

**دور الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات  
المحاسبة الابداعية<sup>1</sup>  
بحث تطبيقي في شركة مصافي الجنوب**

**أ.م.د. علاء فريد عبد الاحد**

**الباحث: وليد صيوان مطلق**

**الجامعة التقنية الجنوبية/كلية الدراسات العليا**

---

<sup>1</sup> بحث مستل من رسالة ماجستير

---

---

**The role of analytical procedures in the disclosure of creative accounting practices, an applied Research in the South Refineries Company**

**Asst. Prof. Dr. Alaa Fareed**

**The researcher: waleed sewan Mutlak**

**Abstract**

The Research aims to identify the analytical procedures and their role in diagnosing and discovering creative accounting practices of the study sample Which is represented by the Company for Southern Refineries because of the role of analytical procedures in reducing the time and cost of the audit process and increasing the efficiency and improving the quality of audit by discovering the fundamental errors that lead to misleading the financial data as well Its suitability for large economic units, and the study, along with its practical application, reached a role for analytical procedures in the disclosure of creative accounting practices, which is reflected in the lack of misleading the financial statements of the company so that the researcher comes out with the most important theoretical and practical conclusions and recommendations regarding them in order to achieve the hypothesis of the study according to the methodology that was developed.

•المجلد الرابع عشر  
•العدد التاسع والعشرون  
•حزيران 2021  
•استلام البحث: 2020/7/7  
•قبول النشر: 2020/7/28

## دور الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

بحث تطبيقي في شركة مصافي الجنوب

أ.م.د. علاء فريد عبدالاحد  
الباحث: وليد صيوان مطلق

### المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على الاجراءات التحليلية ودورها في تشخيص واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عينة الدراسة المتمثلة بشركة مصافي الجنوب لما للإجراءات التحليلية من دور في تخفيض وقت وكلفة عملية التدقيق وزيادة كفاءة وتحسين جودة التدقيق من خلال اكتشاف الاخطاء الجوهرية والتي تؤدي الى تضليل البيانات المالية وكذلك وملائمتها للوحدات الاقتصادية الكبيرة وتوصلت الدراسة بجانبها العملي التطبيقي إلى وجود دور للإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية مما ينعكس على عدم تضليل البيانات المالية للشركة ليخرج الباحث بأهم الاستنتاجات النظرية والعملية والتوصيات بشأنها بقصد تحقيق فرضية الدراسة على وفق المنهجية التي وضعت.

## المقدمة

من خلال ما شهده العالم من فضائح مالية لكبرى الشركات العالمية امثال (Enoron , World Com , Global Grossing , Quest & Tyco) والتي ادت الى الاضرار بمستخدمي البيانات المالية لتلك الشركات نتيجة التضليل الذي مارسه تلك الشركات في الافصاح عن المعلومات المحاسبية الواردة في بياناتها المالية باستخدامها لممارسات المحاسبة الابداعية مما يستدعي من زيادة الاعتماد على الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي باعتبارها احد ادوات التدقيق المهمة في اكتشاف التحريفات الناتجة عن ممارسات المحاسبة الابداعية لما لها من مميزات تتمثل باختصار الوقت والتكلفة والدقة في النتائج ، وفي العراق لا بد من الاهتمام بالاجراءات التحليلية باعتبارها احد الادوات الاساسية في اكتشاف التحريفات الناتجة عن ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية لما لتلك الوحدات من اهمية كبيرة في اقتصاد البلد وكذلك بما تقدمه من مساهمات لموازنة الدولة.

ومن هنا لا بد من التعرف على الاجراءات التحليلية ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركة عينة الدراسة ومن اجل تحقيق هدف البحث تم تقسيمه الى خمسة محاور تضمن الاول منهجية البحث والمبحث الثاني تناول التعريف بالاجراءات التحليلية اما المحور الثالث خصص للجانب النظري لممارسات المحاسبة الابداعية والمحور الرابع تناول الجانب التطبيقي للبحث وخصص المحور الخامس للاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان والتي تم تقديم التوصيات المناسبة في ضوءها.

## المحور الاول: منهجية البحث

### أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال ما تكتسبه الاجراءات التحليلية من دور كبير في اكتشاف الاخطاء الجوهرية وممارسات المحاسبة الابداعية وخصوصاً بعد تنامي ظاهرة الفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى الناتجة من اعتماد ممارسات المحاسبة الابداعية والتي أدت الى تقديم بيانات مالية مضللة وكذلك تتمثل أهمية الاجراءات التحليلية من خلال ما تولده من قناعة للمدقق الخارجي يركز عليها وبما يعزز رأيه في البيانات المالية للوحدات الاقتصادية فالمدقق يستعين بالاجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق (التخطيط ، التنفيذ ، ابداء الرأي) لما لها من مزايا تتعلق باختصار الوقت والجهد المبذول من قبل المدقق الخارجي وكذلك فإن أهمية البحث تنبع من خلال تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية.

