

إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة استطلاعية

م. م. محمد عباس الشمري

Mohamadabas19973@gmail.com

م. م. فاتن حاتم الفاضل

Fadelhatam72@gmail.com

كلية الرافدين الجامعة- قسم المحاسبة

المستخلص

يهدف البحث بشكل رئيس إلى التعرف على الإجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي لكشف أو الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، ولأجل تحقيق هذا الهدف تم استعمال المنهج الوصفي التحليلي من خلال استعمال استمارة الاستقصاء لعرض رأي عينة البحث في أهم هذه الإجراءات، وقد بينت نتائج البحث ان ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية، وادراك المدقق الخارجي أهمية الإجراءات التي يستخدمها في تدقيق القوائم المالية للحد من وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وان التزامه بهذه الإجراءات يحقق العدالة والشفافية والمصادقية، وفي ضوء ما سبق اوصى البحث بالتزام المدقق الخارجي بالعناية المهنية عند تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية، والاهتمام بتدقيق جميع عناصر القوائم المالية للتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي من المحتمل تطبيقها في تلك القوائم، وتكثيف الجهود من قبل الهيئات المهنية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين) لوضع الضوابط للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبما يتلائم مع بيئة الاعمال العراقية، وفرض عقوبات مادية ومعنوية على الوحدات الاقتصادية التي تمارس هذه الاساليب.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، اثر اساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، إجراءات المدقق الخارجي في القوائم المالية.

External Auditor's Procedures in Reducing Creative Accounting Practices - Exploratory Study

Assist. Lect. Faten H. Al – Fadhel

Assist. Lect. Mohammed A. Al –
Shammari

Fadelhatam72@gmail.com

Mohamadabas19973@gmail.com

Al - Rafidain University College - Accounting Department

Received 25/2/2019

Accepted 14/5/2019

Abstract:

The main purpose of the research is to identify the procedures used by the external auditor to detect or limit creative accounting practices in the financial statements. To achieve this objective, the descriptive analytical method was used by using the survey form to present the opinion of the research sample in the most important of these procedures. Accounting practices are based on the expertise and skills of accountants through the use of their knowledge of accounting rules and laws in order to manipulate the figures recorded in the financial statements, and the external auditor's understanding of the importance of the procedures used to audit the financial statements to reduce and limit the creative accounting practices. In light of the above, the research recommended the external auditor's commitment to professional care when auditing the accounts of economic units, and the interest in

auditing all elements of the financial statements to identify the creative accounting practices that are likely to be applied in these lists, And the intensification of efforts by the professional bodies (the Board of Accounting and Auditing Standards, the Federal Audit Bureau, the Iraqi Accountants and Auditors Association) to establish controls to reduce creative accounting practices, and in line with the business environment and the imposition of financial and moral sanctions on the economic units that practice these methods.

Keywords: Accounting creative, Impact of the methods of creative accounting on the financial statements, procedures for external auditor in the financial statements.

المقدمة

أصبح مفهوم المحاسبة الابداعية او المحاسبة التجميلية محل تركيز واهتمام المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، بعد ان واجهت الشركات صعوبات والتي حدثت في فترة الركود، خاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) للطاقة وغيرها من الشركات الرائدة ، وتحميل شركة (آرثر اندرسون) لتدقيق الحسابات جزء من مسؤولية انهيار الشركة كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات شركة (انرون) واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح، إذ يرجع السبب في احتمال وجود اخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية الى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدء من اثبات العمليات وانتهاء باعداد القوائم المالية، الا ان هذه الاخطاء في بعض الاحيان تكون مقصودة بل وقد تصبح سياسة تتبعها الادارة للتلاعب من خلال بعض الممارسات المحاسبية، اذ ان باستطاعة المحاسب وبناء " على رغبة الادارة التلاعب في بعض بنود القوائم المالية من خلال إجراءات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي.

المبحث الاول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

لكي تتسم ممارسات المحاسبة بالأمانة والصدق، لا بد ان تأخذ طابع القيم والاخلاق المستمدة من الدين والمجتمع والمهنة والبيئة الداخلية والخارجية لتكون سلوكاً لكل من يمارس المهنة، لذلك تهتم الدول المتقدمة بالدور الذي تؤديه لجان التدقيق والنشاطات التي تمارسها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، إلا أن هذا الدور لم يلق الاهتمام الكافي في العراق، وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال التالي هل تؤثر الإجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟

ثانياً: أهمية البحث

تأتي أهمية البحث بصورة عامة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية، كونها تمثل مشكلة هامة لا سيما في ظل قيام ادارة الوحدات الاقتصادية باستخدام أساليب لإظهار الموقف المالي الذي يحقق أهدافها، ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى، وبصورة خاصة في التعرف على اهم الاجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية.

ثالثاً: اهداف البحث

1. تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الابداعية.
2. تسليط الضوء على الاساليب المتبعة في ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية.
3. بيان اهم الاجراءات التي يطبقها مدقق الحسابات الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية، واقتراح الحلول المناسبة للتقليل او الحد من هذه الممارسات.

رابعاً: فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضية الرئيسية الاتية:

تؤثر الاجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية.

خامساً: مصادر جمع البيانات

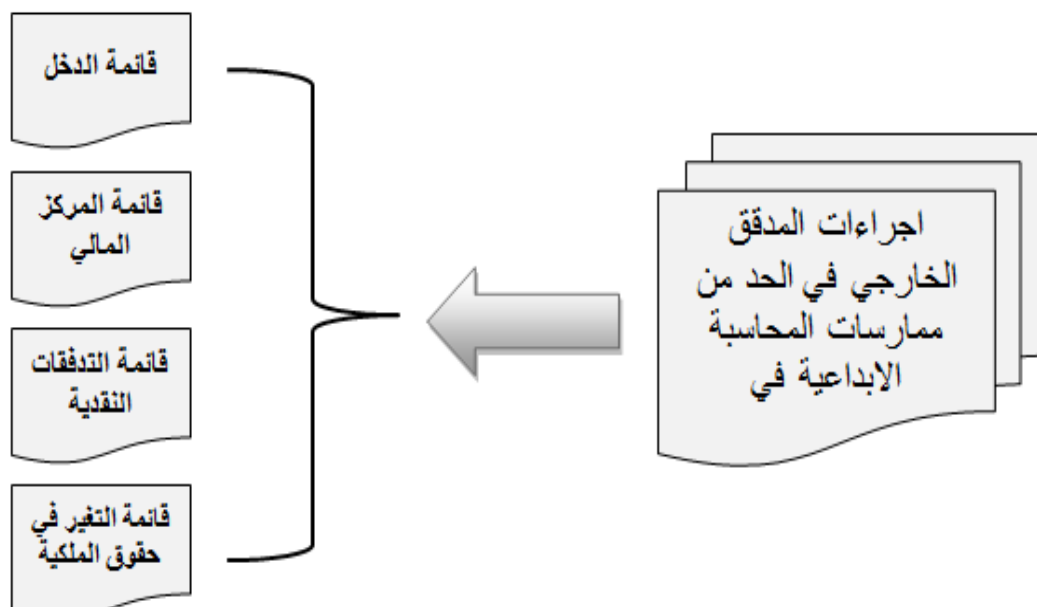
يهدف الحصول على البيانات اللازمة لدعم اهداف البحث واختبار فرضيته، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المصادر العلمية (الكتب، الدوريات، الشبكة العنكبوتية للمعلومات)، اما في الجانب العملي فقد تم الاعتماد على استمارة الاستقصاء، وقد شملت عينة البحث مجموعة من مكاتب التدقيق الخارجي (مراقبي الحسابات) المزاولين للمهنة في محافظة بغداد.

