

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة
(من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)

**The Role of the External Auditor in Limiting Creative
Accounting Practices in Financial Statements in Iraqi
Public Shareholding Companies
(from the Point of View of the Iraqi Auditors)**

إعداد:

كامل ممدوح كامل التكريتي

إشراف:

الأستاذ الدكتور عاطف البواب

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم العلوم المالية والمحاسبة

كلية الاعمال

جامعة الشرق الأوسط

كانون الثاني، 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُن تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا ﴾

﴿ صدق الله العظيم ﴾

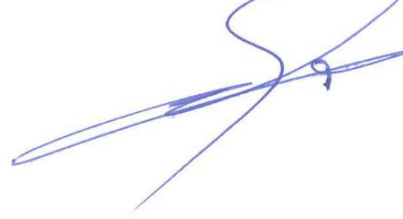
[النساء: 113]

تفويض

أنا كامل ممدوح كامل التكريتي، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: كامل ممدوح كامل التكريتي.

التاريخ: 2022 / 01 / 22.

التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة والموسومة بـ : دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين).

للباحث: كامل ممدوح كامل التكريتي.

وأجيزت بتاريخ: 2022 / 01 / 22.

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم	الصفة	جهة العمل	التوقيع
أ. د عاطف عقيل البواب	مشرفاً	جامعة الشرق الأوسط	
أ. د عبد الله أحمد الدعاس	عضواً من داخل الجامعة ورئيساً	جامعة الشرق الأوسط	
د. أيمن منصور الخزاعلة	عضواً من داخل الجامعة	جامعة الشرق الأوسط	
أ. د غسان فلاح المطارنة	عضواً من خارج الجامعة	جامعة آل البيت	

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد ﷺ رسول المحبة المبعوث رحمة للعالمين.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، فإنه من دواعي سروري أن أخط هذه الكلمات لأتقدم بالشكر الجزيل والعرفان الجميل لكل من كان عوناً لي وسنداً في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى المملكة الهاشمية الأردنية المتمثلة بجلالة الملك المعظم عبد الله الثاني بن الحسين، كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى جامعة الشرق الأوسط المتمثلة برئيس مجلس الأمناء الدكتور يعقوب ناصرالدين، كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى كلية الأعمال المتمثلة بعميد الكلية الدكتور هشام أبو صايمة. كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى قسم المحاسبة ممثلاً برئيس القسم الدكتور أيمن الخزاعلة، كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى لجنة المناقشة الأساتذة الأفاضل، كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى أساتذتي الأفاضل وأخص بالذكر منهم أستاذي ومعلمي ومشرفي الاستاذ الدكتور عاطف البواب لما بذله من جهد وتواصل واهتمام ومتابعة، كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع زملائي ورفاق مسيرتي العلمية وأصدقائي لمساندتهم لي ودعمهم المستمر طيلة مسيرتي الدراسية داعياً الله عز وجل أن يوفق الجميع.

وختاماً سائلاً الله عز وجل أن يحفظ الأردن ملكاً وشعباً وأرضاً وأن يحفظ العراق العظيم والأمة العربية والإسلامية.

الباحث

الإهداء

إلى والدي - رحمه الله تعالى - ووالدتي أطال الله في عمرها ... إلى من كانت دعواتها وكلماتها رفيق الألق والتفوق.

إلى زوجتي الغالية رفيقة دربي من كانت سندي في أصعب المواقف والمراحل والتي لم تبخل بوقتها من أجل مساندي.

إلى السند والساعد إخواني وأخواتي أرف لكم الإهداء حباً ورفعة وكرامة.

إلى الحبيب الغالي أخي وصديقي ومعلمي الدكتور فوزي لما قدّمه لي من جهود.

إلى من علمني حرفاً وساندي ولو بابتسامة.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى جميع زملائي الباحثين عسى أن يكون في ميزان حسناتي.

الباحث

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
العنوان.....	أ.....
تفويض.....	ب.....
قرار لجنة المناقشة.....	ج.....
شكر وتقدير.....	د.....
الإهداء.....	ه.....
فهرس المحتويات.....	و.....
قائمة الجداول.....	ط.....
قائمة الأشكال.....	ي.....
قائمة الملحقات.....	ك.....
قائمة الاختصارات.....	ل.....
الملخص باللغة العربية.....	م.....
الملخص باللغة الإنجليزية.....	ن.....

الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

المقدمة.....	(1-1).....
مشكلة الدراسة وأسئلتها.....	(2-1).....
أهداف الدراسة.....	(3-1).....
أهمية الدراسة.....	(4-1).....
فرضيات الدراسة.....	(5-1).....
أنموذج الدراسة.....	(6-1).....
مصطلحات الدراسة.....	(7-1).....
حدود الدراسة.....	(8-1).....
محددات الدراسة.....	(9-1).....

الفصل الثاني: الأدب النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: التدقيق الخارجي.....	(1-2).....
مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه.....	(1-1-2).....
خصائص التدقيق الخارجي.....	(2-1-2).....

- 15 (3-1-2) معايير وإجراءات التدقيق الخارجي
- 19 (4-1-2) مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي
- 20 (5-1-2) محددات جودة عملية التدقيق الخارجي
- 21 (6-1-2) خطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي
- 25 (2-2) المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية.....
- 25 (1-2-2) مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية
- 27 (2-2-2) العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية
- 28 (3-2-2) دوافع المحاسبة الإبداعية
- 30 (4-2-2) أنواع المحاسبة الإبداعية
- 31 (5-2-2) أشكال ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
- 34 (6-2-2) الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- (7-2-2) استخدام إشارات خطر التدقيق (العلامات الحمراء) لاكتشاف التلاعب والاحتيال
- 38 الناتج عن المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:.....
- 40 (8-2-2) دور مدقق الحسابات الخارجي في ضوء ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائجها
- 42 (3-2) المبحث الثالث: الدراسات السابقة ذات الصلة.....
- 42 (1-3-2) الدراسات باللغة العربية
- 52 (2-3-2) الدراسات الأجنبية
- 64 (3-3-2) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

- 67 (1-3) منهج الدراسة.....
- 67 (2-3) مجتمع الدراسة
- 68 (3-3) عينة الدراسة
- 68 (4-3) المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
- 71 (5-3) أدوات الدراسة ومصادر جمع المعلومات.....
- 73 (6-3) المعالجة الإحصائية المستخدمة.....
- 74 (7-3) صدق أداة الدراسة وثباتها.....
- 75 (8-3) العلاقة بين المتغيرات.....

الفصل الرابع: النتائج واختبار الفرضيات

79	.....	(1-4) المقدمة
79	.....	(2-4) تحليل بيانات الدراسة
88	.....	(3-4) اختبار الفرضيات

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

99	.....	(1-5) النتائج
100	.....	(2-5) التوصيات
103	.....	(3-5) الدراسات المستقبلية

قائمة المراجع

104	.....	أولاً: المراجع العربية
109	.....	ثانياً: المراجع الأجنبية
112	.....	الملحقات

قائمة الجداول

رقم الفصل- رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
1-2	ملخص الدراسات السابقة	60
1-3	مجتمع الدراسة	68
2-3	نتائج توزيع الاستبيان	68
3-3	توزع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية	69
4-3	توزع فقرات المتغيرات في الاستبانة	72
5-3	معدل الاستجابة وفق مقياس ليكرت	73
6-3	معامل ثبات الاتساق الداخلي (مقياس ألفا كرو نباخ)	75
7-3	معامل الارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة	76
1-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المدقق الخارجي	79
2-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة المركز المالي	82
3-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة الارباح والخسائر	84
4-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة التدفقات النقدية	85
5-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة حقوق الملكية	87
6-4	نتائج اختبار الفرضية	88
7-4	العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة وفق الفرضية الرئيسية	89
8-4	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى	90
9-4	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية	92
10-4	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة	94
11-4	نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة	96

قائمة الأشكال

الصفحة	المحتوى	رقم الفصل - رقم الشكل
6	أنموذج الدراسة	1-1
91	بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الأولى	1-4
93	بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الثانية	2-4
95	بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الثالثة	3-4
97	بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الرابعة	4-4

قائمة الملحقات

الصفحة	المحتوى	الرقم
113	الاستبانة	1
119	قائمة بأسماء السادة محكمي استبانة الدراسة	2

قائمة الاختصارات

الرمز	المعنى باللغة الانكليزية	المعنى باللغة العربية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
CPA	Certified Public Accountant	محاسب عام معتمد

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)

إعداد:

كامل ممدوح كامل التكريتي

إشراف:

الأستاذ الدكتور عاطف عقيل البواب

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) في الشركات العراقية المساهمة العامة، حيث بلغ مجتمع الدراسة (230) فرداً وتكونت عينة الدراسة من (187) مستجيب من المدققين الخارجيين العاملين في جمهورية العراق، حيث تم الاعتماد على الاستبانة التي صممت وطورت لجمع البيانات وتحليلها لغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لإجراء الدراسة، وتم اختبار فرضيات بناءً على اختبارات (T – test) وتم تطبيق الاختبار على البرنامج الإحصائي (SPSS V.25) من أجل تحليل البيانات المجمعة، انتهاءً بتقديم النتائج والتوصيات.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها: يوجد دور للمدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) على الترتيب من حيث الأهمية في الشركات العراقية المساهمة.

وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، قدم الباحث العديد من التوصيات أبرزها: ضرورة التزام شركات ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يسهم في تحسين عمل المدقق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية، الشركات العراقية المساهمة.

**The Role of External Accountant in Reducing the Financial Creative
Accounting Statements Practices in the in the Iraqi Public
Shareholding Companies (From the Iraqi Accountants Point of View)**

Prepared by:

Kamel Mamdooh Kamel Al-Tikriti

Supervised by:

Prof. Atef Al-Bawab

Abstract

This study aims to identify the role of the external accountant in reducing the financial statements' creative accounting practices like (the financial position statement, the profits and losses statement, the cash flows statement, the owners' equity statement) in the Iraqi public joint stock companies. The study community reached to (230) individuals, while the study sample consisted of (187) responsive external accountants working in the Republic of Iraq. The study relied on the questionnaire as a study tool that was developed to collect and analyze data, and to get the study results the hypotheses were T-tested by using the statistical application (SPSS V.25). The study reached several results, the most important one is about the reducing role of the external accountant in creative accounting practices which are in importance order for the Iraqi joint stock companies (the financial position statement, the profits and losses statement, the cash flows statement, the owners' equity statement). In addition to that, the study recommending the necessity of commitment of Iraqi firms and audit offices with reducing the financial statements' creative accounting practices in the Iraqi public joint stock companies.

Keywords: External Accountant, Creative Accounting, Financial Statements, Iraqi Joint Stock Companies.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1-1): المقدمة.

(2-1): مشكلة الدراسة وأسئلتها.

(3-1): أهداف الدراسة.

(4-1): أهمية الدراسة.

(5-1): فرضيات الدراسة.

(6-1): أنموذج الدراسة.

(7-1): مصطلحات الدراسة.

(8-1): حدود الدراسة.

(9-1): محددات الدراسة.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1-1) المقدمة

ازداد الاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات عند ظهور الشركات المساهمة العامة، وما رافق ذلك من فصل للملكية عن الإدارة، بالإضافة لتزايد إفلاس عدد كبير من الشركات وتزايد الدعاوي القضائية المقامة ضد المدققين القانونيين، كل ذلك دفع المهتمين لإيجاد آليات تحد من الممارسات المحاسبية المضللة، وتسهم باختيار سياسات محاسبية مناسبة تنتج قوائم مالية موثوقة خالية من الغش والتضليل، وذلك من خلال إيجاد جهة إشرافية ورقابية تعمل بجانب الإدارة وتتولى مجموعة من المهام منها مراجعة وتدقيق السياسات المحاسبية المطبقة بالتالي ظهرت حاجة ملحة للاهتمام بمهنة تدقيق الحسابات وفق معايير وضوابط لتطوير عملية التدقيق وخدمة المستفيدين، مما أدى لإصدار العديد من التشريعات والقوانين والقرارات في كثير من دول العالم كقانون Sarbanes Oxley في يوليو 2002م. (الشريف، 2018)

فلم يعد يقتصر دور مدقق الحسابات على كشف وتحديد مواطن الأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها، بل تعدى ذلك للعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تشكل تحدياً كبيراً عبر السياسات والأساليب التي يتبعها المحاسبون من خلال خبرتهم ومعرفتهم بالمعايير والقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام بغرض إظهار المعلومات والبيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح (شابون والشويرف ودهوم، 2021).

ان السبب الرئيسي لهذه الانهيارات هو الفساد المالي والإداري لإدارة تلك الشركات وافتقارها لإتباع الممارسات السليمة ونقص في الشفافية والإفصاح المحاسبي، كل ذلك أفقد المستفيدين الثقة

بصحة القوائم المالية والذي يُعتبر أمراً بالغ الأهمية من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، فعلى الرغم من وجود معايير المحاسبة (GAAP و IAS) لتوجيه أنشطة العمل المحاسبي، فإنه قد يصعب منع السلوك المتلاعب لمعدّي القوائم المالية في بعض الأحيان، لرغبتهم بالتأثير على قرارات مستخدمي تلك القوائم لتحقيق غايات شخصية (Chinar, 2019).

(2-1) مشكلة الدراسة وأسئلتها

نظراً لما شهدته بيئة الاعمال من تطورات كبيرة في الآونة الأخيرة ورافق ذلك ظهور الشركات المساهمة العامة والتي تميزت بفصل الملكية عن الإدارة وظهر طبقة الإداريين المحترفين الذين قد تتفق أو تتعارض مصالحهم مع مصالح المستثمرين، وهنا نجد أن اختيار السياسة المحاسبية، أو طريقة المعالجة لظاهرة ما قد يتأثر بالمصالح الذاتية للإدارة، حتى ولو كانت على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات من خلال القيام بالممارسات المحاسبية المضللة، ومن خلال مراجعة الادبيات والدراسات.

يمكن أن تتمثل مشكلة الدراسة بطرح التساؤل الرئيسي التالي:

السؤال الرئيسي: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات المساهمة العراقية؟

يتفرع منه الأسئلة التالية:

السؤال الفرعي الأول: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في الشركات المساهمة العراقية؟

السؤال الفرعي الثاني: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الارباح والخسائر في الشركات المساهمة العراقية؟

السؤال الفرعي الثالث: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية في الشركات المساهمة العراقية؟

السؤال الفرعي الرابع: هل هناك دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في حقوق الملكية في الشركات المساهمة العراقية؟

(3-1) أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية إلى التعرف على دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات المساهمة العراقية، كما تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي في الشركات المساهمة العراقية.
- التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر في الشركات المساهمة العراقية.
- التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التدفقات النقدية في الشركات المساهمة العراقية.
- التعرف على دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية في الشركات المساهمة العراقية.
- التعرف على المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على العناصر في القوائم المالية والتي يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية فيها.

(4-1) أهمية الدراسة

للبحث أهمية علمية وعملية تتمثل في الآتي:

الأهمية العلمية:

- يساهم البحث في تناول الأكاديميين ومراكز الأبحاث لمشاكل ممارسات المحاسبة الإبداعية ودوافعها وكيفية الحد منها لإجراء مزيد من الدراسات في هذا المجال.

الأهمية العملية:

- الاطلاع على المعلومات الواردة بالقوائم المالية (الدخل، المركز المالي، التدفقات النقدية، حقوق الملكية) والمتأثرة بالمحاسبة الإبداعية والتي تعتبر مضللة عند تقديم الأداء المالي واتخاذ القرار من قبل مستخدميها.

(5-1) فرضيات الدراسة

بناءً على أسئلة الدراسة فقد تم بناء فرضية الدراسة الرئيسية التالية

• الفرضية الرئيسية:

H0: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في

القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

ولاختبار هذه الفرضية فقد تم بناء الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H0.1: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة

المركز المالي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الفرعية الثانية:

H0.2: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة

الارباح والخسائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H0.3: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة

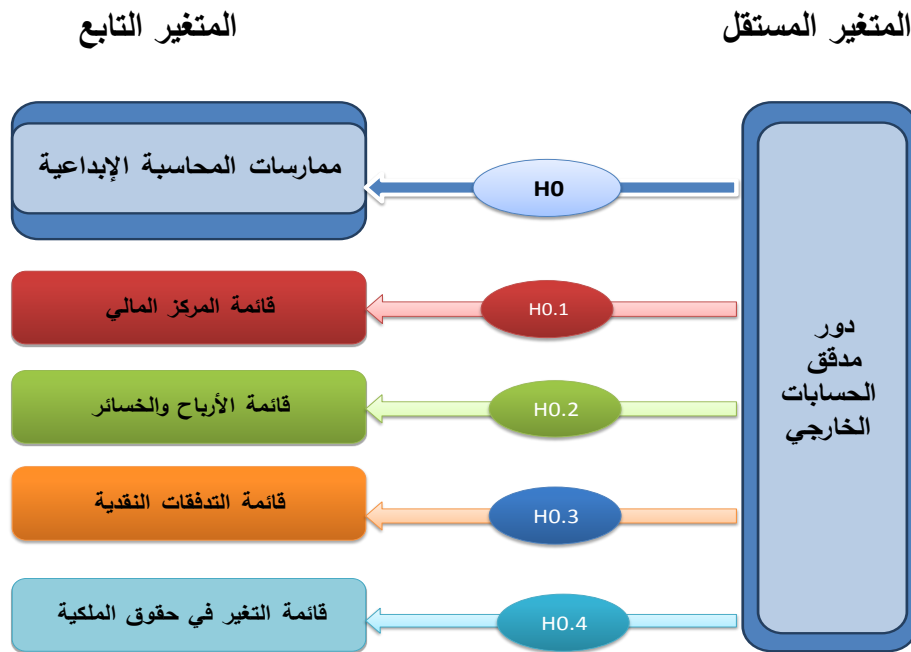
التدفقات النقدية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H0.4: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة

حقوق الملكية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

(6-1) أنموذج الدراسة



الشكل رقم (1): أنموذج الدراسة

المصدر: الأنموذج من إعداد الباحث استناداً للدراسات الآتية:

المتغير المستقل: (أبو الخير، 2018؛ قبال وديفني، 2016)
 المتغير التابع: (Ismail, 2017; Al-Rawashdeh, 2021) و (السامرائي والشريدة، 2020؛ يعقوب،
 الأسمرى، 2020)

(7-1) مصطلحات الدراسة

المدقق الخارجي: هو الشخص أو مجموع الأشخاص الذين يمارسون مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤولية مهمة المراقبة والفحص لبيانات المؤسسة المالية والمصادقة على صدق وصحة هذه

البيانات وإبداء الرأي الفني والمحايد بتقرير نهائي. (موفقي، 2019)

المحاسبة الإبداعية: هي عملية يستخدم فيها المحاسب خبرته ومعرفته بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة في حسابات الشركة. (Ahmed, 2017)

القوائم المالية: عرفت بأنها التقارير النهائية للأحداث (العمليات) والأعمال المحاسبية تطلع أصحاب المصالح على الوضع المالي الحالي للشركة، وتحدد ما إذا كانت الشركة مستمرة أم لا، وتكشف ما إذا كانت الشركة تحقق أرباحاً وتوفراً عائداً (Chinar, 2019).

تناول الباحث القوائم المالية الأربعة التالية:

- قائمة المركز المالي.

- قائمة الأرباح والخسائر

- قائمة التدفقات النقدية.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

أسباب اختيار القوائم المالية:

- لارتباط وتكامل القوائم المالية بعضها مع بعض.

- لكونها توضح كل مصادر واستخدامات وعمليات المنشأة المهنية والرئيسية.

- لأنها بيئة الممارسات الخاطئة بما تعرف المحاسبة الإبداعية.

قائمة المركز المالي: هي قائمة متوازنة بأرصدة الحسابات التي لا تزال مفتوحة بدفتر الأستاذ العام بعد إعداد الحسابات الختامية، وهذه الحسابات هي الخصوم والأصول وحقوق الملكية، لاستعمالها في تقويم أداء المؤسسة حول استخداماتها ومواردها (أبو الخير، 2018).

قائمة الأرباح والخسائر: هي قائمة تظهر إيرادات الشركة لفترة محاسبية محددة وكذلك المصروفات المحاسبية لنفس الفترة المالية التي ساهمت بإنتاجها، وتستعمل لتقويم أداء المؤسسة وتحديد نتيجة النشاط واتخاذ القرار (أبو الخير، 2018).

قائمة التدفقات النقدية: هي قائمة للكشف التفصيلي على حركة التغيرات النقدية للمؤسسة لمساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم لتحليل النقدية، وذلك عبر توفير المعلومات المناسبة عن مصادر المدفوعات والتدفقات النقدية خلال فترة مالية معينة (الفاضل والشمري، 2020).

قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تسوية أرصدة البداية والنهاية في حقوق المساهمين خلال فترة زمنية محدد، وهي عبارة عن بيان مالي يلخص التغيرات الحاصلة خلال الفترة المالية ويقوم بتسوية أرصدة البداية لحسابات المساهمين مع الأرصدة الختامية" (التوبي، الأعاجيب & الموسوي، 2021).

(8-1) حدود الدراسة

- 1- الحدود المكانية: مكاتب وشركات التدقيق العاملة في العراق.
- 2- الحدود الزمنية: تم تطبيق هذه الدراسة عام 2021.
- 3- الحدود البشرية: تفاوت حجم مكاتب التدقيق وخبرات ومؤهلات عينة الدراسة المختلفة.
- 4- الحدود الموضوعية: دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية.

(9-1) محددات الدراسة

- سوف يتم تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة، "من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين".
- أجريت هذه الدراسة على الشركات المساهمة العراقية من وجهة مدققي الحسابات العراقيين، مما
- يحد من إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة على شركات المساهمة المشابهة في مدن أو بلدان أخرى.

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(1-2): المبحث الأول: التدقيق الخارجي

(1-1-2): مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه.

(2-1-2): خصائص التدقيق الخارجي.

(3-1-2): معايير وإجراءات التدقيق الخارجي.

(4-1-2): مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي.

(5-1-2): محددات جودة التدقيق الخارجي.

(6-1-2): خطوات تنفيذ التدقيق الخارجي.

(2-2): المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

(1-2-2): مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية.

(2-2-2): العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

(3-2-2): دوافع وأدوات المحاسبة الإبداعية.

(4-2-2): أنواع المحاسبة الإبداعية.

(5-2-2): أشكال ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

(6-2-2): الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

(7-2-2): استخدام إشارات خطر التدقيق (العلامات الحمراء) لاكتشاف التلاعب والاحتيال

الناتج عن المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

(8-2-2): دور مدقق الحسابات الخارجي في ضوء المحاسبة الإبداعية ونتائجها.

(3-2): المبحث الثالث: الدراسات السابقة ذات الصلة

(1-3-2): الدراسات العربية.

(2-3-2): الدراسات الأجنبية.

(3-3-2): ما يميز الدراسات الحالية عن الدراسات السابقة.

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(1-2) المبحث الأول: التدقيق الخارجي

(1-1-2) مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه

(1-1-1-2) مفهوم التدقيق الخارجي

ظهرت الحاجة للتدقيق نتيجة للعديد من الأسباب كالتطور السريع الذي يشهده العالم في مختلف المجالات الصناعية والتجارية والتسويقية المختلفة، بالإضافة لكبر حجم المؤسسات، ولتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية المتزايدة عن المعلومات والبيانات المنشورة ومدى سلامتها وعدالتها.

فقد عرف التدقيق الخارجي بأنه "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة محل التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بهدف الوصول إلى رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الأعمال من ربح وخسارة عن تلك الفترة" (عبدالله، 2016).

