



مجلة جامعة الملكة أروى العلمية المحكمة  
QUEEN ARWA UNIVERSITY JOURNAL



دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة في  
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية  
( دراسة ميدانية )

د. عمار أحمد حسن أبو الخير  
2020

ISSN: [2226-5759](#)

ISSN Online: [2959-3050](#)

DOI: [10.58963/qausrj.v1i25.97](#)

Website: [qau.edu.ye](#)

# دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)

د/عمار أحمد حسن أبو الخير

## الملخص:

إزداد الاهتمام بالمحاسبة من قبل المحاسبين والمراجعين أكاديميين كانوا أم مهنيين خلال السنوات الأخيرة ومرد ذلك حالات الفضل لبعض الشركات في بداية الألفية وقد بلغت ذروتها عندما انهارت شركة Enron الأمريكية وغيرها من الشركات الكبرى في أكثر من مجال وتبعها إنهار شركة المحاسبة الكبيرة Arthur Anderson لتحميلها جزء من مسؤولية التلاعب في الأرقام في شركة Enron كونها كانت تدقق حساباتها. سيحاول البحث التركيز على دور معايير المراجعة الدولية فيما يخص المعيار الدولي الخاص بأدلة المراجعة في الحد من الممارسات الخاطئة للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للمنشآت . ولذلك يهدف البحث لعرض مفهوم المحاسبة الإبداعية ودوافعها وأساليبها بالقوائم المالية . واستعراض مفهوم معايير المراجعة الدولية وتحديد المعيار الخاص بأدلة المراجعة أو بما تعرف بأدلة الإثبات تحت رقم معيار المراجعة الدولي رقم 500 وخصائص وأنواع أدلة المراجعة وهدف هذا المعيار ودوره بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية . ومن أهم النتائج التي توصلت اليها البحث . ان للمراجع الحق بالحصول على إقرارات من إدارة المنشأة محل

المراجعة والتي توفر له أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية، وكذلك للمراجع الحق بالحصول على أدلة مراجعة مناسبة لتشكل أساساً لرأيه... وأوصى البحث، ضرورة تطوير القوانين والتشريعات السابقة التي أصدرت والتي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن ضرورة تدعيم آليات قواعد حوكمة الشركات، تفعيل دور الرقابة الداخلية والتعريف بمخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القرارات الإستثمارية وبأهمية ودور معيار أدلة الإثبات في المنشآت المالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية - معيار المراجعة الدولي 500- أدلة المراجعة - القوائم المالية.

Abstract:

Interest in accounting by accountants and auditors, whether academic or professional, has increased in recent years due to failures of some companies at the beginning of the millennium, which reached its climax when the American Enron company and other big companies collapsed in more than one field and was followed by the collapse of the large accounting firm Arthur Anderson to hold it part of the responsibility for fraud in the numbers at Enron being audited. The research focuses on the role of the international auditing standards in relation to the international standard for audit evidence in reducing the wrong practices of creative accounting on the financial statements of enterprises. Therefore, the research aims to present the concept of creative accounting, its motives and methods in the financial statements. It reviews the concept of international auditing standards, specifically the standard for audit evidence or what is known as evidence under

international audit number 500, the characteristics and types of audit evidence, the goal of this standard, and a cycle of limiting creative accounting practices in financial statements. Among the most important findings of the research mechanism, are that the auditor has the right to obtain representations from the management of the facility under review, which provides him with sufficient and appropriate audit evidence to ensure the accuracy of the financial statements, as well as the auditor has the right to obtain appropriate audit evidence to form the basis of his opinion. The research recommends, the need to develop previous laws and legislations that issued and regulating the accounting and auditing profession in Yemen, the necessity of strengthening the mechanisms of corporate governance rules, activating the role of internal control and introducing the risks of creative accounting practices to investment decisions and the importance and role of the standard of evidence in financial institutions.

**Key words:** creative accounting - IAS500 - audit evidence - financial statements.

## مقدمة

حظيت مهنة المراجعة منذ وقت مبكر باهتمام وتركيز كبيرين، والمتابع لتاريخ هذه المهنة يلاحظ التسارع الواضح في تطويرها و تنقيح ممارساتها وأساليبها، ويأتي ذلك من حيوية هذه المهنة حيث تتوقف قرارات كثير من مستخدمي القوائم المالية على رأي المراجع الخارجي . وفي هذا الصدد دأب القائمون على المهنة بالاضطلاع بمسؤولياتهم والقيام بمهامهم على أكمل وجه و بالتالي كان لا بد من معايير تنظم و تُعنى بشأن المهنة و تعمل على ضبط ممارساتها و إجراءاتها بسبب التطورات المتسارعة في سوق العمل. كان لا بد لهذه المهنة من أن تجاري هذا التطور بحيث تلبي الاحتياجات الاقتصادية لمختلف الأطراف بما فيهم الأطراف الداخلية . و المراجعة مهنة لها قواعدها و أصولها و أساليبها، وبالتالي يفترض أن يستخدم المراجعين الخارجيين المعايير الدولية و الأدوات الكافية للقيام بدورهم في إبداء الرأي المناسب حول صحة و عدالة القوائم المالية و يفترض أيضاً أن يكون المراجعين الداخليين على إلمام بتلك المعايير. وفي اليمن يمكن القول أن مهنة المراجعة قد قطعت أشواط لا بأس بها، حيث تتواجد عدد من فروع المكاتب الدولية للمراجعة بالإضافة إلى مكاتب محلية قدمت تجربة لا بأس بها في سوق العمل وهي محل ثقة الكثير من المؤسسات المحلية وحتى الأجنبية . إلا أن المنتسبون لهذه المهنة لا زال أمامهم الكثير في سبيل تطوير المهنة خصوصاً واليمن مقبل على مرحلة الانفتاح على الأسواق العالمية بعد التوقيع على الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، مما يتوقع زيادة الطلب على مكاتب المراجعة، و بالتالي فستكون المنافسة كبيرة و لا خيار لمكاتب المراجعة المحلية سوى الاستعداد لهذا التحدي و بذل مزيد من الجهود لتحسين مستوى الأداء و لتصبح في المستوى المطلوب . ومن هنا ستحاول التركيز على نقطة جوهرية في عالم المراجعة وهي مدى الالتزام بمعايير المراجعة الدولية (International Auditing standards) وفيما يخص معيار المراجعة الدولي ISA: 500 أدلة المراجعة (أدلة الإثبات) (Audit Evidence) و اثر ذلك في الحد من الممارسات الخاطئة والتي باتت تعرف بالمحاسبة الإبداعية وذلك من خلال التضليل بالقوائم المالية، حيث يعتبر ذلك من أهم المواضيع المطروحة حالياً بين مكاتب المراجعة الخارجية و الأكاديميين العاملين بالقطاع الخاص في البيئة المحلية والخارجية على حد سواء .

## 1-1 مشكلة الدراسة

تتلخص مشكلة الدراسة في تسليط الضوء على أهمية تطبيق معايير المراجعة الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية الرئيسية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وكذا قائمه التغيير في حقوق الملكية موضوع الدراسة وتم أخذ معيار المراجعة الدولي رقم 500 الخاص بأدلة المراجعة كنموذج معيار لدراسته ويمكن تلخيص المشكلة في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم (500) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية؟

وقد تفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يحدد معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل؟
- ما مدى مساهمة معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة في قائمة المركز المالي؟
- هل يؤثر معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟
- ما هو دور معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيير في حقوق الملكية؟.

## 1-2 أهمية الدراسة :

### 1-2-1 الأهمية العلمية :

تعد هذا الدراسة محاولة متواضعة لإرفاد المكتبة اليمنية بمرجع يكون عوناً للباحثين خصوصاً وأن موضوع هذه الدراسة لا زال جديد و لم يتم التطرق إليه بشكل كاف (حسب علم الباحث) و بالتالي فهذه الدراسة تحاول أن تكون ضمن جهود كثيرة لتأسيس الوعي بمعايير المراجعة الدولية مما سينعكس إيجاباً على مهنة المراجعة في اليمن خصوصاً في ظل الانفتاح على الأسواق العالمية و تواجد مكاتب دولية للمراجعة في اليمن .