سادساً: مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات العاملين في العراق المجازين للعمل لسنة 2019 حسب النشرة الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق العدد (672) في 26/كانون الاول/2018، أما عينة البحث فقد تمثلت بمراقبي الحسابات العاملين في محافظة بغداد، إذ تم توزيع (60) استمارة، وتم استرداد (50) استمارة أي بنسبة (83%) وجميعها تتوافر فيها الشروط المطلوبة للتحليل، ويبين الجدول الآتي وصف عينة البحث حسب التصنيف المهني لمراقبي الحسابات:

عينة البحث	العدد الكلي	التصنيف المهني لمراقبي الحسابات العاملين في العراق لعام 2019
19	27	عدد شركات التدقيق المجازة للعمل
17	101	عدد مراقبي الحسابات المجازين للعمل (الصف الاول)
14	87	عدد مراقبي الحسابات المجازين للعمل (الصف الثاني)
50		المجموع

سابعاً: نموذج البحث



شكل (1): نموذج البحث

الشكل من اعداد الباحثين

المبحث الثاني: دراسات سابقة

1. دراسة (Rabin:2004) بعنوان: (Determinates of auditors attitudes toward creative accounting) (قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية).

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات، كذلك أشارت الدراسة إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدد من العوامل الداخلية ترتبط بالنتائج المالية غير المتوقعة والرغبة في الحصول على تمويل وقروض خارجية فضلاً عن ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المرتبط بتركز الصلاحيات بعدد محدد من الأفراد، أما العوامل الخارجية فترتبط بطبيعة ملكية المنشأة.

2. دراسة (Gowthorpe 2005) بعنوان: (Creative accounting: some ethical issues of macro- and micro- manipulation) (المحاسبة الإبداعية: بعض القضايا الأخلاقية للتلاعب الكلي والجزئي).

اجريت هذه الدراسة في إسبانيا إذ تم توزيع استمارة استبيان على (33) شركة تدقيق حسابات وقد هدفت الدراسة إلى تحليل نوعين من السلوك التلاعبي، حيث وصف النوع الأول بالتلاعب الكلي لوصف التأثير في الوحدات الاقتصادية وإضعاف سلطتها من خلال الضغط عليها لإصدار تعليمات تتفق مع مصالح معدي القوائم المالية، كما وصف النوع الثاني بالتلاعب الجزئي للتعبير عن عملية معالجة الأرقام المحاسبية التي ينتج عنها وجهة نظر متحيزة لصالح

الوحدة، وقامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور أخلاقي، وخلصت إلى أن التلاعب بنوعيه يعد محاولة للخداع في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية إذ يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تحقق أغراض معديها وليس لمنفعة مستخدميها.

3. دراسة (الكيلاني، 2008) بعنوان تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها

وهي دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع المختلط في العراق، هدفت الدراسة الى التعريف بأخلاقيات المهنة في ممارسة المحاسبة الإبداعية في صدق وعدالة القوائم المالية من خلال توضيح مضامين بعض القوانين والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي وتحميل ادارات الوحدات الاقتصادية مسؤولية الإفصاح عن الممارسات المستخدمة في القوائم المالية تحقيقاً لصدق وعدالة تلك القوائم، ومن اهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة :

- 1- للمحاسبة الإبداعية جانبان الاول ايجابي يتضمن المبادئ المحاسبية واساليب التعرف على التغييرات في المحيطات الاقتصادية والسياسية والاعمال، اما الجانب الثاني السلبي، يتمثل في استغلال الثغرات في المعايير المحاسبية، وتدخل اشخاص تمارس الغش والتلاعب وتحريف البيانات، لغرض تحسين صورة الوحدة الاقتصادية وعرض قوائمها بصورة من شأنها ان تغطي تعثر تلك الوحدات وتأخير الاعلان عن افلاسها.
- 2- يعتمد الإبداع في المجال المحاسبي على متغيرات داخلية تتمثل بالمؤهلات الشخصية لمزاولي المهنة، والصفات، ومتغيرات خارجية تتمثل بالبيئة الوظيفية والمهنية، والمجتمع وغيرها.

4. دراسة (الحلبي 2009) بعنوان دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققي حسابات تلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارة الشركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية المدققة، إذ تم توزيع استمارة استبيان على عينة البحث التي تكونت من موظفي الشركات ومراقبي الحسابات والمحللين الماليين ومن اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها، تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، فضلاً عن ممارسة مجالس إدارة هذه الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية، لكن وبالمقابل يقوم مدققو الحسابات بالإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن هذه الممارسات، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يولي المحللين الماليين اهتماماً أكبر بالتطبيقات المحاسبية وأساليب المحاسبة الإبداعية وبما يمكنهم من مساعدة المستخدمين للقوائم المالية في اتخاذ قرارات رشيدة .

ان ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، تعد الدراسة الحالية مكملاً للدراسات السابقة حيث ان هنالك اوجه تشابه من حيث الدور الذي يمكن ان يؤديه المدقق الخارجي في الحد من ممارسات واساليب التلاعب بالبيانات والمعلومات المحاسبية وتأثير ذلك على القوائم المالية، فضلاً عن تركيز هذه الدراسة على الإجراءات المتبعة من قبل المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات الغش والتلاعب وتحريف البيانات في القوائم المالية الرئيسية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيير في حقوق الملكية)، كون ان هذه الممارسات لا تتسم بأي شفافية والتي تحاول تضليل مستخدمي القوائم المالية.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت العديد من التعاريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، وقد بنيت تلك التعاريف كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي البعض من هذه التعاريف التي تتعلق بالمحاسبة الإبداعية. عرف (Phillips) المحاسبة الإبداعية بأنها "وصف شامل وعملي للتلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية. (الخشوي، الدوسري، 2008 : 6). وعرفت بأنها "ممارسات محاسبية تعتمد على ابداعات مهنية لمحاسبين يستخدمون فيها ما يمتلكونه من خبرة متراكمة ورصيد معرفي الغرض منها تضليل القوائم المالية لتحقيق أهداف شخصية أو لمصلحة أرباب العمل أو أية أهداف أخرى. وهناك عوامل دافعة لهم بهذا الاتجاه ، منها إساءة استخدام تعدد البدائل في المعالجة المحاسبية وضعف نظام الرقابة، وضعف الالتزام بأخلاقيات المهنة وغيرها". (العامري، يعقوب، 2012: 6). كما عرفت بأنها "صفة تجميلية للاحتيال والمراوغة اللذان يقوم بها المحاسبون او ادارة الوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية، فمستخدمي القوائم المالية يفترضون بان المحاسبون قد وظفوا القيم الاخلاقية الاجتماعية، والقيم الاخلاقية المهنية عند اعدادهم لتلك القوائم، اذ يبنون قراراتهم الاستثمارية بموجب ثقتهم بهؤلاء المحاسبين. (هادي، 2017 : 21) .

