



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
الجامعة التقنية الوسطى  
الكلية التقنية الإدارية – بغداد

# وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية – بغداد

للمدة من

2018 / 11/ 29 -28

تحت شعار

## الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال

المجلد الثاني / رقم الإيداع (642)

البحوث المنشورة محكمة

## الفهرست المجلد الثاني

المحور المحاسبي			
604-626	الباحث عمار فوزي عبد الله	تأثير البيئة التقنية على جودة المعلومات المحاسبية / دراسة استطلاعية لأراء عينة من منتسبي الشركة العامة للسمنت العراقية	63
627-644	أ.م.د. يوسف دولاب يوسف م.م. قيس مكي خلف	الممارسات الابداعية للمحاسبين وتأثيرها على التمثيل الصادق للقوائم المالية	64
645-664	م.د. حسن جودة شيحان	مدى استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم 520	65
665-676	م.عظيم نعيم باجي م.ناصر محسن جبر م.م. زينب هادي مهدي	تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن في الشركات الصناعية العاملة في العراق /دراسة تطبيقية	66
677-697	د.سعدون عباس محمد م.نبراس محمد عباس	العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والاداء المالي في المصارف الاسلامية / دراسة تحليلية في عدد من المصارف الاسلامية العراقية الخاصة	67
698-719	م.د. محمد علي محمد أ.م.د. سلمي منصور سعد	استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداء لدعم الميزة السعرية / بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية	68
720-753	أ.م.د. ضياء عبد الحسين القاموسي السيد علي محمد عباس	دور خاصية التوقيت الملائم في الحد من لاتماثل المعلومات المحاسبية/دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية	69
754-767	أ.م.عروبة معين عايش	الفساد الاداري والمالي وأثارة السلبية على حجم الايرادات الضريبية في العراق وسبل معالجته	70
768-785	أ.م.د. سهاد صبيح فرج	تقويم المدقق لخطر التعاقد اساس مخاطر اعمال التدقيق/دراسة ميدانية في مصرف عراقي خاص	71
786-799	أ.م.د. فداء عدنان عبيد أ.م.د. وراق خالد عبد الجبار	دور المراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالإفصاح الالكتروني	72

## الممارسات الإبداعية للمحاسبين وتأثيرها على التمثيل الصادق للقوائم المالية

### The creative practices of accountants and their impact on the true representation of financial statements

أ. م. د. يوسف دولاب يوسف      م. م. قيس مكي خلف  
جامعة الإسراء / قسم المحاسبة      الجامعة التقنية الوسطى

#### المستخلص:-

تهدف الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبين وأساليبهم في الشركات، من خلال دراسة تطبيقية لعينة من الشركات في البيئة العراقية ، ولغرض تحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي من خلال الحصول على الحالات العملية والتي من خلالها تبين دور المحاسبين في القيام بعمليات التلاعب في القوائم المالية ، ولغرض إثبات فرضيات الدراسة تم تحديد مجتمع الدراسة مجموعة من الشركات وتم اخذ عينة منها للسنوات (2008-2012 ) ، وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها ( تعتبر أساليب المحاسبة الإبداعية المصدر الأساسي لعمليات التلاعب التي تقوم بها الإدارة بقصد تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية ، و تقوم الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وخاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ) اما اهم التوصيات ( نشر الوعي حول إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الجمعيات والنقابات المهنية من خلال عقد الندوات والمؤتمرات).

#### Abstract;

The study aimed to identify the role of accountants and their methods in companies through an applied study of a sample of economic units in the Iraqi environment. In order to achieve the objective of the study, the descriptive approach was followed by obtaining the practical cases through which the role of accountants in the manipulation of financial statements , And for the purpose of proving the hypotheses of the study was determined by the study community of a group of economic units and a sample was taken for the years (2008-2012), and the researchers reached to set of conclusions, which are the methods of creative accounting is the main source of manipulation by the administration B In order to mislead users of accounting information, the administration uses the methods of creative accounting, especially the list of financial position and income statement, the most important recommendations, to raise awareness about the procedures and methods of creative accounting by associations and trade unions through the holding of semin conferences.

## المقدمة:-

تعد المحاسبة كنظام معلومات يتيح لمستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ القرارات المناسبة وذلك من خلال ثقتهم بمصداقية القوائم المالية والتمثيل العادل لها ، ولكن مع وجود محاسبين محترفين في مجال المهنة وقيامهم بعمليات احتيال ينتج عنها تحريف في القوائم المالية وإظهارها بصورة غير الصورة الحقيقة لنتيجة نشاط الشركة لأسباب تتعلق بالإدارة وهذه الممارسات تسمى بالمحاسبة الإبداعية ، والتي ظهرت في الثمانينيات ومنذ ذلك الوقت بدأ اهتمام الباحثين والدارسين بمفهوم المحاسبة الإبداعية ، والأساليب المستخدمة ، وأثارها على القوائم المالية من حيث العرض العادل والصادق ، وقد زاد الاهتمام بها نتيجة انتشار الفضائح والأزمات المالية ، وانهيار كبريات الشركات نتيجة إفلاسها .

## المبحث الأول / منهجية البحث

### أولاً- مشكلة البحث :-

تتعرض الكثير من الشركات الى الفضائح والأزمات المالية نتيجة عمليات التلاعب في القوائم المالية وبصورة قانونية وضمن المبادئ المحاسبية ، مما يؤدي الى فقدان الثقة بمصداقية القوائم المالية من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية ، من خلال ذلك تتمثل مشكلة البحث بالاتي ( ان استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المحاسبين يؤدي الى أعداد قوائم مالية مضللة لا تعكس الأداء الفعلي للشركة ) .