## 2-2-1 الأهمية العملية :

تأتي هذا الدراسة في الوقت الذي لا زالت معايير المراجعة الدولية تطبق بشكل طوعي، وبالتالي فهذه الدراسة تهدف إلى التنبيه على أثار المحاسبة الإبداعية في ضوء عدم الالتزام بمعايير المراجعة الدولية فيما يخص بمعيار المراجعة الدولي رقم 500 الخاص بأدلة المراجعة وعدم إلزام مكاتب المراجعة الخارجية بها ومن هنا فهذه الدراسة تتطرق إلى أهمية الالتزام بهذا المعيار للرفعي بمهنة المراجعة في اليمن .

## 3-1 أهداف الدراسة :

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- اختبار فرضيات الدراسة واختبار العلاقة بين بمعيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم 500 والمحاسبة الإبداعية.
- الوقوف على مدى التزام مكاتب المراجعة في اليمن ومدى إطلاعهم على معايير المراجعة الدولية
- التعرف على إمكانية الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية عن طريق الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية .
- التطرق لمفهوم المحاسبة الإبداعية وعوامل نشأتها وتأثيرها على القوائم المالية.
- دراسة دور معيار المراجعة الدولي المتعلق بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
- بيان دور معيار المراجعة الدولي المتعلق بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
- التعرف على دور معيار المراجعة الدولي المتعلق بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
- الوقوف على دور معيار المراجعة الدولي المتعلق بأدلة المراجعة بالحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيير في حقوق الملكية.

#### 4-1 فرضيات الدراسة :-

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المراجعة الدولي المتعلق بأدلة المراجعة رقم (500) وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وتنبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي .
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية .
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة وبين الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيير في حقوق الملكية .

#### 5-1 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية :

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب وشركات المراجعة المحاسبية البالغ عددهم (316) مراجع قانوني معتمد. والمرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة للعام 2018م في محافظتي صنعاء والحديدة ، و(35) أكاديمي من مختلف الجامعات الحكومية والأهلية العاملة بصنعاء والحديدة.

#### 6-1 منهج الدراسة :

المنهج الوصفي: بعرض مختلف التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالموضوع من خلال المعلومات الثانوية والأولية التي تم الحصول عليها من كتب ومجلات ودراسات ودوريات واستخدام شبكة الانترنت وكذلك المنهج التحليلي عبر برنامج (SPSS) للحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية من أجل تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور الذي يقوم معيار المراجعة الدولي رقم (500) الخاص بأدلة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية .

## 7-1 التعريفات الإجرائية :

## 1-7-1 معيار المراجعة الدولي ISA : 500

يوضح هذا المعيار ما الذي يشكل أدلة مراجعة في عملية مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع بشأن تصميم وأداء إجراءات المراجعة للحصول على أدلة كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليه رأي المراجع، وينطبق هذا المعيار على كافة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2013م).

## 1-7-2 أدلة المراجعة (أدلة الإثبات). Audit Evidence.

هي تعني جميع ما يحصل عليه المراجع من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الحساب والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (الفين ارينز، جيمس لوبك، 2002م).  
1-7-3 المحاسبة الإبداعية : هي (الاختيار/التطبيق) الخاطئ والمتعمد للسياسات المحاسبية المتبعة في العمل المحاسبي مما يؤدي إلى التأثير سلباً في عدالة القوائم المالية، (طارق عبدالعال، 2011م).  
1-7-4 القوائم المالية : وعرفت بأنها المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي وتمثل مصدر المعلومات الأول والرئيسي لجميع متخذي القرارات (محمد سمير، عبدالله هلال، 2000م).

## 1-8-1 الدراسات السابقة :

## 1-8-1 دراسات سابقة حول معايير المراجعة الدولية :

خاصة بمعيار المراجعة الدولي رقم 500 الخاص بأدلة الإثبات  
1-دراسة : (Akram Niktaba & Azim A slani, 2015)

هدفت الدراسة (تأثير أدلة التدقيق على تقرير المدقق) وسعيها إلى التأكيد على أهمية أدلة التدقيق، وخصائصها النوعية و الحكم المهني المستخدم في قياسها وتقييمها للتعبير عن رأي مراجعتها النهائية. وحيث لا توجد صيغة رياضية، ولا نموذج محدد من أجل تقييم الجودة من أدلة التدقيق. وحيث تعتمد جودتها على الحكم المهني المتعلق بالتدقيق والمعايير الفنية، والمراجعة المحاسبية، وكذلك على أخلاقيات مراجع الحسابات. وفقاً للنتائج التي تم الحصول عليها من اختبار الفرضية الرئيسية (إن أدلة التدقيق الموثوق بها ليس لها تأثير جوهري على تقرير مدقق الحسابات)، فإن الأدلة لها تأثير كبير على تقرير المدقق. و أصبح من الواضح أن هذه الفرضية هي تم تأكيد. ووفقاً لنتائج الفرضية

المذكورة أعلاه، تقرر فإن أي مراجعة موثوقة .يكون الأدلة لها تأثير كبير على تقرير التدقيق ومن ثم فإن أدلة التدقيق الموثوقة مهمة ولها عامل التأثير على تقرير المراجعة بحيث وجود أو عدم وجود تدقيق كاف وموثوق بها يمكن للأدلة تعديل تقرير التدقيق، وهذا يمكن أن تكون ذات فائدة لعينه المجتمع مدقق الحسابات الإيراني وتبين النتائج أن الفرضية الرئيسية مؤكدة ومراجعة كافية وموثوقة فإن الأدلة لها تأثير كبير على تقرير المدقق أوصت الدراسة من الأهمية تحري المدقق في الحصول على كافة أدلة التدقيق التي تساعده أن يخرج برأي محايد وقوي يعتمد عليه في إصدار تقريره.

## 2-دراسة : ( Mohamed Abulgasem Zakari,2014 )

تهدف هذه الدراسة لمعرفة ودور مصدر أدلة التدقيق الذي جمعه مراجع الحسابات الليبي في تعزيز جودة وموثوقية التقرير. النتائج: تشير نتائج الدراسة إلى أن مصدر الأدلة له تأثير على جودة تقرير المدقق. وذات أهمية ويمكن تطبيق نتائج هذا البحث على الاقتصاديات الناشئة الأخرى. وتشير الأدلة مع أولئك الذين أجريت معهم المقابلات إلى أن المراجع الليبي استخدم البيانات الناتجة عن النظام المحاسبي كأدلة تدقيق لدعم وجهة نظرهم بشأن مصداقية البيانات المالية. واتفق الأشخاص الذين أجريت معهم مقابلات على أن الكفاية والملائمة تتعزز عندما تجمع الأدلة من نظام محاسبي قوي. استنتجت الدراسة أيضاً بالإجابة على سؤال البحث هل مصدر الأدلة التدقيقية التي حصل عليها مراجع الحسابات الليبي يؤثر على جودة تقرير المدقق؟ وخلصت إلى النتائج، أثرت مصادر الأدلة على موثوقية ونوعية تقرير المراجع في ليبيا. وان هذا البحث يضيف بعداً أوسع إلى أدبيات التدقيق الحالية من خلال استخدام تقنية إضافية لدعم الدراسات المستقبلية. وأوصت الدراسة من الواجب على الباحثين في مجال المحاسبة ان يعطوا اهتمام بأدلة التدقيق والكتابة عنها وأنة كلما كانت مصدر أدلة التدقيق التي حصل عليها مراجع الحسابات الليبي قوي ومستقل ومن مصادر معتمدة وخارجية يؤثر على جودة تقرير المدقق.