ومما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها إجراءات يستخدمها المحاسب للتلاعب بالبيانات والمعلومات المالية، لإنتاج ارقام غير حقيقية تضلل مستخدمي تلك البيانات والمعلومات لتحقيق مصالح ادارة الوحدة الاقتصادية او بعض الجهات المستفيدة.

ثانياً: الاساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الابتداعية

هنالك العديد من الوسائل والاساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الابتداعية أهمها:

1. أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من السياسات المحاسبية ولذلك يمكن للوحدة ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
2. استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقديرات أو التنبؤ مثل (تقدير عمر الموجودات لغرض حساب الاندثار)، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع ان يتلاعب بتقدير عمر هذه الموجودات عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع اجمالي للتقديرات أو عن طريق اختيار مئمن معروف باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.
3. يمكن ادخال الصفقات الاصطناعية أما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الارباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.
4. التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية. (مطر، 2008: 124).

ثالثاً: اثر اساليب المحاسبة الابتداعية على القوائم المالية

فيما يلي أهم اساليب المحاسبة الابتداعية التي تؤثر على القوائم المالي:

• أولاً: اساليب المحاسبة الابتداعية المستخدمة في قائمة الدخل

فيما يلي ممارسات المحاسبة الابتداعية للتلاعب في مبلغ صافي الدخل كالآتي:

- 1) تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك :
 - أ. تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد بل سيتم تقديمها في المستقبل
 - ب. تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، وقبل موافقة الزبون النهائية على الشراء.
 - ج. تسجيل الإيرادات على الرغم من ان الزبون لم يلتزم بالدفع.
 - د. تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية جارية محددة ببيع بضاعة الى وحدات من مجموعتها أو ترتبط معها بعلاقات شراكة استراتيجية.
 - هـ. تقوم بعض الوحدات الاقتصادية التي ترغب بزيادة إيراداتها خلال سنة مالية محددة بتسليم المشتري سلماً إضافية كجزء من القيمة، وتكون هذه القيمة على شكل جزء من أسهم الوحدة أو كفالات أو ضمانات أو المشاركة في استثمار معين متفق عليه كشرط لإتمام عملية البيع.
 - و. تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية. وذلك بوساطة الاتفاق مع وحدات أخرى تقدم سلماً أو خدمات مكملة. (Naser, 1993: 39)، (Mulford & Comiskoy, 2002: 195- 80) Howard, 2002: 63- 80).
- 2) تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة :
 - أ. تسجيل مبيعات ليست لها قيمة اقتصادية يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداماً ويتمثل ذلك في إعداد جدول لمبيعات منتج معين لأحد الزبائن وهو غير ملتزم حتى تلك اللحظة بشراء السلعة أو دفع ثمنه، كذلك عقد اتفاقيات جانبية مع زبائن لتزويدهم بمنتجات معينة خلال فترات زمنية محددة دون الاتفاق على تفاصيل تسليمها ودفع قيمتها.
 - ب. يتم تسجيل النقد المتسلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات
 - ج. يتم تسجيل الدخل الاستثماري الناتج عن بيع موجودات أو أية عمليات استثمارية أخرى، على انه إيرادات وذلك لزيادة إيرادات الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية معينة.
 - د. يتم تسجيل العائدات الناجمة عن رديات المشتريات باعتبارها إيرادات وذلك لزيادة إيراداتها في سنة مالية معينة.
 - هـ. تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بزيادة إيراداتها خلال عمليات الاندماج مع بعضها بعضاً من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية الاندماج لاسيما عندما تكون السنوات المالية للوحدات المندمجة مختلفة، إذ ترغب كل وحدة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج. (Naser, 1993: 51)، (Howard, 2002: 84- 196) Mulford & Comisky, 2002: 195- 96).
- 3) زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:
 - أ. زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلاً لديها بسعر الشراء ، مثلاً بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعاً مقارنة مع سعر الشراء، فتلجأ لبيعها بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة.
 - ب. تضمين بعض الاستثمارات واعتبارها إيرادات وذلك عندما تكون العائدات التشغيلية للوحدة الاقتصادية في سنة معينة منخفضة فتقوم بخلطها مع العائدات الناجمة عن عملياتها الاستثمارية غير التشغيلية (كالأسهم والسندات) وذلك لتغطية ضعف أدائها التشغيلي.

ج. تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها، باعتبارها تخفيضاً للمصاريف التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه وهي (إيرادات غير تشغيلية) باعتبارها تخفيضاً لهذا النوع من المصاريف. وهذه إحدى أساليب التلاعب بالحسابات التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية، بوساطة تخفيض المصاريف التشغيلية.

د. تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى إعادة تصنيف بعض الحسابات في الميزانية بطريقة تمكنها من تسجيل دخول لنوع محدد من الاستثمارات وبخاصة إذا كانت هناك عمليات تقدير لاستثمار ما أو نشاط معين، مثل التخفيض الضريبي أو غيره.

4) نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة :

أ. رسمة التكاليف التشغيلية العادية وخاصة تلك الناجمة عن تغيرات جديدة في المصاريف. يتضمن هذا الأسلوب إضافة لعملية رسمة التكاليف التشغيلية العادية نقل المصروفات لفترات مالية مستقبلية، حيث تجد بعض الشركات نفسها بحاجة لإخفاء مصاريف عالية ناجمة عن اهتلاك الأصول أو حملة إعلانية ضخمة فتقوم برسمة هذه المصروفات.

ب. تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة من خلال إخفائها كلياً بترحيلها إلى فترات مالية سابقة. من خلال الإعلان عن تغيير في سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الأسابيع الأخيرة من السنة المالية.

ج. احتساب الاندثار بشكل بطيء من المعروف أن مصاريف اهتلاك الموجودات يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقاً لطبيعة كل أصل والطريقة التي تجدها الإدارة مناسبة. إن هذا الأسلوب يمكن المديرين من إبقاء هذه الأصول لأطول فترة ممكنة ومن ثم زيادة قيمة الأصول المسجلة في الميزانية وتخفيض المصاريف المترتبة على الشركة لزيادة أرباحها لاسيما عند عدم الإفصاح عن تغيير سياسات احتساب الاندثار.

د. الإخفاق في تسجيل أو شطب الأصول التالفة من المتعارف عليه، أنه عند تلف أي من الأصول الثابتة على الإدارة أن تقوم بتسجيل ذلك بشكل فوري وليس تدريجياً، إلا أنه ولغايات إدارية بحتة تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باستخدام هذا الأسلوب، وخاصة عندما لا تتناسب قيمة الأصل التالف مع قيمته الحقيقية، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمه مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للوحدة يمكن أن يؤدي إلى انهيارها.

