

ممارسات المحاسبة الابداعية لعقود التجهيز ودور التدقيق الداخلي في الحد منها  
دراسة استطلاعية على عينة من الشركات الصناعية في العراق

Creative accounting practices for supply contracts and the role of internal audit in reducing them / An exploratory study on a sample of industrial companies in Iraq

Huda Shakir Mahmood<sup>1</sup>

Dr. Muhammad Hazem Ismail AL- Ghazali<sup>2</sup>

Received

27/8/20232

Accepted

3/9/2023

Published

30/12/2023

**Abstract:**

The internal control is the tool through which it is possible to verify and ensure the implementation of tasks in accordance with the established plans and programs and to evaluate the level of performance that is implemented within the different companies.

A guarantee from the supplier with the absence of a specialized technical committee that follows up the stages of implementing the contract and disbursing all amounts of financial dues to the supplier before completing the implementation of the contract and overlooking the non-implementation of some clauses of the contract by the committee in charge of examination and receipt, and finally the lack of commitment to the correct accounting classification of the disbursement operations. The aim of the study is to highlight the importance of auditing procedure And identifying the nature and forms of accounting creativity and indicating its importance in auditing contracts and demonstrating the efficiency of the systems, laws and legislation issued by the Bureau of Financial Supervision, while determining the nature of the impact of the relationship between the internal audit system and accounting creativity in the research sample, based on the analysis of the responses of the individuals selected for the study. The study was based on a basic hypothesis that there is a statistical relationship between activating the role of internal auditing and reducing the methods of accounting creativity.

That is, the higher the levels of application of proactive control and previous auditing, the higher the levels of accounting creativity, and vice versa. The study reached commitment to the professional rules issued by the competent authorities, the provision of the appropriate number of trained financial controllers, and the provision of work requirements that help the auditor to exercise his oversight work with ease and high accuracy, in addition to the application of proactive control. And the previous audit and the establishment of training courses for workers in the operating control authorities with activating the role of the internal auditor and providing everything he needs.

**Key words :** Creative accounting . Contract . Internal auditor . The general company of industrial.

1 – Postgraduate Student, Federal board of supreme audit, [10212191@students.jinan.edu.lb](mailto:10212191@students.jinan.edu.lb).

2 – Assistant Professor, Ministry of Higher Education and Scientific Research, University of Mosul, [Mhialgazale@uomosul.edu.iq](mailto:Mhialgazale@uomosul.edu.iq).

## المستخلص:

أن الرقابة الداخلية هي الأداة التي عن طريقها يمكن التحقق والتأكد من تنفيذ المهام وفقاً للخطة والبرامج المقررة وتقييم مستوى الأداء الذي يتم تنفيذه داخل الشركات المختلفة وعالجت الدراسة اشكالية العقد وعدم وجود شرط جزائي على الجهة الناقلة وعدم وجود فقرة غرامات تفرض على المجهز فضلاً عن عدم اخذ خطاب ضمان من المجهز مع عدم وجود لجنة فنية متخصصة تتابع مراحل تنفيذ العقد وصرف جميع مبالغ المستحقات المالية للمجهز قبل اكمال تنفيذ العقد والتغاضي عن عدم تنفيذ بعض فقرات العقد من قبل اللجنة المكلفة بالفحص والاستلام واخيراً عدم الالتزام بالتبويب المحاسبي الصحيح لعمليات الصرف ويهدف البحث الى بيان أهمية التدقيق الداخلي والتعرف على طبيعة واشكال الابداع المحاسبي وبيان أهميته في تدقيق العقود وبيان مدى كفاءة الأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع تحديد طبيعة الأثر للعلاقة بين نظام التدقيق الداخلي والإبداع المحاسبي في الجهة عينة البحث بالاستناد الى التحليل لردود الافراد المختارة للبحث. وقام البحث على فرضية اساسية مفادها وجود علاقة احصائية بين تفعيل دور التدقيق الداخلي والتقليل من اساليب المحاسبة الابداعية واستندت الدراسة الى وجود علاقة وتأثير معنوي بين تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق وممارسات المحاسبة الابداعية أي كلما ارتفعت مستويات تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق ارتفعت مستويات الابداع المحاسبي والعكس صحيح وتصلت الدراسة الى الالتزام بالقواعد المهنية الصادرة عن الجهات المختصة وتوفير العدد الملائم من الرقباء الماليين المدرب وتوفير مستلزمات العمل التي تساعد المدقق على ممارسة عمله الرقابي بارحية ودقة عالية بالإضافة الى تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق واقامة دورات تدريبية للعاملين في الجهات الرقابية العاملة مع تفعيل دور المدقق الداخلي وتوفير كل ما يحتاجه.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية ، العقود ، المدقق الداخلي ، عينة من الشركات الصناعية العامة.

## المقدمة:

من الناحية العملية إن الإبداع المحاسبي بوصفه نهج لا يشكل أي إختلاف أو تعارض أو جدل، ولكن المشكلة تكمن في تسرب الممارسات والأساليب غير الأخلاقية لجزئيات المحاسبة الصغيرة لتجعل منها محاسبة غير شفافة وغير عادلة ومخالفة للواقع، فالإبداع يظهر بإعطاء صورتين عن الوضع المالي للشركة كلاهما صحيح إلا أنها تقدم إحداها بصورة وأشكال مختلفة تجعلك تصدق أنها صحيحة بالرغم من حقيقتها المعاكسة لذلك، وفي مجال العقود تكون بصمة المحاسبة الابداعية واضحة في مجالات عديدة منها عند اجراءات التعاقد مع المجهزين حيث تلجأ بعض إدارات الشركات الى الدعوة المباشرة للمجهزين المعروفين لديهم، وعدم الاعلان عن هذه العقود وتدعم لك بحجج واهية منها بهدف سرعة التجهيز والاعلان بشكل متأخر عن وجود مثل هكذا عقود قبل فتح العطاءات بمدى لاتسمح للمجهزين الاخرين بالإستعداد وتقديم عروضهم كذلك الإعلان بوقت متأخر عن مثل هذه العقود الامر الذي يؤدي الى عدم اشتراك اكبر عدد من المجهزين . وعدم وجود ضمانات وشرط جزائي على الجهة المنفذة كذلك عدم اخذ خطاب ضمان من المجهز وعدم الالتزام بالتبويب المحاسبي الصحيح لعمليات الصرف، ويتطلب التصدي لأساليب الابداع المحاسبي أن يكون أصحاب الشأن على دراية تامة بكافة التطورات الطارئة، المختصة بالإبداع المحاسبي، بهدف اكتشاف الممارسات وبالتالي الحد من وجودها، وتعد هذه العملية أمراً غاية في الأهمية، ويتحمل المدقق الداخلي العبء الاكبر منه في الشركات الحكومية وشركات ذات النظام المختلط وهنا سنسلط الضوء في هذا البحث على هذا الدور في مجال العقود،ومما تقدم وفي سبيل بيان دور المدقق الداخلي للتقليل من الابداعات في المحاسبة من خلال إطار الدراسة نفرض فرضية مفادها وجود ترابط إحصائي بين تفعيل دور التدقيق الداخلي والتقليل من اثر الابداع المحاسبي حيث شمل البحث على خمسة مباحث المبحث الاول يتعلق بمنهج البحث واستعراض للدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات البحث،، والمبحث الثاني الإطار النظري للبحث: الذي يتضمن توضيح متغيرات الدراسة بشكل نظري (التدقيق ، عقود التجهيز واهميتها واجراءاتها، مفهوم العقود من مبادئ وشروط التعاقد)، المبحث الثالث والذي يتضمن (المحاسبة الابداعية-اسبابها-انواعها - دوافعها- اساليبها- والجراءات التي يجب تطبيقها لحد من آثارها) والمبحث الرابع يتضمن إجراءات تدقيق العقود من قبل المدقق الداخلي، والدارسة الميدانية، و يتضمن الجانب

العملي للبحث تشخيص متغيرات البحث ووصفها وتحليل الربط بين العلاقات واختبار الفرضيات. وأخيراً المبحث الخامس: يتضمن خلاصة ما توصل اليه من استنتاج وما تم التوصل اليه من نصائح.

