



THE IMPACT OF THE EXTERNAL AUDITING PROFESSION IN REDUCING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES

Muhammad Adnan Hamoud Fayyad Al-Hamdani

Department of Accounting/Faculty of Economics/ urmia university
mahammed2adnan96@gmail.com

Abdul Rahman Juma Muhammad Zabab

a2bdalrahman19995@gmail.com

Omar Mansour Hamad Abdel-Jubouri

omernn9999@gmail.com

Department of Accounting/Faculty of Economics/ urmia university

Article history:	Abstract:
Received: 26 th March 2024 Accepted: 14 th April 2024	The financial statements represent the primary and effective source for studying and determining the results of activity and the financial position of companies during the financial period. As a result of the further exacerbation of the problem of accounting manipulation and the display of financial statements in an unrealistic manner, and the increase in investors' concerns about the lack of reliability and accuracy of the financial statements, the need for external auditing has arisen to strengthen Trust in the financial statements and reliance on them in making various decisions. Therefore, the research aims to shed light on identifying the impact of relying on the external auditing profession in limiting creative accounting practices. The study concluded that the auditing profession plays an effective role in verifying the fairness of financial statements, and thus limiting creative accounting practices. The auditor performs many procedures that lead to the auditor verifying the fairness and honesty of the financial statements and their expression of the financial position of the facility, thus limiting creative accounting practices. Therefore, the study recommends the necessity of educating and familiarizing practitioners of the auditing profession with modern methods that help in revealing creative accounting practices.

Keywords: auditing profession - creative accounting.

" أثر مهنة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "

محمد عدنان حمود فياض الحمداني 1
قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة ارومية

عبدالرحمن جمعه محمد زبط 2
قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة ارومية

عمر منصور حمد عبد الجبوري 3
قسم المحاسبة/كلية الاقتصاد/جامعة ارومية

الملخص :

تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي والفعال في دراسة وتحديد نتيجة النشاط، والوضع المالي للشركات خلال الفترة المالية، ونتيجة إلى زيادة تفاقم مشكلة التلاعب المحاسبي وإظهار القوائم المالية على غير الحقيقة، وزيادة مخاوف المستثمرين بعدم موثوقية ودقة القوائم المالية، فقد دعت الحاجة إلى التدقيق الخارجي من تدعيم الثقة في القوائم المالية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، فلذلك هدف البحث إلى تسليط الضوء حول التعرف على أثر الاعتماد على مهنة التدقيق الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى إن مهنة المراجعة تسهم بدور فعال في التحقق من مدى عدالة القوائم

والمالية، وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث يقوم المدقق بالعديد من الإجراءات التي تؤدي إلى تحقق المدقق من مدى عدالة وصدق القوائم المالية وتعبيرها عن الوضع المالي للمنشأة، وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولذلك توصي الدراسة بضرورة التثقيف والتعريف بممارسي مهنة التدقيق بالأساليب الحديثة التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: مهنة التدقيق – المحاسبة الإبداعية .

المقدمة.

تمثل القوائم المالية المصدر الأساسي والفعال في دراسة وتحديد نتيجة النشاط، والوضع المالي للشركات خلال الفترة المالية، ولذلك يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لمختلف المستخدمين، فإن الأمر يستوجب ضرورة أن تتسم المعلومات المنشورة في تلك القوائم بالمصداقية والموثوقية والملاءمة والموضوعية، بالإضافة إلى ضرورة أن تكون هذه البيانات خالية من أي تحريف أو تضليل بهدف الاستفادة من ذلك، في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، بما يخدم بعض الفئات في المؤسسة مثل الإدارة، أو بعض العاملين فيها. ولذلك فقد أطلق على هذه التلاعب مصطلح (المحاسبة الإبداعية) . وغالباً ما تتم هذه الممارسات نتيجة إلى استغلال عنصر المرونة وتعدد البدائل المحاسبية التي تتم عند المعالجة للبيانات المحاسبية، حيث تؤدي هذه الممارسات إلى عدم الثقة في القوائم المالية.

ونتيجة إلى زيادة تفاقم مشكلة التلاعب المحاسبي وإظهار القوائم المالية على غير الحقيقة، مما زاد ذلك من مخاوف المستثمرين بأن موثوقية ودقة القوائم المالية، مما استوجب الأمر ضرورة البحث عن آليات لزيادة الثقة في تلك القوائم، فلذلك فقد دعت الحاجة إلى التدقيق الخارجي من أجل تلبية حاجة المستثمرين .

مشكلة البحث:

نتيجة إلى الاعتماد الكبير من مستخدمي القوائم والتقارير المالية على تلك القوائم والتقارير المنشورة في عملية اتخاذ القرارات، فمن الأهمية أن تتسم هذه التقارير والقوائم بدرجة عالية من الثقة والموثوقية، ومن الجدير بالذكر أنه في العديد من الأحوال قد تقوم الإدارة بالتلاعب في تلك القوائم وتشويه نتائجها، من أجل خدمة مصالحها الخاصة، وذلك قد يكون من خلال استخدام أساليب احتيالية كتعجيل الاعتراف بالإيرادات، أو عن طريق تأجيل الاعتراف بالمصروفات، ولذلك فإن أي انخفاض في درجة الموثوقية في هذه المعلومات، يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن ثم ينتج عنها العديد من الأضرار المتعلقة بمصالحهم الاقتصادية . وبناء على ما شهدته الفترة الأخيرة من تزايد في ممارسات المحاسبة الإبداعية، مما أدى إلى زيادة الانهيارات والأزمات المالية، والتي يرجع سببها إلى ممارسة الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية، ومن ثم تضليل وخداع المستثمرين، مما نجم عن ذلك الانهيار المفاجئ للعديد من الشركات ومن ثم فقدان الثقة في القوائم والتقارير المالية، وقد تم تأكيد ذلك الأمر من خلال دراسة خاصة بالجمعية الأمريكية لفاحصي الاختيال والتي توصلت إلى الخسائر الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في تزايد وارتفاع مستمر، وبالتالي ينتج عنها العديد من الآثار السلبية.

ولذلك استوجب الأمر اتباع الأساليب التي تحد بشكل فعال من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتقيد التلاعب بالقوائم المالية، ومن منطلق أن الهدف من مهنة التدقيق هو تلبية احتياجات المستثمرين، وذلك من خلال الدور الحيادي للمدقق في التعبير عن مدى درجة صدق وعدالة القوائم المالية، وبناء على ذلك تتمثل مشكلة البحث في التعرف على أثر مهنة التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

هدف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء حول التعرف على أثر الاعتماد على مهنة التدقيق الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تسعى في التعرف على :

- طبيعة مهنة التدقيق الخارجي.
- طبيعة المحاسبة الإبداعية وأهم أساليبها .
- التعرف على دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- العلاقة بين مهنة التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث:

أدى ظهور الشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة إلى الاستعانة بمكاتب المراجعة الخارجية، وذلك للحكم على مدى صحة المعلومات المالية التي تحتويها تلك القوائم، والحكم على مدى كفاءة الإدارة في تسيير أمور الشركة، ولكن مع التطور فلم يعد دور مدقق الحسابات مقتصر على كشف وتحديد مواطن الأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها، بل تعدى دوره في العمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تشكل تحدياً كبيراً أمام المستخدمين للقوائم المالية. فمن هذا المنطلق تكمن أهمية الدراسة من أهمية الدور التي تساهم بها مهنة التدقيق الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأظهار القوائم المالية على غير الحقيقة.

الدراسات السابقة :

يتم عرض وتحليل بعض الدراسات السابقة التي أمكن التوصل إليها والمتعلقة بموضوع البحث، وذلك بهدف القيام باستخلاص أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها هذه الدراسات، والتعرف على أهم ما طرحته من قضايا وتساؤلات بحثية والاستفادة من ذلك.

دراسة (السامرني، الشريدة، 2021) بعنوان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية، واعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الوثائقي التاريخي(الاستقراي) من خلال جمع المعلومات وثائقية وتاريخية عن موضوع الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج فلعل من أهمها:

- أهمية البعد الأخلاقي للمحاسبين نظراً لما يبني من القرارات على نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية ولأهمية المصادقية في القوائم المالية وهذا لا يعني عدم أهمية البعد الفني لمهنة المحاسبة.
- إن الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية في الشركات موضوع الدراسة ذات أهمية نسبية كبيرة على مصادقية القوائم المالية حسب المعيار المستخدم بالدراسة.
- وتوصي الدراسة بضرورة التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية ليتسنى إيجاد الحلول المناسبة، ضرورة تفعيل التوعية بالبعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة لما له من الأثر الأكبر في إنتاج قوائم مالية ذات مصادقية عالية .
- 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 الدراسة إلى التطرق لمشكلة تشغل اليوم ميادين المعرفة المحاسبية والمالية في العالم، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واستندت الدراسة على جانبين نظري وعملي، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج فلعلم من أهمها:
- إن إكتشاف الأخطاء والغش من مسئولية المدقق وخاصة إذا لم يتم تنفيذ مهمته حسب المطلوب.
- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولهذا فإن على المتهمين في هذا المجال السعي باستمرار لإكتشاف طرق وأساليب للحد من الظاهرة.
- دراسة (الزكي، 2017) بعنوان دراسة تحليلية لدور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على جودة التقارير المالية، هدفت الدراسة على معرفة مدى تأثير موقف المراجع الخارجي نحو المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي الذي يبدأ من الخاص إلى العام حيث يركز على الملاحظة لأنظار عدد كبير من الشركات الكبرى واهتزاز أسواق رأس المال، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج:
- يؤثر دور المدقق الخارجي تأثيراً عكسياً في ممارسات المحاسبة الإبداعية، فزيادة دور المراجع يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما يؤثر طردياً في جودة التقارير المالية.
- إن أكثر المنشآت التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية هي المنشآت المتعثرة، مما يتطلب من مراقب الحسابات الخارجي إيلاء عناية خاصة نحو هذه الممارسات ومن ثم الكشف عن أثارها الجسيمة على القوائم المالية.

الدراسات الأجنبية .