هـ. تخفيض مخصصات الأصول "من المعروف أن على الوحدات الاقتصادية القيام بتعديل قيم بعض أصولها لتعكس قيمتها الحقيقية، لذلك تقوم هذه الوحدات ببناء مخصصات متنوعة، بحيث يتم تعديلها في كل فترة مالية مثل حسابات مخصصات تلف المخزون، ومخصصات الاهتلاك ومخصصات الديون المشكوك فيها. Howard, 2002:113-113) (Mulford & Comisky, 2002:174-176).

5) الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للمصروفات والالتزامات :

أ. الإخفاق في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات عند وجود التزامات على الوحدة الاقتصادية يستخدم هذا الأسلوب لزيادة الدخل لأن عدم إثبات المصروفات والالتزامات يؤدي إلى زيادة الدخل.

ب. تخفيض الالتزامات من خلال تغيير الافتراضات المحاسبية وسياسات تقدير بعض الحسابات لعكس المرونة في اختيار السياسات المحاسبية، وخاصة تلك المتعلقة بمنافع التقاعد وتعيوضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين، حيث يؤدي هذا التغيير إلى تخفيض الالتزامات والمصاريف وسياسات التأجير وتقدير الحسابات.

ج. عادة ما تقوم الوحدات الاقتصادية بتأسيس حسابات ادخارية لأغراض التطوير والتحديث وغيرها من الأهداف وهو ما يمكنها في أوقات محددة من استخدامها لزيادة الدخل من خلال تحرير هذه الادخارات وتحويلها إلى دخل.

د. تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية وبهدف تخفيض المصروفات وتضخيم الأرباح إلى تسلم تنفيذ حسومات وهمية من قبل الموردين وبالتعاون معهم.

هـ. في بعض الأحيان تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتسلم النقد قبل تقديم الخدمات والسلع أو جزء منها، وهذا يمكن الدوائر المحاسبية من تسجيل الدخل في دفاترها بشكل فوري، في حين لم تقدم بعد الالتزامات المترتبة عليها من خدمات ومصروفات، وهذه الخدمات يمكن أن تمتد لأكثر من عام، الأمر الذي يزيد الدخل في السنة التي سجلت فيها الحسابات. (Howard, 2002:137-149)، (Mulford & Comisky, 2002:199).

6) نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة :

أ. تقوم بعض الوحدات الاقتصادية وعندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع، بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعباً.

ب. تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بالاندماج مع بعضها بعضاً، وتتم عمليات الدمج وفق شروط يتفق عليها بين الأطراف التي ترغب بالاندماج، تأخذ هذه الوحدات فترة زمنية عادة ما تكون أشهراً لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر لهذه الأطراف فرصاً للتحويل على طرف أو أطراف أخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج، وبالتالي يزيد من حصتها المتفق عليها بين الأطراف المندمجة. Howard, 2002:148-148).

7) نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الاقتصادية مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية :

أ. أحياناً تقوم الوحدات الاقتصادية بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية، مع أنها تخص أعمالاً وخدمات مستقبلية.

- ب. تقوم إدارات بعض الوحدات الاقتصادية بعدم تسجيل / أو شطب تكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج، بهدف تحقيق أغراض خاصة، لا يستطيع المدققون اكتشافها أو تبريرها.
- ج. قيام الإدارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة المالية الحالية ، ويتم استخدام هذا الأسلوب في الوقت الذي تكون فيها الوحدة الاقتصادية قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الجارية/ الحالية .
- د. تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح قبل اتمام عملية الدمج او شراء إحدى الوحدات الاقتصادية لوحدة أخرى وخلال فترة زمنية محددة يتفق عليها ، إذ توضع بعض الشروط للتعامل مع الإيرادات، فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج، لتحقيق أهداف متنوعة لأحد الأطراف.(Mulford & Comisky, 2002:200)، (Howard, 2002:160-164) .

• ثانياً: اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي

تُعد قائمة المركز المالي من القوائم المهمة التي يعتمد عليها مستخدمو هذه القوائم في أعمالهم، إذ يجب أن تعكس صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية، لذلك ترتبط أهميتها بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الوحدة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كذلك تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الابداعية للتلاعب ببند قائمة المركز المالي.(القطيش والصوفي، 2011: 13) (الحلي، 2009:12-13)،(Scott & Pitman, 2009:135)، (Oliver, et al., (1989: 74).

1. النقدية: يتم التلاعب ببند النقدية عن طريق عدم الافصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية.
2. المدينون : يكون التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، كذلك اجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين مثل تصنيف المدينين طويلي الاجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية.
3. المخزون : تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في طرق تسعير المخزون مثل تغيير طريق WA الى طريقة FIFO .
4. الاستثمارات المتداولة : اذ يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية ، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط اسعار الاستثمارات.
5. الاستثمارات طويلة الاجل: اذ يتم التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل ، مثل التغيير من طريقة الكلفة الى طريقة حقوق الملكية .
6. الاصول الطارئة : اذ يتم إثبات الاصول المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.
7. الاصول الثابتة : اذ يتم التلاعب في هذا البند بعدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي، او اعادة تقدير الاصول الثابتة بهدف تضخيم قيمتها، فضلاً عن التلاعب بطرق ونسب الاندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون النسب المستخدمة في السوق .
8. الاصول غير الملموسة : يتم المبالغة في تقييم بنود الاصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالاصول غير الملموسة بما يخالف الاصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة واجراء تغييرات غير مبررة في طرق الاطفاء المتبعة في تخفيض هذه الاصول.
9. الالتزامات المتداولة : اذ يكون التلاعب في هذا البند بعدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة كذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بالإضافة إلى ذلك التخفيض غير الملائم للالتزامات أو الاخفاق في تسجيلها اذ تقوم ادارة بعض الوحدات الاقتصادية وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كارتباط الالتزامات بشؤون قضائية او الالتزامات بالشراء، بالافصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحصل في حسابات الالتزامات.
10. حقوق المساهمين: اذ يتم ممارسة المحاسبة الابداعية في هذا البند بإضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة الى صافي ربح السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الارباح المحتجرة كما هو معروف باعتباره بنود سنوات سابقة، بالإضافة الى معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل.
11. الالتزامات طويلة الاجل: اذ تقوم إدارة الوحدة الاقتصادية بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان قائمة المركز المالي، بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة ، اضافة الى إطفاء السندات

القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية.

12. قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بالالتزامات الطارئة أو المحتملة قد لا تتحقق، إذ أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم (37) بأنه يجب على الوحدة الاقتصادية عدم الاعتراف بالالتزامات الطارئة، ولكن يجب الإفصاح في القوائم المالية.

• ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

ان الهدف من إعداد قائمة التدفقات النقدية هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم لتحليل النقدية من خلال توفير المعلومات الملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التدفق النقدي هي كالآتي: (ابراهيم، 2006، 11)، (الزيادي، 2015: 202)، (Kieso, et.al., 2008: 196-198)، (Mulford & Comisky, 2002: 357-358).