### مشكلة البحث:

تمثلت مشكلة البحث في التحدي الذي يواجهه المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية خصوصاً بعد لجوء الوحدات الاقتصادية بالاعتماد على

ممارسات المحاسبة الابداعية لتضليل مستخدمي البيانات المالية مما يتطلب من المدقق الخارجي تحديد الادوات التي يعتمد عليها في اكتشاف تلك الممارسات وتعد الاجراءات التحليلية احد تلك الادوات المهمة التي تساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الاتي:  
هل هناك دور للإجراءات التحليلية في تشخيص واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية؟

### هدف البحث:

يمكن تحديد أهداف البحث بالاتي:

- 1- التعرف على ماهية الاجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق الخارجي ودورها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- 2- تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية.

### فرضية البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرضية الاتية:  
(تؤدي الاجراءات التحليلية الى تشخيص واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية بالشركة عينة البحث)).

### الحدود المكانية للبحث:

تمثلت عينة الدراسة بشركة مصافي الجنوب بالاعتماد على البيانات المالية والسجلات والوثائق الخاصة.

### الحدود الزمنية للبحث:

اعتمد الباحثان على البيانات المالية والسجلات والوثائق الخاصة بالشركة عينة الدراسة للسنوات المالية من 2014 ولغاية 2018.

## المبحث الثاني: دراسات سابقة

- 1- دراسة (محمد 2017) بعنوان (دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة)

هدفت الدراسة الى التعرف على دور المراجعة التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلاقة من خلال اهميتها في تحقيق الثقة والمصادقية للبيانات المالية واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة الى ان التزام المدقق بالاجراءات التحليلية سوف يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة.

- 2- دراسة (عبد الرزاق 2019) بعنوان ( الاجراءات التحليلية وأهميتها في اكتشاف الاخطاء والتحرiftات المحتملة في القوائم المالية )

هدفت الدراسة الى التعرف على اهمية جودة الاداء لمراقبي الحسابات والتي تستلزم اتباع مجموعة من الاجراءات العلمية والعملية والتي من بينها الاجراءات التحليلية والتي يعتمد عليها المدقق في جميع مراحل التدقيق لكونها تساعد في اكتشاف التحريفات

والاخطاء في البيانات المالية وتوصلت الدراسة الى ان الاجراءات التحليلية تعد من المسائل المهمة في تحديد الاختلافات والمقارنات في القوائم المالية وتحدد الاجراءات التحليلية للاخطاء والتصرفات غير القانونية

3- دراسة (Scharin and Essner, 2013)  
(Analytical Procedures – A Practice Base Approach)

**الاجراءات التحليلية كمدخل اساس للممارسة**

هدفت الدراسة للتعرف على المدى الذي يوفر فهم كاف لكيفية تنفيذ الاجراءات التحليلية في الممارسة العملية من قبل المدققين مما يستلزم بيان العوامل التي تؤثر على عمل المدقق والتركيز على النقاط الاساسية التي تؤدي الى نتائج مطابقة للاجراءات باعتماد ممارسات الاجراءات التحليلية المعتمدة على منهج ثابت وتوصلت الدراسة الى ان الاجراءات التحليلية ممكن ان تكون مفيدة بجميع الطرق التي تستخدم بها وان الاجراءات التحليلية تؤدي الى تسهيل مهمة التدقيق كما انها توفر الوقت والمال للمدققين اذا اجريت بشكل صحيح .

4- دراسة (Law Willett , 2004)  
(The Ability Analytical Procedures to Signal Transaction Errors)

**قدرة الاجراءات التحليلية على الاشارة بوجود اخطاء في العمليات التجارية**

هدفت الدراسة الى اختبار فاعلية الاجراءات التحليلية في التدقيق واستخدام الحاسوب في بيان قدرتها على اكتشاف الاخطاء والانحرافات واستخدمت الدراسة مجموعتين من البيانات احدهما معيارية تستخدم كأساس للمقارنة مع النتائج في الكشف عن الاخطاء والتحريفات ثم تم استخدام منهج تجريبي من خلال وضع نموذج محاكاة على الحاسبة يمثل المجموعة المعيارية وتوصلت الدراسة الى ان استخدام التقييمات المعيارية المبنية على اسس علمية يؤدي الى تحسين الاداء وانها ملائمة للبحث في البيانات المالية المستقبلية المعقدة وأوصت الدراسة باستخدام نماذج المحاكاة والأساليب الاحصائية الحديثة.

## المبحث الثاني: الاجراءات التحليلية

### اولاً: تعريف الاجراءات التحليلية

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (520) والصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) على انها تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية وكذلك التحقق من التغيرات والعلاقات المتعارضة مع المعلومات ذات العلاقة او التي تختلف عن المبالغ المتنبأ بها (4: IFAC, 2009) وعرفها (Arens et al, 2012: 223) بالمقارنات والعلاقات التي تساعد المدقق على تقييم ما إذا كانت أرصدة الحسابات أو البيانات الأخرى تبدو معقولة بالنسبة لتوقعاته.

اما (القرشي، 2011 : 193) فقد عرفها بالإجراءات الخاصة بالمنطق العام للأرصدة والعمليات المالية وتتضمن تحليل النسب والاتجاهات المهمة فضلاً عن التغيرات في البنود غير العادية.

ويرى الباحثان بان الاجراءات التحليلية مجموعة خطوات يقوم بها المدقق للتأكد من ان ارصدة الحسابات والعمليات المالية قد تمت وفق توقعاته اي ان الاجراءات التحليلية تقوم على التوقعات الخاصة بالمدقق.