كما عرف التدقيق الخارجي: "فحص دوري لدفاتر وسجلات الشركة من قبل طرف مستقل هو مدقق الحسابات للتأكد من صحة تلك الدفاتر والسجلات وأنها دقيقة ومتوافقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية، وتقديم رؤية حقيقية وعادلة للوضع المالي للمنشأة" (Denyse, 2016).

وعرفه (Aras 2019) أيضاً: "عملية منظمة يقوم بها مدقق حسابات مختص ومستقل للتحقق من المعلومات والادعاءات المتعلقة بالأنشطة والأحداث المالية، والتوفيق بين نتائجها الاقتصادية والمعايير المحاسبية المعمول بها من خلال جمع وتقييم أدلة التدقيق (البيانات والتصديقات

والملاحظات والاستفسارات)، وتقديم تقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في عملية صنع القرار".

والمدقق: هو "الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية سواء أكان شخصاً طبيعياً يزاول باسمه أو لحساب شركة مهنية وتقع على عاتقه مسؤولية عملية التدقيق وإبداء الرأي حول مدى تمثيلها بصحة وعدالة للمعلومات المالية للشركة مكان التدقيق" (الوتار، 2016).

أما المدقق: فهو الشخص المؤهل والمستقل الذي يدقق الحسابات المقدمة له باسمه الخاص، وتقع على عاتقه مسؤولية المصادقة على صحة وصدق بيانات وحسابات الشركات ومدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإبداء رأيه بذلك للجهات المستفيدة".

ويرى الباحث: أن التدقيق الخارجي: هو مهنة يقوم بها شخص أو مجموعة أشخاص يتمتعون بمؤهلات وشروط مهنية محددة للتحقق من دقة وصحة البيانات والتقارير المالية المقدمة من قبل المنشآت وخلوها من الأخطاء والغش والتزوير عن طريق فحص السجلات والمستندات، وتقديم تقريره بهدف خدمة المجتمع والأطراف المستفيدة من تلك القوائم المالية.

(2-1-1-2) أهمية التدقيق الخارجي

يعتمد العديد من الأطراف الذين لهم علاقة بنشاط الشركة مكان التدقيق على نتائج عملية التدقيق، وفي الآتي عرض لأهمية التدقيق بالنسبة لتلك الأطراف: (براهيمي، 2019)

- 1- يسهم التدقيق بالكشف عن الأخطاء والاحتيال في وقت مبكر، نتيجة للأثر النفسي الذي تتركه الزيارات المفاجئة لمواقع العمل، بالتالي يخفف ذلك محاولة ارتكاب الموظفين لأي عمل احتيالي أو التورط فيه بالمستقبل، وهذا يقدم فائدة لأصحاب الشركة.

- 2- الكشف عن مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية داخل الشركة وبالتالي مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة.
- 3- يسهل التدقيق تقدير ثمن بيع الشركة في حال رغبة أصحابها بذلك، حيث يطمئن الشاري نتائج الأعمال التي يتم تدقيقها من قبل مدقق خارجي.
- 4- تسهيل عمل جباة الضرائب حيث ما يتم عادةً ربط الضريبة بنتائج الأعمال، حيث يعتمد على القوائم المالية المصادقة من قبل مدقق الحسابات بذلك.
- 5- يقدم التدقيق فائدة لأجهزة الحكومة والدولة المختصة بالتخطيط والرقابة والإشراف.
- 6- يقدم التدقيق فائدة لفئات مختلفة من الشركات والجمهور التي تستند على تقرير المدقق المعتمد للقوائم المالية للشركات المساهمة.

(2-1-1-3): أهداف التدقيق الخارجي

لقد تطوّرت أهداف التدقيق من اكتشاف الأخطاء أو الغش والتلاعب في الماضي إلى تحديد صدق المعلومات المالية في الوقت الحاضر، ومن الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها: (ذبيح، 2020)

- التحقق من سلامة المعلومات المحاسبية المسجلة بقيود المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- تقديم الرأي الفني المحايد حول التطابق بين القيود السجل المحاسبي والقيود والأرقام الواردة بالقوائم المالية.
- الكشف عن الخطأ أو الغش الموجودة بالدفاتر المحاسبية.

- تقليص فرص الأخطاء والغش من خلال الزيارات المتكررة للمدقق والمفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية.

هذا فيما يخص الأهداف التقليدية للتدقيق أما فيما يخص الأهداف الحديثة فتتمثل فيما يلي: (ذبيح، 2020).

- الرقابة على الخطط الموضوعة والعمل على متابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات وأسبابها.
 - تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.
 - تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لأغلب أفراد المجتمع.
 - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية.
 - التحقق من صحة القوائم الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء كانت عمداً أو نتيجة للتقصير والإهمال.
- بالتالي نجد: أن أهداف التدقيق لم تعد تقتصر على اكتشاف الغش والاحتيال بل أصبح المدقق يراقب الخطط الموضوعة ويقيم الأداء بالشكل الذي يسهم بتحسين الكفاءة الإنتاجية للحد الأقصى وتحقيق رفاهية مجتمعية.

(2-1-2) خصائص التدقيق الخارجي

من أبرز خصائص التدقيق الخارجي: (عوادي، 2016)

- يعتبر التدقيق الخارجي عملية منتظمة تتم على مراحل متتابعة بشكل منطقي، تبدأ بالتخطيط المسبق.
- جمع أدلة الإثبات اللازمة بشكل موضوعي.

- أن تتطابق كل من الأحداث والعمليات الاقتصادية محل الدراسة وتقييم المدقق الخارجي مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يستطيع المدقق إبداء رأي وإصدار حكم موضوعي حول المعلومات والبيانات التي يقوم بدراستها.
- إعداد تقرير مكتوب يوضح نتائج عملية الفحص ويقدم إلى الأطراف المعنية.
- بالتالي يمكن القول بأن التدقيق عملية منتظمة تقوم بجمع الأدلة والإثباتات اللازمة وإجراء المطابقات والمقارنات بهدف تقديم الرأي الفني المحايد عن صدق القوائم المالية.

(2-1-3) معايير وإجراءات التدقيق الخارجي

(2-1-3-1) معايير التدقيق الخارجي: وتتمثل فيما يلي:

1- المعايير العامة:

هي المعايير الخاصة بالتكوين والشخصي العلمي والعملية لمدقق الحسابات وتشمل: (عوادي، 2016)

- التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو مجموعة من الأشخاص المهنيين لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة للعمل كمدقق.
- استقلال المدقق وحيادته: يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال الذهني والشكلي في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية.
- بذل العناية المهنية اللازمة: لإنجاز عملية التدقيق وإعداد التقرير.

معيير الفحص الميداني:

هي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق، وتقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عملياً، وتشمل: (بوحفص، 2018)

- **التخطيط والإشراف:** يجب على المدقق تخطيط عمله بدرجة كافية، والإشراف الملائم على المساعدين في حال وجودهم.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يجب أن يقوم المدقق بدراسة وتقييم لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي ستحدد إجراءات عملية التدقيق.
- **توفر أدلة الإثبات الملائمة وكفايتها:** يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ملائمة من خلال الملاحظة والفحص والمصادقات، لتكوين أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية مكان التدقيق.

2- معيار إعداد التقرير:

- وهي المعايير التي تلزم المدقق بإعداد وعرض تقرير برأيه الفني على القوائم المالية ككل، وتشمل: (قبالوديفني، 2016)
- **استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً:** يتوجب على مدقق الحسابات أن يبين فيما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.
- **التجانس بتطبيق المبادئ المحاسبية:** يجب على مدقق الحسابات أن يبين بتقريره ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الآتية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة.
- **كفاية الإفصاح في القوائم المالية وملاءمته:** ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
- **إبداء الرأي:** يتضمن تقرير المدقق رأيه في صحة وعدالة القوائم المالية، وفي حال لم يتمكن من توضيح رأيه يجب أن يوضح أسباب ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المدقق أن وجد ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

بالتالي نجد: أن التزام المدقق بمعايير العمل المهني يسهم بتسيير وإنجاز العمل بشكل مهني وجودة عالية بما يخدم مصالح الأطراف المستفيدة منه.

(2-3-1-2) إجراءات التدقيق الخارجي

اختلف الكثير في تحديد الإجراءات العملية المستخدمة في عملية التدقيق لكن أبرز تلك

الإجراءات ما يلي: (رزوقي، 2020)

- **الجرد الفعلي:** وهو الحصر الكمي للعناصر على الطبيعة، ويعتبر من أقوى أدلة الإثبات كونه دليلاً مادياً ملموساً، فالمدقق عندما يشك بصحة بعض عناصر الأصول عند التدقيق المستندي أو ما تحويه المستندات من بيانات فإنه يستخدم عملية الجرد الفعلي الذي يعتبر دليل قاطع على صحة ما ورد في الدفاتر المحاسبية والمستندات.
- **التدقيق الحسابي:** من خلال التطبيق على البيانات الرقمية كتدقيق المستندات والسجلات والدفاتر اليومية والكشوفات للتأكد من صحة المجاميع والترحيل واستخراج الأرصدة المختلفة للحسابات، وتوازن ميزان المراجعة.
- **التدقيق المستندي:** تعتبر المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر، والمرحلة الأولى من مراحل العمل المحاسبي، بالتالي لا بد من إرفاق مستند بكل عملية مالية يؤيد وقوعها.
- **التدقيق الفني:** التأكد من العمل والمعالجة المحاسبية وفقاً للأصول والأسس المحاسبية، كون ذلك سيؤثر على نتيجة الشركة وعدم إظهارها بالشكل الصحيح، بالتالي على المدقق أن يؤكد صحة التوجه المحاسبي لأي عملية محاسبية مقيدة بالسجلات والدفاتر مستخدماً خبرته الفنية بذلك.

- **الإقرارات والشهادات من داخل وخارج الشركة:** قد يلجأ المدقق للحصول على شهادات من داخل الشركة أو خارجها تؤيد ملكية الشركة للعنصر مكان الفحص، فالشهادات الصادرة من الغير تعتبر بمثابة إقرار يؤكد صحة تلك العناصر.
 - **المصادقات:** هي وثائق مكتوبة تهدف لإقرار حقيقة ما أو تأكيدها، يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي يقوم به، كالحصول على إقرارا من زبون أو مورد يؤيد صحة أو عدم صحة رصيده مع الشركة.
 - **الاستفسارات والتتبع:** يتضمن ما يقوم به المدقق من توجيه أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصاً إدارة المشروع وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن التي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق والتي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة.
 - **المقارنات والربط بين المعلومات:** عبارة عن إجراء المقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد الحصول على مؤشر محدد أو التحقق من صحة هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من وسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، هي مقابلة بيانات أو حسابات أو معلومات للعام الذي تم فيه فحصها بأعوام سابقة أو بيانات متشابهة لجهات أخرى.
- يرى الباحث بأنه يتوجب على المدقق أن يكون شامل بأعماله التدقيقية، حيث يلجأ للقيام بالتحقق الفعلي ومقارنته مع السجلات والدفاتر المحاسبية بالشكل الذي يضمن دقة الأرقام، كما يتوجب عليه الاستفسار عن جميع حالات الغموض وإجراء مقابلات وتوجيه أسئلة والمقارنة بشكل صحيح للحصول على الأدلة والقرائن التي تثبت صحة العمل.

(2-1-4) مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

يتحمل مدقق الحسابات أثناء ممارسة مهامه المسؤوليات التالية: (شتحونة، 2016)

- **المسؤولية المدنية:** تنحصر هذه المسؤولية في إخلال المدقق للشروط المنصوص عليها بالعقد بينه وبين موكله، والأخطاء التي تسبب ضرراً للغير، والأخطاء التي يترتب عليها دفع غرامة مالية للمتضرر، وهناك نوعين من الأخطاء هي (الأخطاء التافهة التي لا توجب مسؤولية، والأخطاء الجسيمة ويترتب عليها مسؤولية). كالتوقيع على تقرير معد بشكل مسبق أو إغفال ذكر أن المؤسسة مرهونة وهذه المسؤولية ناجمة عن العلاقة التعاقدية بين العميل والمدقق.

- **المسؤولية الجزائية (الجنائية):** تنحصر بارتكاب المدقق مخالفات كالاختيال على أنظمة الدولة والغش، ويترتب عنها دفع تعويض أو السجن أو الاثنين معاً، فقد يساعد المدقق المنظمة مكان التدقيق على التهرب من الضرائب من خلال تخفيض الأرباح مما يضيع حقوق الدولة، أو ينشر وقائع كاذبة لجعل الجمهور يكتتب بالأسهم.

- **المسؤولية التأديبية:** تنحصر هذه المسؤولية بإخلال المدقق بواجباته لمهنة التدقيق مما يؤدي إلى إحالته إلى لجنة تابعة للمنظمات والجمعيات المهنية، كمخالفة القانون أو الأفعال التي تنال من شرف المهنة والتصرفات الشائنة التي تحط من مكانة المهنة.

مما سبق يجد الباحث ضرورة اهتمام المدقق بأداء عمله وعدم إغفاله للكثير من الأمور التي تتعلق أو تحكم علاقته مع العميل، بالإضافة لمسؤوليته أمام الدولة، والمسؤولية الاجتماعية والمهنية كذلك، كون ذلك يجعله معرض للمساءلة أمام القانون في حال الإهمال أو الإخلال بواجباته المختلفة.

(5-1-2) محددات جودة عملية التدقيق الخارجي

تشير الجودة إلى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، وهناك العديد من المقاييس التي يمكن أن تحدد جودة التدقيق من أهمها: (بوعروج، 2016)

- **حجم شركة التدقيق:** ونقاس بعدد زبائنها، كلما كبر حجم الشركة كلما تحسن مستوى التدقيق.
- **سمعة شركة التدقيق:** حيث توجد علاقة إيجابية بين السمعة وجودة التدقيق.
- **مراقبة أداء المدققين والتفتيش الداخلي:** وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة التدقيق بما تمثله الرقابة من دفع للمدققين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية التدقيق.
- **تخصص المدقق ومعرفته بالصناعة:** المعرفة التخصصية للمدقق في النشاط أو الصناعة التي يعمل فيها العميل مكان التدقيق تسهم بأحكام قوية ومتميزة وتنعكس على جودة التدقيق إيجاباً.
- **مدة خدمة التدقيق:** أن طول مدة عملية التدقيق يضعف من استقلالية المدقق نظراً لنشوء علاقات وطيدة بينه وبين الإدارة مما يسمح لممارسة أساليب إدارة الأرباح.
- **أهمية العميل مكان التدقيق:** هناك علاقة سلبية مع جودة التدقيق لما تمثله أتعاب العميل بنسبة كبيرة من إجمالي إيرادات منشأة التدقيق أي تشكل ضغط على مهمة التدقيق.

- **أتعاب العميل:** تعتبر مقياس مزوج فقد تدفع للمدقق لبذل جهد أكبر بما يحقق جودة عالية، أما في حالة السلبية قد تكون هذه الأتعاب العالية وسيلة للضغط على المدقق أو حافز لغض النظر عن التلاعبات.

- **تعرض المدقق للمساءلة القانونية:** وهي تحقق تأثير نفسي إيجابي يحقق رادع للمدقق عن الفشل في الكشف عن المخالفات الجوهرية.

- **تأهيل ومهارة المدقق:** والتي تلعب دور هام في اكتشاف ومعالجة الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية بما ينعكس إيجابياً على جودة التدقيق.

تعتبر العوامل السابقة مؤثرة بشكل كبير في جودة العمل المهني للمدقق لما لها تأثير على التحفيز المادي والمعنوي لعمله.

(2-1-6) خطوات تنفيذ عملية التدقيق الخارجي

تُفرض على المدقق الخارجي ثلاث خطوات رئيسية يجب عليه إتباعها أثناء تنفيذه لمهمة عمله، وتضم كل خطوة مجموعة من الخطوات الفرعية، وهذه الخطوات هي:

1- **الحصول على معرفة عامة حول الشركة:** تعتبر أول خطوة يقوم بها المدقق الخارجي وذلك

خلال قيامه بجمع المعطيات والمعلومات العامة حول الشركة مكان التدقيق بحيث تتضمن

هذه الخطوة خطوات فرعية تتمثل فيما يلي: (قبال وديفني، 2016)

- **الأعمال الأولية:** يتعرف المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن الشركة، مما يسمح

له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله

وخصوصياته، وحول المهنة والشركة أحياناً، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين

منشآت القطاع نفسه.

- **الاتصالات الأولية مع الشركة:** في هذه الخطوة يتعرف المدقق على المسؤولين والمدير بمختلف المصالح ويجري حواراً معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن الشركة ووحداتها ونشاطاتها.
- **انطلاق الأعمال:** يتلقى المدقق عادة نظرة شاملة وكاملة حول الشركة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبياً في الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه.
- **2- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** ويعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه "مجموعة من الضوابط والأسس والقواعد التي تضعها الإدارة بهدف المحافظة على الأموال، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع بالدفاتر والسجلات"، وفيما يلي الخطوات الفرعية التي يتبعها المدقق عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية: (شاشور، 2017)
- **جمع الإجراءات (التوثيق):** يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه استعماله خرائط تتبع الوثائق، وتجميع ملخصات للإجراءات والأدلة الهامة.
- **اختبارات التطابق (الفهم):** على المدقق القيام باختبارات التطابق وتتبع بعض العمليات لتحقيق فهم لحقيقة نظام الرقابة الداخلية.
- **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماد المدقق على الخطوتين السابقتين يتمكن من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية وذلك باستخراجه لنقاط القوة ونقاط الضعف، وتستعمل في الغالب استمارات مغلقة أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الإجابة عليها بنعم أولاً، أي الجواب نعم إيجابي، والجواب لا سلبي، وعليه يتمكن المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة والضعف للنظام. (قبال وديفني، 2016)
- **اختبارات الاستمرارية:** يهدف المدقق من خلال هذه الاختبارات للتأكد من أن نقاط القوة في النظام مطبقة في الواقع وتعمل بصفة مستمرة ودائمة وفعالة لتحقيق أهدافه.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** يقوم المدقق بتحديد نقاط الضعف في هذا التقييم عند اكتشاف سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، وبالاعتماد على النتائج التي تم التوصل إليها، يقدم المدقق حصيلة العمل في وثيقة شاملة مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية وتقديم اقتراحات بقصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة. (قبال وديفني، 2016)

3- فحص الحسابات والقوائم المالية: في هذه الخطوة يقوم المدقق بالإجراءات المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية وهي:

- **تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن التقييم النهائي للنظام يؤدي لتسهيل أو تعقيد المهمة أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج العمل، فعند وجود نقاط قوة بالنظام يتم العمل ببرنامج أدنى لفحص الحسابات (الإجراءات التحليلية)، وعند وجود مشاكل يلجأ المدقق لاختبارات إضافية تدعم عمله. (شاشور، 2017)
- **إنهاء عملية المراجعة:** بعد أن يقوم المدقق بتنفيذ خطوات وإجراءات التدقيق وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه القيام بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية التدقيق: (قبال وديفني، 2016)

- التأكد من مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية المباشرة وغير المباشرة والتي لها علاقة بعمليات ومحتوى القوائم المالية التي خضعت للمراقبة.
- فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية.
- مراجعة أوراق العمل.
- إصدار الرأي.

بالتالي يجد الباحث أنه من الضروري على المدقق أن يكون على دراية كاملة وشاملة بالمنشأة مكان التدقيق من حيث حجمها طبيعة عملها وجميع التفاصيل المتعلقة بها، وان يتمكن من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من قوته بما يخدم ويسهل إنجاز عمله وإصدار تقريره.

ويتم تحديد آراء التدقيق من قبل مجلس معايير التدقيق (AICPA) على النحو التالي: (بوحفص،

(2018)

1- رأي غير متحفظ: هذا الرأي يعني أنه تم توفير جميع المعاملات ووجد أنها سليمة، واستوفت متطلبات التدقيق، هذا الرأي هو الأكثر ملاءمة يمكن أن يقدمه مدقق الحسابات الخارجي حول عمليات الشركة وسجلاتها.

2- رأي متحفظ: يستخدم هذا النوع للحالات التي كانت معظم البنود المالية للشركة سليمة باستثناء حساب أو معاملة معينة.

3- الرأي المعاكس (رأي سلبي): أي أن البيانات المالية لا تمثل بدقة أو بشكل كامل، وأن عرض المركز المالي للشركة ونتائج العمليات والتدفقات النقدية لا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

4- إخلاء المسؤولية: يشير إخلاء المسؤولية عن الرأي إلى أن المدقق لا يبدي رأيه في البيانات المالية، لأنه يشعر بأن الشركة لم تقدم معلومات كافية، هذا الرأي يسلب الضوء على الأعمال التي يتم تدقيقها.

(2-2) المبحث الثاني: المحاسبة الإبداعية

(1-2-2) مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية

يعد الإبداع رفيق للحياة البشرية، ومن لا يمتلك مستوى عالي من المعرفة لا يمكن أن يكون مبدعاً، كما أن التراكم المعرفي هو الخطوة الأولى نحو الإبداع. والإبداع المعرفي في المحاسبة هو إبداع فكري تطبيقي مرتبط بالواقع على مدى التطور التاريخي للمحاسبة، كما أنه يرتبط بالتغيرات التي تطرأ على البيئة، فالمحاسبة هي علم اجتماعي يؤثر ويتأثر بالمجتمع، بالتالي يمكن تعريف الإبداع المحاسبي بأنه "نظام متكامل من الآليات الذاتية والموضوعية والسلوكية والخبرات المتراكمة إلى جانب القدرة على توظيف المؤهلات الأكاديمية والعملية والإدراك المحاسبي والإلهام من أجل توليد الأفكار المحاسبية". (Nofan, 2019)

ومن المنفق عليه عموماً بأن المحاسبة هي علم اجتماعي يتفاعل مع المجتمع المحيط، وأن المحاسبة تستند إلى نظرية التفويض حيث يتم تفويض إدارة الشركات إلى المديرين الذين يعملون نيابة عن أصحاب المصالح ويكسبون أجزاء من أرباح تلك الشركات، بالتالي فإن الشاغل الأكبر لهؤلاء المديرين هو تعظيم الأرباح حتى يتمكنوا من تحقيق المزيد من العائدات على الدخل، وقد أدى ذلك لظهور طرق محاسبية جديدة (المحاسبة الإبداعية) تستفيد من مرونة المعايير المحاسبية من خلال التلاعب بطرق تحديد الأرباح والإيرادات، والعرض غير الواقعي للدخل والمركز المالي لخلق صورة وهمية عن وضع الشركة. (Nofan, 2019)

تعد المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الاحتمالية كما يطلق عليها البعض حدثاً نشأ في بداية الثمانينات خلال فترة الركود في تلك الفترة، فقد تعرضت الشركات لصعوبات وضغوطات بالإنتاج دفعها للبحث عن توليد أرباح بأي نوع من الأنواع حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في

الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، فقد رأَت بعض الشركات في حال لا تستطيع تحقيق تلك الأرباح فأنها من الممكن أن تبتدعها. (Aras, 2019).