(بعنوان أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على البيانات والتقارير المالية، هدفت الدراسة إلى التعرف Al-Rawashdeh, 2021 دراسة) على أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على التقارير والبيانات المالية في البنوك التجارية في بورصة عمان، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى : إن إدارة الأرباح تشمل العديد من الطرق والوسائل التي تهدف إلى تحقيق أغراض محددة تخدم الإدارة ، بالإضافة إلى أن البنوك التجارية مارست عمليات إدارة الأرباح وعمليات المحاسبة الإبداعية بنسبة كبيرة خلال السنوات المالية التي تغطيها فترة الدراسة. ومن ثم فإن الإدارة المصرفية ليست على دراية بالتأثيرات الناتجة عن عمليات ممارسة المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح على التقارير والقوائم المالية، مما يؤثر بشكل كبير على مصادقية البيانات المالية ويجعلها مضللة وتفقد جودتها وموضوعيتها. ولذلك توصي الدراسة بضرورة تفعيل الدور الرقابي الحكومي، وكذلك تفعيل دور لجان المراجعة في البنوك للحد من ممارسة البنوك لإدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية بغرض تحقيق أفضل درجة من جودة المعلومات المحاسبية وتزويدها بكل منها.

بعنوان التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية (Tkhlef & Torchi, 2020 دراسة) الإبداعية، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في التزام بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والتقليل من أثارها من أجل الرفع من مصادقية القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن: التدقيق الخارجي يهدف إلى إبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية وخلوها من الاحتيال والتلاعب وأي ممارسة للمحاسبة الإبداعية، كما أن اعتماد المدقق على المعايير الدولية للتدقيق يساهم بتنفيذ الأعمال الموكلة إليه بكل دقة وفعالية، كما أن تمتع مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة يساهم في تعزيز مهنة التدقيق. من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة تبين مدى فعالية واهتمام الدراسات الأكاديمية والأبحاث العلمية بموضوع مهنة التدقيق وأثرها على المحاسبة الإبداعية، ويرجع ذلك الاهتمام إلى مدى أهمية دور مهنة التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولذلك فتعد هذه الدراسة تواصل للدراسات السابقة في تحديد دور مهنة التدقيق في الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية.

خطة البحث: من أجل تحقيق هدف البحث يتم تقسيمها إلى عدد من المباحث الأساسية التالية:

- المبحث الأول: أساسيات مهنة التدقيق .
- المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- المبحث الثالث: أثر مهنة التدقيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: أساسيات مهنة التدقيق .

تعتبر مهنة التدقيق من أكثر المواضيع اهتماماً من قبل موظفي المؤسسة والملأ والمساهمين في المنظمة، حيث يعد التدقيق له دوراً مهماً في المؤسسة سواء داخلي أو خارجي، حيث يتمثل دوره في التأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية وتعبيرها عن الوضع المالي للشركة، وبناء على ذلك يمكن توضيح الأطار النظري لمهنة التدقيق .

المطلب الأول: مفهوم وأهمية مهنة التدقيق.

إن مهنة التدقيق الخارجي هي عملية منهجية تقوم على التقييم الموضوعي حول ما تحتويه القوائم والتقارير المالية من معلومات عن الوضع المالي للشركة.

أولاً: مفهوم مهنة التدقيق.

تشير مفهوم التدقيق على أنها: عملية منهجية منظمة يقوم به شخص مستقل عن الشركة، وذلك من أجل ضمان موضوعية القرار، ويهدف إلى التعبير عن رأيه حول مدى صدق وسلامة القوائم المالية¹. كما تعرف على أنها: هي عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للإدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع².

فمهمة التدقيق تقوم على فحص أنظمة الرقابة الداخلية بما يسمح ذلك بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، يقوم به شخص مستقل عن المؤسسة، وذلك بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة القوائم المالية.

ثانياً: أهمية المراجعة .

تعد مهنة المراجعة وسيلة تهدف بشكل أساسي إلى خدمة كافة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، مما يسهم في عملية اتخاذ لتحقيق المستقبلية التخطيطية عملية في خاصة كبير بشكل التدقيق على المؤسسة إدارة القرارات، ورسم السياسات، حيث تعتمد عليها الإعتماد نسبة من الثقة ويزيد من كبيرة درجة سيمنحها قوائمها على المدقق مصادقة فإن وبالتالي ، مسبقا المسطرة أهدافها الإدارة مجلس أعضاء أداء مستوى على الحكم مفتاح يعتبر كما ، وبالنسبة لملاك المؤسسة بشكل أساسي على تلك القوائم بهدف القيام بوضع الخطط المستقبلية ومراقبة الإداء، ولذلك يستوجب ذلك الأمر ضرورة أن تتسم هذه البيانات التي تحتويها تلك القوائم على الموثوقية والثقة، أما بالنسبة للمستثمرين يعتمدوا على مهنة المراجعة الخارجية للوصول إلى تأكيد عن أن تلك القوائم تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي للمؤسسة، بما يساعدهما ذلك في اتخاذ القرارات الاستثمارية، ومن ثم توجيه الاستثمارات إلى الأنشطة التي تحقق أعلى عائد ممكن، وفيما يهتم البنوك فتعتمد على القوائم والتقارير المالية التي توفرها عملية المراجعة وذلك بهدف تقديمها في الحصول على التسهيلات الائتمانية عند الحاجة إليها³. وبالنسبة للجهات الحكومية تتمثل أهميتها في كونها تعتمد عليها في القيام بتحديد مقدار الضريبة، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات، بالإضافة إلى اعتماد نقابات العمال عليها في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح. داخلية كانت أطرافاً سواء المؤسسة مع مصلحة ذات كثيرة جهات تخدم كونها وسيلة في تتمثل أهميتها فلذلك فإن مهنة التدقيق الخطط المستقبلية. حيث تعتبر هذه المهنة عنصر ورسم لاتخاذ القرارات المحاسبية البيانات على كبير حد إلى تعتمد إذ خارجية، أو أساسي في تطبيق نظام الرقابة الداخلي التي بدورها تساعد في تقييم عمل المؤسسة، باعتباره العمود الفقري للتقرير الإدارية والمالية.