### ثانياً- أهمية البحث:-

يستمد البحث أهميته من خلال الاهتمام بموضوع المحاسبة الإبداعية لدورها في تحريف القوائم المالية ، وانعكاساتها على المركز المالي للشركة مما يؤثر سلباً على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية

### ثالثاً- أهداف البحث:-

يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الآتية :-

- 1- بيان تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية والتمثيل الصادق لها.
- 2- بيان دور المدقق الخارجي في كشف الاحتيال والممارسات الإبداعية والحد منها.

### رابعاً- فرضيات البحث :-

يستند البحث الى الفرضيات الرئيسية الآتية :-

- 1- لا يوجد تأثير من قبل المحاسبين لأساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم والمالية.
- 2- لا يوجد تأثير من قبل المحاسبين لأساليب المحاسبة الإبداعية على نشاط الشركة .

### خامساً- الحدود المكانية والزمانية:-

1- الحدود المكانية - مجموعة من الشركات الخاصة في العراق.

2- الحدود الزمانية- للفترة من (2008 - 2012) .

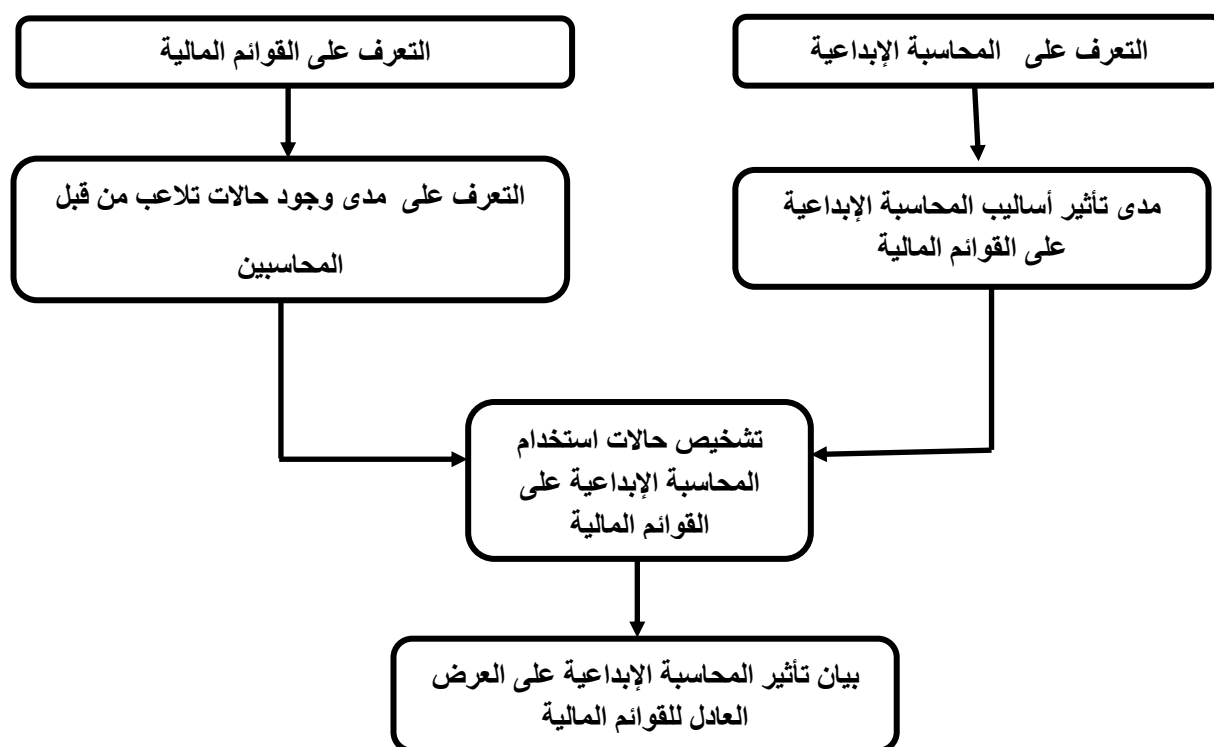
#### سادسا- مجتمع وعينة البحث :-

يتكون مجتمع البحث من مجموعة من الشركات والتي تم اختيار عينة قصدية منها للسنوات (2008-2012) أذ لوحظ ممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بالقوائم المالية.

#### سابعا- المخطط الإجرائي للبحث:-

يمثل المخطط الإجرائي الطريقة التي قام بها الباحثان في اختبار فرضيات البحث من خلال

الشكل(1) .



الشكل/ من اعداد الباحثان

#### المبحث الثاني / مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها

سيتناول الجانب النظري كل من المحاسبة الإبداعية والقوائم المالية والتمثيل الصادق للقوائم المالية.

##### (1-1) المحاسبة الإبداعية :- تعد المحاسبة الإبداعية من المواضيع المهمة التي نالت اهتمام

الباحثين والدارسين وسوف نتناول المفهوم وأهم التعاريف ومصطلحاتها.

