تجسد شركة Toshiba مثالاً بارزاً على تأثير المحاسبة الإبداعية. ففي عام 2015، تم الكشف عن أن شركة Toshiba قامت بتضخيم أرباحها بمبلغ يصل إلى 1.2 مليار دولار على مدى ست سنوات، من خلال ممارستها للمحاسبة الإبداعية. و جراء هذه الحادثة تعرضت الشركة إلى عقوبات وغرامات مالية، مما أضر بسمعتها بشكل كبير. كما كشفت لنا هذه القضية عن الأهمية الحاسمة للتدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتعزز الحاجة إلى الشفافية والمساءلة في العمليات المالية للشركات الكبرى.

**إشكالية الدراسة:** انطلاقاً من أن للتدقيق دوراً بارزاً كألية رقابية هامة للحد من المحاسبة الإبداعية، جاءت هذه الدراسة الحالية للبحث في هذه الإشكالية على مستوى إحدى أكبر الشركات العالم شركة Toshiba حيث تمحورت هذه الإشكالية على نحو التالي:

- ما هي العوائق التي أدت بالوظيفة التدقيق الداخلي إلى عدم إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba؟

حيث تضمنت هذه الإشكالية العديد من التساؤلات الفرعية نذكر منها ما يلي:

- هل كانت دائرة التدقيق الداخلي في شركة Toshiba مستقلة بشكل كاف عن الإدارة العليا؟
- هل كان لدى المدقق الداخلي الصلاحيات والموارد الكافية للقيام بعمله على النحو الأمثل؟

- ما هي جوانب القصور في التدقيق الداخلي التي سمحت بحدوث الممارسات المحاسبية الإبداعية في شركة Toshiba؟

1. **فرضيات الدراسة:** بناء على إشكالية إلى أي مدى كان دور التدقيق الداخلي في شركة Toshiba فعالاً في الكشف عن أنشطة المحاسبة الإبداعية والحد منها، تم صياغة فرضيات الموالية:
  - **الفرضية الأولى:** غياب التدريب والتطوير المستمر لفريق التدقيق الداخلي في شركة Toshiba أدى إلى نقص في المهارات والمعرفة اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - **الفرضية الثانية:** لم يكن لدائرة التدقيق الداخلي في شركة Toshiba الاستقلالية الكافية عن الإدارة العليا للشركة مما أضعف من قدرتها على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - **الفرضية الثالثة:** كان هناك تواطؤ أو إهمال من قبل بعض أعضاء فريق التدقيق الداخلي في شركة Toshiba مما ساهم في عدم اكتشاف المخالفات المالية.

2. **أسباب اختيار الموضوع:** هناك العديد من أسباب المهمة لاختيارنا لهذه الدراسة، من بين هذه أسباب ما يلي:

- أهمية القضية وتداعياتها حيث تعتبر فضيحة شركة Toshiba المالية واحد من أكبر قضايا التلاعب بأرقام المالية في تاريخ الشركات اليابانية التي أدت إلى خسارة فادحة.
- يمكن استخلاص العبر والدروس المهمة التي تساعد على تعزيز دور التدقيق الداخلي في الشركات الأخرى ومنع تكرار مثل هذه الفضائح في المستقبل.
- تسليط الضوء حول أهمية تطوير ممارسات التدقيق الداخلي والارتقاء بها من حيث الاستقلالية والكفاءة والإجراءات لضمان فعاليتها في اكتشاف حالات الغش والتلاعب.
- فتح آفاق لمعرفة المزيد حول هذا المجال.

3. **أهمية الدراسة:** تكمن أهمية هذه الدراسة من مدى فعالية دور التدقيق الداخلي في شركة Toshiba في تسليط الضوء على الدور الحيوي الذي يلعبه التدقيق كوسيلة رقابية لضمان جودة البيانات الداخلية. كما تبرز هذه الدراسة إلى عدم وجود الاستقلالية والكفاءة في عملية التدقيق الداخلي الذي كان سببه تدخلات أو ضغوط من الإدارة العليا، مما يؤثر سلبيًا على قدرته على ابتكار أو تطبيق أي إجراءات محاسبية تؤدي إلى تحسين العمليات. كما أن للمدقق الخارجي دوراً كطرف مستقل في مراجعة الأمور المالية، حيث أن المدقق الخارجي فشل في تحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها شركة Toshiba . لذا، تعتبر هذه الدراسة ضرورية للتعرف على النواقص في عمليات التدقيق الداخلي، وتطبيقات الإصلاح اللازمة لتعزيز كفاءته وفعاليتها، بالإضافة إلى تعزيز جودة المهنية والالتقان بما يتوافق مع المعايير الدولية المعترف بها.

4. **أهداف الدراسة:** تكمن أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

- تحديد العامل والتحديات الرئيسية الذي يتحدى فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف حالات الغش والتلاعب داخل الشركات.
- تحليل التدابير والآليات الحالية للتدقيق الداخلي، ومدى كفاءتها في ضمان دقة ونزاهة البيانات المالية للشركات.
- تقديم أدوات لتحسين هيكله التأسيسية الداخلية، بما في ذلك استقلاليته وفعاليتها في الحد من المحاسبة الإبداعية.

- تسليط الضوء على أهمية التدريب المتطورة باستمرار لفرق التدقيق الداخلي، وتوافرهم للكفاءات والمهارات اللازمة لإنجاز حالات الغش المالي المعقدة.
  - زيادة الوعي بأهمية التدقيق الداخلي الفعال في حماية الشركات والمستثمرين، وذلك من خلال التعمق في التفاصيل المالية للأفراد الحاليين.
- 5. حدود الدراسة:** لمعالجة موضوع التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تم إشارة إلى حالة شركة اليابانية الرائدة في مجال وتمثلت فيما يلي:

**الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة على شركة Toshiba متواجدة باليابان، كنموذج لدراستنا.

**الحدود الزمنية:** المعلومات المتعلقة بالتدقيق الداخلي و ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba من بداية عام 2015 و هو عام بداية الفضيحة إلى عام 2023.

**6. الدراسات السابقة:** لقد تطرأ العديد من الدراسات عن دور التدقيق في الحد من المحاسبة الإبداعية ومن بين هذه الدراسات نذكر ما يلي:

- دراسة زياني عبد الحق ومجدوب خيرة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية " <sup>1</sup>، تهدف هذا الدراسة إلى التعرف على دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المهنيين والخبراء في مجال التدقيق الداخلي والمحاسبة، وذلك من خلال التعرف على إجراءات المصادرة التي يلتزم بها المدقق الداخلي على: قائمة المركز المالي، قائمة الداخل، قائمة التدفقات النقدية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة ، ما يلي:

- إن التدقيق الداخلي مسؤول عن تقييم كافة وظائف المؤسسة بما فيها المحاسبة، وبالتالي فهو مسؤول عن سلامة القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات.
- إن المحاسبة الإبداعية تعني استغلال الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي المطبق لتظليل مستخدمي التقارير المالية وتحقيق أهداف أصحاب المصلحة؛

ومن أهم التوصيات ، ما يلي :

- توصيات الدراسة تشجع على منح المدقق الداخلي استقلالية أكبر وتوحيد وضعه في الهيكل التنظيمي مع مجلس الإدارة وتبعيته للجنة التدقيق، مع التركيز على تطوير كفاءة الكوادر البشرية وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وإدراج وظيفة إدارة المخاطر لخلق القيمة المضافة للشركة.

- دراسة شاه سعود 2015، " دور التدقيق الداخلي في إنجازات أهداف المنظمة من منظور هيئة الأوراق المالية الباكستانية" <sup>2</sup>، حيث هدف في هذا المقال إلى فحص العلاقة بين التدقيق الداخلي واهداف الشركة.

<sup>1</sup>زياني عبد الحق ومجدوب خيرة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية"،مجلة الاستراتيجية والتنميةالمجلد 10 / العدد1: مكرر(الجزءالثاني) جانفي/ 2020،جامعة ابن خلدون - تيارت ص -404 423.

وكانت أهم النتائج التي توصل إليها هي ما يلي:

- أن التدقيق الداخلي ليس حيويًا في إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وحوكمة الشركات بكفاءة فحسب، بل يلعب أيضًا دورًا حاسمًا في بقاء الأعمال ونجاحها.
- ظهر التدقيق الداخلي الفعال للنتائج الإيجابية (أي تحسن الإنتاجية، وتحسن النمو والتطوير والنتائج المالية، وتحسن المبيعات) وهي الأهداف النهائية للمؤسسات.
- يمكن استخدام التدقيق الداخلي كأداة للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة الداخلية. عدم وجود فجوة بين أهداف المنظمة والتدقيق الداخلي.

وما ميزة دراستنا عن الدراسات السابقة هو أننا في دراستنا سلطنا الضوء على شركة Toshiba العالمية المتخصصة في التكنولوجيا وإبراز ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية و أظهر أهم عوامل التي أثرت على دور التدقيق الداخلي في الكشف عن هذه الممارسات المحاسبية الإبداعية .

**7. منهج الدراسة:** للتعرف على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام المنهج الوصفي باعتماد على التحليل لأنه يناسب الجانب النظري من الدراسة، حيث يساعد في فهم وتحليل التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية بشكل دقيق. كما تم استخدام نفس المنهج في الجانب التطبيقي لدراسة ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية، مما يتيح فهم أفضل للتحديات التي واجهتها الشركة.

**8. صعوبات الدراسة:** من أبرز الصعوبات التي وجدها هي:

- صعوبة الحصول على البيانات الداخلية للمؤسسة لحساسية و سرية المعلومات.
- صعوبة ترجمة المصطلحات إلى اللغة العربية
- اعتماد على المراجع باللغة الإنجليزية المتعمقة بموضوع البحث لقلّة المراجع باللغة العربية .

**9. هيكل الدراسة:** تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، الأول نظري والثاني تطبيقي. يستعرض الفصل النظري أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية، ويقوم بتحليل علاقة بينهما من خلال ثلاثة مباحث. أما الفصل التطبيقي، فقد تمثل في دراسة تطبيقية تناولت أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية التي اتبعتها شركة Toshiba . تم تقسيم هذا الفصل أيضًا إلى ثلاثة مباحث ، حيث بدأ المبحث الأول بالتعريف بشركة Toshiba بينما في المبحث الثاني فقد تطرأ على ممارسات الشركة للمحاسبة الإبداعية ، بينما في المبحث الثالث فقد تناول إجراءات تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي للحد من المحاسبة الإبداعية في هذه الشركة .



الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي  
والمحاسبة الإبداعية.

### تمهيد الفصل الأول:

تعتبر عمليات التدقيق ذات أهمية بالغة خاصة في ظل البيئة الاقتصادية المعقدة والمتغيرة باستمرار، فهي توفر للشركات والمؤسسات الأمان في تحقيق أهدافها المالية والتشغيلية بكفاءة ونزاهة، ومن هنا يأتي دور التدقيق الداخلي كأداة فعالة لتقديم هذه الثقة والضمانات.

تساهم عمليات التدقيق الداخلي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتمثل في استغلال الثغرات في اللوائح المالية و التلاعب بأرقام المالية لتضخيم الأرباح في الشركة ، والذي يمكن أن يكون له تأثيرات خطيرة على استقرار ونجاح المؤسسة فهي تقوم بتحليل وتقييم العمليات المالية والتشغيلية بحثاً عن أية تجاوزات أو تصرفات غير قانونية، قد تؤثر على موثوقية البيانات المالية.

بشكل عام، يمكن القول إن التدقيق الداخلي يشكل العمود الفقري لعملية الرقابة المالية وإدارة المخاطر في الشركات والمؤسسات. وتأتي أهميته أكثر بروزاً في ظل الضغوط المتزايدة على الشركات للامتثال للمعايير المحاسبية والتنظيمية إضافة إلى الحاجة المتزايدة للحفاظ على النزاهة والشفافية في بيئة الأعمال.

في هذا الفصل، تم تقسيم الموضوع إلى ثلاثة مباحث رئيسية يستعرضون جوانب مهمة تتعلق بالتدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. يتناول المبحث الأول مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي، بما في ذلك المتطلبات المعرفية والأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المدقق الداخلي. بينما يركز المبحث الثاني على إطار النظري للمحاسبة الإبداعية أما المبحث الثالث سوف نسلط الضوء على دور المدقق الداخلي في مكافحة المحاسبة الإبداعية وتقديم توجيهات فعالة للشركات لتعزيز النزاهة والشفافية في العمليات المحاسبية والمالية. تهدف هذه الصياغة إلى توفير نظرة شاملة واحترافية للموضوعات المطروحة في الفصل، مما يساهم في فهم أعمق وأوسع للموضوع بشكل عام.

### المبحث الأول: مفاهيم حول التدقيق الداخلي.

يعد التدقيق الداخلي جزءاً حيوياً في عملية الرقابة داخل الشركات، حيث يهدف إلى تقييم وتحسين فعالية وكفاءة العمليات وإدارة المخاطر، وبالإضافة إلى المتطلبات المعرفية والأخلاقية المطلوبة لممارسي هذا المجال. ويشمل ذلك فهم المفهوم العام للتدقيق الداخلي وأهميته في تحقيق الأهداف التنظيمية وتقييم الأداء. بالإضافة إلى ذلك، يتعين علينا التطرق إلى المهارات والمعرفة المتخصصة التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي، بما في ذلك الفهم العميق للمعايير المحاسبية والقوانين المالية، والقدرة على تحليل البيانات المالية واكتشاف الخروقات والاختلالات. وكما، يجب أن يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والشفافية، والالتزام بالمعايير الأخلاقية المهنية التي تضمن الحفاظ على سرية المعلومات والتعامل العادل مع جميع الأطراف المعنية. تلعب هذه المفاهيم دوراً حاسماً في تعزيز الثقة والمصداقية في عملية التدقيق الداخلي، وتحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة بكفاءة ونزاهة.

**المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي، أهدافه وأهميته.** تعود بداية الاهتمام بأصول مراجعة الحسابات إلى عام 1941م حيث تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير أصول مراجعة الحسابات واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير أصول مراجعة الحسابات عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة.

**أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي.** لقد تعددت التعريفات التي تناولت التدقيق الداخلي وتطورت بحسب التطور الذي لحق بهذه الوظيفة ومن بين هذه تعاريف هي:

عرف معهد المدققين الداخليين IIA على أن التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدف مساعدة موظفي المنشأة للاطلاع بمسؤولياتهم بجدارة، حيث يقوم التدقيق الداخلي بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف التدقيق الداخلي إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.<sup>1</sup> ومن هذا التعريف يمكن استخلاص الأمور التالية:<sup>2</sup>

- التدقيق الداخلي وظيفته التقييم مستقل وتعني هذه أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بتدقيقها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمنشأة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة.
- هدف التدقيق الداخلي هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المنشأة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية.

<sup>1</sup>معهد المدققين الداخليين، متاح على موقع: <https://www.theiia.org/fr-ca/search/?keyword=internal+audit> ، تاريخ الاطلاع: 2024/01/15.

<sup>2</sup>محي الدين عبد الرزاق حمزة – أصول مراجعة الحسابات 1- عمان، دار الاصدار العلمي للنشر والتوزيع، 2014، ص 101

## الفصل الأول: مفاهيم الأساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

- إن لدائرة التدقيق الداخلي أن تتفحص كافة أنشطة المنشأة وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل أصول مراجعة الحسابات وتتم الصلاحيات للدخول والاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دونما عائق أو مماطلة أو تأخير.
- مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.
- يذهب التدقيق الداخلي إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المنشأة وعملياتها التشغيلية.

كما عرف معهد المدققين الداخليين للتدقيق الداخلي كما يلي: حسب نشرة عام 1997 لمعهد المدققين الداخليين الأمريكي على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكيد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المنشأة وفي التحقيق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.<sup>1</sup>

**ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي.** يحقق التدقيق الداخلي عدة أهداف يمكن بيان جزء منها كما يلي:<sup>2</sup>

أ- **هدف الحماية:** يهدف التدقيق الداخلي بالدرجة الأولى إلى حماية وخدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، وذلك عن طريق تدقيق جميع العمليات المالية في المؤسسة لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من خلال التأكد من (سياسات وخطط المؤسسة، الإجراءات المحاسبية، نظام الضبط الداخلي، استخدام الموارد والأصول، تقييم أنشطة التشغيل).

ب- **هدف البناء:** ويعني هذا الهدف اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمطابقة وتقديم النصح للإدارة وعلى ذلك يقوم المدقق الداخلي بالإضافة إلى تدقيق العمليات المحاسبية والمالية إلى:

-التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.

-التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

<sup>1</sup>محي الدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سابق الذكر، ص 100.

<sup>2</sup>محمد لمن علون - الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة - مجلة الحقيفة، العدد 2018، ص 554، ص 555.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

ت- **هدف الشراكة:** من أجل تحقيق الأهداف السابقة يجب على المدقق الداخلي أن يبني مع العاملين في المؤسسة شراكة حقيقية يضمن من خلالها تذليل العقبات التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية عند هؤلاء العاملين.

ث- **هدف خلق قيمة مضافة:** وهو قدرة التدقيق الداخلي على إضافة القيمة للمؤسسة بتحقيق العائد النهائي للاستثمار في المؤسسة، وأن فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة تتوقف على أمرين:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية.
- التحقق من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول.

**ثالثاً: أهمية التدقيق الداخلي.** لقد ازدادت أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة يهدف إلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية التدقيق ذروتها لأسباب التالية<sup>1</sup>:

- **التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية:** وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشأة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

- **كبر حجم المنشأة وانتشارها جغرافياً:** إن كبر حجم المنشأة وتعدد منتجاتها تزيد حاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق الحسابات الخارجي لذا تحتاج تلك المنشآت إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية وأول بأول.

- **تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب التدقيق الاختياري:** يعتمد حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ومن المكونات الرئيسية لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المنشأة التي لا يوجد بها مدقق داخلي.

- **توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها:** تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل المعلومات من مصدرين:

أ- معلومات من الإدارات التنفيذية.

ب- معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

- **إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية:** لقد تترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المنشأة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المنشآت بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة وان تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس

<sup>1</sup>محيالدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سابق الذكر، ص 118

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقاً لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة التدقيق الداخلي.

**المطلب الثاني: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومبادئ أخلاق المهنة.** حيث يتم تقسيم هذا المطلب إلى جزئين حيث سنبدأ بمناقشة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ثم ننتقل إلى استعراض مبادئ أخلاق المهنة.

**أولاً: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.** توفر المعايير العالمية للتدقيق الداخلي المتطلبات والتوصيات اللازمة لتوجيه الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي العالي الجودة على مستوى العالم. تضع المعايير أيضاً أساساً لتقييم أداء خدمات التدقيق الداخلي.

عرفها معهد المدققين الداخليين على أنها: إعلان رسمي عن هيئة معايير التدقيق الداخلي، يحدد متطلبات أداء نطاق عريض من أنشطة التدقيق الداخلي، وتقويم أدائه.<sup>1</sup> ويعتبر تطوير وتجديد المعايير من أولويات المعهد نظراً لأهمية الحفاظ على جودة وفاعلية عملية التدقيق الداخلي. تحفيزاً لهذا التطوير يأتي من عدة أسباب من بينها<sup>2</sup>:

- توسيع مسؤولية مجالس إدارة الشركات في تحديد مدى كفاءة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.
- ازدياد اهتمام الشركات بوظيفة التدقيق الداخلي بعدها وظيفة تقدم التحليل والتقويم والاستشارات والتوصيات عن نظم الرقابة الداخلية.
- اعتماد المدققين الخارجيين على عمل قسم التدقيق كأداة مكملة لعملهم إذا تبين لهم حياد وكفاءة المدققين الداخليين في الشركة الخاضعة للتدقيق.

كما تم تقسيم معايير التدقيق الداخلي إلى معايير الصفات ومعايير الأداء سيتم توضيح هذه المعايير في الجدول الموضح أسفله:

### 1. معايير الصفات التدقيق الداخلي :

الجدول رقم (1-1): معايير الصفات التدقيق الداخلي.

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار
1000	الأهداف، الصلاحيات والمسؤوليات	بشكل رسمي، يُعتبر ميثاق التدقيق الداخلي وثيقة تحدد الغرض والسلطة والمسؤولية لنشاط التدقيق الداخلي، ويجب أن يتماشى مع المبادئ الأساسية للتدقيق الداخلي والأخلاقيات المهنية والمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي. ويتولى رئيس التدقيق الداخلي مراجعة دورية لميثاق التدقيق الداخلي وعرضه على الإدارة العليا ومجلس الإدارة للموافقة عليه.

<sup>1</sup>صالح محمد يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، 2014 م، ص 276  
<sup>2</sup>محمد زامل فليح الساعدي وحكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، العراق، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، 2019، ص 31.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

1010	الإقرار بالتوجيهات الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي.	يتطلب ميثاق التدقيق الداخلي الاعتراف بالطبيعة الأساسية للمبادئ المهنية للتدقيق الداخلي وأخلاقيات المهنة والمعايير، بالإضافة إلى تعريف التدقيق الداخلي. ينبغي لرئيس التدقيق الداخلي أن يناقش رسالة التدقيق الداخلي والعناصر الأساسية من الإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة.
1100	الاستقلالية والموضوعية.	يجب أن يتسم نشاط التدقيق الداخلي بالاستقلالية، حيث يقوم المدققون الداخليون بأداء مهامهم بموضوعية وحيادية.
1110	الاستقلالية التنظيمية.	يجب أن يتسق نشاط التدقيق الداخلي مع مستوى التنظيم في المؤسسة، مما يضمن أداء المسؤوليات المتعلقة به بشكل كامل وفقاً للمعايير الاحترافية. ينبغي لرئيس التدقيق الداخلي أن يشدد على استقلالية نشاطه أمام مجلس الإدارة، مؤكداً على هذه النقطة على الأقل مرة سنوياً.
1111	التفاعل المباشر مع المجلس.	التواصل المباشر والتفاعل الفعال بين رئيس التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة يعدان أساسيين لضمان فعالية وشفافية نشاط التدقيق الداخلي.
1112	دور الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي خارج إطار التدقيق الداخلي.	عندما يكون لرئيس التدقيق الداخلي أدوار أو مسؤوليات خارج إطار التدقيق الداخلي، أو عندما يتوقع أن يكون لديه مثل هذه الأدوار في المستقبل، يجب اتخاذ الاحتياطات اللازمة للحد من تأثيرها السلبي على استقلالية وموضوعية نشاط التدقيق الداخلي.
1120	الموضوعية الفردية.	المدققون الداخليون يجب أن يكونوا نزهاء وغير متحيزين، ويجب عليهم تجنب أي تضارب في المصالح.
1130	معوقات الاستقلالية أو الموضوعية.	في حالة وجود أي مانع يؤثر على الاستقلالية أو الموضوعية، سواء كان ذلك واضحاً أو غير واضح، يتعين على الشخص المعني الكشف عن التفاصيل المتعلقة بهذا الأمر إلى الأطراف المناسبة. طبيعة الإفصاح المطلوب يعتمد على نوعية العوائق التي تعيق الاستقلالية أو الموضوعية.
1200	المهارة والعناية المهنية اللازمة.	يتعين على المدققين الداخليين أداء مهامهم بمهارة وبعناية مهنية، مع التركيز على الدقة والاحترافية في الأداء.
1210	المهارة.	ينبغي للمدققين الداخليين أن يتمتعوا بالمعرفة والمهارات والكفاءات الضرورية لأداء المسؤوليات الفردية المختلفة المسندة لكل منهم. وينبغي لنشاط التدقيق الداخلي بشكل عام أن يكون مجهزاً بالمعرفة والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ المسؤوليات الملقاة على عاتقه.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

1220	العناية المهنية اللازمة.	يجب على المدققين الداخليين أن يبدؤوا مستوى من العناية والمهارة يتماشى مع التوقعات المهنية. ينبغي أن يتمتع المدقق الداخلي بمستوى من التميز والحكمة المتوقع من أي فرد يمارس هذا المجال، ولكن يجب أن نفهم أن بذل العناية المهنية اللازمة لا يعني الحصانة من الخطأ.
1230	التطور المهني.	يجب على المدققين الداخليين تعزيز معارفهم ومهاراتهم وكفاءاتهم الأخرى عن طريق التطوير المهني المستمر.
1300	برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	يتم تحسين جودة نشاط التدقيق الداخلي من خلال قيامه بتقييم مدى انسجامه مع المعايير المهنية، وتقييم كفاءة وفعالية أداء المدققين الداخليين، بالإضافة إلى تحديد الفرص للتحسين. ينبغي أيضاً على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تشجيع مجلس الإدارة على المشاركة في عملية الرقابة وتحسين الجودة، وذلك كجزء من برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
1310	متطلبات برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	ينبغي أن يشمل برنامج تأكيد وتحسين الجودة تقييمات داخلية وخارجية على حد سواء.
1311	التقييمات الداخلية.	يجب أن تتضمن التقييمات الداخلية ما يلي: المراقبة المستمرة للأداء نشاط التدقيق الداخلي، المراجعات الدورية التي تنفذ بأسلوب التقييم الذاتي أو بواسطة أشخاص آخرين من داخل المؤسسة ممن تتوفر لديهم المعرفة الكافية بممارسات التدقيق الداخلي.
1312	التقييمات الخارجية.	يجب إجراء تقييمات خارجية على الأقل مرة واحدة كل خمس سنوات بواسطة مراجع أو فريق مراجعة مؤهل ومستقل من خارج المؤسسة ويجب أن يناقش الرئيس التنفيذي للتدقيق مع مجلس الإدارة النقاط التالية: شكل ووتيرة التقييمات الخارجية، مؤهلات واستقلالية المقيّم أو فريق التقييم الخارجي بما في ذلك أي احتمالات لوجود تضارب في المصالح.
1320	التقارير المتعلقة برنامج تأكيد وتحسين الجودة.	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة وينبغي أن تتضمن الإفصاحان ما يلي: نطاق ووتيرة التقييمات الداخلية والخارجية بالإضافة إلى مؤهلات واستقلالية المقيّم أو فريق التقييم بما فيها احتمالات وجود أي تضارب في المصالح، استنتاجات المقيمين خطط الإجراءات التصحيحية.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

1321	استعمال عبارة " متقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ".	يكون الإشارة إلى أن نشاط التدقيق الداخلي متوافق مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي مناسبة فقط عندما يكون مدعوماً بنتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة.
1322	الإفصاح عن حالات عدم التقيد	عندما يكون عدم الالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير يمكن أن يؤثر على نطاق نشاط التدقيق الداخلي أو عملياته بشكل عام، يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي الإفصاح عن هذا عدم الالتزام وتأثيره إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة.

المصدر: معهد المدققين الداخليين، ترجمة ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2017، بتصرف متاح على: <https://cbi.iq/static/uploads/up/file-152750001752061.pdf> ، تاريخ الاطلاع: 2024/03/21.

### 2. معايير الأداء التدقيق الداخلي:

الجدول رقم (1-2): معايير الأداء التدقيق الداخلي.