المطلب الثاني: أهداف مهنة التدقيق وخصائصها .

أي الأغراض التي يجب تحقيقها من مهنة المراجعة هو التحقق من مدى عدالة القوائم المنشورة والمعلنة _ من خلال ابداء رأي من المراجع عما تحتوي عليه هذه القوائم، هذا الرأي يتكون نتيجة وخلاصة لسلسلة من عمليات الإستقراء والإستدلال والإستنتاج والحصول على البراهين والادلة المنطقية، ويرتبط بهذا الهدف الرئيسي للتدقيق مجموعة من الأهداف الرئيسية و الفرعية⁴.

- الأهداف الرئيسية: تشتمل هذه الأهداف على عنصرين رئيسيين هما : (التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها، ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي).
- الأهداف الفرعية : تتمثل الأهداف الفرعية في التالي (اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش بالقوائم المالية).
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات

خصائص مهنة التدقيق.

مهنة التدقيق تمثل وسيلة يمكن من خلالها مساعدة العديد من الجهات التي تعتمد بشكل كبير على البيانات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات، ومن ثم رسم الخطط المستقبلية، ويمكن تحديد أهم الخصائص التي يقوم عليها مهنة التدقيق في التالي⁵.

- التدقيق مهنة تقوم على الفكر والمنطق: مهنة التدقيق نشاط يستوجب القيام بالتخطيط له قبل البدء في تنفيذ عملية التدقيق، كما يجب التنفيذ له بأسلوب منهجي .

¹ احمد بلقاسم، عباس شرع، (2018)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، رسالة

ماجستير غير منشورة، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، ص 7.

² علي عبد الوهاب نصر وآخرون، 2020، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية، الطبعة الرابعة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، ص 45.

³ وجدان أحمد هادي، (2020)، أهمية المراجعة الخارجية في مراقبة أداء المؤسسات، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 16، العدد 23، ص 525.

⁴ الطاوي ميلود إلياس، (2018-2019)، أهمية التدقيق والمراجعة المحاسبية على اتخاذ القرارات ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، ص 10.

⁵ بلحاس كوثر، (2018)، أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة اقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، ص 8.

- تقوم هذه المهنة على جمع الأدلة والفرائن ويتم تقييمها بطريقة موضوعية، ويعد ذلك هو الجوهر التي تقوم عليه عملية المراجعة، وذلك الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في إبداء رأيه عن القوائم المالية.
- أبدأ الرأي أو إصدار الحكم : حيث تهدف عملية المراجعة على إبداء الرأي عما تحتويه القوائم المالية، فلذلك من الضروري الاعتماد على المعايير التي يتم استخدامها كمعيار للحكم على مدى صدق وعدالة تلك القوائم.
- وبناء على ما تقدم يتضح بأن مهنة التدقيق ترجع نشأتها إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، والتأكد من مدى مطابقتها تلك البيانات للواقع.

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية .

إن مهنة المحاسبة تقوم على بعض من المبادئ والمعايير والنظريات، وعادة ما تتسم هذه المبادئ والمعايير بالمرونة في تعداد البدائل والاختيارات عند القيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات المالية، فمن هذا المنطلق يستطيع المحاسب عند إعداد القوائم المالية أن يقوم بالتلاعب والاحتيايل واستخدام ممارسات تظهر الوضع المالي على غير الحقيقة، وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، ولذلك يمكن تحديد فكرة المحاسبة الإبداعية على النحو التالي⁶:

المطلب الأول : مفهوم ومبررات المحاسبة الإبداعية.

يشير مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن تلك الممارسات التي يقوم بها المحاسبين لتظليل قارئ البيانات المالية، لأي هدف من الأهداف سواء لتعزيز السهم في السوق أو تعظيم مكافآت مجلس الإدارة التنفيذيين أو غير ذلك⁷. وقد ينظر إليها البعض على أن مفهومها يتمثل في : تلك الأساليب أو الوسائل التي يستخدمها البعض من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعلياً إلى ما يرغب فيه المعدون لها عن طريق استغلال القواعد الحالية أو إهمال البعض منها، وذلك على حسب الأهداف المختلفة⁸.

وبناء على عرض مفهوم المحاسبة الاحتيايلية أو الإبداعية يتضح بأن المحاسبة الإبداعية طريقة تستخدم لوضع أو تفسير للسياسات المحاسبية بشكل خاطئ، وذلك بهدف إساءة استخدام الأساليب والمعايير المحاسبية، وبعد الغرض من القيام بهذه الممارسة هو تحقيق أرباح وأظهار الوضع المالي للشركة على غير الحقيقة.