عرفت المحاسبة الإبداعية: "بأنها إجراءات يستخدمها المحاسب للتلاعب بالمعلومات المالية، لإنتاج أرقام غير حقيقية تضلل المستفيدين من تلك المعلومات بهدف تحقيق مصالح لإدارة المؤسسة أو جهات أخرى مستفيدة". (الفاضل والشمري، 2020)

ويمكن تعريفها أيضاً: "هي عملية تحويل المعلومات المالية من ماهي عليه في الواقع إلى ما تريده الشركة من خلال استخدام الفوائد (الثغرات) في القواعد الحالية أو عن طريق تجاهل جزء من القواعد، من أجل تقديم صورة العمل عكس ما هو عليه". (Aqeel, Aws & Nawfal, 2020)

وعرفت أيضاً بأنها "التلاعب ببنود القوائم المالية للمؤسسة لإظهارها بشكل مخالف للواقع الفعلي باستخدام أساليب محاسبية انتقائية أو بديلة عند تطبيق المبادئ المحاسبية، أو هي ممارسات غير أخلاقية بهدف تحسين وضع المؤسسة بشكل مخادع لأصحاب المصالح وذلك من أجل تحقيق أهداف تتلاءم من غايات الإدارة". (أبو تمة، 2021)

وعرفتها Nofan (2019) بأنها "الأساليب الجديدة المعقدة والمبتكرة التي يمكن للمحاسبين من خلالها استخدام معرفتهم بمرونة قوانين المحاسبة، للتلاعب بالأرقام المحاسبية المسجلة في الحسابات الختامية من أجل تحقيق مصالح شخصية".

بالتالي يمكن تعريفها بأنها "التلاعب بالقوائم المالية للوصول إلى أهداف معينة من خلال دمج الأرقام المحاسبية من أجل خلق انطباع مرضي لمستخدمي القوائم المالية، وتعتبر من أحد التحديات لممارسة مهنة المحاسبة لأنه من الصعب اكتشافها".

تتميز المحاسبة الإبداعية بالعديد من الخصائص والتي تظهر بدورها الخصائص التي يتحلى

بها المحاسب المبدع والمتمثلة في التالي: (ياسين، 2017).

- العقل المحاسبي والمالي: المتسائل والمتفائل، وهي من صفات المحاسب الجيد، يدعمها من خلال التدريب العلمي والمهني.
- مقدرة المحاسب على التحليل والتجميل: من خلال قدرته على جمع المعلومات المالية وتقويمها وتحليلها وتبويبها والاحتفاظ بها بشكل منظم، فالمحاسب المبدع يستطيع استخدام تراكم معلوماته في الحالات والمواقف التي تستدعي استخدامها باتخاذ قرار معين.
- قدرة المحاسب على الحدس والتخمين: من خلال القدرة على الربط بين المعلومات والأفكار وخطها لتشكيل فكرة جديدة، أي لديه القدرة على الحدس والتخيل بما يميزه عن المحاسبين الآخرين.
- تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة: هذه الصفات تسهم ببناء الشخصية الإبداعية، بحيث يعبر المحاسب عن رأيه بشجاعة ويدافع عنه، ولا يستسلم للواقع الظاهر أو للفشل.
- تطوير الذات عن طريق النقد: فالمحاسب المبدع هو من يتمكن تطوير نفسه من خلال النقد والتقويم والتهديب للمعلومات والأفكار والوسائل التي يستعملها.
- أن يعتمد المحاسب على الإرشادات المبنية على الحقائق وليس المستمدة من المراكز الإدارية.

(2-2-2) العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (أبو الخير، 2018)

- 1- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: قد يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهمة بالقوائم المالية، ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرارات.

2- حرية التقدير المحاسبي: يمتلك المحاسب درجة كبيرة من الحكم الشخصي والتقدير بإعداد بعض الأعمال المحاسبية والتي تسمح للإدارة بالتلاعب بهذه الأحكام والتقدير لت تحقيق أهداف معينة، فتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة لغرض حساب الإهلاك عادةً ما يتم داخل الشركة.

3- وقت تنفيذ العمليات: من الممكن أن يسهم التحكم بوقت تنفيذ بعض العمليات الحقيقية لتحقيق انطباع معين ترغب به الإدارة عن المعلومات المالية المنشورة.

بالتالي يجد الباحث بأن المحاسبة الإبداعية تتطلب محاسب ذو خبرة عالية، متمكن من عمله وعلى دراية واسعة بالعمل المحاسبي والمبادئ المحاسبية، يستطيع استغلالها بالشكل الذي يخدم مصلحته.

(3-2-2) دوافع المحاسبة الإبداعية

يمكن استنتاج مجموعة من الدوافع وراء استخدام المحاسبة الإبداعية وهي:

1- تحقيق تأثير إيجابي عن سمعة الشركة في السوق: لتحسين الوضع المالي المتعلق بأداء

الشركة والذي لا تسمح به الظروف الاستثمارية أو التشغيلية بشكل طبيعي ودون تدخل

الإدارة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية

في السوق. (موقفي، 2019)

2- غياب القيم الأخلاقية لدى الإدارة والمساهمين في الشركة: حيث يحاول كل من الإدارة

والمساهمين تحقيق أهدافهم وتعظيم أرباحهم، وذلك من خلال تطبيق ممارسات وسلوكيات غير

أخلاقية للوصول إلى الغايات المرجوة. (أبو تمة، 2021)

3- **تحسين الأداء المالي للشركة لغايات شخصية:** حيث يقوم بعض المسؤولين في إدارة الشركة

بإظهار وضع مالي جيد بهدف عكس صورة إيجابية عن أدائها أمام مجلس الإدارة، من أجل

تحقيق مصالح شخصية. (زرقواد وشعباني، 2021)

4- **لغايات التلاعب الضريبي:** فقد تتبع بعض الشركات الممارسات الإبداعية لخفض حجم الإيرادات

والأرباح وزيادة التكاليف والنفقات من أجل تخفيض مكان الضريبة وقيمتها. (موفقي، 2019)

5- **الحصول على تصنيف مهني متقدم:** هناك تنافس بين الشركات العاملة بنفس النشاط للحصول

على التصنيف المتقدم عن الشركات المنافسة العاملة بنفس النشاط، والذي تقوم به بعض

المؤسسات الإقليمية والدولية. حيث يستند للعديد من المعايير كتقييم القيمة المالية، ووضع

الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة القوائم المالية الصادرة

عن تلك الشركات، مما يجعل العديد من الشركات تلجأ لتحسين قوائمها المالية للحصول على

تصنيف متقدم. (الجعبري، 2018)

6- **المحافظة على سعر السهم أو زيادته:** من خلال تخفيض مستوى الاقتراض لإظهار الشركة

بمظهر أقل خطورة، وهذا الأسلوب يساعد الشركة بزيادة رأسمالها من الإصدار. (أبو تمة،

2021)

7- **الحصول على مكافآت كبيرة للمديرين:** حيث يسعى بعض المديرين لزيادة الربح عندما ما تكون

تلك الأرباح مرتبطة بقيمة المكافآت والحوافز التي يحصلون عليها من عملهم. (زرقواد وشعباني،

2021)

8- **زيادة الاقتراض:** تستخدم العديد من المصارف التجارية مجموعة من المؤشرات والمعايير

الائتمانية لتقييم أداء الشركات كإجراء يسبق قرار منح القروض لها، لذلك قد تلجأ الشركات

لاستخدام الممارسات الإبداعية من أجل تحسين المعايير أو المؤشرات، الأمر الذي سينعكس

بشكل إيجابي على عملية اتخاذ القرار الائتماني، وبالتالي منح القروض. (زرقواد وشعباني، 2021)

9- **تجنب التكلفة السياسية:** تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة الأنظمة والقوانين التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحمل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب واختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح تجنباً لتلك التكلفة. (أبو الخير، 2018)

بالتالي يجد الباحث بأنه هنالك العديد من العوامل التي ساهمت بظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي الغالب هي دوافع سلبية لتغطية خسائر، أو للتهرب من الضرائب، أو لخلق صورة وهمية عن الوضع الحقيقي للمنشآت بهدف الظهور بمظهر إيجابي وجيد أمام شرائح المجتمع، وبالتالي ينعكس سلباً فيما بعد على جميع الأطراف.

(2-2-4) أنواع المحاسبة الإبداعية

تتمثل أنواع المحاسبة الإبداعية في الآتي: (محمود، 2018)

1- **المحاسبة الإبداعية المفيدة:** فقد تستخدم لتحسين المضمون المنشور للأرباح، فتسهم بتقديم معلومات جيدة للمستخدمين عن الأداء المالي والمستقبلي للشركة، كما تسهم بزيادة ثقة المساهمين بالشركة كونهم أصحاب المصالح الأساسية فيها.

2- **المحاسبة الإبداعية الانتهازية:** تعني إساءة المديرين للديناميكية والمرونة التي ولدتها لهم المعايير المحاسبية وأساس الاستحقاق المحاسبي عند الاختيار بين الطرق والسياسات المحاسبية بما يمكنهم من التحكم في مستوى الأرباح المعلنة على حساب الفترات المالية المستقبلية.

مما سبق نلاحظ بأن المحاسبة الإبداعية لها أثر إيجابي وسلبى على القوائم المالية، ويمكن

للمحاسب استخدام الإبداع المحاسبي في المنحنى الإيجابي.

(2-2-5) أشكال ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

(2-2-5-1): في قائمة المركز المالي: وفيما يلي عرض لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية

للتلاعب في القيم المحاسبية بقائمة المركز المالي: (زرقواد وشعباني، 2021)

- المبالغة بتقييم الأصول المعنوية كالعلامات التجارية، واستخدام طرق مختلفة لتقييم تلك الأصول.
- عدم التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة عند إدراجها بالميزانية.
- التلاعب بأسعار السوق للاستثمارات المتداولة.
- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.
- عدم الكشف عن الدين المتعثّر والتلاعب بالمدىونية.
- التغيير بالطرق المحاسبية المستخدمة عن الاستثمار طويل الأجل.
- تسجيل إيرادات مكتسبة من سنوات سابقة لصافي ربح العام الحالي.
- الحصول على القروض طويلة الأجل قبل تقديم ميزانية الشركة، من أجل سداد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسبة السيولة.

في حين بينت دراسة السامرائي والشريفة (2021) اعتماداً على العديد من الدراسات بعض فرص

التلاعب والاحتيايل بقائمة المركز المالي بتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية كما يلي:

- التلاعب بنسب اهتلاك الأصول الثابتة والمتعارف عليها، بتخفيض تلك النسب عن النسب المطبقة في السوق.

- التلاعب بسعر الصرف المستخدم بترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملة الأجنبية.
- التغيير في الطرق المحاسبية المستخدمة بإثبات الاستثمارات طويلة الأجل.
- تسجيل إيراد غير مستحق ومتوقع تحصيله من أحد الدعاوي القضائية على أحد العملاء قبل صدور حكم بذلك.
- تضمين محاضر الجرد بضاعة متقادمة وراكدة.
- التغييرات غير المبررة بطرق تسعير المخزون.
- (2-2-5-2): قائمة الارباح والخسائر: أشارت دراسة زرقواد وشعباني (2021) لبعض أساليب التلاعب في قائمة الارباح والخسائر بالاستناد إلى العديد من الدراسات، وهي كالتالي:
- تسجيل إيراد معين قبل إنهاء البيع، أو تسجيل إيراد وهمي.
- نقل المصروفات الجارية إلى فترة محاسبية سابقة أو لاحقة.
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة محاسبية لاحقة.
- نقل المصاريف المترتبة على الشركة في المستقبل إلى الفترة المالية الجارية لاعتبارات خاصة.
- تسجيل وتخفيض غير مناسب للالتزامات.
- كما بينت دراسة محمود (2018) بعض أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الارباح والخسائر:
- عدم الاعتراف بخسائر فرق العملة.
- رسملة تكاليف التشغيل.
- تحميل بعض المصروفات الخاصة بأحد الأصول الثابتة على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل.
- المغالاة بتقييم المخزون آخر المدة بغرض تضخيم الأرباح.
- التلاعب بتقدير قيمة بعض المخصصات وفقاً لمعدل الربحية.

(2-2-5-3): قائمة التدفقات النقدية: وهي تعرض جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من

حيث مصدرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي عرض لبعض أساليب المحاسبة

الإبداعية: (أبو الخير، 2018)

- اعتماد بعض الشركات الحصول على قروض طويلة الأجل للتأثير على التدفق النقدي التشغيلي.
- عدم إظهار مقدرة الشركة على توزيع الأرباح عبر قيامها بتوزيع الأسهم بدلاً عن الأرباح للمساهمين.

- التأخر بتسديد التزامات الشركة بغرض إظهار التدفقات النقدية بوضع أفضل.

- تصنيف المقبوضات من الأرباح والفوائد كتدفقات تشغيلية.

وبينت دراسة قبال وديفني (2016) بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

منها:

- يصنف المحاسب النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة.

- أن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية يوفر إمكانية التهرب جزئياً من دفع الضرائب.

(2-2-5-4): قائمة التغيرات في حقوق الملكية: هي صلة الوصل بين قائمتي الدخل والميزانية

وتتحدد من خلال متابعة ورصد التغير الحاصل في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية ولغاية

نهايتها، فجميع بنودها تكون عرضة لاستخدامات غير أخلاقية من خلال إجراء تغيرات وهمية بزيادة

رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك الحال لرأس المال المحتسب والمكتسب.

أهم الممارسات التي تلجأ إليها الإدارة للتلاعب بقائمة التغيرات في حقوق الملكية: (أبو الخير،

(2018)

- إجراء تغيير وهمي برأس المال المدفوع إما بالنقصان أو الزيادة.
 - إجراء تغيير وهمي برأس المال المكتسب إما بالنقصان أو الزيادة.
 - إجراء تغيير وهمي برأس المال المحتسب إما بالنقصان أو الزيادة.
 - العمل على إضافة المكاسب المحققة من سنوات سابقة إلى الأرباح في السنة الجارية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.
 - القيام بإدراج الخسائر أو المكاسب الناتجة عن تقلبات سعر الصرف والمرتبطة بالمعاملات التي تمت بالعملة الأجنبية ضمن حقوق الملكية بدلاً من إدراجها في قائمة الأرباح والخسائر.
 - القيام بمعالجة المكاسب الناشئة من ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة والمعدة بالعملة الأجنبية ضمن قائمة الأرباح والخسائر بدلاً من إدراجها ضمن حقوق الملكية.
- بالتالي نجد بأن هذه الممارسات تتم بأسلوب تحايلي وغير موضوعي من خلال استغلال مرونة المعايير المحاسبية، للتأثير على قيمة البنود الواردة بالقوائم المالية والتي تنعكس على نتائج الأعمال ولأهداف شخصية أو تواطئية، والتي من شأنها التأثير على قرارات مستخدمي تلك القوائم.

(2-2-6) الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تعتبر مكافحة المحاسبة الإبداعية من الأمور المعقدة والصعبة، لذلك عمد المهتمين بهذا المجال لمتابعة ودراسة العمل للتعرف على التطورات المتعلقة بالعمل المحاسبي الإبداعي، من أجل كشف هذه الممارسات والحد منها، وفيما يلي عرض لأهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

(2-2-6-1) قائمة المركز المالي: فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية في قائمة المركز المالي (أبو الخير، 2018)

- التحقق من مبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بوساطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الأرباح والخسائر وإدراجه ضمن حقوق المساهمين.

- التحقق من تلك النسب وتعديل مصروف الأهلاك.

- مراجعة رأي الإدارة حول ذلك التغيير والتحقق من آثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية.

- التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل والمركز المالي.

- التحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة.

- فحص محاضر الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لكافة المواد داخل المستودع.

- التحقق من صحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية.

- مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.

- التأكد من رأي المدقق في تقريره الصادر عن القوائم المالية.

- طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

- فحص كشوفات الذمم المدينة خاصة الأرصدة الكبيرة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم والإفصاح عنها في بند مستقل.

- التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة الأجل من الذمم المتداولة.

(2-2-6-2) قائمة الأرباح والخسائر: فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات

المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر: (انفال، 2017)

- التأكد من مطابقة فواتير البيع للصفقات المنفذة وبالأخص المنفذة من الأطراف ذو العلاقة مع الشركة كالشركات الزميلة والتابعة.
 - التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
 - التحقق من مستندات شحن البضاعة المرسله ومطابقتها مع مستندات تسديد ثمن البضاعة الواردة من الوكلاء.
 - التحقق من شروط البيع وشروط السداد سواء محل المشتري أو البائع، وطريقة السداد.
 - إتباع مبدأ تحقق الإيراد وتحميل الفترة بما يخصها من إيرادات.
 - التحقق من فواتير البيع.
 - تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من فواتير البيع.
 - تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من المستندات والفواتير وسندات القبض وسندات الصرف المخزني.
 - التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.
 - الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثر ذلك على البيانات المالية.
 - التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار.
 - المراجعة المستندية لفواتير المشتريات.
 - التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في مصروفات الصيانة.
 - الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق الإهلاك وبيان آثاره على القوائم المالية.
 - التحقق من معدلات الإهلاك وإعادة حساب مصروف الإهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.
- (2-2-6-3) قائمة التغير في حقوق الملكية:** فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية (أبو الخير، 2018)

- التحقق من تعديل ربح العام الجاري ومن ثم نسبة هامش الربح وكذلك توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة لحقوق المساهمين.
- دراسة أثر ذلك على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين.
- دراسة أثر ذلك على الأرباح واستبعادها من قائمة الأرباح والخسائر.
- (2-2-6-4) قائمة التدفقات النقدية: نعرض فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية (أبو الخير، 2018)**
- التحقق من توافر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
- التحقق من التغيير الحاصل بطرق حساب أقساط الإهلاك للأصول الثابتة.
- التحقق من التغيير الحاصل بطرق حساب أقساط الإطفاء للأصول غير الملموسة.
- العمل على إعادة حساب قسط الإهلاك والإطفاء وفقاً للمعدلات المتعارف عليها في النشاط الذي تعمل فيه الشركة.
- التحقق من صحة سعر الصرف والعمل على تصحيح الأخطاء بترجمة بنود النقدية المتوفرة بالعملة الأجنبية.
- التحقق من نتائج أعمال الشركة التابعة وأثرها على قائمة الأرباح والخسائر والميزانية.
- وأشار **2019 (Aras)** لبعض القواعد والأساليب التي من شأنها المساعدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

1- إلزام جميع الشركات بإنشاء لجان التدقيق.

2- تخفيض مجال اختيار المعالجات والبدائل المحاسبية من خلال تقليل عددها المحاسبية أو

تحديد الظروف التي يمكن في ظلها استخدام كل طريقة، وتفعيل فرض الثبات من قبل معدي

القوائم المالية.

3- الحد من إساءة استخدام بعض السياسات المحاسبية.

4- تطبيق آلية حوكمة الشركات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وما ينتج عنها من أضرار.

5- معالجة إساءة استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد للمحاسبين عن طريق فرض الاتساق، ووضع قواعد وأحكام تقلل من استخدام الاجتهاد الشخصي.

6- تنمية قدرة المحللين الماليين بالكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ومواجهتها. (الجيلي،

(2017

7- اختيار كاتب التدقيق الموثوقة والفعالة التي تستطيع اختيار الإجراءات التدقيقية الملائمة للحصول على تأكيد معقول بشأن التلاعبات الناجمة عن الممارسات الإبداعية التي تم كشفها.

8- العمل على تنمية الحس الثقافي المحاسبي لدى المهتمين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية لرفع مستوى وعيهم المحاسبي.

9- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع قواعد السلوك المهني المنظمة للعمل والتي يجب الالتزام بها من قبل المحاسب والمدقق.

10- تبني بورصة سوق الأوراق المالية لعقوبات رادعة في حال ثبت أن الشركة تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بإعداد قوائمها المالية لتضليل مستخدمي تلك القوائم. (الجيلي، 2017)

(2-2-7) استخدام إشارات خطر التدقيق (العلامات الحمراء) لاكتشاف التلاعب والاحتيال الناتج عن المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

إن التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وتزايد المنافسة المحلية والدولية، وحدوث الأزمات الاقتصادية العالمية، لفت انتباه سلطات التدقيق للعمل والسعي للكشف عن الاحتيال والتلاعب قبل حدوث خسائر فادحة، بالتالي جعل الاهتمام بإشارات خطر التدقيق (العلامات الحمراء) أمراً ضرورياً

لأنه يساعد مدققي الحسابات في أداء وتقدير مخاطر الاحتيال. ويمكن وصف إشارات خطر التدقيق بأنها "مجموعة من المؤشرات تتعلق ببيئة الشركة مكان التدقيق، وتتولد عن أية تلاعبات، لكنها لا تؤكد وجود غش أ احتيال، بل تقدم علامات تحذيرية باحتمالية وجوده". (درغام وزقوت، 2017)

ويمكن عرض أهم أنواع العلامات الحمراء من حيث الاحتيال والتلاعب كما يلي:

1- **احتيال الإدارة:** يتم ارتكاب احتيال الأخطاء المتعمدة في السجلات والوثائق المحاسبية من قبل الإدارة العليا، ويتم تحريف المركز المالي للمنشأة، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية، وتكمن خطورته في انه يحدث حتى في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية، ويعود ذلك أن الإدارة يمكن أن تتغلب على الإجراءات الرقابية وبالتالي من الصعب اكتشافه غالباً. (درغام وزقوت، 2017)

2- **إعداد تقارير مالية غير صحيحة:** إن الهدف الأساسي للتقرير المالي هو توصيل الأحداث الاقتصادية حول الأداء المالي للشركة، بالتالي فإن إعداد التقارير المالية مسألة في بالغ الأهمية تؤثر على عملية صنع القرار لمختلف الأفراد والهيئات الاعتبارية والمستثمرين وصانعي السياسات (Ahmed, 2017). فقد يتم التلاعب بشكل متعمد في القوائم المالية بغرض الخروج بنتائج مالية محرفة تعرض صورة غير صحيحة عن المنشأة مكان التدقيق.

3- **احتيال العاملين:** يصاحب هذا النوع من الاحتيال أخطاء متعمدة في السجلات المحاسبية، لإخفاء سرقة موارد المنشأة من قبل العاملين، وتعتمد المنشآت على نظام الرقابة الداخلية لتخفيض احتمال هذا النوع الاحتيالي (درغام وزقوت، 2017)، ويمكن اكتشاف هذا النوع من الاحتيال من خلال تحليل العلامات الحمراء للعاملين وما تحتويه من عناصر فرعية، كإشارات الخطر المتعلقة بالسلوك، وظروف العمل والأجور.

ويرى الباحث أن استخدام العلامات الحمراء جاء استجابة لتعدد بيئة العمل والأزمات المالية، ولتنبيه المدقق لأهمية استخدامها كونها توفر إرشاد للمدقق للوفاء بمسؤوليته، وزيادة إمكانية التنبؤ بمقدرة الشركات على الاستمرار والبقاء.

(8-2-2) دور مدقق الحسابات الخارجي في ضوء ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائجها

لا شك أن تنوع أساليب المحاسبة الإبداعية التي قد يتم استخدامها من قبل الإدارة للتأثير على صحة البيانات المالية تتطلب من مدقق الحسابات وضع إجراءات كافية لاكتشاف ممارسات الإدارة، وأن يكون مدقق الحسابات ملماً بأساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية، ويضع الإجراءات الملائمة للتأكد من سلامة القياس المحاسبي ومن هذه الإجراءات: (رزوق، 2016)

1- تقييم ظروف المنشأة واحتمال لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية عند التخطيط لعملية المراجعة.

2- فهم المبادئ والأسس المحاسبية في إعداد البيانات المالية، ومدى ملاءمتها لنشاط المنشأة.

3- جمع الأدلة اللازمة، والوثائق والمصادقات الداعمة للعمل، وفحص واختبار المبادئ والأسس

المحاسبية المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية. (Aras, 2019)

4- المقارنة بين تطبيق السياسات المحاسبية لدى المنشأة والمعايير والمبادئ المحاسبية المعمول

بها. (Aras, 2019)

5- استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المُعد من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية.

6- أداء إجراءات تحليلية جوهرية تتعلق ببعض البنود في القوائم المالية.

7- مناقشة الهيكل التنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الدول الأخرى وأثرها على إعداد

القوائم المالية.

8- المطابقة بين النظام الداخلي المالي وبين السياسات المطبقة فعلاً بإعداد البيانات المالية.