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار
2000	إدارة نشاط التدقيق الداخلي.	يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يدير نشاط التدقيق الداخلي بفعالية لضمان أنه يسهم في إضافة قيمة للمؤسسة.
2010	التخطيط.	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع خطة استناداً إلى تقدير المخاطر لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي، بما يتماشى مع أهداف المؤسسة.
2020	التبليغ والموافقة.	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يقدم تقارير حول خطط نشاط التدقيق الداخلي والموارد المطلوبة لتنفيذها، بما في ذلك أي تغييرات مهمة فيها، إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة لاستعراضها والموافقة عليها. كما يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يبلغ عن تأثير قلة الموارد.
2030	إدارة الموارد	لتحقيق الفعالية في تنفيذ خطة التوظيف، ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق التحقق من تحقق من ملاءمة وكفاية موارد التدقيق الداخلي وضمان توظيف الموارد المعتمدة للتدقيق.
2040	السياسات.	يتعين على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع السياسات والإجراءات المناسبة التي توجه نشاط التدقيق الداخلي.
2050	التنسيق والاعتماد.	ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتبادل المعلومات وينسق الأنشطة مع الجهات الخارجية والداخلية الأخرى التي تقدم خدمات التأكيد والاستشارة. كما ينبغي عليه أن ينظر في إمكانية الاعتماد على عمل تلك الجهات، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتجنب ازدواجية الجهود.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

<p>يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يقوم بشكل دوري بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض، وسلطة، ومسؤولية، وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقاً للخطة الموضوعة له. يجب أن يشمل ذلك الإبلاغ عن تقيّد هذا النشاط بمبادئ أخلاقيات المهنة والمعايير. يجب أن يتضمن الإبلاغ أيضاً المخاطر الهامة والقضايا ذات الصلة بالرقابة، بما في ذلك مخاطر الاحتيال، ومسائل الحوكمة، وغيرها من المسائل الأخرى التي تتطلب انتباه الإدارة العليا أو مجلس الإدارة.</p>	<p>إبلاغ الإدارة العليا.</p>	<p>2060</p>
<p>عندما يقوم مزود خدمات خارجي بأداء دور نشاط التدقيق الداخلي، يجب عليه أن يلفت انتباه المؤسسة إلى أنها مسؤولة عن الحفاظ على نشاط التدقيق الداخلي فعّالاً.</p>	<p>مزود الخدمات الخارجي والمسؤولية التنظيمية في التدقيق الداخلي.</p>	<p>2070</p>
<p>يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يُقدّم تقييماً شاملاً لعمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ويسهم في تحسينها بواسطة الاعتماد على أسلوب منهجي منظم ومبني على تحليل المخاطر. تزداد أهمية ومصداقية التدقيق الداخلي عندما يكون المدققون استباقيين، وعندما تُعتبر تقييماتهم مصدراً لرؤى جديدة تأخذ في الاعتبار الآثار المستقبلية.</p>	<p>طبيعة العمل.</p>	<p>2100</p>
<p>يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم عمليات الحوكمة في المؤسسة واقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية.</li> <li>-الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة.</li> <li>-تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المؤسسة.</li> <li>- ضمان فاعلية إدارة أداء والمساءلة على مستوى المؤسسة ككل.</li> <li>-إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة الى الجهات المناسبة في المؤسسة.</li> <li>-تنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمدققين الخارجيين والداخليين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.</li> </ul>	<p>الحوكمة.</p>	<p>2110</p>
<p>تحديد مدى فعالية عمليات إدارة المخاطر يستند إلى تقييم المدقق الداخلي الذي يشمل:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-التوافق بين أهداف المؤسسة ومهمتها وتحديد مدى دعم الأهداف للمهمة.</li> <li>-تحديد وتقييم المخاطر الهامة ومتابعتها.</li> </ul>	<p>إدارة المخاطر.</p>	<p>2120</p>

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

<p>-اختيار الاستجابة الملائمة للمخاطر بما يضمن توافق مستوى المخاطر مع قدرة المؤسسة على تحملها.</p> <p>- جمع وتوثيق المعلومات المتعلقة بالمخاطر والإبلاغ عنها في الوقت المناسب داخل المؤسسة، لتمكين الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من أداء مسؤولياتهم.</p>		
<p>يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعالة من خال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر.</p>	الرقابة.	2130
<p>يجب أن يقوم المدققون الداخليون بوضع وتوثيق خطة عمل لكل مهمة من مهام التدقيق، تتضمن أهداف المهمة، ونطاقها، وتوقيتها، والموارد المخصصة لها. ويجب أن تأخذ الخطة في الاعتبار استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة ذات الصلة بالمهمة.</p>	تخطيط مهمة التدقيق الداخلي.	2200
<p>عند وضع خطة مهمة للتدقيق، يجب على المدققين الداخليين أن يأخذوا في الاعتبار النقاط التالية:</p> <p>-استراتيجيات وأهداف النشاط المختبر، بما في ذلك الوسائل المستخدمة لرصد أدائه.</p> <p>-تحديد المخاطر الرئيسية التي يمكن أن يواجهها النشاط وأهدافه وموارده وعملياته، وكيفية التحكم في تأثيرات تلك المخاطر.</p> <p>-تقييم فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في النشاط، مقارنة بالأطر والنماذج ذات الصلة.</p> <p>- تحديد الفرص المتاحة لتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في النشاط.</p>	اعتبارات التخطيط.	2201
<p>يجب تحديد أهداف كل مهمة تدقيق داخلي، بما في ذلك تحديد المخاطر المتصلة بالنشاط المدقق عليه، وتأكيد أن تلك الأهداف تعكس تقييم المخاطر. يتطلب هذا من المدققين الداخليين إجراء تقييم دقيق للمخاطر المحتملة ونتائجه. عند تحديد أهداف مهمة التدقيق، يجب على المدققين الداخليين أيضاً أن يأخذوا في الاعتبار احتمال وجود أخطاء هامة أو عمليات احتيال أو حالات عدم تقييد أو مخاطر أخرى.</p> <p>من الضروري أن تتوفر مقاييس كافية لتقييم الحوكمة وإدارة المخاطر والضوابط الرقابية. يجب على المدققين الداخليين التحقق من مدى كفاية هذه المقاييس واستخدامها في تقييمهم. في حال عدم كفاية المقاييس المتاحة، ينبغي على المدققين الداخليين تحديد مقاييس التقييم المناسبة بالتعاون مع الإدارة أو مجلس الإدارة.</p>	أهداف مهمة التدقيق الداخلي.	2210
<p>يجب أن يكون نطاق مهمة التدقيق كافياً بحيث يتم تحقيق أهداف المهمة.</p>	نطاق مهمة التدقيق الداخلي.	2220

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

2230	تخصيص المواد لمهمة التدقيق الداخلي.	ينبغي على المدققين الداخليين تحديد الموارد الملائمة والكافية الضرورية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق، باعتماد تقييم شامل لطبيعة كل مهمة وتعقيدها، وكذلك مراعاة القيود الزمنية والموارد المتاحة.
2240	برنامج عمل مهمة التدقيق الداخلي.	يجب على المدققين الداخليين وضع وتوثيق برامج عمل تحقق أهداف مهمة التدقيق.
2300	تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي.	ينبغي على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات الكافية والضرورية لتحقيق أهداف مهمة التدقيق.
2310	تحديد المعلومات.	تعتبر المعلومات "كافية" عندما تكون شاملة ومقنعة وتستند إلى حقائق واقعية، بحيث يمكن لأي شخص ماهر ومطلع أن يستنتج نفس النتائج التي وصل إليها المدقق. وتكون المعلومات "موثوقة" إذا كانت أفضل ما يمكن الحصول عليه باستخدام الأساليب الصحيحة لأداء المهمة. وتكون المعلومات "ذات صلة" إذا كانت تدعم الملاحظات والتوصيات الرئيسية لمهمة التدقيق، وتتماشى مع أهدافها. وتكون المعلومات "مفيدة" إذا كانت تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
2320	التحليل والتقييم.	يجب على المدققين الداخليين بناء استنتاجاتهم ونتائج مهمة التدقيق على أساس أعمال التحليل والتقييم المناسبة.
2330	توثيق المعلومات.	يجب على المدققين الداخليين توثيق معلومات كافية، وموثوقة، وذات صلة، ومفيدة، لتأييد استنتاجات ونتائج مهمة التدقيق.
2340	الإشراف على المهمة.	تعتمد الدرجة المناسبة من الإشراف على مهمة التدقيق على مهارة وخبرة المدققين الداخليين وتعقيد المهمة التي يقومون بتنفيذها. يتحمل الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي المسؤولية الكاملة عن إشراف عملية التدقيق، سواء كانت تنفذها فرق التدقيق الداخلي أو جهات خارجية. ومع ذلك، يحق له تعيين أعضاء من فرق التدقيق الداخلي ذوي الخبرة لأداء عمليات المراجعة. يتم توثيق وحفظ الأدلة المناسبة التي تدل على إتمام عملية الإشراف بشكل صحيح.
2400	تبليغ النتائج.	يجب على المدققين الداخليين تبليغ نتائج مهام التدقيق.
2410	معايير التبليغ.	يجب أن تشمل تبليغات مهمة التدقيق أهداف تلك المهمة، ونطاقها، ونتائجها.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

<p>التبليغات تكون صحيحة عندما تكون خالية من الأخطاء والتحريفات، وتقوم على أساس الحقائق والوقائع المتعلقة بها. تكون موضوعية عندما تكون منصفة ومحيدة وغير متحيزة، وتعتمد على تقييم منصف ومتوازن لكافة الحقائق والظروف. يكون التبليغ واضحًا عندما يكون منطقيًا وسهل الفهم، ويتجنب الاصطلاحات الفنية غير الضرورية، ويقدم كل المعلومات الهامة والوثائق ذات الصلة. يكون التبليغ موجزًا عندما يتجنب الإسهاب غير الضروري والتفاصيل المفرطة والتكرار. ويكون بناءً عندما يساعد عميل المهمة والمؤسسة ويؤدي إلى تحقيق التحسينات عند الضرورة. تكون التبليغات كاملة عندما لا ينقصها أي معلومات ضرورية وأساسية بالنسبة للمتلقي، وتتضمن كل المعلومات والمشاهدات الهامة والوثائق الصحيحة لدعم الاستنتاجات والتوصيات. وتكون حسنة التوقيت عندما تُصدر في الوقت المناسب وبسرعة ملائمة بناءً على أهمية المسألة المتعلقة بها، مما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.</p>	<p>جودة التبليغات.</p>	<p>2420</p>
<p>إذا احتوى أي تبليغ نهائي على حالات خطأ أو سهو هامة، فيجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي ب المعلومات المصححة إلى جميع الأطراف الذين كانوا قد تلقوا التبليغ الأصلي.</p>	<p>الخطأ والسهو.</p>	<p>2421</p>
<p>يمكن للمدققين الداخليين الإفادة بأن مهماتهم قد "تم إجراؤها وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي" فقط في حال كانت نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة تؤيد تلك الإفادة.</p>	<p>استخدام عبارة " أنجزت المهمة وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "</p>	<p>2430</p>
<p>في حال حدوث عدم التقيد بمبادئ أخلاقيات المهنة أو المعايير في مهمة محددة، ينبغي للتقرير المتعلق بنتائج مهمة التدقيق أن يفصح عن:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- القواعد أو المبادئ أو المعايير التي لم يتم التقيد بها.</li> <li>- الأسباب التي أدت إلى عدم التقيد.</li> <li>- تأثير عدم التقيد على مهمة التدقيق وعلى النتائج التي تم تبليغها بشأن المهمة.</li> </ul>	<p>الإفصاح عن حالات عدم التوافق.</p>	<p>2431</p>
<p>يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي تبليغ نتائج مهمة التدقيق إلى الأطراف المعنية.</p>	<p>نشر النتائج.</p>	<p>2440</p>
<p>عند إصدار رأي كلي عام، ينبغي مراعاة استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة، بالإضافة إلى توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأطراف المعنية الأخرى. يجب أن يكون الرأي الكلي العام مدعومًا بمعلومات كافية وموثوقة وذات صلة ومفيدة.</p>	<p>الآراء العامة.</p>	<p>2450</p>

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

2500	متابعة سير العمل.	يجب أن يقوم الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي بوضع نظام لمراقبة ما يتخذ من أفعال إزاء النتائج التي تم إبلاغها إلى الإدارة، وأن يحافظ على هذا النظام.
2600	إبلاغ قبول المخاطر.	في حالة قبول الإدارة لمستوى من المخاطر غير مقبول بالنسبة للمؤسسة، يجب على رئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا. وإذا لم يتم حل المسألة وبقيت قائمة، فيجب عليه تبليغ الموضوع إلى مجلس الإدارة.

المصدر: معهد المدققين الداخليين، ترجمة ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2017، بتصرف متاح على: <https://cbi.iq/static/uploads/up/file-152750001752061.pdf>، تاريخ الاطلاع: 2024/03/21.

**ثانياً: مبادئ وأخلاقيات مهنة التدقيق:** مهنة التدقيق تتطلب مجموعة من المتطلبات المعرفية والأخلاقية التي تساعد في تحقيق أهدافها بكفاءة ونزاهة. من الضروري أن يكون لدى المدقق معرفة عميقة بالمعايير المحاسبية الدولية والمحلية، كما يجب أن يتمتع المدقق بمهارات تحليلية قوية وقدرة على استخدام الأدوات والتقنيات المحاسبية المتقدمة لفحص وتقييم السجلات المالية بدقة. وكما يجب على المدقق الالتزام بمبادئ النزاهة والشفافية والنزاهة الذهنية في أداء عمله، مع مراعاة حفظ سرية المعلومات المالية كما يتعين أن يكون المدقق قادراً على التعامل بشكل عادل ومحاييد مع جميع الأطراف المعنية، والتصرف بنزاهة وصدق في تقديم النتائج والتوصيات.

**1. ماهية أخلاقيات المهنة:** في عام 1990 قامت لجنة المحاسبة الفدرالية الدولية IFAC بنشر دليل قواعد السلوك المهني الذي غير عنوانه بعد ذلك بمجموعة قواعد مهنة المحاسبة وكان هدفهم إيجاد قواعد للسلوك المهني يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني إذا أن ممارسة المهنة يتطلب الالتزام بقواعد سلوك مهني. ومن هنا تتضح مسؤولية النقابات المهنية تجاه أعضائها الحاليين والمستقبليين أيضاً لمهنة التدقيق آداب وقواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة والمدققين والتي تلزم هذه المعاهد والنقابات أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظاً على إيجاد مستوى رفيع للمهنة لغرض تنظيم العلاقات بين المحاسبين القانونيين بعضهم البعض الآخر وعلاقتهم مع الجمهور بشكل عام، حيث أن الهدف من موضع هذه القواعد ما يلي: <sup>1</sup>

✓ رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق والحفاظ على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.

✓ تنمية روح التعاون بين المدققين والمحاسبين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.

✓ بث الطمأنينة والثقة في نفوس الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمدققين من طرائف المستفيدة من هذه الخدمات.

<sup>1</sup>تامر مزيد، تامر مزيد رفاعه - أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة - الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017م، ص 23-24

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

✓ تكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل وحياد المدقق في عمله.

**2. أهمية أخلاقيات في مهنة:** كانت مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هي مبيّنة في نظامه الداخلي تتمثل في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي وفق معايير موحدة، قادرا على توفير خدمات ذات جودة عالية بما يصب في مصلحة العامة.

وسعيًا لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين ليعمل تحت سلطته بوضع وإصدار معايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين المهنيين لاستخدامها في مختلف أنحاء العالم.

لذلك تحدد قواعد السلوك الأخلاقي المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين، ولا يجوز أن تطبق أي هيئة عضو الإتحاد الدولي للمحاسبين ولا أي شركة معايير أقل صرامة مما هو مذكور في هذه القواعد، ولكن إذا منعت هيئة عضو أو شركة من الالتزام بأجزاء معينة من هذه القواعد بقوة قانون أو نظام ما، فإنه ينبغي أن يلتزم بكافة الأجزاء الأخرى من هذه القواعد.<sup>1</sup>

**3. آداب وسلوك مهنة التدقيق:** تمثل مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب على المدققين الالتزام بها أثناء تنفيذ عملهم. تهدف هذه الآداب والسلوكيات إلى تعزيز النزاهة والشفافية والمهنية في ممارسة التدقيق، وتضمن الالتزام بأعلى معايير الجودة والمصداقية. من بين الآداب والسلوكيات الرئيسية في مهنة التدقيق:

**المبادئ العامة للسلوك اخلاقي:** يجب على المحاسبين المهنيين لتحقيق أهداف مهنة أن يأخذوا في الاعتبار عدد من المتطلبات الضرورية أو المبادئ الأساسية وأهم المبادئ الأخلاقية والتي تسمى قواعد السلوك المهني للتدقيق فيما يلي:

- **النزاهة:** يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المدققين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم العملية والمهنية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصدق، وتطبيقا لهذا المبدأ، يتعين على المدقق عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات أو مكاتبات أو غيرها من المعلومات إذا كانت هذه المعلومات تتضمن بيانات كاذبة أو مضللة بصورة جوهريّة أو تتضمن بيانات تم تقديمها بصورة تتسم بالإهمال واللامبالاة أو محذوفة منها معلومات يتعين إدراجها إذا كان هذا الخذف يؤدي إلى التضليل.<sup>2</sup>

- **الموضوعية والاستقلالية:** يفرض مبدأ الموضوعية التزاما على جميع المدققين بعدم التخلي عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو معارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له. وبالتالي يشترط على

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة – أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي- الأردن ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2015 م، ص 132

<sup>2</sup> قادري عبد القادر – أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – جامعة مستغانم / الجزائر، 2013، متاح على: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/8170> تاريخ الاطلاع:

2024/03/19، ص 109

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

المدقق الذي يقدم خدمة التدقيق أن يتمتع بالاستقلالية عن عميل التدقيق، حيث أن استقلالية المدقق عن العميل تحمي قدرته على تكوين رأي دون أن يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي.<sup>1</sup>

وتنقسم الاستقلالية إلى استقلالية من حيث الجوهر ومن استقلالية من حيث الشكل، حيث يقصد بالاستقلالية من حيث الجوهر بأنها حالة من صفاء الذهن تسمح بإبداء رأي بدون أية ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي للمهين للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهين. أما الاستقلالية من حيث الشكل، فيقصد بها الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التي قد يستخلص منها طرف خارجي - موضوعي وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة معها، بناءً على أدوات الحماية المطبقة. وقد يؤثر التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهين للمدقق أو مؤسسة التدقيق أو أحد أعضاء فريق تنفيذ خدمة التدقيق.<sup>2</sup>

- **الكفاءة المهنية والعناية الواجبة:** يتعنى على المدقق أن يقدم الخدمات المهنية بالعناية الواجبة والكفاءة والدقة والمثابرة. كما يجب عليه أن يلتزم بالاستمرار في اكتساب المعرفة والمهارات المهنية والحفاظ عليها على المستوى المطلوب، للتأكد من أن العميل يحصل على خدمات مهنية ذات كفاءة متميزة تواكب أحدث التطورات والتشريعات وأساليب الممارسة المهنية. بموجب المعايير المهنية، يتعين على المدقق التصرف بالعناية الواجبة وفقاً للإرشادات والتقنيات المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.<sup>3</sup> وينقسم إلى:

✓ **الكفاءة المهنية:** تقديم الخدمات المهنية يتطلب الكفاءة والدقة في إصدار الأحكام عند استخدام المعرفة والمهارات المهنية أثناء أداء هذه الخدمات. يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين مستقلتين.<sup>4</sup>

**الحصول على الكفاءة المهنية:** يمكن الحصول على الكفاءة بطرق متنوعة من بينها:<sup>5</sup> التعليم المهني، التطور المهني المسنم بما في ذلك التدريب، الخبرة العملية، التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة، مثل الأعضاء الآخر في فريق العملية، التعليم في مجال الاستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين.

**المحافظة على الكفاءة المهنية:** تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً وفهماً مستمر للتطورات المهنية والعملية والفنية ذات العلاقة، حيث أن التطوير المهني المستمر يساعد على تنمية والمحافظة على قابلية الأداء بشكل كفؤ ضمن البيئة المهنية.

<sup>1</sup>الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين 2010، متاح على:

<https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf> ، تاريخ الاطلاع: 2024/03/20، الجزء الأول، ص 84.

<sup>2</sup>قادري عبد القادر، مرجع سابق الذكر، ص 110.

<sup>3</sup>قادري عبد القادر نفس المرجع السابق، ص 111.

<sup>4</sup>مجلس المعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على:

[https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics\\_.pdf](https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics_.pdf) ، تاريخ الاطلاع: 2024/03/20، ص 17.

<sup>5</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services Pronouncements (on line), New York: the International Federation of Accountants (IFAC), 2010, available on: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-internatio-3.pdf>, date de consultation 20/03/2024, part 1, p58.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

✓ **العناية الواجبة:** يتطلب تقديم الخدمات المهنية الالتزام بالعناية المهنية الواجبة لضمان أداء الخدمات بأقصى درجات الكفاءة. يجب على المدقق أن يقدم الخدمات بعناية فائقة ويولي اهتماماً خاصاً لاحتياجات العملاء والمصلحة العامة، ويتمشى مع مسؤوليته المهنية تجاه المجتمع بشكل عام. يجب على المدقق أن يكون ملتزماً بتلبية احتياجات العملاء وأصحاب العمل والمجتمع، وينبغي عليه أن يكون مسؤولاً في أداء خدماته في الوقت المناسب وبطريقة احترافية، ملتزماً بالمعايير الفنية والأخلاقية المطلوبة. وتتطلب العناية المهنية من العضو التخطيط والإشراف بشكل كافٍ على أي نشاط مهني يقوم به، وهو مسؤول عنه.

- **السرية:** يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد أو عندما يكون هناك حق قانوني أو مهني أو واجب يعطيه الحق الكشف عنها، ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية أو علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمدقق أو الغير.<sup>1</sup>

- **السلوك المهني:** يفرض مبدأ السلوك المهني التزاماً على المدققين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المدقق أو ينبغي أن يعرف أنه قيد يسيء إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمدقق في ذلك الوقت، أنه تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.<sup>2</sup>

**المطلب الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية.** يرتبط التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية ارتباطاً وثيقاً، حيث يُعد التدقيق الداخلي أحد المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال في المنشأة.

وتتمثل أهمية العلاقة بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في كون التدقيق الداخلي يساعد في تقييم وتطوير وتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال التحقق من كفاية الضوابط الرقابية المطبقة، ورفع تقارير بنقاط الضعف وتقديم التوصيات للإدارة لمعالجتها.

**أولاً: تعريف الرقابة الداخلية.** أصبحت أنظمة الرقابة الداخلية دوراً بارزاً في نجاح العديد من المشاريع ومساعدة الشركات الكبيرة التي تتميز بكبر حجمها وتعدد عملياتها، مما جعل أنظمة الرقابة الداخلية تحظى باهتمام كبير من قبل الهيئات المحاسبية العالمية إلى وضع مفاهيم وتعريفات واضحة، ومن بين أهم التعاريف للرقابة الداخلية:

تم تعريفها على أنها الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المنشأة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة والدقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها، ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.<sup>3</sup>

ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية

<sup>1</sup>قادري عبد القدر، مرجع سابق الذكر، ص112.

<sup>2</sup>مجلس المعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، مرجع السابق، ص 20.

<sup>3</sup>محيالدين عبد الرزاق حمزة مرجع سابق الذكر، ص 124

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

الأصول وتدقيق البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها، ومن مدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية والعاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية.<sup>1</sup> أما لجنة دعم المنظمات COSO عرفت الرقابة الداخلية بأنها: جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في التأكيد من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة اكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.<sup>2</sup>

**ثانياً: أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية.** نظام الرقابة الداخلية يعتبر جزءاً أساسياً من هيكلية الشركات والمؤسسات حيث يهدف إلى توفير إطار يساهم في تحقيق الأهداف المؤسسية بكفاءة ونزاهة. وتتنوع أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية بحسب الاحتياجات والطبيعة الخاصة لكل منظمة

### 1. أنواع الرقابة الداخلية: يمكن تحديد نوعين من الرقابة الداخلية وهي:

- **الرقابة الإدارية:** يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حسن استخدام الموارد البشرية والمادية من خلال متابعة وتقييم جميع الأنشطة الإدارية المختلفة في المنظمة بما فيها الخدمات المقدمة وتمتد لتشمل المستويات الإدارية المختلفة، الهيكل التنظيمي، طرق العمل شؤون الأفراد والنواحي المالية الفنية فهي تشمل مكاتب البريد والأحوال المدنية والجامعات والمؤسسات الحكومية والوزارات والبلديات وجميع المرافق التابعة لها.<sup>3</sup>

- **الرقابة المحاسبية:** تتكون من الخريطة التنظيمية و كل الطرق و الإجراءات التي تختص أساساً و ترتبط مباشرة بحماية الأصول و مدي الوقوف على السجلات المالية وما تنتجه من بيانات و تقارير، ومن وسائل هذه الرقابة ضرورة الفصل بين الأصل و السجل ، و الحماية المادية للأصول و استخدام التدقيق الداخلي و يمكننا القول أن محافظ الحسابات يعتمد إلى حد كبير في دراسته لأنظمة الرقابة الداخلية علي أجهزة التدقيق الداخلية للوحدات الاقتصادية محل الفحص، ومن ثم تعتبر تقارير هذه الأجهزة نقطة البداية لفحصه و تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية . فمدى انتظام وجدية التقارير من العوامل الأساسية لخفض نطاق الدراسة يقوم بها المراقب لأنظمة الرقابة الداخلية.<sup>4</sup>

- **الضبط الداخلي:** ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الجمعية من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقييم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر شاركة تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>5</sup>

### 2. أهداف الرقابة الداخلية: وتتمثل أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:<sup>6</sup>

<sup>1</sup>أحمد قايد نور الدين -التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية -الأردن ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى 2015، ص 49

<sup>2</sup>تامر مزيد رفاعه، مرجع سابق الذكر، ص 41

<sup>3</sup> تامر مزيد رفاعه، المرجع نفسه، ص 44

<sup>4</sup>أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق الذكر، ص 50

<sup>5</sup> مجلة جمعية هداة الخيرية لتعليم، متاح على موقع: <https://bena.islamacademy.net/img/la3e7a07.pdf>، تاريخ

الاطلاع: 2024/03/26

<sup>6</sup>محيالدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سابق الذكر، ص 129،127،126،

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

- حماية الأصول المنشأة من السرقة والضياع وسوء الاستعمال: إن النظام الفعال للرقابة الداخلية، لا بد وأن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المنشأة وهذا الهدف لا يشمل فقط على الأصول المادية بكل أنواعها، كالمخزونات والاستثمارات والمعدات والأدوات إلى غير ذلك، ولكن لا بد من أن يضمن سلامة ثلاثة عناصر أخرى وهي:

- العنصر البشري من عمال وموظفين وميسرين ويمثل هذا العنصر إلى أهم عنصر في المنشأة، ويدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي والمحافظة على أمن العمال.
- صورة المنشأة اتجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار جراء حادث طارئ مفاجئ، راجع الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها المنشأة.
- الأصول التي يجب أن تكون محمية بطريقة سليمة.
- العامل التكنولوجي الذي يجب أن يبقي مسايرا للتطور المعاصر للتكنولوجيا ويجب المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

● **ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات:** تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية والتي لا بد أن تستند إلى مبادئ أساسية تتمثل في ملائمة استعمالها وموضوعية عند اتخاذ القرارات الإدارية، أيضا فالمعلومات التي تعطيها المنشأة لمحيطها الخارجي تعكس وتبين وضعيتها وصورتها أمامه حيث أنها تتعلق بأنشطتها ونتائجها، إذن فعلى الرقابة الداخلية أن تتأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المنشأة ككل، تتمتع بالخصائص التالية:

- أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية.
  - أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة حتى يتمكن من استيعابها.
  - أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المنشأة.
  - أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب.
- **احترام تعليمات الإدارة:** يتوسع هذا الهدف إلى ضرورة احترام سياسات المنشأة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق التعليمات وأوامر الإدارة، حيث أن تعليمات الإدارة تشمل الإجراءات التنظيمية ولكنها لا تتحد عند المخططات فحسب، بل تتعدى إلى تنظيمات فردية خارجة عن المخطط، وهذا لتفادي الانحرافات الطارئة وأن الهدف من احترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيئ والخلط في المهام، ومن أجل التطبيق الأمثل للتعليمات والأوامر ينبغي توفير الشروط الآتية في الأمر نفسه:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحا ومفهوما.
- يجب إبلاغ الجهات الأمر بالتنفيذ.
- يجب توافر وسائل التنفيذ.

● **الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاءة الإنتاجية:** يمثل هدف الرقابة الداخلية هنا متابعة أرقام لإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة، كالتأكيد من إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحددة، والمواصفات المطلوبة، كما يمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الإنتاج الأساسية (الألات، العمل، إنتاج العامل في الساعة .... إلخ) أيضا يطرح السؤال هنا: هل العناصر والوسائل التي في حوزة المنشأة تشتغل بأفضل طريقة؟ وهل لها جميع الوسائل لتحقيق سياستها؟ ويجب على النظام الرقابي أن يأخذ بعين الاعتبار وهذا الهدف حتى يساعد في نمو وازدهار المنشأة..

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

ثالثاً: العلاقة بين التدقيق الداخلي بنظام الرقابة الداخلية. لقد سبق تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة و عليه لا بد من تقييم كل الطرق العمل و الإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها في الحسابات و القوائم المالية إذ تعتبر هذه العملية عبارة عن أساس كل مهمة مراجعة فمن خلالها يتضح مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة فإذا كان نظام الرقابة الداخلية في هذه الأخيرة قائم على أسس صحيحة و يصدق بشكل يضمن الدقة و الفعالية لكل العمليات المحققة و يعتبر نظام المعلومات لهذه المؤسسة محل الثقة و سيؤدي حتما للقرار السليم .

يقوم المدقق في ضوء نتائج اختبارات الرقابة التي يقوم بها بتحديد طبيعة و توقيت و نطاق اختبارات التحقق التفصيلية، ففي حالة تخفيض مستوى خطر الرقابة أي بحالة كانت بنية الرقابة الداخلية متينة فيمكن للمدقق تخفيض الاختبارات الأخرى، فنطاق الاختبارات يمكن تخفيضه عن طريق اختيار عينة أصغر. و عليه يمكن أن نقول أن هناك عكسية بين مستوى مخاطر الرقابة و مخاطر اكتشاف الأخطاء و الغش و التحريف و وسوء العرض ، و عندما تكون مخاطر الرقابة المتعلقة بنوع معين من تأكيد القوائم المالية عند الأحد الأقصى فإن المراجع مطالب بتوثيق تلك التأكيدات ، بمعنى آخر إذا قررت الإدارة قبول هذه المخاطر الرقابية دون وضع إجراءات رقابية لتقليلها بسبب اعتبارات التكلفة أو أي اعتبارات أخرى ، فإن المدقق ، سوف يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عند أعلى مستوى ، و يترتب علي ذلك توسيع نطاق الفحص و زيادة اختبارات التحقق التفصيلية . أما إذا قامت الإدارة بوضع ما إذا قامت الإدارة بوضع إجراءات رقابية بهدف تقليل احتمال وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية، فإن المدقق سوف يقوم بتقدير مخاطر الرقابة عند مستوى منخفض، وبالتالي يمكن تضيق نطاق الفحص و تقليل اختبارات التحقق التفصيلية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: إطار النظري للمحاسبة الإبداعية.