## 1-8-2 دراسات سابقة خاصة بالمحاسبة الإبداعية :

1- دراسة، (Agnes &amp; Charles 2012)

هدفت الدراسة إلى توضيح أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية لغرض التهرب من دفع الضريبة من قبل شركات القطاع الخاص في كينيا وجعل الشركة تبدو اضعف ماليا. وأن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها هي إن التهرب من دفع الضرائب هو في الواقع واحدة من العوامل الرئيسية التي تسهم في ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات. وكانت أهم التوصيات تدعو الهيئات الرقابية المحاسبية إلى تشديد قبضة قواعد الإبلاغ المالي في محاولة للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية في كينيا. ويمكن أن تشمل مجالات إجراء المزيد من البحوث عوامل أخرى تحفز ممارسة الإبداع والمحاسبة، والبحث لتوسيع على حلول لمشكلة المحاسبة الإبداعية والكشف عن نفسها.

2- دراسة : خليفة، (2017م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور المراجعة الخارجية في مواجهة العديد من الممارسات التي كان لها أثرها البالغ على محتوى التقارير المالية مثل الممارسات التي تهدف إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية مما أدى إلى التشكيك في جودتها وتم طرح السؤال الرئيسي التالي: ما هو أثر التشغيل الالكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وصيغت من هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهدفت الدراسة : التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية والأساليب والنماذج التي استخدمها وطورها الباحثين في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، الوقوف على مزايا التشغيل الالكتروني للبيانات المالية التي يمكن أن يؤثر على وجود المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تقويم إمكانية الاستفادة من الكفاءة والفاعلية في التشغيل الالكتروني للبيانات المالية في زيادة جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، اختبار وتحديد طبيعة العلاقة بين التشغيل الالكتروني للبيانات المالية و جودة المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، استقصاء آراء بعض المختصين بالمصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية حول أثر التشغيل الالكتروني للبيانات المالية على التشغيل الالكتروني للبيانات المالية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية لعل من أهمها: أن التشغيل الالكتروني للبيانات المالية يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية ويساعد في تحسين جودة المراجعة الخارجية، تساهم جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية أوصت الدراسة : مكاتب المراجعة الخارجية بأهمية تدريب كوادرها على أساليب مراجعة

نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المالية والاستفادة من برامج المراجعة الجاهزة للاستفادة من مزايا التشغيل الالكتروني للبيانات المالية في تحسين جودة المراجعة الخارجية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، على المصارف ان تهتم بتحديث وتطوير نظمها الالكترونية المستخدمة في تشغيل البيانات لتحقيق المزيد من الكفاءة والفعالية مما يساعد على تحقيق أهدافها والاستفادة من مزايا التشغيل الالكتروني للبيانات المالية بشكل أفضل.

### 3-دراسة : الزيايدي، (2015م) :

تمثلت مشكلة الدراسة : تتجسد المشكلة عن وجود أو عدم وجود علاقة خطية بين أنماط ما يطلق المحاسبة الإبداعية وبين مصداقية القوائم المالية. هدفت الدراسة : التعرف على مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب التلاعب التي تستخدمها الإدارة في تضليل القوائم المالية من اجل خداع مستخدميها، التعرف على الأسباب التي أتاحت للإدارة التلاعب في البيانات المالية وكذلك الدوافع التي تسعى الإدارة لتحقيقها من جراء هذا التلاعب، وتوصلت الدراسة إلى نتائج: أن هناك عدة أساليب للمحاسبة الإبداعية تستطيع الإدارة من خلالها التأثير على القوائم المالية الصادرة عنها مما يضعف من مصداقيتها ومنها أساليب التلاعب في الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات وقائمة التدفق النقدي، توجد وسائل عديدة لكشف أساليب التلاعب أو الحد منها ومن أهم دوافع الإدارة في ممارسة أساليب الاحتيال هو إعطاء انطباع مفضل لا يعكس الواقع الحقيقي للشركة من اجل تحقيق أهداف خاصة. وجود اتفاق بين عينة الدراسة على وجود تأثير مهم لأساليب الاحتيال على مصداقية القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى التوصيات التالية : العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام الشركات بإعدادها وفق المعايير المحاسبية المقبولة والمتطلبات القانونية.، تفعيل دور الرقابة الداخلية في المنشآت وذلك بفك ارتباطها بالإدارة لجعلها رقيقا عليها وليس جزءا منها ، إعطاء دور أكبر للرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من اجل كشف حالات التلاعب التي تمارسها إدارات الشركات والتركيز على المواضيع التي تستغلها الإدارة للتلاعب.

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

### 1-1 معايير المراجعة :

#### 1-1-1 مفهوم معايير المراجعة :

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) معايير المراجعة بأنها ” تعبر عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي (حسين القاضي، حسين دحدوح، 1999م). وعرفت أيضاً معايير المراجعة بأنها ”أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذ مهامه، وتعبّر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة، كقواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم (وجدي حامد، 2010م).

#### 1-2-1 معايير المراجعة الدولية (International Auditing standards)

##### 1-2-1 مفهوم معايير المراجعة الدولية :

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير التدقيق الدولية ” بأنها مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعته البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما تتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات (محمد السيد الناغي، 2000م). وعرفت أيضاً معايير التدقيق الدولية ”هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية“ (عيد عامر الشمري، 2007م).

##### 1-2-2 أهداف معايير المراجعة الدولية :

تحدد أهداف معايير المراجعة الدولية (محمود، 1989م)، (حسين القاضي، دحدوح، وقريط، 2013م) :

حيث حدد دستور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) الهدف الشامل له في تطوير وتعزيز مهنة محاسبية دولية متناسقة، كما حدد ضمن أهدافه الأساسية وضع الإرشادات لممارسة المراجعة

الدولية ولتحقيق ذلك سعى الاتحاد إلى وضع معايير متسقة تحقق الأهداف التالية :

- 1 - إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لمراجعة الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالمياً.
- 2 - تقليل التفاوت في الأداء المهني لدى المراجعين للاقتراب قدر الإمكان نحو الموضوعية.
- 3 - قياس مستوى الجودة المقبولة للأداء المهني باعتبارها أنماطاً أو مستويات للحكم على نوعية العمل الذي يؤديه المراجع.
- 4 - تحديد كيفية أداء العمل المهني.
- 5 - تحديد مسؤولية المراجع عند إخلاله بمستوى أداء وعناية الرجل العادي.

يلاحظ الباحثان أن هناك مزايا إيجابية وسلبية من تطبيق معايير المراجعة الدولية ويمكن حصر ذلك فيما يلي :

#### 1-2-3 مزايا تطبيق معايير التدقيق الدولية :

- 1 - إمكانية توفير الجهد والوقت والتكاليف التي تخصص لإعداد معايير مراجعة محلية، خاصة بالنسبة للدول التي تعاني نقص الموارد الاقتصادية.
- 2 - زيادة الثقة في رأي المراجع حول القوائم المالية المراجعة، على اعتبار أن المعايير الدولية تتسم بالموضوعية والقبول العام، حيث تبين لمستخدمي القوائم المالية الكيفية التي تمت من خلالها عملية المراجعة التي قام بها المراجع والمسؤولية التي يتحملها فيما يخص رأيه في تلك القوائم.
- 3 - تشجيع الاستثمار، حيث إنه كلما زادت ثقة المستثمرين في المعلومات في القوائم المالية للشركات من خلال اعتماد معايير موضوعية، كلما زادت رغبتهم في استثمار أموالهم.
- 4 - تطوير المهنة في الدول التي تتميز بضعف الأداء المهني لمهنة المراجعة فيها، من خلال تطبيق المعايير الدولية.
- 5 - تطبيق معايير المراجعة الدولية يوفر أدلة مراجعة قوية مكتوبة يمكن الرجوع إليها، مما يساعد في الحد من اجتهادات وتدخلات إدارة المؤسسة ويدعم معيار الاستقلالية لدى المراجعين.