ولذلك فقد أصبح الاحتيايل في المحاسبة أو التلاعب في البيانات المالية قضية خطيرة على مدى العقدين الماضيين، حيث تقوم فكرتها على الاستغلال الفعال للتغرات أو الغموض في قواعد المحاسبة من قبل الإدارة، وتصوير الوضع المالي بالصورة التي يرغبون بها ويفضلونها، ولذلك فقد شهدت المحاسبة الإبداعية اهتماماً كبير في الفكر المحاسبي على مستوى العالم⁹. ولذلك فهناك العديد من الدوافع والمبررات من وراء استخدام تلك السياسات المحاسبية .

مبررات استخدام المحاسبة الإبداعية.

تختلف الدوافع من وراء استخدام المحاسبة الإبداعية من أجل التلاعب بالقوائم المالية، وذلك باختلاف مدى استقرار دخل المنشأة وتماشياً مع توقعات مستخدمي القوائم المالية، ويمكن تصنيف الدوافع وراء التلاعب بالبيانات الموجودة في القوائم المالية إلى التالي¹⁰:

- 1- **الدوافع الداخلية.** تتمثل في الدوافع التي تنبع من داخل المنشأة حيث ترتبط (حجم المنشأة - ربحيتها- هيكل أصولها ومديونيتها - العلاقة بين الملكية والإدارة) . **ونسنعرض هذه الدوافع.**
 - أ- **حوافز الإدارة:** أي أن الإدارة تقوم باختيار الطرق و البدائل المحاسبية التي تساهم في تحقيق ميزة إيجابية للمنشأة.
 - ب- **حجم المنشأة:** عادة ما تقوم المنشآت الكبيرة باتباع الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح أو تأجيلها، ويرجع ذلك التصرف إلى تجنب التدخل الحكومي والرأي العام، وبالتالي العمل على تحقيق وفورات ضريبية.
 - ت- **التجنب الضريبي:** من أهم المبررات التي تجعل الإدارة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية هي التلاعب في الأرباح بهدف تحقيق وفورات ضريبية (التهرب الضريبي)، أو تأجيل دفعها، فقد تستخدم المنشأة سياسة تقييد الإهلاك في سنوات العجز بحجة عدم استغلال التثبيات بشكل كامل، وتقييدها في فترات تحقيق الأرباح.
 - ث- **الحصول على التمويل اللازم:** فقد تستغل المنشأة المرونة في السياسات المحاسبية وذلك باتباع سياسة تظهر الوضع المالي للشركة في حالة مقبولة، وذلك بهدف الحصول على تسهيلات إئتمانية كالقروض.
 - ج- **التأثير على أسعار الأسهم:** قد تقوم إدارة المنشأة بالتلاعب في البيانات الخاصة بالقوائم المالية بهدف التأثير على القيمة الخاصة بأسعار الأسهم في الأسواق المالية.

⁶ سلوي درار عوض وآخرون، (2022)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 65، ص 507.

⁷ المرجع السابق، ص 512.

⁸ الشحادة عبد الرزاق ، وحמידان عبد الناصر، 2007، قدرة معايير لمحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية ، بحث غير منشور جامعة الزيتونة الأردنية.

⁹ جبلي هشام/ بزاز وليد، (2022)، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية، ص 18.

¹⁰ المرجع السابق، ص 24 - 26.

- 2- **الدوافع الخارجية:** تشتمل الدوافع الخارجية على العوامل والظروف الخارجة عن إرادة المنشأة والتي تدفع الإدارة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. ولعل من بينها:
- أ- المرونة في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية. حيث تستغل الإدارة عند إعداد القوائم المالية المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية المتعارف عليها، والقيام بأختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها لظروفها المحيطة.
- ب- عدم وجود المنظمات المهنية والهيئات الرقابية: يعد عدم وجود منظمات مهنية تراقب تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية من الدوافع الأساسية التي تؤدي بالإدارة إلى استغلال المرونة في تطبيق البدائل المحاسبية لصالح تحقيق مصالحها الخاصة¹¹.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية.

تقوم المحاسبة الإبداعية أو الاحتيالية بناء على عدد من الأساليب التي تلجأ الإدارة إلى تطبيقها، مما يؤدي إلى تغيير الوضع المالي للمنشأة وأظهارها على غير الحقيقة أو الواقع، وتتمثل هذه الأساليب في التالي¹²:

أولاً: الأساليب التي تستخدم في تغيير النتائج القوائم المالية. أي إن الإدارة تستطيع استخدام العديد من الأساليب التي تظهر حسابات النتائج في الشكل التي ترغب فيه، ومن أهم تلك الأساليب.