تشير المحاسبة الإبداعية إلى ممارسة معالجة البيانات و التقارير المالية لتقديم صورة أكثر ملاءمة للوضع المالي للشركة عما هو عليه الحال بالفعل. على الرغم من أن المحاسبة الإبداعية ليست دائماً غير قانونية، إلا أنها غالباً ما تتضمن توسيع القواعد و المبادئ المحاسبية إلى أقصى حدودها أو إيجاد ثغرات في اللوائح لتحقيق أهداف مالية محددة. يمكن أن تشمل هذه الممارسة أساليب مثل تضخيم الإيرادات، أو تقليل النفقات، أو تحويل الالتزامات من الميزانية العمومية، أو استخدام أدوات مالية معقدة لإخفاء الأداء المالي الحقيقي. في حين أن المحاسبة الإبداعية قد توفر فوائد قصيرة الأجل، إلا أنها يمكن أن تؤدي إلى عواقب طويلة الأجل مثل تضليل المستثمرين، و الإضرار بالسمعة، و حتى التداعيات القانونية إذا تم اكتشافها و معاقبتها من قبل السلطات التنظيمية.

**المطلب الأول: تعريف محاسبة الإبداعية و دوافع ممارستها.** المحاسبة الإبداعية، وهي فكرة تثير الجدل في عالم المحاسبة و المالية. حيث أنها تشير إلى استخدام تقنيات و أساليب محاسبية غير تقليدية لتقديم المعلومات المالية، مما يساعد الشركات على تحسين سجلاتها المالية أو استرشاد الاستثمارات بطرق تتناسب مع احتياجاتها و أهدافها. تنشأ المحاسبة الإبداعية غالباً نتيجة لضغوط مالية تواجهها الشركات، كإصلاح أداءهم المالي أو جذب استثمارات جديدة. يجب فهم هذه الظروف و ما يمكن أن تحمله من تحديات و مخاطر، بما في ذلك الممارسات الغير أخلاقية أو غير قانونية في بعض الحالات. من المهم استكشاف هذه الجوانب لفهم كيفية التعامل مع المحاسبة الإبداعية بشكل أكثر شفافية و مسؤولية.

<sup>1</sup>تأمر مزيد رفاعه، مرجع سابق ذكره ن ص 62- 63

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

أولاً: تعريف محاسبة الإبداعية. يعد تعريف مفهوم " المحاسبة الإبداعية " أمراً ليس بالبساطة التي قد تبدو عليها في الوهلة الأولى، على الرغم من أن هذا المفهوم ينظر إليه اليوم في الأدبيات على أنه ظاهرة معاصرة تشكلت بفعل فضائح ضخمة مثل Enron إلا ألا يوجد تعريف موحد للمحاسبة الإبداعية حيث قام مؤلفون مختلفون بصياغة تعريفات لتوضيح هذا المفهوم، ووصفه كل منهم بطريقة فريدة.

كما يكتب " Ima Griffiths " من وجهة نظره كصحفي أعمال: " أنه يلاحظ أنه كل شركة في البلاد تتعامل مع أرباحها بطريقة خاصة، وأن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند إلى أساس الدفاتر التي تم طهيها أو تميصها بالكامل، وأن الأرقام التي يحصل عليها الجمهور المستثمر مرتين في السنة يتم تغييرها كلياً من أجل حماية وإخفاء المذنب وتعد هذه أكبر حيلة منذ حضان طروادة.. " <sup>1</sup>.

كما يرى " Mulford " ان المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح. <sup>2</sup>

كما تعرف المحاسبة الإبداعية ب إدارة الأرباح وهي نتيجة للأحكام التي يستخدمها المديون في إعداد التقارير المالية وفي الاحتفاظ بالدفاتر للتلاعب بالتقارير إما لتضليل المستثمرين أو أصحاب المصلحة أو للتأثير على الاقتصاد لإعطاء استجابة إيجابية تجاه الأداء المالي للشركة، كما ان الممارسة المعتادة المتبعة في إدارة الأرباح هي زيادة أو تقليل الأرباح بشكل مصطنع من خلال الاختيارات المتاحة في النظام المحاسبي. <sup>3</sup>

ومن مفاهيم السابقة يمكن استنتاج خصائص المحاسبة الإبداعية كالتالي: <sup>4</sup>

- تعتبر شكل من اشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة والمراجعة وتدقيق الحسابات.
- يعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- ممارستها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي تأخذ طابع الممارسات القانونية.
- القائمون بممارسة المحاسبة الإبداعية غالباً يمتلكون قدرات مهنية محاسبية فائقة تمكنهم من التلاعب بالقيم المحاسبية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

**ثانياً: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.** هناك العديد من الأسباب والدوافع للمحاسبة الإبداعية، ربما تجدها في جميع الشركات كون هذه الأخيرة تخضع لأشكال مختلفة من الحقوق والالتزامات والقيود التعاقدية على أساس المبالغ المعلنة، ووجود الضرائب على أساس الدخل. وبالتالي قد يلجأ المديرون إلى

<sup>1</sup> Arbana Sahit, Muhamed'II, Creative Accounting-Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo, European Journal of Economics and Business Studies, 2017, page :163.

<sup>2</sup> احمد سعد محمد أبو العينين، المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية، العدد الأول، ص 1076

<sup>3</sup>Ndubuisi, Haruna and Tenebrae Senzo, Emmanuel,Analysions the critiqua effets of créative accounting practices in the corporatesector of Ghana. page:4

<sup>4</sup>. احمد سعد محمد أبو العينين، مرجع سابق الذكر، ص 1077.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

استخدام المحاسبة الإبداعية التي تساعدهم على الوفاء بهذه الالتزامات أو تجنبها أو تقليلها، ومن أهم الدوافع ما يلي: <sup>1</sup>

**1. تحقيق الأهداف الداخلية:** في بعض الأحيان يقوم المديرون بتغيير الحقائق لتحقيق الأهداف الداخلية التي حددتها الإدارة العليا فيما يتعلق بالمبيعات والربحية وأسعار الأسهم. حيث تساعد المحاسبة الإبداعية في الحفاظ على أسعار الأسهم أو زيادتها من خلال تقليل المستوى الظاهر للديون، مما يجعل الشركة تبدو أقل عرضية للخطر من خلال خلق انطباع بأن الشركة تحقق أرباحاً جيدة، حيث يساعدها ذلك على زيادة رأس المال من إصدار أسهم جديدة، ومقاومة الاستحواذ من شركات أخرى.

**2. تلبية التوقعات الخارجية:** يتعين على الشركة أن تواجه العديد من التوقعات من أصحاب المصلحة، يريد الموظفون والعملاء بقاء في الشركة على المدى الطويل من أجل مصالحهم، كما يريد الموردون ضماناً بشأن الدفع والعلاقات طويلة الأمد مع الشركة، تريد الشركة أيضاً الحصول على توقعات المحللين ونمط توزيع الأرباح. ولذلك قد تصميم السياسات المحاسبية في بعض الشركات ضمن القواعد المحاسبية، بحيث تتناسب مع الأرباح المعلنة مع توقعاتها السابقة. وقد تستخدم الشركات أيضاً تجانس الدخل لإظهار تدفق دخل ثابت لإثارة إعجاب المستثمرين والحفاظ على استقرار أسعار الأسهم، ويفضل أنصار هذا النهج استخدامه بدلاً من تقييم الاستثمار على أساس العوائد الفورية (على المدى القصير)، حيث أن الشركة ذات النتائج المتقلبة سوف ينظر إليها على أنها أكثر خطورة وتعطي الانطباع بأنها تدار بشكل سيء في حين أن الشركة ذات النتائج المتسقة ستوفر درجة عالية من الثقة للمستثمرين.

**3. ظروف خاصة:** قد تلجأ الشركات إلى استخدام المحاسبة الإبداعية لأسباب خاصة منها:

✓ تلبس النواذ لأحداث مهمة: وقد يتم ذلك قبل الأحداث الهامة المتعلقة بالمؤسسة، وعندما يتوقع حدوث صفقات كبيرة في أسواق رأس المال، مثل إصدار الأسهم، أو الاستحواذ، أو الاندماج، أو قبل الحصول على قرض، قد تلجأ الشركة إلى المحاسبة الإبداعية لتظهر نتائجها بشكل أفضل مما هي عليه في الواقع، وقد يختار مديرو الشركة أيضاً سياسة محاسبية تزيد من حجم الأرباح المعلنة، لصرف الانتباه عن بعض الأخبار غير المرغوب فيها.

✓ التغيير في الإدارة: قد يعتمد المديرون الجدد إظهار الخسائر بسبب سوء إدارة مديرون سابقين، حيث كان هذا الاتجاه منتشرًا على نطاق واسع بين مديري البنوك الأمريكية، وبالتالي قد يلجأ المديرون إلى المحاسبة الإبداعية لجعل أنفسهم يبدون أكثر كفاءة من مديريين السابقين.

✓ انتظار الأوقات الجيدة: هناك مواقف قد تكون فيها الشركة في وضع مالي حرج، ولكن لديها توقعات أفضل للفترة المقبلة، لذلك تلجأ إلى بعض التقنيات المحاسبية الإبداعية لتجنب الإعلان عن نتائج سيئة أثناء انتظار تحسن الوضع.

**4. دوافع الشخصية:** في بعض الحالات تكون رواتب المديرين ومكافآتهم مشروطة لتحقيق أهداف ونتائج معينة، مما يدفعهم اللجوء إلى الطرق كما يبحث المديرون أيضاً عن الأمان الوظيفي وفي هذه الحالة

<sup>1</sup> AKKOUCHE Mohamed Amine, Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies, 2022, page: 130.131.132.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

فإن السؤال الذي يطرح نفسه: " لماذا أكون معرضا لخطر فقدان وظيفتي إذا كان هناك إمكانية لترتيب النتائج وفقا لتوقعات المستثمرين؟" لذلك يلجؤون إلى تقنيات المحاسبة الإبداعية.

**ثالثا: العوامل المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإبداعية.** حيث تمثل أهم العوامل فيما يلي: <sup>1</sup>

**1.** عدم التزام بتطبيق آليات الحوكمة: حيث تشير إلى عدم اتباع الوحدات الاقتصادية لآليات الحوكمة المعترف بها للسيطرة على الإدارة وضمان حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى. فقد يتم تجاهل أو تجاوز الإجراءات والآليات التي يجب اتباعها لتحقيق هذا الهدف.

**2.** عدم وجود عناصر ثقافية لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية: إن عدم وجود فهم ثقافي لدى بعض مستخدمي المعلومات المحاسبية، يمكن أن يؤدي إلى فهم غير صحيح أو انطباعات خاطئة عن البيانات المالية.

**3.** ضعف أجهزة التدقيق في اكتشاف الممارسات الإبداعية في المحاسبة: إن عدم فعالية أجهزة التدقيق في كشف الممارسات الإبداعية في المحاسبة، أتاح المجال للوحدات الاقتصادية للقيام بتلاعبات في البيانات المالية.

**4.** عدم اهتمام المحللين الماليين بتطبيقات المحاسبة الإبداعية: عدم اهتمام المحللين الماليين بفحص أو كشف الممارسات الإبداعية في المحاسبة، مما قد يؤدي إلى تجاهل بعض المشكلات أو الاختلافات التي يمكن أن تؤثر على دقة البيانات المالية.

**5.** غياب عقوبات واضحة على الممارسات المحاسبية الإبداعية: عدم وجود عقوبات محددة أو واضحة على الممارسات المحاسبية الإبداعية، مما قد يشجع الوحدات الاقتصادية على القيام بتلك الممارسات دون أن تواجه عواقب قانونية.

**6.** المرونة في اختيار بدائل المحاسبة وتحضير التقديرات المحاسبية: إن وجود مرونة في اختيار بدائل المحاسبة وتقديرات المحاسبة، حيث يمكن أن تؤدي هذه المرونة إلى تحسين دقة البيانات المالية أو إلى إخفاء المعلومات أو تزويرها.

**7.** عدم فعالية الإجراءات القانونية والتنظيمية في منع الممارسات الإبداعية: إن الإجراءات القانونية والتنظيمية المتبعة لا تكفي في بعض الأحيان لمنع الممارسات الإبداعية في المحاسبة، مما يتيح المجال للوحدات الاقتصادية لتنفيذ تلك الممارسات المحاسبية الإبداعية

**رابعا: أشكال المحاسبة الإبداعية (لعبة ارقام المالية).** يطلق على المحاسبة الإبداعية بلعبة الأرقام المالية ويأخذ عدة صور إلا أن الهدف الأساسي من هذه اللعبة يمثل في تحسين الانطباعات عن أداء المؤسسة وذلك عن طريق تغيير انطباعات مستخدمي القوائم المالية عن أداء تلك المؤسسة حيث تقوم الإدارة بممارسة لعبة الأرقام المالية وذلك لتحقيق نتائج مرغوب فيها.

<sup>1</sup>Raheem Al-mosey ,Factors Affecting Creative Accounting Practices and Means Used to Limit their Effect on the Credibility of Financial Statements, International Journal of Innovation, Creativity and Change, 2020, page: 1088

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم (1-3): يمثل أشكال المحاسبة الإبداعية.

الشكل	التعريف
التقارير المالية	التحريف أو الحذف في القيم أو الإفصاحان في القوائم المالية بهدف خداع وغش مستخدمي القوائم المالية.
تمهيد الدخل	يمثل شكل من أشكال إدارة الأرباح صمم لإزالة حدة التغيرات في سلسلة من الأرباح بحيث يتم العمل على تخفيض وتخزين الأرباح السنوات الجيدة لاستخدامها في السنوات أقل نشاطها.
المحاسبة المتعسفة	تتمثل في الاختبار وتطبيق لمجموعة من المبادئ المحاسبية المطبقة من أجل تحقيق نتائج المطلوبة سواء كانت الممارسات المتبعة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
ممارسة المحاسبة الإدارية	تعني جميع الخطوات المستعملة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك التطبيق واختيار للمبادئ المحاسبية التي تشمل كل منها تقارير مالية، إدارة الأرباح، تمهيد الدخل.
الإدارة الأرباح	تتمثل في التلاعب في الأرباح للوصول إلى مبلغ معين محددة مسبقا تم وضعه بمعرفة الإدارة أو عن طريق تنبؤات المحللين الماليين أو لتحقيق دخل مستمر.

The Source: Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey from The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, page :4

حيث يمكن أن تقوم إدارة المنشأة بأداء لعبة أرقام المالية بواسطة العديد من الطرق منها 1:

- التحكم في توقيت تنفيذ العمليات.
- العمليات المصطنعة والوهمية
- التغيير في التقديرات المحاسبية.
- التغيير في المبادئ المحاسبية.

**خامسا: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.** القيم الأخلاقية هي الأسس التي يقوم عليها المجتمع المتحضر، وبدونها تنهار الحضارة. في مجال الأعمال التجارية، الغرض من الأخلاقيات هو توجيهه إلى الالتزام بمدونة قواعد السلوك التي تسهل ثقة الجمهور في منتجاتهم وخدماتهم. وعندما نتحدث عن أخلاقيات المحاسبة يجب أن نأخذ في الاعتبار ونربط المصطلح بالمحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح والبيانات المالية المضللة وغيرها الكثير.

نظرا للمجموعة المتنوعة من الخدمات المحاسبية وانهيئات الشركات الأخيرة، فقد تم لفت الانتباه إلى المعايير الأخلاقية المقبولة في مهنة المحاسبة. وقد أدت هذه الانهيئات إلى تجاهل واسع النطاق لسمعة مهنة المحاسبة، ولمكافحات الانتقادات ومنع اللوائح المحاسبية الاحتمالية، كان ينبغي تطوير سبل الانتصاف

<sup>1</sup>سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، السعودية، مكتبة فهد الوطنية أثناء النشر، 2010، ص 45.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

لتحسين الأخلاقيات بين محترفي المحاسبة. إن طبيعة العمل الذي يقوم به المحاسبون والمراجعون تتطلب مستوى عالياً من الأخلاق. يعتمد المساهمون والمستخدمون الآخرون بشكل كبير على البيانات المالية السنوية للشركة حيث يمكنهم استخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرار بشأن الاستثمار ويعتمدون على رأي المحاسبين الذين أعدوا القوائم، وكذلك مدققي الحسابات الذين قاموا بالتدقيق فيها، لتقديم صورة حقيقة والنظرة العادلة للشركة.<sup>1</sup>

- يجب على المحاسبين الالتزام الصارم بأخلاقيات المهنة.
- يجب أن يكون لدى المحاسبين التزام تجاه المنظمات التي يخدمونها ومهنتهم بالحفاظ على أعلى معايير المحاسبة.
- يجب أن يتحملوا مسؤولية أن يكونوا أكفاء وأن يحافظوا على ذلك بكل سرية ونزاهة وموضوعية.
- يجب على المحاسب ألا يسمح بالتحيز الشخصي أو التحيز لتجاوز الموضوعية.
- يجب على المحاسب أن يحافظ على الحياد عند تقديم المعلومات في البيانات المالية.

ومنظور أخلاقي يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين من حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حيث يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على عنه قلة الاحترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي يبرزها كاملة.<sup>2</sup>

**المطلب الثاني: أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.** في هذا المطلب، سنقوم بتسليط الضوء على أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، حيث سناقش أولاً قائمة الدخل، ثم سننتقل إلى المركز المالي، وفي النهاية سنلقي نظرة على قائمة التدفقات النقدية.

✓ **قائمة الدخل:** إن الغرض من إعداد قائمة الدخل هو بيان إيرادات ومصروفات المنشأة خلال فترة معينة وتوضيح صافي الدخل أو صافي الخسائر عن تلك الفترة.<sup>3</sup>

كما تؤثر العديد من الممارسات المحاسبية الإبداعية على عناصر قائمة الدخل، يمكن توضيح هذه الممارسات كالتالي:<sup>4</sup>

➤ تسجيل الإيرادات بسرعة على الرغم من أن عملية البيع لا تزال موضع الشك، في بعض الحالات يمكن الاعتراف بالإيرادات للأغراض المحاسبية كنتيجة لعملية البيع قبل العملية على أرض الواقع وأيضاً قبل تبادل المنافع.

<sup>1</sup> Mohammad Omar Faruq CREATIVE ACCOUNTING – AN UNETHICAL METHOD OF FRAUDULENT REPORTING Jagannath University Journal of Business Studies ,2014page:70

<sup>2</sup>فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الأخلاقي لمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات العمال والتجارة، المجلد: 06 العدد: 1، 2021، ص: 47.

<sup>3</sup>سامح محمد رضا رياض أحمد، مرجع سابق الذكر، ص 14.

<sup>4</sup>Raheem almosawy,The aforementioned reference,page: 1085,1086.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

- تسجيل إيرادات وهمية خلال الفترة المحاسبية الحالية، تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتسجيل معاملات وهمية بهدف تضخيم الإيرادات، على الرغم من أن هذه المعاملات لا ترتبط بمعاملات تشغيلية. ومن أمثلة هذه المعاملات إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية العمومية من أجل تسجيل إيرادات وهمية.
  - تحويل مصاريف الفترة الحالية إلى فترات سابقة مثل نقل مصاريف سنة سابقة عن طريق تخفيض المخصص أو العمل على نقل مصاريف الفترة السابقة إلى الفترة الحالية مثل رسملة بعض المصاريف التشغيلية الخاصة بالسنة الحالية.
  - استخدام تكلفة الإيجار المصطنعة لمنع تكلفة مبني جديد من الظهور في الميزانية العمومية، كالتوقيع عقد إيجار طويل الأجل، ويتم من خلاله سداد مصاريف الإيجار السنوية الثابتة وبالتالي التخلص من المبلغ الضخم من الأصول الجديدة.
  - زيادة أو نقصان قيمة التقديرات المالية خلال الفترة المحاسبية وكذلك تكوين بعض المخصصات والاحتياطات بأكثر أو أقل من قيمتها الحقيقية.
  - العمل على تحويل إيرادات الفترة الحالية إلى الفترة اللاحقة تهدف هذه الطريقة إلى تقليل أرباح الفترة الحالية وتحويلها إلى الفترة اللاحقة.
  - ✓ **قائمة المركز المالي:** تعبر قائمة المركز المالي عن الوضع المالي للمنشأة وأرصدها في لحظة معينة، ومن الصعب أن نقول إنها تعرض المركز المالي الحقيقي تماما للمنشأة، حيث تعطي قائمة المركز المالي معلومات عن أصول الشركة، وما تملكه من موجودات ومصادر تلك الأصول التي تتكون من شقين: الشق الأول يمثل في الالتزامات والمديونيات التي تلتزم بها المنشأة للخير والشق الثاني يتمثل في حقوق الملكية التي تمثل مستحقات المالك بعد سداد الالتزامات<sup>1</sup>.
- هناك العديد من الممارسات المحاسبية الإبداعية التي تؤثر على بنود قائمة المركز المالي ومن بين هذه الممارسات نوضحها في جدول الموالي:

الجدول رقم(1-4): يمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.

إجراءات المحاسبة الإبداعية	البند
عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.	1
التلاعب بأسعار صرف عند ترجمة المعاملات بعملة أجنبية.	2
التلاعب في أسعار السوق عند تقويم محفظة الأوراق المالية.	1
التلاعب في تصنيف الاستثمارات مثل تصنيف المتداولة منها إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها.	2
تخفيض غير مبرر في مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية.	3

<sup>1</sup> وليد بن محمد الشباني ، مبادئ المحاسبة و التقرير المالي ، مكتبة الملك فهد الوطنية ، السعودية ، الطبعة الأولى 2014 ، ص 42.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

1	عدم الكشف عن الديون الراكدة والديون المتعثرة بقصد تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها.	الذمم المالية - الديون المالية-
2	تضمين رقم المدينين نمما مدينة لأطراف ذات صلة (تابعة أو زميلة)	
3	خطأ متعمد في تصنيف الذمم المدينة بتحويل الذمم طويلة الأجل إلى قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	
1	تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقدمة.	المخزون
2	تعمد التلاعب بالأسعار.	
3	تغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون ,	
1	تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة الكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.	الاستثمارات طويلة الأجل
2	تجنب إظهار نصيب الشركة الأم في خسائر الشركة التابعة أو الزميلة.	
3	عدم استبعاد أثر المعاملات المتبادلة بين الشركة القابضة او التابعة.	
1	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية واعتماد إعادة التقييم بالقيمة السوقية وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.	الممتلكات والمنشآت والمعدات (الأصول الثابتة)
2	تخفيض نسب الاهلاك عن النسب المتعارف عليها في السوق.	
3	إجراء تغيير غير مبرر في طريقة الاهلاك.	
4	إعادة تصنيف بعض الأصول بين الموجودات الثابتة والمتداولة والاستثمارات طويلة الأجل.	
5	عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات القروض.	الأصول غير الملموسة
1	المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة الناشئة عن الاندماج.	
2	إثبات الأصول غير الملموسة غير المشتراة.	
3	تخفيض نسب إطفاء الأصول غير الملموسة عن المعدلات المتعارف عليها.	المطلوبات المتداولة
1	عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	
2	سداد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة.	
3	تأجيل إثبات استلام الدفعات المقدمة لتحسين نسب الرفع المالي.	المطلوبات طويلة الأجل
1	الحصول على قرض طويل الأجل قبل نهاية السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل لتحسين نسب السيولة.	
2	إطفاء سندات قابلة للاستدعاء قبل استحقاقها وإضافة مكاسب ذلك إلى صافي الربح وليس البنود غير العادية.	
1	إضافة مكاسب سنوات سابقة إلى أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	حقوق المساهمين

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

إدراج مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف في حقوق الملكية بدلا من قائمة الدخل.	2	
إدراج مكاسب أو خسائر ترجمة القوائم المالية في قائمة الدخل بدلا من حقوق الملكية.	3	
إثبات موجودات محتملة قبل اكتسابها كالإيراد المتوقع تحصيله من الدعاوى القضائية قبل إصدار الحكم فيها.	1	الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة
إهمال الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة.	2	

<sup>1</sup>حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات الاقتصادية والمالية، الجزائر، المجلد 01 / العدد 01 سبتمبر 2019، ص: 97،98،99

✓ **قائمة التدفقات النقدية:** تعرف على أنها قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال سنة مالية معينة في المؤسسة، وهو عبارة عن جدول يوضح لنا المدفوعات ومتحصلات المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، ويختلف هذا الجدول عن الجداول المالية الأخرى لأنه يساعد المؤسسة في تقييم مدى قدرتها على توليد الأموال في الحاضر والتنبؤ بالمستقبل.<sup>1</sup>

كما تتمثل التدفقات النقدية في: <sup>2</sup>

- التدفقات التي تولدها الأنشطة التشغيلية كالمبيعات والمشتريات.
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار كعمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن طريق بيع أصول طويلة الأجل.
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل كأنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وهناك تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم.

وتمثلت أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في <sup>3</sup>:

- تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس.
- تستطيع المنشأة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجية التشغيلية.
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف الهرب جزئيا من دفع الضرائب.
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهمها تجارية.
- لقد حدد المعيار السابع للمعلومات الواجب الإفصاح عنها أي الحد الأدنى من المعلومات بمعنى إمكانية المؤسسة إضافة معلومات استثمارية وتمويلية لم يذكرها المعيار وهنا يدخل الإبداع الفردي

<sup>1</sup>حطاب دلال و زعبيط نور الدين، تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النقدية المشتقة من جدل تدفقات الخزينة، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، جوان 2017 ، ص 343.

<sup>2</sup>حطاب دلال و زعبيط نور الدين، المرجع السابق ، ص 343،344.

<sup>3</sup>حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية و طرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات الاقتصادية و المالية، الجزائر، المجلد 01 / العدد 01 سبتمبر 2019، ص: 99،100.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

الذي حددت أبايلي Amabile سنة 1997 مكونات الإبداع الفردي والمتمثلة في الخبرة، مهارات التفكير الإبداعي والمحفز الداخلي خاصة وأن هذه القائمة سوف تتغير بتغير نشاط المؤسسة وكبر حجمها.

### المبحث الثالث: علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي.

سنقوم في هذا المبحث باستكشاف علاقة المحاسبة الإبداعية بالتدقيق الداخلي، ونسلط الضوء على كيفية استخدام التدقيق الداخلي كأداة فعالة في تحليل العمليات المالية وتحديد المخاطر المحتملة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية.

**المطلب الأول: الأساليب الحديثة للكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.** تمثلت أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها فيما يلي:

**1. دور الحوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة على أنها مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للمؤسسة، ومجالس إدارتها و المساهمين فيها وغيرهم من الأطراف ذات المصلحة، حيث تحدد الحوكمة هيكل و إطار توزيع الواجبات و المسؤوليات بين أصحاب المصالح المختلفة في المؤسسة الواحدة ، وبما أن هدف المؤسسات المختلفة هو رفع مستوى أدائها و تحقيق طموح أصحاب المصالح المختلفة داخل الشركة و خارجها ،مع الاحتفاظ بعلاقات جيدة بين هذه الأطراف و ذلك في إطار آليات الحوكمة لتجنب الأزمات المالية و المساهمة في التنمية الاقتصادية لبلدانهم .<sup>1</sup>

كما للحوكمة دورا فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث أظهرت العديد من دراسات التي تمحورت حول مدى الدور البارز للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن بين هذه الدراسات دراسة Mislead (2010) التي أجريت في رومانيا ، والتي أكدت على أن تحسين آليات الحوكمة في السنوات الأخيرة زاد من قدرتها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكن دون القضاء عليها ، حيث توصلت الدراسة على أن نمو المحاسبة الإبداعية مرتبط بضعف آليات الحوكمة ، وإضافة على ذلك فإن عدم كفاءة أجهزة الرقابة الداخلية وضعف دورها الرقابي على الشركات، وكذلك ضعف مهنة المراجعة الخارجية ،كل ذلك يؤثر بشكل سلبي على دور الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .<sup>2</sup>

**2. دور آلية مجلس معايير المحاسبة والمراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية:** يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أحد المؤسسات الرائدة في العالم التي تعمل باستمرار على تحسين وإصلاح معايير المحاسبة الدولية IASs. وذلك من أجل سد الفجوة في هذه المعايير والتي تؤدي إلى الخداع والفساد يمارسه المستخدمون في المجال المحاسبي، كانت هناك العديد من المبادرات التي قدمتها هذه المعايير، بما في ذلك التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة GAAP. كما تشجع المؤسسة الدولية لمعايير التقارير المالية الدول في جميع أنحاء العالم باستمرار على اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير

<sup>1</sup> منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية متاح على الموقع: <https://www.oecd.org/> ، تاريخ الاطلاع: 2024/03/22.  
<sup>2</sup> فتحي موسى و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ليبيا،المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية ، 2021 ، ص264.

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

المالية في محاولة لتوحيد التطبيقات المحاسبية بين المتخصصين في المحاسبة من أجل تطوير أنظمة تقارير عالية الجودة يمكنها القضاء على مثل هذه الثغرات مثل تلك التي يستغلها محاسبين أو المديرون الماليين في المنظمات ، كما نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية في إدخال بعض التعديلات على هذه المعايير لتجنب سوء استخدام المعايير القديمة وكان الهدف من ذلك هو القضاء على الممارسات المحاسبية الإبداعية التي كانت مسموحة بموجب المعايير المحاسبية الدولية الأقدم ، وتشمل هذه التعديلات ما يلي :

- ✓ إلغاء معظم البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في مجموعة المعايير المحاسبية الجديدة وإعادة صياغتها في معالجة محاسبية واحدة.
- ✓ تقليل التناقضات والتضاربات الموجودة بين المعايير وإزالة أي غموض قد يحيط بتطبيق تلك المعايير.
- ✓ إضافة مرفقا لكل معيار محاسبي مع شرح التطبيق العملي ويعتبر هذا من أهم التعديلات التي تساعد على التحقيق من الاستخدام الغامض لهذه المعايير.