1. قيام المحاسب بتصنيف بعض التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس، وخاصة ان هذه الممارسات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية.
2. قيام الوحدة الاقتصادية بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
3. قيام المحاسب بإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، إذ إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، وذلك بإزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم استلامه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
4. يمكن التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لازالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للوحدة الاقتصادية باعتبارها أسهماً تجارية، إذ يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية بالاعتماد على فترة الاحتفاظ فيها.
5. قيام الوحدة الاقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسية للوحدة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للوحدة من عملياتها الرئيسية.
6. تسجيل التدفقات النقدية المتعلقة بالأرباح والخسائر الناجمة عن عمليات بيع الموجودات الثابتة ضمن عملياتها التشغيلية خلافاً لما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي السابع الذي اعتبر أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالعمليات الاستثمارية.

• رابعاً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تُعد قائمة التغيرات في حقوق الملكية هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية: (مطر، 2006، 106)، (صيام، 2007، 12)، (جرار، 2006، 213)، (الزيادي، 2015: 202).

1. عدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
2. قيام الوحدة الاقتصادية بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح للسنة الحالية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها أرباح سنوات سابقة.
3. معالجة خسائر أسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملة الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية.
4. إجراء تغيير وهمي في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.
5. عدم تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (36).
6. قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الموجودات، إذ انه من الخطأ أن تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى توزيع أرباح مصدرها إعادة تقييم أصولها أو من أرباح استثنائية غير متكررة، باعتبار أن أرباح إعادة تقييم الأصول هي أرباح دفترية وليست أرباح حقيقية.

رابعاً: إجراءات المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
فيما يلي اهم الاجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية في القوائم المالية:

• **أولاً: إجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل .**

1. التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية كالوحدات التابعة والزميلة، وان صفقات البيع حقيقية وليست صورية ، كذلك التحقق من شروط الائتمان وشروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، ومطابقة مستندات شحن البضاعة مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.
2. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات الايرادية ، بالإضافة الى معرفة اسباب تغيير طرق اندثار الاصول الثابتة واطفاء الاصول غير الملموسة واعادة احتساب مصروف الاندثار وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
3. استبعاد الارباح الناتجة عن بنود استثنائية من الربح التشغيلي ، فضلاً عن التحقق من عدم دمج نصيب الوحدة الاقتصادية الام في ارباح الوحدات التابعة والافصاح عنها واحتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.(مطر، 2006: 121-123) ، (الحلي، 2009: 64-66) .

• **ثانياً: إجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي.**

1. استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة والتحقق من صحة اسعار الصرف وتصحيح الخطأ ان وجد .
2. طلب كشف بالذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة، بالإضافة الى التحقق من استبعاد الذمم المدينة للوحدات الاقتصادية التابعة والافصاح عنها في بند مستقل.
3. فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزن، وصحة اسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية ، ومراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون إن وجدت.
4. التحقق من مبررات اعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة الى طويلة الاجل عند هبوط اسعارها السوقية حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية ، فضلاً عن التحقق من صحة الاسعار المستخدمة في تقييم هذه الاستثمارات .
5. التحقق من التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي، فضلاً عن اعادة تعديل رقم الربح في نصيب الوحدة الاقتصادية الام بخسائر الوحدات التابعة او الزميلة .
6. التحقق من الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية وصحة عمليات التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وادراجه ضمن حقوق المساهمين، فضلاً عن الى التحقق من نسب مصروف الاندثار المتعارف عليها .
7. التحقق من اعادة تصنيف الاستثمارات طويلة الاجل مثلاً العقارات المملوكة، وفحص مستندات العقود الخاصة بالأصول المرهونة او المقدمة كضمانات لقروض والافصاح عنها ودراسة اثرها على النسب المالية ذات العلاقة.
8. التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الاصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة، والتأكد من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة واجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي، فضلاً عن التحقق من ان نسب اطفاء هذه الاصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها.
9. التحقق من إثبات اقساط القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة، ودراسة اثر تسديد قروض قصيرة الاجل عن طريق الافتراض طويل الاجل على الفوائد والاصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي .
10. التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل واجراء التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي ، فضلاً عن التحقق من عملية الافصاح عن إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وتخفيض صافي الربح ومعالجة اثر ذلك على النسب المالية.
11. التحقق من عدم اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح العام الجاري وتعديله ان وجد، وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح.
12. دراسة اثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها (أثبات ايراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه) على النسب المالية وتعديلها ، فضلاً عن دراسة اثر عدم الافصاح عن الالتزامات الطارئة او المشروطة مثل (عدم الافصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة ضد الوحدة الاقتصادية) على النسب المالية وتعديلها.(مطر، 2006: 124-127) ، (الحلي، 2009: 67-72) .

• **ثالثاً: إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية**

1. التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية .

2. تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
3. التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وطرق تقييمه وتسعييره.
4. التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية.
5. التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.
6. التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية، بالإضافة الى التحقق من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين.
7. التأكد من عدم تصنيف مبالغ نقدية محصلة من فرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
8. التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية، واستبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي. (خمقاني وآخرون، 2017: 239)، (ابو تمام، 2013: 68).

• خامسا: إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

- يعتبر التزام المدقق الخارجي بالاجراءات التحليلية وسيلة فاعلة للكشف عن التلاعب في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها من خلال:
1. استخدام الاجراءات التحليلية لكشف التلاعب في معالجة مكاسب ترجمة بيانات مالية لشركات تابعة معدة بعملات اجنبية في قائمة الدخل بدلاً من معالجتها في حقوق المساهمين .
 2. استخدام الاجراءات التحليلية لكشف التلاعب بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح للعام الحالي، بدلاً من معالجته ضمن الارباح المحتجزة. (نفاع، 2015: 162)
 3. التحقق من انه تم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد أي القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المقدرة للأصل حسب معيار المحاسبة الدولي (36)، (الزيادي، 2015: 203).

الجانب العملي

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار الفرضية تم اعتماد اسلوب الاستقصاء للحصول على البيانات، وقد تم الاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية (اختبار ألفا كرونباخ، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسب المئوية)، اذ تكونت من (26) سؤال موزع على اربعة محاور وقد تم تصميم الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت (Likert) الثلاثي.

• أولاً : ثبات أداة البحث

من أجل اختبار صدق وثبات أداة البحث تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ، اذ بلغت قيمة ألفا لإجابات عينة البحث عن أسئلة استمارة الاستقصاء (95.9%)، وتعتبر هذه النسبة جيدة لأنها أكبر من الحد المقبول لمعامل الثبات، حيث أن القيمة المقبولة احصائياً لمعامل ألفا (60%) فما فوق لكي يكون ثبات المقياس جيداً.

• ثانياً: تحليل عينة البحث

يوضح الجدول (1) المعلومات العامة المتعلقة بالافراد المبحوثين وفقاً لما تم الحصول عليه من خلال إجاباتهم وذلك باستعمال التكرارات والنسب المئوية وكما يأتي :

جدول (1): المعلومات العامة للأفراد المبحوثين

النسبة %	التكرار	الصفة	الجزء الاول : المعلومات العامة
24	12	دكتوراه	المؤهل العلمي
20	10	ماجستير	
12	6	دبلوم	
32	16	محاسب قانوني	
12	6	بكالوريوس	
100	50	المجموع	
---	---	اقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
24	12	5- 10 سنة	
36	18	10- 15 سنة	
40	20	15 سنة فأكثر	
100	50	المجموع	

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

1. فيما يخص المؤهل العلمي يلاحظ من الجدول اعلاه ان نسبة عالية من عينة البحث حاصلين على شهادات علمية تخصصية في المحاسبة والتدقيق وهذا ما يعزز مستوى وإدراك المجيبين على الاسئلة.
2. فيما يخص سنوات الخبرة يلاحظ من الجدول اعلاه ان جميع أفراد العينة لديهم خبرة عملية تزيد عن خمس سنوات وهذا ما يعزز واقعية الاجابة عن الاسئلة .

