

دور المدقق في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

## The role of the auditor in reducing negative practices of creative accounting

د.علي عبودي نعمه الجبوري<sup>1\*</sup>، د.حلام زواوية<sup>2</sup>

1 كلية الكاظم (النجف)، (العراق)، aliabboodineamah@alkadhumi-col.edu.iq

2 جامعة سيدي بلعباس-الجزائر ، z.hallam@yahoo.fr

تاريخ التسليم:25/11/2019 تاريخ المراجعة:01/03/2020 تاريخ القبول:25/03/2020

### Abstract

Our study answers the following question : are the auditors responsible for detecting fraude in the compagnies they inspect ? The auditors ' duites in the prevention, detection and reporting of fraude, and other wrongful actes and errors, are among the most controversai issues in the area of audit. This study There fore referas to the results of a Survey That explores the perceptions of the user of the Financial report on the entent of fraud in Iraq and their perceptions of audit responsabilités in fraud detection and relate audit procedures. The study also finds That There Is a widely mistaken perception of the audit objective. This is due to the fact that, among the respondents, there was a much higher expectation of auditors ' duties to disclose and report fraud than required by laws or auditing standards. There is no doubt that the results of the study show a gap between the perception of respondents and the current legal requirements of auditors with regard to fraud detection. This field study targeted an analytical study to familiarize the community with the concepts of creative accounting as well as the percentage of the users of Financial statements with annual and quarterly Financial data, the role of audit offices in verifying the practices and results of creative accounting, as well as taking a sample of Investors who rely on the financial statements to make a decision to invest in the Iraq Stock Exchange, and in this regard have conducted personal interviews with a number of the staff of the Diwan of financial supervision and investors in the stock market to familiarize the selves with the aspects of the problem of the study.

**Keywords** : audition, accounting, Financial statements, Investment

### المخلص

تجيب دراستنا على السؤال التالي: هل المدققون مسؤولون عن كشف الاحتيال في الشركات التي يتفقدونها؟ لذا تشير هذه الدراسة إلى نتائج دراسة إستقصائية تستكشف تصورات مستعملي التقرير المالي بشأن مدى الاحتيال وتصوراتهم لمسؤوليات مراجعي الحسابات. لذا كان هناك توقع اعلى بكثير من واجبات مراجعي الحسابات في الكشف عن الغش والإبلاغ عنه. وإن نتائج الدراسة تبين وجود فجوة بين تصور المحبيين والمتطلبات القانونية الحالية لمراجعي الحسابات، لذا إستهدفت هذه الدراسة الميدانية لتعريف المجتمع بمفاهيم المحاسبة الإبداعية، وأخذ عينة من المستثمرين يعتمدون على البيانات المالية في إتخاذ قرار الإستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، وفي هذا الصدد أجريت مقابلات شخصية مع عدد من موظفي ديوان الرقابة المالية ومستثمرين في سوق الأوراق المالية للإلمام بجوانب مشكلة الدراسة. **الكلمات المفتاحية:** مراجعة، محاسبة، بيانات مالية، استثمار

## 1. مقدمة :

ظهرت المحاسبة الإبداعية لتحقيق متطلبات الإدارة وذلك من خلال استغلال الثغرات والمرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية من أجل إظهار المركز المالي للشركة بصورة التي تريده إدارة الشركة وعلية يتمكن المحاسب بخبرته تقديم رقم الأرباح التي ترغبه الإدارة وذلك بهدف التعبير عن مدى إستغلالها الأمثل لمواردها المتاحة لها من جهة وللتعبير عن إستقرارها الإقتصادي والمالي لمركزها من جهة أخرى، لما في ذلك من تأثير مباشر وغير مباشر على قيمة الوحدة المحاسبية في سوق المال، وعلى هذا فأن القائمين على الوحدات المحاسبية من إداريين ومحاسبين يسعون الى الاختيار بين البدائل المحاسبية التي يستطيعون من خلالها إظهار نتائج الوحدة المحاسبية ومركزها المالي بأفضل صورة ممكنة وعلى هذا فأن إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة الأغراضها ومواقفها وأهدافها والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تلجأ الى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي الى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي لا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لا دارة الشركة الذي يمكن كشفه أحيانا وأحيانا لا يمكن كشفه الى عند إنهيار الشركة. نتيجة لتزايد الأزمات العالمية والاقتصادية وأثرها على المستوى المحلي والعالمي وبالشكل الذي أدى التساؤل الكثير من المستثمرين والجمهور المتضرر وعن سبب عدم اعطاء المدققين إشارات إنذار بخصوص ذلك على الرغم إن الجهات الرقابية قد وجدت لتعمل بجانب الإدارة ومستقلة عنها لتتولى مجموعة من المهام، منها مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتقديرات والكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، واعطاء رأي فني محايد حول التقارير المالية التي يجب ان تتصف بالموثوقية وأن تكون خالية من التحايل. أن فقدان الثقة في انظمة الإدارية الرقابية والمحاسبية أثر سلبيا على قرارات الاستثمار في الأسواق المالية. ولإعادة الثقة للمستثمرين يجب ان يمتلك مدقق الحسابات الاستقلالية لكي يقوم بعملة بدون قيد وعدم قيامة للتدقيق إذا كان هنالك مصلحة بينه وبين الوحدة موضع التدقيق. وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث إنهيار شركة (Enron) وتحمل شرك Arther Anderson بكونها الشركة المسؤولة على تدقيق حسابات شركة Enron جزء من مسؤولية انهيار الشركة واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر المعلومات المحاسبية بغير شكلها الصحيح.