#### 1-2-4 سلبيات تطبيق معايير المراجعة الدولية :

يمكن أن تكون هناك سلبيات عند تطبيق معايير المراجعة الدولية من بينها (عمر علي كامل، 2003م) :

- 1 - عدم انسجام بعض فقرات معايير المراجعة الدولية مع التشريعات المحلية الخاصة بالبلد.
  - 2 - حسم الأمر من خلال تطبيق المعايير في عملية المراجعة، يمكن أن يؤثر سلباً على الكفاءة المهنية للمراجعين التي قد تنشأ نتيجة احتكاك المراجعين فيما بينهم والنقاش الذي قد يحدث بينهم فيما يخص بعض المسائل في المراجعة.
- على الرغم من وجود بعض السلبيات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق معايير المراجعة الدولية، إلا أنه يلاحظ أن العديد من ممارسي مهنة المراجعة في دول العالم اقتنعوا بضرورة التوحيد الدولي وإصدار معايير مراجعة دولية موحدة لتطبيقها وحل المشاكل المتعلقة بالمراجعة نظرياً وميدانياً، والقضاء على التفاوت في ممارسة مهنة المراجعة على المستوى الدولي.
- ويرى الباحثان من كل ما سبق أنها مؤشر يحتذى به المراجع في عملية القياس والحكم أثناء أداء مهنته ويتم وضعه بعد مرحلة طويلة من التفكير والاستنتاج المنطقي من مجموعة من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير..

#### 1-3 معيار المراجعة الدولي ISA: 500 الخاص بأدلة الإثبات (أدلة المراجعة)

يوضح هذا المعيار ما الذي يشكل أدلة مراجعة في عملية مراجعة القوائم المالية، ويتناول مسؤولية المراجع بشأن تصميم وأداء إجراءات المراجعة للحصول على أدلة كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليه رأي المراجع، وينطبق هذا المعيار على كافة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2013م).

و يرمي هذا المعيار المسمى أدلة المراجعة (أدلة الإثبات) إلى وضع أسس وإرشادات حول أدلة المراجعة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية، وكمية ونوعية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها، وإجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجعون للحصول على أدلة مراجعة إذ أن "أدلة المراجعة تعني جميع ما يحصل عليه المراجع من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الحساب والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة. وأدلة الإثبات ويشار إليها (بأدلة المراجعة) لها أنواع

وهي (الفين ارينز، جيمس لوبيك، 2002م) الفحص الفعلي، المصادقات، الإجراءات التحليلية، إعادة التشغيل، الملاحظة، الاستفسار من العميل، التوثيق، إعادة الإحتساب (علي عبدالقادر الذنيبات، 2015م).

1-3-1 أهداف معيار المراجعة الدولي ISA: 500 الخاص بأدلة الإثبات (أدلة المراجعة): - هو وضع أسس وإرشادات حول أدلة المراجعة فيما يخص عملية مراجعة القوائم المالية، وكمية ونوعية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها، وإجراءات المراجعة التي يستخدمها المراجعون للحصول على أدلة مراجعة إذ أن «أدلة المراجعة تعني جميع ما يحصل عليه المراجع من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الحساب والتي يبني عليها المراجع حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة» (عريقات، أحمد ودباغية، 2011م).

#### 1-4-1 أدلة الإثبات (أدلة المراجعة) (Audit Evidence)

##### 1-4-1 مفهوم أدلة الإثبات

تعرف الأدلة Evidence على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير الفين ارينز وجيمس لوبك، 2002م). وعرفها آخر أدلة الإثبات: «هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول الى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية» (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2002م).

##### 1-4-2 خصائص أدلة الإثبات

#### 1- كفاية ومناسبة الأدلة الإثبات: Sufficiency and Competence of Evidence

##### أ- كفاية أدلة الإثبات

إن كفاية الأدلة تتعلق بمقدار أو حجم الأدلة، وحيث إن معايير المراجعة لم توفر إرشادات قاطعة ومحددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، بل تركت الأمر إلى تقدير المراجع وحكمه، إلا أن هناك بعض العوامل أو الأمور ينبغي على المراجع أن يأخذها في اعتباره عند الحكم على كفاية الأدلة ومنها (وليم توماس، أمرسون هنكي، 1989م).

1 - جوهريّة أو الأهمية النسبية للعنصر موضع الفحص.

2 - درجة المخاطرة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.

3 - نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة .

4 - التكلفة والمنفعة عند جمع أدلة الإثبات.

ومن ثم يمكن القول بأن كفاية الأدلة إنما تعني : الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المراجع دون إسراف في التكاليف أو تعرض لمشاكل قانونية ناتجة بسبب إهمال المراجع في ممارسة مهمته تنتج عنه الحصول على أدلة غير كافية .

ب- مناسبة (ملائمة) أدلة الإثبات:

أما الأدلة المناسبة فهي الأدلة التي تكون سليمة وذات صلة . والسلامة Validity دالة لثلاث صفات:

- استقلال وملائمة المصدر الذي أخذ منه الدليل فالأدلة المأخوذة من مصادر خارجية . مثل تأكيد أرصدة حسابات العملاء تتمتع بسلامة أكبر من تلك المأخوذة من مصادر داخلية (مثل المستندات المعدة بواسطة العميل). و بموجب معيار المراجعة الدولي رقم (500) على أن مصداقية أدلة إثبات المراجعة تتأثر بمصدرها وطبيعتها، ويشير ذلك المعيار إلى أن أدلة الإثبات الناتجة من مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية من أدلة الإثبات المعدة داخلياً، كما أن أدلة الإثبات المكتوبة أكثر مصداقية من أدلة الإثبات الشفهية (طارق عبد العال حماد، 2004م).

- الظروف التي تم فيها الحصول على الأدلة : فاتورة المبيعات المعدة في ظروف رقابة داخلية قوية تتمتع بسلامة أكبر من تلك المعدة في ظروف رقابة داخلية ضعيفة.
- الطريقة التي تم بها الحصول على الأدلة : الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة ( مثل ملاحظة المخزون للتأكد من وجوده ) أكثر اعتمادية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر ( مثل توجيه أسئلة لموظفي العميل ).

2- الأدلة الواقعية مقابل الأدلة الاستنتاجية: تتكون أدلة المراجعة من تلك الحقائق والاستدلالات المؤثرة على عقل المراجع فيما يتعلق بالعرض المالي والأدلة الواقعية مباشرة وتعتبر عموماً أقوى من الأدلة الاستنتاجية . أما الأدلة الاستنتاجية فهي لا تهب نفسها للاستنتاجات المباشرة (يوسف محمود جربوع، 2006م).

فملاحظة ما يبدو أنه كميات زائدة من أصناف مخزون معينة قد يؤدي بالمراجع للشك في أن المخزن متقدم، وهذه أدلة استنتاجية أي إنها ليست أدلة قاطعة أو مباشرة

### 3- البيانات المحاسبية الأساسية والمعلومات المؤيدة :

يصف القسم 326 من المعايير المهنية لعهد AICPA الأدلة المؤيدة للقوائم المالية بأنها تتكون من «البيانات المحاسبية الأساسية وكل المعلومات المؤيدة المتاحة للمراجع» وتشمل البيانات المحاسبية الأساسية ودفاتر الأستاذ وأوراق العمل المؤيدة، وتشمل المعلومات المؤيدة وثائق ومستندات مثل الشيكات الملغاة وقوائم البنك وفواتير المبيعات وفواتير البائعين وأذونات الصرف وبطاقات الوقت والطلبات وأوامر الشراء (يوسف محمود جربوع، 2006م)..

4- صلاحية الأدلة :

يقصد بصلاحية الأدلة هي مدى جدارة الأدلة وقدرتها على جعل المراجع قادراً على أن يقرر ما إذا كان بإمكانه الاعتماد عليها أم لا. ولكي تكون أدلة الإثبات صالحة يجب أن يتوفر فيها صفات رئيسية هي (وليم توماس، أمرسون هنكي، 1989م).