##### (1-1-1) مفهوم المحاسبة الإبداعية :-

تمثل المحاسبة الإبداعية مجموعة من الأنشطة القانونية للمحاسبة ، والتي تمارس من الناحية الفنية والتي لا تقبل الشك ، او التقليد في ممارستها، والهدف من هذه الممارسات هو جعل الشركة أقوى او اضعف حسب توجيهات الإدارة ، ويكمن الفرق بين الاحتيال بأنه ينطوي على مخالفة قانونية ، اما المحاسبة الإبداعية فتعمل في إطار تنظيمي قانوني .(Kamau&other,2012:78)

تشتمل العملية المحاسبية على العديد من الأحداث المالية التي تنطوي على إمكانية التلاعب والغش ، ويرى سم ثا النمو الظاهري في الإرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة اليد المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي . (المبيضين،:2010: 87)

### (1-1-2) تعريف المحاسبة الإبداعية:-

وقد وردت العديد من التعاريف الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وحسب توجهات الباحثين والتي يوضحها الجدول (1) وحسب الآتي:-

جدول (1)

اسم الباحث	التعريف
Amat&other,1999;2	هي عملية يتم بموجبها استخدام المحاسبين للقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في الحسابات
Shah&other,2011;531	عملية استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام الواردة في التقارير والتي تغير ضمن قواعد المحاسبية والقوانين
Cletus,2012;26	مصطلح يستخدم على نطاق واسع لوصف تقنيات المحاسبة المقبولة والتي تسمح للشركات تقديم تقرير النتائج المالية التي لا تصور بدقة مضمون الأنشطة التجارية
Demeren&other,2013.61	استخدام المرونة في مجال المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وعرض الحسابات وحسب رغبة الإدارة
Yadav,2014;38	التدخل المقصود في عملية أعداد التقارير المالية بهدف الحصول على بعض المكاسب من خلال تغيير بعض البنود وفق النطاق المحاسبي وخيارات الإدارة

ويلاحظ من التعاريف السابقة قد أعطت صورة واضحة عن التلاعب الذي يقوم به المحاسبين للممارسات الإبداعية بهدف إعطاء صورة غير حقيقة للقوائم المالية وتزييف الحقائق ، ويرى الباحثان من خلال التعاريف السابقة بأن المحاسبة الإبداعية هي أداء يقوم به المحاسب بأعداد قوائم مالية لا تعبر عن الأداء الفعلي للشركة من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية.

### (1-1-3) مصطلحات المحاسبة الإبداعية:-

هناك حالات عديدة تحدث للقوائم المالية نتيجة التلاعب والغش ، وكلها تهدف الى إظهار نشاط الشركة بصورة غير صحيحة وحسب ما تراه الإدارة . و بأن هناك أربعة مصطلحات رئيسية للمحاسبة الإبداعية وهي ، إدارة الإرباح، تمهيد الدخل، التقارير الاحتمالية ، والممارسات الإبداعية ويوضح الجدول رقم (2) معنى المصطلحات الرئيسية للمحاسبة الإبداعية.

( shah&other,2011;532)

## جدول (2)

المصطلح	المعنى
أدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق هدف محدد مسبق من قبل الإدارة
تمهيد الدخل	شكل من أشكال أدارة الأرباح والهدف منه تخفيض الدخل
التقارير المالية الاحتياطية	هي الأخطاء المتعمدة من قبل المحاسبين في البيانات المالية المعدة لغرض خداع مستخدمى المعلومات المحاسبية وحسب رغبة الإدارة
ممارسات المحاسبة الإبداعية	هي جميع الخطوات المستخدمة في الأمور المالية من خلال تطبيق المبادئ المحاسبية الخطأ

### (1-1-4) دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية:-

هناك مجموعة من الدوافع لارتكاب المحاسبة الإبداعية وحسب الأتي:- (Demerens,2013;62)

1-لدوافع الشخصية للمديرين:- حيث يقوم بعض المديرين بارتكاب التلاعب بالقوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بالمكافآت المرتبطة بأعضاء مجلس الإدارة ، وقد بينت احدى الدراسات بان الشركات التي تستخدم المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة أكثر عرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية ، لغرض تغيير في بعض سياسات المحاسبية للشركات.

2-تقدير الحالة المالية:- قد تتعرض الشركات الى خطر الإفلاس او العجز المالي لذا قد يرغب بعض المديرين الى التلاعب في الحسابات لغرض تغيير الوضع المالي الى وضع مالي ملائم لغرض الحد من خطر الإفلاس.

3- قيود الاكتتاب :- تقوم بعض الشركات بتحسين الإرباح من خلال طرح الاكتتاب في السوق المالي بصورة فعلية ، حيث تقوم الإدارة بإعلان طرح الاكتتاب لغرض زيادة سعر السهم ، وان الإدارة لا تقوم فعلا بطرح الاكتتاب والغرض من ذلك هو بيان الفرق قبل الاعلان عن طرح الاكتتاب وارتفاع سعر السهم.

4- التهرب الضريبي:- ان تخفيض الضرائب هو الدافع الرئيسي لاستخدام المحاسبة الإبداعية اذ يقوم المديرين بخفض الأرباح من خلال زيادة المصاريف وتقليل الإيرادات.

5-الحد من التكاليف المالية وتكلفة رأس المال:- هو دافع اخر في التلاعب المالي ،فان تكاليف راس المال يمكن خفضها من خلال تطبيق سياسة تهدف لضمان سلامة النتائج ، وبالتالي تقديم مستوى منخفض من المخاطر، وان الحصول على تكاليف التمويل المنخفضة كانت الدافع الرئيسي لارتكاب المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب بالنتائج ، لان الشركات تميل الى إعلان التكاليف الراسمالية المرتفعة نسبيا.

### (1-2) القوائم المالية:- تعد القوائم المالية التي تقوم بإعدادها الإدارة وما تحتويه من معلومات

محاسبية لمستخدمى المعلومات المحاسبية والتي يتم من خلالها اتخاذ القرارات .