## 2. التدقيق

## 1.2 مفهوم التدقيق

ان التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذلك تطور العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة اطراف مختلفة وهيئات لها مصالح مباشرة وغير مباشرة في المؤسسة، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذلك النشاطات التي يقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشاء التدقيق ، لمساعدة المؤسسات على تلبية هذه المتطلبات (سالمي ، 2014: 2) ويعد تدقيق الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال الميسرين، يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء عمل المحاسب من تسجيل وتبويب المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة وهنا يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء، (بورة ، 2014 : 10) لذا يمكن تعريف التدقيق على إنه فحص انظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقدر الخروج برأي فني محايد ( عواج، 2015: 8) وعرف أيضا على إنه مجموعة من انظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المشروع تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المشروع، وفي التأكد من اتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط الإدارية المرسومة لهم، وفي صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الاخرى في اداء اغراضها، واقتراح التحسينات الواجب ادخالها عليه، وذلك حتى يصل المشروع الى درجة الكفاية والانتاجية القصوى (المدلل :2007 ، 43) وكما عرفة عثمان : مجموعة من الإجراءات والخطوات التي تتخذ من قبل المدقق للتحقق من البيانات الختامية وقائمة المركز المالي ، تعكسان الوضع المالي ونتيجة الأعمال بوضوح، وانها اعدت بشكل يتفق والاصول المحاسبية المتعارف عليها وان تطبق بشكل متناسق من سنة الى اخرى واعطاء رأي فني محايد استنادا الى ذلك(عثمان، 1999 ، 11 ) وهناك مفهومين للتدقيق المفهوم الاول (مفهوم حرفي) : ويقصد به فحص البيانات والسجلات والأرقام بقصد التحقق

من صحتها، المفهوم الثاني (مفهوم مهني): ويقصد به الفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها

## 2.2 أنواع التدقيق ومراحله وأدواته

هنالك العديد من الأسس التي يتم عليها عملية التصنيف التدقيق الى عدة تبويبات، كل تبويب يضم انواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات، هذه التبويبات لأغراض الوصف فقط، إذ ان مفهوم تدقيق الحسابات ومبادئه العلمية، لا تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها الى التدقيق ويصنف الى ما يلي:

أ- من حيث نطاق عملية التدقيق. وهنا ينقسم التدقيق الى ما يلي:

### 1-التدقيق الكامل

عند تنفيذ هذا النوع من التدقيق يعطي المراجع الحرية الكاملة في تحديد إطار عملة الذي يجب إنجازها، إذ يستعمل أحكامه وكفاءته المهنية، خاصة فيما يتعلق بالتدقيق الكامل لا يتطلب فحص كل المستندات والارقام عند توفر نظم ضبط داخلية جيدة، لكن يظل المراجع مسؤول عن اي خسارة جراء الاهمال او عدم بذل اي عناية، او مهارات معقوله في داء العمل.

### 2-التدقيق الجزئي

هو تدقيق جزء محدد من عمليات المشروع وذلك بتكليف خطي من قبل إدارة المشروع، كأن تتفق الإدارة مع المدقق على عملية معينة او فحص عمليات لجزء محدد من الفترة المالية، او فحص عمليات قسم من اقسام المشروع او كان يعهد بتدقيق النقدية، او جرد المخازن فقط .... الخ، تكون مسؤولية المدقق محددة بنطاق عملية التدقيق، وفيما قدم اليه من معلومات وبيانات (العمراوي: 2016 ص: 4)

ب- من حيث توقيت عملية التدقيق وينقسم الى ما يلي:

1- التدقيق المستمر: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بأجراء عملية التدقيق على مدار السنة، إذ يقوم بزيارات متعددة ومستمرة للمنشأة ويقوم في نهاية الفترة المالية، بتدقيق الحسابات الختامية وكشف الميزانية

2-التدقيق النهائي: يكلف المدقق للقيام بعملية التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوبة، وبد الانتهاء من اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي وذلك لضمان عدم حدوث تلاعب عن طريق التعديل في البيانات، بعد تدقيقها لأن الحسابات قد اقفلت مسبقا (عثمان: 1999، 17)

ث- من حيث درجة إلزام عملية التدقيق وينقسم الى:

1-التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي نص القانون على القيام به اي انه التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد ومن ثم ترتيب عقوبات على من خالفها.

2- التدقيق الاختياري: وهو عملية التدقيق التي تتم دون إلزام بنص قانوني بل يطلب من مجلس الإدارة ومن المساهمين، بقصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وان المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المحاسب وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، إذ ان هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد، حقوق الشركاء في حالة الانفصال ولانضمام لشركاء جدد.

ج- من حيث درجة استقلال عملية التدقيق وينقسم الى ما يلي:

1-التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي لأضافه قيمة للمؤسسة لتحسن عملياتها، وهو يساعد المؤسسة لتحقيق اهدافها من خلال ايجاد منهج منظم وحازم وتحسين كفاءة العمليات ازاء المخاطر

2-التدقيق الخارجي: هو ذلك من التدقيق الذي يكون المدقق فيها شخص مستقل عن المؤسسة ومؤهل عمليا، لتدقيق حسابات المؤسسة من غير الموظفين والمساهمة فيها (رنا، 2016)

3-أهداف التدقيق

لقد تطورت أهداف ووظيفة ممارسة التدقيق من محاولة اكتشاف الأخطاء او الغش والتلاعب في الماضي الى تحديد صدق القوائم المالية

1-الوجود والتحقق يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية للتأكد من ان جميع الأصول والخصوم، وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلا

2-الملكية والمديونية يعمل المدقق في هذا البند الى اتمام البند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها (ثليب: 2015، 9)

4- أهمية التدقيق

ان أهمية التدقيق تتمثل في كونها وسيلة لا غاية، تخدم جهات كثيرة لها مصالح مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية ام خارجية والطلابين لخدماتها وخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة من خلال ما يلي:

1-مسيرو المؤسسة: يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبه الأداء وتقييمه ومنه تحرص ان تكون البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة

- 2- البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض والتسهيلات الائتمانية
- 3- الدولة: تعتمد على القوائم المالية المدققة في اغراض كثيرة ويمكن تلخيصها فيما يلي  
التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الاسعار لبعض المواد المحمية
- 4- العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الارباح
- 5- المساهمين وملاك المؤسسة: يهتم المساهمين بنتائج التدقيق وذلك للتأكد من  
أ- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح  
ب- الاستغلال الأمثل والجيد للأموال المستثمرة  
ت- الكشف عن اخطاء الغش ومنع حدوثها او الحد من انتشارها
- 6- المساهمين المحتملين: وهم اصحاب المدخرات، حيث تقدم كضمان اساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي
- 7- الدائنون والموردون: ان سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها (يونس ويريجانه: 2014، 11)
- 5- محددات جودة التدقيق ومبادئه
- تشير جودة التدقيق الى مدى قدرة المدقق على اكتشاف الاخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والاعلان عنها، وهناك العديد من المقاييس التي تحدد جوده عملية التدقيق وهي:
- 1- حجم منشأة التدقيق: وتقاس بعدد زبائنها، فكلما كبر حجم منشأة التدقيق كلما تحسن مستوى التدقيق
- 2- سمعة منشأة التدقيق: حيث توجد علاقة ايجابية بين سمعة منشأة التدقيق وبين جودة التدقيق، بما يساهم في تفسير نسبة منخفضة من اجمالي التغير في عملية التدقيق
- 3- مراقبة اداء المدققين والتفتيش الداخلي: وهو يمثل متغير ايجابي مع جودة عملية التدقيق بما تمثله الرقابة من دفع المدققين نحو الالتزام بالمعايير المتعارف عليها
- 4- تخصيص المدقق: حيث توفر المعرفة التخصصية للمدقق في نشاط او صناعة التي يعمل بها العميل محل التدقيق، من بناء احكام قوية ومتميزة تنعكس ايجابا على عملية التدقيق
- 5- مده خدمة التدقيق: بحيث يفسر ذلك ان طول عملية التدقيق يضعف من استقلالية التدقيق، نظرا لتوطيد علاقته بالإدارة بما يمكن ان يسمح لها ان تمارس المحاسبة الإبداعية

6- أهمية العمل موضوع التدقيق: هنالك علاقة سلبية مع جودة عملية التدقيق نظرا لما تمثله اتعاب العميل بنسبة كبيرة من اجمالي ايرادات المنشأة، أي تشكل ضغط على عملية التدقيق

7- اتعاب العميل: فهي تمثل مقياس مزدوج فقد تدفع المدقق لبذل جهد أكبر مما ينتج جوده تدقيق عالية

8- تعرض المدقق للمساءلة القانونية: وهي تعطي تأثير نفسي ايجابي عن ردع المدقق عن الفشل (بوعروج: 2016، 21)

اما مبادئ التدقيق

وتجدر الإشارة الى ان تحديد تدقيق الحسابات يتطلب تحديد اركانه وهما ركن الفحص وركن التقرير وبناء على ذلك فان مبادئ تدقيق الحسابات يمكن ان تقسم الى مجموعتين

اولا: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1- مبدأ تكامل الأدراك الرقابي: وهذا يعني المعرفة التامة بطبيعة اعمال المؤسسة واثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسات

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني ان يشمل جميع اهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة

3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ الى ضرورة تقليص عناصر التقدير الشخصي او التميز اثناء عملية التدقيق

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ الى وجوب فحص مدى الكفاية بجانب فحص الكفاية الإنتاجية، لمالها الرأي الصحيح لدى المدقق عن احداث الوحدة

ثانيا: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ الى مراعاة ان يكون تقرير او تقارير مدقق الحسابات اداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية في الوحدة

2- مبدأ الإفصاح: ويقصد به ان يقوم المدقق بالإفصاح عن كل شيء من شأنه تنفيذ الاهداف

3- مبدأ الانصاف: ويعني ان تكون محتويات التقرير، وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع

الجهات المرتبطة (فارس: 2016، 8)

6- النشاطات التي يمارسها المدقق للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

ان حسن قيام المدقق نشاطه يتم من خلال الإجراءات التي يقوم بها عند التنفيذ لمهامها التي حددتها لها التشريعات والتعليمات الصادرة عن هيئة اسواق المال وهناك عدد من المهام التي يقوم بها المدقق للحد من الممارسات وهي:

- 1-مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق خارجي، والتأكد من استفاضة لشروط الهيئة وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليتة
- 2-بحث كل ما يتعلق بعمل المدقق بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة ادارة الشركة لها
- 3-تدقيق مراسلات الشركة مع مدققي الحسابات، وتقييم ما يراد فيها بإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها
- 4-متابعه مدى التزام الشركة بأنظمة الهيئة وتعليماتها ويقانون سوق الاوراق المالية والانظمة والتعليمات الصادرة بموجبها
- 5-دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الادارة وتقديم التوصيات بشأنها
- 6-دراسة خطة عمل مدقق الحسابات، والتأكد من ان الشركة توفر له جميع التسهيلات
- 7-دراسة إجراءات التدقيق الداخلي وتقييمها والاطلاع على تقييم تدقيق الحسابات الخارجي
- 8-التوصيات لمجلس الادارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بالتدقيق الداخلي (حمادة: 2010