### ثانياً: أهمية الاجراءات التحليلية

قبل التطرق لأهمية الاجراءات التحليلية لابد من تناول مفاهيم كفاءة وفاعلية التدقيق فكفاءة التدقيق تعني الاستغلال الامثل للموارد لتحقيق اهداف التدقيق بأقل تكلفة ممكنة اما فاعلية التدقيق فتعني قدرة المدققين على الوصول الى النتيجة المطلوبة اي انحسار فجوة التوقعات أو التقليل منها ومما لاشك فيه ان الاجراءات التحليلية تعتبر من الوسائل المهمة التي تساهم في تقليل الوقت والكلف في عملية التدقيق والوصول الى التوقعات التي يضعها المدقق وهي بذلك تساهم في تحقيق الكفاءة والفاعلية لعملية التدقيق. وفي هذا الاتجاه يشير (Appelbaum, et al, 2018 : 4) بأن الاجراءات التحليلية قد تكون أكثر فعالية وكفاءة من الاختبارات التفصيلية عندما تكون البيانات موضوع التدقيق كبيرة ومتنوعة وكذلك عندما تكون مخاطر تقديم بيانات غير صحيحة في الحد الأدنى تكون الاجراءات التحليلية أكثر كفاءة وأقل تكلفة.

وتضيف عبد الرزاق بان الاجراءات التحليلية تعد احد الوسائل المهمة التي تساعد مراقب الحسابات على زيادة فاعلية التدقيق وزيادة الثقة بالبيانات المالية مع ضمان عدم وجود تلاعب او تحريف فيها وتحديد موقع القوة والضعف مما يعكس على جودة التدقيق (عبد الرزاق ، 2019 : 23).

ويعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA American Institute of Certified Public Accountants, 2015 : 93) الاجراءات التحليلية جزء مهم من تحليل بيانات التدقيق (ADA) وهو علم وفن لاكتشاف وتحديد وتحليل الأساليب الشاذة واستخراج المعلومات المفيدة الموجودة في البيانات المتعلقة بموضوع التدقيق من خلال التحليل والتصميم والتصور لغرض التخطيط وتنفيذ التدقيق. ومن خلال ما ورد اعلاه يتوصل الباحثان الى ان اهمية الاجراءات التحليلية تكمن في ملائمتها للوحدات الاقتصادية الكبيرة واختصارها للوقت والكلف.

### ثالثاً: اهداف الاجراءات التحليلية

حدد (ارينز ولوبك، 2002 : 255) اربعة أهداف للإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق:

1- فهم طبيعة العمل والنشاط الخاص بالزبون: تعد الاجراءات التحليلية احد الوسائل التي تساعد المدقق في التوصل الى فهم طبيعة العمل والنشاط الخاص بالزبون من خلال

- المعلومات التي يتم الحصول عليها والوقوف على التغيرات مع الفترات السابقة الخاصة بالزبون باعتماد الاجراءات التحليلية.
- 2- امكانية الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق على الاستمرار: تستخدم الاجراءات التحليلية كمؤشر على امكانية الوحدة الاقتصادية في مواجهة الازمات المالية التي تواجهها كمقارنة نسبة المديونية مع نسبة النمو بالأرباح ويؤخذ بالاعتبار الفشل المالي للوحدة الاقتصادية عند تقدير مخاطر عملية التدقيق واستخدام ادارة الوحدة الاقتصادية لمفهوم الاستمرارية عند اعداد البيانات المالية.
- 3- تشخيص التحريفات في البيانات المالية: يستطيع المدقق من خلال القيام بالمقارنة بين البيانات المالية للفترة المالية موضوع التدقيق مع البيانات المالية للفترات السابقة من معرفة التغيرات غير المنطقية والتقلبات غير العادية والتي قد تكون ناتجة عن اخطاء ومخالفات من قبل الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق. ويرى (Knapp , 2001) (35): بأن الإجراءات التحليلية قد تكون اداة مفيدة للكشف عن الاحتيال إذا تم تنفيذها من قبل مدقق لديه خبرة كافية.
- 4- تقليل الاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق: عندما تكون التغيرات غير المنطقية والتقلبات قليلة يعني ذلك عدم وجود اخطاء او مخالفات كبيرة مما يدعو المدقق الى التقليل من الاختبارات التفصيلية لذلك فان المدقق يعتمد على الاجراءات التحليلية في تحديد حجم الاختبارات التفصيلية التي يقوم بها خصوصاً وان الاجراءات التحليلية لا تتطلب وقت وكلفة اكبر من الاختبارات التفصيلية.
- وأشار المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) من خلال معيار التدقيق رقم 134 لسنة 2019 الصادر عن مجلس معايير التدقيق بان تطوير توقعات المدقق الخاصة بتنفيذ الاجراءات التحليلية تساعده على تقييم المخاطر المتعلقة بأنشطة بالوحدة الاقتصادية . (American Institute of Certified Public Accountants, 2019:101)
- ويبين (حسن وجبار، 2018: 95) بأن الاجراءات التحليلية تهدف الى تخفيض مخاطر الاكتشاف من خلال زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق لأنها تؤدي الى اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في البيانات المالية.
- ويرى الباحثان الى ان الهدف الاساسي للإجراءات التحليلية يكمن في تشخيص اكتشاف الاخطاء والتحريفات في جميع مراحل التدقيق والتي تمكن المدقق من التنبؤ بفشل الوحدة الاقتصادية وتقليل الاختبارات التفصيلية
- رابعاً: أنواع الاجراءات التحليلية**
- يقسم (Louwers et al, 2015: 145) الاجراءات التحليلية من حيث وقت ادائها الى ثلاثة انواع هي:
- 1- الاجراءات التحليلية الاولية وهي الاجراءات المطلوبة عند البدء بعملية التدقيق.