### (1-2-1) مفهوم القوائم المالية:-

تعد القوائم المالية بمثابة النافذة التي يطل منها الغير على نشاط الشركة من جوانبها المختلفة، فيتعرفون على مركزها المالي وعلى نتائج أعمالها، وتعرف بانها ناتج تشغيل قدر هائل من البيانات فهي تعد المخرجات الرئيسية للنظام المحاسبي ، ومن ثم هناك دائما حاجة الى التجميع والتخليص بهدف التسهيل ، وتظهر القوائم المالية نتيجة عمل المشروع التجاري او الصناعي من مجمل ربح او خسارة ، كما يظهر المركز المالي للشركات ولكون القوائم المالية تحتوي على بيانات محاسبية مالية و أعدت بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، حيث أن ارتفاع شدة المنافسة التجارية بين الشركات جعلها تستخدم أنواع مختلفة من الأدوات لتقييم وضعها المالي ولا تعتمد بالدرجة الأساسية على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لأنها قد تتضمن بيانات مضللة أو تلاعب . ( Mohahmadi,2012:95 )

### (2-2-1) أهمية القوائم المالية:-

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي للشركات، اذ تقيس المعلومات التي يتضمنها نتائج النشاط، والمركز المالي للشركات، من خلالها يتم التعرف على التغيرات التي تحصل في حقوق الملكية، وتعد القوائم المالية حجر الزاوية الأساس التي يعتمد عليها الأطراف الأخرى في اتخاذ القرارات ، لذا فان الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر اليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقات المتبادلة بين القوائم المالية ( الزوبعي:2010، 19 ) .

### (3-2-1) أهداف القوائم المالية:-

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ( Kabaski,2009:4 )

إن القوائم المالية سواء كانت داخلية ،او خارجية ،سنوية ، او مرحلية ، فانها بصورة عامة تحتل مرتبة هامة بين مصادر المعلومات بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ،ذلك لانها تهدف الى تحقيق عدة أهداف منها.( التميمي:2009، 48 )

1- يجب ان تقدم القوائم المالية معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، والمعلومات يجب ان تكون مفهومة للأشخاص الذين لديهم معرفة حول الأنشطة الاقتصادية.

2- تقدم معلومات حول الأداء المالي للشركات خلال الفترة المالية ، حيث يستخدم المستثمرون ، والمقرضون المعلومات التاريخية لتقدير الأداء المستقبلي لها.

3- تزويد المعلومات حول المصادر النقدية وأوجه استخدامها، وحول حجم الاقتراض وطرق التسديد ومعلومات حول المعلومات الرأسمالية.

4- يقدم معلومات عن مدى قدرة الإدارة لتوفير السيولة اللازمة لحماية حقوق الملاك.



5- يزود بالمعلومات المفيدة للمديرين والإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تهم الملاك، وكذلك تقديم القوائم المالية ، والمعلومات التفسيرية ، والتوضيحية.

#### (1-2-4) أنواع القوائم المالية:-

تتكون القوائم المالية من الميزانية العمومية ، قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية ، وتعتبر القوائم المالية أهم محتويات التقرير السنوي ويتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي ، وسوف نستعرض تفاصيل القوائم المالية وحسب الأتي :-

1- قائمة الميزانية العمومية:- وهي عبارة عن تقرير يتكون من جزئين ، يمثل الجزء الاول مصادر التمويل في الشركة، ويسمى الخصوم او المطلوبات اما الجزء الثاني يشمل على استخدامات الشركة ويسمى بالأصول او الموجودات. وهي في الواقع عبارة عن ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة ، وان طرفي قائمة المركز المالي يجب ان يكونا متساويين في القيمة تعبيراً عن تأثير القيد المزدوج في المعاملات المدونة في السجلات المالية ، ويجب التمييز بين الموجودات التشغيلية ، والموجودات المالية ، وكذلك التمييز بين المطلوبات التشغيلية ، والمطلوبات المالية لبيان حقوق الملكية وحسب المعادلة التالية،(Nissim&other :2003:533)

$$\text{حقوق الملكية} = (\text{الموجودات التشغيلية} + \text{الموجودات المالية}) - (\text{المطلوبات التشغيلية} + \text{المطلوبات المالية})$$

لا تكتمل الميزانية العمومية بمجرد إدراج حسابات الموجودات ،المطلوبات ، حقوق الملكية حيث تعطي أهمية كبيرة للمعلومات الإضافية سواء الجديدة او التي تعد توضيحا او وصفا لبنود الميزانية ، وهناك أربعة أنواع من المعلومات الإضافية للحسابات المعروضة في الميزانية العمومية وهي :- (Mosty,2008:3)

أ- الإحداث العرضية :- وهي أحداث هامة ذات ناتج غير مؤكد وتشمل المكاسب العرضية مثل احتمال الحصول على نقدية من الجهات والتبرعات ، او استرداد أموال من الحكومة في المنازعات الضريبية ، وأيضا الخسائر العرضية حيث طالبت FASB بتحميل الخسارة المقدرة على المصروفات ب- سياسات التقويم المحاسبية :- ان المحاسبين يستخدمون العديد من الطرق والأسس المختلفة في تقييم الموجودات ، وتوزيع التكاليف.

ت- الحالات التعاقدية:- فان الشركات ملزمة بالإفصاح عن الشروط الخاصة بعقود الاستئجارات ، التزامات المعاشات.

ث- أساليب الإفصاح:- يجب الإفصاح عن اثر الأحداث العرضية المتنوعة على المركز المالي ، وطرق تقييم الموجودات ، وعقود الاتفاقيات .