أ- الفعالية: أي أن يتمتع الدليل بكل المواصفات التي تحافظ على جودته، أي تلك النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء رأي منطقي مثل ملاحظة ومشاهدة المراجع للمخزون، والمعدات والآلات.

ب- الملائمة: أي أن يكون الدليل له علاقة بأهداف المراجعة، فمثلاً إذا أراد المراجع أن يتحقق من وجود حسابات المدينين فإنه يستخدم لذلك المصادقات، وأما إذا أراد أن يتحقق من التقويم المناسب لحسابات المدينين، فإنه سيجد أن الأدلة الأكثر ملائمة لذلك هي الفحص والمراجعة الحسابية والمستندية ودراسة إمكانية تحصيل الديون.

ج- الموضوعية: أي أن يتم الحصول على الدليل بصورة حيادية بعيداً عن أي تحيز شخصي من قبل المراجع.

### 1-4-3 أنواع أدلة المراجعة Types of Audit Evidence

وأدلة الإثبات ويشار إليها (بأدلة المراجعة) لها أنواع وهي (الفين ارينز، وجيمس لوبك، 2002م).

- الفحص الفعلي Physical Examination
- المصادقات Confirmation
- التوثيق والفحص المستندي Documentation
- الملاحظة Observation
- الاستفسار من العميل Inquiries of the client

- إعادة التشغيل Reperformance
- الإجراءات التحليلية Analytical Procedures
- إعادة الاحتساب Recomputation (علي عبدالقادر الذنبيات، 2015م).

#### درجة الاعتماد على أنواع الأدلة

معايير تحديد درجة الاعتماد					نوع الأدلة
درجة الموضوعية	تأهيل الأفراد	المعرفة المباشرة للمدقق	فعالية الرقابة لدى العميل	استقلال المصدر	
عالية	عالية	عالية	تتنوع	عالية	الفحص الفعلي
عالية	تتنوع وعادة عالية	منخفضة	لا علاقة بها	عالية	المصادقات
عالية	تتنوع	منخفضة	تتنوع	تتنوع	التوثيق
متوسطة	عالية عادة	عالية	تتنوع	عالية	الملاحظة
تتنوع منخفضة إلى عالية	تتنوع	منخفضة	لا علاقة بها	منخفضة	الاستفسار
عالية	عالية	عالية	تتنوع	عالية	إعادة التشغيل
تتنوع وعادة منخفضة	عالية عادة	منخفضة	تتنوع	عالية أو منخفضة	الإجراءات التحليلية

المصدر: (ارينز ولوباك 2002: 251)

#### 1- المحاسبة الإبداعية (CREATIVE ACCOUNTING)

##### 1-1-2 مفهوم المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها « تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه إلى ما يرغبون فيه المعدون » (القطيش والصوي، 2011م).

وعرفها البعض « بأنها مجموعه من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحه بعض أصحاب المصالح بالشركة » (ليندا الحلبي، 2009م).

وعرفت أيضاً بأنها « (الاختيار/التطبيق) الخاطئ والمتعمد للسياسات المحاسبية المتبعة في العمل المحاسبي مما يؤدي إلى التأثير سلباً في عدالة القوائم المالية » (طارق عبد العال حماد، 2011م).

ومنهم من عرف المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي «عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها و/ أو جميعها» (Nasser, K. and M. Pendlebury, 1992). عرف الباحثان المحاسبة الإبداعية (بأنها الاختيار و التطبيق الخاطئين للسياسات والممارسات المحاسبية أو التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية أو القيام بممارسات محاسبية خاطئة مما يؤدي كل ذلك إلى التأثير على صحة المعلومات المحاسبية مما ينعكس على القيم الظاهرة في القوائم المالية).

## 2-1-2 دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية :

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بان يبتعدوا مجموعة من الأساليب للتلاعب بالحسابات المالية ومن بين هذه الأسباب ما يلي (عماد سليم الأغا، 2011م).

### 2-2-2 التأثير الايجابي على سمعة الشركة :

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها.

### 2-3-2 الحصول على تمويل أو المحافظة عليه :

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن يكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سدادها يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل، وهنا تلجأ منشأة الأعمال إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر على اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.

2-4-2 لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية من تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة في النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءً على قيمة هذا الوعاء ويعتبر من أهم دوافع المديرين لإدارة الأرباح هو دافع ضريبة الدخل.

2-5-2 لغايات التصنيف المهني:

تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في نفس القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسها في عمليات التصنيف المهني التي تجر به بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ولذلك تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة.

2-6-2 لتقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية:

أحياناً تسمح قوانين بعض الشركات في قيام موظفي ومدراء الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء والموظفين باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالعرف الداخلية لأخبار الشركة.

2-7-2 الحصول على مكافأة كبيرة للمديرين:

حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح. أو عندما ترتبط حوافز الإدارة بأرقام الربح المحققة، فأنهم سوف يتلاعبون بأرقام الربح لتسهيل حصولهم على مكافآت.

2-8-2 تجنب التكلفة السياسية:

تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة الأنظمة والقوانين التي تفرضها الدولة، مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحمل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب واختيار السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح تجنباً لتلك التكلفة.

2-9-2 تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين:

يضع الدائنون بعض القيود الخاصة باتفاقيات الديون، مثل القيود على التوزيعات المدفوعة، أو إعادة شراء الأسهم، أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط، ولهذا تقوم إدارات المنشآت التي ترتفع فيها نسب الرفع المالي إلى استخدام الطرق والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة

الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

ويسمى البعض هذا الدافع (التوافق مع شروط اتفاقيات الدين)، والذي عادة ما تتضمن فيها عقود الدين (حصول الشركات على قروض) بعض الشروط التي يضعها المقرضون . ويمكن إيجاد دوافع أخرى في تطبيق واستخدام المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال (طارق عبد العال حماد، 2011م).

أ- محاولة إلقاء اللوم على الإدارة القديمة :

حيث تقوم بعض الإدارات المعينة حديثاً بمحاولة تشويه صورة الإدارة القديمة وذلك بإظهار الوضع المالي للشركة في ظل الإدارة الجديدة أفضل عما كانت عليه في ظل الإدارة القديمة وفي سبيل ذلك تقوم باختيار السياسات والممارسات المحاسبية التي تدعم هذا الهدف.

ب- التغطية على نشاطات غير قانونية :

حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية أداة فعالة في يد الشركات للتغطية على أنشطتها الغير قانونية ومحاولة إخفاء مصادر إيراداتها التي تكون في العادة غير قانونية. ومن أمثلة ذلك: غسيل الأموال، التهرب الضريبي، صفقات الفساد وغيرها.

ج - مخالفة توقعات المحللين الماليين :

يفضل المحللون الماليون الإعلان عن أرباح الشركات بما يتوافق مع توقعاتهم حتى يبدوا أنهم يقومون بأعمالهم على أكمل وجه وبالتالي فمن مصلحة الإدارة أن توجهه نتيجة أعمالهم بما يتطابق مع هذه التوقعات إن كانت ايجابية أو مخالفتها إن كانت سلبية.

### 3-1-2 أهم المصطلحات المختلفة لمفهوم المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الابتكارية : هي كافة الأساليب التي تقوم بها الإدارة للتأثير على القوائم المالية بهدف تحقيق أهدافها الذاتية على حساب أصحاب المصالح الأخرى وقد تتفق تلك الأساليب مع المبادئ أو المعايير المحاسبية أو تخالفها أو تطبقها بشكل تعسفي (سعود عبد الرحمن المطلق، 2013م).