- 2- الاجراءات التحليلية الجوهرية وهي اختبارات جوهرية تتضمن الحصول على الادلة الكافية لتدعيم رأي المدقق بالبيانات المالية.
  - 3- الاجراءات التحليلية النهائية وهي الاجراءات الخاصة باختبار عمل المدقق (جودة التدقيق) وتكون بعد الانتهاء من عملية التدقيق.
- في حين قسم القريشي انواع الاجراءات التحليلية بلحاظ الادوات التي يتم من خلالها تنفيذ الاجراءات التحليلية وهي كما يلي: (القريشي ، 2011 : 196-199)
- 1- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل به.
  - 2- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق للفترة الحالية مع الفترات السابقة.
  - 3- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق مع ما مخطط له.
  - 4- مقارنة بيانات الوحدة الخاضعة للتدقيق مع توقعات المدقق.
  - 5- مقارنة البيانات المالية للوحدة الخاضعة للتدقيق مع البيانات غير المالية.
- ويرى الباحثان بأنه لا يمكن للمدقق من الاستغناء عن الاجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق لما لها من اهمية تكمن في تقليل الوقت والتكاليف لعملية التدقيق وكذلك ملائمتها للوحدات الاقتصادية الكبيرة الحجم والواسعة النشاط.

#### خامساً: خطوات تنفيذ الاجراءات التحليلية

ان عملية تنفيذ الاجراءات التحليلية من قبل المدقق تتطلب القيام بأربع خطوات أساسية: (Johnstone , et al , 2014 : 282)

- 1- تحديد التوقعات من قبل المدقق: يعد تطوير التوقعات وتقييم أداء العملاء مقارنة بتلك التوقعات أمراً أساسياً لتدقيق الجودة حيث يحتاج المدقق إلى فهم التطورات في صناعة العميل والعوامل الاقتصادية العامة وخطط التطوير الاستراتيجي للعميل من أجل تكوين توقعات معقولة حول نتائج العميل ويجب أن يساعد تقييم الاداء المستند على هذه التوقعات المدقق على تحديد الحسابات التي تحتوي على أخطاء جوهرية محتملة.
  - 2- ان يحدد المدقق اهمية الاختلاف بين توقعاته وبين ما مسجل بالبيانات المالية للوحدة الاقتصادية.
  - 3- يقوم المدقق باحتساب الفرق بين توقعات المدقق وما مسجل بالبيانات المالية للوحدة الاقتصادية.
  - 4- متابعة الاختلافات المهمة التي تحدد ارصدة الحسابات التي تحتوي على الأخطاء الجوهرية والتي تتطلب المزيد من الفحص من قبل المدقق.
- ويرى الباحثان ان كفاءة وفاعلية الاجراءات التحليلية تتوقف على مدى دقة وواقعية التوقعات التي يضعها المدقق والتي تتوقف على التغيرات في البيانات المالية للوحدة الاقتصادية والحكم المهني للمدقق.

## المحور الثالث: الاطار النظري للمحاسبة الابداعية

### أولاً: مفهوم المحاسبة الابداعية

يعد مفهوم المحاسبة الابداعية من المفاهيم الواسعة المعاني في المحاسبة لتوقفها على ممارسات محاسبية غير محددة بإطار معين وتتضمن المحاسبة الابداعية مجموعة من المفاهيم كونها وسيلة تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ويعد المفهوم من المفاهيم المثيرة للجدل من حيث تسميتها حيث اختلف فيها هل هي ابداع محاسبي ام ابتداع محاسبي ومن حيث مفهومها فهل تحتوي على جوانب ايجابية ام انها تحتوي على جوانب سلبية فقط كونها ارتبطت بالانهيارات والفضائح المالية لكبرى الشركات العالمية ، وجاء مصطلح الابداع مقروناً بالمحاسبة لان مصطلح الابداع أخذ بالتداول في العلوم والمعارف المختلفة.

وظهرت العديد من التعاريف للمحاسبة الابداعية في الادبيات المحاسبية نظراً للتوسع الحاصل في ممارساتها واختلاف توجهات الكتاب والباحثين ويمكن تصنيف تعاريف المحاسبة الابداعية وفق وجهات نظر الكتاب والباحثين الى صنفين:

**الصنف الاول:** عرفها على انها التلاعب بالدخل لإدارة ارباح الوحدات الاقتصادية حيث عرفها (Merchant & Rockness, 1994: 79-94) على أنها كل فعل تقوم به الإدارة له تأثير على الدخل المعلن ولا يحقق اي فائدة اقتصادية للوحدة الاقتصادية ويكون مضراً في الامد الطويل.