2- قائمة الدخل:- تمثل قائمة نتائج الأعمال، او كشف الدخل بانها تلك القائمة التي تعرض نتائج أعمال الشركة من ربح او خسارة لفترة زمنية معينة ، مبينة صافي الربح او الخسارة لفترة مالية

معينة، فهي تجمع ما بين النتائج التي نحصل عليها عن طريق حساب المتاجرة ، وحساب الأرباح والخسائر ، وتمتاز بسهولة الفهم من قبل الأطراف المختلفة المستفيدة من المعلومات المالية ، وتعد قائمة الدخل بإحدى الطريقتين:-

أ- قائمة الدخل ذات الخطوة الواحدة.

ب- قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة.

وتوضح كذلك التغيير في قيمة الأسهم نتيجة تشغيل الأعمال خلال فترة زمنية محددة ، والتي تبين التغيير في حقوق الملكية (الشركاء ، المساهمين) والتي تنتج عن المبيعات وبالتالي الربح ، وهو الفرق بين الإيرادات والمصروفات.

( Mosty,2008:3 )

3- قائمة التدفقات النقدية:- تقدم هذه القائمة معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية لفترة مالية معينة، وأيضاً تقدم الإفصاحات عن الآثار النقدية لعمليات الشركة، والصفقات الاستثمارية ، والمعاملات التمويلية ، وصافي الزيادة او النقص في النقد خلال فترة مالية .

( Weygandt & others: 2012 :21 )

وقد عرف (FASB) قائمة التدفقات النقدية بأنها تقدم المعلومات حول المقبوضات النقدية ، والمدفوعات النقدية للشركات مصنفة الى الأنشطة التشغيلية ، والأنشطة الاستثمارية ، والأنشطة التمويلية، إضافة الى التغييرات في النقد. (IASB,;1992: 7)

(3-1) التمثيل الصادق:-

بدا اهتمام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالقوائم المالية ودورها المهم للأطراف المستفيدة من القوائم المالية من خلال ما تحويه من معلومات موثقة وتمثل الصدق في محتوياتها ، لأنها تقدم بيانات عن الإحداث الماضية للشركات وتأثيرها على حركة الأسهم ، والتأكيد المستمر على الالتزام بمعايير أعداد التقارير المالية ( IFRS ) . ( Whittingto,;2008:140 )

وان اهتمام مجلس معايير المحاسبة المالية بالقوائم المالية لكون هذه القوائم مهمة في تحديد الدخل والإرباح ، واتخاذ القرارات الاستثمارية ، ولكن مع وجود تلاعب وتحريف في القوائم المالية لذا أكدت على أهمية التمثيل الصادق للقوائم المالية.

( Macve,;2010:2 )

وهناك مجموعة من الخصائص الثانوية التي يجب أن تتميز بها القوائم المالية حتى يكون تمثيلها صادقا. ( IASB,1997:9 )

1- الاكتمال:- الذي يتضمن الوصف الكامل للمعلومات الضرورية للمستخدم لغرض فهم الظاهرة التي يتم تصويرها بما فيه كافة التوصيفات والإيضاحات الضرورية، مثلاً الوصف الكامل لمجموعة من الموجودات وحسب طبيعة كل موجود.

2- الحياد:- الذي يكون دون تحيز في اختيار أو تمثيل المعلومات المالية ، إذ أن الوصف المحايد لا يتم تحريفه أو وزنه أو تأكيده أو تقليل أهميته النسبية ، وإن التلاعب به من أجل زيادة احتمالية أن المعلومات المالية سيتم الحصول عليها بشكل مستمر من قبل المستخدمين.

3- الخلو من الأخطاء الذي لا يعني الدقة المتناهية في وصف الظاهرة ، مثلا لا يمكن تحديد التقدير الخاص بالسعر أو القيمة غير المنظورة على أنه دقيق أو غير دقيق .  
وقد ذكر التيمي بأن هناك خاصيتين مهمتين للقوائم المالية لكي تتمتع بخاصية التمثيل الصادق ( التيمي،: 2009: 54 )

1- الصدق في العرض :- تعد هذه الخاصية من الخصائص الضرورية لتوفير معلومات موثوقة بها لإغراض اتخاذ القرارات حيث يتوجب أن تقدم المعلومات الإحداث التجارية والمعاملات بشكل صادق وصحيح . أي يقصد بهذه الخاصية وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها ، والمقصود بالصدق هنا تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل.

2- القابلية للتحقق: إذ يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس ، وذلك كان يصل عدد من الأفراد إلى نتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت إطرف أخرى لنفس النتيجة باستخدام طرق قياس إلى نتائج مختلفة . دل ذلك على أن القوائم المالية غير قابلة للتحقق.

#### (1-4) أثار الممارسات الإبداعية للمحاسبين على القوائم المالية:-

هناك مجموعة من الأساليب التي تتخذها الإدارة بهدف استخدام هذه الأساليب وهي كالاتي  
(Boskin,2000;369)

1- المرونة في القوانين :- هي حرية اختيار الشركة للسياسة المحاسبية التي تعطيها أفضل صورة عنها من بين مختلف السياسات المحاسبية.

2- التقديرات:- وهي التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ ، وهنا يكمن الإبداع في التلاعب فيتحدد القيم بالتقديرات المراد التلاعب بها، وحسب رغبة الإدارة.

3- المعاملات الاصطناعية:- المقصود بها التلاعب بالميزانية ، أو تحريك الإيراح بين فترات محاسبية مختلفة ، وبالتالي يشوه صورة الأداء الفعلي للشركات.