**3. دور آلية التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية:** يعتبر التدقيق الخارجي من أهم العوامل التي تساعد على تحسين جودة البيانات المالية. ويلعب المدقق الخارجي دوراً رئيسياً في ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي والسليم والشفاف عن المعلومات والبيانات الصادرة عن الشركات. ويجب أن يتم التدقيق الخارجي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية لإبداء رأي موضوعي حول سياسة الإفصاح التي تتبعها الشركة، حيث يقوم المدقق الخارجي بتقييم كافة جوانب أوجه القصور في تقريره. في بعض الظروف، تهدف الإدارة العليا إلى تحسين الربح الموضح في بيان الدخل من خلال ذكر الربح المبالغ في تقديره، عادة إما عن طريق خفض النفقات أو تضخيم المبيعات، أو كليهما معاً. يعد هذا أحد أساليب المحاسبة الإبداعية الأكثر شيوعاً والتي تستخدمها إدارة الأرباح. وعليه يجب على المدققين الخارجيين العمل على التحقق من فواتير المبيعات وتكاليف البضائع المباعة ومصروفات التشغيل والبنود غير العادية والاستثنائية. يمكن للإدارة أيضاً أن تحاول جعل الوضع المالي للشركة يبدو متحسناً إما عن طريق تضخيم قيمة الأصول أو تقليل قيمة الالتزامات أو كليهما معاً. وذلك بشكل أساسي لتحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية. وكرد على ذلك، لدى المدققين الخارجيين العديد من الإجراءات التي يمكن استخدامها للتحقق من هذه الممارسات والحد منها.

**4. دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية:** تلعب لجان التدقيق دوراً حاسماً في المراقبة والإشراف على أنشطة الشركة المتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية والتي تقع ضمن مسؤولية الإدارة العليا، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية التي تم اتباعها في إعداد التقارير المالية. وهذا يضمن الكشف عن أي تغييرات في السياسات المحاسبية والآثار المحتملة لها وعرضها في التقارير المالية. كما تلعب لجان التدقيق دوراً هاماً في تحسين جودة المراجعة الخارجية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في التقارير المالية، كما اقترح ضرورة وجود مستويات قوية من التعاون بين لجنة التدقيق والمراجعة الداخلية للتعلم على أي مشاكل متوقعة أثناء إعداد التقارير المالية. كما تؤكد العديد من الدراسات أن من أهم مسؤوليات لجنة المراجعة هو دورها في فحص نظام الرقابة الداخلية. وفي الأونة الأخيرة، أصدرت

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

العديد من الأسواق المالية العالمية مجموعة من القوانين التي تدعو إلى ضرورة اتباع مبدأ حوكمة الشركات.

كما أن تشكيل لجنة المراجعة من خصائصها الأساسية التي تمكن أن تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتياطية، لأنها بالإضافة إلى الأنشطة المذكورة سابقاً، يتعين على لجان المراجعة الإشراف على المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة من خلال:

- الإشراف على إدارة المخاطر.
- تقدير مخاطر الاحتياط على كل مستوى من مستويات الإدارة.
- مساعدة الإدارة في تصميم استراتيجيات إدارة المخاطر، وفقاً لأنواع المخاطر المختلفة.
- المساهمة في فهم مخاطر الفرص الاستثمارية وإلى حد ما التخفيف من عدم اليقين.
- فهم العلاقة بين إدارة المخاطر ككل والتقارير المالية.
- تقييم مدى كفاية الرقابة على المخاطر، بما في ذلك المخاطر الخارجية.

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل الضرائب أكثر وتعدد المصالح هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية .

كما أن حرية الاختيار من بين الطرق والبدائل المحاسبية المتاحة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، بالإضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب المراجعة الخارجية، كلها ساهمت انتشار المحاسبة الإبداعية .

إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية و الحاجة إلى التقدير و الحكم الشخصي ، و اختلافات توقيت بعض التعاملات المالية و اختلافات تصنيف القوائم المالية ،كلها عوامل اتاحت للمدريين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم منافع خاصة أو للشركة أو كليهما معا

**المطلب الثاني : الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية** باستخدام تقنيات متقدمة في التدقيق، يتمكن المدقق من كشف أي محاولات للتلاعب أو التضليل في القوائم المالية، سواء كانت تقنيات محاسبة إبداعية أو غير ملتزمة بالمعايير. يتبع المدقق أساليب موضوعية ودقيقة في فحص العمليات المحاسبية والتأكد من سلامة الإجراءات المالية، مما يساهم في تعزيز الشفافية والنزاهة في التقارير المالية.

**1. قائمة الدخل:** تهدف الإدارة من استخدام الأساليب المحاسبية الإبداعية التي تطبقها على عناصر قائمة الدخل إلى تحسين الربح من خلال إظهار أرباح صورية غير حقيقية من خلال تضخيم عمليات البيع أو تخفيض النفقات أو كليهما بهدف تحسين المعدلات المالية التي تأخذ في حسابها أرقام المبيعات

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

وتكلفتها و كذلك صافي الربح و معدلات الربح و كفاءة النشاط ، ما يلي أهم أنشطة المحاسبة الإبداعية التي تؤثر علي قائمة المدخلات وكذلك الإجراءات التضادية التي يقوم بها المدقق من أجل تقليل تأثير أنشطة المحاسبة الإبداعية عيل قائمة المدخلات :<sup>1</sup>

• البيع: تهدف الإدارة إلى تحسين أرقام البيع ضمن قائمة المدخلات من خلال زيادتها عن طريق إجراء صفقات صورية قبل نهاية الفترة المالية ليتم إلغاؤها في الفترة القادمة وكذلك إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط مسيرة، أو تسجيل قيمة الإخلاص لذلك المرسله إلى الوكلاء على أنها بيع.

في حين تعتبر الإجراءات العدائية التي يقوم بها المدقق في التدقيق، من أدوات البيع خاصة المعاملات مع الدفعات المتعلقة بالشركة كشركات فرعية، وكذلك التحقق من شروط الأمانة بما في ذلك شروط السداد والخصم وكفاءة أحكام الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك التحقق من المستندات تحصيل المنقولات ومطابقتها مع مستندات دفع أسعار البضائع المرسله من الوكلاء.

• تكلفة البضاعة المباعة: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل بهدف زيادة الأرباح من خلال تصفية المنشأة لمخزونها الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)، والتغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون، وتضمين كشوفات المخزون بالأصناف الراكدة وتأجيل إتياب فواتير الشراء الخاصة بالفترة المالية الحالية إلى الفترة المالية القادمة.

• مصاريف التشغيل: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصاريف التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة الأرباح الصافية من خلال رسملة أحد مصاريف الدخل التي لا تنطبق فيها شروط الرسملة على هذه الأرباح مثل مصاريف الصيانة ويكون التغيير غير المبرر في طرق حساب انقراض الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة، وكذلك استخدام معدلات الانقراض أو الإطفاء عن المعتاد داخل الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.

في حين أن الإجراءات المضادة للمدقق في التحقق من توافر شروط الرسملة في هذه النفقات والتعرف على أسباب طرق الاستهلاك وكذلك إعادة حساب الاستهلاك وفق المعدلات المتعارف عليها.

**2. قائمة المركز المالي:** تهدف الإدارة من وضع أساليب المحاسبة الإبداعية على عناصر المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك عن طريق تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما بهدف تحسين عرض النسب المستمدة منها، مثل منصب السيولة أو الربحية أو غيرها، وفيما يلي أهم أنشطة المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على قائمة المركز المالي بالإضافة إلى الإجراءات المضادة التي يقوم بها المدقق لتقليل من تأثير المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي. وتمثلت هذه التقنيات فيما يلي:

الجدول رقم (5-1): إجراءات المدقق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.

<sup>1</sup> M. MageedAbdZaid Hamad, The role of auditing in reduction the creative accounting effects on the financial data of the Iraqi companies, Al-Kout Journal of Economic and Administrative Sciences - Published by the College of Administration and Economics, Watts University - Issue No. 16 (2014).

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

البند	هدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية	إجراءات المدقق المضادة
النقدية.	تحسين نسبة السيولة.	استبعاد النقدية بصورة خاطئة عند احتساب السيولة.
الاستثمارات المتداولة.	زيادة قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسبة السيولة.	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.
الذمم المدينة.	تخفيض رصيد مخصص ديون المشكوك في تحصيلها وتحسين سيولة المنشأ.	طلب كشوفات الخاصة بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.
المخزون.	التأثير على حساب الاستثمارات في دفاتر الشركات ونتيجة أعمالها بإظهار الأرباح فقط بدون الخسائر.	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.
الاستثمارات طويلة الأجل.	التأثير على حساب الاستثمارات في دفاتر الشركات ونتيجة أعمالها بإظهار الأرباح فقط بدون الخسائر.	التحقق من ذلك التغيير من خلال تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.
الأصول غير الملموسة.	زيادة قيمة الموجودات لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة الى تحسين رقم الربح من خلال تخفيض مصروف الإطفاء لهذه الأصول.	التحقق من صحة الأسس التي يتم اتباعها في تقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.
المطلوبات المتداولة.	تحسين نسبة السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء قبل استحقاقه.	دراسة أثر القروض قصيرة الأجل على نسب الرفع المالي، مصاريف الفوائد والموجودات المقدمة كضمانات، دراسة أثر عدم ادراج قروض طويلة الأجل الواجبة السداد خلال العام ضمن الالتزامات المتداولة على نسب السيولة.
المطلوبات طويلة الأجل.	تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة.	التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة على نسب الرفع المالي وعلى نسب السيولة.
حقوق المساهمين.	تحسين نتيجة أعمال الشركة.	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب التوزيعات الأرباح، ودراسة إثر معالجة المكاسب والخسائر في حقوق المساهمين بدل قائمة الدخل، نسب الربحية ونسب المرتبطة بحقوق المساهمين وتعديل أثر تلك المعالجة على البيانات المالية للمؤسسة.

المصدر: أسعد محمد علي وهاب، دور المدقق الداخلي في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية لإنتاج التقارير المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء العراق، 2023، ص 241، 242

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

3. قائمة التدفقات النقدية: إجراءات المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية وتمثلت في:

الجدول رقم (1-6): إجراءات المضادة لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

هدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية.	إجراء المدقق المضادة.
التلاعب بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية من خلال تأجيل دفع الضرائب المستحقة.	قوم المدقق خصم مبلغ الضريبة من مبلغ التدفقات التشغيلية وذلك إلغاء أثره.
تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها تدفقات استثمارية أو تمويلية.	يقوم المدقق بالتأكد من المصدر الحقيقي للنقد تشغيلي، استثماري، تمويلي.
التلاعب بزيادة النفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة من خلال التلاعب بمواعيد استحقاقها وعدم قبضها فعلياً.	يقوم المدقق بالتأكد من أن المؤسسة قامت فعلاً بتحصيل مستحقاتها من العملاء.
التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة للموردين بموجب كمبيالات أو شيكات مؤجلة الدفع.	يتأكد المدقق من ديون المؤسسة اتجاه مورديها من خلال الوثائق الثبوتية والتأكد من الأجل الحقيقية للسداد.
تضمين الربح التشغيلي مكاسب استثنائية أو غير عادية.	يقوم المدقق باستبعاد الأرباح الناتجة من الأنشطة استثنائية.

المصدر: زياني عبد الحق/ مجدوب خيرة، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة ابن خلدون، تيارت، المجلد 10 العدد 1، 2020، ص:

410

## الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية.

---

### خلاصة الفصل:

باعتبار التدقيق الداخلي أساساً لضمان سلامة العمليات والتحقق من الامتثال للمعايير والسياسات المحددة، يظل دور المدقق الداخلي حاسماً في مكافحة التلاعب والغش في القوائم المالية. يعتبر المدقق الداخلي الجهة المسؤولة عن تقييم ومراقبة الإجراءات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة، وبالتالي يمكنه اكتشاف أي ممارسات غير ملتزمة بالمعايير المهنية والقوانين المالي، من خلال تقديم تقاريره وتوصياته، يلعب المدقق الداخلي دوراً حيوياً في تعزيز الشفافية وبناء الثقة بين أصحاب المصلحة، وهو ما يعزز استقرار المؤسسة ونجاحها على المدى الطويل. بفضل مساهمته في تحسين العمليات وتقديم النصائح والتوجيهات لتحسين الأداء، يمكن للمدقق الداخلي أن يسهم بشكل كبير في تحقيق أهداف.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba و دور  
التدقيق الداخلي في الحد منها

## تمهيد الفصل الثاني :

منذ عقود، كانت شركة Toshiba من أبرز الشركات العالمية في مجال التكنولوجيا والصناعات الإلكترونية. ومع ذلك، فإن الفضائح المالية التي تعرضت لها الشركة في السنوات الأخيرة كشفت عن نقائص جوهرية في نظام الرقابة الداخلية. كما تسلط هذه الدراسة النظرية الضوء على دور التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba. تعتبر المحاسبة الإبداعية ظاهرة منقشية في بيئة الأعمال، حيث يتم استخدام التقنيات و استغلال الثغرات لتحسين البيانات المالية بشكل غير دقيق أو مضلل. ومن أبرز الأسباب التي تؤدي إلى هذه الظاهرة هو ضعف نظام الرقابة الداخلية، وعدم وجود رقابة فعالة على العمليات المالية. يأتي دور التدقيق الداخلي كألية أساسية في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث يقوم بتقييم ومراجعة الإجراءات والسياسات المالية في الشركة وتحديد الثغرات والمخاطر المحتملة. ومن خلال توفير توجيهات وتوصيات لتعزيز الرقابة وتحسين الإجراءات، يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز نزاهة وشفافية البيانات المالية ومنع الممارسات غير القانونية.

تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية تستعرض جوانب مهمة تتعلق بالتدقيق الداخلي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba. يتناول المبحث الأول نشأة وأهداف شركة Toshiba حيث يتم استعراض تاريخ الشركة ورسالتها ورؤيتها التي تحدد اتجاهها الاستراتيجي وأهدافها المستقبلية. أما المبحث الثاني، فيركز على ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية، حيث يتم تحليل السلوك المالي غير الأخلاقي التي قامت بها الشركة والتي أدت إلى الفضائح المالية. وأخيراً، يتناول المبحث الثالث وضع شركة Toshiba بعد فضيحة والحلول التي وضعتها لهذا المشكل، حيث يتم استعراض الخطوات التصحيحية التي اتخذتها الشركة لتصحيح الخروقات وتحسين نظام المراقبة والرقابة الداخلية

**المبحث الأول: التعرف بالشركة Toshiba.** منذ نشأت شركة Toshiba في عام 1875، شهدت شركة Toshiba رحلة ملهمة من الإنجازات والتقدم في عالم التكنولوجيا والابتكار. بفضل تاريخها الطويل وتفانيها في تقديم حلول فائقة الجودة والتكنولوجيا المتقدمة، أصبحت رائدة عالمية في مجال تصنيع الإلكترونيات والأجهزة الذكية والبنية التحتية الاجتماعية. تتسم شركة Toshiba برؤية استراتيجية تركز على الابتكار والتطوير المستمر، بهدف تلبية احتياجات العملاء وتحسين جودة الحياة والمجتمع. وبتركيزها على الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية، تواصل Toshiba بناء مستقبل مستدام يعتمد على التكنولوجيا لدعم التنمية المستدامة وحماية البيئة.

**المطلب الأول: نشأة وأهداف شركة Toshiba.** من خلال هذا المبحث سوف نسلط الضوء حول نشأة وتطور شركة Toshiba وأهدافها الرئيسية التي تهدف إلى تحقيق التقدم والازدهار في عالم يتسارع التطور التكنولوجي.

**أولاً: نشأة وتطور شركة Toshiba:** تأسست شركة Toshiba سنة 1939، حيث أن شركة Toshiba كان ظهورها نتيجة اندماج شركتين الشركة الأولى اسمها SHIBAURA SEISAKU إذ تأسس هذه الشركة سنة 1875 و الشركة الثانية TOKYO DENKI تأسست سنة 1890<sup>1</sup>، إذ أن الشركة الأولى لما وصلت لسنة 1905 كان وضعها المالي صعب جدا جراء الحرب الصينية اليابانية والحرب الروسية اليابانية اللذان كانا لهما تأثير كبير على الاقتصاد الياباني فهذه الشركة لك تستطيع الصمود فأشهرت إفلاسها و من هنا قام العملاق الأمريكي شركة GENERAL ELECTRIC بشراء 25% من شركة و يعيد تأهيلها ونفس السيناريو حدث مع شركة TOKYO DENKI وقامت أيضا شركة GENERAL ELECTRIC بشراء 51% من هذه الشركة .

وفي 1939 ومع بداية الحرب العالمية الثانية قررت شركة GENERAL ELECTRIC دمج الشركتين في بعض ليظهر شركة تحت اسم TOKYO SHIBAURA ELECTRIC ليتغير اسمها رسمية إلى شركة Toshiba سنة 1978.<sup>2</sup>

بعد الحرب العالمية الثانية ودعم الأمريكي لليابان وفتح الأسواق الأمريكية أمامهم ساهم بشكل كبير في ازدهار شركة Toshiba بابتكاراتها وجودة تصنيعها. وكانت شركة Toshiba تستحوذ على الشركات أصغر التي تقوم بتقديم تقنيات جديدة في السوق مما جعلها مترتبة على عرش التكنولوجيا وتحقيق نجاحات كبيرة.

<sup>1</sup>Toshiba Corporation, The Editors of Encyclopaedia Britannica, 2024, Available on the website: <https://www.britannica.com/money/Toshiba-Corporation>, Viewing date: 15/04/2024.

<sup>2</sup>History Corporate Information Toshiba, Available on the website: <https://www.global.toshiba/ww/outline/corporate/history.htm>, Viewing date: 15/04/2024.

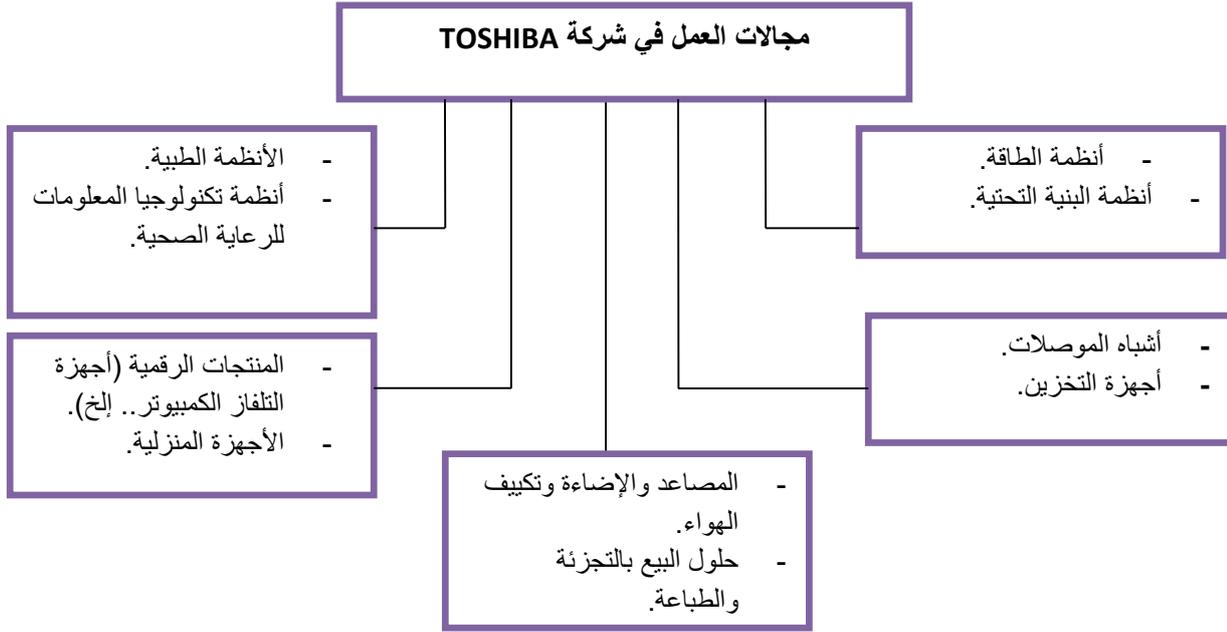
في الوقت نفسه، قررت الشركة التركيز على الشرائح الإلكترونية وأعمال أجهزة الكمبيوتر الشخصية. ومع ذلك، فإنها تبتكر أيضاً في منتجات الإلكترونيات الاستهلاكية العامة مثل التلفزيونات ومعدات التكنولوجيا الصناعية.

تشمل أعمال Toshiba السلع الرقمية، والأجهزة المحمولة، والأجهزة المنزلية، والبنية التحتية الاجتماعية، والطاقة النووية. Toshiba هي سابع أكبر شركة لتصنيع الشرائح الإلكترونية في العالم، وهو أحد أبرز إنجازاتها. منتجات Toshiba ذات جودة عالية، وعملاء يثقون تماماً في أدائها<sup>1</sup>.

اعتباراً من عام 2023، تدير المجموعة وحدات أعمال على نطاق عالمي في مجموعة متنوعة من الصناعات المتنوعة، بما في ذلك أشباه الموصلات والإلكترونيات الشخصية والبنية التحتية والأجهزة المنزلية والمعدات الطبية. أعلنت

" Toshiba " عن صافي مبيعات عالمية تجاوزت 3,361.7 تريليون ين ياباني للسنة المالية 2023. وبإجمالي عدد المساهمين ب 228,229 مساهم<sup>2</sup>.

الشكل رقم (1-2): مجالات عمل في شركة Toshiba



المصدر: Toshiba \_TEC\_IDD\_company presentation، 2014 متاح على الموقع : <https://www.elites.cz/files/> ، تاريخ الإطلاع: 2024/03/29. Toshiba \_TEC\_IDD\_company تاريخ الإطلاع : 2024/03/29.

تمثلت أهم مجالات في شركة Toshiba في ما يلي :

- أنظمة الطاقة.

<sup>1</sup> نبذة عن مجموعة TOSHIBA ،مجلة اليابان، متاح على موقع : <https://nipponimes.net> ، تاريخ الإطلاع: 2024/04/15.  
<sup>2</sup> بيانات شركة TOSHIBA ، 2023، متاح على موقع : <https://www.global.toshiba/ww/outline/corporate/profile.html> ، تاريخ الإطلاع: 2024/04/15.

- أنظمة البنية التحتية.
- أشباه الموصلات.
- أجهزة التخزين.
- الأنظمة الطبية.
- أنظمة تكنولوجيا المعلومات للرعاية الصحية.
- المنتجات الرقمية (أجهزة التلفاز الكمبيوتر.. إلخ).
- الأجهزة المنزلية.
- المصاعد والإضاءة وتكييف الهواء.
- حلول البيع بالتجزئة والطباعة.

**ثانياً: أهداف شركة Toshiba .** من ضمن أهداف شركة Toshiba التي تسعى جاهدت إلى تحقيقها هي الابتكار والبحث والتطوير في تكنولوجيا كما أنها تسعى أيضاً لتحقيق النمو الاقتصادي وتحسين الجودة والكفاءة في منتجاتها وعملياتها إلا أن شركة Toshiba أصبحت تهتم أكثر للجانب البيئي والتي وضعتها ضمن أهدافها تحت شعار رؤية 2050 نحو خلق قيمة مستدامة.

حيث تمثل أهداف شركة Toshiba حالياً في الالتزام بتحقيق أهداف استدامة وتطوير بيئة عمل آمنة ومستقرة للناس في جميع

أنحاء العالم. تُعتبر هذه الأهداف الرئيسية جزءاً من فلسفة الشركة، حيث تهدف Toshiba إلى صياغة استراتيجيات تجارية تعكس الالتزام بالمعتقدات التالية والمساهمة في بناء عالم أفضل.

وتعمل Toshiba على تطوير حلول تكنولوجية للمساهمة في حل هذه القضايا وتحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

1. تحقيق "حياة آمنة ومأمّنه للناس في كل مكان": تسعى Toshiba لتطوير تقنيات وحلول تكنولوجية للحفاظ على جودة الهواء والمياه، وتقليل الانبعاثات الضارة، وتعزيز السلامة والأمان للناس في جميع أنحاء العالم.

2. تحقيق "الاستقرار الاجتماعي والبيئي": تعمل Toshiba على تطوير البنية التحتية التكنولوجية التي تدعم التواصل وتبادل البيانات، والتي يمكن أن تساهم في تعزيز التواصل والتعاون بين الأفراد والمجتمعات والحكومات.

3. تحقيق "مجتمع متصل بالبيانات": تسعى Toshiba إلى تطوير بنية تحتية تكنولوجية متقدمة تدعم تبادل البيانات بشكل آمن وفعال، وتعزز الابتكار والتطوير في مجالات مثل الطاقة النظيفة والحفاظ على البيئة، والتعليم والمساواة.

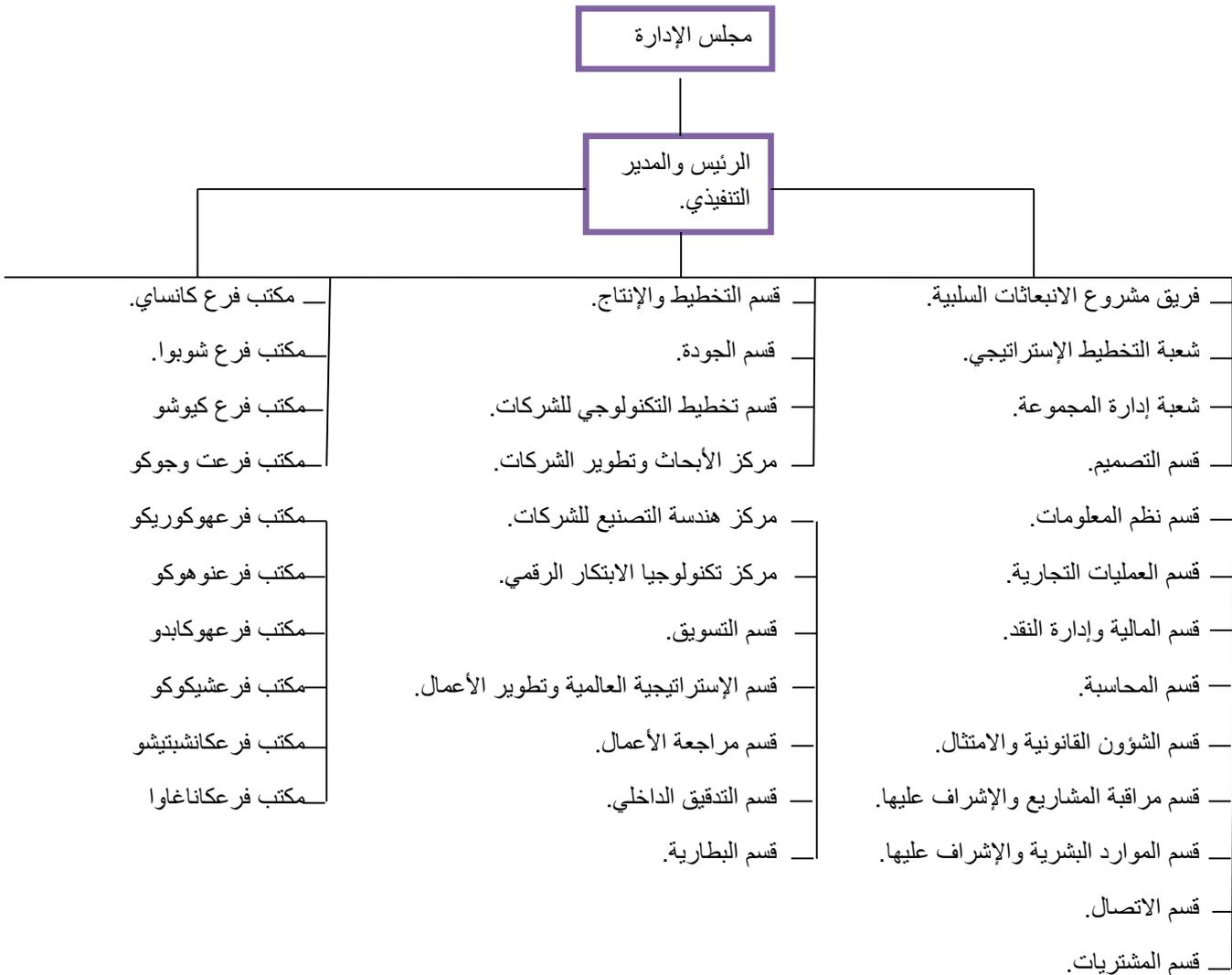
من خلال هذه المبادرات، تسعى Toshiba إلى تحقيق أهداف استدامة تعود بالنفع على الجميع، وتلعب دوراً فاعلاً في بناء مستقبل أفضل للعالم والمجتمعات التي تخدمها.

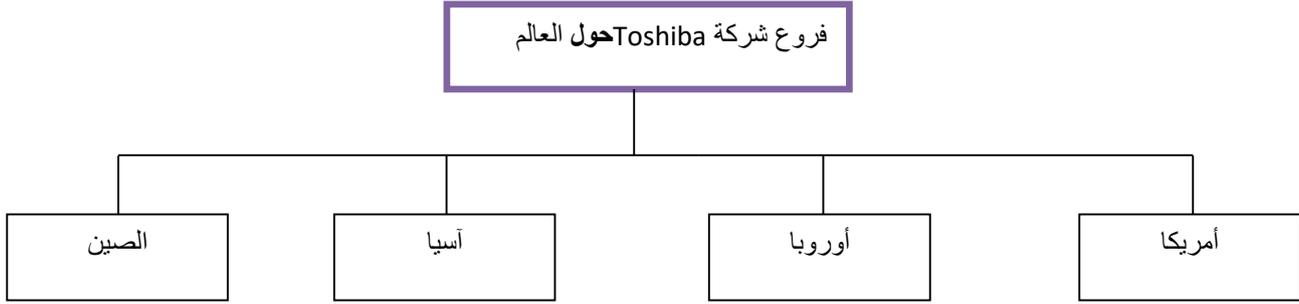
<sup>1</sup>استراتيجية شركة TOSHIBA، متاح على موقع: <https://www.global.toshiba/ww/outline/corporate.html>، تاريخ الاطلاع: 2024/03/29.