### 3. المحاسبة لإبداعية

#### 1.3 مفهوم المحاسبة لإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية ( CREATIVE ACCOUNTING ) والمحاسبة الاحتياالية كما يطلق عليها البعض حدثا من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل ان تكون بدأت عندما واجهت الشركة صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، إذ كان هناك ضغط لإنتاج ارباح افضل في الوقت الذي كان من الصعب ايجاد تلك الأرباح ومن أي نوع اخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك ما عليك الا تفعله وليس ما عليك فعله ! لهذا فقد رأّت الشركات بأنها اذا كانت لا تستطيع ان تكسب الأرباح فقد تستطيع ان تبتدعها وهناك عدة تسميات للمحاسبة الإبداعية مثل تمهيد الدخل وادارة الأرباح، وهناك عدة تعريفات للمحاسبة الإبداعية ومن هذه التعريفات ،عرفها الخشاوي والدوسري: " بأنها عبارة عن الإجراءات او الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، او اي اجراء او خطوة باتجاه ادارة الأرباح او تمهيد الدخل .(الخصاوي والدوسري ،2008: 6) وعرفها الشمري: عبارة عن مجموعة من الإجراءات الخاصة باستغلال المرونة



المتاحة في عملية اختيار السياسات والإجراءات المحاسبية، وذلك بهدف تخفيض التقلبات الطارئة على الدخل، والذهاب الى التقارير المالية التي تعكس الأداء المالي عبر الفترة المتتالية حيث يتم العمل في هذا ضمن قائمة الدخل ( الشمري، 2016: 13) وعرفت العمراوي: هي عملية تحويل القيم المحاسبية الغير جيدة من صورتها الحقيقية الى صورة اخرى مرغوبة تعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للمؤسسة (العمراوي، 2016) وعند امعان النظر في التعريفات السابقة نجد انها تركز على قيام الشركة باستخدام الطرق والإجراءات المحاسبية لتجنب التقرير عن التقلبات الحادة في دخلها حيث قد تقوم بتشكيل مخصصات غير ضرورية في السنوات ذات الأداء المالي الجيد لاستخدامها في تخفيض المصاريف وزيادة الدخل في السنوات التي تعاني من ضعف في الأداء المالي وبالتالي تعزيز ثقة المساهمين وبالتالي يمكن ان تعرف المحاسبة الإبداعية على انها استغلال الفجوة الموجودة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والبدائل التي سمحت بها المعايير المحاسبية في الإفصاح عن تقارير مالية غير صحيحة وذلك لغرض تحقيق اهداف معينة لدى الإدارة وهنا تجدر الإشارة ان المحاسبة الإبداعية لا تكون على جميع الحسابات في القوائم المالية وانما على مجموعة محددة من الحسابات وبالتالي فإن تأثيرها سوف يكون متفاوتاً ومختلفاً حسب طبيعة وتوجهات مختلف اصحاب المصالح

2.3 اهداف المحاسبة الإبداعية

تلجأ الإدارة الى المحاسبة الإبداعية في المنشأة، لتحقيق العديد من المزايا والمنافع لها من اهمها

- 1.مظهر الشركة الذي يتصف بالقوة امام مستخدمي بياناتها الخارجيين، وظهور ادارة الشركة ايضاً بالمستوى المطلوب والكفؤ امام مستخدمي بياناتهم المالية
  - 2.تجنب الإبلاغ عن الخسائر في قوائمها المالية، وذلك يتم من قبل الإدارة سعياً منها لتجاوز المخاطر والتي قد تنجم عن حدوث توقعات بأن ينحدر الدخل الى ما دون الصفر في فترة مالية معينة، مما يضمن ان تقوم الإدارة بعملها المطلوب لتحسين الكفاءة المالية على اتم وجه
  - 3.لزيادة في الأرباح المتوقعة والمتحققة من خلال زيادة الاستحقاقات والاحتياطات بمعنى انها تسحب الأرباح المستقبلية لتحسين الأرباح السنة الحالية، وبالمقابل عندما تحقق الشركات ارباحاً بشكل أكبر من الأرباح المتوقعة فأنها تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تخفيض الاستحقاقات المحاسبية بمعنى انها تدخر جزء من ارباح السنة الحالية، لاستخدامه في تحسين ارباح السنوات المستقبلية
  - 4.زيادة حقوق الملكية المرتبطة بالأرباح مثل التعويضات وحقوق الخيارات المتعلقة بالأسهم والمكافأة
- (الشمري، 2016: 20)

9 -ممارسات المحاسبة الإبداعية

- ان هنالك العديد من الممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية وتقسّم الى
- أ-ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الأرباح والخسائر (كشف الدخل)
- 1-محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية متدنية، وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة التالية
- 2-محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحالية مرتفعة، وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة القادمة
- 3-محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية متدنية، وتتوقع الإدارة ان تظل هكذا في الفترة القادمة، ولكن هنالك دوافع قوية تدفع الإدارة ان ينقل الربح من الفترة الحالية الى الفترات التالية
- 4-محاولة الإدارة تخفيض الربح في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلاً منخفض بدرجة ما وهنالك توقعات لدى الإدارة تشير الى ارتفاع الربح مستقبلاً
- 5-محاولة الإدارة زيادة الربحية في الفترة في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلاً مرتفع وهنالك توقعات بانخفاض الربح في الفترة التالية (الغضنفرى ، 2013: 20)
- ب ممارسات المحاسبة الإبداعية على الميزانية العمومية
- 1-الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقويم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، اضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول والقواعد المنصوص عليها
- 2-الأصول الثابتة: حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاستهلاك
- 3-الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقويم محفظة الاوراق المالية، اضافة الى اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الاسعار
- 4-النقدية: يتم في هذا البند عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في اسعار الصرف
- 5-الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المشكوك في تحصيلها، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في فيها
- 6-الاستثمارات طويلة الاجل: تتغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة
- 7-الموجودات الطارئة: حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها
- 8-المطلوبات المتداولة: عدم ادراج الاقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل خلال العام الجاري ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة
- 9-المطلوبات طويلة الاجل: مثل الحصول على المطلوبات طويلة الاجل قبل الاعلان عن الميزانية