المحاسبة المتعسفة : هي اختيار وتطبيق متعمد لمبادئ محاسبية معينة في محاولة لتحقيق نتائج مرغوبة. هذه النتائج عادة ما تكون أرباح أعلى، سواء كانت هذه الممارسات المتبعة مطابقة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) أم غير مطابقة (نهلة محمد السيد ، 2008م).

المحاسبة الخلاقة : هي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو

بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي (محمد مطر، 2008م).

تلطيف الدخل: إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض (أبو نصار محمد وحميدات جمعة، 2008م).

إدارة الأرباح: التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة (أبو نصار محمد وحميدات جمعة، 2008م)..

### 3-1 القوائم المالية :

كلمة قائمة (Statement) تعني إعلام عن شيء يعتقد من يقدمه بصحة ما جاء فيه، لذلك عرفت القوائم المالية (Financial Statement) بأنها إعلان يعتقد بصحته، ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية، وعند إعدادها يُعتقد تعبيرها عن خصائص المنشأة بعدالة عن أنشطتها المالية، كما أن الزمن يعتبر عاملاً هاماً عندها، فالقوائم المالية التي تعد لمدة عام تسمى بالقوائم المالية السنوية، أما عندما يتم إعدادها لفترات أقل من العام « شهر أو ثلاثة أشهر» تسمى بالقوائم المالية الفترية أو المحلية (Interim Financial Statements) (روبرت ميجز، وآخرون، 2006م).

وعرفت أيضاً بأنها (بيان معد من قبل إدارة المنشأة حول نتائج الأعمال خلال فترة معينة وحول المركز المالي والتدفقات النقدية والمعلومات الأخرى لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية) (حمدان سعيد سعد الحمدان، 2006م).

كما عرفت بأنها نتاج فكري محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية والماسة التي ظهرت لممارس مهنة المحاسبة باعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات للمستثمرين والمقرضين وأصحاب العلاقات الأخرى من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات (خالد جمال الجمارات، 2008م).

### 3-2 أهداف القوائم المالية :

تتمثل أهداف القوائم المالية بالآتي (Report. 1973):

- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- تقييم المقدرة الكسبية للمشروع «أداء المشروع، وتقييم أداء الإدارة».
- توفير معلومات ملائمة ودقيقة عن نشاط المنشأة للحصول على تقديرات أكثر واقعية وملائمة لظروف المنشأة.
- بيان انجاز الإدارة في التصرف في الأموال المكلفة بها باعتبارها وكيلاً عن أصحاب المنشأة (إسكندر محمود حسين نشوان، 2004م).
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بنشاط المنشأة وتقييم أدائها.
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من إجراء المقارنات ومن ثم اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستغلال الأمثل لموارد المنشأة.
- مساعدة المحللين والمستثمرين في فهم قيمة المنشآت (حنان محمود عبد العظيم، 2007م).
- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والتغيرات التي تطرأ عليها (أحمد جمعه أحمد، 2006م).

### 3-3 أنواع القوائم المالية

#### 3-3-1 قائمة الدخل :-

هي قائمة توضح قدرة المنشأة على تحقيق الإيرادات خلال فترة محاسبية معينة، وتعبر عن تقرير يظهر مقدار الإيرادات والنفقات للمنشأة وصافي دخلها خلال فترة محددة (وليد ناجي الحياي، 1996م).

#### 3-3-2 قائمه المركز المالي :

بأنها بيان لمتلكات المنشأة من الأصول المختلفة وما عليها من التزامات، وحقوق الملكية في لحظة زمنية تمثل لحظة إعدادها (أحمد بسيوني شحاته، 1999م).

#### 3-3-3 قائمه التدفقات النقدية :

هي بيان أو تقرير مالي تظهر فيه جميع التدفقات النقدية الداخلية والخارجية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة مصنفة وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية (محمد مطر، ليندا الحلبي، 2009م).

## 3-3-4 قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

تعتبر قائمة التغيرات في حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق (رضوان حلوة حنان، 2003م).

## 3-4 ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم المالية وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه وعلى هذا « فإن إدارة الشركة ومن خلال إمكانية الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة لإغراضها ومواقعها وأهدافها والتي لا تتعارض في الظاهر مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تلجأ إلى التضليل والتلاعب بالبنود المحاسبية بطريقة تؤدي إلى إظهار الأداء المالي بشكل طبيعي ولا يثير الشكوك والتساؤلات والانتقادات الموجهة لإدارة الشركة» (عبد الرزاق الشحادة، عبد الناصر حميدان، 2007م).

وبالتالي فإن أهم الأساليب والممارسات المحاسبية الإبداعية في القوائم المالية كالآتي:

## 3-4-1- ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل لعل من أهمها :

إجراء صفقات بيع صورية (وهمية أو مزيفة) قبيل انتهاء الفترة المالية ليتم إلغاؤه لاحقاً في الفترة المالية التالية، إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة، تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً وقبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها، نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة، تأخير الاعتراف بالإيراد، تسجيل جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة و/أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح، التغيير غير المبرر في الطريقة المتبعة لتقييم المخزون، تضمين كشوف الجرد أصنافاً لبضاعة راكدة، عدم تحميل الفترة بالخسائر الحاصلة في المخزون نتيجة الانخفاض في قيمته السوقية (عماد سليم الأغا، 2011م).

## 3-4-2- ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي لعل من أهمها :

عدم شطب الأصول التالفة أو المستهلكة والإبقاء على قيمتها الدفترية أو التاريخية، عدم تخفيض حساب المدينين بقيمة الديون المعدومة وعدم الإفصاح عن الديون المشكوك فيه، احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بطريقة تؤدي إلى تخفيضه أو تضخيمه، إدراج بعض الذمم

المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة بقصد تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية، إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين، عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، عدم الكشف عن الحسابات الراكدة (نعيم تومان مرهون الزياي، 2015م).

3-4-3- ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية لعل من أهمها: يتم التلاعب بتسجيل النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية خارجة واستبعادها من التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، تصنيف مقبوضات الفوائد والأرباح على أنها تدفقات تشغيلية، إخفاء قدرة المنشأة على توزيع الأرباح بقيامها بتوزيع أسهم على المساهمين بدلا من توزيع أرباح، التأخير في تسديد التزامات المنشأة من أجل أظهر التدفقات النقدية بوضع أفضل (عدي جزار، 2006م).

3-4-4- ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير بحقوق الملكية لعل من أهمها: إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع أو المكتسب إما بالزيادة أو النقصان، توزيع أرباح من الاحتياطيات، توزيع أرباح مع وجود خسائر متراكمة من سنوات سابقة، عدم تخفيض حقوق الملكية بالإنخفاض الحاصل بقيمة الموجودات، قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية، إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي أرباح السنة الحالية بدلا من إدراجها ضمن الأرباح المحتجزة (محمد مطر، ليندا الحلبي، 2009م).

## الفصل الثاني الدراسة الميدانية

### 1/2 إجراءات الدراسة الميدانية

#### 1/1/2 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية :

يتكون مجتمع وعينة الدراسة من المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب وشركات المراجعة المحاسبية البالغ عددهم (316) مراجع قانوني معتمد والمرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة للعام 2018 في محافظتي صنعاء والحديدة ، و(35) أكاديمي من مختلف الجامعات الحكومية والأهلية العاملة بصنعاء والحديدة، قام الباحثان بتوزيع (320) استمارة إستبانة عن طريق العينة العشوائية، وتم استرداد (292) استمارة إستبانة صالحة للتحليل.