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba** . إن شركة Toshiba بوصفها واحدة من الشركات الرائدة عالمياً في مجال التكنولوجيا والصناعات الإلكترونية، تعتمد على هيكل تنظيمي متقدم لتحقيق أهدافها وتلبية متطلبات السوق. ومع ذلك، فإنها تواجه تحديات وضغوطات في سبيل التميز والنجاح. من خلال تحليل نقاط قوتها وضعفها، يمكن تحديد المجالات التي تحتاج إلى تطوير وتعزيز لضمان استمرارية النمو والتطور، لذا في هذا المطلب سوف نتكلم عن الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba وتوضيح أهم نقاط القوة ونقاط الضعف.

**أولاً: الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba** إن هيكل التنظيمي لشركة Toshiba يعتبر محورياً في توجيه أنشطتها وتنظيم عملياتها. يتميز بتقسيم الشركة إلى أقسام وإدارات مختلفة، مما يتيح تنظيم العمل وتنسيق الجهود لتحقيق الأهداف المحددة. يساعد هذا الهيكل في تحديد السلطات والمسؤوليات وتوزيع العمل بين مختلف الفروع والأقسام. حيث يوضح المخطط التالي الهيكل التنظيمي لإدارة شركة Toshiba

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba .





المصدر: Toshiba GROUP MANAGEMENT ORGANIZATION CHART، 2024، متاح على موقع: <https://www.global.toshiba/ww/outline/corporate/organization.html> ، تاريخ الاطلاع: 2024/04/03.

يظهر الهيكل التنظيمي لشركة Toshiba تنظيمياً متعدد للأقسام والمكاتب الفرعية، حيث يتضمن قسماً مالياً وإدارة النقد والمحاسبة والمراجعة الداخلية بجانب أقسام أخرى مثل التسويق والتخطيط والإنتاج والجودة والتصميم والتكنولوجيا والعمليات التجارية والموارد البشرية والشؤون القانونية، إلى جانب الأقسام الإدارية الأخرى.

كما أن الهيكل التنظيمي يعكس تعقيدات وتنوع الأنشطة التي تقوم بها شركة Toshiba، ويعزز التنظيم الفعال للعمل والتواصل بين الأقسام المختلفة لتحقيق أهداف الشركة بشكل أفضل.

**ثانياً: نقاط القوة ونقاط الضعف لشركة Toshiba :** بما أن شركة Toshiba شركة عالمية رائدة في مجال التكنولوجيا والصناعة، تتمتع بنقاط قوة تسهم في نجاحها وتطورها المستمر. ومع ذلك، فإنها تواجه أيضاً تحديات ونقاط ضعف تتطلب اهتماماً ومعالجة فعالة لضمان استدامة أدائها ونجاحها في السوق. وتمثلت في: <sup>1</sup>

- 1. نقاط القوة لشركة Toshiba :** لشركة Toshiba خصائص مميزة التي تمنحها ميزة تنافسية في اكتساب حصة أكبر من السوق، وجذب عدد أكبر من العملاء، وتحقيق أقصى قدر من الربحية. وتتمثل بعض نقاط قوة Toshiba فيما يلي:
  - تشكيلة واسعة: تتمتع Toshiba بمجموعة متنوعة من المنتجات، وهو أمر مفهوم نظراً لوجود الشركة في العديد من الصناعات. كما لديها مجموعة هائلة من السلع المتداولة للمستهلك، والتي تشمل بشكل رئيسي التلفزيونات. وتشتهر في صناعة تكنولوجيا المعلومات بخدماتها في مجال الشرائح الإلكترونية والتخزين. بالإضافة إلى المنتجات، تتمتع Toshiba بوجود قوي في مجال الخدمات مثل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
  - وجودها في العديد من الصناعات: كانت شركة Toshiba نشطة في مجموعة متنوعة من الصناعات، بما في ذلك السلع المتداولة للمستهلك، وأنظمة الطاقة، وتكنولوجيا المعلومات، والاتصالات، والأجهزة المنزلية، وغيرها الكثير.

<sup>1</sup> Elaborative SWOT Analysis of Toshiba, 2021, Available on the website: <https://iide.co/case-studies/swot-analysis-of-toshiba/> , Viewing date :2024/04/07

- أداء تسويقي متماسك: قامت شركة Toshiba بتنفيذ استراتيجية تسويقية متماسكة على مدار السنوات، حيث قامت بتنويع استخدامها لوسائل التسويق بشكل فعال. بدلاً من الاعتماد بشكل كبير على الإعلانات التي قد تكون مزعجة للعملاء، قامت Toshiba بتنظيم جهودها التسويقية بشكل جيد وذلك من خلال تحديد رسائلها وتوجيهها بشكل واضح وفعال. هذا يعني أن الشركة قدمت رسائل تسويقية موجهة بشكل جيد وسليم، وهذا ساهم في تعزيز فهم العملاء للعلامة التجارية ومنتجاتها، وبالتالي جذب المزيد من العملاء وزيادة حصتها في السوق.
  - البحث والتطوير والبراءات: كشركة رائدة في التكنولوجيا، تمتلك Toshiba العديد من البراءات. فهي تستثمر بشكل كبير في البحث والتطوير، وبالتالي تنتج تكنولوجيا مبتكرة بشكل منتظم. فهي تمتلك أكثر من 300 مليار دولار في استثمارات البحث والتطوير وأكثر من 2500 براءة اختراع في الولايات المتحدة، سوقها الرئيسي.
  - التقدير وترتيب العلامات التجارية: العلامة التجارية تبلغ قيمتها 9.4 مليار دولار، مما يجعلها رائدة في السوق. ووفقاً لتقرير فوربس، تحتل العلامة المرتبة 727 بين جميع العلامات التجارية العالمية.
- 2. نقاط الضعف لشركة Toshiba:** توضع أهم نقاط الضعف لشركة Toshiba فيما يلي:
- مشاكل الديون: إن التحديات التي تواجه شركة Toshiba بسبب مستوى عالي من الديون الناتجة عن خسائر كبيرة في قسمها النووي. هذه الديون قد تؤثر سلباً على تصنيف الشركة المالي وتقييمها من قبل وكالات التصنيف، وتزيد من الضغط المالي على الشركة. تلك المشاكل المالية قد تقلل من قدرة الشركة على الاستثمار في النمو المستقبلي وتحقيق الربحية، وقد تؤثر على ثقة المستثمرين والمشتريين في الشركة وعلى سعر أسهمها في السوق.
  - التوقف في النمو: توضح الرسوم البيانية أن نمو إجمالي إيرادات الشركة كان شبه متوقف في السنوات الأخيرة. فإن تدفق الدخل ثابت، ولا يوجد نمو مستمر عاماً بعد عام. إذا نمت الشركة في عام واحد، فإنها تتخفف في العام التالي.
  - أداء قليل: يمكن تتبع الأداء الضعيف لشركة Toshiba ونقص النمو إلى حقيقة أن قطاعات قليلة فقط تؤدي بشكل استثنائي جيداً بالنسبة للشركة. من ضمن هذه القطاعات المتميزة قطاع الطاقة والسلع المعمرة والشرايح الإلكترونية. بينما تظهر قطاعات أخرى ضعفاً شديداً.
  - الآلات غير الصديقة للبيئة: الآلات غير الصديقة للبيئة تشير إلى أن Toshiba تواجه تحديات فيما يتعلق بسمعتها في مجال البيئة والاستدامة. يُعتبر تركيزها الطاقوي منخفضاً جداً، وتحتل مرتبة منخفضة جداً فيما يتعلق بالحفاظ على الطاقة، مما يعني أن منتجاتها وعملياتها غالباً ما تكون غير فعالة من الناحية البيئية. وبما أن العالم يتجه نحو الطاقة الخضراء والاستدامة، فإن هذا الجانب قد يكون مصدر قلق ل Toshiba في تحقيق أهدافها الإدارية.

## المبحث الثاني: ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية.

في عام 2015، شهدت شركة Toshiba فضيحة مالية هزت العالم الأعمال وأثرت على سمعتها بشكل كبير. من شركة عملاقة في مجال التكنولوجيا، كانت معروفة بتاريخها الطويل من الابتكار والنجاح التي استغرقت منها 70 عاماً لتصل إلى ذروتها وعقداً فقط لتصل إلى الهاوية. ذلك جراء التحقيقات التي تم كشفها عن ممارسات محاسبية غير ملتزمة بالمعايير والأخلاقيات المهنية. هذه الفضيحة المالية لشركة

Toshiba

أدت إلى انخفاض هائل في قيمتها السوقية وتعرضت لضغوط هائلة من قبل المساهمين والجهات الرقابية. كان لهذه الفضيحة تأثير كبير على سمعة Toshiba كشركة رائدة في صناعة التكنولوجيا ودفعتها إلى إعادة النظر في ممارساتها المحاسبية واتخاذ إجراءات لتحسين الشفافية والمساءلة في المستقبل.

**المطلب الأول: بداية كشف عن ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية وأسباب ممارستها.** شهدت شركة Toshiba ممارسات محاسبية غير ملتزمة بالمعايير الدولية والأخلاقيات المهنية، مما أثر على الثقة المستثمرين والجمهور، سيتم في هذا المبحث استكشاف بداية اكتشاف ممارسة المحاسبة الإبداعية ل Toshiba والأسباب التي أدت إلى تبنيها، وسيتم تحليل الآثار والتداعيات الناتجة عن هذه الممارسات على الشركة وعلى السوق وعلى الجمهور بشكل عام.

**أولاً: التحقيق في شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية.** في جانفي 2015، تلقت لجنة مراقبة الأوراق المالية والبورصات اليابانية SESC بريدًا إلكترونيًا من أحد المبلغين عن المخالفات يزعم أن شركة Toshiba تستخدم ممارسات محاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية لأعمالها المتعلقة بالبنية التحتية. وقد دفعت هذه الادعاءات لجنة مراقبة الأوراق المالية والبورصات اليابانية إلى الاجتماع مع المديرين التنفيذيين في شركة Toshiba حيث تضمن هذا الاجتماع مناقشات حول استخدام الشركة لطريقة "نسبة الإنجاز" لتسجيل الإيرادات والنفقات لعقود البنية التحتية طويلة الأجل. وخلال الاجتماع، شككت لجنة الأوراق المالية والبورصة في قدرة شركة Toshiba على الامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا في استخدامها لطريقة نسبة الإنجاز. ونتيجة لذلك، أطلقت Toshiba تحقيقًا داخليًا كشف عن أدلة تشير بوضوح إلى وجود محاولة متعمدة من قبل كبار المسؤولين التنفيذيين لتحريف الأداء المالي للشركة، وليس مجرد حدوث أخطاء محاسبية. بل أكثر من ذلك وبعد هذا الاكتشاف، عينت Toshiba لجنة مستقلة من المحامين والمحاسبين لإجراء تحقيق محايد في الممارسات المحاسبية للشركة. وبعد الانتهاء من تحقيقاتها، أصدرت اللجنة المستقلة تقريرًا مكونًا من 82 صفحة خلص إلى أن الضغط الذي يمارسه الرؤساء التنفيذيون لشركة Toshiba على وحدات الأعمال لتحقيق أهداف ربحية غير واقعية، إلى جانب ثقافة الشركة التي تثني الموظفين عن تحدي توجيهات كبار المسؤولين التنفيذيين، قد أثر على المديرين لتحريف المعلومات. الأداء المالي لوحداتهم. وقررت اللجنة أيضًا أن نقاط الضعف في برنامج حوكمة الشركات في Toshiba أعاققت منع واكتشاف الأنشطة المحاسبية الإبداعية. وأدى تقرير اللجنة إلى استقالة الرئيس التنفيذي لشركة Toshiba واثنين من أسلافه، واستقالة أعضاء آخرين في مجلس الإدارة، وإعادة صياغة التقارير المالية لشركة Toshiba للسنوات المالية من 2008 إلى 2015. في ديسمبر 2015، فرضت لجنة الأوراق المالية والبورصة على شركة Toshiba غرامة قياسية قدرها 7.37 مليار ين (66 مليون دولار) بسبب أفعالها السيئة، كما فرضت غرامة على المدقق الخارجي لشركة Toshiba بمبلغ 2.1 مليار ين (17.4 مليون دولار) لفشله في اكتشاف التلاعب عندما قام بمراجعة البيانات المالية للشركة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> James E. Banks, Toshiba Accounting Scandal A Case Study in Corporate Governance Failure, International Conference on Human Rights, E-Commerce, Marketing, and Management, 2018, page:94.

وخلص تقرير اللجنة المستقلة إلى أن Toshiba ارتكبت محاسبة الإبداعية من أجل إخفاء الوضع الحقيقي لصعوباتها المالية. ويوضح طرق على النحو التالي:<sup>1</sup>

1. في شركة البنية التحتية، كانت التكاليف الأولية أقل مما كانت عليه في الواقع، وتضخمت المبيعات وتأجلت الخسائر إلى الفترة التالية.

2. في شركة المنتجات المرئية تم إجراء "ترحيل": تأجيل وقت مخصص الديون المعدومة وإدراج التكاليف لفترات لاحقة. وعلى الرغم من حصول الشركة فعلياً على خدمات الإعلان والتوزيع المادي وما إلى ذلك، إلا أنها طلبت من الشركاء التجاريين تأجيل إصدار الفواتير إلى الربع التالي. بالإضافة إلى ذلك، سجلت التكاليف في الربع التالي. تم الكشف أن التلاعب المتعلق بتقييم المخزون، وتمت زيادة أسعار المنتجات التي باعها شركة Toshiba للشركات التابعة المحلية في الخارج في نهاية الفترات.

3. تم تضمين انخفاض في التكلفة في تسوية الحساب قبل الموعد المحدد. على سبيل المثال، طلبت شركة Toshiba من منتجي اللوحات أو منتجي ODM [تصنيع التصميم الأصلي] خفض سعر شراء المكونات. وعلى الرغم من قلة اليقين بالحصول على التأثيرات المقصودة، فقد تم اعتماد طريقة لخفض سعر الشراء على افتراض الحصول على هذه التأثيرات.

4. اعتمدت شركة الكمبيوتر الشخصي أسلوب "الشراء والبيع"، أي أن هذه الشركة بالغت في أرباحها من خلال بيع المكونات إلى منتج التصميم الأصلي (ODM) الخاص بها بسعر أعلى من المعتاد

ثانياً: أسباب ممارسة شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية. ويوضح تقرير لجنة التحقيق المستقلة أسباب حدوث التعامل بطرق المحاسبية على النحو التالي:

- تواجه الشركات الفرعية التابعة لشركة Toshiba بضغوط متزايدة من المكتب الرئيسي لتحقيق أهداف الربح المحددة وتحقيق التقدم المستمر، وذلك في ظل تدهور الأداء الاقتصادي الناجم عن الأزمات المالية مثل الأزمة العالمية للرهن العقاري في عام 2007. طُلب من رؤساء الشركات ومديري المحاسبة تحقيق هذه الأهداف المتزايدة، التي أُطلق عليها "التحدي"، والتي كانت في البداية مجرد تقديرات تقريبية ولكن سرعان ما تحولت إلى أهداف لا بد من تحقيقها بشكل ضروري. تم تحديد هذه الأهداف من منظور تعظيم الربح الحالي دون النظر إلى الأهداف طويلة الأمد، مما أدى إلى زيادة الضغوط على الشركات الفرعية لتحقيق هذه الأهداف في الوقت المناسب وبأي طريقة كانت.
- تشكل جريمة التقصير التي ارتكبتها القادة في المركز الرئيسي، بناءً على مفهوم سيادة الربح الحالي، نوعاً من الإهمال يتمثل في تراكم الأرباح المتضخمة. فقد لاحظ السيد "توريو ساساكي"، الرئيس السابق، هذه الظاهرة في شركة في نوفمبر 2011، ولاحظ السيد "هيسوا تاناك"، الرئيس في ذلك الوقت، مارس 2014 كل هذه المخلفات وعلى الرغم من وجوب إصدار تعليمات لتصحيح هذه الممارسة، إلا أن القادة لم يقوموا باتخاذ أي إجراء، مما يشكل إهمالاً وفقداناً للفرصة لإصلاح الأوضاع في الوقت المناسب..

<sup>1</sup> Magdalena Jerzemowska, Yoji Koyama, How corporate governance weaknesses led to financial distress in Toshiba – some reasons and consequences (a case study), ZarządzanieiFinanse Journal of Management and Finance Vol. 16, No. 2/2018, page :37

- عدم الوعي بالممارسات المحاسبية الإبداعية. إن تضخم الأرباح الذي يبدو من خلال "ترحيل" غير مناسب لا يتوافق مع الممارسات المحاسبية المناسبة.
- تبرز عيوب الرقابة الداخلية في المركز الرئيسي من خلال وجود مشاكل في الأقسام المالية، وقسم التفتيش الإداري، ولجنة التفتيش. فقد شغل رئيس لجنة التفتيش منصب المدير المالي من جويلية 2011 حتى جويلية 2014، وكان قادرًا على فهم تفاصيل الترحيل بشكل كبير، ولكن بعد أن أصبح رئيسًا للجنة التفتيش في جويلية 2014، لم يُشار إلى الترحيل غير المناسب. ولم يكن التفتيش الذي أجراه مدقق الحسابات كافيًا، حيث لم تزود الشركات المدققة بالمواد أو المعلومات الكافية التي يمكن من خلالها الكشف عن أي تنفيذ للترحيل، مما جعلهم يقدمون تفسيرات لتجاهل تنفيذ الترحيل.
- الطموح القاتل: في عام 2005 استحوذت Toshiba على 77% من شركة Westinghouse Electric الأمريكية المتخصصة في صناعة المفاعلات النووية باستثمار ضخم بلغ 4,158 مليار دولار مما منحها حق إدارة الشركة. كانت Toshiba ترى أن الطاقة النووية هي المستقبل، خاصة بعد قرار حكومة الولايات المتحدة الأمريكية منح تخفيضات ضريبية لجميع شركات الطاقة النووية بالإضافة لتزويدهم بقروض ميسرة من أجل صيانة وتطوير الطاقة النووية. كانت هذه القرارات بمثابة طعم من أجل صيد المستثمرين وبل سارعت العديد من الدول مثل فيتنام والهند وحتى اليابان في إنشاء مفاعلات نووية كانت هذه الإغراءات كفيلا أن تجذب إمبراطورية كبيرة مثل Toshiba والتي رأت أن الطاقة النووية هي المستقبل. كانت Westinghouse Electric هي القشة التي قصمت ظهر عملاق التكنولوجيا اليابانية. في 2011 تعرضت اليابان لتسونامي والذي نتج عنه كارثة في محطة فوكوشيما حيث تسببت موجات المد بزيادة الحرارة في انصهار النووي في المفاعلات الأولى والثانية والثالثة داخل المحطة وتسرب الإشعاعات النووية. بهذا الانفجار أصبحت اليابان أرضا خصبة لانفجارات نووية مما زاد من حالة الرعب ليست في اليابان فقط بل في العالم أجمع. وعلى إثر هذا الحادث أغلقت اليابان 17 محطة نووية ثم عادت لتشغل 7 محطات وقود. وبسبب المنافسة من ناحية وصغر حجم السوق من ناحية أخرى. لم تصمد أعمال Toshiba النووية عبر شركتها Westinghouse Electric. كان من المفترض أن تبني Westinghouse Electric 4 مفاعلات نووية جديدة في أميركا بالتعاون مع شركة مقاولات تدعى برينش أن إيرين، ولكن ألغت شركة المقاولات التعاون، وهو الأمر الذي وضع Westinghouse Electric في مهب الريح. وجدت Westinghouse Electric نفسها أمام كارثة، ومما زاد الطين بلة هو شروع الشركة في تصميم وبناء المفاعلات وكانت الطامة الكبرى. في مارس 2017 تقدمت شركة Westinghouse Electric لتعلن الشركة إفلاسها بعد أن وصلت خسائرها إلى ما يقرب من تريليون دولار. من أجل تجاوز الأزمة، قررت Toshiba مغلوبة على أمرها أن تنقذ ما يمكن إنقاذه، واتبعت سياسة البيع. في 2016 باعت Toshiba قسم الأجهزة المنزلية التابعة لها لشركة ميديا جروب الصينية، وتصنع الشركة الصينية المنتجات وتبيعها تحت اسم Toshiba<sup>1</sup>.
- الطاعة العمياء: بما أن الثقافة الموظف الياباني داخل الشركة تنص على ألا يمكن فيها لأي شخص أن يتعارض مع رغبات رؤسائه حتى إذا كانت هذه الرغبات شبه مستحيل تحقيقها، بسبب هذه الثقافة يمكن القول إنها ساهمت بشكل كبير وواضح في ممارسة المحاسبة الإبداعية، إذا أن طاعة الموظفين للرؤساء كان لابد لهم من تحقيق هذه الأرباح بأي طريقة أو وسيلة كانت ما يقصد به بالتحدي فما كان

<sup>1</sup> Takeo IIDA, Ordeal of Toshiba, The Risk of Cross National Post-Merger Integration, Tama University Research Bulletin "Management Information Research", 2019, page:60.

أمام هؤلاء موظفين سوى حل وحيد لتحقيق هذه الأرباح هو ابتكار أو إنشاء طرق لتلاعب في نتائج محاسبية من أجل تحقيق هذه الأهداف مما أسدل الستار عن ضعف ثقافة الحوكمة والضوابط الداخلية داخل كل مستويات شركة. وصفت البروفيسور أوريك شيدي، التي تجري أبحاثاً عن التكتلات اليابانية في جامعة كاليفورنيا بسان دييجو، شركة Toshiba وأمثالها بأنهم "مليون بالرجال الذين يفعلون الأشياء لأنهم يعتقدون أن رئيسهم يريد منهم أن يفعلوا ذلك، وليس ما يعتقدون أنه عمل جيد". الفكرة أو الشيء الصحيح الذي ينبغي عمله. " ونتيجة لذلك، "يتحرك الجميع بخطى ثابتة في اتجاه رؤسائهم، ولا تحصل على أي أفكار جديدة<sup>1</sup>."

وكانت الأقسام المستهدفة الخاصة بتقرير التحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

- تتكون منتجات قسم الطاقة والبنية التحتية بشكل أساسي من أنظمة توليد الطاقة النووية أو الحرارية، وأنظمة توزيع الطاقة، وأنظمة الإدارة الحكومية وغيرها. أما البيانات المتعلقة بهذا القسم فهي كما يلي: عدد الموظفين 54,382 (حوالي 27% من الإجمالي) وتبلغ المبيعات 20,038 مليون ين (حوالي 27%)؛ ويبلغ الربح التشغيلي 195 مليون ين (حوالي 9%).
- تتكون منتجات قسم حلول المجتمع بشكل رئيسي من أنظمة البث، وأنظمة المياه والصرف الصحي، وإضاءة وأنظمة نقاط البيع، وما إلى ذلك. البيانات المتعلقة بهذا القسم هي كما يلي: عدد الموظفين 48,770 (حوالي 25%)؛ وتبلغ المبيعات 14,107 مليون ين (حوالي 19%)؛ ويبلغ الربح التشغيلي 539 مليون ين (حوالي 25%).
- تشمل منتجات قسم الرعاية الصحية بشكل أساسي أجهزة التشخيص بالأشعة السينية وأجهزة التصوير بالرنين المغناطيسي وما إلى ذلك. البيانات المتعلقة بهذا القسم هي كما يلي: عدد الموظفين 9601 (حوالي 5%)؛ وتبلغ المبيعات 4,125 مليون ين (حوالي 6%)؛ ويبلغ الربح التشغيلي 239 مليون ين (حوالي 11%).
- تتكون منتجات قسم الأجهزة الإلكترونية بشكل رئيسي من أجهزة الإشارة الصغيرة، وأشباه موصلات الطاقة، وذاكرة فلاش NAND، وما إلى ذلك. البيانات المتعلقة بهذا القسم هي كما يلي: عدد الموظفين 34,171 (حوالي 17%)؛ وتبلغ المبيعات 17,688 مليون ين (حوالي 24%)؛ ويبلغ الربح التشغيلي 2,166 مليون ين (حوالي 100%).
- تتكون منتجات قسم نمط الحياة بشكل رئيسي من أجهزة التلفزيون وأجهزة الكمبيوتر والثلاجات وغيرها. البيانات المتعلقة بهذا القسم هي كما يلي: عدد الموظفين 24,216 (حوالي 12%)؛ وتبلغ المبيعات 11.637 مليون ين (حوالي 16%)؛ وتبلغ الخسارة التشغيلية -1,097 مليون ين (حوالي -52%).

<sup>1</sup>JoshHorwitz, It took Toshiba 70 years to reach its peak—and just a decade to fall into an abyss, 2017, Available on the website: <https://qz.com/968747/it-took-toshib>, Viewing date: 18/04/2024.

<sup>2</sup> Junpei Yamada, Daisuke Suzuki, Accounting Fraud and Accounting Standards: The Case of Toshiba's Fraudulent Accounting, 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016), page: 441.

- يقدم قسم المنتجات الأخرى بشكل رئيسي حلول تكنولوجيا المعلومات وخدمات التوزيع وما إلى ذلك. البيانات المتعلقة بهذا القسم هي كما يلي: عدد الموظفين 24,107 (حوالي 12%)؛ وتبلغ المبيعات 5,290 مليون ين (حوالي 7%)؛ ويبلغ الربح التشغيلي 75 مليون ين (حوالي 4%).

ونجد أن Toshiba تعتمد على قسم الأجهزة الإلكترونية، في حين أن قسم نمط الحياة يتعرض لضغوط كبيرة.

**المطلب الثاني: أساليب ممارسة شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية.** في هذا المطلب سوف نستكشف بعض أساليب ممارسة شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية، والتي شملت تلاعباً بالمعلومات المالية وتضخيماً للأرباح بطرق غير مشروعة. تلك الممارسات لها تأثيرات كبيرة على السمعة والاستدامة المالية للشركة، فضلاً عن تأثيرها على المستثمرين والعاملين والمجتمع بشكل عام.

**أولاً: محاسبة الإبداعية في المشاريع طويلة الأجل عن طريق استخدام نسبة الإنجاز:** قبل الانغماس في فهم كيفية تطبيق شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية من خلال طريقة نسبة الإنجاز، ينبغي لنا أولاً أن نتحدث عن المفاهيم الأساسية المتعلقة بنسبة الإنجاز في عقود البناء.

- **مفهوم نسبة الإنجاز:** يصف معيار المحاسبة الدولي 11 المعالجة المحاسبية لطريقة نسبه الإنجاز للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود البناء، و التي تعرف أيضا نسبة الإنجاز للمشاريع طويلة الأجل. عادة ما يتم تنفيذ العمل بموجب عقد البناء خلال فترتين محاسبتين أو أكثر. على النحو الذي تحدده النسبة المئوية للعقد الذي تم الوفاء به<sup>1</sup>. تتم مقارنة بين الإيرادات والمصروفات الحالية مع إجمالي التكاليف المقدرة لتحديد الالتزام الضريبي للسنة. على سبيل المثال، المشروع الذي يكتمل بنسبة 20% في السنة الأولى ويكتمل بنسبة 35% في السنة الثانية لن يحصل إلا على نسبة إضافية قدرها 15% من الإيرادات المعترف بها في السنة الثانية. ينطبق الاعتراف بالإيرادات والمصروفات على أساس العمل قيد التنفيذ على قائمة الدخل، ولكن يتم التعامل مع الميزانية العمومية بنفس طريقة العقد المكتمل<sup>2</sup>.
- **كيفية انتهاج شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية عن طريق نسبة الإنجاز للمشاريع طويلة الأجل.** حيث يتم تقدير إجمالي الدخل من أعمال العقد وإجمالي تكلفة أعمال للعقد جنب إلى جنب مع مدى تقدم العقد في نهاية السنة المالية، ويتم تسجيل دخل اعمال العقد وتكاليف أعمال العقد للفترة المالية على هذا الأساس.

ويتم حساب دخل العقد وتكاليف العقد باستخدام الصيغة التالية:

- دخل العقد للفترة الحالية = (إجمالي الدخل المقدر من أعمال العقد مدى تقدم العقد اعتبار من نهاية السنة المالية) - دخل العقد المسجل في الفترات السابقة بأعمال العقد.
- تكلفة العقد للفترة الحالية = إجمالي تكلفة العقد التراكمية - تكاليف العقد المسجلة في فترات السابقة

<sup>1</sup>IAS 11 Construction Contracts, Available on the website: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-11-construction-contracts/>, Viewing date: 07/04/2024.

<sup>2</sup>JAMES CHEN, Percentage of Completion Method Explanation, 2020, Available on the website: <https://www.investopedia.com/terms/p/percentage-of-completion-method>, Viewing date 07/04/2024.