10-المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة اساليب المحاسبة الابداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة

حقوق المساهمين: مثل اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الارباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من البنود السنوات السابقة (جابر: 2012، 11-13)

وفيما يلي اهم الاجراءات والاختبارات التي ينفذها المدقق للحد من اثار استخدام الادارة لأساليب المحاسبة الابداعية لحماية حقوق الاطراف ذات المصالح في الشركة وذلك في كل من قائمتي الدخل والمركز المالي (مطر، 1997: 117-123).

### الجدول 1: إجراءات المحاسبة الإبداعية وإجراءات المضادة لها.

ت	البند	إجراءات المحاسبة الإبداعية	إجراءات المطلوبة من المدقق
1	المبيعات	1 اجراء صفقات بيع سورية في نهاية العالم ليتم الغاءها بعد ذلك في العام التالي.	1 التحقق من فواتير البيع خصوصاً بشأن الصفقات المنفذة مع أطراف ذات علاقة كالشركات التابعة والشركات الزميلة.
2		2 اجراء صفقات بيع حقيقية بشروط بيع سهلة.	2 التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
3		3 تسجيل بضاعة الامانة المرسله للكفالة كمبيعات.	3 التحقق من مستندات الشحن والارساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.
2	تكلفه البضاعة المباعة	1 قيام المنشأة بتسجيل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة FIFO	1 التحقق من الصفقات البيع حقيقيه لا سورية.
2		2 تغيير غير مبرر في الطريقة المتبعة في تقويم المخزون من طريقة LIFO الى FIFO	2 الرجوع الى تقرير المدقق الحسابات للوقوف على رأيه في هذا التغيير ومدى تضمن التقرير إيضاحات عن أثر هذا التغيير على البيانات المالية
3		3 تضمين كشوفات الجرد اصنافاً راكدة	3 التحقق من تكوين مخصص لهبوط الاسعار.

3	مصروفات التشغيل	1	رسملة مصروف ايرادي مثل مصروف الاعلان لا تنطبق عليه شروط الرسملة أو رسملة مصاريف صيانة المصنع	1	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف
		2	اجراء تغيير غير مبرر في طرق استهلاك الاصول الثابتة اوفي طرق اطفاء الاصول غير الملموسة	2	التحقق من راي مدقق الحسابات حول هذا التغيير وكذلك الاثر المتراكم المترتب عليه في البيانات المالية او على ربحيتها بشكل خاص.
		3	استخدام معدلات او نسب الاستهلاك او الاطفاء اقل من تلك المتعارف عليها في الصناعة التي تعمل فيها المنشئة	3	اعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عيها
4	نتيجة الاعمال للاششطة غير المستثمرة	1	عدم الافصاح في قائمه الدخل عن الاثر الذي يترتب على قرار اغلاق لاحق لخط انتاجي خصوصاً إذا كانت مساهمة هذا الخط جوهريه في نتيجة اعمال المنشئة	1	اعادة اعداد قائمة الدخل لإظهارها إثر الاغلاق هذا الخط عل نتيجة الاعمال
5	البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	1	تضمن ربح التشغيل مكاسب ناتجه عن بنود استثنائية او بنود غير عادية دون الافصاح عن طبيعة تلك البنود	1	احتساب الربح التشغيلي بعد استبعاد تلك البنود.
		2	دمج نصيب شركه الام من ارباح شركائها التابعة او الزميلة دون الافصاح عنها	2	اعاده احتساب نتيجة الاعمال بعد الافصاح عن ذلك النصيب في بند مستقل
6	النقدية	1	عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة	1	استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب المسؤولية
		2	التلاعب في اسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية الموفرة من العملات الاجنبية	2	التحقق من صحة اسعار الصرف وتصحيح الاطفاء ان وجد
7	الذم المدنية	1	عدم الكشف عن الديون المشكوك في تحصيلها بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة	1	طلب تزويد بكشف الاعمال للمدينين والاختبار نسبة المخصصة الى قيمة الاجمالية للمدينين
		2	تضمن رقم المدينين ذمماً مدينه لأطراف ذات صله او للشركات التابعة او الزميلة	2	فحص كشوف ذم المدينة خاصة اصحاب الأرصدة الكبيرة والتحقق من الاستبعاد الذم المدنية في الشركات التابعة والزميلة من الرصيد الاجمالي للذم والافصاح عنها في بند مستقل
		3	خطأ متعمد في تصنيف الذم المدينة وذلك بمعاملة ذم مدينه طويلة الاجل على انها أصل متداول بقصد تحسين سيولة النسنة	3	تحقق من صحة التصنيف الذم او استبعاد طويلة الاجل من الاصول المتداولة