4- توقيت الصفقات :- يقصد بها أظهار الإيراح المتحققة من بيع الموجودات الثابتة خلال السنة المالية الحالية بأقل من قيمتها الحقيقية ، وينتج عن ذلك اختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية ويرى المبيضين بأن هناك أساليب تؤثر على كل من قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل ، وقائمة التدفقات النقدية . ( المبيضين: 2010 : 90 ) ويوضحها الجدول الاتي:-

### جدول (3)

ت	قائمة المركز المالي	قائمة الدخل	قائمة التدفقات النقدية
1	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية
2	عدم الالتزام بمبدأ الكلفة التاريخية للأصول الثابتة	تسجيل إيراد مزيف	دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة.
3	التلاعب في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	زيادة الإيرادات من خلال العائدة لمرة واحدة	التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب الضريبي
4	عدم الإفصاح عن بنود النقد	تقليل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة لاحقة	التلاعب بالدخل من العمليات المستثمرة بإزالة البنود غير المتكررة من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة
5	التلاعب بالذمم المدينة وعدم الكشف عن الديون المتعثرة	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات	
6	تغيير الطرق المحاسبية وخاصة الاستثمارات طويلة الأجل	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة	
7	عدم أدرج الإقسط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة الحالية	
8	إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري		

#### (1-5) مسؤولية المدقق الخارجي حول التلاعب في القوائم المالية:-

قيام المدقق الخارجي بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وكذلك بإعداد وتقييم تقرير النتائج ، فان عليه النظر الى مخاطر احتواء البيانات المالية على أخطاء ناتجة عن عمليات الاحتيال التي تقوم بها الإدارة وان مصطلح الاحتيال يشير الى فعل مقصود من قبل شخص او الإدارة والذي ينتج عن تحريفات في البيانات المالية، والاحتيال يختلف عن الخطأ لكونه غير مقصود ، وتقع على مسؤولية الإدارة منع واكتشاف الاحتيال والخطأ من خلال استخدامها النظم المحاسبية الملائمة ، ولا يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن منع الاحتيال ولكن إجراءاته قد تكون رادعة (معيار التدقيق الدولي 240: 2010 : 77 ) .

### المبحث الثالث / الجانب العلمي

يتناول هذا المبحث الحالات العملية التي تم الحصول عليها من الهيئة العامة للضرائب ومن مختلف القطاعات والتي تثبت فرضيات البحث بأن هناك علاقة بين الممارسات الإبداعية للمحاسبين في إدارة الشركات مع العرض لم يتم التطرق إلى أسماء الشركات بناء على طلب مزودي البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب حفاظاً على سريتها:-

#### 1- شركة ( A ) للتجارة العامة والمقاولات المحدودة :-

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من سجل الشركات المرقمة ( ) في 2005/6/20 وبرأسمال قدره ( 5000000 ) خمسة مليون دينار ، وتم زيادة رأسمال الى ( 60000000 ) ستون مليون دينار لغاية 2012 ، وتهدف الشركة الى ممارسة نشاطها في مجال التجارة و المقاولات الإنشائية .

وبعد عرض القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في 2010/12/31 أظهرت قائمة الدخل صافي ربح مقداره ( 100766501 ) مليون دينار من خلال الجدول التالي :-

#### قبل التعديل

#### كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2010/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ
4	أجمالي الإيرادات	752218201
3	أجمالي المصاريف	651766501
فائض العمليات الجارية		100766501

#### بعد التعديل

#### كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2010/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ
4	أجمالي الإيرادات	774699451
3	أجمالي المصاريف	651766501
فائض العمليات الجارية		122932950

وحسب قانون الضريبة تفرض نسبة 15% على صافي الربح وبذلك يكون مبلغ ضريبة الدخل المستحق كالآتي:-

$$100451700 * 15\% = 15067755 \text{ مليون دينار}$$

وقبل اصدار براءة الذمة الضريبية قام المخمن بتحويل ملف الشركة الى قسم الرقابة والتدقيق الضريبي لعدم قناعته بالقوائم المالية ، حيث قام القسم المذكور بطلب السجلات المحاسبية للشركة

لغرض تدقيقها حيث لوحظ بان هناك مصاريف ناتجة عن تغيير في طرق احتساب المخزون والاندثار لبعض الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي بلغت ( 22,481,25 ) مليون دينار وبعد جمع مبلغ المصاريف مع صافي الربح يكون المجموع حسب الاتي :-

$100,451,700 + 22,481,250 = 122,932,950 * 15\% = 18,439,942$  مليون دينار المبلغ المستحق للضريبة وبعد ذلك تم التعديل على الميزانية العمومية وحسب ما موضح.

### الشركة A

#### الميزانية العمومية كما في 2010/12/31

رقم الدليل	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	قبل التعديل السنة الحالية	بعد التعديل السنة الحالية
	1	<u>الموجودات</u>		
1	11	الموجودات الثابتة	30000000	30000000
		<u>موجودات متداولة</u>		
	16	تأمينات لدى الغير	55000000	55000000
2	18	النقود	615408300	637889550
		<u>مجموع الموجودات</u>	<u>700408300</u>	<u>722889550</u>
	2	<u>مصادر التمويل</u>		
		<u>مصادر التمويل طويلة الاجل</u>		
	211	راس المال	60000000	60000000
3	22	الاحتياطيات	100766501	123247751
		مجموع حقوق المساهمين	160766501	183247751
		<u>مصادر التمويل قصيرة الاجل</u>		
4	236	تخصيصات الضريبة	15114975	15114975
	2663	الدائنون	524526824	524526824
		<u>مجموع مصادر التمويل</u>	<u>700408300</u>	<u>722889550</u>

#### 2- شركة ( B ) للتجارة العامة والمقاولات المحدودة :-

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من سجل الشركات المرقمة ( ) في 2007/5/6 وبرأسمال قدره ( 3000000 ) ثلاثة مليون دينار ، وتهدف الشركة الى ممارسة نشاطها في مجال التجارة و المقاولات الإنشائية .