1. المخاطر العامة مرتبطة بالطريقة نسبة الانجاز: كما هو موضح أعلاه، يتطلب تطبيق طريقة النسبة المئوية للإنجاز تقدير "إجمالي الدخل من أعمال العقد" و "التكلفة الإجمالية لأعمال العقد" وتحديد "تكلفة العقد المتكبدة" على أساس ربع سنوي. وتجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن "إجمالي الدخل من أعمال العقد" هو تقدير، إلا أنه يتم تحديده من خلال التفاوض مع العميل، وتكلفة العقد هي تراكم للتكاليف الفعلية المتكبدة، لذلك بشكل عام هناك خطر حدوث أخطاء مرتبطة بـ "إجمالي التكلفة المقدرة لأعمال العقد، والتي يتم تحديدها داخلياً. على وجه التحديد، إذا تم تقدير "التكلفة الإجمالية لأعمال العقد" بأقل من قيمتها الحقيقية، فسوف تنشأ الأخطاء المحاسبية التالية:<sup>1</sup>

✓ المبالغة في المبيعات: إذا كانت "التكلفة الإجمالية لأعمال العقد" في نهاية ربع السنة اقل من قيمتها الحقيقية، فسيتم المبالغة في مدى تقدم العمل، مما يؤدي إلى المبالغة في المبيعات.

✓ مخصص أقل من قيمته او غير مسجل لخسائر العقود (مخصص العقود المتكبدة للخسارة) بالنسبة لأعمال العقود المتكبدة للخسارة: إذا تم التقليل من "التكلفة الإجمالية لأعمال العقد" في نهاية ربع فإن "مخصص خسائر العقود" سيتم التقليل منه أو عدم تسجيله.

● الواقع التي حددتها لجنة التحقيق: تمثلت في:<sup>2</sup>

- **الفشل في تسجيل مخصص لخسائر العقود في وقت استلام:** منذ سبتمبر 2013، تمت محاولات عديدة لتقدير التكاليف المتوقعة للمشاريع الخاسرة، حيث تم التوصل إلى تقديرات تجاوزت قيمة 2.7 مليار ين ياباني، ولكن لا تزال هذه التكلفة تفوق التقديرات السابقة. بالإضافة إلى ذلك، بدأت الجهود في تأمين موارد إضافية للمشاريع المتعلقة بالنقاط الرئيسية، وتم تحديث التقديرات لتكلفة المشاريع بناءً على التغييرات في المواصفات والمطالب الإضافية، مما أدى إلى زيادة التكلفة النهائية. وعلى الرغم من وجود قائمة تؤكد الخسائر المتوقعة للمشاريع، إلا أنه لم يتم بدء إجراءات تحديد المشاريع الفعلية التي تعتبر خاسرة بما يكفي لتسجيل خسائر العقود. تأجيل هذه الإجراءات يعزى إلى رفض رئيس الشركة تسجيل مخصص لخسائر العقود حتى يصبح واضحاً أن الخسائر لن تكون مجرد افتراض، وهو موقف ينعكس الرغبة في تجنب الإفصاح عن الخسائر قبل حدوثها بشكل قطعي. بالإضافة إلى ذلك، كانت هناك تحديات إضافية تواجه أي محاولة لتسجيل مخصص لخسائر العقود، مثل المخاوف من اعتراضات قوية من الشركة بشأن إمكانية تقليل الخسائر المحتملة من خلال تكاليف منخفضة. بشكل عام، يتضح من هذه السيناريوهات أن هناك تأخيراً كبيراً في تسجيل خسائر العقود، مما يعرض الشركة لمخاطر مالية كبيرة ويؤثر على نزاهة البيانات المالية. يبرز هذا السيناريو أهمية تعزيز الرقابة

<sup>1</sup> Investigation Report, Toshiba,2015,page: 37/38, Available on the website:[https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203CorplrViewing](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203CorplrViewing) date:08/04/2024.

<sup>2</sup> Investigation Report, Toshiba,2015, page:58/59/60 Available on the website: [https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203CorplrViewing](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203CorplrViewing) date:08/04/2024.

الداخلية وتحسين عمليات التدقيق الداخلي للتأكد من تسجيل الخسائر بشكل دقيق وفقاً للمعايير المحاسبية المعترف بها. أنظر إلى الملحق رقم (2-2) : التغيير في الربح و الخسارة قبل و بعد التغيير ص 82.

- **الفشل في تطبيق نسبة الإنجاز:** كان مشروع أنظمة الطاقة، من بين المشاريع التي تستوفي شرط أن تكون في حالة يمكن من خلالها تقدير إجمالي الدخل من أعمال العقد، والتكلفة الإجمالية لأعمال العقد، ومدى تقدم العقد بشكل موثوق اعتباراً من نهاية السنة المالية، يتم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز فيما يتعلق بالمشاريع التعاقدية التي تبلغ قيمة طلبها 1.0 مليار ين ياباني وأكثر ومدة العقد سنة واحدة أو أكثر. في مرحلة استلام الطلب للمشروع تم الانتهاء تقريباً من مواصفات وتصميمات المعدات والمرافق ويمكن أن تبدأ الإنتاج فوراً تقريباً بعد استلام الطلب، وبما أن المعدات والمرافق نفسها لم يكن لها هيكل معقد، كان من الممكن تقدير موثوق للتكلفة الإجمالية المقدره لأعمال العقد. وبناء على هذه الحقائق، يمكن التعرف على أن المشروع قد استوفى متطلبات تطبيق طريقة نسبة الإنجاز في وقت استلام الطلب. كان العديد من الأشخاص في قسم المشاريع وقسم إدارة أعمال المصنع يدركون أن تسجيل مخصص لخسائر العقود سيكون أمراً لا مفر منه مجرد بدء تسجيل المبيعات باستخدام طريقة نسبة الإنجاز. ومع ذلك، كما هو موضح أعلاه، حتى لو كانت هناك محاولة لتسجيل مخصص لخسائر العقود للمشروع، فمن الطبيعي أن يكون من المتوقع أن تكون هناك معارضة من رئيس الشركة، التي ستدعي أنه لا يزال من الممكن تقليل الخسائر من خلال تدابير مثل خفض التكاليف وبالتالي يمكن الافتراض أن الموظفين في قسم المشروع وقسم إدارة أعمال المحطة فشلوا في تطبيق طريقة نسبة الإنجاز بسبب الجهد الواعي لتأخير تسجيل مخصص خسائر العقود وأن ذلك تم بموجب حجة أنه كان من الممكن تأمين SP إضافي للمشروع عن طريق تعديل العقد الأصلي أو تنفيذ عقد إضافي

- **المشاكل في الرقابة الداخلية:** بالإضافة إلى أسباب المذكورة أعلاه يمكن إدراج ما يلي كأسباب غير مباشرة للمعالجة المحاسبية غير مباشرة في المشروع :

**قسم المحاسبة:** يتمتع أعضاء قسم المحاسبة بالمعرفة المحاسبية ويكونون في وضع يسمح لهم بممارسة وظيفة الضوابط والتوازنات بشكل مستقل عن الأقسام، ولكن وفقاً لتوزيع السلطة من أجل أمر شركة أنظمة الطاقة، لذلك يمكن الاعتراف بأن قسم المحاسبة لم يكن على علم بأن مشروع كان مشروعاً من المتوقع أن يؤدي إلى عجز منذ استلام الطلب. علاوة على ذلك وفقاً لقواعد العمل والقواعد الفعلية، لم يبدأ قسم المبيعات في إجراءات تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو إجراءات تحديد المشاريع التي تحقق خسائر، فلن يكون هناك طريقة لشعبة المحاسبة للتعرف على وجود المشاريع التي ينبغي تطبيق نسبة الإنجاز عليها أو المشاريع الخاسرة وبالتالي يمكن تقييم أن الرقابة الداخلية من قبل قسم المحاسبة لم تكن تعمل فيما يتعلق بالمشروع .

**إدارة التخطيط:** كما هو موضح أعلاه، يمكن ملاحظة أن المشروع تم إدراجه عدة مرات كمشروع ستنتشاً فيه خسائر بقيمة 200 مليار ين ياباني أو أكثر في قوائم تأكيد المشروع السبب للخسائر التي تعدها إدارة التخطيط العام كل منها الربع من ديسمبر 2013، وفي ضوء ذلك، كان من الواضح أنه كان ينبغي تحديد المشروع على أنه مشروع مسبب للخسارة. مع أخذ ذلك في الاعتبار، كان ينبغي لإدارة التخطيط العام،

التي اعدت تلك القوائم، ان تقوم بمراجعة القوائم تأكيد الخاسر ومن ثم التوصية أو إصدار تعليمات بأن يبدأ قسم المشروع وإدارة أعمال المصنع إجراءات تحديد المشروع باعتباره مشروعاً خاسراً. ومع ذلك، قامت إدارة التخطيط العام ببساطة بإجراءات إعداد قائمة تأكيد المشروع الخاسر كل ثلاثة أشهر، وإرسال تلك القائمة إلى قسم المشروع وإدارة أعمال المصنع، وطلب التأكيد. ولم يكن هناك ما يشير إلى أن دائرة التخطيط العام أوصت أو أوعزت إلى الموظفين في تلك الإدارات بالبدء في إجراءات تحديد المشاريع الخاسرة، وبالتالي يمكن تقييم ان الرقابة الداخلية من قبل إدارة التخطيط العام لم تكن تعمل بشكل كاف فيما يتعلق بهذا المشروع.

ثانياً: المحاسبة الإبداعية فيما يتعلق بمعاملات قطع الغيار في أعمال الكمبيوتر. ردًا على انخفاض الأعمال الذي تسببت فيه أزمة عام 2008 في الولايات المتحدة، بدأت شركة Toshiba في مخطط طويل الأمد لتضخيم ربحية أعمال الكمبيوتر الشخصي من خلال حشو القنوات و من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنه: تمويه القنوات هو ممارسة تسويقية تقوم بها بعض الشركات لزيادة مبيعاتها عن طريق إقناع الموزعين بشراء كميات كبيرة من المخزون بما يزيد عن الحاجة الفعلية لهذا المخزون. يتم استخدام مجموعة من الحوافز لإغراء الموزعين لشراء هذه الكميات الزائدة، مثل تخفيضات كبيرة على السلع أو التهديدات بفقدان حق الوكالة التوزيعية. تمويه القنوات يعتبر أيضًا استخدامًا لاعتراقات الإيرادات غير السليمة، حيث يتم تحقيق الإيرادات المتوقعة للفترة المقبلة في البيانات المالية الحالية دون مراعاة لإمكانية عودة المبيعات أو عدم القدرة على بيع المخزون بسرعة. يُعتبر تمويه القنوات من الممارسات غير الأخلاقية التي يجب تجنبها، حيث يمكن أن يؤدي إلى تشويه صورة الشركة وتشويه بياناتها المالية.<sup>1</sup>

استمرت هذه الممارسة بدون انقطاع حتى عام 2014، مما أدى إلى كميات هائلة من تمويه القنوات التي خفت الطلب الحقيقي ووصفت ببيع أجهزة الكمبيوتر الشخصي لدى Toshiba على نطاق عالمي. أن هذه الممارسة تسببت في تجاوز أرباح التشغيل لمبيعات أجهزة الكمبيوتر الشخصي في الشهر الأخير من بعض الربع، عندما كان يحدث تمويه القنوات بشكل نموذجي. نظرًا لصعوبة تحقيق الشركة المطالبة بالتحدي هذه الكميات الكبيرة من تحسين الربحية خلال الوقت القصير المتبقي حتى نهاية الربع، حتى لو بذلت جهودًا في المبيعات، يبدو أنهم كانوا في كثير من الأحيان مضطرون لاستخدام طريقة غير مناسبة لتمويه القنوات لقطع غيار لتصميم الأصلي لتضخيم الأرباح كالطريقة الوحيدة المتاحة لهم لتحقيق التحدي،<sup>2</sup> انظر إلى الملحق رقم (1-2) التغييرات في المبيعات الشهرية/الأرباح التشغيلية لأعمال أجهزة الكمبيوتر (أبريل 2005 – مارس 2015) ص : 81

<sup>1</sup> ROBBINS GELLER RUDMAN & DOWD LLP, Modified and consolidated Collective complaint for Securities violation Laws of the United States And Japan, page: 70, Available on the website: <https://www.mintz.com/sites/default/files/viewpoints/orig/19/2016/06/Amended-Complaint-Toshiba.pdf> , Viewing date: 10/04/2024.

<sup>2</sup>ROBBINS GELLER RUDMAN & DOWD LLP,Modified and consolidatedCollective complaint forSecurities violationLaws of the United StatesAnd Japan, page: 70, Available on the website:<https://www.mintz.com/sites/default/files/viewpoints/orig/19/2016/06/Amended-Complaint-Toshiba.pdf> , Viewing date: 10/04/2024.

- **كيفية انتهاج شركة Toshiba لأسلوب إخفاء السعر في تضخيم الأرباح .** كانت شركة Toshiba تقوم باتفاقية عقود التصنيع في أعمال أجهزة الكمبيوتر حيث يتم الاستعانة بمصادر خارجية لتصميم أجهزة الكمبيوتر و تطويرها وإنتاجها إلى الشركات المصنعة لتصميم الأصلي تقوم بتطوير و تصنيع المنتجات التي سيتم بيعها مع العلامة التجارية للشركة المتعاقدة شركة Toshiba المتواجدة في تايوان. وبالنسبة لأجزاء الكمبيوتر يتم إجراء مفاوضات الأسعار مع بائع قطع الغيار لجميع الأجزاء ثم تقوم شركة Toshiba بشراء جميع هذه الأجزاء وتقوم ببيعها لشركة المصنعة لتصميم الأصلي بسعر اعلى بكثير من سعره الحقيقي، فكان المصنعون يشترون هذه الأجزاء برغم ارتفاع الكبر لسعرها وهذا راجع لاقتناعهم بأن شركة Toshiba تقوم بشراء كل أجهزة الكمبيوتر الجاهزة بسعر تكلفة أجزاء التصنيع التي اشتروها سابقا من شركة Toshiba مع هامش ربح و يعرف تحت اسم إخفاء السعر price masking<sup>1</sup>.

عملية إخفاء السعر تُعتبر من الممارسات التي يلجأ إليها العديد من مصنعي المعدات الأصلية بهدف إخفاء تكاليف المكونات من شركاء السلسلة التوريدية، وذلك من خلال اتفاقيات الشراء والبيع. يهدف تمويه السعر إلى السماح ببقاء الاتفاقيات بين مصنعي المعدات الأصلية وموردي الأجزاء سرية، مما يحافظ على ميزة السعر المحتملة لدى مصنعي المعدات الأصلية على منافسيها. بالنسبة للموردين، يتيح لهم تمويه السعر تقديم أسعار تفضيلية لبعض عملاء مصنعي المعدات الأصلية دون الحاجة إلى خفض الأسعار لجميع العملاء أو المشاريع. ببساطة، يُمكن لتمويه السعر للموردين بيع نفس المنتج بأسعار مختلفة لعملاء أو أسواق مختلفة. في حين أن المصنع التقليدي يبقى غير مهتم بتمويه السعر حيث لا يدفع في الواقع ثمن الأجزاء، ويتم إلغاء الرسوم عند إعادة بيع المنتج النهائي إلى مصنعي المعدات الأصلية.<sup>2</sup>

حيث تكون عملية إخفاء السعر في البيع والشراء في النحو التالي: يقوم المصنع للمعدات الأصلية بشراء المكونات من مورد خارجي بقيمة 50 دولارًا. ثم يقوم ببيع هذه المكونات إلى شركة CM بسعر مخفي قيمته 200 دولار و يقصد بـ CM "الشركة المصنعة بالعقد"، وهي الشركة التي تقوم بتصنيع المنتجات بالنيابة عن الشركة المصنعة للمعدات الأصلية (OEM). تقوم الشركة المصنعة للمعدات الأصلية بتوفير المواصفات والتصميمات للمنتجات، بينما تقوم شركة CM بتنفيذ عمليات التصنيع والتجميع والإنتاج بناءً على هذه المواصفات. بعد ذلك، تقوم شركة CM بتجميع هذه المكونات وتفرض سعرًا على المصنع للمعدات الأصلية بقيمة 20 دولارًا. يقوم المصنع للمعدات الأصلية بشراء المنتج النهائي من شركة CM بمبلغ 220 دولارًا. في هذه العملية، يحصل مدير المنتج على 20 دولارًا، وتُقيم السلعة النهائية الموجودة في مخزون المصنع للمعدات الأصلية بتكلفتها الأصلية التي تبلغ 70 دولارًا.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Koichi Ueda and other, Investigation Report, 2015, page : 226 , Available on the website: <https://www.global.toshiba/Viewing date: 10/04/2024>.

<sup>2</sup> Dennis Caplan , SauravK.Dutta, Unmasking the Fraud at Toshiba , Curtin University, Perth, Australia, Available on the website: <https://www.researchgate.net> , Viewing date: 2024/04/07 .

<sup>3</sup> Dennis Caplan , SauravK.Dutta, Unmasking the Fraud at Toshiba , Curtin University, Perth, Australia, Available on the website: <https://www.researchgate.net> , Viewing date: 2024/04/07 .

حيث تكون معالجة محاسبية على نحو التالي :

- شراء شركة Toshiba لمواد الخام من المورد بتكلفة \$50 ، يكون قيد علي النحو التالي :

العملية	مدين	دائن
مواد خام	\$ 50	-
نقدا	-	\$ 50

- بعد ذلك تقوم شركة Toshiba ببيع مواد الخام لشركة المصنعة بسعر \$ 200 ، فيكون قيد علي النحو التالي :

العملية	مدين	دائن
مستحقات القبض	\$200	-
مواد الخام	-	\$50
تكلفة الإنتاج	-	\$150

كما يجب الإشارة الحساب "تكلفة الإنتاج" مشابه لتكلفة المبيعات، وهو حساب مؤقت يُغلق إلى الدخل الإجمالي في نهاية كل فترة محاسبية. يمكن فهم تأثير تحويل المكونات إلى الشركة المصنعة للعقد من خلال تحليل الحسابات المقابلة.

- وفي الخطوة القادمة لشركة Toshiba تقوم بشراء أجهزة الكمبيوتر تامة الصنع من شركة المصنعة بسعر \$220 الذي يتضمن تكلفة المواد الخام ب \$200 و هامش ربح ب\$20 وتسجيل القيد يكون على النحو التالي :

العملية	مدين	دائن
جهاز الكمبيوتر	\$70	-
تكلفة الإنتاج	\$150	-
حسابات القبض	-	\$200
النقد	-	\$20

- تقوم شركة Toshiba ببيع المنتج النهائي للمستخدم النهائي بسعر \$100:

العملية	مدين	دائن
حسابات القبض	\$100	-
نقدا	-	\$100

- تمثل قيد التلاعب فيما يلي :

العملية	مدين	دائن
تكلفة المبيعات	150	-
إيرادات في قائمة الدخل	-	150

هنا ينقسم إلى حالتين:

الحالة الأولى : في حالة بيع Toshiba المواد الخام للشركة المصنعة ولكن انتهت السنة قبل شراء شركة Toshiba منتج النهائي – الكمبيوتر- بمعنى آخر، عندما تكون المكونات التي يحولها الشركة المصنعة الأصلية إلى مصنع التجميع أكثر من المنتجات النهائية التي يرسلها مصنع التجميع إلى الشركة المصنعة الأصلية، ينشأ رصيد دائن في حساب تكلفة الإنتاج. عند انتهاء الفترة المحاسبية، يتم إغلاق هذا الحساب برصيد مدين وتسجيل رصيد دائن مقابله في ملخص الدخل. هذا يؤدي إلى تقليل التكاليف التي تُبلّغ عنها وتضخيم تقرير الدخل لتلك الفترة. على الرغم من أن مدققي الحسابات الداخليين فهموا أن هذه الطريقة المحاسبية غير صحيحة من الناحية الفنية، إلا أنهم تلقوا تأكيدًا بأن التأثير على الدخل سيكون غير ملحوظ، نظرًا لأن المكونات الموجودة لدى شركة المصنعة عادة ما تكون محدودة إلى حوالي ثلاثة أيام من الإنتاج. وبناءً على هذا التأكيد، وافق مدققو الحسابات الداخليين على استخدام هذه الطريقة المحاسبية.

الحالة الثانية : في حالة شراء شركة Toshiba أجهزة الكمبيوتر قبل نهاية سنة ربما سوف يظهر أنه لا يوجد تلاعب في تأثير على الأرباح إلا أن شركة Toshiba كانت تباع مواد خام بكميات كبيرة جدا للشركة المصنعة وتشتري منها أجهزة كمبيوتر بكميات قليلة .

- **الواقع الذي حدده التحقيق:** يتضح أن جهود تضخيم تقدير الأرباح من خلال حشو القنوات لأجزاء التصميم تم تنفيذها بوعي وتسامح من الرئيس التنفيذي وأعضاء الإدارة العليا الذين كانوا جزءًا من صنع القرارات في الشركة. واستنادًا إلى القرارات التي اتخذتها الإدارة العليا والرئيس التنفيذي، تم تنفيذ هذه الاستراتيجية واستمرارها في جميع أقسام الشركة والإدارات المرتبطة بها. وقد تم اعتبار هذا السلوك عمدًا بهدف مبالغة في تقدير الأرباح للفترة الحالية. ونتيجة لذلك، لم يكن لنظام الرقابة الداخلية في شركة Toshiba أي تأثير، ولم يكن هناك هيكل لإدارة المخاطر يتنبأ بتنفيذ مثل هذه الاستراتيجية المحاسبية الإبداعية واستمرارها بشكل مؤسسي يشمل الإدارة العليا، كما هو موضح أدناه:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Investigation Report, Toshiba,2015, page:261/262/263, Available on the website:

[https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203Corplr](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203Corplr) Viewing date:08/04/2024.

- سياسة الربح المهيمنة على المدى الحالي والضغط القوي لتحقيق هدف الميزانية: كانت هناك ضغوط قوية على الشركاء المسيطرين في الشركة لتحقيق الميزانيات المحددة، حيث كان يُحدد لهم أهدافًا جديدة باستمرار، وكان يُطلب منهم تحقيق هذه الأهداف حتى عند تحقيق الميزانية الأصلية.

وكان هناك تحدي يُعلن عادة في اجتماعات المديرين التنفيذيين الشهرية، عندما يكون هناك وقت قصير حتى نهاية الربع. وفي ظل تدهور أداء شركة المنتجات والخدمات الرقمية، كان يُطلب من مدير التنفيذ مرارًا وتكرارًا إعادة تقدير خطط تحسين الإيرادات، مع طلب تحقيق أرباح بقيمة 12.0 مليار ين ياباني خلال الأيام الثلاثة المتبقية حتى نهاية الربع الثاني. بسبب صعوبة تحقيق هذه الأهداف في الوقت القصير المتبقي، لجأت شركة المنتجات والخدمات الرقمية إلى استخدام طرق غير شرعية. تم استخدام طريقة إخفاء السعر في أجزاء التصميم الكمبيوتر للمبالغة في الأرباح، وهو الطريقة الوحيدة التي كانت متاحة لهم لتحقيق التحدي. ولم يكن هدف هذا الضغط هو تحقيق ربح مستدام على المدى الطويل، بل كان يُركز على تعظيم الربح للفترة الحالية فقط على الرغم من رغبة شركة التي أعمال أجهزة الكمبيوتر في حل مشكلة المبالغة في الأرباح، إلا أن رئيس التنفيذ أبدى رفضه لهذا الحل، مشيرًا إلى أنه لن يوافق على ذلك ما لم يكن هناك ربح تشغيلي في أجهزة الكمبيوتر تم تسجيله. ونتيجة لذلك، استمرت الشركة في استخدام الطرق غير المناسبة للمبالغة في الربح باستخدام سعر إخفاء في أجزاء التصميم الكمبيوتر لفترة طويلة.

- **عدم كفاية وظيفة الرقابة في قسم المالية و المحاسبة في الشركة:** كان ينبغي على قسم المالية والمحاسبة أن يكون مسؤولاً عن ضمان صحة المعالجة المحاسبية في الشركة وحل مشكلة الأرباح المبالغ فيها للفترة القصيرة. ومع ذلك، بسبب وضع الشركة ونوايا الإدارة العليا في المبالغة في الأرباح، لم يكن بإمكانهم اتخاذ تلك الإجراءات. بدلاً من ذلك، قدمت إدارة المالية والمحاسبة تفسيرات غير كافية لمدققي الحسابات، تتعارض مع الحقائق، بهدف تجنب أي مشاكل قد تنشأ من جانبهم. تصرفت الإدارة بهذه الطريقة بهدف إخفاء التلاعب لمدة طويلة، بما في ذلك استخدام سعر إخفاء في عملية التصميم للكمبيوتر، وبالتالي لم تقم المالية والمحاسبة بتنفيذ وظيفة الرقابة الداخلية وتصحيح الوضع بل استمرت في التسامح مع هذا الوضع.

- **لم يتم إجراء التصحيح من خلال وظيفة المراقبة لمدقق الحسابات:** عدم العثور على أي دليل يشير إلى أن المدققين قد أثاروا أي قضايا بشأن إخفاء السعر لأجزاء المتعمد جعلها من بين أسباب التي أدت إلى استمرار تضخيم الربح لفترة طويلة من الزمن. ولقد أكد مدقق الحسابات ان تكاليف السلع المصنعة قد تم تخفيضها في اليوم الأخير من الربع، مما أدى إلى هامش الربح إجمالي كبير، وأنه منذ السنة المالية 2012 كان هذا المبلغ اعلى من مبلغ الإنتاج، لكنه لم يتلقوا شرحا كافيا يفسر ان سبب تحسين هامش الربح هو تأمين ربح الإنتاج عن طريق خفض التكلفة و الذي تم تقديمه نتيجة للمفاوضات التي تعقد كل ثلاثة أشهر يشير إلى سلوك غير مرغوب فيه داخل الشركة. وهذا يفتقر إلى شفافية ومسؤولية مالية. على الرغم من أن هناك جهودًا لتقديم تبرير لارتفاع هامش الربح، إلا أن عدم توفير شرح كافي للمدققين يثير الشكوك حول صحة ودقة المعلومات المالية التي تم تقديمها.

ثالثاً: المحاسبة الإبداعية فيما يتعلق بتقييم المخزون في أعمال أشباه الموصلات. تقوم شركة أشباه الموصلات والتخزين بتصنيع المنتجات التي تستخدم في أشباه الموصلات ومنتجات التخزين، وتتكون هذه الشركة من أقسام ومراكز التطوير ومن بين هذه الأقسام قسم Logic LSI هو قسم يعمل تعزيز التقنيات مثل تكنولوجيا نقل البيانات وتكنولوجيا الاستهلاك المنخفض للطاقة ويقترح الحلول ويزود المنتجات في مجال الوسائط المتعددة والأجهزة. وتم في هذا القسم بتصنيع منتجات ASIC وهي منتجات لاستخدامات محددة وعملاء محددين.

نظرة عامة حول مخزون ASIC: في الأصل كان Logic LSI ينتج بشكل أساسي منتجات ASIC، كانت هذه المنتجات متخصصة مصممة لاستخدامات محددة ومصممة لتلبية متطلبات عملاء محددين. لم يكن إنتاج منتجات ASIC على أساس طلبات رسمية من العملاء بل على افتراضات حول الطلبات المحتملة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل الاتصالات مع العملاء. في بعض الحالات تم احتفاظ بمنتجات ASIC كمخزون. وقد حدث هذا عندما طلب عميل إجراء تعديلات على الأجزاء المستخدمة في منتجاته أيضاً مهم ملاحظة أن هذه المنتجات كانت لاستخدامات وعملاء معينين ولكن يمكن أن يتم استخدامها في تطبيقات أخرى، حتى بعد تعليق طلب منتج معين من ASIC يتم بذل الجهود لتعزيز استخدامه في تطبيقات أخرى. مع ذلك كانت المبيعات الفعلية لهذه المنتجات الصعبة، مما أدى إلى بقاء كمية كبيرة في المخزون.

في مارس 2013، أثناء اجتماع مراجعة ميزانية السنة المالية 2013 بشركة أشباه الموصلات والتخزين تم اتخاذ قرار استراتيجي للانتقال من منتجات ASIC إلى المنتجات ASSP المصنعة بواسطة Logic LSI. خلال اجتماع تم اتخاذ قرار آخر للتخلص من حوالي 7000 عنصر من منتجات ASIC التي كانت لا تزال في المخزون. تضمنت المعالجة المحاسبية لهذا التصرف تسجيل القيمة الدفترية كخسارة استبعاد خلال الربع الثاني من السنة المالية 2013.

- **كيفية انتهاء شركة Toshiba لأسلوب التكاليف في إدارة الأرباح.** تواجهت Toshiba بتحديات في إدارة مخزونها بشكل فعال، حيث لم تتحقق الطلبات المتوقعة على الأجزاء، مما أدى إلى تراكم كميات كبيرة من المخزون الزائد والمهم. بدلاً من التخلص من هذا المخزون بمجرد اكتشاف التراكم، فقد تأخرت Toshiba في الاعتراف بالخسارة الناتجة عن ذلك حتى السنة المالية 2013. في ذلك الوقت، سُجّلت خسارة بقيمة تقريبية تبلغ 8.0 مليار ين بسبب التخلص من المخزون الزائد.

Toshiba انتهكت قواعد المحاسبة بعدم اعترافها بالخسارة المتوقعة وتأخيرها حتى الفترة المالية المذكورة، وبتقديم تقييمات غير كافية لقيمة المخزون الزائد والمهم قبل ذلك. فقد فشلت Toshiba في تقديم طرق ملائمة لتقييم قيمة المخزون القديم وغير القابل للبيع استناداً إلى قيمته في التخلص منه. كما لم تقم بتقييم أي خسائر محتملة على المخزون المخصص للاستخدام من قبل أطراف ثالثة قبل الفترة المالية المذكورة. بالإضافة إلى ذلك، استخدمت طريقة تخصيص غير مناسبة لتحديد اختلافات التكلفة في المخزون.

هذه الطريقة ساهمت في تضخيم الأرباح بسبب عدة أمور:

تأجيل الاعتراف بالخسارة: تأجيل Toshiba للاعتراف بالخسارة المترتبة عن التخلص من المخزون الزائد والغير مستخدم حتى السنة المالية 2013 أدى إلى تضخيم الأرباح في الفترات السابقة.