9	استثمارات طويلة الاجل	1	لتغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويله الاجل من طريقه التكلفة مثلا الى طريقة حقوق الملكية	1	التحقق من مبررات ذلك في تقرير مدقق الحسابات وكشف اثار هذا التغيير عن كل من قائمتي الدخل والمركز المالي
		2	تجنب إظهار نصيب الشركة الام من خسائر الشركة التابعة او الزميلة	2	اعادة تحميل رقم الربح بقيمة هذه الخسائر
		3	عدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين شركة الام وشركاتها التابعة لدى اعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة	3	استبعاد تلك العمليات وإظهار اثارها المترتبة على قائمتي الدخل والمركز المالي

المصدر: من اعداد الباحثان حسب معطيات البحث

#### 4. تحليل النتائج:

##### أولاً: منهجية الدراسة

##### 1- مشكلة الدراسة

رغم الإهتمام الكبير من قبل المنظمات والهيئات التي تنظم مهنة المحاسبة لتقليل من الممارسات الإبداعية في المحاسبة إلا ان المرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية هي التي تتيح الفرصة للتلاعب في السجلات تلبية لأوامر الإدارة التي تريد تحقيق غرض معين مما يتطلب الخروج عن أخلاقيات المهنة وعدم الاكتراث لمصالح باقي الجهات المشاركة في العملية الإقتصادية أدت الى عدم ثقة البعض بالقوائم المالية الذي أثر سلبا على اسواق الاستثمار. والاجابة على السؤال الرئيسي للبحث، هل المدققون مسؤولون عن كشف الإحتيال في الشركات التي يتفقدونها؟

##### 2- أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع التدقيق وموضوع المحاسبة الإبداعية كون الإدارة هي التي تعطي الأوامر للتلاعب بنتائج الأعمال والوضع المالي لتحقيق هدف معين على حساب الغير وعدم الإهتمام بسلبيات تطبيق المحاسبة الإبداعية التي تنتج عنها أزمات مالية عالمية او محليه، وكذلك تكمن أهمية ايضا في الربط بين دور المدقق وتكامل البيانات المالية الخاصة بالشركة التي تؤدي الى الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية في تحديد وإقرار ربحية الشركة.

##### 3-أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال إستعراض الأساليب المحاسبية الإبداعية وكيفية إستغلالها للمبادئ والمعايير المحاسبية وإختيارها السياسات المحاسبية الملائمة لأهدافها وأثرها على جوده المعلومات التي تأثر على قرارات المستثمرين الحاليين والمتوقعين في سوق المال والتعرف أيضا على دور المدقق بالنسبة الى الممارسات المحاسبية الإبداعية.

## 4-فرضيات الدراسة

- تتعكس ممارسات المحاسبة الإبداعية سلبا على جودة المعلومات المحاسبية.
- للمدقق دور في إكتشاف ممارسات.

## ثانياً - التجارب والخبرات السابقة المحاسبة الإبداعية

في ظل التحديات والصعوبات التي تواجهها الشركات اتجاه الغير فقد كان هناك العديد من الدراسات والتجارب والخبرات المختلفة للمحاسبة الإبداعية السابقة سواء كانت الأجنبية منها اوالعربية وسوف نعرض بعض التجارب ومنها التالي

## انهيار اكبر شركة تدقيق في العالم (شركة ارثر اندرسون) و (شركة انرون) :

انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة انرون Enron) والتي أدى انهيارها إلى انهيار اكبر شركة تدقيق في العالم (شركة ارثر اندرسون Arthur Andersen) ثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة انرون، من أهم الملاحظات التي وجدت بأن شركة التدقيق Andersen كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة فهي من جهة المدقق الخارجي لشركة Enron ومستشارها المالي من جهة أخرى، والغريب أنها كانت تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة. أي تراقب نفسها بنفسها، وتتلقى مبالغ كبيرة جدا تجاوزت الأجر المتعارف عليها.

<http://www.alaswaq.net/articles/2006/12/07/4640.htm#000>

## يمكن تحديد أنواع التلاعب التي سببت الازمات انفة الذكر:

1. التلاعب في التقرير المالي والقوائم ربع السنوية .
2. صراع بين المراقبين والتنفيذيين .
3. تأثير البيئة على المعايير .
4. تحذير خبراء من تجميل "الميزانيات عبر الأرباح الوهمية .
5. تلاعب كبار الملاك بأسعار السهم ( عمليات تجميل الميزانيات) .

## ثالثاً - الدراسة الميدانية.

استهدفت هذه الدراسة الميدانية دراسة تحليلية لتعريف المجتمع بمفاهيم المحاسبة الابداعية وكذلك نسبة ثقة مستخدمي القوائم المالية بالبيانات المالية السنوية والربع سنوية، ودور مكاتب التدقيق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية، بالاضافة على عينة من المستثمرين الذي يعتمدون على البيانات المالية في اتخاذ قرار الاستثمار في سوق العراق للاوراق المالية ، وفي هذا الصدد اجريت مقابلات شخصية مع عدد من موظفي ديوان الرقابة المالية ومستثمرين في سوق الاوراق المالية للامام بجوانب مشكلة الدراسة ، ومن اهم النقاط التي اثارها الباحث خلال المقابلات مع موظفي الديوان كانت على النحو التالي :