## المبحث الأول: المنهجية والدراسات السابقة (The Methodology of Research & previous studies)

### 1- منهجية البحث (The Methodology of Research) وهي تتألف من :

أولاً: مشكلة البحث: (Research Problem): نتيجة للمتغيرات التي حدثت في الحياة الاجتماعية والاقتصادية في البيئة العراقية، التي استوجبت الاستعانة بالتدقيق الداخلي في السيطرة على القائمين بالإحتيال في البنود الواردة ضمن عقود تجهيز الشركات الصناعية لتجهيز المستلزمات، عدم وجود لجنة فنية متخصصة تتابع مراحل تنفيذ العقد، صرف جميع مبالغ المستحقات المالية للمجهز قبل اكمال تنفيذ العقد، التغاضي عن عدم تنفيذ بعض فقرات العقد من قبل اللجنة المكلفة بالفحص والاستلام ، عدم الالتزام بالتنويب المحاسبي الصحيح لعمليات الصرف).

ثانياً : أهمية البحث : (Research Importance): تكمن الأهمية العلمية بتسليط الضوء على تدقيق العقود بصورة عامة وتدقيق عقود التجهيز في الشركات الصناعية لتجهيز المستلزمات من قبل مدقق الشركة الداخلي بصورة خاصة للتقليل من الابداع المحاسبي إذ ان مبالغ عقود التجهيز في شركة عينة البحث تكون مبالغها طائلة وبالتالي تكتسب أهمية جوهرية مما يتطلب بذل جهد رقابي مضاعف، في تدقيق هذه العقود وتسليط الضوء على وجود شرط جزائي على الجهة المنفذة. أما الأهمية العملية للدراسة فتتوضح في الحد من اثار المحاسبة الابداعية وتأثيرها على تدقيق عقود التجهيز في الشركة عينة البحث والارتقاء بعمل المدقق.

ثالثاً: أهداف البحث (Research Objectives) : في ضوء مشكلة البحث والأهمية التي تتمتع بها في تناول العلاقة بين متغيرين

مهمين بالنسبة للشركات العامة وأثرهما المشترك في الحد من الابداع المحاسبي،فإن البحث يسعى الى تحقيق عددٍ من الأهداف :-

1- اظهار أهمية مدقق الشركة الداخلي في الحد من تأثيرات الابداع المحاسبي على عقود التجهيز في الشركة .

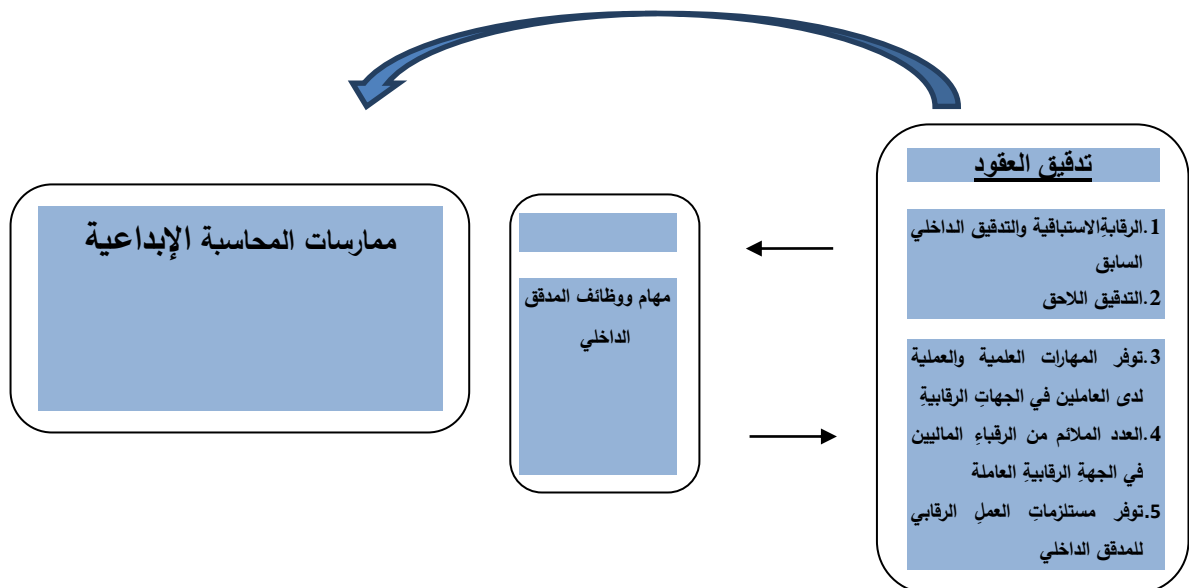
2- التعرف على طبيعة واشكال المحاسبة الإبداعية وبيان أهميتها .

3- التعرف على الانظمة والقوانين والتشريعات الصادرة بخصوص تدقيق عقود التجهيز وبيان مدى كفاءتها والاعتماد عليها في

التدقيق

4-تحديد طبيعة الأثر للعلاقة بين مدقق الشركة الداخلي والإبداع المحاسبي في عقود تجهيز الادوية والمستلزمات الطبية بالاستناد الى إجابات افراد العينة.

رابعاً: المخطط الإفتراضي للدراسة: الشكل (1) مخطط الإفتراضي للدراسة



المصدر: من اعداد الباحثة.

خامساً: فرضية البحث (hypotheses): استناداً الى ما تضمنته مشكلة البحث من تساؤلاتٍ بحثيةٍ، وما يهدف البحث الى التوصل اليه، وبالتناسق مع مخططها الافتراضي، فإنه يمكنُ تحديدُ فرضيات البحث كالاتي:

هناك فرضية اساسية واحدة مفادها وجود ترابط إحصائي بين تفعيل دور التدقيق الداخلي والتقليل من اثر الابداع المحاسبي .

سادساً: منهجية البحث: (Research method): بالنظر لتعدد مناهج البحث العلمي المستخدمة في الدراسات والبحوث، وبالنظر لطبيعة الدراسة الحالية القائمة على وصف المتغيرات التي تتناولها من جانب نظري قائم على توضيح كل متغير منها بشكلٍ شاملٍ وواضح، من حيث المفهوم والأهمية بالنسبة للمنظمات والاهداف والعوامل المؤثرة فيها والابعاد المكونة لكل متغير وماهية آثارها على أداء المنظمات. بالإضافة الى جانب الدراسة العملي القائمة إستطلاع آراء مجموعة من الأفراد العاملين فيو الشركة المبحوثة من خلال تطبيق أداة الدراسة الرئيسية القائمة على استقصاء آراء عينة الدراسة بهدف الوصول الى مجموعة من النتائج التي يتم من خلال قبول او رفض فرضيات الدراسة، والاجابة على التساؤلات البحثية المطروحة وتحقيق الهدف من الدراسة.