لذلك يتوجب على مدقق الحسابات أن يتحقق من عدم وجود ممارسات محاسبية إبداعية، إلا أنه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من تلك الممارسات، وهذا قد يزيد من تكلفة عملية التدقيق، بالتالي يجب أن يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، وعلى الرغم من أنه ليس تأكيداً مطلقاً إلا أنه مستوى إيجابي مرتفع من التأكيد. لذا فقد ركّز بعض الباحثين والمهتمين على سبل تفادي ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي يمكن ذكر أهمها: (رزوق، 2016)

1- تحديد سلطة لجان التدقيق بحصول لجنة التدقيق على البيانات الأولية من الإدارة، وأن تكون مسؤولة مباشرة عن تعيين، وملاحظة ومتابعة المدقق الخارجي والذي يجب عليه تقديم تقاريره لها بشكل مباشر.

2- التركيز على استقلا مدقق الحسابات الخارجي، وتصميم خطط ومهام العمل بشكل مكتوب.

3- مساعدة مجالس إدارات الشركات على التحقق من نزاهة القوائم المالية وأهلية المدقق الخارجي.

4- العمل على تقييم تقرير مدقق الحسابات الخارجي لمرة واحدة على الأقل بشكل سنوي، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية أو السنوية.

5- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر والتوجيهات والسياسات المحددة من قبلها لتخفيض هذه المخاطر.

6- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة.

لذلك يترتب على مدقق الحسابات الخارجي أن يكون ملم بكيفية الاحتيال المحاسبي وكأنه من يقوم بإعداد القوائم المالية حتى يتمكن من الكشف عن أي تلاعب، فإن اطلاع المدقق ومعرفته

بأساليب المحاسبة الإبداعية سيقدم له تصور مسبق حول ما قد يقوم به معدو القوائم المالية من خطوات لتحسين الوضع المالي، وبالتالي الإشارة إلى ذلك في تقرير التدقيق النهائي.

(2-3) المبحث الثالث: الدراسات السابقة ذات الصلة

تعرضت الدراسة الحالية إلى العديد من الدراسات العربية والأجنبية ذات الصلة والمتعلقة بموضوع

المحاسبة الإبداعية وهي على النحو التالي:

(2-3-1) الدراسات باللغة العربية

(دراسة أبو تمه، 2021) بعنوان: "أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان".

هدفت هذه الدراسة للوقوف على أهم آليات التدقيق والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة

لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، اعتمدت الدراسة الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع

الدراسة المكون من كافة المحاسبين القانونيين في السودان وعددهم (245)، استجاب منهم للدراسة

(172) محاسب قانوني. توصلت الدراسة للعديد من النتائج منها: وجود العديد من أساليب المحاسبة

الإبداعية التي تؤثر على أرقام القوائم المالية وتظهرها بشكل مخالف للواقع (التلاعب بالمصروف

والإيراد، التلاعب بالأصول والالتزامات، عدم الالتزام بمبدأ الثبات، عدم تطبيق مبادئ الحوكمة ...

إلخ)، كما وجدت الدراسة أن إجراءات المراجع الخارجي لها دور مهم ومحوري في اكتشاف ممارسات

المحاسبة الإبداعية والحد منها ومن أهمها (التحقق من التزام الشركة بتطبيق مبادئ الحوكمة، فحص

عقود القروض والصفقات الأخرى والتأكد من صحتها والتوقيت الذي تمت فيه، فحص قوائم الدخل

لعدة سنوات سابقة لمعرفة اتجاه معدل نمو الأرباح من سنة لأخرى، وأوصت الدراسة بضرورة العمل

على تنمية الثقافة المحاسبية ونشر الوعي الكافي بالمحاسبة الإبداعية بين مختلف مستخدمي

المعلومات المحاسبية من خلال السنوات والبرامج المحاسبية التثقيفية والتعليمية، وضرورة التركيز

على رفع كفاءة المدققين الخارجيين من خلال التطوير والتدريب المستمر للتمكن من اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والتدقيق. ووضع عقوبات رادعة وحاسمة من قبل الجهات الرقابية والمختصة في الدولة. والفائدة من هذه الدراسة: التعرف على دور إجراءات المراجع (متغير وسيط) والأساليب المستخدمة، والتعرف على أنشطة لجنة المراجعة (كمتغير مستقل) والدعم الذي تقدمه للمراجع الخارجي لمساعدته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها (المتغير التابع).

دراسة (سميرة وجوامع، 2021) بعنوان: "استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات"

هدفت هذه الدراسة لمحاولة تحديد مختلف الجوانب التي تلجأ إليها المحاسبة الإبداعية، وكيف يستطيع المراجع الخارجي من خلال إمكانياته المختلفة اكتشافها ومحاولة تجنبها في المستقبل، وتحديد أهم الأجزاء من المحاسبة القابلة للإبداع وكيف للمراجع أن يكتشف الثغرات التي حولها، وتحديد مدى مسؤولية هذا المراجع الخارجي على عدم اكتشاف تلاعبات المحاسبة الإبداعية.

توصلت الدراسة للعديد من النتائج التي تبين إن تعامل المدقق الخارجي مع المحاسبة الإبداعية يعتمد على مدى تفوقه محاسبياً عن سواه وقدرته العلمية والعملية على اكتشاف الأخطاء والثغرات، ولكن هذا لا يعني أن المدقق هو دائماً الملام إذا لم يجد القدر الكافي من التسهيلات التي تساعده في إنجاز مهمته من جهة أو أخرى وخاصة لجان التدقيق التابعة للشركة ضمن قواعد حوكمة الشركات، وقدمت الدراسة العديد من التوصيات منها: أن يقرر المدقق إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذا كان على علم أن البيانات والمعلومات المقدمة له محل شك، القيام بتعيين أو تغيير أو إقالة مدير التدقيق الداخلي، إذ اثبت تورطه أو تعاونه في أعمال غير أخلاقية محاسبياً.

أما الفائدة من هذه الدراسة: تم التعرف على العديد من الأمثلة الفعلية لأشكال التلاعبات بالقوائم المالية وكيف يمكن للمدقق الكشف عنها.

دراسة (شابون وآخرون، 2021) بعنوان: "مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة المراجعة الخارجية، ودراسة أثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام إدارات الشركات لبعض أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين بمدينة مصراته. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، ولهذا فقد تم تصميم قائمة استبانة لغرض تجميع بيانات حول متغيرات الدراسة، بينت الدراسة إلى وجود ممارسات لأساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك حسب آراء عينة الدارسة، كما أظهرت الدراسة بأن كفاءة المراجعة الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أوصت الدراسة مكاتب المراجعة في ليبيا بالالتزام بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية، لتحسين أعمال المراجعة الخارجية، ووضع خطط استراتيجية لتدريب المراجعين الخارجيين، وذلك للرفع من كفاءتهم من خلال تنظيم دورات علمية وتوعيتهم بالآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية. تم الاستفادة من هذه الدراسة عبر فقرات الاستبانة المبنية في قبل الباحثين فيها، للاعتماد عليها عند بناء استبانة هذه الدراسة، كما تم الاستفادة من التوصيات المقدمة فيها.

دراسة (الفاضل والشمري، 2020) بعنوان: "إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي 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 الدراسة في أهم هذه الإجراءات، وقد بينت نتائج الدراسة إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية، وإدراك المدقق الخارجي أهمية الإجراءات التي يستخدمها في تدقيق القوائم المالية للحد من وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وإن التزامه بهذه الإجراءات يحقق العدالة والشفافية والمصادقية، وفي ضوء ما سبق أوصت الدراسة بالالتزام 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 لوضع الضوابط للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم الاستفادة من أسلوب الدراسة الحالية وطريقة معالجة القضايا المتعلقة بالكشف عن الممارسات الإبداعية وطرق الحد منها، والتوصيات التي قدمت كون هذه الدراسة تمت في بيئة العراقية.

دراسة (زين وحجازي، 2020) بعنوان: "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مشكلة المحاسبة الإبداعية في الوقت الذي رافق انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم والتي تبين بأنها تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار مركزها المالي بصورة مغايرة للواقع الفعلي. تم جمع البيانات وتحليلها حيث بلغ حجم عينة الدراسة النهائية (120) استبانة صالحة للتحليل. بينت النتائج أن المحاسبة الإبداعية من فنون الغش والتلاعب، وأن خبرة المدقق الخارجي وكفاءته العلمية تسهم بالحد من تلك الممارسات الإبداعية، كما أن التطوير في المعايير الدولية يسهم بعرض المعلومات المحاسبية بعدالة، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام المدقق بمعرفة أساليب التلاعب المحاسبي لمواجهة استخدام كافة أشكاله، وتشديد الرقابة من قبل

الجهات المعنية على الشركات التي تستخدم المحاسبة الإبداعية، كما يتوجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية التعريف والتشجيع على اعتماد المعايير الدولية في العمل. تم الاستفادة من الجوانب النظرية المبحوثة في الدراسة في عرضها لمتغيرات الدراسة، كما تم الاطلاع على منهج التحليل المعتمد والاستفادة من التوصيات المقدمة.

دراسة (يعقوب والأسمري، 2020) بعنوان: "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة"

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين في عدد من الشركات المساهمة وكذلك المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الكبرى لاستطلاع آرائهم والوصول إلى استنتاجات تساهم في حل مشكلة الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والازدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية المراجعة، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصداقيتها، ومن أهم ما أوصت به الدراسة أن على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجعة الداخلية والخارجية لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجعة في جميع مراحلها وتحقيق أهدافها، وكذلك على الشركات الاهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ومن ثم تحقيق مصداقيتها. أما الفائدة من هذه الدراسة كان من خلال مساهمتها

بمعالجة مشكلة المحاسبة الإبداعية عبر التكامل بين إجراءات التدقيق الداخلية والخارجية معاً، كما تم الاستفادة منها ببناء عبارات استبيان دراستنا.

دراسة (أسماء وعمر، 2020) بعنوان: "التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة على البيانات المالية، والتعرف على مفهوم الحوكمة وآلياتها، مع التركيز على التدقيق الخارجي وعلاقته بالآليات الأخرى. توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها، أن المحاسبة الإبداعية لها جانب إيجابي وآخر سلبي، غير أن معظم المسؤولين في المؤسسات يلجئون للجانب السلبي لها، وذلك بهدف تحسين صورة المؤسسة وإخفاء الواقع بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية، كما يعتبر التدقيق الخارجي آلية هامة في تعزيز ثقة مختلف الأطراف ذات المصلحة في القوائم والتقارير المالية المعدة من طرف المؤسسات من خلال سعيه للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. أوصت الدراسة العديد من التوصيات منها على المؤسسات الحرص على تعيين مدققين ذوي مستوى عالي في التدقيق حتى تسهل عليهم مهمة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها الإدارة. والفائدة من هذه الدراسة: توعية المدققين والمحاسبين ومدراء المؤسسات حول أضرار المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد، سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، نظراً لكونها ستساهم في اتخاذ قرارات خاطئة من طرف أصحاب المصالح.

دراسة (كسكس وآخرون، 2019) بعنوان: "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -إدارة الأرباح أنموذجاً (دراسة ميدانية)".

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في الحد من هذه الأخيرة من خلال إعطائها أكثر مصداقية وأكثر صورة واضحة، وهذا ما تم طرحه من خلال التوجه نحو استقصاء مجموعة من

المهنيين والأكاديميين في الجنوب الشرقي الجزائري لمعرفة رأيهم حول دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مدقق الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة التي يقوم بها حول القوائم المالية، وهذا من الثقة التي يضعه فيها ملاك الكيانات من أجل التأكد من مصداقية هذه الأخيرة، والرقابة على تسيير المؤسسة، وأهم قواعد إعداد القوائم ومدى اتفاتها مع معايير النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال إبداء رأيه بكل موضوعية وحيادية. تم الاستفادة من هذه الدراسة من الفقرات التي تم بناءها لتحليل مدى ممارسة الشركات في الجزائر للممارسات الإبداعية، وأثر ذلك على موثوقية المعلومات المالية، وأسلوب قياس أثر مدقق الحسابات في الحد من تلك الممارسات.

دراسة (موفقي، 2019) بعنوان: "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مفهوم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة مدقق الحسابات في الحد من تلك الممارسات. تم توزيع الاستبانة المصممة للدراسة على مجتمع المحدد (المهنيين والأكاديميين) وتم تحليل البيانات والوصول للعديد من النتائج منها: أن المحاسبة الإبداعية عملية معقدة حديثة ومبتكرة يقوم المحاسب من خلالها بتطبيق معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية عند تسجيل الأرقام بحسابات الشركة من أجل تحقيق أهداف معينة واستغلال الفجوات المتاحة بالمبادئ والمعايير الدولية لتقديم صورة مختلفة عن الواقع بهدف تضليل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية. وأوصت الدراسة بأهمية زيادة الوعي الثقافي والتعليمي لدى مستخدمي القوائم المالية في مجال المحاسبة المالية. ضرورة اهتمام مدققي الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية لاكتشاف ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة. والتزام مدققي الحسابات بتطبيق

معايير التدقيق المحلية والدولية للرفع من مستوى الإفصاح والشفافية. فقد تم الاستفادة من الجزء النظري المبحوث في هذه الدراسة بالإضافة للعبارات التي تم بناءها في هذه الدراسة لقياس وتحليل دوافع المحاسبة الإبداعية، والممارسات المؤثرة بمصدقية القوائم المالية بالإضافة لمعرفة الاختبارات التي تطبق من قبل مدقق الحسابات للحد من آثارها.

دراسة (عبد الجليل وعيسى، 2018) بعنوان: "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية بالوادي".

تهدف هذه الدراسة للتعرف على دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبيان مخاطر وأضرار هذه الممارسات بغية المساهمة في الحد من هذه الممارسات بالمؤسسات الجزائرية، أجريت هذه الدراسة باستخدام استبيان تم تصميمه بالاعتماد على الدراسة النظرية. توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها: ممارسات المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسب في عمله لتحقيق غايات وأهداف معينة يستفيد منها فئات معينة على حساب باقي أصحاب المصالح في الشركة، كما يعتبر كل من التهرب الضريبي ومنافع الإدارة وتحسين المركز المالي للحصول على تمويل، وتحقيق أهداف محدد لربح، والمحافظة على سقف التمويل الممنوحة من المقرضين، وتقليل تقلبات الأرباح من أهم دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. أوصت الدراسة: إلزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بمزيد من الإفصاح والشفافية في الجوانب التي تحتاج إلى التقديرات والاختبار، توعية بمشاكل ومخاطر المحاسبة الإبداعية والعمل على توحيد الجهود للحد من آثارها، إنشاء ميثاق أخلاقيات لمهنة المحاسبة وإلزام المحاسبين بإتباعه ومعاقتهم في حال المخالفة. والفائدة من هذه الدراسة التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم الجزائرية من حيث (التصنيف، التوقيت، الإفصاح، التقدير).

دراسة (أحمد، 2018) بعنوان: " دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أساليب وأنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على دور المدقق ومسؤوليته في التحقق من تلك الممارسات في إطار التقارير المالية، والكشف على اهم تلك الممارسات باعتبارها جوهرية وذات أهمية، والتعرف على الأساليب الحديثة للمراجعة الخارجية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. شملت عينة الدراسة (85) مفردة من مجتمع الدراسة، تم تحليل البيانات والحصول على النتائج منها: يسهم التزام المدقق بمعايير التدقيق وبآداب سلوك المهنة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ضرورة تحلي المدقق الخارجي بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم، ضرورة اعتماد مكاتب التدقيق على أساليب علمية في نبض عملية التدقيق مما يزيد من جودة العمل، المنظور الأخلاقي لمهنة التدقيق والمحاسبة له دور أساسي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة: ضرورة العمل على تطوير المعايير والآداب المهنية للتدقيق بشكل مستمر، لتتناسب مع الممارسات الإبداعية والعمل على القضاء عليها، وضرورة تذكير المدقق الخارجي بالدور الهام لمهنة التدقيق من أجل تقليل المخاطر. تم الاستفادة من نموذج الدراسة المقدم من حيث تحديد المتغير المستقل (جودة المراجعة)، والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).

دراسة (السياغي، 2018) بعنوان: "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على دور المدقق ومسؤوليته في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار التقارير المالية، والكشف عن أهم تلك الممارسات باعتبارها جوهرية وذات أهمية نسبية أكبر على دلالة المالية. ولتحقيق أهداف وأغراض الدراسة تم توزيع استبيان على عينة الدراسة لجمع البيانات وتحليلها للحصول على النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: إلتزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة وبآداب السلوك المهني يسهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية،

للمراجعة الخارجية دور في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال مساهمة معايير المراجعة في تقليص الفرص السامحة للتلاعب واكتشاف هذه الممارسات من قبل المراجع الخارجي، وأوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها: ضرورة بث الوعي لتوضيح المحاسبة الإبداعية ودوافعها وممارستها وبيان أضرارها، ضرورة توسيع مسؤولية المراجع الخارجي فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. تم الاستفادة من البناء النظري والعملي لهذه الدراسة بما يخدم متغيرات دراستنا الحالية.

دراسة (حسان، 2016) بعنوان: "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"

هدفت الدراسة للتعريف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها وأهدافهم، فضلاً عن التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي، وتقديم صورة غير حقيقية عن وضعها الطبيعي. تم استخدام الأسلوب الوصفي في الجانب النظري والتحليل الإحصائي في الجانب العملي حيث تم تحليل الاستبيان للوصول للنتائج والتي أظهرت أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي، وهناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط ان يقترن بإفصاح كاف. أوصت الدراسة: ضرورة اطلاق الكوادر التدقيقية والمحاسبية على المستجدات المتعلقة بالمعايير والقواعد المحاسبية من خلال برامج تدريبية تسهم بتعزيز مقدرتهم العملية. تم الاستفادة من البيان النظري للدراسة وأسلوب البحث العملي المتبع.

(2-3-2) الدراسات الأجنبية

دراسة (Al-Rawashdeh, 2021) بعنوان:

"The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان. ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة، كما تم استخدام الاستبيان كأداة تقييم لهذه الدراسة. من أهم نتائج الدراسة أن عمليات إدارة الأرباح تشمل العديد من الوسائل والطرق التي تهدف إلى تحقيق أغراض محددة تخدم الإدارة. بالإضافة إلى ذلك، مارست البنوك التجارية إدارة الأرباح وعمليات المحاسبة الإبداعية إلى حد كبير خلال السنوات المالية التي تغطيها فترة الدراسة. وأن الإدارة المصرفية ليست على دراية بالتأثيرات الناتجة عن عمليات ممارسة المحاسبة الاحتياطية وإدارة الأرباح على التقارير والقوائم المالية مما يؤثر بشكل كبير على مصداقية البيانات المالية ويجعلها مضللة وتفقد جودتها وموضوعيتها ومصداقيتها. وبالتالي، تؤثر على قرارات مستخدمي تلك البيانات. أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور الرقابي الحكومي وكذلك لجان المراجعة في البنوك للحد من ممارسة البنوك لإدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية بغرض تحقيق أفضل درجة من جودة المعلومات المحاسبية وتزويدها بكل منها. الثقة والملاءمة، وكذلك الحاجة إلى زيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة في الأردن. ضرورة الإسراع في تفعيل قواعد الحوكمة، على أن تشمل فرض عقوبات على إدارة البنوك التي تمارس عمليات المحاسبة الإبداعية لغرض إعطاء البيانات المالية المنشورة لهذه البنوك في السوق المالية كل ثقة. والموضوعية. تم الاستفادة من بناء النموذج بالمتغير التابع (الممارسات الإبداعية في القوائم المالية)، بالإضافة للعبارات التي عرضها في استبانة هذه الدراسة.

دراسة (Al-shareeda & Al-Sammarraee, 2021) بعنوان:

"The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market"

هدفت هذه الدراسة لبيان ومعرفة مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المهنة المعترف بها دولياً (GAAP) للحفاظ على الثقة المكتسبة خلال العقود العديدة من الزمن والمكان الذي وصلت فيه هذه المهنة إلى اهتمام التدقيق الداخلي والخارجي. وبيان أثر الانهيار الاقتصادي للشركات في العالم سلباً على الثقة في المهنة ومبادئها ومعاييرها. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين بسبب قرارات مبنية على نتائج ممارسات المحاسبة الإبداعية وأهمية المصدقية في القوائم المالية وهذا لا يعني أن أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة، فالأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية في الشركات قيد الدراسة ذات أهمية كبيرة نسبياً في مصداقية البيانات المالية بالمعيار المستخدم للدراسة، التقارب الملحوظ في الإجماع على أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير على مصداقية البيانات المالية وأن لم يكن هناك تشتت كبير في إجابات المستجيبين وهذا يدل على التأثير السلبي على الأعمال والاقتصاد بشكل عام نتيجة لهذه الممارسات. وأوصت الدراسة بضرورة التعرف على كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل إيجاد الحلول المناسبة، وضرورة تفعيل الوعي بالبعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة لما لها من الأثر الأكبر في إنتاج قوائم ذات مصداقية عالية تعود بالنفع المالي على الاقتصاد. بشكل عام وحول التطور النسبي للشركات واستمرارها، وضرورة تفعيل الصلاحيات الممنوحة لمراجعي الحسابات الخارجيين ووضع تشريعات تنظم عمل المحاسبة حتى يتمكنوا من ضبط عمليات الاحتيال والتلاعب وكشف الأخطاء. تم الاستفادة من النتائج والتوصيات المقدمة لهذه الدراسة من خلال التأكيد التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في دراستنا هذه، ومعرفة الأثر السلبي لتلك الممارسات.

دراسة (Lukman & Irisha, 2020) بعنوان:

"The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial Statements"

هدفت الدراسة الحصول على أدلة تجريبية حول تأثير تقنية المحاسبة الإبداعية، ودور المدقق والمعايير الأخلاقية للمحاسب تجاه موثوقية البيانات المالية في الشركات في جاكرتا من وجهة نظر المدقق الخارجي. كانت الدراسة تستخدم الطريقة الكمية وأجريت بأخذ عينات هادفة والحصول على البيانات عينة إجمالية من 78 مستجيبا من المدققين الخارجيين الذي يعمل في شركة محاسبة في جاكرتا. تم اختبار البيانات للحصول على النتائج التي تشير إلى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية ليس لها تأثير كبير بشكل مباشر ولكن لها تأثير كبير من خلال متغير وسيط نحو موثوقية البيانات المالية، وفي الوقت نفسه، فإن دور المدقق القانوني والمعايير الأخلاقية لها تأثير إيجابي كبير على موثوقية البيانات المالية والتقارير. وفقاً لهذه الدراسة، يجب على المؤسسة التي تقوم بإنشاء معيار محاسبي النظر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالنسبة للمدققين، فإن الإفصاح عن تقرير التدقيق يتناسب مع الشك المهني والمبدأ المستقل. كما يمكن لممارسة المحاسبة الإبداعية هذه أن تفيد الشركة على المدى القصير، ولكن على المدى الطويل، ستضر الشركة لأن مستخدمي التقارير لم يعدوا يثقون في البيانات المالية المنشورة. كما أن دور المحاسبين العامين في تدقيق البيانات المالية للشركة يمكن أن يقلل من انحراف ممارسات المحاسبة الإبداعية بحيث يمكن لموثوقية البيانات المالية المنشورة أن تقلل من مستوى التحيز ضد موثوقية البيانات المالية. لذلك يجب على المؤسسات المهنية التي تشرف على جميع المحاسبين، وخاصة المحاسبين الإداريين، تقديم أو فهم مدونة الأخلاقيات كمحاسب إداري محترف، ويجب أن يؤكد دور التعليم في المحاسبة على مدونة

أخلاقيات المحاسب المهني في عملية التعليم. تجلت الفائدة من هذه الدراسة التعرف على الدور الأخلاقي والمهني للمراجع الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية في القوائم المالية.