#### 2/1/2 خصائص عينة الدراسة :

جدول رقم (2/1/2) خصائص عينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 30 سنة	36	12.33%
	من 30-35	66	22.60%
	من 36-45	122	41.78%
	من 46-55	52	17.81%
	56 سنة فأكثر	16	5.48%
	المجموع	292	100.0%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	187	64.0%
	دبلوم عالي	16	5.5%
	ماجستير	43	14.7%
	دكتوراه	46	15.8%
	المجموع	292	100.0%

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة
التخصص العلمي	محاسبة	281	96.2%
	إدارة أعمال	3	1.0%
	اداره مالية	1	0.3%
	اقتصاد	5	1.7%
	مالية ومصرفية	1	0.3%
	أخرى	1	0.3%
	المجموع	292	100.0%
المؤهل المهني	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	1	0.3%
	زمالة المحاسبين القانونيين العربية	16	5.5%
	عضو جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين	242	82.9%
	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية	2	0.7%
	أخرى	31	10.6%
	المجموع	292	100.0%
المسمى الوظيفي	أكاديمي	16	5.48%
	محاسب ومراجع قانوني	114	39.04%
	مدقق حسابات	60	20.55%
	مدير مكتب تدقيق	48	16.44%
	مساعد مدقق	41	14.04%
	أخرى	13	4.45%
	المجموع	292	100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	60	20.5%
	5 وأقل من 10 سنوات	62	21.2%
	10 وأقل من 15 سنة	68	23.3%
	15 وأقل من 20 سنة	57	19.5%
	20 سنة فأكثر	45	15.4%
	المجموع	292	100.0

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

## 3/1/2 أداة الدراسة الميدانية :

استخدم الباحثان استمارة الإستبانة كوسيلة رئيسية لجمع البيانات من عينة الدراسة.

### 1 / وصف الإستبانة :

أرفق الباحثان مع الإستبانة خطاب للمبحوثين تم فيه تنويرهم بعنوان الدراسة والغرض من استمارة الإستبانة (الملحق رقم 1)، وتكونت الإستبانة من قسمين رئيسيين :  
القسم الأول: تتضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، تمثلت في العمر، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، سنوات الخبرة، وغيرها.  
القسم الثاني: احتوى هذا القسم على عدد (80) عبارة طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق لقياس « ليكرت » الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات كما يلي:

والمحور الأول تتضمن (23) عبارات، والمحور الثاني تتضمن (17) عبارات، والمحور الثالث تتضمن (20) عبارات، والمحور الرابع تتضمن (12) عبارات، والمحور الخامس تتضمن (8) عبارات.

### 2 / الثبات والصدق الإحصائي:

لحساب الصدق والثبات الإحصائي لاستمارة الإستبانة تم اخذ استطلاعية وتم حساب ثبات وصدق الإستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب معادلة التجزئة النصفية يوضح الجدول رقم (1) نتائج الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية :

جدول رقم (2/1/3)

الفرضيات	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
المحور الأول	23	89%	94%
المحور الثاني	17	94%	97%
المحور الثالث	20	96%	98%
المحور الرابع	12	94%	97%
المحور الخامس	8	92%	95%
الإستبانة كاملة	80	97%	98%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح للباحثان من الجدول رقم (2/1/3) أن نسبة معامل الثبات ومعامل الصدق الذاتي باستخدام معادلة كرنباخ الفا للعبارة لكامل استمارة الإستبانة جميعها عالية جداً مما يعطى مؤشر جيد لقوة وصدق الإستبانة وفهم عباراتها من قبل المبحوثين، ومن ثم الاعتماد عليها في اختبار فرضيات الدراسة.

#### 4/1/3 الأساليب الإحصائية المستخدمة :

ولتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، كما تمت الاستعانة ببرنامج الإكسل (Excel) لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة. وذلك لاستخدام نتائج الأساليب الإحصائية التالية :

- ◆ التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد العينة على العبارات.
- ◆ الرسوم البيانية والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة
- ◆ كرنباخ الفا لحساب معامل الثبات والصدق الإحصائي.
- ◆ والوسط الحسابي (Mean) لإجابات أفراد العينة على العبارات.
- ◆ الانحدار الخطي البسيط

#### 2/1/3 تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

##### 1/ الفرضية الأولى :

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغير معيار المراجعة الدولي الخاص

بأدلة المراجعة رقم (500) وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.635	.475	.237	$\hat{B}_0$
معنوية	.000	6.855	.807	$\hat{B}_1$
			.373a	معامل الارتباط (R)
			.139	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			46.986	أختبار (F)
$\hat{y} = (.237) + .807X_1$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2018م

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: « هناك علاقة بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم (500) و ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة الدخل قد تحققت.

### 2/ الفرضية الثانية:

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معيار المراجعة الدولي رقم (500)

الخاص بأدلة الإثبات و ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.069	1.824	1.006	$\hat{B}_0$
معنوية	.000	4.871	.634	$\hat{B}_1$
			.275a	معامل الارتباط ( R )
			.076	معامل التحديد ( R <sup>2</sup> )
			23.723	أختبار ( F )
			النموذج معنوي	
$\hat{y} = (1006) + .634X$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2018م

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: « هناك علاقة بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة الإثبات رقم (500) و ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة المركز المالي قد تحققت.

### 3/ الفرضية الثالثة:

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة

المراجعة رقم (500) و ممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفقات النقدية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.339	.958	.550	$\hat{B}_0$

معنوية	.000	4.952	.670	$\hat{B}_1$
			.279 <sup>a</sup>	معامل الارتباط (R)
			.078	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			24.518	أختبار (F)
$\hat{y} = (0.550) + .670X_1$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2018م

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: « هناك علاقة بين معايير المراجعة الدولية تتمثل في معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم (500) وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التدفقات النقدية قد تحققت.

4/ الفرضية الرابعة:

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم (500) وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التغيير بحقوق الملكية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
غير معنوية	.449	.759	.444	$\hat{B}_0$
معنوية	.000	5.249	.724	$\hat{B}_1$
			.295 <sup>a</sup>	معامل الارتباط (R)
			.087	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			27.550	أختبار (F)
$\hat{y} = (0.444) + .724X_1$				

المصدر: إعداد الباحثان من الدراسة الميدانية، 2018م

يستنتج الباحثان أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: « هناك علاقة بين معايير المراجعة الدولية تتمثل في (معيار المراجعة الدولي الخاص بأدلة المراجعة رقم (500) وممارسات المحاسبة الإبداعية بقائمة التغيير بحقوق الملكية قد تحققت.

## 1- النتائج

- يرى 225 من أفراد العينة وهو ما نسبته 77.1% أن للمراجع الحق بالحصول على أدلة الإثبات المناسبة لتشكيل أساساً لرأيه..
- يرى 186 من أفراد العينة وهو ما نسبته 63.7% أن بعض الأدلة تتضمن معلومات حصل المراجع عليها من عمليات المراجعة السابقة.
- يرى 149 من أفراد العينة وهو ما نسبته 51.0% أن المنشآت التي يتم مراجعتها تقوم بعمليات بيع حقيقية و بشروط سهلة.
- يرى 112 من أفراد العينة وهو ما نسبته 38.4% أن المنشآت التي تم مراجعتها لا تقوم بشطب الأصول التالفة و المستهلكة و تقوم بالإبقاء على قيمتها الدفترية
- يرى 110 من أفراد العينة وهو ما نسبته 37.7% أن المنشآت التي تم مراجعتها تقوم بإضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية
- يرى 106 من أفراد العينة وهو ما نسبته 36.3% أن المنشآت التي تم مراجعتها تقوم بإجراء تغيرات في رأس المال المدفوع و المكتسب (الأرباح المحتجزة) نتيجة للتقييم الأصول.
- للمراجع الحق بالحصول على إقرارات من إدارة المنشأة محل المراجعة والتي توفر له أدلة إثبات كافية و ملائمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

## 2-2 التوصيات:

- من الضروري قيام المراجع بالحصول على أدلة المراجعة المناسبة (الكافية و الملائمة) لتشكيل أساساً و تبريراً لرأيه و على صدق و عدالة تعبير القوائم المالية للمركز المالي و نتيجة الأعمال في نهاية السنة المالية.
- من المهم أن يحصل المراجع على بعض الأدلة تتضمن معلومات من عمليات المراجعة السابقة.
- على المراجع أن يكون مطلع على جميع عمليات البيع الحقيقية و التي لها شروط سهلة لان ذلك يؤثر بشكل ملحوظ على قائمة الدخل.
- من الضروري أن يتأكد المراجع بأنه تم شطب الأصول التالفة و المستهلكة و عدم الإبقاء على قيمتها الدفترية لما سوف ينتج عنه قيم غير حقيقية للأصول تؤدي إلى ظهور مركز مالي غير صحيح للمنشأة.
- يجب على المراجع أن يتأكد من عدم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء

حساب التدفقات النقدية التشغيلية لكون ذلك له تأثير سلبي غير حقيقي على المبالغ النقدية التشغيلية على قائمة التدفقات النقدية.