سابعاً : اساليب جمع البيانات والمعلومات

1-الجانب النظري:- تم الاعتماد من قبل الباحثين على الكتب العربية والاطاريح والرسائل والبحوث العلمية والمجلات والضوابط والتعليمات ومواقع الانترنت.

2-الجانب العملي:- أجرى الباحثان عدداً من المقابلات الشخصية مع المعنيين في عينة البحث وذلك من اجل تكوين نظرة عامة عن آراءهم حول متغيرات البحث وتوضيح الفقرات الواردة في استمارة الاستقصاء لضمان الحصول على الإجابات الدقيقة و الواضحة في ما يخص المتغير المستقل (تدقيق العقود) وتم الاعتماد على التقارير السنوية و البيانات المالية الصادرة من سوق العراق للأوراق المالية في ما يخص المتغير التابع (المحاسبة الابداعية) فضلا عن التحليل العملي والاحصائي.

2- دراسات سابقة

اولاً-الدراسات المتعلقة بنظم تدقيق العقود

الجدول رقم (2) دراسات سابقة

| ت | التفاصيل        | المعلومات   |
|---|-----------------|---|
| 1 | العنوان         | "مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الاردن"  |
|   | اسم الباحث      | ميسر منيزل الجبول   |
|   | المشكلة         | ما هي مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية  |
|   | نوع الدراسة     | وصفي تحليلي   |
|   | السنة           | 2022  |
|   | هدف البحث       | التعرف على مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية.  |
|   | الفرضية         | لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $\alpha 0.05$ ) لمسؤولية المدقق الداخلي عن اكتشاف الغش والخطأ على جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولية   |
|   | اهم الاستنتاجات | 1-توصلت الدراسة إلى اتفاق المشاركين على أن وجود مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية بشكل مرتفع .<br>2-توصلت الدراسة إلى اتفاق المشاركين على أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية بشكل مرتفع. |
|   | اهم التوصيات    | 1-ضرورة أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق من خلال استخدام الشك المهني خاصة في الأمور التي تزيد خطر التحريف المادي والنتائج عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية.  |

|   |                 |  |
|---|-----------------|--|
|   |                 | 2- ضرورة الأهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لمدقق وتطوير أدائهم بشكل مستمر .<br>3- ضرورة وضع ب ارمج تدريبية مستمرة لمدقق المالي لتحسين من مستوى أدائهم مما يزيد من جودة القوائم المالية.   |
| 2 | العنوان         | دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية   |
|   | اسم الباحث      | م.د. فاطمة فزع هدا ب وآخرون  |
|   | المشكلة         | قلة اهتمام وعدم ادراك إدارات القطاع العام باهمية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى غياب الرقابة الفاعلة والكفاءة على إجراءات إبرام العقود الحكومية وتنفيذها وعدم اكتشاف الغش والخطأ الذي يمكن أن يقع فيها، بالتالي سيؤدي إلى الهدر بالمال العام .  |
|   | نوع الدراسة     | المنهج الوصفي التحليلي   |
|   | السنة           | 2020   |
|   | هدف البحث       | بيان دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية ،اذ تمثلت مشكلة البحث في ان قلة اهتمام وعدم ادراك إدارات القطاع العام باهمية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى غياب الرقابة الفاعلة والكفاءة على إجراءات إبرام العقود الحكومية وتنفيذها وعدم اكتشاف الغش والخطأ الذي يمكن أن يقع فيها، بالتالي سيؤدي إلى الهدر بالمال العام .                  |
|   | الفرضية         | أن كفاءة وفاعلية التدقيق الداخلي يسهم في الكشف عن الاخطاء والغش التي من الممكن ان تقع في العقود الحكومية وبالتالي المحافظة على المال العام من الهدر والضياع.   |
|   | اهم الاستنتاجات | عدم قيام قسم التدقيق الداخلي بفحص وتدقيق وتقييم كافة مراحل التعاقد ابتداء من مرحلة التخطيط والتخصيص للمشروع وانتهاء بالتسليم النهائي وفترة الصيانة اذ يعتمد القسم على التدقيق الشكلي وتدقيق عمليات صرف الذرعات فقط.  |
|   | اهم التوصيات    | ضرورة قيام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي بتدقيق كافة من مرحلة التخطيط والتخصيص للمشروع وانتهاءً بالتسليم النهائي وفترة الصيانة .  |
| 3 | العنوان         | تدقيق عقود المشاركة وانعكاسه على اداء الوحدات الاقتصادية - بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعات السيارات والمعدات / الاسكندرية، في قسم الدراسات المحاسبية تخصص المحاسبة القانونية   |
|   | اسم الباحث      | نزار شاكر كريدي  |
|   | المشكلة         | عدم تكامل الاجراءات والوسائل الرقابية التي يمكن استخدامها في تدقيق عقود المشاركة المبرمة مع شركات القطاع الخاص العربية والاجنبية وانعكاسه على اداء الوحدات الاقتصادية واستمراريتها.  |
|   | نوع الدراسة     | تطبيقي ووصفي تحليلي  |
|   | السنة           | 2018   |
|   | هدف البحث       | تناول البحث الاستراتيجيات المعتمدة لتنمية القطاع العام من جهة ولتحسين الخدمات العمومية من جهة أخرى في ظل التطور التكنولوجي وأقتصاد السوق تجعل من القطاع الخاص شريك أساسي للقطاع العام يمكن الإعتماد عليه ، وتعددت أساليب تطوير القطاع العام في ضل الإقتصاد المنفتح ، إلا إن التعاقد مع القطاع الخاص يمثل طوق النجاة للعديد من الوحدات الإقتصادية العامة. |
|   | الفرضية         | وجود برنامج رقابي يستعان به لدى تدقيق هكذا عقود وتحقق عوائد كان بالاستحالة تحقيقها وتجنب مخاطرها   |
|   | اهم الاستنتاجات | عدم تكامل الإجراءات التدقيقية المطبقة على عقود المشاركة بسبب ضعف الإطار القانوني والتشريعي التي تحكمها الأمر الذي أثر على جودة العمل الرقابي وبالتالي التقارير الرقابية الصادرة عنه تحقيقها وتجنباً لدى قيام الهيئات المدققة (المدقق العام) في ديوان الرقابية المالية الإتحادي/العراق بتدقيقها وأصدار تقارير رقابية عنها .                               |