دراسة (Ikhlef & Torchi, 2020) بعنوان:

"The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in reducing creative Accounting practices"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها من أجل الرفع من مصداقية القوائم المالية، وذلك باعتبار أن المعلومات المحاسبية ذات الجودة تعد مطلب أساسي لكافة مستخدمي القوائم المالية لما تسهم به هذه المعلومات من مساعدة متخذي القرارات على اتخاذ قرارات رشيدة . فالمدقق الخارجي يعتبر مسئولاً عن إبداء رأي فني محايد عن مصداقية وعدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للشركة. وتعود أهمية الدراسة إلى أهمية تبني المدقق الخارجي للمعايير والقواعد الأخلاقية لمهنة التدقيق، وهذا يساهم في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من آثارها السلبية، وتحسين جودة المعلومات المدرجة في القوائم المالية. توصلت الدراسة للعديد من النتائج: أن التدقيق الخارجي يهدف لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وخلوها من الاحتيال والتلاعب وأي ممارسات للمحاسبة الإبداعية، كما أن السلوك الأخلاقي ضروري لمهنة التدقيق لاكتساب الثقة بالمدقق وبالتقرير الذي يقدمه حول البيانات المالية، المحاسبة الإبداعية عملية غير أخلاقية تحول الأرقام والبيانات المالية إلى أشكال غير مرغوبة، ان اعتماد المدقق على المعايير الدولية للتدقيق يساهم بتنفيذ الأعمال الموكلة إليه بكل دقة وفعالية، كما إن تحلي المدقق بأخلاقيات المهنة يساهم في تعزيز مهنة التدقيق، ويقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. عبر هذه الدراسة تم الاستفادة من أسلوب السرد النظري لهذه الدراسة في عرضه لممارسات المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في الحد من تلك الآثار على القوائم المالية.

دراسة (Abdullah, et.al, 2020) بعنوان:

"The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice"

هدفت هذه الدراسة هو التحقيق في دور التقارير في الوقت الفعلي في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية ومعرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه إعداد التقارير في الوقت المحدد في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي ويصف المحاسبة الإبداعية وإعداد التقارير في الوقت الفعلي، ثم معالجة المشكلة المطروحة. أظهرت النتائج أن مكونات إعداد التقارير في الوقت الفعلي مثل ذكاء الأعمال والتكنولوجيا وتكنولوجيا المعلومات وإدارة عمليات الأعمال والتكامل التنظيمي يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي وفعال على الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية. أوصت الدراسة ضرورة توعية الممارسين والمديرين بالخيارات التكنولوجية الموجودة لتنفيذ التقارير في الوقت الفعلي في المحاسبة. وتم الاستفادة من أسلوب العرض النظري لمفاهيم المحاسبة الإبداعية ودور التقارير في الوقت الفعلي بالحد من ممارستها، بالإضافة للتعرف على الأساليب التكنولوجية بإعداد التقارير.

دراسة (Hamad, 2019) بعنوان:

"Creative Accounting and the Role of the Auditor in Verifying their Practices and Results"

هدفت هذه الدراسة لبيان مفهوم المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها والتي تقع على عاتقه مسؤولية اكتشاف المحاسبة الإبداعية التي لا تزال من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة. يمكن القول إنه أحد الأسباب الرئيسية المساهمة فيما يسمى بـ "قجوة التوقعات" أي ما يتوقعه المجتمع والعامّة من المدققين والمراجعين وما يفعله المدققون والمراجعون وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة. تم التوصل للعديد من النتائج: أن وجود عدة تعريفات لمفهوم المحاسبة الإبداعية، التي تتفق على أن المحاسبة الإبداعية عمليات أو ممارسات حديثة

ومعقدة ومبتكرة يستخدم المحاسبون من خلالها معرفتهم بقواعد وقوانين المحاسبة لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها. من أجل تحقيق أهداف محددة. وأوصت الدراسة بضرورة تنمية الوعي الكافي لتوضيح وشرح المحاسبة الإبداعية لإثبات ضررها وبالتالي الحد من تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة وإنشاء مدونة لقواعد السلوك المهني وتشكيل لجنة أخلاقيات المهنة، واحدة من أهم الوظائف لوضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد. أما الفائدة من هذه الدراسة تبيان العلاقة المعنوية بين وعي مستخدمي التقارير المالية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد منها.

دراسة (Milutinovic, et.al, 2019) بعنوان:

"The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من إمكانيات وحدود التدقيق الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي الجمهوريات: صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك. تم توزيع استبيان مخصص للدراسة على 51 مدققاً معتمداً من صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك لتحليل إشارات التحذير الأكثر شيوعاً لوجود مدقي عمليات الاحتيال التي يواجهونها أثناء التحقق من البيانات المالية للشركة. أشارت نتائج الدراسة إلى أن المدققين في جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى، بينما فيما يتعلق بالتمثيل المتلاعب للمخزون، لا يزال متوسط القيمة الأكبر والوسيط بين مراجعي جمهورية صربيا. واستنتجت الدراسة أنه من الضروري توسيع نطاق الالتزام القانوني وسلطة المدققين الخارجيين عندما يتوصلون، في تدقيق البيانات المالية، إلى نتائج واضحة تشير إلى الاحتيال. إن توسيع صلاحيات المدققين الخارجيين من شأنه أن يقلل من قيودهم الحالية ويوسع مجال العمل. كما أن القيود المفروضة على عمل المدققين الخارجيين تمنع معالجة عمليات الاحتيال. ومع ذلك، يمكن أن يكون تحليل

المدققين للبيانات المالية والإشارة إلى المخالفات المحتملة طريقة جيدة للكشف المبكر عن عمليات الاحتيال ومنعها في عمليات الشركة. تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العملية والتي بينت استجابات المدققين لنوع المخالفات التي تعرضوا لها في حال كانت جوهرية أم لا، وبينت الاستجابة للتغيرات لبنود الإيرادات والمصروفات، الأصول والخصوم والذمم المدينة، النقدية والمخزون، والتدفق النقدي.

دراسة (Albeksh, 2018) بعنوان:

"The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya"

تقدم هذه الدراسة بعض الرؤى الهامة لتوضيح دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرق التلاعب التي تمارسها الإدارة في البيانات المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب، وكذلك بيان أهم الأدوات التي يمكن استخدامها للحد من آثار التلاعب بالمستفيدين من التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع (129) استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين في مكاتب المراجعة والمرخص لهم بالنسبة لهم لتدقيق الشركات الليبية وكذلك عدد من المراجعين الداخليين داخل هذه الشركات. حيث أجاب 103 منهم على الاستبيان بنسبة (79.9%). تم استخدام الإحصاء الوصفي والاستنتاجي لتعميم النتائج واستنتاجها. وخلصت الدراسة إلى أن مصداقية القوائم المالية، والحياد، والتمثيل الصادق، وإمكانية التحقق، والقيم الأخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية. حيث اتضح أن المدققين الخارجيين بذلوا جهدًا كافيًا لتطبيق الأساليب والإجراءات المعتمدة والتصرف بحذر معقول في إجراء المهمة. وأوصت الدراسة: يجب أن يتم تبني مجموعة معايير التقارير المالية العالمية المعروفة باسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي يجب أن يتبناها جميع العاملين في الحسابات وأولئك الذين يؤدون واجبات

محاسبية، وزيادة التركيز على حوكمة الشركات والأخلاق. تم الاستفادة من أسلوب الدراسة والمنهجية المتبعة في عرض المتغيرات وتحليلها، بالإضافة للأسلوب الأدبي المتبع في هذه الدراسة.

دراسة (Ahmed, 2017) بعنوان:

"The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics"

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على تأثير تقنيات أخلاقيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين وبيان دور المحاسبة الإبداعية في إعداد التقارير المالية ولكن بشكل سلبي مما يعني أن وجود عدد من المديرين المشاركين فيها والذي من شأنه يقلل من قيمة المعلومات المالية. تم جمع البيانات من خلال استبيان منظم جيداً تم تصميمه وتم توزيعه على عينة عشوائية من المراجعين المعتمدين ومدرسي المحاسبة في بعض الجامعات. تم استخدام الإحصاء الوصفي والاستنتاجي لتعميم النتائج واستنتاج النتائج. تستنتج هذه الدراسة أن تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين وتقنيات المحاسبة الإبداعية لها آثار إيجابية وسلبية. تتناول هذه الدراسة فقط الآثار السلبية لتقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية. لا يمكن القضاء على الآثار السلبية لتقنيات المحاسبة الإبداعية تماماً ولكن يمكن تقليلها إلى المستوى الأدنى. لذلك وجدت الدراسة أنه يمكن استخدام مبادئ حوكمة الشركات النشطة للتحكم في ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام مديرين مستقلين غير تنفيذيين. كما خلصت الدراسة إلى أن المراجع القانوني يمكن أن يلعب دوراً فعالاً في الحد من تأثير تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية. عبر هذه الدراسة تم الاستفادة من المفاهيم والأساليب التي تم عرضها بالدراسة بالإضافة لبيان تقنيات المحاسبة الإبداعية، ودور المدقق القانوني في الحد من ممارساتها، بالإضافة للمعايير الأخلاقية للمدققين.

الجدول (1-2) ملخص الدراسات السابقة

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
Al-Rawashdeh, (2021)	"The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study)"	التعريف على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية المدرجة في بورصة عمان.	أن عمليات إدارة الأرباح تشمل العديد من الوسائل والطرق التي تهدف إلى تحقيق أغراض محددة تخدم الإدارة.	تم الاستفادة من بناء النموذج بالمتغير التابع (الممارسات الإبداعية في القوائم المالية)، بالإضافة للعبارات التي عرضها في استبانة هذه الدراسة.
Al-Sammaraee, (2021) & Al-shareeda	"The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market"	بيان ومعرفة مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية ومعايير المهنة المعترف بها دولياً (GAAP)	أن أساليب المحاسبة الإبداعية لها تأثير على مصداقية البيانات المالية	تم الاستفادة من النتائج والتوصيات المقدمة لهذه الدراسة من خلال التأكيد التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في دراستنا هذه، ومعرفة الأثر السلبي لتلك الممارسات.
دراسة أبو تمه، (2021)	"أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان"	معرفة أهم آليات التدقيق والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	أن إجراءات المراجع الخارجي لها دور مهم ومحوري في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها كفحص عقود القروض والصفقات الأخرى والتأكد من صحتها والتوقيت الذي تمت فيه.	التعرف على دور إجراءات المراجع (متغير وسيط) والأساليب المستخدمة، والتعرف على أنشطة لجنة المراجعة (كمتغير مستقل) والدعم الذي تقدمه للمراجع الخارجي لمساعدته على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها (المتغير التابع).
سميرة وجوامع، (2021)	"استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات"	محاولة تحديد مختلف الجوانب التي تلجأ إليها المحاسبة الإبداعية، وكيف يستطيع المراجع الخارجي من خلال إمكانياته المختلفة اكتشافها ومحاولة تجنبها في المستقبل	إن تعامل المدقق الخارجي مع المحاسبة الإبداعية يعتمد على مدى تفوقه محاسبياً عن سواه وقدرته العلمية والعملية على اكتشاف الأخطاء والثغرات	التعرف على العديد من الأمثلة الفعلية لأشكال التلاعبات بالقوائم المالية وكيف يمكن للمدقق الكشف عنها.

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
شابون وآخرون، (2021)	"مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته"	التعرف على مدى كفاءة المراجعة الخارجية، ودراسة أثرها على ممارسات المحاسبة الإبداعية	أن كفاءة المراجعة الخارجية تلعب دوراً هاماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	الاعتماد على فقرات الاستبانة عند بناء استبانة هذه الدراسة، كما تم الاستفادة من التوصيات المقدمة فيها.
Irisha, (2020)&Lukman	"The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial Statements	الحصول على أدلة تجريبية حول تأثير تقنية المحاسبة الإبداعية، ودور المدقق والمعايير الأخلاقية للمحاسب تجاه موثوقية البيانات المالية في الشركات في جاكرتا	أن تقنيات المحاسبة الإبداعية ليس لها تأثير كبير بشكل مباشر ولكن لها تأثير كبير من خلال متغير وسيط نحو موثوقية البيانات المالية	التعرف على الدور الأخلاقي والمهني للمراجع الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية في القوائم المالية.
Ikhlef&Torchi, 2020)(	"The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in reducing creative Accounting practices"	تسليط الضوء على دور التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من أثارها من أجل الرفع من مصداقية القوائم المالية	أن التدقيق الخارجي يهدف لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وخلوها من الاحتيال والتلاعب وأي ممارسات للمحاسبة الإبداعية	تم الاستفادة من أسلوب السرد النظري لهذه الدراسة في عرضه لممارسات المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي في الحد من تلك الآثار على القوائم المالية.
Abdullah, et.al, 2020) (	"The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice"	معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه إعداد التقارير في الوقت المحدد في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية	أن مكونات إعداد التقارير في الوقت الفعلي يمكن أن يكون لها تأثير إيجابي وفعال على الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية	تم الاستفادة من أسلوب العرض النظري لمفاهيم المحاسبة الإبداعية ودور التقارير في الوقت الفعلي بالحد من ممارساتها، بالإضافة للتعرف على الأساليب التكنولوجية بإعداد التقارير.
الفاضل والشمري، (2020)	"إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية"	التعرف على الإجراءات التي يستخدمها المدقق الخارجي لكشف أو الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	إن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على خبرة ومهارة المحاسبين من خلال استغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في القوائم المالية	الاستفادة من أسلوب الدراسة الحالية وطريقة معالجة القضايا المتعلقة بالكشف عن الممارسات الإبداعية وطرق الحد منها، والتوصيات التي قدمت كون هذه الدراسة تمت في البيئة العراقية.

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
زين وحجازي، (2020)	"دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"	التعرف على مشكلة المحاسبة الإبداعية في الوقت الذي رافق انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم	أن المحاسبة الإبداعية من فنون الغش والتلاعب، وأن خبرة المدقق الخارجي وكفاءته العلمية تسهم بالحد من تلك الممارسات الإبداعية	الإطلاع على الجوانب النظرية المبحوثة في الدراسة في عرضها لمتغيرات الدراسة، كما تم الإطلاع على منهج التحليل المعتمد والاستفادة من التوصيات المقدمة.
يعقوب والأسمري، (2020)	"التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة"	إبراز الدور التكاملي بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	إن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وله دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية	مساهمتها بمعالجة مشكلة المحاسبة الإبداعية عبر التكامل بين إجراءات التدقيق الداخلية والخارجية معاً، كما تم الاستفادة منها ببناء عبارات استبيان دراستنا.
أسماء وعمر، (2020)	"التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"	التعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية الممارسة على البيانات المالية	يعتبر التدقيق الخارجي آلية هامة في تعزيز ثقة مختلف الأطراف ذات المصلحة في القوائم والتقارير المالية خلال سعيه للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها	توعية المدققين والمحاسبين ومدراء المؤسسات حول أضرار المحاسبة الإبداعية على الاقتصاد، سواء على المستوى الجزئي أو الكلي، نظراً لكونها ستساهم في اتخاذ قرارات خاطئة من طرف أصحاب المصالح.
كسكس وآخرون، (2019)	"دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - إدارة الأرباح أنموذجاً (دراسة ميدانية)"	بيان دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	أن مدقق الحسابات له دور هام من خلال أهم التقارير التي يقدمها وأهمية رأيه حول ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التطرق لها في تقاريره الخاصة	تم الاستفادة من هذه الدراسة من الفقرات التي تم بناءها لتحليل مدى ممارسة الشركات في الجزائر للممارسات الإبداعية
Hamad, (2019)	"Creative Accounting and the Role of the Auditor in Verifying their Practices and Results"	بيان دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية	أن المحاسبة الإبداعية عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يستخدم المحاسبون من خلالها معرفتهم بقواعد وقوانين المحاسبة لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها	تبيان العلاقة المعنوية بين وعي مستخدمي التقارير المالية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي الحد منها.

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
Milutinovic, et.al, (2019)	"The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations"	التحقق من إمكانيات وحدود التدقيق الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في أراضي الجمهوريات: صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك	أن تحليل المدققين للبيانات المالية والإشارة إلى المخالفات المحتملة طريقة جيدة للكشف المبكر عن عمليات الاحتيال ومنعها في عمليات الشركة	تم الاستفادة من الجداول التي تم بناؤها في الدراسة العملية
موقفي، (2019)	"دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية".	التعرف على مفهوم أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمة مدقق الحسابات في الحد من تلك الممارسات	أن المحاسبة الإبداعية عملية معقدة حديثة ومبتكرة يقوم المحاسب من خلالها بتطبيق معرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية	تم الاستفادة من الجزء النظري المبحوث في هذه الدراسة بالإضافة للعبارات التي تم بناءها في هذه الدراسة لقياس وتحليل دوافع المحاسبة الإبداعية، بالإضافة لمعرفة الاختبارات التي تطبق من قبل مدقق الحسابات للحد من آثارها.
عبد الجليل وعيسى، (2018)	"دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية بالوادي".	التعرف على دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية	ممارسات المحاسبة الإبداعية سلوك غير أخلاقي لما لها من مخالفات كبيرة يتبعها المحاسب في عمله لتحقيق غايات وأهداف معينة	التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم الجزائرية من حيث (التصنيف، التوقيت، الإفصاح، التقدير).
أحمد، (2018)	"دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان"	توضيح أساليب وأنواع ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتعرف على دور المدقق ومسؤوليته في التحقق من تلك الممارسات في إطار التقارير المالية	يسهم التزام المدقق بمعايير التدقيق وبآداب سلوك المهنة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	تم الاستفادة من نموذج الدراسة المقدم من حيث تحديد المتغير المستقل (جودة المراجعة)، والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية).
Albeksh, (2018)	"The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya"	تقدم هذه الدراسة بعض الرؤى الهامة لتوضيح دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وطرق التلاعب التي تمارسها الإدارة في البيانات المالية وأسباب ودوافع هذا التلاعب	أن مصداقية القوائم المالية، والحياد، والتمثيل الصادق، وإمكانية التحقق، والقيم الأخلاقية لها تأثير كبير على موثوقية التقارير المالية	تم الاستفادة من أسلوب الدراسة والمنهجية المتبعة في عرض المتغيرات وتحليلها، بالإضافة للأسلوب الأدبي المتبع في هذه الدراسة.

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	نتائج الدراسة	الاستفادة من الدراسة
السياغي، (2018)	"دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"	الكشف عن الممارسات الإبداعية باعتبارها جوهرية وذات أهمية نسبية أكبر على الدلالة المالية	أن التزام المدقق الخارجي بمعايير المراجعة وبآداب السلوك المهني يسهم في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	تم الاستفادة من البناء النظري والعملية لهذه الدراسة بما يخدم متغيرات دراستنا الحالية.
Ahmed, (2017)	"The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics"	إلقاء الضوء على تأثير تقنيات أخلاقيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين	يمكن استخدام مبادئ حوكمة الشركات النشطة للتحكم في ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام مديريين مستقلين غير تنفيذيين	المفاهيم والأساليب التي تم عرضها بالدراسة بالإضافة لبيان تقنيات المحاسبة الإبداعية، ودور المدقق القانوني في الحد من ممارساتها، بالإضافة للمعايير الأخلاقية للمدققين.
حسان، (2016)	"دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"	التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ إليها بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي	أن هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والأعراف المحاسبية بشكل غير أخلاقي، وهناك جانب إيجابي للمحاسبة الإبداعية بشرط أن يقترن بإفصاح كاف	تم الاستفادة من البيان النظري للدراسة وأسلوب البحث العملي المتبع.

(2-3-3) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة نلاحظ بأن جميع هذه الدراسات ركزت على مفهوم المحاسبة الإبداعية وممارساتها في القوائم المالية، والأساليب التي يجب على مدقق الحسابات إتباعها للحد من تلك الممارسات، حيث أجريت الدراسات السابقة في بيئات مختلفة تضمنت دول عربية مثل (السودان، ليبيا، الجزائر، لبنان، السعودية، الأردن)، ودول اجنبية اخرى كـ (جاكرتا، صربيا، كرواتيا، مقدونيا) لشركات من القطاعين العام والخاص صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم. إلا أن الدراسة الحالية اعتمدت البحث الميداني لآراء مدققي الحسابات في الشركات المساهمة العامة بدولة العراق، وهذا

القطاع الحيوي بحاجة إلى دراسة من هذا النوع حيث يتضمن وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين في موثوقية القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن طريق استبيان وزع على مجتمع الدراسة، والكشف عن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في هذه القوائم، كما لم تتعرض الدراسات السابقة للقوائم المالية الأربعة كل واحدة على حدة.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

(1-3): منهج الدراسة.

(2-3): مجتمع الدراسة.

(3-3): عينة الدراسة.

(4-3): المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

(5-3): أدوات الدراسة ومصادر جمع البيانات.

(6-3): المعالجة الإحصائية المستخدمة.

(7-3): صدق أداة الدراسة وثباتها.

(8-3): العلاقة بين المتغيرات.

(9-3): اختبار الالتواء والتفطح.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

(1-3) منهج الدراسة

تعد هذه الدراسة من الدراسات الوصفية، حيث قام الباحث باستخدام الأسلوب الوصفي لوصف العوامل الديمغرافية ومدققي الحسابات العراقيين من خلال تحويل البيانات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس، وبناءً عليه تعتبر هذه الدراسة دراسة ميدانية لأن المعلومات التي تم الحصول عليها كانت مباشرة من المدققين العراقيين، وهي دراسة تحليلية استنتاجية تم فيها الاعتماد بشكل كامل على المسح الميداني لمجتمع الدراسة من خلال عينتها، وذلك من خلال استبانة تم تصميمها وتطويرها خصيصاً لخدمة أهداف وتوجهات الدراسة، وانسجاماً مع الفرضيات التي اعتمدها الباحث.

(2-3) مجتمع الدراسة

تمثل ميدان الدراسة بمكاتب التدقيق الخارجية العاملة على تدقيق الحسابات الخاصة بالشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، في حين تمثل مجتمع الدراسة بالمدققين ومساعد المدققين في تلك المكاتب كما هو موضح في الجدول رقم (1-3) الذي يظهر شركات التدقيق حسب الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين القانونيين في العراق لسنة 2021، وبالعودة إلى الموقع الرسمي لجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين (<http://iaca-iraq.org>) نجد بأن مجتمع الدراسة يتكون من:

الجدول (1-3)

مجتمع الدراسة

العدد	البيان
20	شركات التدقيق المجازة والعاملة في العراق
92	مدققي الحسابات المجازين (الصف الأول) (أ)
36	مدققي الحسابات المجازين (الصف الأول) (ب)
39	مدققي الحسابات المجازين (الصف الثاني) (ج)
43	مدققي الحسابات المجازين (الصف الثاني) (د)

المصدر: الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين القانونيين العراقية 2021

(3-3) عينة الدراسة

تم توزيع (230) استبيان بشكل إلكتروني على مدققي الحسابات العراقيين المعد لقياس متغيرات الدراسة، بلغ عدد الاستبيانات النهائية الصالحة للتحليل الإحصائي (187) استبياناً أي ما نسبته (81.30%) كما هو موضح في الجدول (2-3).