1. هل لك معرفة بفاهيم المحاسبة الابداعية . اكدت العينة بان ليس لها المام كبير في معرفتها بمفاهيم المحاسبة الابداعية واساليبها ولكن الى حد ما يمكننا التعامل معها من خلال خبرتنا الشخصية من خلال قيامنا بعمليات التفتيش على الجهات الخاضع لرقابة الديوان .
2. هل يمكنك توضيح من اين تلقيت معرفتم بالمحاسبة الابداعية ؟ وكانت الاجابة غالبية اجابت المدققين بانه يتلق معرفة للمحاسبة الابداعية من خلال الاطلاعات الخارجية من خلال الصحف اليومية والمجلات العلمية بالاضافة الى الاطلاع الكبير عبر المواقع والندوات العلمية من خلال الانترنت ،كما اكدت العينة بان لم يكون للديوان دور في تطوير مفتيشها خاصة بموضوع المحاسبة الابداعية
3. هل للمفتش دور بالتحقق من استخدام الشركة اساليب المحاسبة الابداعية ؟ ونرى أكثر من شملتهم الدراسة بان دور المفتش في هذا الموضوع يقتصر على التلاعب والخداع في البيانات المالية والتي تخرج عن تنظيم اللوائح الخاصة بالشركة وعقد التأسيس بالاضافة الى القانون التجاري والمعايير المحاسبية المطبقة على الشركات واي تنظيم خارجي.

ومن أهم النقاط التي اثارها الباحث خلال المقابلات مع مستثمرين في سوق العراق الاوراق المالية على النحو التالي :

1. ما هي الأساليب التي تستخدمها في اتخاذ قرار الاستثمار في سوق الاوراق المالية ؟ أكد معظم المستثمرين بانه يعتمد على البيانات المالية في عملية اتخاذ قرار الاستثمار في سوق الاوراق المالية في السابق لانها تعتبر الوسيلة الاساسية في السابق ،ولكن نتيجة الفوضى العالمية وخاص افلاس الكثير من الشركات الكبرى نتيجة التلاعب في البيانات المالية وافلاس اكبر مكتب تدقيق مما جعل صورة البيانات المالية مهزوزة وقليلة الثقة بها .
2. هل توجد تلاعب بالميزانية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية ؟ نعم هناك الكثير من الشركات التي تتلاعب بارباحها في مرحلة التقارير المالية الربع سنوية وخاصة الشركات التي يمتلك منها مجلس الادارة حصص قليل من الاسهم حفاظاً على مراكزهم ، وتأكيد على ذلك قيام ادارة البورصة بتعديل اعلان ارباح الشركات اكثر من مرة بالربع سنوية ذلك لخطاء محاسبي ، الامر الذي يجعل تقليل مصداقية البيانات المالية بالنسبة للمستثمر وتعرض امواله للمخاطرة، هذا ولم تحدد ادارة البورصة شروطاً لتنظيم التقارير الربع سنوية والتي يمكن ان تكون عرضة للتقديرات.
3. ما هي أسباب التلاعب بالبيانات المالية ؟ وجود مصالح خاص تجعل مجلس الادارة والمدراء يتجه لها منها على سبيل المثال " مكافأة مجلس الادارة والمدراء ، حماية اموال كبار الملاك عن طريق الحفاظ على سعر السهم بالسوق ، اخفاء خسائر قد تهز بسمعة مجلس الادارة ... الخ .
4. هل توجد استقلالية لمكتب التدقيق الداخلي ؟ لا اعتقد بأنه توجد استقلالية لمكاتب التدقيق الامر الذي يجعل مكتب التدقيق يضع التقرير بعد موافقة الشركة عليه ، ذلك يؤدي الى ضعف صورة مكاتب التدقيق ، بالاضافة الى عدم وجود ضوابط تحكم اخلاقيات المهنة بالاضافة حمايتها وجعلها مكانة وكيان محايد مجلس الادارة والمساهمين ذلك ليتمكن المكاتب من كتابت رأيهم الصحيح دون وجود اي تهديدات .



5. ما هي الحلول للقضاء على هذه الاساليب ؟ لتحقيق النجاح أرى بأنه لا بد من وجود الشفافية بالقرار بالاضافة الى تطبيق نظام الحوكمة ذلك لضمان التوازن أو تنظيم العلاقة بين القدرة على إستغلال الفرص والحصول على المكافآت والعوائد

### 5. خاتمة:

استهدفت هذه الدراسة بصفة اساسية على أهمية مهنة المحاسبة نفسها والدور المنوط بها في اتخاذ القرارات لدى أصحاب القرار، وبالتالي فان معرفة وتحليل أسباب عدم ثقة البعض بالقوائم المالية واكتشاف مدى مصداقيتها وتباينها ادى الى موعانات العديد من الشركات الكبرى من اهتزاز وضعها في الأسواق وصل في بعض الحالات إلى إعلان إفلاسها أو خروجها من ساحة المنافسة، جاء نتيجة إخفاء حقائق وأرقام كان من الضروري للجمهور الاطلاع عليها نتيجة الابداع في معرفة طريق ممارسة المحاسبين معارفهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الشركات او التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة ، وكانت أهم النتائج التي توصل إليها ما يلي:

1. غياب الشفافية نتيجة إخفاء المحاسبين حقائق وأرقام كان من الضروري للجمهور الاطلاع عليها .
2. عدم تضمن إطار المساءلة العالمي بعض معايير الفعالية غير المالية مع تحديد درجة الافصاح حول المعلومات المالية التي تتسم بالحساسية الشديدة.
3. كثير من الاحيان عدم وجود القيادات المتميزة ذات الكفاءة لإدارة المؤسسات المالية والاستثمارية وتقييم أدائهم ومحاسبة المقصرين ومكافئة المتميزين منهم .
4. عدم توافر ميثاق فعال لاسلوب ممارسة سلطات الادارة corporate governance.
5. الضغوط على المحاسبين للانصياع لرغبة الشركات إذا أراد الاستمرار معها .
6. عدم إعداد المدقق له دور كبير بالتأثيرعلى الكفاءة المهنية للمدقق .
7. تعتبر النواحي الأخلاقية لمعد المعلومات المحاسبية من العوامل الاساسية المؤثر على جودة المعلومات حيث توجد علاقة ايجابية بين النواحي الاخلاقية ومستوى الجودة وبالتالي المنفعة المرجوه