|   |                 |   |
|---|-----------------|---|
|   |                 | وتتطلب عقود المشاركة عمليات رقابة وتدقيق فاعلة للإستفادة القصوى من إيجابياتها وتفادي سلبياتها وتجنب العوامل التي قد تعرقل مصداقيتها وتعيق تحقيق أستخدمتها المرجوة و حسن أستخدماتها .<br>وغياب الإطار التنظيمي والقانوني الشامل الذي يؤطر ممارسات عقود المشاركة في العراق لتعزيز الشفافية اللازمة ولا سيما في الدعوى الى المنافسة ، والمتطابق مع المعايير الدولية لتنضم هذه العقود مع الأخذ بعين الاعتبار آلية تقاسم المخاطر والتوازن المالي وتحقيق العائدات المعقولة لفائدة القطاع الخاص              |
|   | اهم التوصيات    | ان تطبيق الإنموذج المقترح لبرنامج التدقيق على عقود المشاركة وما يتبعها من تعليمات تنظيمية وقانونية يساعد المعنيين في معالجة المشاكل الرقابية والتدقيقية والمحاسبية والقانونية والتنظيمية حيث يمكن الإستفادة من البرنامج التدقيقي المقترح في تدقيق عقود المشاركة من قبل الجهات الرقابية المكلفة بتدقيق هكذا عقود ، وضرورة وجود رقابة وتدقيق فاعل على عقود المشاركة للإستفادة القصوى من إيجابياتها وتفادي سلبياتها وتجنب العوامل التي قد تعرقل مصداقيتها وتعيق تحقيق أستخدمتها المرجوة و حسن أستخدماتها |
| 4 | العنوان         | آليات الرقابة الداخلية للصفقات العمومية و تفويضات المرفق العام في ضوء المرسوم التشريعي 742/51   |
|   | اسم الباحث      | خلفي عبد الكريم   |
|   | المشكلة         | فيم تتمثل آليات الرقابة الداخلية للصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام وفق التشريع الجديد و ما مدى فعاليتها؟   |
|   | نوع الدراسة     | المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي  |
|   | السنة           | 2018  |
|   | هدف البحث       | ضبط المصطلحات القانونية المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من جهة، ومن جهة أخرى مساعدة (القارئ) مهني ، أكاديمي) في إعداد دليل للتطبيق الأمثل للرقابة الداخلية للصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام في ضوء التشريع الجديد .  |
|   | الفرضية         | وجود رقابة تفصيلية وفاعلة تضمن حسن استعمال الاموال العامة وعدم هدرها، وتحقق هذه الرقابة الكفؤة من خالل وجود بيئة رقابية ،   |
|   | اهم الاستنتاجات | أن الرسوم التشريعي 247/15 وما فيه من مزايا تؤمن شفافية ونزاهة وكفاءة اختيار الا انه احتوى على احكام وعبارات غامضة .   |
|   | اهم التوصيات    | اعادة النظر بالمادة 162 ولا سيما الفقرة 2 من المرسوم اعلاه والتي لا تتطلب حد ادنى للنصاب لاجتماع لجنة فتح الاظرفة وتقديم العروض .   |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر اعلاه

## ثانياً:- الدراسات السابقة المتعلقة بالابتداع المحاسبي

### الجدول رقم (3) المواضيع السابقة المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية

| ت | التفاصيل    | المعلومات   |
|---|-------------|---|
| 1 | العنوان     | تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات في ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل آليات الحوكمة  |
|   | اسم الباحث  | فهد دحام حسن  |
|   | المشكلة     | إستخدام المحاسبة الإبداعية سبباً رئيسياً لجعل العلاقات بين الاعمال التجارية و أصحاب المصالح المختلفة علاقات غير مستدامة وغير مستقرة وهو ما حتم على المسؤولية الاجتماعية للشركات باعتبارها جزء لا يتجزأ من العلاقة المستدامة بينهما. |
|   | نوع الدراسة | وصفي تحليلي   |
|   | السنة       | 2022  |

|                 |  |
|-----------------|--|
| هدف البحث       | تعريف بعلاقة المسؤولية الاجتماعية للشركات بممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات والمتمثلة بآلياتها (هيكل الملكية، حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، لجنة المسؤولية الاجتماعية للشركات، استقلالية لجنة التدقيق).  |
| الفرضية         | هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين المسؤولية الاجتماعية للشركات (إجمالاً وبكافة مؤشراتها) مع المحاسبة الإبداعية.   |
| اهم الاستنتاجات | ان جميع العينة لديها مستوى منخفض من المسؤولية الاجتماعية، بينما اظهرت ارتفاع مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة في الشركات الصناعية، كما أشارت النتائج إلى وجود حجم مجلس إدارة يزيد عن ستة اعضاء وهذا عدد يدل على وجود حوكمة فعالة داخل العينة   |
| اهم التوصيات    | بضرورة اهتمام الشركات والمصارف العراقية بالمسؤولية الاجتماعية وعقد الندوات والدورات التدريبية لزيادة الوعي بمخاطر استخدام المحاسبة الإبداعية وضرورة اهتمام الشركات بصورة اكبر بتطبيق الحوكمة الفعالة.  |
| 2               | العنوان<br>دور التدقيق الداخلي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية.   |
| اسم الباحث      | نجيمي عبد الغني  |
| المشكلة         | الى اي مدى يمكن ان يساهم التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟   |
| نوع الدراسة     | وصفي تحليلي وتطبيقي  |
| السنة           | 2018   |
| هدف البحث       | محاولة إبراز الاطار العلمي والعملية للتدقيق الداخلي كوظيفة داخل المؤسسة واستعراض اهم الاساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، وأثرها..  |
| الفرضية         | ليس للتدقيق الداخلي اهمية داخل المؤسسة   |
| اهم الاستنتاجات | توافر الخبرة المحاسبية والمالية لدى المدقق الداخلي إضافة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الاخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي يحد من آثار المحاسبية الإبداعية<br>يجب ان يكون الشخص المكلف بمهمة التدقيق الداخلي على قدر كبير من النزاهة والاستقلالية  |
| اهم التوصيات    | ضرورة الاهتمام بتفعيل دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسات الاقتصادية لمن له اثر ايجابي في إضافة قيمة وتحسين فعالية العمليات وتحقيق الاهداف<br>ينبغي على المدقق الداخلي زيادة الاهتمام بتدقيق التقارير المالية والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام المحاسبة الإبداعية.  |
| 3               | العنوان<br>ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان   |
| اسم الباحث      | عبد الله محمود عبد الله النميرين   |
| المشكلة         | تقديم صورة غير حقيقية يقود إلى اتخاذ قرارات خاطئة من قبل ذوي العالقة كما أنها تؤثر على سمعة الشركة فيما لو تم اكتشافها من قبل المستثمرين   |
| نوع الدراسة     | المنهج التطبيقي  |
| السنة           | 2019   |
| هدف البحث       | التعرف على دور الشركات الصناعية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتحديد واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح وتمهيد الدخل، بالإضافة الى معرفة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية وهي إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل) على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان في ظل وجود المتغيرات الضابطة ( حجم الشركة المقاس باللوغاريتم الطبيعي الاجمالي الأصول، والعائد على الأصول)، |