وبعد عرض القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31 أظهرت قائمة الدخل صافي ربح مقداره ( 55,598,827 ) مليون دينار من خلال الجدول التالي :-

قبل التعديل

كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2012/12/31

المبلغ	اسم الحساب	رقم الدليل
327,581,257	أجمالي الإيرادات	4
271,982,430	أجمالي المصاريف	3
55,598,827	فائض العمليات الجارية	

بعد التعديل

كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2012/12/31

المبلغ	اسم الحساب	رقم الدليل
406104667	أجمالي الإيرادات	4
271,982,430	أجمالي المصاريف	3
134122237	فائض العمليات الجارية	

وحسب قانون الضريبة تفرض نسبة 15% على صافي الربح وبذلك يكون مبلغ ضريبة الدخل المستحق كالآتي:-

$$55,598,827 * 15\% = 8,339,824 \text{ مليون دينار}$$

ولعدم قناعة مخمن الضريبة بالمبالغ قام بتحويل ملف الشركة الى قسم الرقابة والتدقيق الضريبي والذي قام بدوره بطلب السجلات المحاسبية حيث لوحظ بان هناك ثلاث مقاولات لم تدرج ضمن القوائم المالية وبعد الاطلاع على عقود المقاولات تبين بان صافي الربح بمقدار ( 78,523,41 ) مليون دينار وبعد جمع المبلغ مع صافي الربح يكون الناتج كالآتي:-

$$55,598,827 + 78,523,410 = 134,122,237 * 15\% = 20,118,335 \text{ مليون دينار وبعد}$$

ذلك تم التعديل على الميزانية العمومية وحسب ما موضح.

الشركة B

الميزانية العمومية كما في 12/31 / 2012

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	قبل التعديل السنة الحالية	بعد التعديل السنة الحالية
<b>1 الموجودات</b>				
1	11	الموجودات الثابتة	500000	500000
<b>موجودات متداولة</b>				
2	18	النقود	90428571	168951981
<b>مجموع الموجودات 90928571 169451981</b>				
<b>2 مصادر التمويل</b>				
<b>مصادر التمويل طويلة الاجل</b>				
	211	راس المال	3000000	3000000
3	22	الاحتياطات	55598827	134122237
<b>مجموع حقوق المساهمين 58598827 137122237</b>				
<b>مصادر التمويل قصيرة الاجل</b>				
236		تخصيصات الضريبة	8339824	8339824
2663		الدائنون	23989920	23989920
<b>مجموع مصادر التمويل 90928571 169451981</b>				



### 3- شركة ( C ) للتجارة العامة ونقل البضائع المحدودة :-

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من سجل الشركات المرقمة ( ) في 2006/8/5 وبراسمال قدره ( 4000000 ) اربعة مليون دينار ، وتهدف الشركة الى ممارسة نشاطها في مجال التجارة ونقل البضائع داخل وخارج العراق .

وبعد عرض القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في 2011/12/31 أظهرت قائمة الدخل صافي رح مقداره ( 5040,091 ) دينار من خلال الجدول الاتي :-

قبل التعديل

#### كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2011/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ
4	أجمالي الإيرادات	140,321,581
3	أجمالي المصاريف	135,281,490
فائض العمليات الجارية		5,040,091

بعد التعديل

#### كشف العمليات الجارية للفترة المنتهية في 2011/12/31

رقم الدليل	اسم الحساب	المبلغ
4	أجمالي الإيرادات	156303437
3	أجمالي المصاريف	135,281,490
فائض العمليات الجارية		21021947

وحسب قانون الضريبة تفرض نسبة 15% على صافي الربح وبذلك يكون مبلغ ضريبة الدخل المستحق كالآتي:-

$$5,040,091 * 15\% = 756,013 \text{ دينار}$$

وبعد عرض القوائم المالية على قسم الرقابة والتدقيق الضريبي حيث لوحظ بان السجلات المحاسبية غير مبوبة حسب نظام السلطة المالية ، وهناك مصاريف رأسمالية تم معالجتها على انها مصاريف ايرادية بمبلغ ( 15,981,856 ) مليون دينار وبعد جمعه مع صافي الربح يكون مبلغ الخاضع للضريبة هو :-

$$15,981,856 + 5,040,091 = 21021947 * 15\% = 3153292.5 \text{ دينار وبعد ذلك تم}$$

التعديل على الميزانية العمومية وحسب ما موضح.