**الصنف الثاني:** عرف المحاسبة الابداعية بشكل اوسع من ادارة الارباح والتلاعب بالدخل فقد عرفها (Jones, 2011: 6) بأنها استخدام المرونة في المحاسبة داخل الإطار القانوني لإدارة قياس وعرض الحسابات لتحقيق الفائدة لمعدي القوائم فقط.

ويرى الباحثان بأن المحاسبة الابداعية تعني مجموعة ممارسات يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم المهنية للتلاعب بالأرقام المحاسبية لغرض تحقيق أهداف محددة وان هناك جانبان لممارسات المحاسبة الابداعية احدهما يستغل المرونة في المحاسبة والأخر يقوم على الاحتيال.

### ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الدراسات التي بينت العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإبداعية والتي وفرت الأرضية الخصبة لممارسات المحاسبة الإبداعية وبين ( Amat, 2004: 97) العوامل بالاتي:

1- المرونة التنظيمية: تمثل المرونة في التنظيمات المحاسبية حرية الاختيار في السياسات المحاسبية وهذا ما أكده Hendriksen حيث بين بأنه يمكن للسياسات المحاسبية البديلة أن تؤثر على نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية مثل الاختيار من بين طرق احتساب الاندثار (Hendriksen, 1984: 241)

2-قلة التنظيم: هناك مجالات محاسبية غير خاضعة للقوانين والأنظمة وفي هذا الاتجاه بين الشيرازي بأن التنظيم الرسمي عن طريق تدخل الجهات الحكومية والمهنية مهم في تحديد ما يجب الالتزام به (الشيرازي، 1990:109).

3-حرية الحكم والتقدير الشخصي في المجالات المحاسبية وفي هذا المجال أوضح Kang بأن التقديرات المحاسبية تشكل الأساس لمعظم معلومات القوائم المالية وأن هناك زيادة في استخدامها بسبب التعقيد المتزايد للعمليات التجارية العالمية يجبر على الاستخدام المتزايد للأحكام والتقديرات (Kang, et al., 2015: 3) ويرى الباحثان بأن العامل الأبرز الذي أدى الى ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية يكمن في المرونة الموجودة في المحاسبة والتي تتيح للمحاسب من استخدام مهاراته لاختيار البديل المناسب من بين البدائل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وكذلك استخدام الحكم الشخصي للمحاسب.

### ثالثاً: دوافع اللجوء لممارسات المحاسبة الإبداعية

صنف (Mulford & Comiskey, 2002: 4) دوافع ممارسات المحاسبة الابداعية الى:

- 1-التأثير على أسعار اسهم الشركة في السوق لتحقيق ارتفاع في سعر السهم او لتخفيض تكلفة رأس المال او لزيادة تقييم الشركة في السوق او زيادة قيمة خيارات الاسهم.
- 2-التأثير على تكلفة الاقتراض لتحسين جودة الائتمان او ارتفاع تصنيف الديون او انخفاض تكلفة الديون او تخفيض شروط عقود الديون.
- 3-التأثير على خطة المكافأة لزيادة المكافأة المستندة على الربح.
- 4-التأثير على التكلفة السياسية للتقليل من الضرائب المدفوعة.

بينما حددت (القري ، 2010 : 30) خمسة دوافع لممارسات المحاسبة الابداعية هي تحقيق ارباح محددة والتأثير على اسعار الاسهم ومواجهة تكاليف الديون والتعويضات الادارية والتكاليف السياسية والدينية

ويرى الباحثان إن دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف اهداف الادارة وباختلاف القوانين والقواعد والتعليمات المحاسبية تبعاً لاختلاف البلدان فقد تكون دوافع موجودة في بلد ما وغير موجودة في بلد آخر وقد تكون هناك دوافع اخرى لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية غير التي تم ذكرها.

### رابعاً: مؤشرات وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية

يبين (عبود ، 2019 : 102) بأن هناك مجموعة مؤشرات تدل على وجود ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية وهي:

- 1-وجود تدفقات نقدية لا ترتبط بالإيرادات.
- 2-حسابات عملاء غير مرتبطة بالإيرادات.
- 3-مخصصات ديون مشكوك في تحصيلها غير مرتبطة بحسابات العملاء.
- 4-وجود احتياطات غير مرتبطة بينود الميزانية.

5- إحتياطيات تملك مشكوك فيها.

6- توافق الارباح مع توقعات المحللين بصورة مستمرة.

ويرى الباحثان بأن هناك مؤشرات اخرى منها عدم تناسب نسبة المديونية مع نسبة النمو في الايرادات وكذلك عدم تناسب فقرة التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية في كشف التدفقات النقدية مع ايراد النشاط الجاري وكذلك عدم تناسب فقرة التدفقات النقدية من الانشطة غير العادية في كشف التدفقات النقدية مع الايرادات التحويلية والآخرى وعدم تناسب نسبة النمو بالإيرادات مع التوسع في نشاط الوحدة الاقتصادية.

### المبحث الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

تعد شركة مصافي الجنوب احدى اهم شركات النفط التحويلية في العراق حيث تساهم في دعم الاقتصاد الوطني في مجال القطاع النفطي من خلال تكرير وتصفية النفط الخام وإنتاج المنتجات النفطية على اختلاف أنواعها وبما يحقق أهداف خطط التنمية والخطط المعتمدة في وزارة النفط.