|   |                 |   |
|---|-----------------|---|
|   | الفرضية         | لا تمارس الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح.   |
|   | اهم الاستنتاجات | <ul style="list-style-type: none"> <li>• أن الشركات الصناعية الأردنية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح فقط .</li> <li>• في حين لا يوجد مستوى ممارسة ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الإبداعية من خلال تمهيد الدخل. حيث تبين أن 6.64% من الشركات المشمولة في عينة الدراسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح. وأن 8.45% من الشركات تمارس تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة.</li> <li>• وجود أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.</li> <li>• عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتمهيد الدخل على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان.</li> </ul> |
|   | اهم التوصيات    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• حث إدارات الشركات الصناعية الأردنية على استخدام نماذج قياس إدارة الأرباح في قياس مستوى ممارسة المحاسبة الإبداعية،</li> <li>• وتوصية المدققين الخارجيين بإظهار نسبة قياس إدارة الأرباح في التقارير المالية لما لها من أثر هام على ربحية السهم.</li> </ul>   |
| 4 | العنوان         | العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام نموذج (ميلر) في قياس ادارة الارباح   |
|   | اسم الباحث      | الاء مهدي هادي  |
|   | المشكلة         | لجوء بعض ادارات الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية الى ممارسة تطبيقات المحاسبة الابداعية باساليبها واجراءاتها المعتمدة الامر الذي ادى الى التأثير على حجم تداول الاسهم في الاسواق المالية لتلك الشركات.  |
|   | نوع الدراسة     | المنهج الوصفي للجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.  |
|   | السنة           | 2017  |
|   | هدف البحث       | تسليط الضوء على ممارسات المحاسبة الابداعية في التقارير المالية وبيان اثرها على حجم التداول في سوق العراق للاوراق المالية اذ تلجأ بعض الادارات التنفيذية الى ممارسة المحاسبة الابداعية لتجميل صورتها امام هيأتها العامة هذا من جهة وللمحد من الهبوط المتسارع في اسعار اسهمها من جهة اخرى   |
|   | الفرضية         | لاتمارس الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية تطبيقات المحاسبة الابداعية.   |
|   | اهم الاستنتاجات | ان جميع الشركات عينة الدراسة تقوم بممارسة المحاسبة الابداعية في قوائمها المالية الصادرة مما يؤثر على حجم التداول في اسهمها في سوق العراق للاوراق المالية .  |
|   | اهم التوصيات    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• استخدام نموذج ميلر من قبل مراقبي الحسابات لغرض قياس ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها .</li> <li>• توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام والمستثمرين والمقرضين بشكل خاص لاثار وانعكاسات ممارسة المحاسبة الابداعية في قراراتهم الاقتصادية ودورها في تقليل النزاهة وتفشي الفساد .</li> </ul>   |
| 5 | العنوان         | دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية " دراسة ميدانية "  |
|   | اسم الباحث      | ميسون بنت محمد بن علي القري   |
|   | المشكلة         | أن القوائم المالية بشكلها الحالي غير قادرة على شرح القيمة الفعلية للشركة ، و ذلك ما تسبب في مفاجآت إنهاء بعض الشركات الكبيرة ، كانهيار (Enron ١) الذي يعد واحداً من أهم الدروس في مهنة المحاسبة   |
|   | نوع الدراسة     | دراسة ميدانية   |



| السنة           | 2010   |
|-----------------|--|
| هدف البحث       | تحديث واستكمال نتائج الدراسات السابقة التي أثبتت ممارسة شركات المساهمة السعودية لأساليب المحاسبة الإبداعية مثل ، كما تسعى بشكل خاص إلى معرفة دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة السعودية من وجهة نظر كل من الأكاديميين والمهنيين، ومدى تعارضها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وقد توصلت الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الاستبانة إلى وجود عشرة دوافع على الأقل لدى إدارات شركات المساهمة السعودية لممارسة المحاسبة الإبداعية من أهمها دافع الحصول على المنافع الإدارية .   |
| الفرضية         | إن انتشار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لتضليل مستخدمي القوائم المالية يؤثر سلباً على شفافية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية  |
| اهم الاستنتاجات | أن إدارات شركات المساهمة تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية المتعلقة بكل من التصنيف والتوقيت والإفصاح والتقدير، وأن غالبية تلك الأساليب تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . وأظهرت الدراسة اختلاف وجهات نظر الأكاديميين عن المهنيين بنسبة ٦٠ % فيما يتعلق بالدوافع و ٤٧ % فيما يتعلق بالأساليب.  |
| اهم التوصيات    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• جميع أساليب المحاسبة الإبداعية المتناولة نظرياً تتم فعلاً ممارستها في الشركات ، ولعل هذه الدراسة تساهم في زيادة اهتمام الجهات التنظيمية المتمثلة في وزارة التجارة وهيئة سوق المال والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالظاهرة ، وزيادة الاهتمام بأنظمة حوكمة الشركات والرقابة على الأداء .</li> <li>• ينبغي من مكاتب المراجعة زيادة الاهتمام بتدقيق التقارير المالية ، والتعرف على المؤشرات الدالة على استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية . كما يجب على هيئة سوق المال زيادة الاهتمام بجودة التقرير المالي ، و تشديد العقوبات على الشركات المخالفة لأنظمة حوكمة الشركات.</li> </ul> |

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر اعلاه.

## المبحث الثاني

**التدقيق و عقود التجهيز:** يلعب التدقيق دوراً كبيراً ومهماً في الأوساط المالية وبالأخص على صعيد الجانب الاقتصادي وكونه وسيلة لاغاية، فالهدف منه خدمة المستخدمين (المستثمرين، مجلس الإدارة، البنوك والمؤسسات، واجهزة الحكومة، المجتمع)

للقوائم المالية والتي يتم اعتمادها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات (د.بو حفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرادية، 2018، ص8)

إذن يمكن اعتبار التدقيق بمثابة نشاطٍ يجب التخطيط له مسبقاً، فالتدقيق تحده معايير مقرر مسبقاً، بمعنى أن عمل المدقق يستند إلى قواعدٍ موضوعيةٍ بدقةٍ و مفهوميةٍ إلى حدٍ كبيرٍ لدى جميع الأطراف ذات العلاقة و هو تتمثل في المعايير التي يستند إليها المدقق الداخلي و المتمثلة في اللوائح و القوانين التي تعمل من خلال الإدارات الحكومية، وغيرها من المعايير الأخرى التي تراعي عملية التدقيق والتي تتضمن ما يسمى بالفحص و الايصال (د.بو حفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرادية، 2018، ص8)

**المطلب الاول: تعريف التدقيق:** وردت عدة تعريفات مختلفة وبمفاهيم متنوعة للتدقيق حيث عرف التدقيق (شاهين عكاب سالم، الرقابة والمصارف - ط1 - مكتبة الدار العربية للعلوم، العراق، 2021، ص18) بأنه عملية منظمة يقوم بها المدقق باكتشاف الأخطاء التي تحدث من قبل الموظفين بطريقة موضوعية بالاعتماد على برنامج خاص بكل عمل تدقيقي بهدف التأكد و الوصول الى نتائج واقعية ملموسة، وايصال النتيجة الى من يهمه الامر. كما عرف التدقيق على أنه فحص منظم ومستقل للسجلات والعمليات والفعاليات (المالية وغير المالية) لأي شركة وأن يقوم المدقق بجمع ما يمكن جمعه من القرائن وإبداء رايه في تقرير يرفع الى الجهات المعنية.

وعرفَ التدقيق على أنه " فحصُ البياناتِ والأرقامِ والسجلاتِ، فضلاً عن انه الفحصُ الإنتقادي لأنظمةِ المراقبةِ داخل الشركة والمعلومات الموجودة في الدفاترِ والسجلاتِ والكشوفاتِ التحليلية للارصدة الإقتصادية ومراجعة حساباتها بقصد بيان صحة هذه المعلومات ودرجة الإعتماذ عليها (د.بو حفص رواني ، التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرادية، 2018، ص8) وكما عرفت الجمعية المحاسبية الامريكية (AAA ) للتدقيق على أنها "عملية منتظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع، و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية، والمقبولة قبولاً كاملاً، و توصيل النتائج للأطراف المعنية( محمد الفوموي، عوض لبيب، المكتبة الحديثة، 1998 ، ص 11 )

إنّ مفهومُ تدقيق الحساباتِ ومبادئه العلمية لا تختلف باختلاف المكان الذي ننظرُ من خلاله الى تدقيق الحسابات، وبناء على ما تقدم يمكن حصر أنواع التدقيق بالتبويبات الآتية: (أميرة متي رزوقي، مدرس مساعد،/ معهد نينوى التقني ، مدرس مساعد محاسب قانوني ومراقب حسابات ، 2002، ص(8-10)).