الجدول (2-3)

نتائج توزيع الاستبيان

العينة	عدد الاستبيانات المستردة	عدد الاستبيانات الموزعة	نسبة الاستجابة
شركات ومكاتب مدققي الحسابات العراقيين	187	230	%81.30

(4-3) المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

تم تحليل البيانات المجتمعية المتعلقة بالخصائص الديمغرافية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (3-3)
توزع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديمغرافية

المتغيرات الديمغرافية	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	أقل من بكالوريوس	8	4.3%
	بكالوريوس	112	59.9%
	ماجستير	48	25.7%
	دكتوراه	19	10.2%
التخصص العلمي	محاسبة	78	41.7%
	إدارة أعمال	58	31.0%
	اقتصاد	17	9.1%
	علوم مالية ومصرفية	27	14.4%
	تخصصات أخرى	7	3.7%
المسمى الوظيفي	صاحب مكتب أو شريك تدقيق	101	54%
	مدقق حسابات رئيسي	50	26.7%
	مدير تدقيق	20	10.7%
	مساعد مدقق	16	8.6%
الخبرة العلمية	أقل من 5 سنوات	35	18.7%
	(6-10) سنوات	68	36.4%
	(11-15) سنة	64	34.2%
	16 سنة فأكثر	20	10.7%
الفئة العمرية	أقل من 30 سنة	47	25.1%
	(31-40) سنة	74	39.6%
	(41-50) سنة	49	26.2%
	50 سنة فأكثر	17	9.1%

يبين الجدول رقم (3-3) بان حملة شهادة البكالوريوس يبلغ عددهم (112) أي بنسبة بلغت (59.9%) من إجمالي العينات، والذين يمتلكون مؤهل علمي أقل من بكالوريوس بلغ (8) في عينة الدراسة أي ما نسبته (4.3%) من إجمالي العينة، ويفسر الباحث ارتفاع حملة شهادة البكالوريوس بشكل واضح يعود لشروط ممارسة المهنة وضرورة أن يكون من خريجي كليات الإدارة والاقتصاد،

أما عن انخفاض من هم أقل من بكالوريوس يعود لطبيعة العمل، ومن الممكن أن يكونوا من أصحاب الخبرة بالعمل والذين يعملون أو يقدمون المساعدة ببعض الأعمال لمدقق الحسابات الرئيسي، مما يعطي واقعية للبيانات المجمعة حسب الجدول أعلاه.

أما متغير التخصص العلمي ومن الجدول (3-3) نجد بأن عدد المدققين باختصاص محاسبة هم الأعلى في عينة الدراسة حيث بلغ عددهم (78) مدقق أي بنسبة (41.7%) من إجمالي عينة الدراسة، والمدققين من الاختصاصات الأخرى ك (الإحصاء، التسويق... الخ) بلغ عددهم (7) مدققين أي بنسبة (3.7%) من إجمالي عينة الدراسة وهو في المرتبة الأخيرة، ويفسر الباحث ان في التخصص العلمي باستجابات عينة الدراسة، وهذا يخدم أهداف الدراسة، ويفسر الباحث ارتفاع عدد تخصص المحاسبة، كون أعمال التدقيق تمتهن العمل المحاسبي وتشكل مراجعة له.

أما متغير المسمى الوظيفي من الجدول (3-3) نجد بأنه بلغ من مسماه الوظيفي صاحب مكتب أو شريك تدقيق (101) مدقق أي بنسبة (54%) وهو الأعلى بالعينة المدروسة، وجاء أخيراً من هم بمرتبة مساعد مدقق وبلغ عددهم (16) مدقق أي بنسبة (8.6%) من إجمالي العينة المدروسة، ويفسر الباحث هذا الأمر قلة شركات التدقيق العاملة في العراق وارتفاع عدد المكاتب الفردية للمدققين، مما يعطي مصداقية للبيانات المجمعة.

أما متغير الخبرة العملية ومن الجدول (3-3) نجد بأنه من خبرته العملية (6-10) سنوات بلغ عددهم (68) مدقق أي بنسبة (36.4%) وهو الأعلى بالعينة المدروسة، جاء أخيراً من هم أكثر من 16 سنة خبرة وبلغ عددهم (20) مدقق أي بنسبة (10.7%) من إجمالي العينة المدروسة.

أما متغير الفئة العمرية ومن الجدول (3-3) نجد بأن من هم متوسط أعمارهم بين (31 سنة - 40 سنة) هم الأكثر عدداً حيث بلغ عددهم (74) مدقق بنسبة (39.6%)، أخيراً جاء من أعمارهم (50) سنة فأكثر حيث بلغ عددهم (17) مدقق أي بنسبة (9.1%) من إجمالي أفراد العينة المدروسة،

ويفسر الباحث هذا الأمر بأن الفئات العمرية التي جاءت بالمرتبة الأولى أكثر عدداً في العاملين بمجال التدقيق في جمهورية العراق. وهذا يعتبر منطقي ويعزز صدق البيانات المجمعة.

(3-5) أدوات الدراسة ومصادر جمع المعلومات

اعتمد الباحث على مصدرين أساسيين للحصول على المعلومات المطلوبة من أجل تحقيق أغراض الدراسة وأهدافها وهما:

1- **المصادر الثانوية:** اعتمد الباحث في بناء الإطار النظري للدراسة على البيانات الثانوية وشملت الكتب والأبحاث والدوريات والتقارير العربية والأجنبية ذات الصلة بمتغيرات الدراسة لتغطية الجانب النظري.

2- **المصادر الأولية:** اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية للدراسة على إعداد استبانة صممت خصيصاً لهذا الغرض، تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص لإخراجها بالشكل النهائي. (شابون، أويكر. الشويرف، عبدالله. ديهوم، عبدالسلام، 2021) ويمكن تلخيص خطوات العمل كما يلي:

1- دراسة وتحليل مشكلة الدراسة لمعرفة العلاقة بين المتغير المستقل (المدقق الخارجي، والمتغيرات التابعة (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفق النقدي، قائمة حقوق الملكية).

2- وضع فروض تمثل حلول مقدمة لمشكلة الدراسة.

3- تجميع البيانات اللازمة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تتسجم مع مشكلة وأهداف الدراسة لاختبار الفروض من خلال الاعتماد على استبيان يغطي فرضيات الدراسة، وقد تم توزيعه على عدد من المدققين الخارجيين في جمهورية العراق.

4- تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات باستخدام برنامج (SPSS) الإحصائي.

5- استخلاص النتائج وتقديم التوصيات اللازمة.

أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً هاماً لجمع البيانات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية. قام الباحث بتصميم الاستبانة والتي بدأت بمقدمة توضيحية تبين طبيعة الدراسة وتؤكد ضمان سرية الإجابات، تبعها بعد ذلك مجموعة من الفقرات شملت الأجزاء الأساسية للدراسة وفرضياتها على النحو التالي:

الجزء الأول: تضمن معلومات عن المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة والتي شملت (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العملية، الفئة العمرية).

الجزء الثاني: يتكون من (54) فقرة يناقش فيها دور مدقق الحسابات الخارجي "كمتغير مستقل" في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية "كمتغير تابع" في الشركات العراقية المساهمة العامة من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين كما يلي:

الجدول (3-4): توزيع فقرات المتغيرات في الاستبانة

عدد الفقرات	المتغير	نوع المتغير
19	المدقق الخارجي	المتغير المستقل
9	قائمة المركز المالي	المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)
11	قائمة الارباح والخسائر	
9	قائمة التدفقات النقدية	
6	قائمة حقوق الملكية	
54	الإجمالي	

ولإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة تم استخدام مقياس "Likert" الخماسي بدرجاته الخمسة،

بحيث تم تحديد درجات الإجابة على العبارات وأوزانها كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (3-5): معدل الاستجابة وفق مقياس ليكرت

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

(3-6) المعالجة الإحصائية المستخدمة

للإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فروضها اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences الإصدار الخامس والعشرون SPSS. V.25 وقام الباحث بتطبيق الأساليب التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات: من أجل تحديد مؤشرات القياس المعتمدة في الدراسة، وتحليل لخصائص العينة المدروسة ديموغرافياً.
- 2- المتوسطات الحسابية: من أجل تحديد مستوى استجابة أفراد العينة المدروسة عن متغيراتها.
- 3- الانحرافات المعيارية: من أجل قياس درجة التشتت لاستجابة أفراد العينة المدروسة عن المتوسط الحسابي.
- 4- معامل ألفا كرو نباخ: من أجل قياس ثبات الاستبانة واتساقها الداخلي، ودرجة مصداقية الإجابات على فقراتها.
- 5- اختبار التوزيع الطبيعي: حيث تم الاعتماد على معامل الالتواء والتفلطح.
- 6- اختبار تضخم التباين والتباين المسموح به ومعامل الالتواء: وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار.
- 7- معادلة طول الفئة: والتي تقضي بقياس مستوى الأهمية لمتغيرات الدراسة، والذي تم احتسابه وفقاً للمعادلة التالية:

$$\frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{3} = \text{مدى التطبيق}$$

$$1.33 = \frac{1 - 5}{3} = \text{مدى التطبيق}$$

حيث تضاف نهائيات الفئة السابقة إلى الناتج، بالتالي يكون مستوى الأهمية على الشكل التالي:

- مستوى أهمية منخفض من (1) إلى (2.33).
 - مستوى أهمية متوسط من (2.34) إلى (3.66).
 - مستوى أهمية مرتفع من (3.67) إلى (5).
- 8- تحليل الانحدار البسيط: للتحقق من وجود أثر بين متغير مستقل واحد في متغير تابع واحد.
- 9- أسلوب الاختبار القانوني: لدراسة العلاقة بين المتغير المستقل، والمتغيرات التابعة.

(7-3) صدق أداة الدراسة وثباتها

- 1- الصدق الظاهري: تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين وبلغ عددهم (13) أستاذ من أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في المحاسبة، ملحق رقم (2).
- 2- ثبات أداة الدراسة: تم استخدام معامل كرو نباخ ألفا للتحقق من ثبات كل جزء من أجزاء الاستبانة، ويعد اختبار المصدقية ألفا ضعيفاً إذا كان أقل من (60%) ومقبولاً إذا كان بين (70%-80%) وما زاد على 80% يعتبر ممتازاً، وكلما اقترب المقياس من واحد كان صحيح، تعتبر النتائج الخاصة بالاختبار أفضل، والجدول التالي يبين نتائج أداة الثبات لهذه الدراسة (Sekaran & Bougie (2021).

الجدول (3-6)

معامل ثبات الاتساق الداخلي (مقياس ألفا كرو نباخ)

م	المتغير	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرو نباخ
1	المدقق الخارجي	19	0.841
2	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	9	0.710
3	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر	11	0.817
4	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	9	0.700
5	ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية	6	0.702
	الإجمالي	54	0.950

يوضح الجدول (3-6) قيم الثبات للمتغير المستقل لفقرات (المدقق الخارجي) بلغ (0.841)، أما قيمة الثبات للمتغير التابع "ممارسات المحاسبة الإبداعية" في (قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) والتي تراوحت بين (0.700) لقائمة التدفقات النقدية كحد أدنى، و(0.817) لقائمة الأرباح والخسائر كحد أعلى، بينما بلغت قيمة الثبات قائمة حقوق الملكية (0.702)، أما قائمة المركز المالي فقد بلغ معامل الثبات (0.710). أما القيمة الإجمالية لجميع فقرات الاستبانة بلغت (0.950)، وتدل مؤشرات معامل ألفا كرونباخ الواردة أعلاه على أن هناك ثبات كبير نسبياً لجميع فقرات الاستبيان، مما يؤكد صلاحية استخدام أداة الدراسة لتحقيق الأهداف المنشودة.

(3-8) العلاقة بين المتغيرات

قام الباحث باستخدام اختبار الارتباط "بيرسون" للتأكد من العلاقة بين المتغيرات، ويوضح الجدول (3-11) العلاقات بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة الفرعية لممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تتراوح قيمة (r) بين (0.675-0.978)، بالتالي فإن العلاقة بين المتغيرات قوية جداً.

الجدول (3-7)

معامل الارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

قائمة حقوق الملكية	قائمة التدفقات النقدية	قائمة الأرباح والخسائر	قائمة المركز المالي	المدقق الخارجي	المتغير / معامل بيرسون	
.882**	.774**	.978**	.930**	1	Pearson Correlation	المدقق الخارجي
.000	.000	.000	.000		Sig. (2-tailed)	
187	187	187	187	187	N	
.815**	.675**	.961**	1	.930**	Pearson Correlation	قائمة المركز المالي
.000	.000	.000		.000	Sig. (2-tailed)	
187	187	187	187	187	N	
.861**	.742**	1	.961**	.978**	Pearson Correlation	قائمة الأرباح والخسائر
.000	.000		.000	.000	Sig. (2-tailed)	
187	187	187	187	187	N	
.704**	1	.742**	.675**	.774**	Pearson Correlation	قائمة التدفقات النقدية
.000		.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
187	187	187	187	187	N	
1	.704**	.861**	.815**	.882**	Pearson Correlation	قائمة حقوق الملكية
	.000	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
187	187	187	187	187	N	

قام الباحث باستخدام اختبار الارتباط "بيرسون" للتأكد من العلاقة بين المتغيرات والذي يقيس

قوة واتجاه العلاقات الخطية بين أزواج المتغيرات، يمكن تقييم قوة العلاقة بين المتغيرات كما يلي:

- $0.1 < (r) < 0.3$ يدل على أن الارتباط قليل والعلاقة ضعيفة.
- $0.3 < (r) < 0.5$ يدل على أن الارتباط متوسط والعلاقة متوسطة.
- $0.5 < (r) < 1$ يدل على أن الارتباط كبير والعلاقة قوية.

ويوضح الجدول (3-11) العلاقات بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة الفرعية لممارسات

المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، حيث تتراوح قيمة (r) بين المتغير المستقل "المدقق الخارجي"

والمتغيرات التابعة "القوائم المالية" بين (0.774-0.978)، في حين تتراوح قيمة (r) بين قائمة المركز المالي والمتغير المستقل "المدقق الخارجي" والمتغيرات التابعة " قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، قائمة حقوق الملكية" بين (0.675) و(0.961)، أما قيمة (r) بين قائمة الدخل والمتغير المستقل "المدقق الخارجي" والمتغيرات التابعة "قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية" تتراوح بين (0.742) و(0.978). في حين قيمة (r) بين قائمة التدفقات النقدية والمتغير المستقل "المدقق الخارجي" والمتغيرات التابعة "قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة حقوق الملكية" تتراوح بين (0.675) و(0.774). كما تتراوح قيمة (r) بين قائمة حقوق الملكية والمتغير المستقل "المدقق الخارجي" والمتغيرات التابعة "قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية" تتراوح بين (0.704) و(0.882)، بالتالي فإن العلاقة بين المتغيرات قوية جداً.

الفصل الرابع النتائج واختبار الفرضيات

(1-4) المقدمة.

(2-4) تحليل بيانات الدراسة.

(3-4) اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

النتائج واختبار الفرضيات

(1-4) المقدمة

في هذا الفصل تم عرض نتائج التحليل الإحصائي لاستجابة أفراد عينة الدراسة عن المتغيرات التي تم اعتمادها من قبل الباحث، من خلال عرض إجابات العينة المتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع متغيرات الدراسة، كما سيتناول الفصل اختبار الفرضيات الموضوعة.

(2-4) تحليل بيانات الدراسة

(1-2-4) أبعاد المتغير المستقل المدقق الخارجي

لوصف وتحليل أبعاد العوامل البيئية المختلفة لجأ الباحث لاستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما هو موضح بالجدول (1-4) الخاص بمتغير المدقق الخارجي، حيث سيظهر الجدول مستوى الأهمية لكل فقرة بحسب وجهة نظر عينة الدراسة كما يلي:

إجابات عينة الدراسة على فقرات أداة الدراسة المتعلقة بمتغير المدقق الخارجي

الجدول (1-4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير المدقق الخارجي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	ضرورة امتلاك المدقق الخارجي المؤهلات العلمية العالية والكفاءة المهنية الجيدة لمساعدته في كشف التلاعب والاحتيال المالي.	4.23	0.422	3	مرتفع
2	ضرورة وجود توافر لدى المدقق الخارجي المعرفة الكاملة بمعايير التدقيق الدولية والتي تمكنه من اكتشاف ممارسات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية.	4.14	0.391	8	مرتفع
3	يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية للكشف عن ممارسات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية.	3.92	0.309	15	مرتفع
4	يمارس المدقق الخارجي حسه المهني لمساعدته في الكشف عن أساليب الغش والاحتيال.	4.14	0.377	8	مرتفع

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
5	ضرورة توافر التخطيط الجيد في عمل المدقق الخارجي.	4.17	0.373	6	مرتفع
6	يقوم المدقق الخارجي تحديد حجم العينة المراد تدقيقها بكفاءة.	4.10	0.303	10	مرتفع
7	ضرورة فهم المدقق طبيعة عمل الشركة مكان التدقيق قبل القيام بعملية التدقيق مما يعزز قدرته على اكتشاف التحايل والتلاعب في القوائم المالية.	4.13	0.335	9	مرتفع
8	يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتعديل خطة عمله عند اكتشافه لأي تصرف غير قانوني.	3.92	0.272	15	مرتفع
9	يقوم مدقق الحسابات الخارجي التوسع في عمله وفحصه وتدقيقه عند اكتشافه لأي تصرف غير قانوني.	4.19	0.489	5	مرتفع
10	يقوم المدقق باتخاذ منهجية تدقيق معينة في عمله للكشف على العمليات التي ينطوي عليها الممارسات الإبداعية.	4.16	0.674	7	مرتفع
11	ضرورة مناقشة المدقق الخارجي إدارة الشركة في أسباب تغيير المبادئ والسياسات المحاسبية، ودراسة تأثير ذلك على القوائم المالية.	4.03	0.621	14	مرتفع
12	يلتزم المدقق الخارجي بإجراءات الرقابة الداخلية للحصول على معلومات ذات مصداقية.	4.07	0.668	12	مرتفع
13	يختار المدقق الخارجي عينات أقل حجماً في فحصه إذا تشكلت لديه قناعة بقوة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.	4.20	0.649	4	مرتفع
14	يتأكد المدقق من إتباع الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.07	0.587	12	مرتفع
15	مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.	4.09	0.456	11	مرتفع
16	لدى مدقق الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيايل بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.	4.04	0.281	13	مرتفع
17	قيام المدقق بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترية والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.	4.14	0.544	8	مرتفع
18	يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.	4.28	0.449	1	مرتفع
19	ضرورة ان يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف.	4.26	0.438	2	مرتفع
	الإجمالي	4.12			مرتفع

إذ يوضح الجدول رقم (4-1) إجابات المستجيبين على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) المتعلقة بفقرات المدقق الخارجي. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين (3.92-4.28) بمتوسط إجمالي قدره (4.12) على مقياس ليكرت الخماسي والذي يشير إلى المستوى المرتفع لأهمية المتغير المستقل "المدقق الخارجي" حسب آراء عينة الدراسة. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة " يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها" بمتوسط حسابي (4.28) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (4.12) كونها تؤكد على أهمية عمل المدقق الخارجي وتبين مهارته وخبرته المهنية وتأكده من صحة التزام الشركة مكان التدقيق بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وانحراف معياري (0.449)، فيما حصلت الفقرة " يقوم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية اللازمة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية للكشف عن الممارسات الاحتيال والتلاعب في القوائم المالية"، على المرتبة الخامسة عشرة والأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (3.92) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.12) كون لازال العمل التدقيقي في جمهورية العراق يحتاج لتدريب وتعرف المدققين على المعايير الدولية للتدقيق وانحراف معياري (0.309)، كما حصلت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتعديل خطة عمله عند اكتشافه لأي تصرف غير قانوني" على المرتبة الخامسة عشرة والأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (3.92) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.12) وانحراف معياري (0.272)، بالتالي يتوجب على المدقق تحسين خطة عمله وتعديله بما يحسن أسلوب عمله ويسهم في الكشف عن حالات الغش والخطأ.

(4-2-2) المتغير التابع-ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

لوصف وتحليل المتغير لجأ الباحث لاستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما هو واضح بالجدول الآتية الخاص بمتغير ممارسات المحاسبة الإبداعية في (قائمة المركز المالي، قائمة الارباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية).

أولاً: إجابات عينة الدراسة على فقرات أداة الدراسة المتعلقة بـ " قائمة المركز المالي "

الجدول (4-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة المركز المالي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.	4.26	0.441	2	مرتفع
2	التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة.	4.04	0.617	8	مرتفع
3	طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة، والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.	4.08	0.663	6	مرتفع
4	طلب كشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.	4.20	0.640	3	مرتفع
5	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.	4.07	0.591	7	مرتفع
6	التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة.	4.09	0.461	5	مرتفع
7	التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.	4.04	0.281	8	مرتفع
8	التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.	4.14	0.544	4	مرتفع
9	التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداول ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة	4.27	0.444	1	مرتفع
	الإجمالي	4.13			مرتفع

إذ يوضح الجدول رقم (4-2) إجابات المستجيبين على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) المتعلقة بفقرات دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين (4.04-4.27) بمتوسط إجمالي قدره (4.13) على مقياس ليكرت الخماسي والذي يشير إلى المستوى المرتفع لأهمية "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي" حسب آراء عينة الدراسة. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداول ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة" بمتوسط حسابي (4.27) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العامل (4.13) لما لذلك من تأثير على الإيرادات فقد تتم الترجمة بأسعار أعلى من السعر المتداول لزيادة الأرباح وبالتالي ينتج عنه تحريف في المركز المالي والى انعكس على قرار مستخدمي القوائم المالية، هذا يؤكد دور المدقق في التحقق منها، ويتوجب على المدقق كشف ذلك وانحراف معياري (0.444)، فيما حصلت الفقرة "التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة"، على المرتبة الثامنة والأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (4.04) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.13) كون أعمال تدقيق الجرد من الأعمال الهامة والروتينية عند إجراء أي عمل تدقيقي، وانحراف معياري (0.617)، وكذلك أيضاً حصلت الفقرة "التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل" على المرتبة الثامنة والأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (4.04) وهو أقل من المتوسط العام (4.13) بانحراف معياري (0.281).

ثانياً: إجابات عينة الدراسة على فقرات أداة الدراسة المتعلقة بـ "قائمة الأرباح والخسائر"

الجدول (3-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة الأرباح والخسائر

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	التحقق من عدم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة المالية الحالية.	4.16	0.674	5	مرتفع
2	التحقق من فواتير البيع والشراء وقيام عمليات البيع والشراء بصورة حقيقية.	4.03	0.621	10	مرتفع
3	التحقق من مستندات شحن البضاعة المرسله ومطابقتها مع مستندات تسديد ثمن البضاعة الواردة من الوكلاء.	4.07	0.668	8	مرتفع
4	التحقق من عدم إدراج بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء ضمن المبيعات.	4.20	0.649	3	مرتفع
5	التحقق من عدم تأخير الاعتراف بالإيرادات المتحققة وعدم نقل إيرادات السنة الحالية إلى فترة زمنية محاسبية تالية.	4.07	0.587	8	مرتفع
6	التحقق من عدم تأجيل تسجيل قيمة المشتريات التي تمت نهاية العام إلى العام التالي.	4.09	0.456	7	مرتفع
7	التحقق من عدم التلاعب بتسجيل المصاريف كنقل المصاريف المستقبلية للفترة المحاسبية الحالية.	4.04	0.281	9	مرتفع
8	التحقق من عدم التلاعب بتسجيل المصاريف الجارية إلى فترة محاسبية لاحقة أو سابقة.	4.14	0.544	6	مرتفع
9	التحقق من الاعتراف والإفصاح عن خسائر فروق العملة.	4.28	0.449	1	مرتفع
10	التحقق من عدم تحميل المصرف الخاص بأحد الأصول على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل.	4.26	0.438	2	مرتفع
11	التحقق من عدم المغالاة بتقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة الأرباح.	4.17	0.392	4	مرتفع
	الإجمالي	4.14			مرتفع

إذ يوضح الجدول رقم (3-4) إجابات المستجيبين على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) المتعلقة

بفقرات دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح

والخسائر. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين (4.03-4.28) بمتوسط إجمالي قدره (4.14) على مقياس ليكرت الخماسي والذي يشير إلى المستوى المرتفع لأهمية دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر حسب آراء عينة الدراسة. إذا جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التحقق من الاعتراف والإفصاح عن خسائر فروق العملة" بمتوسط حسابي (4.28) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العامل (4.14) كونها من أهم الفقرات التي من شأنها أن تعكس على الإيرادات وتخلق وضع أفضل للشركة، عكس ما هي عليه في الواقع وانحراف معياري (0.449)، فيما حصلت الفقرة "التحقق من فواتير البيع والشراء وقيام عمليات البيع والشراء بصورة حقيقية."، على المرتبة العاشرة والأخيرة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (4.03) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.14) نتيجة لعدم وجود اهتمام بشكل مباشر للعينة المدروسة من المدققين بذلك، وكونه من الأعمال التي يركز عليها بشكل تلقائي مدقق الحسابات عند أداء مهامه، وانحراف معياري (0.621).