• **ثالثاً: تحليل اجابات العينة حول المحور الاول الذي يتعلق بإجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل**

يوضح الجدول رقم (2) قياس اتجاهات عينة البحث حول اجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل اذ تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00%-2.75%) و بانحرافات معيارية (0.00%-0.303%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة الدراسة على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات بدرجة عالية ، ويشير الجدول إلى أن السؤال (4) الذي ينص على " يتم التحقق من تدقيق بنود المصاريف والايرادات المفصح عنها من قبل الادارة" والسؤال (6) الذي ينص على التحقق من صحة ومبررات تكوين المخصصات واعداد التقديرات المحاسبية قد جاء بالمرتبة الأولى ، بينما جاء السؤال (1) والذي ينص على " يتم فحص فواتير الشراء والبيع للتأكد من ان الصفقات التي تمت حقيقتها وليست وهمية " بالمرتبة الاخيرة، ويمكن تفسير ذلك بأن هدف ادارة الوحدة الاقتصادية من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة الدخل هو اظهار ارباح غير حقيقية ، لذلك يجب التحقق من ان صفقات البيع قد تمت فعلاً من خلال فحص فواتير الشراء والبيع.

جدول (2): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور اجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	الرتبة
1	يتم فحص فواتير الشراء والبيع للتأكد من ان الصفقات التي تمت حقيقتها وليست وهمية	2.75	0.431	0.91	5
2	يتم التحقق من تطبيق اساس الاستحقاق في اثبات العمليات المالية	2.90	0.303	0.96	2
3	التحقق من صحة ومبررات تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي	2.80	0.404	0.93	4
4	يتم التحقق من تدقيق بنود المصاريف والايرادات المفصح عنها من قبل الادارة	3.00	0.000	1	1
5	التحقق من الفصل بين بنود الایرادات التشغيلية والاستثنائية	2.84	0.370	0.94	3
6	التحقق من صحة ومبررات تكوين المخصصات واعداد التقديرات المحاسبية	3.00	0.000	1	1
	المجموع	2.88	0.251	0.96	

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

- **رابعاً: تحليل اجابات العينة حول المحور الثاني الذي يتعلق بإجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي.**
- يوضح الجدول (3) قياس اتجاهات عينة البحث حول اجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00%-2.56%) و بانحرافات معيارية (0.00%-0.274%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات بدرجة عالية، ويشير الجدول إلى أن السؤال (5) الذي ينص على " يتم التأكد من ملكية المخزون السلعي ووجوده وصلاحيته واساليب تقييمه " والسؤال (9) الذي ينص على " يتم التحقق من الاجراءات المتعلقة بالاقتراض و سداد الفوائد واساليب تصنيفها بسبب مددها الزمنية" والسؤال (10) الذي ينص على " يتم التحقق من عدم اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح السنة الجارية وتعديله ان وجد، وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح" جاء بالمرتبة الأولى، بينما جاء السؤال (2) والذي ينص على " يتم التحقق من صحة أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وتصحيح الخطأ ان وجد " بالمرتبة الاخيرة، ويمكن تفسير ذلك بأن هدف ادارة الوحدة الاقتصادية من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي هو تحسين مركزها المالي من خلال تضخيم قيمة الموجودات او تخفيض قيمة المطلوبات او كلاهما والتلاعب بالنقدية لتحسين نسب السيولة، لذلك يجب التحقق من صحة أسعار الصرف عند ترجمة النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وتصحيح الخطأ ان وجد، بالإضافة الى التحقق من صحة اسعار و ملكية المخزون السلعي والتزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الكلفة التاريخية في اثبات اصولها، وفحص كشف الذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة.

جدول (3): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور إجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	الرتبة
1	يتم التحقق من الافصاح عن بنود النقدية المقيدة والتأكد من استبعادها عند احتساب نسب السيولة	2.92	0.274	0.97	2
2	يتم التحقق من صحة أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وتصحيح الخطأ ان وجد	2.56	0.705	0.85	6
3	يتم فحص كشف الذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة	2.80	0.404	0.93	5
4	يتم فحص كشوفات جرد البضاعة للتأكد من الوجود الفعلي والملكية لأصناف المخزون واستبعاد البضاعة التالفة والراكدة	2.88	0.385	0.96	3
5	يتم التأكد من ملكية المخزون السلعي وجوده وصلاحيته واساليب تقييمه	3.00	0.000	1	1
6	يتم التحقق من تصنيف الاستثمارات والأسعار المستخدمة في تقييم هذه الاستثمارات	2.88	0.435	0.96	3
7	يتم التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الكلفة التاريخية في اثبات اصولها ، وان نسب اندثار هذه الاصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها ، والافصاح عن مبررات تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل	2.86	0.452	0.95	4
8	يتم التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الاصول غير الملموسة، وان نسب اطفاء هذه الاصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها	2.92	0.274	0.97	2
9	يتم التحقق من الاجراءات المتعلقة بالاقتراض وسداد الفوائد واساليب تصنيفها بسب مددها الزمنية	3.00	0.000	1	1
10	يتم التحقق من عدم اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح السنة الجارية وتعديله ان وجد ، وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح	3.00	0.000	1	1
	المجموع	2.88	0.292	0.96	

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

- **خامساً: تحليل اجابات العينة حول المحور الثالث الذي يتعلق بإجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية**
يوضح الجدول (4) قياس اتجاهات عينة البحث حول إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00 % - 2.72 %) و بانحرافات معيارية (0.00% - 0.274 %) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات بدرجة عالية.

جدول (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور إجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	الرتبة
1	يتم التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية	2.92	0.274	0.97	2
2	يتم التحقق من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي	2.72	0.607	0.90	3
3	يتم التأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية	3.00	0.000	1	1
4	يتم التأكد من عدم وجود زيادة الذمم المدينة من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية	3.00	0.000	1	1
5	يتم التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية	2.92	0.274	0.97	2
	المجموع	2.91	0.231	0.97	

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

ويشير الجدول إلى أن السؤال (3) الذي ينص على " يتم التأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية" والسؤال (4) الذي ينص على " يتم التأكد من عدم وجود زيادة الذمم المدينة من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية" قد جاء بالمرتبة الأولى، بينما جاء السؤال (2)

والذي ينص على " يتم التحقق من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي" بالمرتبة الاخيرة. اذ تلجأ الادارة الى التلاعب بالأرقام من خلال تصنيف التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية كبنء من الانشطة الاستثمارية أو التمويلية وبالتالي فإن هذه التغييرات لا تؤثر على القيم النهائية للتدفقات النقدية لذلك يجب على المدقق التأكد من التزام الوحدة الاقتصادية من استخدام السياسات المحاسبية التي اشار اليها كلاً من القاعدة المحاسبية المحلية رقم (7) والمعيار المحاسبي الدولي رقم (7) والتي تتعلق بتصنيف التدفقات النقدية .