1-التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي (من حيث النطاق) التدقيق الكامل(الشامل):هو أن يقوم المدقق بفحص كافة العمليات وهو يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم ، حيث يكون عدد وحجم عملياتها قليلة نسبياً.

2-التدقيق الجزئي:هو تدقيق عينه من العمليات، مثلاً(النقدية، المبيعات، الصندوق، المقبوضات،...الخ) في هذا النوع من التدقيق لا يخرج المدقق برأيه إلا بالجزء الذي كلف بتدقيقه الخطوات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، ومن المفضل إن يطلب المدقق من الجهة التي عينته كتاباً يبين فيها العمل التدقيقي وتأديته لكي لا يوجه إلى المدقق أي لوم عن شيء لم يعهد إليه أداءه مستقبلاً.

### 3-التدقيق النهائي والتدقيق المستمر(الوقت).

- التدقيق النهائي: هو تدقيق يقوم به الشخص المختار لأجراء العمل الرقابي في نهاية العام المالي، بعد إن يتم إقفال السجلات و الدفاتر واعداد القوائم ، وفي هذه الحالة يضمن المدقق عدم حدوث أي تعديلات في المعلومات المحاسبية.

- التدقيق المستمر: معناه القيام بالتدقيق بصفة مستمرة وبزيارات متعددة طوال الفترة التي يقوم بتدقيق حساباتها، و في نهاية السنة بتدقيق كشف الميزانية والحسابات الختامية، ويصلح هذا النوع في الشركات الكبيرة.

### 4-التدقيق الإلزامي و التدقيق الإختباري.(درجة الإلزام)

• التدقيق الإلزامي: الذي تجرّبه بعض الوحدات بناءً على إلزام القانون بضرورة إجرائه وهويتميز بوجود عنصر الإلزام والجبر .

• التدقيق الإختباري: هو التدقيق الذي يطلبه أصحاب الوحدات دون إلزام قانوني على وجوب القيام به.

5- التدقيق من داخل الشركة و التدقيق من خارج الشركة (من حيث القائم به

اكاديمية المجموعة الدولية للتدريب/https://www.facebook.com/IGC.Academy/posts)

• التدقيق من داخل الشركة: يعد جزءاً من الوحدة وتُحدد أهدافه المعايير المهنية والإدارة والمجلس ويعتبر الإدارة و المجلس عملائه الرئيسيون. في المقابل.

• التدقيق من خارج الشركة: فان المراقب الخارجي ليس جزءاً من المؤسسة ولكنه مُكلف منها عن طريق التعاقد ، ويحدد أهدافه القانون و عميله الرئيسي هو مجلس الإدارة.

6-التدقيق السابق للصرف:http://dspace.univ-tebessa.dz:8080/xmlui/handle//?show=ful(ريم تواتي نظام الرقابة المالية

السابقة على الإنفاق العمومي في التشريع الجزائري، 2020) هو من الرقابات التي شرعت لكشف الاخطاء والثغرات قبل حدوثها من أجل تغاديتها، وتمنح فرصة لتصحيح الأخطاء في حالة حدوثها الأمر الذي يجعلها رقابة وقائية، وذلك بواسطة أجهزة رقابية متمثلة في المراقب المالي الذي يكون له دور فعال في التحقيق من حسن سير النفقات قبل تنفيذ النفقة، والمحاسب العمومي الذي

يراقب ويشرف على عملية تنفيذ النفقة ويقوم بعملية الدفع والتحصيل، وهي انجح الرقابات التي تمس المال العام تتدخل قبل صرف النفقة للقضاء على كل ما يؤثر سلباً على الشركة وبالتالي يتسبب فيها سوء التسيير .

**المطلب الثاني : أهمية التدقيق :** تشتمل عملية التدقيق عمليات مهمة هي : ( عملية الفحص، والتحقق واخيراً كتابة التقرير ) لذلك تبرز أهمية التدقيق في ما يلي: (عثمان باشا كريمة، آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة في ميناء مستغانم، الجزائر، 2015، ص10-11)

1. التأكد من قياس صحة الاحداث المالية التي تم تسجيلها وتحليلها.
2. التمكن من الحكم على صحة القوائم المالية النهائية تعبيراً عن سلامة عمل المشروع عن مدة زمنية معينة.
3. تجميع نتائج التحقيق والفحص وجعلها تصب في تقرير يقدم الى الجهة التي يهتما الموضوع في المشروع وخارجه ويساعد العميل على الحصول على القروض من البنوك و مؤسسات الإقراض والموردين.

**المطلب الثالث: عقود التجهيز - اهميته واجراءته:** العقد هو إتفاق قانوني بين طرفين أو أكثر، فالعقد أو الاتفاقية هو وثيقة غالباً مكتوبة بين طرفين أو أكثر، تنظم العلاقة بينهما، فالعقد يصف توقعات العلاقة المستقبلية بين الأطراف حول موضوع العقد، وما قد ينجم عنه، وكذلك التوقيع على العقد يعني توافق الأطراف على شروط علاقتهم (عقود التجهيز في العراق، 2020، may، بحث في موسوعة حماة الحق (SAMI ALAWAD)

أن العقود الحكومية مثل عقود المقاولات العامة يحكمها الامر (87) لسنة 2004 الصادر عن الائتلاف المؤقتة (المنحلة) و تعليماتها استناداً إلى أحكام الفقرة (1) من القسم (14) ، فالعقود التي تتعاقد عليها الادارة تنقسم إلى شقين هما (م.د فاطمة فزع هدا ب واخرون، دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الخطأ و الغش في العقود الحكومية،الجامعة التقنية الوسطى/معهد الادارة الرصافة، 2020،ص(511):

1. العقود الإدارية ويحكمها القانون العام الذي يعطي للإدارة امتيازات كثيرة تتجلى بعض صورها في القانون الإداري.
2. العقود العادية التي يحكمها القانون الخاص.

لذا فتمييز العقد الإداري وتحديده عن غيره من العقود من الأمور المهمة. وهكذا فان العقود التي تبرمها الإدارة تختلف فيما بينها في كل مما يأتي ( م.د فاطمة فزع هدا ب واخرون، مصدر سابق، ص(511) :