سيتم في هذا المحور التعرف على دور الاجراءات التحليلية في تشخيص واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركة عينة الدراسة في ضوء أهداف البحث وفرضيته لغرض التوصل الى التحقق من تلك الفرضية.

1- من خلال القيام بالمقارنات بين الحسابات تبين ان بند المقبوضات عن الفقرات غير

العادية الوارد في كشف التدفق النقدي لسنوات الدراسة يمثل رصيد حساب مدينو

نشاط غير جاري والذي يعد مؤشر على استخدام الشركة لممارسات المحاسبة

الإبداعية لتحسين صورة قائمة التدفقات النقدية كون رصيد الحساب المذكور يتضمن

قيود تسوية لا يترتب عليها أي قبض نقدي وكما مبين في الجدول رقم (1) :

الجدول رقم (1) المقبوضات عن الفقرات غير العادية/دينار

السنة	مبلغ المقبوضات عن الفقرات غير العادية/دينار
2014	150204559
2015	23694205636
2016	11374750
2017	9267187
2018	51419625

الجدول اعداد الباحثان

دور الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية...

2- زادت الشركة من مبلغ الحوافز المدفوعة للموظفين والمرتبطة بالطاقات الانتاجية الفعلية والطاقات المتاحة للشركة خلال سنة 2018 بنسبة (14) عن سنة 2017 بالرغم من انتاجها في سنة 2018 انخفض عن السنة السابقة بنسبة (0.04) مما يؤشر الى قيام الشركة بممارسات المحاسبة الابداعية في الطاقات المتاحة وكما مبين في الجدول رقم (2) ادناه:

الجدول رقم (2) الطاقات الانتاجية ومبلغ الحوافز الموزع للموظفين

السنة	الانتاج المتحقق	مبلغ الحوافز المدفوع/دينار	نسبة الزيادة في الانتاج %	نسبة الزيادة في الحوافز المدفوعة %
2017	14521184	56696406209	-	-
2018	14461197	64699199912	0.04	14

الجدول اعداد الباحثان

3- ممارسات الشركة بالطاقات المتاحة لوحداتها الانتاجية وبما يتلائم مع زيادة الطاقة الفعلية لنسبة الـ (75%) من الطاقة المتاحة بالرغم من عدم وجود اي تغيير في نشاطها خلال سنوات الدراسة لزيادة حوافز الادارة والموظفين مستغلة بذلك المرونة بالتعليمات الخاصة بمنح الحوافز والتي تشير بأن لا يقل خط الشروع للحوافز عن (75%) من الطاقة المتاحة مما نتج عنه زيادة غير صحيحة في كلفة النشاط وبالتالي كلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر وكما مبين في الجدول رقم (3) أدناه:

الجدول رقم (3) ممارسات الطاقات المتاحة لزيادة الحوافز

السنة	الطاقة الفعلية م3	الطاقة المتاحة م3	مبلغ الحوافز/دينار	كلفة النشاط/دينار	نسبة الحوافز الى كلفة النشاط %
2016	13011209	12720337	43482008407	876898790555	0.049
2017	14521184	14428035	56696406209	856922209039	0.066
2018	14461197	14409417	64699199912	873222011383	0.074

الجدول اعداد الباحثان

4- عدم تناسب نسب الزيادات في إيرادات النشاط الجاري مع نسب الزيادة والانخفاض في فقرة النقد المحصل من الأنشطة التشغيلية وحسابات المدينون التجاريون مما يؤثر الى وجود لممارسات المحاسبة الابداعية في الشركة ويتضح ذلك في سنة 2015 حيث قابل نسبة الزيادة في إيراد النشاط الجاري البالغة (7%) انخفاض في النقد المحصل من الأنشطة التشغيلية بنسبة (24%) وانخفاض في المدينون التجاريون بنسبة (5%) مما يؤثر الى قيام الشركة بممارسات المحاسبة الابداعية في احد الحسابات اعلاه وكما مبين في الجدول رقم (4):

الجدول رقم (4) نسب الزيادة والانخفاض المبالغ بالملايين

نسب الزيادة والانخفاض بالحسابات %			اسم ومبلغ الحساب			السنة
المدينون التجاريون	النقد المحصل من الأنشطة التشغيلية	ايراد النشاط الجاري	المدينون التجاريون	النقد المحصل من الأنشطة التشغيلية	ايراد النشاط الجاري	
-	-	-	3104	581013	617370	2013
(29)	148	65	2201	1438041	1016805	2014
(5)	(24)	7	2088	1092677	1092677	2015
32	(28)	2	661230	782244	1117770	2016
24	19	18	817611	934390	1319672	2017
15	26	4	938841	1175398	1368495	2018

## الجدول اعداد الباحثان

5- قامت الشركة بتسجيل قيود تسوية ليس لها اي قيمة اقتصادية (ورقية) أدت إلى زيادة إيراداتها وتكاليفها في نفس الوقت من خلال تثبيت كلفة البنزين المستورد والمجهز للشركة من شركة توزيع المنتجات النفطية مجاناً لغرض تحسين المواصفات الفنية للبنزين المنتج عبر خطه مع البنزين المنتج من قبل الشركة وإعادة نفس الكمية المستلمة من البنزين المنتج من قبل الشركة إلى شركة خطوط الانابيب حيث تقوم الشركة بتحميل كلفته على حساب خامات ومواد أولية مدين وحساب إيراد النشاط الجاري دائن لزيادة حصص الارباح الموزعة والتي تمثل ما مقداره (30%) من