- الاعتراف بالأرباح الخاصة ببيع أصول مقيمة بأقل من حقيقتها (بأقل من القيمة الفعلية) .
- الاعتراف بالعائد على الاستثمارات على اعتبار أن دخل تشغيلي، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الأرباح التشغيلية عن الفترة المالية .
- القيام بتأجيل الاعتراف بالإيرادات المحققة في الفترة الحالية إلى الفترة التالية، وذلك بهدف تخفيض الأرباح، وذلك يؤدي إلى أظهار نتائج الفترة المالية على غير الحقيقة. أو تقوم الإدارة بتطبيق عكس ذلك، ويؤدي أيضاً إلى أظهار النتائج المالية الخاصة بالفترة المحاسبية على غير حقيقتها.
- القيام بنقل المصروفات الخاصة بالفترة المالية الحالية إلى الفترة التالية، وذلك من أجل القيام برفع قيمة الربح خلال الفترة المالية، وقد تقوم الإدارة باتباع العكس.
- القيام بتسجيل مبيعات صورية في نهاية الفترة المالية أو القيام بالغاؤها في بداية الفترة التالية، أو قد يتم الاعتراف دفترياً بقيمة عملية المبيعات قبل إكتمالها بشكل فعلي، حيث تتم هذه الممارسة من أجل القيام بزيادة نسبة الأرباح في حالة انخفاضها.
- إدخال الصفقات الاصطناعية سواء بهدف التلاعب في الميزانية أو القيام بتحريك الأرباح بين الفترات المحاسبية¹³.
- القيام بتغيير الطريقة المتبعة في تقييم المخزون السلعي كالتحول من طريقة (الوارد أخيراً) إلى طريقة الوارد أولاً (يصرّف أولاً) وغالباً ما تطبق هذه السياسة في حالة الهدف إلى زيادة الأرباح بالإضافة إلى أن تكون الأسعار تميل نحو الزيادة والارتفاع.

ومن خلال ما سبق يتضح بأن الإدارة (معدو القوائم المالية) غالباً ما يقوموا على استغلال المرونة وعدم الثبات التي تتسم به الطرق والسياسات والمعايير المحاسبية في تطبيقها، وذلك طبقاً لما يخدم الأهداف التي ترغب الإدارة إلى تحقيقها . ومن الجدير بالذكر أنه في الفترة الأخيرة ازداد وبشكل فعال، استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل القائمين على إعداد القوائم المالية، فهي مجموعة من الأساليب التي تكون متاحة ضمن القواعد المحاسبية، دون الخروج عنها، وتقوم الشركات بممارستها من أجل تحسين المركز المالي والتأثير على انطباع مستخدمي القوائم المالية، وهذه المعلومات التي تظهر في القوائم المالية غير مناسبة لأن تعكس صورة غير حقيقة عن الشركة، ما لم يتم تقديم الإفصاحات المتممة للقوائم المالية التي تشرح أسباب ومبررات اتباع طريقة معينة. ومن الجدير بالذكر أن الإفصاحات التي تقدمها الإدارة عادة ما تكون غير مناسبة وغير قابلة للإدراك .

المبحث الثالث: أثر مهنة التدقيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحاسبة الاحتيالية تعد من الممارسات الحديثة في سياسات ومبادئ المحاسبة، يقوم معدو القوائم المالية باتباعها واستغلال المرونة التي تتمتع بها من أجل التأثير على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة أو المعلن عنها في القوائم المالية، وبالتالي القيام بتضليل القوائم. ومن الجدير بالذكر أن اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية يكون بشكل قانوني دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية، وبناء على ذلك يتم القيام باستخدام آليات تعمل على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وإعادة الثقة في القوائم المالية. فتعتبر مهنة التدقيق المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المالية والمعلومات المحاسبية، حيث تقع على عاتق مهنة التدقيق التحقق من مدى صحة وعدالة القوائم المالية، ومدى درجة تعبيرها عن حقيقة الوضع المالي، واكتشاف الأخطاء المادية، بالإضافة إلى دورها في الحد من الأخطاء والتجاوزات التي يقوم معدو القوائم المالية بإرتكابها، مما يساهم ذلك في زيادة جودة القوائم المالية، وزيادة الثقة في تلك القوائم من قبل مستخدميها، واعتمادها على تلك القوائم في اتخاذ القرارات المختلفة¹⁴.

¹¹ محمد زيدان إبراهيم، (2006)، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، جامعة المنوفية، مصر، ص 14.

¹² عز الدين القيني وعبد الحق القيني، (2019)، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20، العدد الثاني، ص 253.

¹³ سلوي درار عوض وآخرون، (2022)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 65، ص 514.

¹⁴ أم الخير بن صدة، سارة عطية، (2019)، دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المديرية العامة للضرائب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية، ص 57.

المطلب الأول: دور مهنة التدقيق في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.

نشأت مهنة التدقيق كاستجابة أو تلبية لحاجة الإنسان في الحصول على معلومات حيادية، تعبر عن الوضع الحقيقي للشركة عن الفترة المالية، وحتى يتم تحقيق ذلك يهدف المراجع إلى جمع أدلة وقرائن للتأكد من مدى صحة المعلومات¹⁵. فعلى مدقق الحسابات التحقق من عدم وجود عد ممارسات للمحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، ومن ثم يستوجب ذلك ضرورة القيام بتركيز جهوده حول المجالات التي يوجد بها نسبة خطورة عالية في حدوث تلاعبات وانحرافات¹⁶. فلذلك يعد مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف التلاعب والممارسات الاحتمالية في القوائم المالية من الأمور الأساسية التي تواجه مهنة التدقيق، وذلك من خلال التالي:

- تقرير الأخطاء والمخالفات.