- أ- تختلف في الأغراض والتسميات حيث يتم استخدامها لأغراض مختلفة وندرج ادناه أنواع العقود الحكومية:
- عقد امتياز: ويُعرف باسم عقد الالتزام، وهو عقد إداري مهم؛ بسبب منحه للمنشأة أو الفرد حقاً إدارياً للاستفادة من مرفق عام.
  - عقد الأشغال العامة: هو عبارة عن مقابلة تُطبق بين شخصية قانونية عامة ومنشأة أو شخص يتعهد بتنفيذ أعمال الصيانة أو البناء أو الترميم وفقاً لمبلغ مالي يُحدده العقد).
  - عقد التوريد (التجهيز) : هو اتفاق يحصل بين شخصية قانونية ومنشأة أو شخص يتعهد بتوريد أشياء منقولة مقابل الحصول على مبلغ مالي محدد.
  - عقد تقديم المعاونة : هو عقد يلتزم بمقتضاه احد شخصيات القانون الخاص او العام بالمساهمة نقداً أو عينياً في نفقات مرفق عام أو الأشغال العامة وهو من العقود الادارية.
  - عقد إيجار الخدمات: هو عقد تمليك به يلتزم المؤجر به اتجاه المستأجر الانتفاع بالمأجور .
  - عقد القرض العام: يُعرف على أنه مبلغ من المال تحصل عليه الدولة او احدى هيئاتها العامة من الآخرين على ان تتعهد الدولة برده مع فوائده وفق الأجل المتفق عليها.
  - عقد الإنشاء: هي عقود يتم ابرامها لأجل إنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها من ناحية التصميم أو التقنية أو الغرض أو الاستخدام.
- ب- تختلف في القواعد التي تنظمها وتطبقها على اطرافها وتحكمها في العقود التي تبرمها الإدارة وكما مبين ادناه:

• ما يخضع إلى قواعد القانون الخاص وتعامل معاملة العقود المدنية التي يبرمها الافراد فيما بينهم وتسمى تبعاً لذلك (عقود الإدارة المدنية )

• ومن العقود التي تبرمها الإدارة ما يخضع لأحكام خاصة بها وتحكمها مبادئ القانون الإداري واحكامه وتسمى حينئذ (عقود الإدارة الإدارية).

وألزمت وزارات الدولة والجهات غير المرتبطة بوزارة والأقاليم والمحافظات وكل التقسيمات الفرعية الأخرى ان تقوم بالإففاق العام وفقاً للمبادئ الأساسية الآتية (دليل تنفيذ العقود الحكومية في العراق ، 14 ، 2020، اجزه الاول، ص12) :

1. التنافس والعلنية تستوجب أن تكون إجراءات المناقصة العامة تامة، و تنافسية وعادلة وعلنية الى ابعد حد ممكن، وأن تتضمن على الإعلان عن الدعوات بشكلٍ وافٍ، والموضوعية في معايير تقييم العطاءات والعلنية في فتح العطاءات، وإستناداً لذلك عدم وضع شروط للاشتراك والحد من التنافس دون أن تكون هناك مبررات تتعلق بالجودة في العمل المطلوب والغاية المطلوب الوصول إليها، كما يجب إعتماضية المناقصة العامة كلما كان ذلك ممكناً، على أن تكون مدة الإعلان كافية لقيام العارضين بالإطلاع على شروط المناقصة وتهيئة عطاءاتهم على هذا الأساس.

2. الشفافية ومنع تضارب المصالح ويتم تطبيقهما عبر الأخذ بالمعايير الدولية للشفافية ، والإبلاغ والإفصاح ونشر التقارير ، على ان تتسم إجراءات التعاقد بالأمانة والأخلاقية وعدم تنازع للمصالح، ويبرز ذلك خاصة بالآتي:

أ. عدم وجود أي إستفادة للموظف والمسؤول الحكومي من المقاول المرتبط مع الدولة بعقد عام.

ب. عدم وجود إرتباط بين موظفي الحكومة والمسؤولين فيها بأي علاقة أو تبعية مع مكاتب ومؤسسات مستفيدة من تنفيذ العقد من قبل المتعاقد معه ( دليل تنفيذ العقود الحكومية في العراق ، 14 ، 2020، مصدر سابق، ص12).

ومن مهام وإجراءات التدقيق الداخلي في الشركة وحسب ما مذكور في نظامها الداخلي مايلي:

1-تدقيق ابرام العقود الإستيرادية.

2- تدقيق ابرام العقود مع المصانع الوطنية الحكومية والاهلية وفقاً للقانون.

3-تدقيق فتح فروع لمكتب الاعلام الدوائي داخل وخارج العراق.

4-تدقيق فتح مخازن في انحاء العراق.

5-تدقيق توفر المستلزمات التكميلية لنشاطات الشركة.

فضلاً عن تدقيق ممارسة الشركة لنشاطها الطبيعي في استيراد الادوية والاجهزة والمستلزمات الطبية، وكذلك تدقيق عقد الشراكة مع شركات الأخرى.

### المبحث الثالث:

**المحاسبة الإبداعية:** لقيت المحاسبة الإبداعية جدالاً واسعاً بين وجهات النظر حول إيجابية و سلبية إستخدامها، فمن وجهة النظر الأولى فإن المحاسبة الإبداعية، إبتكار المحاسبة لمبادئ وتقنيات التعرف على التغييرات الإقتصادية، الإجتماعية، والسياسية والأعمال التجارية، في حين يتفق الكثير على أن المحاسبة الإبداعية سلبية، حيث تأتي كمارسات غير مرغوب فيها، ويعتمد الأمر على البيئة الأخلاقية للشركة، بمعنى كيف ولماذا تستخدم الإدارة تقنيات المحاسبة الإبداعية كسلاح، وأن المحاسبة الإبداعية تتبين في السلوك الإنتهازي لبعض المدراء إيجابياً كان أم سلبياً، ويتم من خلال إستغلال المرونة الموجودة في المعايير المحاسبية، للبحث عن المنفعة الخاصة، ولأن المحاسبة تلعب الدور الأكبر في اعداد القوائم المالية، فقد يستغل المحاسبون ومدبريهم المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية، فضلاً عن إستخدام الخبرة والمهارة من أجل تغيير مدلول البيانات المالية والمحاسبية، وهو ما قد يصل إلى درجة الإبداع، ولذلك سميت بالمحاسبة الإبداعية.، وسوف نستعرض في هذا المبحث، مفهوم المحاسبة الإبداعية واسباب ظهورها وأنواع المحاسبة الإبداعية ودوافعها واساليبها وعلاقتها بعقود التجهيز، والإجراءات التي يجب تطبيقها للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**المطلب الاول: أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية :** يمكن تحديد اسباب ظهور المحاسبة الإبداعية بالاتي:

1. تضارب المصلحة بين مختلف الاطراف ذات العلاقة بالشركة يمكن اعتبارها السبب الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية.
2. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية، تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية.
3. حرية التقديرات المحاسبية يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا.
4. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية إن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة (معاذ بو عروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية) دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين، الجزائر، 2015، ص47).

5. محاولة التهرب من الضرائب: حيث يعد التهرب الضريبي من الدوافع الرئيسية للجوء لأساليب المحاسبة الإبداعية، فتستخدم معظم الشركات هذا الأسلوب للتهرب من الضريبة بفعل إخفاء الأرباح الحقيقية للشركة.

**المطلب الثاني: أنواع المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها**

للمحاسبة الإبداعية شكلين أساسيين هما:

1. استغلال الثغرات الموجودة في القوانين والقواعد المحاسبية، بهدف اظهار البيانات المالية بصورة غير حقيقية، ولكن بأسلوب قانوني وهنا تسمى بالشكل القانوني.
2. القيام بتحريف البيانات المالية وتكون بالاتفاق مع مدقق الحسابات وهنا تكون محاسبة ابتداعية ضارة وتسمى هنا بالشكل غير القانوني .