كلفة النشاط وبالتالي زيادة حصة العاملين في الشركة من الارباح وتقليل او عدم دفع حصة اولى من الارباح لوزارة المالية مما أدى إلى تحريف تكلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر وكما مبين في الجدول رقم (4) أدناه:

الجدول رقم (4) دور العمليات الورقية في تحريف تكلفة المنتج

السنة	كلفة البنزين المستورد المبلغ/مليون دينار	كلفة نشاط الشركة المبلغ/مليون دينار	كلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر/دينار	نسبة كلفة البنزين المستورد إلى كلفة النشاط % (2/1)	مبلغ التحريف في كلفة انتاج برميل النفط الخام المكرر/دينار (4*3)
	(1)	(2)	(3)	(4)	
2014	51420	728385	9883	0.070	692
2015	51368	919638	12292	0.056	688
2016	51178	876899	11653	0.058	676
2017	60266	856922	9796	0.070	686
2018	81147	873222	10673	0.093	993

#### الجدول إعداد الباحثان

وفي ضوء الفقرات الواردة أعلاه يتضح للباحثان بأن هناك دور كبير للإجراءات التحليلية في تشخيص واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال الدراسة الانتقادية وإجراء المقارنات بين ارصدة الحسابات المختلفة الواردة في البيانات المالية والتي بينت وجود علاقات غير منطقية بين البيانات المالية فيما بينها وبين البيانات المالية وغير المالية وهو ما يثبت فرضية الدراسة.

## المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

- 1- الإجراءات التحليلية مجموعة خطوات يقوم بها المدقق بناءً على توقعاته وان كفاءة وفاعلية الاجراءات التحليلية تتوقف على مدى دقة وواقعية التوقعات التي يضعها المدقق.
- 2- ان الهدف الاساسي للإجراءات التحليلية يكمن في تشخيص اكتشاف الاخطاء والتحريفات والتي من ضمنها ممارسات المحاسبة الابداعية في جميع مراحل التدقيق.
- 3- تكتسب الاجراءات التحليلية اهميتها من خلال مساهمتها في تقليل الوقت والتكاليف لعملية التدقيق وكذلك ملائمتها للوحدات الاقتصادية الكبيرة الحجم والواسعة النشاط.
- 4- أن المحاسبة الابداعية تعني مجموعة ممارسات يستخدم فيها المحاسبون مهاراتهم المهنية للتلاعب بالأرقام المحاسبية لغرض تحقيق أهداف محددة.
- 5- إن دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف اهداف الادارة وباختلاف القوانين والقواعد والتعليمات المحاسبية تبعاً لاختلاف البلدان.

من خلال الجانب العملي تبين الآتي:

- 6- أن هناك مؤشرات عديدة على وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية منها عدم تناسب نسبة الزيادة والانخفاض في أرصدة المدينون التجاريون مع نسبة الزيادة في الإيرادات وكذلك عدم تناسب فقرة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في كشف التدفقات النقدية مع إيراد النشاط الجاري وكذلك عدم تناسب فقرة التدفقات النقدية من الأنشطة غير العادية في كشف التدفقات النقدية مع الإيرادات التحويلية والأخرى وعدم تناسب نسبة الزيادة بالإيرادات مع التوسع في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- 7- وجود علاقات غير منطقية بين بعض البنود في القوائم المالية للشركة ويتضح ذلك في ان بند المقبوضات عن الفقرات غير العادية الوارد في كشف التدفق النقدي لسنوات الدراسة يمثل رصيد حساب مدينو نشاط غير جاري والذي يتضمن قيود تسوية لا يترتب عليها أي قبض نقدي وكما مبين في الجدول رقم (1).
- 8- وجود علاقات غير منطقية بين أرصدة الحسابات المالية والمعلومات غير المالية ويتضح ذلك في زيادة مبلغ الحوافز المدفوعة للموظفين والمرتبطة بطاقات الشركة الانتاجية خلال سنة 2018 بالرغم من انخفاض الطاقة الانتاجية للشركة لسنة 2018 مقارنة بالسنة السابقة لها وكذلك عدم مقابلة الزيادة في مبالغ الحوافز المدفوعة للموظفين لأي توسع في نشاط الشركة وكما مبين في الجدولين رقم (2 ، 3).
- 9- وجود مؤشرات على استخدام الشركة لممارسات المحاسبة الإبداعية ويتضح ذلك من خلال استخدام المقارنات بالنسب لحسابات دورة المبيعات ويتضح ذلك في سنة 2015 حيث قابل نسبة الزيادة في إيراد النشاط الجاري البالغة (7%) انخفاض في النقد المحصل من الأنشطة التشغيلية بنسبة (24%) وانخفاض في المدينون التجاريون بنسبة (5%) وكما مبين في الجدول رقم (4).
- 10- من خلال الاجراءات التحليلية الجوهرية تبين قيام الشركة بتثبيت عمليات لا يوجد لها اي قيمة اقتصادية (ورقية) لزيادة إيرادتها وكما مبين في الجدول رقم (5).