عدم تقديم الخسارة بشكل كاف: قبل السنة المالية 2013، لم تقم Toshiba بتخفيض قيمة المخزون الزائد بشكل كاف وفقاً للقواعد المحاسبية، وهذا أدى إلى تضخم الأرباح بشكل غير صحيح.

هذه الممارسات المحاسبية الغير صحيحة ساهمت في مبالغة الأرباح المسجلة من قبل Toshiba لفترة طويلة. وكانت هذه الممارسات تستمر بناءً على طلبات الإدارة العليا لتلبية التحديات المطروحة أمام الشركة.

✓ **الواقع الذي حدده التحقيق:** تمثلت في الأسباب التالية: <sup>1</sup>

- **تخفيض قيمة المخزون في الشركة:** يتضمن مخزون ASIC ومخزون ASIC الذي لم يتم التخلص منه كلا من مخزون التصنيع ومخزون المبيعات و يتم تخفيض قيمتها وفقاً للقواعد تخفيض الشركة و لكن كان هناك تقصير مع المقارنة مع القواعد المحاسبية العامة للشركة و تمثلت في :

✓ تضمنت قواعد تخفيض القيمة الخاصة بشركة أشباه الموصلات والتخزين كلا من مخزون التصنيع و مخزون المبيعات في حين تم تخفيض قيمة غالبية مخزون المبيعات وفقاً للقواعد و لكن مخزون التصنيع لم يكن خاضعاً لنفس القواعد، وبالتالي لم يتم تخفيض قيمة مخزون التصنيع بشكل مناسب .

✓ كانت لقواعد تخفيض القيمة الخاصة بشركة أشباه الموصلات و التخزين قيود في تحديد الأصول الخاضعة لتخفيض قيمة وطريقة حساب مبلغ تخفيضه، وتوفر القواعد المحاسبية العامة للشركات طرقاً مثل تخفيض القيمة الدفترية إلى القيمة التصرف المتوقعة ، ولكن قواعد شركة أشباه الموصلات و التخزين توفر فقط طريقة الضرب بناء على عدد سنوات الاحتفاظ بالأصل ، عدم وجود مرونة في طريقة الحساب يعتبر غير مناسب .

✓ ساهمت الجوانب غير المناسبة لقواعد تخفيض قيمة الخاصة بالشركة أشباه الموصلات و التخزين في عدم كفاية المعالجة المحاسبية المتعلقة بمخزون ASIC و مخزون ASIC الذي لم يتم التخلص منه وعلى وجه التحديد لم يتم تخفيض قيمة مخزون التصنيع بشكل مناسب ولم تنص القواعد إلى طريقة تخفيض قيمة القيمة الدفترية إلى قيمة التصرف المتوقعة لمخزون المبيعات .

يوجد هناك تناقضات بين قواعد تخفيض قيمة المخزون الخاصة بين شركة أشباه الموصلات و القواعد المحاسبية العامة للشركة ، مع الإشارة إلى استبعاد مخزون التصنيع و القيود في طريقة الحساب كعوامل تساهم في ممارسات محاسبية غير مناسبة .

<sup>1</sup> Investigation Report, Toshiba,2015, page:205/206, Available on the website:

[https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203Corplr](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203Corplr) Viewing date:08/04/2024.

- تأخير في تسجيل الخسائر سواء عمدا او لا: كما هو موضحا سابقا كانت هناك مشكلات في محتويات قواعد تخفيض القيمة المخزون بشركة اشباه المواصلات و التخزين ،ولكن من الناحية النظرية ،من الممكن أيضا التأخير المعالجة المحاسبية عمدا باستخدام هذه المشكلات . وعلى وجه التحديد من الممكن عدم إكمال فحص الجودة للمخزون الذي ينبغي تصنيفه كمخزون مبيعات ،وتركه كمخزون تصنيغي من أجل إخراجها من نطاق تخفيض القيمة، ولكن من أجل القيام بذلك سيكون الضروري ضبط توقيت عمليات فحص الجودة و دخول المستودعات ،وقد يكون من الصعب للغاية القيام بذلك بالنظر إلى العمل الفعلي في مكان عمل التصنيع . وعلاوة على ذلك لم يتم العثور على أي دليل يشير إلى أن المشاكل في قواعد التخفيض قيمة الشركة أشباه المواصلات تم استخدامها لتأخير المعالجة المحاسبية عمدا.
- الرقابة الداخلية للشركة: كان قسم المالية و المحاسبة في الشركة قادر على أداء دور فحص مستقل ، ولكن لم يتم العثور على أي دليل على ان هذا القسم قد أبلغ بوجود مشاكل بالإضافة إلى ذلك لم يكن هناك في شركة أشباه المواصلات و التخزين قسم تدقيق داخلي محدد داخل الشركة ، مما أثر على كفاءة التحكم الداخلي .

رابعاً: ممارسات محاسبة الإبداعية أخرى لشركة Toshiba . لم تكن معظم التحديات التي أشار إليها الرئيس التنفيذي مبنية على أهداف الربح طويلة أجل ، ولكن على القيم المستهدفة التي يتعين تحقيقها ،و التي تم تحديدها بهدف تعظيم أرباح العام الحالي او الربع الحالي . و أيضا في نهاية كل ربع سنة عندما كان من الصعب تحقيق قدر كبير من تحسين الأرباح حتى مع تضافر جهود المبيعات تم تقديم "تحدي" لتحقيق ميزانية مبالغ فيها تتجاوز قدرات الشركة. نظرا لسياسة الإدارة هذه ومن أجل تحقيق التحدي، تم دفع كل شركة إلى وضعها في حالة تجبرها على اللجوء إلى الانخراط في تلاعب لتقديم أرباح ظاهرية في الفترة الحالية تقترب من الميزانية و قيم التحدي بشكل كبير عن طريق التدخل المسبق في الأرباح الحالية للفترات المحاسبية التالية أو تأجيل تسجيل الخسائر و المصاريف الحالية للفترات المحاسبية التالية ،بدلا من إجراء معالجة محاسبية تعكس الأداء في نهاية الفترة المعنية <sup>1</sup>.

✓ طرق تعديلات الأرباح و الخسائر التي أدت إلى تضخيم الأرباح: منذ عام 2008 ، استمر قسم في شركة Toshiba " قسم المنتجات المرئية" في إجراء عمليات محاسبية غير مناسبة كإجراءات لتحقيق المبالغ المستهدفة للربح والخسارة . يمكن تصنيف الطرق التي تم بها المعالجة المحاسبية غير مناسبة في أربعة أنواع و موضحة في الجدول التالي :

الجدول ( 1-2): طرق أخرى للمحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba .

الغرض	الطريقة الرئيسية	الصفات
-------	------------------	--------

<sup>1</sup> Investigation Report, Toshiba,2015, page:205/206, Available on the website:

[https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203Corplr](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203Corplr) Viewing date:08/04/2024.

<p>- غالبا ما تستخدم كممارسة محاسبية في الإدارات الإقليمية في الصين و الهند و روسيا، حيث يتم قبول المعالجات المحاسبية التي تكون في جوهرها قريبة من الأساليب القائمة علي النقد .</p> <p>- تكون فرص ضئيلة لاكتشافها في التدقيق المحاسبي .</p>	<p>لأغراض المحاسبية الموحدة لشركة Toshiba يتم استخدام الطريقة القائمة على النقد على الرغم من ضرورة استخدام الطريقة القائمة على الاستحقاق .</p>	<p>الطريقة المتعلقة بالمخصصات.</p>	<p>A</p>
<p>- غالبا ما تستخدم في الإدارات الإقليمية في اليابان و أوروبا و الشرق الأوسط، حيث يتم تطبيق الأساليب القائمة على الاستحقاق بموجب معاييرها المحاسبية .</p>	<p>عندما تكون الخدمات التي تتضمن إعلانات او نفقات قد تم تقديمها بالفعل، يطلب من البائعين تأخير إصدار الفواتير حتى الربع التالي لتسجيل النفقات .</p>	<p>الطريقة المتعلقة بتأخير توقيت تسجيل مصروفات التشغيل .</p>	<p>B</p>
<p>- غالبا ما يتم استخدامه في المعاملات مع الإدارة الإقليمية في أوروبا، التي تتمتع بحجم كبير من المعاملات كلما زادت قيمة الخسارة الربح الإجمالي لدي Toshiba كان من ممكن أكثر إمكانية لإجراء تعديلات كبيرة على حساب الربح و الخسارة.</p> <p>- يكون آثار تعديل الربح و الخسارة أكبر مع هذا البند منها مع البنود الأخرى .</p>	<p>من خلال استغلال حقيقة ان الربح و الخسارة غير المحققين على أنظمة محاسبية Toshiba لا يتم إزالتها عندما تكون الهوامش الإجمالية ل Toshiba سلبية في المعاملات مع شركات التابعة، يتم زيادة سعر المنتج إلى الشركات الفرعية في الخارج بقدر الذي لا يزال يحتفظ بالهامش الإجمالي السلبى لشركة .</p>	<p>الطرق المتعلقة بتقييم المخزون</p>	<p>C</p>
<p>- في قسم المشتريات في شركة Toshiba كان من الممكن إجراء تعديلات على الأرباح و الخسائر بمبالغ كبيرة بشكل جماعي في جميع مناطق .</p>	<p>أن ينعكس الائتمان في أسعار الشراء حتى في الحالات التي تكون فيها إمكانية تحقيق الائتمان منخفضة</p>	<p>الطريقة المتعلقة بالتسجيل المبكر</p>	<p>D</p>

Source :Investigation Report, Toshiba ,2015, page:205/206, Available on the website: [https://www.global.Toshiba/content/dam/Toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203CorpIr](https://www.global.Toshiba/content/dam/Toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203CorpIr) Viewing date:08/04/2024.

✓ التلاعب بأسعار صرف العملات الأجنبية: فشلت Toshiba في تطبيق أسعار صرف العملات الأجنبية بدقة، حيث كان استخدام السعر الصحيح سيؤدي إلى انخفاض الأرباح أو زيادة المصاريف بسبب أداء الين الياباني مقابل الدولار الأمريكي أو العملات الأخرى. على سبيل المثال، في السنة المالية 2011، حصلت Toshiba على عقد لإنشاء محطة طاقة، واستخدمت تقديرات لتكلفة العمل المنجز بموجب العقد بالدولار الأمريكي. طوال المشروع، واصلت Toshiba استخدام سعر الصرف السائد في ذلك الوقت عند استلام الطلب (\$1 = ¥85) من السنة المالية 2011 حتى الربع الثالث من السنة المالية 2014، حيث انخفضت قيمة الين (\$1 = ¥104) بشكل كبير. باستخدام سعر التحويل الخاطئ،

زادت الأرباح الإجمالية Toshiba بمبلغ 1,600 مليون ين (حوالي 19.5 مليون دولار). بحلول نهاية السنة المالية 2013، كان العقد في وضعية خسارة، حيث تجاوزت التكاليف المقدرة الإجمالية الدخل المقدر الإجمالي بموجب العقد عند استخدام أسعار الصرف الحالية. ومع ذلك، فشلت شركة أنظمة الطاقة التابعة Toshiba في تسجيل خسارة وتأخير اتخاذ الخسارة المطلوبة لثلاثة أرباع إضافية. ووجد المحققون أن هناك أن التأخير في تسجيل الخسارة كان بسبب "الضغط الشديد لتحقيق هدف المبيعات" وأن "لم يكن هناك دليل على أي اعتبار محدد" بشأن ما إذا كان بإمكان تفادي الخسائر. في تقرير التحقق الذاتي Toshiba وصفت حالة مماثلة حيث استفادت الشركة من تقلبات سعر

الصرف لتحسين النتائج المعلنة. في تلك الحالة، قامت الشركة بتقييم مطالبة بالحسابات المدينة على عقد تم إلغاؤه باستخدام أسعار الصرف الأجنبية السائدة في الوقت الذي كان العقد ساريًا. أقرت Toshiba بأن الشركة كان يجب أن تقوم بتخفيض ليعكس التوقعات المخفضة بموجب سعر صرف العملات الأجنبية الحالي.<sup>1</sup>

### المبحث الثالث: تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي للحد من المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba

تأتي قصة شركة Toshiba كدرس للتحديات التي تواجه الشركات عندما يتجاوزون حدود المحاسبة التقليدية بحثاً عن الإبداع. فممارسات المحاسبة الإبداعية التي اتبعتها Toshiba خلقت تحديات فريدة وأثارت أسئلة حول النزاهة والشفافية في التقارير المالية. في هذه المبحث، سنلقي نظرة على الحلول التي وضعتها شركة Toshiba للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونستكشف كيف أثرت ممارسات المحاسبة الإبداعية لـ Toshiba على سمعتها واستقرارها المالي.

**المطلب الأول : الإجراءات المتخذة لتعزيز كفاءة التدقيق الداخلي للحد من المحاسبة الإبداعية في شركة Toshiba .** تعتمد شركة Toshiba ، مثل أي شركة، بشكل كبير على النتائج والتوصيات المقدمة من المدققين الداخليين لديها. يلعب هؤلاء المحترفون دورًا حاسمًا في ضمان دقة وموثوقية ونزاهة البيانات المالية والممارسات المحاسبية للشركة، إلا أن هذا الدور كان شبه غائب في الساحة مما ساهم بشكل كبير في انتشار الممارسات المحاسبية الإبداعية داخل الشركة، مثل ما شهدناه في سابقا في تضخيم الأرباح وتأخير في التسجيل المخصصات. كما ينجم عنه آثار ضارة على أصحاب المصلحة، والأسواق المالية.

لذا كان لا بد من شركة Toshiba أن تأخذ خطوة للعمل على وضع إجراءات لتعزيز دور التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية وتمثلت في :<sup>2</sup>

✓ إنشاء إدارة جديدة ومعززة بالرقابة الداخلية: لقد تم العثور على العديد من الحالات التي لم تعمل فيها أنظمة الرقابة الداخلية للشركات وعلى وجه الخصوص أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير

<sup>1</sup>ROBBINS GELLER RUDMAN & DOWD LLP, Modified and consolidated Collective complaint for Securities violation Laws of the United States And Japan, page: 83/84, Available on the website: Viewing date: <https://www.mintz.com/sites/default/files/viewpoints/orig/19/2016/06/Amended-Complaint-Toshiba.pdf>10/04/2024.

<sup>2</sup>Investigation Report, Toshiba,2015, page:321/322.323, Available on the website: [https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203Corplr](https://www.global.toshiba/content/dam/toshiba/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203Corplr) Viewing date:29/04/2024.

- المالية بشكل فعال بسبب التعليمات المباشرة من أعضاء الإدارة العليا وأيضا لم يكن قسم التدقيق يعمل بفعالية فيما يتعلق بهذا المجال. ولإجراء إصلاح شامل لأنظمة الرقابة الداخلية في الشركات مع التركيز على تحسين الضوابط والتوازنات، وإنشاء إدارة تدقيق داخلي مستقلة و تعزيز سلطة و فعالية وظيفة الرقابة الداخلية ، و تمثل أهم إجراءات في :
- ✓ إضافة المزيد من الموظفين ذوي الخبرة في الشؤون المالية و المحاسبة إلى الأقسام لتعزيز الضوابط والتوازنات .
- ✓ إنشاء قسم تدقيق داخلي جديد و قوي ومستقل عن نظام تعليمات و أوامر الرئيس التنفيذي و من المفترض أن يقوم هذا القسم الجديد بإجراء عمليات تدقيق داخلية متكاملة لشركة Toshiba و جميع شركات المجموعة.
- ✓ لا ينبغي لقسم الرقابة الداخلية الجديد أن يقدم تقاريره إلى الإدارة العليا كالرئيس أو المدير المالي و لكن يجب تقديم تقاريره إلى المديرين الخارجيين ،مما يضمن استقلاله عن الإدارة العليا .
- ✓ منح إدارة الرقابة الداخلية الجديدة سلطة مؤثرة بما في ذلك القدرة علي الطلب المعلومات الضرورية من المسؤولين و الموظفين.
- ✓ طلب الدعم من المدققين الخارجيين و الخبراء القانونيين لتعزيز فعالية إدارة الرقابة الداخلية.
- تهدف هذه المجموعة الشاملة من التوصيات إلى إنشاء هيكل رقابة داخلية قوي ومستقل يمكنه تدقيق العمليات المالية Toshiba وشركات مجموعتها والإشراف عليها بشكل فعال. ويعكس التركيز على الاستقلالية والخبرة و الدعم الخارجي الالتزام بمنع المخالفات المالية و كشفها.
- **تعزيز الرقابة الداخلية (الوظيفة الإشرافية) لمجلس الإدارة:** تركز هذه التوصية على تعزيز الوظيفة الإشرافية لمجلس الإدارة من خلال تحسين تدفق المعلومات و آليات إعداد التقارير ، و تمثلت هذه النقاط في :
- ✓ تحديد وتوسيع نطاق الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها في اجتماعات مجلس الإدارة بشكل واضح وعلى وجه التحديد، ينبغي إدراج المشاريع التي قد تتعرض لخسارة محتملة بمبلغ معين أو أكثر في نطاق الإبلاغ.
- ✓ و يهدف ذلك إلى التأكيد من أن مجلس الإدارة على علم بالمشاريع التي قد تتكبد خسارة كبيرة .
- ✓ الإبلاغ عن المشاريع المولدة للخسارة.
- ✓ تحديد المشاريع، و خاصة تلك التي تنطوي على خسارة محتملة، بما في ذلك تلك التي تصبح الخسائر واضحة أثناء أو بعد تنفيذ عقود أوامر البناء، و هذا يتضمن أن يكون مجلس الإدارة على علم بالمخاطر المالية المحتملة المرتبطة بالمشاريع.

إن الهدف الشامل لهذه التوصيات هو تحسين الشفافية والتواصل بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة ومن خلال توسيع نطاق إعداد التقارير واستخدام النواد الموجودة بشكل فعال، يمكن لمجلس الإدارة أن يكون أكثر اطلاعا علي الأمور المهمة، مما يعزز الحوكمة و إدارة المخاطر بشكل أفضل.

• **تعزيز الرقابة الداخلية ( وظيفة المراجعة ) للجنة المراجعة** :تركزت هذه التوصية علي تعزيز هيكل التدقيق داخل مجموعة Toshiba و تمثلت هذه النقاط في :

✓ تعزيز هيكل لجنة التدقيق بزيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة من ذوي الخبرة في الشؤون المالية و المحاسبية و أيضا النظر في التعيين مدير خارجي كرئيس للجنة التدقيق لضمان الاستقلالية، خاصة إذا كان المديرين المعينون داخليا يشاركون في عمليات التدقيق الذاتي .

✓ زيادة موظفي الدعم في لجنة التدقيق ذوي المعرفة المتخصصة في الشؤون المالية و المحاسبة ، و تعزيز التعاون بين أعضاء لجنة التدقيق، و خاصة أولئك الذين هم أعضاء مجلس الإدارة الخارجيين .

✓ التأكد على إجراء المقابلات مع الأقسام و الإدارات التي تم تحديدها على أنها بحاجة كبيرة للتدقيق، و يهدف هذا النهج إلى جمع المعلومات و رؤى شاملة أثناء عملية التدقيق ..

✓ تعيين فريق تدقيق داخلي جديد ومستقل: قيام Toshiba فريق تدقيق داخلي جديد كليًا، بقيادة مدير تدقيق من خارج الشركة. وضمن استقلالية عن الإدارة التنفيذية، حيث يتبعون مباشرة لجنة التدقيق في مجلس الإدارة.

✓ زيادة كبيرة في التدقيق الداخلي: تخصيص الشركة لأكثر قدر كبير من الابتكارات في التدقيق الداخلي، و زيادة عدد الموظفين والمشرفين بشكل ملحوظ، وأهميتهم في مراجعة العمليات المالية بشكل شامل.

✓ تطوير إجراءات محددة للمحاسبة عن الإيرادات: إدارة إجراءات التدقيق الداخلي وأساليب دقيقة للتركيز على عمليات المحاسبة المحققة للإيرادات، خاصة بما يتعلق بالمشاريع طويلة الأمد والعقود الكبيرة.

✓ تطبيق على القرارات المحاسبية: تم تشديد الإجراءات والمراجعة على التقديرات المحاسبية الحساسة مثل التغيرات المستقبلية، ومخصصات الديون المشكوك فيها في الحصول عليها، وغيرها.

✓ التواصل مع لجنة التدقيق: يتم تكثيف التواصل بين إدارة التدقيق الداخلي ولجنة التابعة للإدارة، حيث يتم رفع تقارير دورية للإبلاغ عن أي بداعي أو تجاوزات جزئية.

✓ تدريب التدقيق الداخلي واكتساب خبرات جديدة: استثمرت Toshiba في تدريب مهارات الموظفين التدقيق الداخلي، وخبراء محاسبين ذوي الخلفيات القوية في مجال إعداد المهام المالية.

و نظرا لحجم مجموعة Toshiba فكر في إجراء المزيد من التحسينات الهيكلية لضمان الإشراف و الحوكمة الفعالة . وتهدف أيضا هذه التوصيات إلى تعزيز فعالية لجنة التدقيق، و التأكد من أنها مجهزة تجهيزا جيدا لإجراء عمليات تدقيق شاملة و توفير رقابة هادفة ،ومن خلال زيادة الخبرة و تعزيز

الاستقلالية والتأكيد علي أساليب المراجعة الاستراتيجية، فإن الهدف هو تعزيز وظيفة المراجعة الشاملة داخل المنظمة

● **وضع نظام للمبلغين :** يعتبر نظام المبلغين عن المخالفات على أنه خط الدفاع الأخير في نظام الرقابة الداخلية، ويجب مراجعة النظام و استخدامه بشكل كاف حتي يتمكن المبلغون من الوثوق به و الإداء بأرائهم بأمان . ولذلك يجب أن تكون مجموعة Toshiba بأكملها على علم تام بوجود نظام للمبلغين عن المخالفات ، و من خلال التركيز على نظام المبلغين عن المخالفات باعتباره عنصرا حاسما في

الرقابة الداخلية و تهدف التوصية إلى ضمان ان الموظفين لديهم موثوقية و أمانة للإبلاغ عن أي سوء سلوك أو مخاوف داخل المنظمة ، وهذا جزء من بناء ثقافة مؤسسية شفافة خاضعة للمساءلة<sup>1</sup> .

● **زيادة عدد المديرين الخارجيين ومراجعة هيكل لأعضاء:** تؤكد التوصية على أهمية تعزيز نظام حوكمة الشركات من خلال ضمان استقلالية المديرين الخارجيين و من أهم هذه النقاط هي:

✓ العمل على زيادة عدد المديرين الخارجيين ضمن هيكل حوكمة الشركات ،

✓ إعادة التقييم هيكل المديرين الخارجيين ليعكس مجموعة متنوعة من الخبرات .

✓ تعيين الأفراد الذين لديهم معرفة قانونية و معرفة مالية ومحاسبية.

✓ اتخاذ تدابير اللازمة لتعزيز استقلال المديرين الخارجيين ، و ضمان قدرتهم على أداء دورهم الرقابي بفعالية .

و الهدف هو إنشاء إطار قوي لحوكمة الشركات من خلال وجود عدد كاف من المديرين الخارجيين المستقبليين ذوي المهارات المتنوعة ، بما في ذلك الخبرة القانونية و المالية و يهدف هذا إلى تحسين عمليات الرقابة و صنع القرار داخل المنظمة.

● **وضع إجراءات تأديبية ضد متورطين في معاملات التلاعب بأرقام :** تعتبر الإدارة العليا المتمثلة من الرئيس والرئيس التنفيذي فتحوا مجال ممارسات التلاعب حتى و لو من يكونوا مشاركين بشكل مباشر، فقد كانوا على علم بالجهود المعتمدة لتضخيم أرباح من خلال أساليب محاسبة الإبداعية، و أنه بالإضافة إلى المديرين و المسؤولين التنفيذيين هناك مسؤولون و موظفون كانوا أيضا متورطون في هذه ممارسات محاسبية ، و تتمثل توصية اللجنة في وضع الإجراءات التأديبية ضد المديرين و الرئيسيين ، و خاصة أولئك الذي يشغلون مناصب اعلى في الشركة بعد التحقيق الشامل من مدي تورطهم . وهذا يعني أن الشركة تدرس اتخاذ إجراءات ضد الأفراد الذين لعبوا دورا مهما في الأنشطة المحاسبية الإبداعية أو كان لديهم علم بها.

<sup>1</sup> TTDA Whistleblower Hotline, Available on the website:

<https://www.global.toshiba/ww/outline/energy/location/tda/about/hotline.html> , Viewing date: 10/04/2024.

● **التغير في عقلية الإدارة العليا:** تمثل التوصية من قبل لجنة التحقيق هي أن تتبنى الإدارة العليا موقفا صارما للامتثال وتدرك أهمية الحفاظ على التقارير المالية كشركة مدرجة في البورصة، من خلال إدراك أن حالات الممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن أن يؤدي إلى تآكل المصداقية مع الأسواق وأصحاب المصلحة، مما يؤدي إلى ضرر كبير لقيمة الشركة، فمن الضروري للإدارة العليا أن تكون لديها أخلاقيات سلمية وقوية. يعد التواصل الواضح من الإدارة العليا فيما يتعلق بالتركيز على الامتثال والطبيعة الحيوية للمعاملات المحاسبية المناسبة أمرا ضروريا، مما يعزز ثقافة الشركة بالعدالة والشفافية وينبغي أن يمتد هذا الالتزام بالامتثال إلى جميع مستويات الموظفين، مع بذل جهود مستمرة

في تطوير الموظفين من خلال التدريب والتعليمات والإشراف لتعزيز الوعي بالامتثال و تنمية فهم شامل لأهمية إعداد التقارير المالية الدقيقة.

● **صياغة الميزانية بما يتناسب مع قدرة الشركة و إلغاء سياسة " التحدي ":** إن وجود " التحدي " القائم على ميزانية مبالغ فيها بما يتجاوز قدرات الفعلية للشركة و يمكن العثور عليه كسبب لهذه السلسلة من المعالجات المحاسبية غير المناسبة. وفي شركة Toshiba تضمنت ممارسة " التحدي " تحديد أهداف تتجاوز القدرة الفعلية للشركة، مما أدى إلى خلقت ضغوطا غير مناسبة (توجيهات وأوامر) تقع خارج نطاق الرقابة الداخلية حيث تعاملت مع هذه الأهداف على أنها إلزامية وتم تنفيذها بقوة. خاصة فيما يتعلق وضع " التحدي " الي كان القصد فيها جعل بند معين يحقق الميزانية حتي لو كان من الصعب. وكانت التوصية هنا هي التخلي عن مبادرات " التحدي " من هذا النوع وبدلا من ذلك، يجب أن يكون هناك تحول في العقلية علي جميع مستويات الإدارة والموظفين و ينطوي هذا التحول على الابتعاد عن التركيز الفردي على الأرباح قصيرة الأجل و اعتماد منظور طويل الأجل. ويؤكد على أهمية التسجيل الدقيق لأرباح المحققة والإفصاح عنها بشفافية ويهدف هذا التغيير في النهج إلى ضمان تحديد الميزانيات بشكل واقعي و يتماشى مع قدرات الشركة.

● **إصلاح الثقافة المؤسسية:** تمثلت التوصية هنا هي إصلاح ثقافة الشركة Toshiba وعلى وجه التحديد معالجة الثقافة التي يشعرون فيها الموظفون بأنهم مجبرون على الامتثال لنوايا رؤسائهم دون أدنى شك. بالإضافة إلى ذلك هناك دعوة لمراجعة و تعزيز القواعد المتعلقة بالمعالجات المحاسبية المختلفة، و خاصة تلك المتعلقة بالضوابط الداخلية لإعداد التقارير المالية ، و ينصب التركيز على إبلاغ جميع المديرين التنفيذيين و الموظفين بأن الامتثال لهذه القواعد إلزامي، بعض نظر عن نوايا الرؤساء و يقترح إلغاء أي قواعد فعلية تتطلب موافقة فورية من الرئيس و لكن لا يمكن تنفيذها عندما لا يتم الحصول على هذه الموافقة ،وبدلا من ذلك يجب أن تلتزم المعالجات المحاسبية بشكل صارم بالقواعد الأصلية ، و تعزيز الشفافية و الالتزام بالإجراءات المعمول بها و يهدف هذا إلى خلق ثقافة يتم فيها تمكين الموظفين من اتباع المبادئ التوجيهية المعمول بها و الإبلاغ عن أي انحرافات دون خوف من الانتقام .

● **إصلاح جميع السياسات المحاسبية والتطبيق الصارم:** تمثلت التوصية هنا في وضع إجراء إصلاح شامل لجميع السياسات المحاسبية لشركة في Toshiba ومن بين هذه السياسات طريقة نسبة الإنجاز وهي طريقة تستخدم في المحاسبة للاعتراف بالإيرادات والمصروفات المرتبطة بالمشاريع طويلة

الآجل، وينصب التركيز على ضمان عدم مراجعة السياسات المحاسبية فقط بل تطبيقها بصرامة أيضا ويشير هذا إلى الحاجة مراجعة منهجية وتحديث السياسات الحالية لملائمتها مع أفضل ممارسات الصناعية والمعايير التنظيمية. علاوة على ذلك فإن جانب الإنفاذ يعني الالتزام الصارم بهذه السياسات في جميع أنحاء المنظمة دون ترك مجال للانحرافات او عدم الامتثال وهذا أمر بالغ الأهمية للحفاظ على الشفافية المالية والامتثال التنظيمي

**المطلب الثاني: النتائج المترتبة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .** في هذا المطلب سوف نسلط الضوء حول وضع شركة Toshiba بعد فضيحة خلفتها ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية. سنلقي نظرة على كيف أثرت هذه الممارسات على سمعة الشركة، وكيف تأثرت الثقة في التقارير المالية التي تقدمها. وكيف يمكن أن تؤثر على القيمة السوقية للشركة وعلى علاقتها مع المستثمرين والشركاء التجاريين.