### الشركة C

#### الميزانية العمومية كما في 2010/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	قبل التعديل السنة الحالية	بعد التعديل السنة الحالية
	1	<u>الموجودات</u>		
1	11	الموجودات الثابتة	100	100
		موجودات متداولة		
	16	تامينات لدى الغير	3000000	3000000
2	18	النقود	80415000	96396856
		مجموع الموجودات	83415100	99396956
	2	<u>مصادر التمويل</u>		
		<u>مصادر التمويل طويلة الاجل</u>		
	211	راس المال	4000000	4000000
3	22	الاحتياطيات	5040091	21021947
		مجموع حقوق المساهمين	9040091	25021947
		<u>مصادر التمويل قصيرة الاجل</u>		
4	236	تخصيصات الضريبة	756013	756013
	2663	الدائنون	73618996	73618996
		مجموع مصادر التمويل	83415100	99396956

وقد تبين للباحثان من خلال دراسة الحالات العملية لمجموعة من الحالات في الهيئة العامة للضريبة بان هناك تأثير على القوائم المالية بسبب الاحتيال والممارسات الإبداعية وهذا ينفي فروض البحث وأيضا ان الإدارة في الشركات عينة الدراسة قد تلاعبت بالقوائم على اختلاف بنودها على الرغم من ملاحظات مراقب الحسابات الذي اشار اليها في تقريره ولم تتخذ الإدارة أي إجراءات بها وتماشيا مع الموضوع محاولين التمعن في معرفة كيفية أعداد حسابات الشركة والسبب الذي يدفعها إلى القيام بمثل هذه الحالات هو قيامها بممارسة إجراءات المحاسبة الإبداعية وحسب الهدف الذي تبتغيه الإدارة

## المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً:- الاستنتاجات

- 1- قيام المحاسبين باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المصدر الأساسي لعمليات التلاعب التي تقوم بها الإدارة بقصد تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية .
- 2- تقوم الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وخاصة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.
- 3- ان استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يؤدي الى فقدان المصادقية للقوائم المالية .
- 4- يؤدي فقدان المصادقية للقوائم المالية إلى فقدان التمثيل الصادق ومستخدمي المعلومات المحاسبية.
- 5- ان القوائم المالية التي تنطوي على أساليب المحاسبة الإبداعية لا تخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة .
- 6- ان حالات العجز المالي نتيجة نشاط الشركة يؤدي الى التلاعب من قبل الإدارة عند الاقتراض من الجهات الأخرى والتصرف بالمبالغ دون علم أعضاء مجلس الإدارة .
- 7- قيام مراقب الحسابات بتأشير بعض الملاحظات وخاصة حالات العجز المالي والتأكيد على عدم التلاعب برصيد الاحتياطي .

### ثانياً:- التوصيات

- 1- نشر الوعي حول إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية من قبل الجمعيات والنقابة من خلال عقد الندوات والمؤتمرات .
- 2- ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية وإدراجها ضمن المناهج الدراسية للجامعات .
- 3- إصدار قوانين صارمة بحق كل من يمارس المحاسبة الإبداعية ،
- 4- تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي في إنشاء وحدة مراقبة مستقلة لمتابعة أداء إدارة الشركات .
- 5- توعية مراقبي الحسابات بالأساليب الإبداعية للمحاسبة للحد من عمليات التلاعب بالقوائم المالية.
- 6- ضرورة وجود لجان تدقيق داخلي .
- 7- ضرورة وجود نظام رقابة داخلية قوي ملما بكافة الإجراءات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية.

### المصادر:-

#### أولاً- معيار التدقيق الدولي رقم ( 240 )

#### ثانياً:- الدوريات

- 1-المبيضين ،طارق حماد، عبد المنعم ،أسامة " دور المحاسبة الإبداعية في نشؤ الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية" مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية،العدد، 8: 2010.

### ثالثاً - الرسائل والاطاريح

- 1- التميمي، سحر سعدون صبار " متطلبات الإفصاح والشفافية في التقارير المالية ودورها في اتخاذ القرارات الاقتصادية " دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية ، رسالة ماجستير ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد:2009 .
- 2- الزوبعي، سالم عواد هادي " تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات " دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية المساهمة ، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية:2010 .

### Journal / Periodicals , Articles

- 1-Amat,Oriol,Bloke,John" The ethics of creative accounting " economics working paper:1999.
- 2-Boskin,Tamara" Dos the global transition imply creative accounting" proceeding of the 6 th international conference of the faculty of management :2005.
- 3-Cletus,Akenbor" creative accounting practices in the Nigerian bank : international journal ,no,26.vol,3 :2012.
- 4-Demerens,Frederic, Louis, Jean" investor skepticism and creative accounting " international journal of business ,no.1 ,vol, 18 :2013 >
- 5-Kabaiski,Przemy Stow" conceptual farm work proposed financial reporting " journal of business and economics ,no.4,val.2:2009>
- 6-Kamau ,Charles" tax avoidance and evasion as a factor in flunehcing creative accounting practice " journal of business stuties" no.4,val.2;2012.
- 7-Mohammadi,Maryam;Malek, Afagh" an empirical study of financial performance evaluation of am alaysian" academia science journal ,no.1,val.2287:2012>
- 8-Mostyh,Gregory" essentials of financial statement analysis" CPA,2008.
- 9- Macve,Richard"hicksian income in the conceptual farmwork" London school of economic:2010.
- 10-Nissim,Dorom,Penman,Stepheh" financial statement analysis of leverage and how it infoems about profitabitiy and price to book " review of accounting study ,no.8,val.531;2003.
- 11- Salom,Ezeani" the effect of creative accounting on the job performance of accounting" journal of business and management review,no.9,val.1,:2012.
- 12-Shah,Syed,Butt,Safdar" creative accounting : atool to help companies in acrisis or apractice to land them in to crises " international conference on business ,no.16:2011.
- 13-Whittington,Ceoffrey" fair value and the (IASB/FASB)conceptual framework project" <https://www.researchgate.net/publication/4737605>.
- 14-Yadav,Brijesh" creative accounting :an empirical study from professional proppective" international journal of management ,no.1,vol.3:2014.