- من المهم بالنسبة للمراجع عدم إجراء تغييرات في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) وخاصة عند التقييم للأصول إلا بالنسب والطرق المحددة بموجب القوانين المتبعة لذلك حتى يحافظ على حقوق الملاك عند إعداد واحتساب قائمة التغيير بحقوق الملكية.
- ضرورة تدعيم آليات قواعد حوكمة المنشآت، تفعيل دور الرقابة الداخلية على أن تتضمن كذلك عقوبات على الشركات التي تقوم بممارسات المحاسبة الإبداعية.
- توفير الشفافية والموضوعية في القوائم المالية للمنشآت. وإعادة النظر بالمعايير المحاسبية التي تتضمن بدائل في القياس تسمح للإدارة باستغلالها لأغراض التلاعب.
- ضرورة تطوير القوانين والتشريعات السابقة التي أصدرت والتي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن.

## المراجع

- ◀ أبو نصار محمد وحميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية، عمان: دار وائل للنشر، 2008.
- ◀ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (2013) إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة-الجزء الأول، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- ◀ أحمد بسيوني شحاته، المحاسبة المالية لشركات الأموال في القطاع الخاص وقطاع الأعمال العام، ( الإسكندرية: الدار الجامعية، 1999م).
- ◀ أحمد جمعه أحمد، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية- دراسة نظرية تطبيقية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006م).
- ◀ اريزنر، الفين و لوبك، جيمس: "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة-الديسبي محمد محمد عبد القادر، حجاج أحمد حامد، دارا المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1422هـ/2002م.
- ◀ إسكندر محمود حسين نشوان، تطوير إعداد ونشر القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية في ضوء التغيرات البيئية- دراسة تطبيقية على الوحدات الاقتصادية بدولة فلسطين، ( القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).
- ◀ الأغا، عماد سليم 2011: دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للممارسات المحاسبية الإبداعية على موثوقية البيانات المالية للبنوك الفلسطينية، دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة.
- ◀ الزيايدي، نعيم تومان مرهون: تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17 العدد 2 لسنة 2015، بغداد، العراق.
- ◀ السيد، نهلة محمد، تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية- دراسة ميدانية، القاهرة، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008.
- ◀ الشحادة، عبد الرزاق و حميدان، عبد الناصر (2007م): قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد الفجوة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة

- المحاسبية، بحث غير منشور، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.
- ◀ الشمري، عيد عامر معيوف (2007م): أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر.
- ◀ الفين، ارينزوجيمس، لوبك: "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة- الديسطي محمد محمد عبد القادر، حجاج أحمد حامد، دارا المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1422هـ/2002م.
- ◀ القاضي، حسين و دحدوح، حسين (1999): أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- ◀ القاضي، حسين يوسف ودحدوح، حسين أحمد وقريط، عصام نعمة (2013م): أصول المراجعة- الجزء الأول، دمشق: منشورات جامعة دمشق.
- ◀ القطيش والصويفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان، جامعه الإسراء، عمان، الأردن، 2011م
- ◀ الحلبي ليندا، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، جامعه الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2009م.
- ◀ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: أصول التدقيق، 2002م.
- ◀ المطلق، سعود عبد الرحمن، تحسين الملائمة والاعتمادية في القوائم المالية بالبنوك التجارية السعودية للحد من ممارسات المحاسبة الإبتكارية، دراسة تحليلية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، كلية التجارة، 2013.
- ◀ الناعي، محمود السيد (2000م): دراسات في المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار للتطبيق، الطبعة الأولى، مصر.
- ◀ جربوع، يوسف محمود: دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، عمادة الدراسات العليا، 2006م.
- ◀ حجازي، وجدي حامد (2010م): المعايير الدولية للمراجعة- شرح وتحليل، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.
- ◀ حماد، طارق عبد العال، المحاسبة الإبتكارية، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2011م.

- ◀ حماد، طارق عبد العال، « موسوعة معايير المراجعة «شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004 .
- ◀ حمدان سعيد سعد الحمدان، المحاسبة عن الاستثمارات المالية باستخدام القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية والسعودية وأثرها على قرارات المستثمرين- دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، ( القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
- ◀ حنان محمود عبد العظيم، فعالية المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات في ضوء دورة حياة الوحدة الاقتصادية- دراسة تطبيقية، ( القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).
- ◀ خالد جمال الجمارات، معايير التقارير المالية، الشارقة، إثناء للنشر والتوزيع، 2008م.
- ◀ خليفة، عبد العظيم عثمان محمد (2017)؛ أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية على جودة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية على عينة من المصارف المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية) ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان
- ◀ الذنبيات، علي عبد القادر: تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الجامعة الأردنية، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، 2015م.
- ◀ رضوان حلوة حنان (2003)؛ النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان.
- ◀ روبرت ميجز، وآخرون، المحاسبة - أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب: د. مكرم عبد المسيح باسيلي، د. محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة د. أحمد محمد حجاج، الكتاب الثاني، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006م).
- ◀ عدي جرار (2006)؛ « تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية»، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- ◀ عريقات، أحمد و دباغية (2011م)؛ أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، فلسطين.
- ◀ عماد سليم الأغا (2011)؛ دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبى للمحاسبة

- الإبداعية على موثوقية البيانات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، عمادة الدراسات العليا والبحث العلمي كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة.
- ◀ عمر علي كامل الدوري، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2003.
- ◀ محمد سمير الصبان، د. عبد الله هلال، المحاسبة المالية في شركات الأموال، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2000م).
- ◀ محمود، سمير عبد الغني (1989م) : دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص، الأهداف، مجلة الإدارة العامة-الرياض، العدد 63، أغسطس.
- ◀ مطر، محمد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- ◀ مطر، محمد و الحلبي، ليندا (2009) : دور مدقق الحسابات الخارجية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، جامعة الزرقاء الخاصة، للفترة من 10-11 نوفمبر.
- ◀ نعيم توماس مرهون الزبيدي (2015) : تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية-المجلد 17 العدد 2 بغداد.
- ◀ وليد ناجي الحيالي، محمد عثمان البطمة، التحليل المالي- الإطار النظري وتطبيقاته العملية، (عمان: دار حنين للنشر والتوزيع، 1996م).
- ◀ وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، 1989م.

المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Akram Niktaba & Azim A Slani: the Effect of Audit Evidence on the Auditor's Report, International Journal of Accounting Research, Vol. 2, No. 6, 2015
2. Charles Guandaru Kamau & Agnes Ndinda Mutiso: Tax Avoidance and Evasion as a Factor Influencing 'Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya, Journal of Business Studies Quarterly, 2012, Vol. 4, No. 2.
3. Mohamed Abulgasem Zakari: The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report, Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol 3(1), Copyright 2014 Society of Interdisciplinary Business Research (www.sibresearch. org), ISSN: 2304-1013 (Online); 2304-1269 (CDROM)
4. Nasser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24 .
5. Report of The study Group on the Objectives of Financial Statement, Objectives of Financial Statements, AICPA, New York, 1973.