ثالثاً: إجابات عينة الدراسة على فقرات أداة الدراسة المتعلقة بـ "قائمة التدفقات النقدية"

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة التدفقات النقدية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ بترجمة بنود النقدية المستخدمة بالعملة الأجنبية.	4.03	0.358	7	مرتفع
2	التحقق من صحة تصنيف النفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.	4.11	0.310	3	مرتفع
3	التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح على أنها نفقات تشغيلية.	4.09	0.306	5	مرتفع

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
4	التحقق من عدم الخلط في تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات استثمارية خارجية.	4.11	0.406	3	مرتفع
5	التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.	4.28	0.568	1	مرتفع
6	التحقق من عدم إدراج أي ربح أو خسارة ناتج عن التقلب بسعر الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الأرباح والخسائر.	4.13	0.626	2	مرتفع
7	التحقق من عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة كأسهم تجارية (استثمارات جارية).	4.06	0.641	6	مرتفع
8	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.	4.10	0.465	4	مرتفع
9	التحقق من عدم التأخر في تسديد التزامات الشركة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل.	4.01	0.381	8	مرتفع
	الإجمالي	4.10			مرتفع

إذ يوضح الجدول رقم (4-4) إجابات المستجيبين على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) المتعلقة بفقرات دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين (4.01-4.28) بمتوسط إجمالي قدره (4.10) على مقياس ليكرت الخماسي والذي يشير إلى المستوى المرتفع لأهمية دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية حسب آراء عينة الدراسة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل" بمتوسط حسابي (4.28) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العامل (4.10) كونها أحد أهم الأسباب التي تؤثر على نتيجة أعمال الشركة فإضافة الخسارة قبل الضريبة من شأنها تخفيض نتيجة الأعمال لتهرب من الدفع الضريبي، وانحراف معياري (0.568)، فيما حصلت الفقرة

" التحقق من عدم التأخر في تسديد التزامات الشركة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل"، على المرتبة الثامنة والأخيرة والتي تعكس اعتماد الشركة هذا الأسلوب لإظهار الدائنية والمديونية بشكل أفضل وإظهار وضع السيولة النقدية والتعاملات بشكل أفضل مما هو عليه في الواقع من حيث الأهمية بمتوسط حسابي (4.01) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.10) وانحراف معياري (0.381).

رابعاً: إجابات عينة الدراسة على فقرات أداة الدراسة المتعلقة بـ "قائمة حقوق الملكية"

الجدول (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير قائمة حقوق الملكية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية
1	التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع إما بالزيادة أو النقصان.	4.08	0.595	4	مرتفع
2	التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المحتسب إما بالزيادة أو النقصان.	4.13	0.654	1	مرتفع
3	التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.	4.02	0.707	5	مرتفع
4	التحقق من رصد التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية.	4.12	0.339	2	مرتفع
5	عدم توزيع أرباح من الاحتياطات غير المخصصة.	4.08	0.576	4	مرتفع
6	التحقق من تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل بقيمة الموجودات.	4.11	0.406	3	مرتفع
	الإجمالي	4.09			مرتفع

إذ يوضح الجدول رقم (4-5) إجابات المستجيبين على فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) المتعلقة

بفقرات دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق

الملكية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذا المتغير بين (4.02-4.13) بمتوسط إجمالي قدره

(4.09) على مقياس ليكرث الخماسي والذي يشير إلى المستوى المرتفع لأهمية دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية حسب آراء عينة الدراسة. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة " التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المحتسب إما بالزيادة أو النقصان" بمتوسط حسابي (4.13) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام (4.09) وانحراف معياري (0.654)، فيما حصلت الفقرة "التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة"، على المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (4.02) هو أدنى من المتوسط الحسابي الإجمالي (4.09) وانحراف معياري (0.707) حيث إن قيام الشركة بذلك الهدف منه إظهار ارتفاع في المكاسب والأرباح المحققة من سنة لأخرى.

(3-4) اختبار الفرضيات

اختبار الفرضية الرئيسية: H_0 : لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

لاختبار هذه الفرضية تم إتباع أسلوب تحليل الارتباط القانوني (Canonical Correlations)، ولكي يكون هذا الاختبار ملائماً كأسلوب للتحليل، يجب التحقق من معنوية العلاقة بين المتغير المستقل "المدقق الخارجي"، والمتغيرات التابعة "قائمة المركز المالي، قائمة الأرباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية"

الجدول (4-6) نتائج اختبار الفرضية

Sig.	Denom D.F.	Num D.F	F	Wilks Statistic	Eigenvalue	Correlation	الفرضية
.000	182.000	4.000	1290.038	.034	28.352	.983	H_0

من الجدول السابق نجد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل المدقق الخارجي، والمتغيرات التابعة حيث بلغت قيمة Sig of F (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبناءً على هذه نقبل الفرضية البديلة "يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية".

الجدول (4-7)

العلاقة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة وفق الفرضية الرئيسية

Standardized Canonical Correlation Coefficients	Canonical Loadings	المتغيرات
.650	.946	قائمة المركز المالي
.879	.995	قائمة الارباح والخسائر
.840	.787	قائمة التدفقات النقدية
.134	.898	قائمة حقوق الملكية

من الجدول السابق نجد (**Canonical Loadings**) التي تقيس العلاقة الخطية البسيطة بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة ونجد بأن قيم الارتباط بين المتغير المستقل "المدقق الخارجي" والمتغيرات التابعة على التوالي (قائمة المركز المالي، قائمة الارباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية) كانت (94.6%، 99.5%، 78.7%، 89.8%) وهي علاقة ارتباط قوية وممتازة. كما يبين الجدول من خلال (**Standardized Canonical Correlation Coefficients**) كلما يحصل تغير في قائمة المركز المالي بمقدار (1%) في القوائم المالية "قائمة المركز المالي، قائمة الارباح والخسائر، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية" سيحصل زيادة بمقدار (65%، 87.9%، 84%، 13.4%) في المتغير المستقل "دور المدقق الخارجي".

الفرضية الفرعية الأولى H0.1: لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لكون هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "المدقق الخارجي" على متغير تابع واحد "ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي"، ولأجل معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع سوف نطبق النموذج $Y = f(x_1)$ ، وسوف نقوم باستعمال نموذج الانحدار الخطي البسيط وذلك حسب المعادلة التقديرية $(Y = a + bx_1 + u)$ حيث:

a: الثابت

b: تمثل ميل معادلة الانحدار الخطي البسيط.

u: الخطأ العشوائي للنموذج المقترح.

ومن أجل تقدير النموذج السابق والحصول على المعاملات المطلوبة في المعادلة التقديرية سوف نطبق طريقة المربعات الصغرى، وذلك باستخدام برنامج SPSS.25 والذي يوضح المتغير المستقل والمتغير التابع والطريقة المطبقة والتي هي طريقة الانحدار البسيط والتي توضحها الجداول الآتية:

الجدول (8-4)

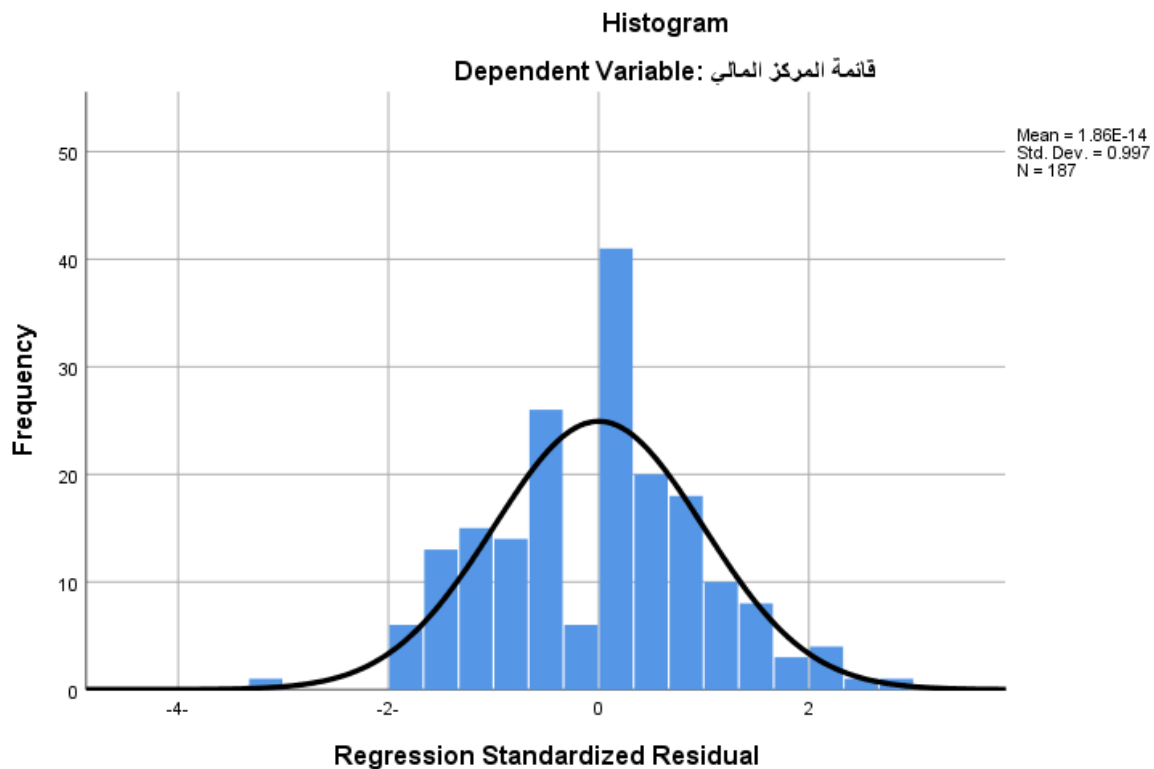
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	T	P- value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error	sig
H0.1	34.401	0.000	0.930	0.865	0.864	0.089	.000

يوضح الجدول رقم (8-4) إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى، حيث نجد بأن قيمة (T)

المحتسبة (34.401) أكبر قيمتها الجدولية (0.000) (عند مستوى دلالة معنوية $\alpha \leq 0.05$) بالتالي

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص "يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية"، حيث يلعب مدقق الحسابات دور هام في الحد والكشف عن تلك الممارسات في قائمة المركز المالي، كما نجد أن قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) بالتالي معامل الارتباط معنوي بين المدقق الخارجي ودوره في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمة المركز المالي. كما يبين الجدول تلخيص لنموذج الانحدار البسيط حيث نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.930) مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين المتغيرات، وقيمة معامل التحديد تساوي (0.865) مما يدل على أن الارتباط موجب وجيد بين المتغيرين المدروسين، وقيمة معامل التحديد المعدل تساوي (0.864) أي أن دور المدق الخارجي يفسر ما نسبته (86.4%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قائمة المركز المالي) والخطأ المعياري (0.089).



الشكل رقم (4-1) بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الأولى

نلاحظ من الشكل (4-1) أن أغلب البواقي تقع تحت منحنى التوزيع الطبيعي وبالتالي النموذج المقترح مقبول.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: (H0.2) لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لكون هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "المدقق الخارجي" على متغير تابع واحد "ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر"، ولأجل معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع سوف نطبق النموذج $Y = f(X_1)$ ، وسوف نقوم باستعمال نموذج الانحدار الخطي البسيط وذلك حسب المعادلة التقديرية $Y = a + bx_1 + u$ حيث:

a: الثابت

b: تمثل ميل معادلة الانحدار الخطي البسيط.

u: الخطأ العشوائي للنموذج المقترح.

ومن أجل تقدير النموذج السابق والحصول على المعاملات المطلوبة في المعادلة التقديرية سوف نطبق طريقة المربعات الصغرى، وذلك باستخدام برنامج SPSS.25 والذي يوضح المتغير المستقل والمتغير التابع والطريقة المطبقة والتي هي طريقة الانحدار البسيط والتي توضحها الجداول الآتية:

الجدول (4-9)

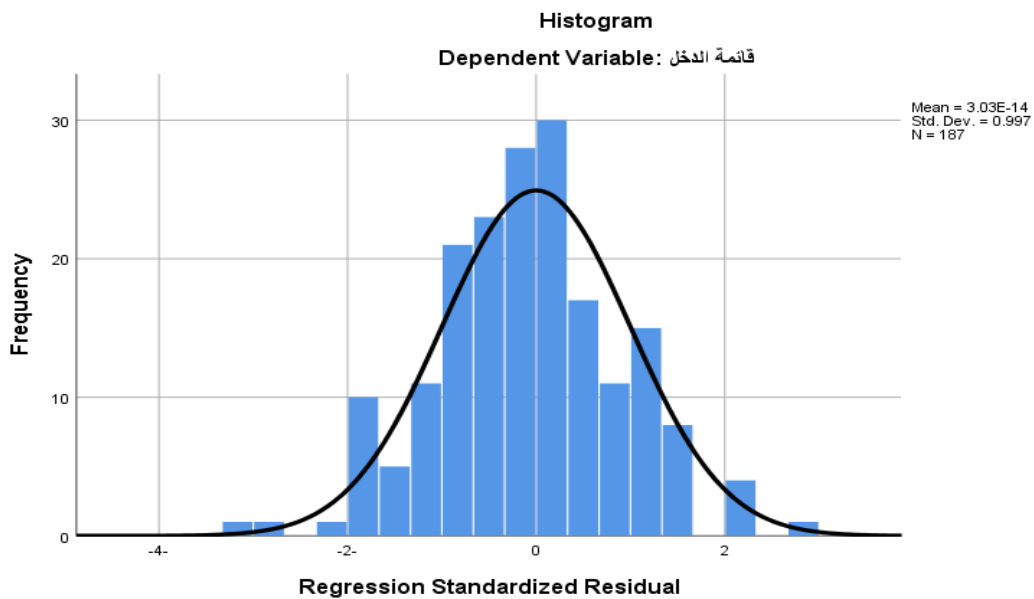
نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	T	P- value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error	Sig
H0.2	63.406	0.000	0.978	0.956	0.956	0.051	.000

يوضح الجدول رقم (4-9) إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية، حيث نجد بأن قيمة (T)

المحتسبة (63.406) أكبر قيمتها الجدولية (0.000) (عند مستوى دلالة معنوية $\alpha \leq 0.05$) وبالتالي

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، التي تنص على "يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية"، كذلك الأمر من الضروري قيام مدقق الحسابات من التحقق والفحص بشكل كبير في قائمة الأرباح والخسائر لما لبودها من تأثير على نتائج الأعمال، حيث يسهم التلاعب بأحد تلك البنود بانعكاسات على النتائج وبالتالي على الواقع الفعلي، ما ينعكس على قرارات مستخدمي هذه القائمة، كما نجد أن قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) بالتالي معامل الارتباط معنوي بين المدقق الخارجي ودوره في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر. كما يبين الجدول تلخيص لنموذج الانحدار البسيط حيث نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.978) مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين المتغيرات، وقيمة معامل التحديد تساوي (0.956) مما يدل على أن الارتباط موجب وجيد بين المتغيرين المدروسين، وقيمة معامل التحديد المعدل تساوي (0.956) أي أن دور المدقق الخارجي يفسر ما نسبته (95.6%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قائمة الأرباح والخسائر) والخطأ المعياري (0.051).



الشكل رقم (4-2) بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الثانية

نلاحظ من الشكل (4-2) أن أغلب البواقي تقع تحت منحنى التوزيع الطبيعي وبالتالي النموذج المقترح مقبول.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: (H0.3) لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لكون هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "المدقق الخارجي" على متغير تابع واحد "ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية"، ولأجل معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع سوف نطبق النموذج $Y = f(X_1)$ ، وسوف نقوم باستعمال نموذج الانحدار الخطي البسيط وذلك حسب المعادلة التقديرية $(Y = a + bx_1 + u)$ حيث:

a: الثابت

b: تمثل ميل معادلة الانحدار الخطي البسيط.

u: الخطأ العشوائي للنموذج المقترح.

ومن أجل تقدير النموذج السابق والحصول على المعاملات المطلوبة في المعادلة التقديرية سوف نطبق طريقة المربعات الصغرى، وذلك باستخدام برنامج SPSS.25 والذي يوضح المتغير المستقل والمتغير التابع والطريقة المطبقة والتي هي طريقة الانحدار البسيط والتي توضحها الجداول الآتية:

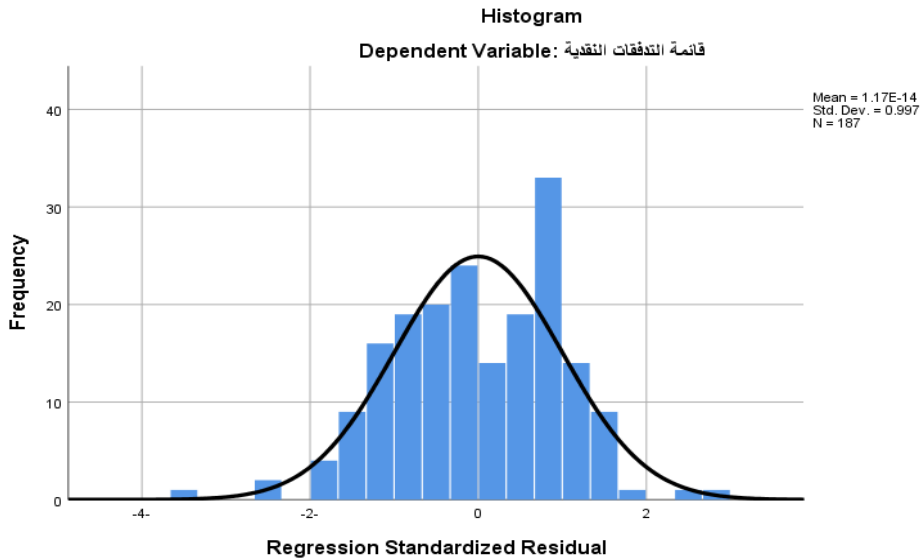
الجدول (4-10)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	T	P- value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error	Sig
H0.3	16.604	0.000	0.774	0.598	0.596	0.161	.000

يوضح الجدول رقم (4-10) إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية، حيث نجد بأن قيمة (T) المحسوبة (16.604) أكبر قيمتها الجدولية (0.000) (عند مستوى دلالة معنوية $\alpha \leq 0.05$) بالتالي

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، "يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية". والتي تؤكد على أهمية دور مدقق الحسابات في هذه القائمة وعدم انحسار دوره على قائمتي الدخل والمركز المالي، لما لها من أثر على قرارات المستفيدين من نتائج هذه القائمة، كما نجد أن قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) بالتالي معامل الارتباط معنوي بين المدقق الخارجي ودوره في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية. كما يبين الجدول تلخيص لنموذج الانحدار البسيط حيث نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.774) مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين المتغيرات، وقيمة معامل التحديد تساوي (0.598) مما يدل على أن الارتباط موجب وجيد بين المتغيرين المدروسين، وقيمة معامل التحديد المعدل تساوي (0.596) أي أن دور المدق الخارجي يفسر ما نسبته (59.6%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قائمة التدفقات النقدية) والخطأ المعياري (0.161).



الشكل رقم (3-4) بواقي النموذج المقترح للفرضية الفرعية الثالثة

نلاحظ من الشكل (3-4) أن أغلب البواقي تقع تحت منحنى التوزيع الطبيعي وبالتالي النموذج

المقترح مقبول.

اختبار الفرضية الفرعية الرابعة (H0.4): لا يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط لكون هذه الفرضية تبحث في أثر متغير مستقل واحد "المدقق الخارجي" على متغير تابع واحد "ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية"، ولأجل معرفة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع سوف نطبق النموذج (Y = f(X₁), وسوف نقوم باستعمال نموذج الانحدار الخطي البسيط وذلك حسب المعادلة التقديرية Y = a + bx₁ + u حيث:

a: الثابت

b: تمثل ميل معادلة الانحدار الخطي البسيط.

u: الخطأ العشوائي للنموذج المقترح.

ومن أجل تقدير النموذج السابق والحصول على المعاملات المطلوبة في المعادلة التقديرية سوف نطبق طريقة المربعات الصغرى، وذلك باستخدام برنامج SPSS.25 والذي يوضح المتغير المستقل والمتغير التابع والطريقة المطبقة والتي هي طريقة الانحدار البسيط والتي توضحها الجداول الآتية:

الجدول (4-11)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية	T	P- value	R	R ²	R ² .Adj	Std. Error	Sig
H0.4	25.494	0.000	0.882	0.778	0.777	0.168	.000

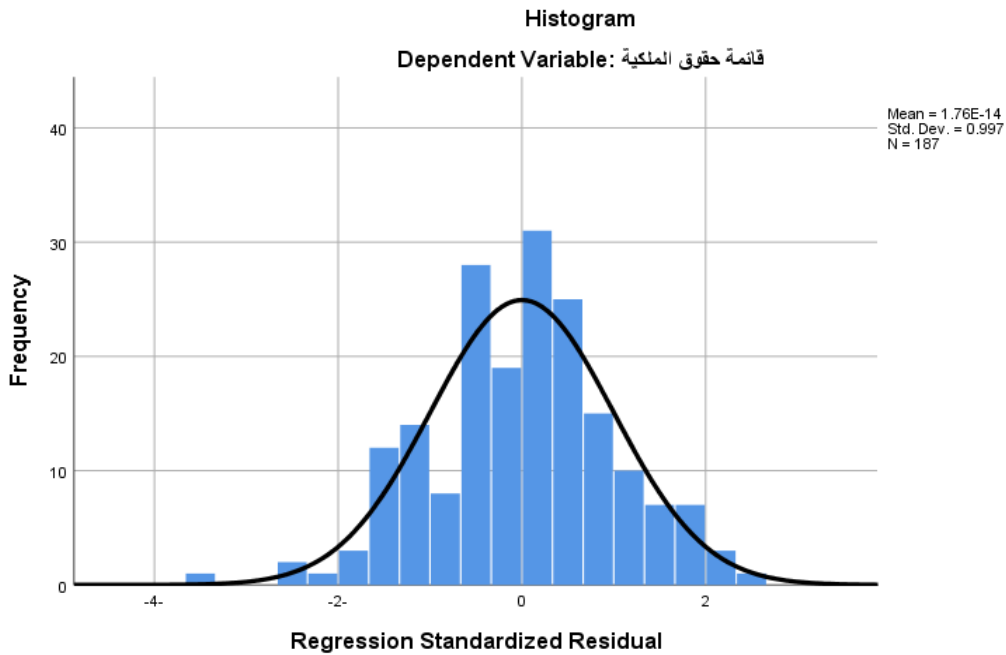
يوضح الجدول رقم (4-11) إلى نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية، حيث نجد بأن قيمة (T)

المحتسبة (25.494) أكبر قيمتها الجدولية (0.000) (عند مستوى دلالة معنوية $\alpha \leq 0.05$) بالتالي

نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة " يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من

ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات

المساهمة العراقية"، حيث المدقق دور هام في التأكد من بنود هذه القائمة لعدم إظهارها بشكل وهمي أو خطأ ينعكس على النتائج بهدف إظهار وضع الشركة بشكل مغاير للواقع الفعلي. كما نجد أن قيمة (Sig) أقل من مستوى المعنوية البالغ (0.05) بالتالي معامل الارتباط معنوي بين المدقق الخارجي ودوره في الحد من الممارسات الإبداعية في قائمة حقوق الملكية. كما يبين الجدول تلخيص لنموذج الانحدار البسيط حيث نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغت (0.882) مما يدل على وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين المتغيرات، وقيمة معامل التحديد تساوي (0.778) مما يدل على أن الارتباط موجب وجيد بين المتغيرين المدروسين، وقيمة معامل التحديد المعدل تساوي (0.777) أي أن دور المدق الخارجي يفسر ما نسبته (77.7%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (قائمة حقوق الملكية) والخطأ المعياري (0.168).