إن الحادث الأخير الذي تورطت فيه شركة Toshiba اليابانية يحمل دروساً مهمة في مجال حوكمة الشركات في اليابان، وخاصة نشاط المساهمين وإمكانية الاستحواذ على أسهم في الشركات اليابانية لصالح المستثمرين الأجانب وتمثلت في :

- تكبدت شركة Toshiba تجاوزت 150 مليار ين (1.21 مليار دولار) من أرباحها السابقة. وقد تأخر هذا الأمر بمقدار يصل إلى أكثر من ذلك بكثير مما تم توفيره له سابقاً، وعزى هذا الأمر جزئياً إلى مخالفات محاسبية لقطع غيار الكمبيوتر.
- تقدمت لجنة الأوراق المالية ومراقبة الصرف بتوصية بفرض غرامة مالية على شركة Toshiba بقيمة 7.37 مليار ين (تقريباً 60 مليون دولار). ومن اللافت أن هذه الغرامة تفوقت على الغرامة التي فُرضت على شركة "أي إتش أي"، وهي عملاق صناعة الثقيلة في اليابان، في عام 2008، حيث بلغت 1.6 مليار ين. وذلك بسبب وجود مخالفات مشابهة.
- مطالبة المساهمون بالحصول على تعويضات من Toshiba نتيجة للأضرار التي تعرضوا لها جراء انخفاض قيمة أسهم الشركة بعد فضيحة المحاسبة.
- ومنذ ذلك الإعلان فقدت أسهم Toshiba أكثر من نصف قيمتها. ولمواجهة الشطب المرتقب، إتجهت شركة Toshiba لبيع أغلب أو كل شركاتها المنتجة لشرائح الذاكرة الإلكترونية، والتي تعتقد أن قيمتها تبلغ أكثر من 13 مليار دولار على الأقل.
- لقد أدت تلك الفضائح "المحاسبية" إلى خفض تصنيف " Toshiba " في بورصة طوكيو وأجبرتها على إصدار أسهم جديدة بقيمة 5.4 مليار دولار في 2017، وتطلب الأمر جذب المستثمرين في الخارج، الذين طالبوا بتغيير ثقافة الشركة وزيادة المساءلة وعوائد أعلى بسعر معقول.

ومن بين أوضاع التي حدثت أيضا بعد فضيحة المحاسبة تمثلت في :

- وافقت Toshiba على بيع أعمال الرقائق الكمبيوتر مقابل 18 مليار دولار، مع الاحتفاظ بحصة كبيرة. وكانت تسعى الشركة بشدة إلى إتمام الصفقة بحلول نهاية السنة المالية في المساعدة في تصحيح أوضاعها المالية وتجنب الشطب المحتمل.
- حصلت Toshiba على ضخ نقدي بقيمة 5.4 مليار دولار من أكثر من 30 مستثمرًا أجنبيًا، مما ساعدها على تجنب الشطب ولكن مع جلب مساهمين نشطين بارزين بما في ذلك Elliott Management و Third Point و Farallo.
- وجدت شركة Toshiba المزيد من المخالفات المحاسبية في إحدى الشركات التابعة المملوكة لها بالكامل.
- كشفت شركة Toshiba عن عدم إحصاء أكثر من 1000 نموذج تصويت بريدي في اجتماعها السنوي العام. البنك الذي قام بإحصاء الأصوات، ويكشف لاحقًا عن فشل واسع النطاق في احتساب جميع الأصوات الصحيحة في الاجتماعات العامة السنوية للشركات العميلة على مدى العقدين الماضيين.
- وافق المساهمون على إجراء تحقيق مستقل في مزاعم تعرض المستثمرين لضغوط قبل انعقاد الجمعية العامة السنوية للعام السابق.
- قدمت شركة CVC Capital Partners عرضًا غير مرغوب فيه بقيمة 21 مليار دولار للاستحواذ على شركة Toshiba. وبعد أسبوع، استقال الرئيس التنفيذي لشركة Toshiba بسبب عرض CVC، الذي اعتبره البعض داخل إدارة الشركة مصممًا لحمايته من المساهمين الناشطين. كمت آثار رفض شركة Toshiba لاحقًا لعرض CVC غضب بعض المساهمين الناشطين.
- في 10 جويلية 2021 خلص تحقيق أجراه المساهمين إلى تواطؤ شركة Toshiba مع وزارة التجارة اليابانية – التي تعتبر Toshiba أصلًا استراتيجيًا – لمنع المستثمرين الأجانب من اكتساب النفوذ في اجتماع المساهمين لعام 2020.
- طرد المساهمون رئيس مجلس الإدارة بعد أن اتهم منتقدون مجلس الإدارة بالفشل في معالجة مزاعم بأنه ضغط على المستثمرين. وتتعهد شركة Toshiba " بإجراء مراجعة كاملة للأصول والتواصل مع المستثمرين المحتملين.
- تم تقسيم شركة إلى ثلاث شركات، واحدة للطاقة وواحدة للبنية التحتية والثالثة لإدارة حصتها في كيوكسيا.
- أعلنت شركة Toshiba عن خطة جديدة للتقسيم إلى قسمين، مع فصل وحدة أجهزتها فقط.
- استقالة الرئيس التنفيذي. تم تعيين ، المدير التنفيذي السابق لشركة Siemens AG الذي انضم في عام 2018، كرئيس تنفيذي مؤقت للمضي قدمًا في خطة الفصل.
- صوت المساهمون ضد الخطة العرضية. كما فشل أيضًا في تمرير اقتراح منفصل مدعوم من المساهمين الناشطين والذي دعا المجموعة إلى التماس عروض الاستحواذ.
- قامت شركة Toshiba بتشكيل لجنة خاصة لاستئناف المراجعة الإستراتيجية التي يمكن أن تجعلها خاصة.
- أعرب عشرة مستثمرين محتملين عن اهتمامهم. تحت ضغط المساهمين، أعلنت شركة Toshiba عن توزيع أرباح خاصة تبلغ حوالي 545 مليون دولار.

- تلقت Toshiba ثمانية عروض شراء. ويوجه المديرون انتقادات علنية بشأن الحوكمة وترشيح المديرين التنفيذيين لصناديق التحوط إلى مجلس إدارتها. وافق المساهمون لاحقًا على اثنين من المديرين الناشطين، وهو تحول تاريخي.
- إختار Toshiba أربعة مقدمي عروض، بما في ذلك شركات الأسهم الخاصة Bain Capital وCVC Capital Partners واتحاد يضم JIP وشركة Japan Investment Corp المدعومة من الدولة للمضي قدمًا في جولة العطاءات الثانية JIC. و JIP يختلفان حول الاقتراح ويقرران عدم متابعة العرض معًا.
- بعد أشهر من التكهّنات، تؤكد Toshiba أنها تلقت عرضًا من مجموعة يابانية بالكامل بقيادة JIP ، والتي قالت مصادر إنها حصلت على التزامات قروض بقيمة 10.6 مليار دولار.
- في مارس 2023 يقبل مجلس إدارة Toshiba عرض JIP بقيمة 2 تريليون ين بسعر 4620 ينّ للسهم، مقابل سعر إغلاقه الأخير البالغ 4213 ينّ.
- أنهت شركة Toshiba تاريخها الممتد 74 عامًا كشركة مدرجة. (1 دولار = 144.3600 ين).
- قبلت Toshiba عرض الاستحواذ الذي قيّم المجموعة الصناعية بمبلغ 2 تريليون ين (13.5 مليار دولار). وعلى الرغم من أن بعض المساهمين لم يكونوا راضين عن السعر، إلا أن Toshiba قالت إنه لا يوجد احتمال لتقديم عرض أعلى أو عرض منافس:.

بعد ممارسات شركة Toshiba للمحاسبة الإبداعية جعلتها تقع في سلسلة من الفضائح والمخالفات المحاسبية الكبيرة التي كلفتها غرامات باهظة وخسائر فادحة، مما تسبب في انهيار قيمة أسهمها. في محاولة للتعافي، اضطرت الشركة لبيع العديد من أصولها الرئيسية بقيمة تجاوزت 13 مليار دولار، بالإضافة إلى جذب استثمارات أجنبية ضخمة. لكن ذلك جلب مساهمين ناشطين طالبوا بإصلاحات جذرية في الحوكمة وزيادة المساءلة على مدار السنوات التالية، واجهت الشركة المزيد من المشاكل والفضائح المحاسبية، إلى جانب انتقادات حادة حول ممارساتها في الحوكمة، حيث اتهمت بالضغط على المستثمرين. أدى ذلك إلى سلسلة من محاولات إعادة الهيكلة والمراجعات الاستراتيجية، بما في ذلك خطط لتقسيم الشركة في نهاية المطاف، وبعد سنوات من الأزمات المتتالية، تلقت الشركة عروضًا للاستحواذ عليها بالكامل من مجموعات مستثمرين يابانية وأجنبية. وقبلت الشركة في النهاية عرضًا ياباني بقيمة 13.5 مليار دولار، مما أنهى تاريخها كشركة مدرجة في البورصات، رغم عدم رضا بعض المساهمين عن سعر العرض. من خلال هذا المسار الصعب، يتضح أن فضائح الفساد والمخالفات المالية الكبيرة قد أدت إلى انهيار شركة Toshiba العريقة وفقدانها لاستقلاليتها بعد عقود من العمل. كما يظهر أيضًا أهمية الحوكمة الرشيدة والمساءلة والشفافية لاستمرار نجاح الشركات على المدى الطويل.

### خلاصة الفصل:

لقد كانت قضية شركة Toshiba واحدة من أكبر فضائح المحاسبة الإبداعية في العالم، والتي كشفت عن ثغرات كبيرة في نظام الحوكمة والرقابة الداخلية للشركة. على مدى سنوات عديدة، مارست فيها الشركة ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل تضخيم أرباحها وإخفاء خسائرها، مما أدى إلى خسائر فادحة للمساهمين وفقدان ثقة المستثمرين.

يتضح من هذه القضية أن دور التدقيق الداخلي كان ضعيفاً للغاية وغير فعال في الكشف عن هذه الممارسات المحاسبية الإبداعية في وقت مبكر. فشل نظام الرقابة الداخلية في Toshiba في اكتشاف وإيقاف هذه الانتهاكات، مما يلقي الضوء على أهمية وجود إدارة تدقيق داخلي قوية ومستقلة ومهنية.

إن الفضاء المحاسبية الإبداعية التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة وما نتج عنها من آثار مدمرة على الشركات والأسواق المالية، تؤكد الحاجة الملحة لآليات التدقيق القوية وفعالة مما أوضح أن للتدقيق الداخلي دور كخط دفاع أساسي ضد هذه الممارسات الخطيرة من خلال مراجعتهم الدقيقة للعمليات المحاسبية والمالية، وتقييمهم المستمر لنظم الرقابة الداخلية والتحقق من صحة البيانات المالية، ويعتبر التدقيق الداخلي هو مفتاح نجاح الشركات في منع المحاسبة الإبداعية ومكافحة الفساد المالي.

ومن هذا المنطلق جاءت الدراسة للبحث في الإشكالية التي كان مفادها: " إلى أي مدى كان دور التدقيق الداخلي في شركة Toshiba فعالا في الكشف عن أنشطة المحاسبة الإبداعية والحد منها؟"

1. نتائج الدراسة: لقد سمحت الدراسة الحالية بالتوصل إلى العديد من النتائج أهمها:
  - بالنسبة إلى الفرضية الأولى: فقد تبين صحة هذه الفرضية في فشل التدقيق الداخلي بشكل واضح في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في وقت مبكر وهذا راجع إلى ضعف إجراءات شركة Toshiba وعدم كفاءة إدارتها.
  - بالنسبة إلى الفرضية الثانية : فقد تبين أيضا صحة هذه الفرضية بحيث كان المدققون الداخليون في شركة Toshiba يخضعون لضغوط من الإدارة العليا مما قلل من استقلاليتهم وقدرتهم على الكشف على ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث كان يجب فصل بين المدققون الداخليين والإدارة العليا لكي يكون هناك استقلالية وشفافية في المعلومات.
  - بالنسبة إلى الفرضية الثالثة : تبين أيضا صحة هذه الفرضية بحيث لم يكن لدى إدارة التدقيق الداخلي في شركة Toshiba الموارد والخبرات الكافية للتعامل مع تعقيدات بعض المعاملات المالية الكبيرة خاصة المتعلقة بالمشاريع طويلة الأجل .
  - اتخذت الإدارة العليا كاذبا مثل إمكانية تقليل الخسائر أو الحصول على عقود إضافية لتبرير تأجيل تسجيل المخصصات اللازمة.
  - كان هناك غياب لثقافة النزاهة والالتزام داخل الشركة، حيث تم تغليب المصالح الشخصية للإدارة العليا على مصلحة الشركة والمساهمين،
2. التوصيات: وبناءات على ما تم استعراضه من نتائج دراسة حول دور التدقيق الداخلي في الحد من المحاسبة الإبداعية، يمكن تقديم التوصيات التالية :
  - لابد من تطوير إجراءات التدقيق والتركيز على إتباعهم للمعايير المحاسبية.
  - توظيف مدققين ذوي خبرات عالية في المحاسبة والتدقيق المالي.
  - وجب تعزيز نظام الرقابة الداخلية وآليات الإبلاغ عن المخلفات والشكاوى بحيث يتم التعامل معها بشكل مستقل دون تدخلات من طرف إدارة العليا
  - ترسيخ ثقافة النزاهة والالتزام داخل الشركة، من خلال تبني مدونة قواعد سلوك واضحة، وإنشاء لجنة أخلاقيات مستقلة، وتدريب الموظفين على الالتزام بأعلى معايير الأخلاق المهنية .
  - توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل جميع الأنشطة والمجالات عالية المخاطر، خاصة إدارة المشاريع والعقود الكبرى، وتزويده بالصلاحيات والموارد الكافية
  - الاستثمار في تدريب وتأهيل فرق التدقيق الداخلي، لاكتساب المهارات اللازمة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأساليب التلاعب المحاسبي المعقدة.

- إصلاح وتعزيز نظم الرقابة الداخلية وآليات الإبلاغ عن المخالفات، وضمان استقلاليتها عن تدخلات الإدارة العليا.
- وضع سياسات وإجراءات صارمة لحماية موظفي التدقيق والإبلاغ عن المخالفات من أي انتقام أو تهديدات من قبل الإدارة.
- زيادة مستويات الشفافية والإفصاح أمام المستثمرين والجهات الرقابية، وتوفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب حول الأداء المالي والمخاطر..

### 3. آفاق الدراسة: يمكن تحديد عدة آفاق مستقبلية للبحث والدراسة كما يلي:

- دور ثقافة الشركات وقيم الإدارة العليا في الحد المحاسبية الإبداعية،
- العوامل المؤثرة على كفاء التدقيق الداخلي - دراسة استطلاعية - .
- اثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على شركة samsung

قائمة المراجع :

أولاً: المراجع باللغة العربية .

1. الكتب :

- محي الدين عبد الرزاق حمزة – أصول مراجعة الحسابات 1- عمان، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع.
- محمد زامل فليح الساعدي وحكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية، العراق، دار عشتار الاكاديمية للنشر والتوزيع.
- أحمد حلمي جمعة – أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي- الأردن ،دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2015.
- أحمد قايد نور الدين –التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية – دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2015.
- سامح محمد رضا رياض أحمد، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، ، السعودية ،مكتبة فهد الوطنية أثناء النشر ، 2010.
- احمد سعد محمد أبو العينين، المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية، العدد الأول.

2. المجلات العلمية :

- زياني عبد الحق ومجدوب خيرة بعنوان " دور التدقيق الداخلي في الحج من المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية"،مجلة الاستراتيجية والتنميةالمجلد 10 / العدد1: مكرر(الجزء الثاني) جانفي/، 2020،جامعة ابن خلدون - تيارت.
- صالح محمد يزيد، واقع تطبيق معايير التدقيق الداخلي في الشركات الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2016.
- محمد لمن علون – الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة– مجلة الحقيقية،العدد، 2018.
- مجلس المعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، متاح على: <https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Code%20of%20Ethics.pdf>
- معهد المدققين الداخليين، ترجمة ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، 2017، بتصرف متاح على: <https://cbi.iq/static/uploads/up/file-152750001752061.pdf> ،
- قادري عبد القادر – أخلاقيات المهنة عامل أساسي لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – جامعة مستغانم / الجزائر، 2013، متاح على: <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/8170>

الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: الإتحاد الدولي للمحاسبين 2010، متاح على: <https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf>

- مجلة جمعية هداة الخيرية لتعليم، متاح على موقع: <https://benaa.islamacademy.net/img/la3e7a07.pdf>
  - احمد سعد محمد أبو العينين، المحاسبة الإبداعية ودور المراجعة الخارجية في الحد من أساليبها المؤثرة على مصداقية القوائم المالية، العدد الأول.
  - فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، المنظور الأخلاقي لمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات العمال والتجارة، المجلد: 06 العدد: 1، 2021.
  - حافي هدى، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات الاقتصادية والمالية، المجلد 01 / العدد 01 سبتمبر 2019، الجزائر.
  - خطاب دلال و زعبيط نور الدين، تقييم الأداء المالي باستخدام نسب النقدية المشتقة من جدل تدفقات الخزينة، مجلة البحوث الاقتصادية و المالية، جوان 2017.
  - فتحي موسى و آخرون، الاتجاهات الحديثة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لبيبا، المجلة الدولية للدراسات الاقتصادية ، 2021.
3. المواقع الإلكترونية :

- معهد المدققين الداخليين، متاح على موقع: <https://www.theiia.org/fr-ca/search/?keyword=internal+audi>
- بيانات شركة Toshiba ، 2023، متاح على موقع : <https://www.global.toshiba.com/ww/outline/corporate/profile.html>
- Toshiba Corporation, The Editors of Encyclopaedia Britannica, 2024, Available on the website: <https://www.britannica.com/money/Toshiba-Corporation>
- Toshiba , Available on the website: History Corporate Information , Toshiba /ww/outline/corporate/history.htm <https://www.global.toshiba.com/ww/outline/corporate/history.htm>
- نبذة عن مجموعة Toshiba ، مجلة اليابان، متاح على موقع : <https://nippontimes.net>
- Toshiba GROUP MANAGEMENT ORGANIZATION CHART ، 2024، متاح على موقع: <https://www.global.toshiba.com/ww/outline/corporate/organization.html>
- استراتيجية شركة Toshiba متاح على موقع : <https://www.global.toshiba.com/ww/outline/corporate.html>
- 2021, Available on the , Toshiba Elaborative SWOT Analysis of Toshiba / website: <https://iide.co/case-studies/swot-analysis-of-toshiba/>
- Toshiba , 2015, page: 37/38, Available on the Investigation Report, Toshiba Toshiba /content/dam/ website: [https://www.global.toshiba.com/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208\\_2.pdf?utm\\_source=www&utm\\_medium=web&utm\\_campaign=since202203Corplr](https://www.global.toshiba.com/migration/corp/irAssets/about/ir/en/news/20151208_2.pdf?utm_source=www&utm_medium=web&utm_campaign=since202203Corplr)

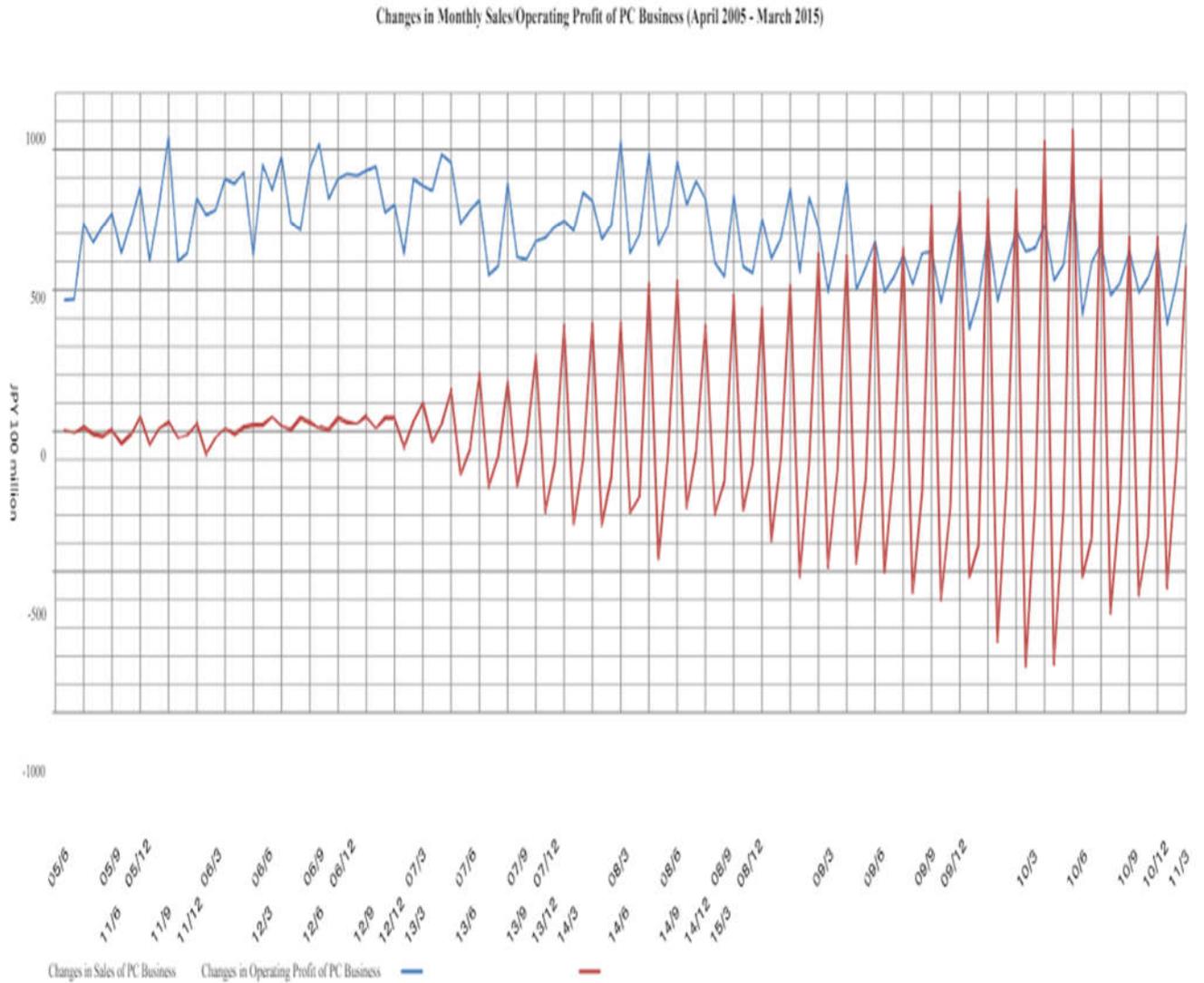
• IAS 11 Construction Contracts, Available on the website: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-11-construction-contracts/>

4. المراجع باللغة الإنجليزية.

- Shah Saud, The Role of Internal Audit in Organization Goals Achievements: A Security of Exchange Commission of Pakistan (SECP) Perspective, Research Journal of Finance and Accounting, 2015.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related services Pronouncements (on line), New York: the International Federation of Accountants (IFAC), 2010, available on: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2010-handbook-of-internatio-3.pdf>.
- Arbana Sahit, Muhamed'll, Creative Accounting-Nature, Usage, Labor and Relation with the Own Crisis Consequences in Practice in Kosovo, European Journal of Economics and Business Studies, 2017.
- Ndubuisi, Haruna and Tenebrae Senzo, Emmanuel, Analysions the critiqua effets of créative accounting practices in the corporatesector of Ghana.
- AKKOUCHE Mohamed Amine, Creative Accounting practices and the reliability of Financial Statements, Journal of Financial, Accounting and Managerial Studies
- Charles W. Mulford and Eugene E. Comiskey from The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Pract
- Raheem Al-mosey , Factors Affecting Creative Accounting Practices and Means Used to Limit their Effect on the Credibility of Financial Statements, International Journal of Innovation, Creativity and Change ,2020.
- Mohammad Omar Faruq CREATIVE ACCOUNTING – AN UNETHICAL METHOD OF FRAUDULENT REPORTING Jagannath University Journal of Business Studies 2014.

- James E. Banks, Toshiba Accounting Scandal A Case Study in Corporate Governance Failure, International Conference on Human Rights, E-Commerce, Marketing, and Management, 2018.
- Magdalena Jerzemowska, Yoji Koyama, How corporate governance weaknesses led to financial distress in Toshiba – some reasons and consequences (a case study), Zarządzanie i Finanse Journal of Management and Finance Vol. 16, No. 2/2018.
- Takeo IIDA, Ordeal of Toshiba, The Risk of Cross National Post-Merger Integration, Tama University Research Bulletin “Management Information Research”, 2019.
- Junpei Yamada, Daisuke Suzuki, Accounting Fraud and Accounting Standards: The Case of Toshiba’s Fraudulent Accounting, 5<sup>th</sup> International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016).
- ROBBINS GELLER RUDMAN & DOWD LLP, Modified and consolidated Collective complaint for Securities violation Laws of the United States And Japan.
- Dennis Caplan, Saurav K. Dutta, Unmasking the Fraud at Toshiba, Curtin University, Perth, Australia, Available on the website: <https://www.researchgate.net>.

الملحق رقم ( 1-2 ) : التغيرات في المبيعات الشهرية/الأرباح التشغيلية لأعمال أجهزة الكمبيوتر (أفريل 2005 – مارس 2015)



الملحق رقم (2-2): تغير في الربح و الخسارة قبل وبعد التغير .

Change in profit and loss before adjustment (Unit: JPY 100 million)

	FY 2008	FY 2009	FY 2010	FY 2011	FY 2012	FY 2013	FY 2014 Q3
Total estimated income from contract work	-	-	-	-	-	71	71
Total estimated cost of contract work	-	-	-	-	-	69	78
Net profit and loss	-	-	-	-	-	2	(7)
FY profit and loss							
Sales	-	-	-	-	-	41	15
Gross profit	-	-	-	-	-	1	(8)
Cumulative profit							
Sales	-	-	-	-	-	41	56
Gross profit	-	-	-	-	-	1	(7)

Change in profit and loss after adjustment

	FY 2008	FY 2009	FY 2010	FY 2011	FY 2012	FY 2013	FY 2014 Q3
Total estimated income from contract work	-	-	-	71	71	71	71
Total estimated cost of contract work	-	-	-	90	90	88	88
Net profit and loss	-	-	-	(19)	(19)	(17)	(17)
FY profit and loss							
Sales	-	-	-	-	-	32	17
Gross profit	-	-	-	(19)	-	2	(0)
Cumulative profit							
Sales	-	-	-	-	-	32	49
Gross profit	-	-	-	(19)	(19)	(17)	(17)

ملخص: تم في هذه الدراسة بتسليط الضوء على أهمية دور التدقيق الداخلي كوسيلة رقابية لضمان جودة البيانات الداخلية كما تبرز هذه الدراسة إلى عدم وجود استقلالية والكفاءة في عملية التدقيق الداخلي مما أثر سلباً على قدرة المدقق الداخلي و هذا راجع إلى الضغط التي مارسته الإدارة العليا عليه . حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العامل و التحديات الرئيسية التي أثرت على التدقيق الداخلي في اكتشاف المحاسبة الإبداعية وأيضا زيادة الوعي بأهمية التدقيق الداخلي الفعال في حماية الشركة و المستثمرين ، وتلقي الدراسة الضوء على حالة شركة Toshiba حيث تم كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتي تسببت في تضخيم الأرباح بواسطة تضخيم التكاليف وتسجيل مبيعات غير حقيقية. هذا السلوك أدى إلى نتائج من بينها فشل التدقيق الداخلي في اكتشاف المحاسبة الإبداعية و ذلك راجع إلى ضغوطات من الإدارة العليا ، و أيضا لم يكن للمدقق الداخلي الكفاءة و المهارة الجيد للكشف عن مثل هذه الممارسات . و تؤكد الدراسة على ضرورة توسيع نطاق عمل التدقيق الداخلي ليشمل جميع الأنشطة و المجالات داخل الشركة و كذا الاستثمار في تدريب و تأهيل فريق التدقيق الداخلي لاكتساب مهارات اللازمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي ، المحاسبة الإبداعية ، شركة Toshiba ، تضخيم الأرباح .

**Abstract:** This study sheds light on the importance of internal auditing as a regulatory mechanism to ensure the quality of internal data. Additionally, it highlights the lack of independence and efficiency in the internal auditing process, which negatively affected the internal auditor's ability. This can be attributed to pressures exerted by senior management. The aim of this study was to identify the main factors and challenges that impacted internal auditing in detecting creative accounting practices and to raise awareness about the importance of effective internal auditing in protecting the company and investors. The study focuses on the case of Toshiba, where instances of creative accounting were uncovered, leading to inflated profits through the manipulation of costs and recording of fictitious sales. This behavior resulted in the failure of internal auditing to detect creative accounting practices, attributed to pressures from senior management. Additionally, the internal auditor lacked the competence and skills necessary to uncover such practices. The study underscores the necessity to broaden the scope of internal auditing to encompass all activities and areas within the company. Furthermore, it emphasizes the importance of investing in training and equipping the internal auditing team with the necessary skills to detect creative accounting practices.

**Key Words:** Internal Auditing, Creative Accounting s, Toshiba company , Inflating profits