حيث يتمثل دور المدقق في القيام بمراجعة القوائم المالية والتأكد من صدقها وعدالتها، وتعبيرها عن الوضع الحقيقي للشركة خلال الفترة المالية، ففي حالة وجود شك لدى مدقق الحسابات عما تحتويه المعلومات المحاسبية بوجود تلاعب حتى وأن لم يكن له تأثير جوهري، فيقوم برفع تلك التقرير بالأخطاء والمخالفات التي تحتويها القوائم المالية، على أن يكون ذلك التقرير موجه إلى جهات أعلى من الإدارة التي قامت بإعداد تلك التقارير، وقد يكون (المدير المالي - أو للمالك الأعلى)، بالإضافة إلى أن تلك التقرير عادة ما يحتوي على نية الإدارة من تلك التلاعب، مع ضرورة أن يطلب المدقق من الجهة العليا في المؤسسة اتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاه هذه الأخطاء التي اكتشفها.

- القيام بمراجعة التقرير.

في حالة التأكد من وجود الأخطاء أو مخالفات جوهرية في القوائم المالية، والتي لا يجوز وجودها، فطبقاً لأخلاقيات مهنة التدقيق، فتحتم على المدقق الخارجي ضرورة الطلب بتصحيح وتصويب مثل هذه الأخطاء، وبناء على رد فعل المؤسسة حول هذه الأخطاء هي من تجعل المدقق يقوم بإصدار قراره النهائي حول ذلك السلوك والذي يتمثل في:

- **تصويب وتصحيح الإدارة للأخطاء:** بعد قيام المدقق برفع تقرير الأخطاء، ثم إستجابة المؤسسة لطلب المدقق والقيام بتصويب الأخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، فإن ذلك يدل على عدم وجود نية للإدارة في التحريف والتلاعب، مما يستدعي من المدقق عدم وجود أي تحفظ عند إصدار تقرير التدقيق¹⁷.

- **عدم تصويب المؤسسة للأخطاء:** في حالة رفع المدقق تقرير الأخطاء والتحريفات الجوهرية للمؤسسة، ففي حالة عدم استجابة المؤسسة لتلك الأخطاء، فإن ذلك يشير إلى وجود نية لدى الإدارة في القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب بنتائج القوائم المالية، وبذلك يسعى المدقق الخارجي إلى إبداء رأيهم حولها بكل حيادية، فلذلك يصحح المدقق مجبراً أما حتمية رفض الإدارة أن يقوم بإصدار تقرير مراجعة متحفظ بناء على حكمه المهني، وبالتالي الحكم على إدارة المؤسسة بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: الإجراءات التي يطبقها المدقق الخارجي بهدف الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

على الرغم من أن دور المراجع يتمثل في اكتشاف التحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، ومن ثم القيام بإصدار رأي فني حيادي عما تحتويه القوائم المالية من معلومات محاسبية، ولذلك تهدف عملية المراجعة إلى الوصول إلى تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي من ممارسات المحاسبة الإبداعية¹⁸. ولذلك يتبين مدى أهمية دور المدقق في الحد من التلاعب في البيانات والمعلومات المحاسبية، والحصول على أدلة أثبات كافية ومناسبة، فلا بد من إتباع إجراءات معينة للحد من آثارها في كل من القوائم التالية¹⁹:

أولاً: الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.

من أجل تكوين المدقق للرأي الموضوعي بخصوص جمع أدلة الأثبات المتعلقة بموضوع التدقيق، حيث يقوم بجمع الأدلة والقرائن فيما يخص البيانات والمعلومات المالية في الحسابات المختلفة، ثم يقوم بمقارنة الأدلة والقرائن التي حصل عليها على ما تم نشره في القوائم، ومن ثم التحقق من عرضها بصدق وعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الاحتمالية، وتشمل الإجراءات التي يتحقق منها في قائمة الدخل تشتمل على التحقق من رقم المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة- مصروفات التشغيل تخص الفترة المالية محل المراجعة، التحقق من نتيجة النشاط.

ثانياً: الإجراءات التي يطبقها المدقق في قائمة المركز المالي.

¹⁵ جمال أحمد محمد سعيد، (2022)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مجلة جامعة البيضاء، المجلد الرابع، العدد الثاني، 362.

¹⁶ كامل ممدوح كامل التكريبي، (2022)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، ص 41.

¹⁷ غوالي محمد البشير وآخرون، (2022)، التدقيق الخارجي كأحد آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصد مرياح ورقلة- كلية الاقتصاد والعلوم التجارية، ص 25.

¹⁸ علي بن موقفي، (2019)، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص 81.

¹⁹ زين خليل محمد، حجازي بسام أحمد، (2020)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية / المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد الثلاثون، ص 7-8.

تهدف الإدارة من وراء استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية طبقاً لأهدافها الخاصة، قد يتمثل في تحسين المركز المالي للمؤسسة وإظهاره على غير الواقع، ومن ثم قد تقوم بتضخيم قيمة الأصول أو تخفيض الالتزامات، مما يؤثر ذلك على رقم الربح ونسبة السيولة، ومن ثم تشمل الإجراءات التي يمكن اعتمادها من قبل المدقق، التحقق من قيمة الأصول الغير ملموسة والثابتة، والاستثمارات المتداولة، والتحقق من رقم السيولة النقدية ومطابقة الرصيد البنكي، وقيمة الاستثمارات طويلة الأجل، ومن ثم التحقق من مدى مطابقة قيم الالتزامات والمحزون وحقوق المساهمين مع الواقع المعروض والمعلن عنه في القوائم المالية.