ويتضح من ما سبق هناك جدل بين الباحثين بين معارض ومؤيد للمحاسبة الابداعية، فيرى المؤيدون بان المحاسبة الابداعية بها منافع ومميزات تخدم مصالح المنشاءه، على عكس المعارضون يرى بانها تفسح المجالات للتضليل والتلاعب والتاثير على دلالة القوائم المالية، ونظرة الى الاستنتاجات التي توصل اليها ، فان الباحث يوصي بما يلي:

1. تعاون المنظمات المهنية مع الجهات الرقابية لسوق المال عن طريق الاهتمام بالنواحي الاخلاقية لمعدي المعلومات المحاسبية من ناحية ، ولمراجع الحسابات ودرجة نزاهته من ناحية أخرى ، مع التشديد في تنفيذ العقوبات المقرر لغير الملتزمين ، لزيادة الثقة في المعلومات كأحد العوامل الهامة لتنشيط سوق المال.
2. تثقيف أصحاب المصالح بفكرة ضرورة ايجاد الية لاستقلالية المدقق لما له من نفع اقتصادي يعود عليهم.
3. ضرورة اختيار القيادات المتميزة ذات الكفاءة لادارة المؤسسات المالية والاستثمارية وتقييم أدائهم ومحاسبة المقصرين ومكافئة المتميزين منهم ، و ضخ دماء جديدة من القيادات.
4. تبني الجهات المختصة توعية وتثقيف المستثمرين عن طريق عقد دورات وإصدار النشرات ذلك بهدف حماية حملة الاسهم وتنشيط سوق الاوراق النقدية.
5. ضرورة إعادة النظر باستمرار في صياغة معايير المحاسبة ومدى مواكبتها للتطورات في بيئة الاعمال .
6. الاهتمام في إعداد المدقق له دور كبير بالتأثيرعلى الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض لها التقرير.
7. يجب تطبيق حوكمة الشركات التي تقوم على توافر إدارة قوية للمراجعة الداخلية تتمتع بالاستقلال عن باقي الإدارات وتتبع الإدارة العليا وترفع تقاريرها بصفة دورية حتى تتمكن الإدارة من الوقوف على جميع السلبيات التي تعاني منها المنشأة وتستطيع اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب والسرعة المطلوبة لتحقيق الهدف المنشود من قيامها .

## 6. قائمة المراجع:

- 1- طالب، باخجة عبدالله مجمد.(2013). رسالة ماجستير تأثير المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية . جامعة عمان الدولية
- 2- شعلان، ناظم.(2012). اساليب المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية. كلية الادارة والاقتصاد - جامعة القادسية
- 3- الحلبي، ليندا حسن نمير.(2007) دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات . جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا
- 4- الخشراوي، علي محمد، الدوسري، محسن ناصر.(2008). المحاسبة الابداعية ودور المدقق في الحد من ممارستها ونتائجها.كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
- 5- بوعروج، معاذ.(2015). دور المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في من ممارسات المحاسبة الابداعية - جامعة العربي بن مهدي - ام البواقي ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية.
- 6- الشمري، ميسون دهام حماده.(2016). اثر تمهيد الدخل على الاداء المالي - جامعة الشرق الاوسط -كلية الاعمال -قسم المحاسبة.
- 7- الغضنفرى، محمد ظافر عبد الخالق.(2013). اسهامات السلوك المحاسبي الاخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية - كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل.
- 8- بورة، يعقوب والد دايع محمد ولد احمد.(2014). التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية. جامعة بوبكر بلقايد تلمسان - كلية العلوم الاقتصادية والتيسير والعلوم التجارية.
- 9- سالمى، محمد طاهر.(2014).اهمية التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات السنة 2014 ، ص 2 كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلم التيسير.
- 10- المدلل، يوسف سعد يوسف.(2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الاداء المالي والاداري دراسة تطبيقية على الشركات المساهمه العامة في سوق فلسطين - الجامعة الاسلامية غزة - كلية التجارة.
- 11- طارق، رنا.(2016).دور المدقق في الحد من اثار المحاسبة الابداعية ، جامعة العربي التبسي.
- 12- شحتوتة، محمد فارس.(2016).، مسؤولية مراجعة الحسابات في الحد من ممارسة المحاسبة الابداعية - جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية .

- 13- تليب، خولة.(2015).دور المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية لعينة من المدقق الخارجين بولاية بسكرة.جامعة محمد خضير -بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- 14- محمد، رشا.(2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية - مجلة جامعة الشرق الاوسط للعلوم القانونية والتجارية ، المجلة 26. (العدد 02).
- 15- عثمان، عبد الرزاق محمد. اصول الرقابة والتدقيق الداخلية نشر وطبع وتوزيع دار الكتب للطباعة والنشر - الموصل
- 16- الزيايدي، نعيم تومان مرهون.(2015).تأثير اساليب المحاسبة الابداعية على مصداقية القوائم المالية ، جامعة القادسية ، كلية الادارة والاقتصاد / مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية - المجلة 17. (العدد 02).
- 17- جابر، ابو الريحة علي محمد.(2012). انعكاسات ممارسات المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية ودور المدقق للكشف عنها - كلية الادارة والاقتصاد -جامعة الكوفة.