• سادساً: تحليل اجابات العينة حول المحور الرابع الذي يتعلق بإجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيير في حقوق الملكية

يوضح الجدول (5) قياس اتجاهات عينة البحث حول اجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيير في حقوق الملكية، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.00 % - 2.80%) وبانحرافات معيارية (0.00% - 0.198%) وتشير هذه المتوسطات إلى موافقة عينة البحث على جميع الأسئلة التي تقيس هذه الاجراءات بدرجة عالية، ويشير الجدول إلى أن السؤال (1) الذي ينص على " يتم التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بتقييم اصولها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية " جاء بالمرتبة الأولى، بينما جاء السؤال (2) والذي ينص على " يتم التأكد من اضافة ايرادات سنوات سابقة ضمن الارباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها ارباح سنوات سابقة " بالمرتبة الاخيرة، ويمكن تفسير ذلك بأن هدف ادارة الوحدة الاقتصادية من ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في قائمة التغيير في حقوق الملكية هو اجراء تغييرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع او تخفيضه، لذلك يجب التأكد من التحقق من اضافة ايرادات السنوات السابقة ضمن الارباح المحتجزة، وتخفيض حقوق الملكية بانخفاض قيمة الموجودات.

جدول (5): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول محور اجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغيير في حقوق الملكية

ت	الاسئلة	المتوسط الحسابي %	الانحراف المعياري %	الوزن النسبي %	الرتبة
1	يتم التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بتقييم اصولها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية	3.00	0.000	1	1
2	يتم التأكد من اضافة ايرادات سنوات سابقة ضمن الارباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها ارباح سنوات سابقة	2.80	0.404	0.93	4
3	يتم التحقق من معالجة خسائر اسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في قائمة الدخل باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية	2.86	0.452	0.95	3
4	يتم التأكد من ان الوحدة الاقتصادية قامت بتخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات	2.86	0.452	0.95	3
5	يتم التحقق من عدم قيام الوحدات الاقتصادية بتوزيع ارباح مصدرها إعادة تقييم اصولها أو من ارباح استثنائية، باعتبار أن هذه الأرباح هي ارباح دفترية وليست ارباح حقيقية	2.96	0.198	0.98	2
	المجموع	2.89	0.30	0.96	

لجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

مناقشة النتائج

تشير النتائج السابقة إلى موافقة عينة البحث على جميع محاور استمارة الاستقصاء التي تتعلق بإجراءات المدقق الخارجي في القوائم المالية، اذ بلغ الوزن النسبي لهذه المحاور كالاتي، محور قائمة التدفقات النقدية (97%)، محور قائمة الدخل، ومحور قائمة المركز المالي ومحور قائمة التغيير في حقوق الملكية (96%) لكل منها، إذ تُعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها الحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية الخاصة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية لمساعدة الجهات المستفيدة منها (المساهمين، المستثمرين، المقرضين، الدائنين) في اتخاذ القرارات الرشيدة لتوظيف أموالهم، لذلك فإن المسؤولية الأساسية للمدقق الخارجي تتمثل في ان يوضح في تقريره لهذه الجهات اذا ما كانت هذه القوائم قد تم عرضها بشكل هادف وعادل ام لا، بالإضافة الى عدم وجود تحريف او تجاوز وانها لا تتضمن اي من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال الاجراءات التي يطبقها في تدقيق هذه القوائم والتأكد من الالتزام بالسياسات المحاسبية التي تتعلق بتصنيف التدفقات النقدية (الإيرادات، القروض،.....)، ومدى توفر شروط رسملة للمصاريف، بالإضافة الى فحص فواتير شراء وبيع المخزون وملكيته وطرق تقييمه، وتدقيق الايرادات والمصاريف والتأكد من نسب المخصصات والاطفاء، وصحة اسعار الصرف للعملات الأجنبية، ونسب توزيعات الارباح، وغيرها من الاجراءات، ويتضح من هذه النتائج قبول الفرضية الرئيسية للبحث " تؤثر الاجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. ان ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية اذ تعتبر هذه القوائم الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات الى مستخدميها، كذلك تبين هذه القوائم مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ والمعايير المحاسبية.
2. ادراك المدقق الخارجي وبدرجة عالية أهمية هذه الاجراءات التي يستخدمها في تدقيق القوائم المالية للحد من وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، لذلك فإن التزامه بهذه الإجراءات يحقق العدالة والشفافية والمصداقية ويعتبر وسيلة فاعلة للكشف عن التلاعب في بنود القوائم المالية .
3. من خلال تحليل النتائج تبين ان هناك التزام من قبل المدقق الخارجي بالإجراءات التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
4. من خلال تحليل النتائج تبين ان هناك التزام من قبل المدقق الخارجي بالإجراءات التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
5. من خلال تحليل النتائج تبين ان هناك التزام من قبل المدقق الخارجي بالإجراءات التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
6. من خلال تحليل النتائج تبين ان هناك التزام من قبل المدقق الخارجي بالإجراءات التي تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيير في حقوق الملكية.

ثانياً: التوصيات

1. التزام المدقق الخارجي بمعيار التدقيق (العناية المهنية) عند تدقيق حسابات الوحدات الاقتصادية ، من خلال الاهتمام بتدقيق جميع عناصر القوائم المالية للتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية التي من المحتمل تطبيقها في تلك القوائم.
2. تنمية الثقافة المحاسبية ونشر الوعي العلمي والفكري لمستخدمي القوائم المالية من خلال برامج تعليمية وتثقيفية وعقد الندوات في النقابات والجمعيات المحاسبية للتعرف على الاثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
3. تكثيف الجهود من قبل الهيئات المهنية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين) لوضع بعض الضوابط للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ،وبما يتلائم مع بيئة الاعمال العراقية، وفرض عقوبات مادية ومعنوية على الوحدات الاقتصادية التي تمارس هذه الاساليب.
4. التزام وحرص المدقق الخارجي (المحاسب القانوني) على إظهار المعلومات الدقيقة للوحدات الاقتصادية التي يقوم بعملية تدقيق حساباتها ،والابتعاد عن أي تحيز أو تأثير من ادارة هذه الوحدات.
5. تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة، على الوحدة الاقتصادية التي يثبت تورطها بتلاعب أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها، وإصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية .

المصادر

أولاً: المصادر العربية

- [1] إبراهيم ، محمد زيدان ، 2006 ، "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال" ، دراسة اختبارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، مصر .
- [2] ابو تمام ، ميساء محمد سعد ، 2013 ، "أثر ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن .
- [3] جرار، عدي منذر، 2006، "تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الأردنية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان ، الأردن .
- [4] الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محمد ناصر، 2008، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في السعودية.
- [5] خمقاني، بدر الزمان، قريشي، خير الدين، بن مالك، محمد حسان، 2017 ، " دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 12، العدد 1.
- [6] الزيايدي، نعيم توماس مرهون ، 2015 ، "تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية دراسة تطبيقية"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2 .
- [7] صيام، وليد زكريا، 2007، "مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلافة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن.