الشكل رقم (4-4) بواقى النموذج المقترح للفرضية الفرعية الرابعة

نلاحظ من الشكل (4-4) أن أغلب البواقى تقع تحت منحنى التوزيع الطبيعي وبالتالي النموذج

المقترح مقبول.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

(1-5): النتائج.

(2-5): التوصيات.

(3-5): الدراسات المستقبلية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(1-5) النتائج

(1-1-5) النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة

1- يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة المركز المالي عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية. وتتفق هذه النتيجة في بعض النقاط مع دراسة (Milutinovic, et.al, 2019) التي بينت رواة تأكد المدقق من قيمة المحزون السلعي ومعرفة أثر ذلك على قائمة المركز المالي ودراسة (الفاضل والشمري، 2020) التي أظهرت ضرورة إدراك المدقق الخارجي لأهمية الأساليب التي يستخدمها في تدقيق قائمة المركز المالي للحد من وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كالتحقق من بنود الأصول والخصوم، حيث أن خبرة ومهارة المحاسب قد تجعلهم يقومون باستغلال معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية بهدف التلاعب بالأرقام المسجلة في قائمة المركز المالي، بالتالي فإن التزام المدقق بتلك الأساليب يحقق العدالة والشفافية والمصداقية.

2- يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الارباح والخسائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية. وقد اتفقت هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات كدراسة (Milutinovic, et.al, 2019) التي بينت بأن المبالغة التي لا أساس لها في الإيرادات تسهم بإظهار الشركة في وضع مالي مغاير للواقع، بالإضافة للتحقق بعدم المبالغة في تقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة الأرباح، بالتالي يتطلب ذلك إسهام المدقق في متابعة وتدقيق الإيرادات

والمخزون السلعي، كما بينت دراسة (السامرائي والشرابدة، 2021) ضرورة تحقق المدقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد، لما ذلك من آثار على نتائج أعمال الشركة.

3- يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية. وجاءت منسجمة مع نتائج العديد من الدراسات، فدراسة (عبد الجليل وعيسى، 2018) بينت أهمية التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل لما لذلك من آثار على نتائج أعمال الشركة. وأظهرت كل من دراسة (السامرائي والشرابدة، 2018) ضرورة قيام المدقق بالتحقق من عدم إدراج أي ربح أو خسارة ناتج عن التقلب بسعر الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الأرباح والخسائر. كما بينت دراسة (السياغي، 2018) ودراسة (أبو الخير، 2018) أهمية التحقق من صحة تصنيف النفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

4- يوجد دور لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في قائمة الأرباح والخسائر عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في الشركات المساهمة العراقية. وجاءت متفقة مع العديد من الدراسات كدراسة (أبو الخير، 2018) التي أكدت على مدى أهمية التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المحتسب إما بالزيادة أو النقصان.

(2-5) التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة فقد تم التوصل الى العديد من التوصيات أهمها:

- 1- ضرورة التزام شركات ومكاتب التدقيق العراقية بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية بما يسهم في تحسين عمل المدقق الخارجي.

- 2- العمل على تطوير وتدريب المدققين الخارجيين في العراق بشكل مستمر من خلال تنظيم دورات تدريبية علمية وعملية لتوضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وبيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومكافحتها بالأساليب المناسبة.
- 3- تنمية الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية من خلال عقد ندوات بالمجال المحاسبي لشرح الممارسات الإبداعية التي قد تمارسها الشركات وكذلك أهم التطورات في مجالي المحاسبة والتدقيق.
- 4- ضرورة زيادة فاعلية التنظيم المهني لمهنة التدقيق والمحاسبة في العراق، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير كفاءات المدققين.
- 5- العمل على إصدار قوانين حازمة تتضمن فرض عقوبات صارمة على حالات التلاعب المكتشفة في القوائم المالية والممارسات الإبداعية بما يسهم على تخفيضها مستقبلاً.
- 6- ضرورة إيلاء المدقق الخارجي عند قيامه بتدقيق الشركات المساهمة العامة الاهتمام الكافي لكافة مكونات وعناصر القوائم المالية لتحديد كافة الممارسات والطرق المحاسبية الإبداعية التي يُحتمل تطبيقها.
- 7- ينبغي على مكاتب وشركات التدقيق في العراق أن تولي مزيداً من الاهتمام بتدقيق القوائم والتقارير المالية، وتحديد مؤشرات استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، كما يتعين على هيئة الأوراق المالية إيلاء المزيد من الاهتمام لجودة التقارير المالية وفرض عقوبات حازمة على الشركات المساهمة العراقية المخالفة لأنظمة حوكمة الشركات.

(2-2-5) التوصيات للشركات العراقية المساهمة العامة

- 1- تفعيل دور حوكمة الشركات في الشركات المساهمة العراقية العامة وحثها على تطبيقها لما لها من دور في تعزيز الإفصاح والشفافية في الجوانب التي تتطلب ممارسة التقديرات أو الاختيار بين البدائل المختلفة من الطرق المحاسبية مما يسهم في الحد من الممارسات الإبداعية في القوائم المالية.
- 2- يجب أن تتبنى جميع الشركات المساهمة العراقية العامة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل جميع المحاسبين العاملين في هذه الشركات.
- 3- ضرورة التزام الشركات المساهمة العراقية العامة بترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداول ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة في قائمة المركز المالي.
- 4- ضرورة قيام الشركات المساهمة العراقية العامة بالإفصاح والاعتراف بخسائر فروق العملة، بالإضافة للتحقق من عدم تحميل المصرف الخاص بأحد الأصول على أصل يكون معدل إهلاكها أقل لتغطية أرباح إظهار واقع مغاير عن الوضع الطبيعي للشركة في قائمة الأرباح والخسائر.
- 5- التأكيد على ضرورة التزام الشركات المساهمة العراقية العامة عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل، وعدم التأخر في تسديد التزامات الشركة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل.
- 6- العمل على تعزيز وتقوية الجانب الأخلاقي لمعدي القوائم المالية في الشركات المساهمة العراقية العامة، ورفع مستوى وعيهم حول أهمية الالتزام بأخلاقيات العمل المهني لما له من

أثر إيجابي على مصداقية هذه القوائم، وبالتالي أثر إيجابي على مستقبل الشركة وعلى مستقبل الاقتصاد العراقي.

(3-5) الدراسات المستقبلية

بالإشارة إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

- 1- القيام بدراسة أهمية تفعيل الحوكمة في الشركات المساهمة العراقية العامة للحد من الممارسات والأفكار الإبداعية في القوائم المالية. دراسة مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي في العراق بقواعد التنظيم المهني وأثر ذلك على الإبداع المعرفي في القوائم المالية.
- 2- إجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بالدوافع الكامنة وراء استخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العراقية العامة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

أبو الخير، عمار أحمد حسن. (2018). "دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في اليمن"، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

أبو تمة موسى (2021). أثر دعم لجنة المراجعة على إجراءات مراجع الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في السودان، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، المجلد 10، العدد 1.

أبو عريش، وسيم. (2016). "إدارة الأرباح"، دار من الخليج إلى المحيط للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

أحمد، زهراء الجيلي إبراهيم محمد. (2018). دور جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

أسماء، مزيمش وعمر شريقي (2020). "التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، المجلد 5، العدد 1.

انفال، محمد (2017). "دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لآراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر.

براهيمي، زينب (2019). "أهمية التدقيق الخارجي في ترشيد قرارات المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة لعينة من المؤسسات الاقتصادية-المسيلة"، رسالة ماجستير في التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

بوجطو، حكيم. شتيح، أكرم. (2019). "معايير المحاسبة الدولية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات"، مجلة المحاسبة: التدقيق والمالية، العدد (00)، المجلد (1): 1-16.

بوحفص، رواني. (2018). "التدقيق المالي والمحاسبي: دروس نظرية"، مطبوعات جامعة، كلية العلوم الاقتصادية والتارية وعلوم التسيير، جامعة غرادية، الجزائر.

بوعروج، معاذ. (2016). "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي، الجزائر.

التوي، بشرى. الأعاجبي، عقيل. الموسوي، ميثم (2021). "محاسبة القوائم المالية: أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية"، الطبعة الأولى، دار الحلاج للطباعة والنشر، بغداد، العراق.

الجعبري، آلاء عبد المنعم محمد. (2018). "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات المدرجة في سوق فلسطين"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين.

الجيلي، كفاح صلاح إبراهيم (2017). "أثر محاسبة القيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.

حسان محمد (2016). "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية"، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3.

خواري سميرة واسماعيل جوامع (2021). "استخدام التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تبني حوكمة الشركات"، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، الجزائر، المجلد 6، العدد 1.

درغام، ماهر. زقوت، نسيم. (2017). "استخدام إشارات خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق الخارجي لاكتشاف الاحتيال المالي: دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة"، مجلة الاقتصاد والأعمال، المجلد 35، العدد 7.

ذبيح، لياس. (2020). "محاضرات في مقياس التدقيق المالي"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر.

رزوق ساطع (2016). "دور مدقق الحسابات الأردني في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية"، *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، المجلد 6، العدد 3.

رزوقي، أميرة متى. (2020). "الحقيبة الدراسية لمادة التدقيق"، المرحلة الثانية، المعهد التقني نينوى، العراق.

زرقواد، وسام. شعباني، لطفي. (2021). "آثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور التدقيق الداخلي في الكشف عنها واستبعادها: دراسة حالة"، *مجلة الاقتصاد الجديد*، المجلد 12، العدد 1.

زين خليل وحجازي بسام (2020). "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية من وجهة نظر خبراء المحاسبة المجازين في لبنان"، *المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية*، العدد 30.

السياغي محمد (2018). "دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر، دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية"، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة.

شابون، أبو بكر. الشويرف، عبدالله. ديهوم، عبدالسلام (2021). مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته، *مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية*، المجلد 20، العدد 1.

شاشور، مختارية. (2017). "تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة: دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم"، رسالة ماجستير في التدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.

شحتونة، محمد فارس. (2016). "مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية ورقلة"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

الشرباتي، شيرين (2018). "واقع مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين من وجهة نظر العاملين في دوائر الضريبة"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الدراسات العليا، جامعة الخليل، فلسطين

الشريف حسن عوض (2016). جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

عبدالله، خالد أمين. (2016). "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة السادسة، عمان، الأردن.

العمراوي سميرة (2017). دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر.

عوادي، نور الهدى. (2016). "العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي: دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

الفاضل فاتن، الشمري محمد (2020). إجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 47.

قبال زينب وديفني حياة (2016). "دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة لعينة من مدققي الحسابات بولاية أدرار"، رسالة ماجستير، جامعة أحمد دراية ادرار، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.

كسكس مسعود وزرقون عمر وزرقون محمد (2019). "دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية إدارة الأرباح أنموذجا- دراسة ميدانية"، مجلة المؤسسة، المجلد 8، العدد 1.

لخذاري، عبد الجليل. عيسى، زين. (2018). "دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية بالوادي"، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشهيد حمه لخضري، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

محمود، مديحة ابراهيم حامد. (2018). "دور المراجعة المستمرة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي السوداني"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

موفقي علي (2019). "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية"، *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*، المجلد 5، العدد 2

الوتار، محمد (2016). "مدى اعتماد المدقق الخارجي على التدقيق الداخلي المقدم من قبل جهات مختلفة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية.

ياسين، عمار طه. (2017). "الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

يعقوب منى والأسمري أشواق (2020). "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة"، *المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال*، المجلد 8، العدد 3.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdelwahab, A & Al-Rawashdeh, N. (2021). The impact of creative accounting methods on financial reports and statements in commercial banks listed on Amman stock exchange (field study), *Global Journal of Economics and Business*, Vol.10, No.2.
- Ahmed, Y. A. (2017). "The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics". *International Journal of Economic and Financial Issues*, Vol.7, No.2.
- Albeksh, H, M, A. (2019). The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya, *International Journal of Science and Research (IJSR)*, Vol. 8 No. 2, pp. 59-68.
- Al-Sammarraee A. & Al-shareeda, N. (2021). "The Role in Reducing External Audit of Creative Accounting Practice of Financial Statements and their Impact on the Auditor's Report – An Empirical Study of a number of Saudi companies to contribute to the stock market", *Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences*, Vol.5, No.8.
- Aqeel, S, M. Aws, S, M. Nawfal, H, A. (2020). "The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice", *Russian Journal of Innovation Economics*, Vol.10, No.4.
- Aras, F, H. (2019). "Creative Accounting and the Role of the Auditor in Verifying their Practices and Results", *Journal of Arts, Literature, Humanities and Social Sciences*, Vol 35, pp. 222- 237.
- Chnar, I, M. (2019). "The Impact of Creative Accounting on Financial Statements", *The Middle East International Journal for Social Sciences*, Vol.1, No.3,pp 95-99.
- Densye, U. (2016). "The Impact of External Audit on The Financial Management in Public Organizations: A Case Study of Rwanda Development Board", A thesis submitted to the Faculty of Economics and Management in partial fulfillment of the

requirements for the award of the degree of Master of Science in accounting by the University of Rwanda

Dimitrijevic, D & Jovkovic, B & Milutinovic, S. (2019). The scope and limitations of external audit in detecting frauds in company's operations, *Journal of Financial Crime Emerald Publishing Limited* 1359-0790 DOI 10.1108/JFC-11-2019-0155

Hamad, A, F. (2019). Creative Accounting and the Role of the Auditor in Verifying their Practices and Results, *Journal of Art, literature, humanities and social sciences*, No.36, pp. 222-237, DOI: 10.33193/JALHSS.36.13.

Ikhlef, S. & Torchim, M. (2020). The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative accounting practices, *Academic Review of social and human studies*, Vol. 12, No. 2, Section (A) Economic and Law, pp. 3 – 14.

Ismail, Z, R. (2017). "**Creative Accounting: theoretical framework for dealing with its determinants and institutional in-vestors" involvement**", A thesis submitted to Cardiff Metropolitan Uni-versity in partial fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy (PhD).

Lukman, H, & Irisha, Th. (2020). The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial Statements Advances in Social Science, *Education and Humanities Research*, NO.478, pp. 1023-1029.

Mohammed, A. & Mirdan, A. & Abdullah, N. (2020). The role of real time reporting to limiting the creative accounting practice, *Russian Journal of Innovation Economics*, Vol.10, No.4, pp: 2347-2358.

Nofan, H, A. (2019). "The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices, A Field Study", *International Journal of Business and Social Science*, Vol.10, No.2, pp: 170-178.

Sekaran, U., & Bougie, R. J. (2021). Research methods for business: A skill building approach

Yousif, A. & Ismael, A. (2017). "The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics", **International Journal of Economics and Financial Issues**, Vol.7, No.2, pp: 283-291.

الملحقات

الملحق (1)
الاستبانة



أخي المستجيب/ أختي المستجيبة

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث بدراسة بعنوان "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة - من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين" وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط. وعلى هذا الأساس قام الباحث بتطوير الاستبانة المرفقة، للحصول على البيانات التي تعبر عن هذه الدراسة. وعليه يرجو الباحث إبداء رأيكم في كل فقرة من فقرات الأداة وذلك بوضع إشارة (X) في الحقل الذي ترونه مناسباً، مع العلم بأنه تم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة.

الباحث

كامل ممدوح كامل التكريتي

إشراف

أ. د عاطف عقيل البواب

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء وضع إشارة (x) في المربع المناسب لإجابتك.

(1) المؤهل العلمي: أقل من البكالوريوس بكالوريوس

ماجستير دكتوراه

(2) التخصص العلمي: محاسبة إدارة أعمال اقتصاد

علوم مالية ومصرفية أخرى...

(3) المسمى الوظيفي: صاحب مكتب او شريك تدقيق مدقق حسابات رئيسي

مدير تدقيق مساعد مدقق

(4) الخبرة العملية:

أقل من 5 سنوات (6-10) سنوات

(11-15) سنة 16 سنة فأكثر

(5) العمر:

أقل من 30 سنة من 31 - 40 سنة

من 41 - 50 سنة 50 سنة فأكثر

ثانياً: فقرات الاستبانة

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: مدقق الحسابات الخارجي						
1	مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.					
2	لدى مدقق الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيايل بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.					
3	قيام المدقق بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.					
4	يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.					
5	ضرورة ان يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف.					
6	مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.					
7	لدى مدقق الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيايل بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.					
8	قيام المدقق بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.					
9	يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.					
10	ضرورة ان يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف.					
11	مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.					
12	لدى مدقق الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيايل بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.					

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
13	قيام المدقق بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.					
14	يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.					
15	ضرورة ان يظهر المدقق الخارجي بتقريره وبالتفصيل جميع الحقائق التي تم اكتشافها بكامل المسؤولية ودون تدخل أي طرف.					
16	مسؤولية المدقق الخارجي تجاه المساهمين ومستخدمي التقارير المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي تدفعه ليكون تقريره أكثر موثوقية.					
17	لدى مدقق الحسابات القدرة على اكتشاف التضليل والاحتيايل بما يسهم في الحد من الغش والتلاعب في العمل المحاسبي.					
18	قيام المدقق بالجرد الفعلي للمخزون والنقدية والتحقق من التطابق الدفترى والفعلي يسهم بتخفيض الاختلاس.					
19	يصرح المدقق الخارجي في تقريره فيما إذا قد أعدت القوائم المالية للشركة وفقاً للمبادئ المتعارف عليها.					
المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية						
أولاً: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي من خلال ما يلي:						
1	الفحص الدائم للكشوفات والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزون المختلفة في المستودع.					
2	التحقق من عدم تضمين محاضر جرد المخزون لبضاعة راكدة وقديمة					
3	طلب كشف بحساب الزبائن وخاصة الأرصدة الكبيرة، والكشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.					
4	طلب كشف عن الديون المتعثرة والمعدومة.					
5	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من الذمم المتداولة.					
6	التحقق من عدم إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة.					
7	التحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة من الرصيد الإجمالي للذمم المدينة والإفصاح عنه في بند مستقل.					

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	التحقق من شطب الأصول المستهلكة والتالفة وعدم إبقاء قيمتها الدفترية.					
9	التحقق من ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية بأسعار الصرف المتداولة ومدى الإفصاح عن البنود النقدية المفيدة					
ثانياً: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر من خلال ما يلي:						
1	التحقق من عدم تسجيل إيرادات وهمية ضمن إيرادات الفترة المالية الحالية.					
2	التحقق من فواتير البيع والشراء وقيام عمليات البيع والشراء بصورة حقيقية.					
3	التحقق من مستندات شحن البضاعة المرسله ومطابقتها مع مستندات تسديد ثمن البضاعة الواردة من الوكلاء.					
4	التحقق من عدم إدراج بضاعة الأمانة المرسله للوكلاء ضمن المبيعات					
5	التحقق من عدم تأخير الاعتراف بالإيرادات المتحققة وعدم نقل إيرادات السنة الحالية إلى فترة زمنية محاسبية تالية.					
6	التحقق من عدم تأجيل تسجيل قيمة المشتريات التي تمت نهاية العام إلى العام التالي.					
7	التحقق من عدم التلاعب بتسجيل المصاريف كنقل المصاريف المستقبلية للفترة المحاسبية الحالية.					
8	التحقق من عدم التلاعب بتسجيل المصاريف الجارية إلى فترة محاسبية لاحقة أو سابقة.					
9	التحقق من الاعتراف والإفصاح عن خسائر فروق العملة.					
10	التحقق من عدم تحميل المصرف الخاص بأحد الأصول على أصل آخر ذو معدل اهتلاك أقل.					
11	التحقق من عدم المغالاة بتقييم مخزون آخر المدة لتخفيض تكلفة البضاعة المباعة وزيادة الأرباح.					
ثالثاً: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية من خلال ما يلي:						
1	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ بترجمة بنود النقدية المستخدمة بالعملات الأجنبية.					

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
2	التحقق من صحة تصنيف النفقات التشغيلية واستثمارية وتمويلية.					
3	التحقق من عدم تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح على أنها نفقات تشغيلية.					
4	التحقق من عدم الخلط في تصنيف تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات استثمارية خارجية.					
5	التحقق من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل.					
6	التحقق من عدم إدراج أي ربح أو خسارة ناتج عن التقلب بسعر الصرف في حقوق الملكية بدلاً من قائمة الأرباح والخسائر.					
7	التحقق من عدم تصنيف الأسهم المملوكة للشركة كأسهم تجارية (استثمارات جارية).					
8	التحقق من عدم قيام الشركة بالحصول على قروض طويلة الأجل بهدف التأثير في التدفقات النقدية التشغيلية.					
9	التحقق من عدم التأخر في تسديد التزامات الشركة لإظهار السيولة المالية بوضع أفضل					
رابعاً: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة حقوق الملكية من خلال ما يلي:						
1	التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المدفوع إما بالزيادة أو النقصان.					
2	التحقق من عدم إجراء تغييرات وهمية في رأس المال المحتسب إما بالزيادة أو النقصان.					
3	التحقق من عدم إضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى نتيجة السنة الحالية بدلاً من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة.					
4	التحقق من رصد التغييرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية خلال الفترة المالية.					
5	عدم توزيع أرباح من الاحتياطيات غير المخصصة.					
6	التحقق من تخفيض حقوق الملكية بالانخفاض الحاصل بقيمة الموجودات.					

انتهت الاستبانة

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

الملحق رقم (2)

قائمة بأسماء السادة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	اللقب	الاسم	ت
جامعة تكريت / العراق	استاذ	أ. د. عماد صالح نعمة	1
جامعة تكريت/ العراق	استاذ	أ. د. اياد دخيل سليم	2
جامعة تكريت/ العراق	استاذ	أ. د. علي إبراهيم	3
جامعة تكريت / العراق	أستاذ	أ. د. أشرف هاشم عبدون	4
جامعة مؤتة	مشارك	د. خلف الطراونة	5
جامعة الاسراء	مشارك	د. فارس جميل الصوفي	6
جامعة جدارا	مشارك	د. ثائر أبو طبر	7
جامعة مؤتة	مشارك	د. احمد أبو زيد	8
جامعة الزيتونة	مساعد	د. محمد حسن علوان	9
جامعة مؤتة	مساعد	د. ماجد قباجة	10
جامعة مؤتة	مساعد	د. نديم علي العضايلة	11
جامعة المثنى / العراق	مساعد	د. حيدر عباس العطار	12
جامعة الزيتونة	مساعد	د. مالك منير أبو عفيفة	13

رابط الاستبانة: <https://forms.gle/HuRhLzinMRDAcFJKA>