### ثانياً: التوصيات

- 1- يجب ان تكون توقعات المدقق واقعية وملائمة لطبيعة النظام المحاسبي المطبق في الوحدة ونشاطها لزيادة كفاءة وفاعلية الاجراءات التحليلية.
- 2- تعد الاجراءات التحليلية مهمة في جميع مراحل عملية التدقيق لما لها من دور في تشخيص وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية خصوصاً اذا استندت على توقعات واقعية ودقيقة من قبل المدقق.
- 3- عمل ندوات ومؤتمرات علمية تعنى بالوقوف على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية بالعراق ودورها في تضليل القوائم المالية.
- 4- على مراقبي الحسابات وموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التركيز على القيام بالإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تنفيذ عملية التدقيق وبعد الانتهاء من عملية التدقيق.

## المصادر والمراجع

### المصادر العربية

#### اولاً:الكتب

- 1- الشيرازي، عباس مهدي (1990). " النظرية المحاسبية " ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
- 2- عبود ، محمد سالم (2019). " المحاسبة الإبداعية (الاحتياالية) " دار الدكتور للعلوم المالية والاقتصادية ، بغداد ، العراق.
- 3- ألفين، ارينز و لوبك ، جيمس (2002). " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة الديسبي، محمد ، تدقيق حجاج ، احمد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية.
- 4- القرشي، أياد رشيد (2011). "التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً" دار المغرب للطباعة والنشر ، بغداد ، العراق.

#### ثانياً:الرسائل و البحوث

- 1- حسن، علي ميري و جبار ، ناظم شعلان (2018). " مخاطر التدقيق واثرها على رأي مراقب الحسابات ومصداقية نتائج التدقيق وسبل الحد منها دراسة تطبيقية في شركة الهلال الصناعية المساهمة " مجلة جامعة كربلاء العلمية ، جامعة كربلاء ، العراق ، المجلد (16) ، العدد (1) ، ص: 95-116.
- 2- عبد الرزاق، ديانا نعمة (2019). " الاجراءات التحليلية واهميتها في اكتشاف الاخطاء والتحريفات المحتملة في القوائم المالية دراسة تحليلية لمصرف الوركاء للاستثمار للمدة 2006-2008 " مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية ، جامعة بابل ، العراق ، المجلد (11) ، العدد (3) ، ص: 22-40.
- 3- القرني، ميسون بنت محمد بن علي (2010). " دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية " رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الاقتصاد والادارة - جامعة الملك عبد العزيز.
- 4- محمد الجعلي، عبد الوهاب موسى (2017). " دور الاجراءات التحليلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الخلافة " مجلة اماراباك ، الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، الولايات المتحدة الامريكية ، المجلد (8) ، العدد (24) ، ص: 43-56.

#### ثالثاً:الوثائق الرسمية

- 1- البيانات المالية للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
- 2- موازين المراجعة قبل وبعد الغلق للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
- 3- الكشوفات التحليلية لحسابات الايرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
- 4- تقارير الادارة للشركة عينة الدراسة ولسنوات الدراسة.
- 5- مستندات القيود المحاسبية.

## المصادر الاجنبية

## A-Book

- 1- Arens, Alvin A. & Elder, Randal J, & Beasley, Mark S. (2012). "**Auditing And Assurance Services Anintegrated Approach**", Hall.
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (2015). "**Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future**".
- 3- Hendriksen, Eldos (1977). "**Accounting Theory**" Richard D. IrwinInc.
- 4- Johnstone , Karla , M. & Gramling , Audrey , A. & Rittenberg , Larry , E. (2014). "**Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit** "South-Western.
- 5- Jones , Michael , J. (2011). "**Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals**" John Wiley & Sons Ltd.
- 6- Louwers , Timothy J. & Ramsay , Robert J & Sinason , David H. & Strawser , Jerry R. & Thibodeau , Jay C. (2015). "**AUDITING & ASSURANCE SERVICES** " , Hill.
- 7- Mulford, Charles W. & Comiskey , Eugene, E. (2002). "**the Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices**" Sons Ltd .

## B-Periodicals Articles

- 1- Amat , O. (2004). "**Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**" Journal of Economic Literature Classifications, M41 , Spine , by Internet.
- 2- Appelbaum , Deniz , A. & Kogan , Alex & Miklos , A. (2018). "**Analytical Procedures in External Auditing: A Comprehensive Literature Survey and Framework for External Audit Analytics** " Journal of Accounting Literatura, Vol. (40).
- 3- Knapp , Carol A. & Knapp , Michael C. (2001). "**The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures**" Accounting Organizations and Society , Vol. (26).
- 4- Kang , Yoon Ju & Trotman , Andrew , J. & Trotman , Ken T. (2015). "**The effect of an Audit Judgment Rule on audit committee members' professional skepticism: The case of accounting estimates**", Accounting, Organizations and Society, vol. (64).
- 5- Merchant, Kenneth, A. & Rockness , Joanne (1994). "**The ethics of managing earnings: an empirical investigation**" Journal of Accounting and Public Policy, vol. 13.
- 6- (IFAC) **INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (240) , (520)**  
<http://www.ifac.org>