ثالثاً: الإجراءات التي يطبقها المراجع في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في التدفقات النقدية وبيان التغيرات في الحقوق.

قائمة التدفقات النقدية تعرض جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وذلك من حيث مصدرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، حيث يهدف إعداد بيان التدفقات النقدية إلى مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهما في تحليل النقدية، حيث تقوم بتوفير المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، فلذلك على المدقق ضرورة التحقق من مدى صدق وعدالة هذه القائمة في عرض البيانات المالية، بما يفيد ذلك في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيان التدفقات النقدية وبيان التغيرات في حقوق الملكية. فمن خلال ما تقدم يتضح بأن الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي تساهم بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولذلك يوجد دور فعال للمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال الإجراءات التي يطبقها في (قائمة المركز المالي - قائمة الدخل - قائمة التدفق النقدي - قائمة التغيرات في حقوق الملكية) ، فتلك الإجراءات التي يقوم بها تؤدي إلى وصول المدقق إلى التحقق من مدى عدالة وصدق هذه القوائم وتعبيرها عن الوضع المالي للمنشأة.

النتائج والتوصيات:

- مهنة التدقيق تقوم على فحص أنظمة الرقابة الداخلية بما يسمح ذلك بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتشرها المؤسسة صحيحة وواقعية .
- أو داخلية كانت أطرافاً سواء المؤسسة مع مصلحة ذات كثيرة جهات تخدم كونها وسيلة في تتمثل أهميتها مهنة التدقيق الخطط المستقبلية . ورسم لاتخاذ القرارات المحاسبية البيانات على كبير حد إلى تعتمد إذ خارجية،
- المحاسبة الإبداعية طريقة تستخدم لوضع أو تفسير للسياسات المحاسبية بشكل خاطئ، وذلك بهدف إساءة استخدام الأساليب والمعايير المحاسبية، وبعد الغرض من القيام بهذه الممارسة هو تحقيق أرباح وأظهار الوضع المالي للشركة على غير الحقيقة. وجود العديد من الأسباب والمبررات التي تعتمد عليها المؤسسات في التلاعب بالقوائم المالية وإظهار الوضع المالي على غير حقيقته، وقد تختلف هذه المبررات من منشأة إلى أخرى.
- إن الإدارة (معدو القوائم المالية) غالباً ما يقوموا باستغلال المرونة وعدم الثبات التي تتسم به الطرق والسياسات والمعايير المحاسبية في تطبيقها، وذلك طبقاً لما يخدم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها .
- تسهم مهنة المراجعة بدور فعال في التحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. أن الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي تساهم بدور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فتلك الإجراءات التي يقوم بها تؤدي إلى وصول المدقق إلى التحقق من مدى عدالة وصدق هذه القوائم وتعبيرها عن الوضع المالي للمنشأة.

التوصيات:

- توصي الدراسة بضرورة توعية مستخدمي القوائم المالية بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة التثقيف والتعريف ممارسي مهنة التدقيق بالأساليب الحديثة التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ضرورة العمل على تقوية الجانب الأخلاقي لدى معدى القوائم المالية، ورفع مستوى الوعي لديهما بأهمية الالتزام بأخلاقيات العمل المهني لما لذلك من مصداقية على القوائم المالية.

المراجع:

- زين خليل محمد، حجازي بسام أحمد، (2020)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل المعايير الدولية، المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية، العدد الثلاثون.
- احمد بلقاسم، عباس شرع، (2018)، دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- أم الخير بن صدة، سارة عطية، (2019)، دور تدقيق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة حالة المديرية العامة للضرائب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم والاقتصاد والعلوم التجارية.
- بلحاس كوثر، (2018)، أهمية التدقيق المحاسبي في اتخاذ القرار لمؤسسة اقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- جبلي هشام، بزاز وليد، (2022)، أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب وأثرها على موثوقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية.
- جمال أحمد محمد سعيد، (2022)، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مجلة جامعة البيضاء، المجلد الرابع، العدد الثاني.
- سلوي درار عوض وآخرون، (2022)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 65.
- الشحادة عبد الرزاق ، وحמידان عبد الناصر، 2007، قدرة معايير لمحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية ، بحث غير منشور جامعة الزيتونة الأردنية.
- الطاوي ميلود إلياس، (2018-2019)، أهمية التدقيق والمراجعة المحاسبية على اتخاذ القرارات ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- عز الدين القينعي وعبد الحق القينعي، (2019)، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20، العدد الثاني.



- علي عبد الوهاب نصر وآخرون، 2020، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية، الطبعة الرابعة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.
 - علي بن موقفي، (2019)، دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني.
 - غوالي محمد البشير وآخرون، (2022)، التدقيق الخارجي كأحد آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصد مبراح ورقلة- كلية الاقتصاد والعلوم التجارية.
 - كامل ممدوح كامل التكريبي، (2022)، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال.
 - محمد زيدان إبراهيم، (2006)، السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال - دراسة اختبارية، جامعة المنوفية، مصر.
 - وجدان أحمد هادي، (2020)، أهمية المراجعة الخارجية في مراقبة أداء المؤسسات، مجلة إقتصاديات شمال افريقيا، المجلد 16، العدد 23.
- 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.
 - 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.