- [8] العامري، زهرة حسن، ويعقوب، وابتهاج اسماعيل، 2012، "المحاسبة بين الأبداع والابتداع"، مجلة الكوت، العدد 8، تشرين الاول، جامعة واسط، كلية الادارة والاقتصاد.
- [9] القطيش، حسن فليح والصوفي، فارس جميل، 2011، "اساليب المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27.
- [10] الكيلاني، بسمة قيس شهاب الدين، 2008، "تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها"، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.
- [11] مطر، محمد، 2006، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن .
- [12] مطر، محمد، 2008، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الاردن .
- [13] الحلبي، ليندا حسن، 2009، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات العامة الاردنية"، رسالة ماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الاوسط عمان، الاردن.
- [14] نفاع، علاء مصطفى احمد، 2015، "أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالاجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة جرش، الاردن .
- [15] هادي، الاء مهدي، 2017، "العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية وحجم التداول باستخدام نموذج ميلر في قياس ادارة الارباح"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق .

ثانياً: المصادر الاجنبية

- [16] Gowthorpe, Catherine, and Amat, Oriol 2005, "Creative accounting: some ethical issues of macro- and micromanipulation", Journal of Business Ethics, Vol. 57, No. 1.
- [17] Howard- Schilit, 2002, Financial shenanigans, 2nd edition, Mc Grow- Hill.
- [18] Kieso, Donald E. ,Jerry J. Weygandt ,Terry D. Warfield., 2008, Intermediate Accounting. John wiley & Sons Inc.
- [19] Mulford, C. E. Comisky, 2002, The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices, John Wiley & Sons Inc.
- [20] Naser, K 1993, Creative Financial Accounting: Its Nature and Use. Prentice Hall.
- [21] Oliver, K., Deam. G, Clarke by, F., 1998, Corporate Collapse: Regulatory, Accounting, and Ethical Failure, Cambridge University Press.
- [22] Rabin C. E., 2004, "Determinates of Auditors Attitudes towards Creative Accounting", Meditari Accountancy Research, Vol. 13 No. 2, pp. 67-88,
- [23] Scott, B., Jackson and Marshall, K. Pitman, 2009, "Auditors and Earning Management", the CPA Journal. Vol. 71, No. 7.

كلية الرافدين الجامعة
قسم المحاسبة

م / استمارة استقصاء

حضرة الاستاذ الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تمثل هذه الاستمارة جزء من بحث بعنوان " اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة استطلاعية " يهدف البحث الى بيان الاجراءات المناسبة التي يستخدمها المدقق الخارجي للحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية، حيث ستساعدنا مشاركتك من خلال اجابتك بوضع علامة (✓) على اسئلة الاستبانة التي تجدها مناسبة في تحديد مدى توفر واستخدام هذه الاجراءات من قبل المدقق الخارجي، وبالتالي تقديم المقترحات العلمية التي تخدم الوحدات الاقتصادية ، لذا ننشد تعاونكم ومما لاشك فيه أن توشي الدقة عند اختياركم للإجابة سيكون له أثر إيجابي في إنجاز البحث والوصول إلى نتائج مفيدة علماً بأن البيانات المدونة تتسم بطابع السرية والامانة العلمية ولا حاجة لذكر الاسم على الاستبانة .

.. شاكرين تعاونكم معنا ..

الجزء الاول: المعلومات العامة.

يرجى وضع علامة (✓) امام الاختيار المناسب.

1. المؤهل العلمي: دكتوراه ماجستير دبلوم محاسب قانوني بكالوريوس

2. سنوات الخبرة: اقل من 5 سنوات 5-10 سنوات 10-15 سنة 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: اجراءات المدقق الخارجي في الحد من وكشف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية .

ت	1- اجراءات المدقق الخارجي في قائمة الدخل	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	يتم فحص فواتير الشراء والبيع للتأكد من ان الصفقات التي تمت حقيقية وليست وهمية			
2	يتم التحقق من تطبيق اساس الاستحقاق في اثبات العمليات المالية			
3	التحقق من صحة ومبررات تغيير طريقة تقييم المخزون السلعي			
4	يتم التحقق من تدقيق بنود المصاريف والايرادات المفصح عنها من قبل الادارة			
5	التحقق من الفصل بين بنود الايرادات التشغيلية والاستثنائية			
6	التحقق من صحة ومبررات تكوين المخصصات واعداد التقديرات المحاسبية			

ت	2- اجراءات المدقق الخارجي في قائمة المركز المالي	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	يتم التحقق من الافصاح عن بنود النقدية المقيدة والتأكد من استبعادها عند احتساب نسب السيولة			
2	يتم التحقق من صحة أسعار الصرف المستخدمة عند ترجمة النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية وتصحيح الخطأ ان وجد			
3	يتم فحص كشف الذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة			
4	يتم فحص كشوفات جرد البضاعة للتأكد من الوجود الفعلي والملكية لأصناف			

			المخزون واستبعاد البضاعة التالفة والراكدة
5			يتم التأكد من ملكية المخزون السلعي ووجوده وصلاحيته واساليب تقييمه
6			يتم التحقق من تصنيف الاستثمارات والاسعار المستخدمة في تقييم هذه الاستثمارات
7			يتم التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الكلفة التاريخية في اثبات اصولها ، وان نسب اندثار هذه الاصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها ، والافصاح عن مبررات تغيير طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل
8			يتم التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الاصول غير الملموسة، وان نسب اطفاء هذه الاصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها
9			يتم التحقق من الاجراءات المتعلقة بالافتراض وسداد الفوائد واساليب تصنيفها بسبب مددها الزمنية
10			يتم التحقق من عدم اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي ربح السنة الجارية وتعديله ان وجد ، وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح

ت	3- اجراءات المدقق الخارجي في قائمة التدفقات النقدية	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	يتم التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية			
2	يتم التحقق من عدم تصنيف المبالغ النقدية المحصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي			
3	يتم التأكد من التزام الوحدة الاقتصادية بمبدأ الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية			
4	يتم التأكد من عدم وجود زيادة الذمم المدينة من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية			
5	يتم التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الاجنبية			

ت	4- اجراءات المدقق الخارجي في قائمة التغير في حقوق الملكية	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	يتم التحقق من التزام الوحدة الاقتصادية بتقييم اصولها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية			
2	يتم التأكد من اضافة إيرادات سنوات سابقة ضمن الارباح المحتجزة (حقوق المساهمين) باعتبارها ارباح سنوات سابقة			
3	يتم التحقق من معالجة خسائر اسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في قائمة الدخل باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية			
4	يتم التأكد من ان الوحدة الاقتصادية قامت بتخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل في قيمة الموجودات			
5	يتم التحقق من عدم قيام الوحدات الاقتصادية بتوزيع أرباح مصدرها إعادة تقييم أصولها أو من أرباح استثنائية، باعتبار أن هذه الأرباح هي أرباح دفترية وليست أرباح حقيقية			