ودوافع المحاسبة الإبداعية تتمثل فيما يأتي:

1. التأثير بصورة إيجابية على وضع الشركة وسمعتها في السوق.
2. التأثير على سعر السهم للشركة في الأسواق المالية.
3. الحصول على تصنيف متقدم في عمليات التصنيف على منافسيها التي تجريها المؤسسات المالية الدولية مستندة الى مؤشرات مالية من البيانات المالية التي تعدها مؤسسات الاعمال.
4. زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني للقيام بمنح القروض.
5. التلاعب الضريبي وغايته: بتخفيض الأرباح والإيرادات وبزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليها.
6. تحقيق مصالح شخصية للشركة من خلال تحسين الأداء المالي لها من خلال تحسين قيم المنشآت لعكس صورة إيجابية عن أدائها.

**المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية في تنفيذ عقود التجهيز والاجراءات التي يجب تطبيقها للحد من آثارها**

بدأت المحاسبة الإبداعية، عندما واجهت بعض الشركات مشاكل في تحقيق أرباح، في فترة الركود التي كانت واضحة في بداية الثمانينات، كان من الصعب إيجاد ارباح ومن أي نوع. يمكن إعطاء مفهوم للمحاسبة الإبداعية في ضوء ما ترد من تعاريف عن الكتاب والباحثين في هذا المجال في ضوء دراسة للمحاسبة الإبداعية وللمحاسبة الإبداعية ممارسات عديدة أهمها

([https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9\\_%D8%A5%D8%A8%D8%AF](https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9_%D8%A5%D8%A8%D8%AF))

(المحاسبة الإبداعية) D8%A7%D8%B9%D9%8A%D8%A9

- 1- **الفاصلة :** تعني عرض أو إعطاء أو استلام أو إستدراج أي شيء ذي قيمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر للتأثير على عمل مسؤول عام في عملية التجهيز أو في تنفيذ العقد (عقود التجهيز في العراق ، الشروط العامة لعقود تجهيز السلع، مصدر سابق ص3)
- 2- **احتياالية :** تعني تشويه أو حذف الحقائق أو إغفالها للتأثير على عملية التجهيز أو تنفيذ العقد.

3-تواطئية : تعني أية خطة أو ترتيب بين إثنين أو أكثر من مقدمي ألعطاء، سواء بعلمٍ من المشتري أو دون علمه، بهدف تقديم أسعار عطاء على مستويات زائفة وغير تنافسية .

4-قهرية : تعني إيذاء أو التهديد بإيذاء أشخاص أو ممتلكاتهم، بشكل مباشر أو غير مباشر، للتأثير على مشاركتهم في عملية التجهيز أو التأثير على تنفيذ عقد.

5-ممارسات الإعاقة: وتعني

أ- إلتلاف أو التزييف أو التغيير أو الإخفاء ألعتمد للوثائق الثبوتية الخاصة بالتحقيق أو إعطاء إفادة كاذبة للمحققين، لإعاقة إجراءات التحقيق في أي من هذه الممارسات المذكورة آنفاً من خلال التهديد أو التحرش أو تخويف أي طرفٍ لمنعه من تقديم معلومات وثيقة الصلة في التحقيق.

ب- كذلك تعني الأفعال التي تعوق ممارسة المشتري لحقه في التدقيق وممارسة الرقابة (الشروط العامة للعقد، لعقود تجهيز السلع).  
توجد مجموعة من الإجراءات التي يمكن من خلال تطبيقها الحد من اثار المحاسبة الإبداعية منها الإجراءات الواجب تطبيقها للحد من اثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل حيث ان استخدام الإدارة لاساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل هو عملية يقوم من خلالها المدقق المستقل عن المنشأة بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية وتشمل عملية التدقيق فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة، وبهدف التأثير على الإيرادات والمصروفات من اجل اظهار أرباح غير حقيقية ولتحسين النسب المالية الخاصة بالشركة.

المبحث الرابع: إجراءات تدقيق العقود من قبل المدقق الداخلي في عينة الدراسة/الجانب العملي

أولاً: التحليل الوصفي للبيانات: Descriptive Data Analysis

1- الرسوم البيانية:

أ- توزيع بيانات العينة ومتطلبات النوع الاجتماعي: نتائج الإستبيان أظهرت أن المستجيبين من الذكور قد شكلوا الغالبية بنسبة مقدارها ( 68%) في حين أن الإناث قد شكلوا نسبة (32%) وهذا بسبب عمل المنظمات، وكما مبين ادناه بجدول رقم (4)

جدول رقم (4): يبين توزيع بيانات العينة (النوع الاجتماعي).

| النوع الاجتماعي | عدد النوع | النسبة |
|-----------------|-----------|--------|
| نكر             | 112       | 68%    |
| انثى            | 52        | 32%    |
| المجموع         | 164       | 100%   |

ب - بيانات العينة تتوزع ومتطلبات المؤهل العلمي: أظهرت نتائج الإستبيان بأن اغلبية المشمولين بالإستبيان كانوا من حملة شهادة البكالوريوس بنسبة(48%) أي تقريباً نصف العينة ، يليهم الذين لديهم شهادة ماجستير بنسبة(38%) ثم الدكتوراه بنسبة (7%) ثم الدبلوم العالي بنسبة(5%) واخيراً الدبلوم بنسبة (2%)، وان هذا من الطبيعي وذلك حسب طبيعة عمل المنظمات تلك، وكما موضح في الجدول رقم(5):

## جدول رقم (5): يبين بيانات العينة تتوزع وحسب الشهادة

| النسبة | عدد الشهادات | الشهادات   |
|--------|--------------|------------|
| %2     | 4            | دبلوم      |
| %48    | 78           | بكالوريوس  |
| %5     | 8            | دبلوم عالي |
| %38    | 62           | ماجستير    |
| %7     | 12           | دكتوراه    |
| %100   | 164          | المجموع    |

## ثانياً: اختبار الفرضيات

- إجراء اختبار صدق وثبات أسئلة الإستبانة للبيانات: القصد من ثبات وإستقرار مقياس الصدق أي إنَّ المقياس يعطي نفس النتائج تعطي احتمالة المساواة للقيمة المعاملة في حال اعيد تطبيق الدراسة على نفس عينة الدراسة، إذ ان قياس درجة مصداقية البيانات يعطي عكس نتائج عينة مجتمع الدراسة ومن خلال إستخدام إحدى أنواع معامل الثبات كمعامل التجزئة النصفية (Split-Half)، ومعامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، وان معامل الثبات يأخذ قيما تتراوح من الصفر الى الواحد. والجدول رقم (3) يوضح ان قيمة معامل الفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) هو (0.828) وهذه القيمة مرتفعة، أي أنَّ مقياس القيمة هو نفس الناتج بمقدار (0.828) في حال اعيد تطبيقه على عينة اخرى بنفس الأسئلة. وبلغ مقدار الثقة 0.9009 والذي يقاس ما صمم لقياسه.

## الجدول رقم (6) مقدار معامل الفا كرونباخ

| الفا كرونباخ |        |
|--------------|--------|
| القيمة       | الفقرة |
| 0.828        |        |

1- المتوسط المرجح وحسابه الخاص بالإتجاه والإتفاق لآراء المستجابين من افراد العينة: ان الغرض من التعرف على طبيعة اجابة أفراد عينة الدراسة هو معرفة المتغيرات والفقرات الخاصة بالدراسة، إذ ان إجراء التحليل الإحصائي الوصفي اخذ قيمة الوسط الموزون مقارنة بالوسط الإفتراضي والبالغ (3) وكما موضح بالجدول (7).

## جدول رقم (7) يوضح مقياس الوسط الحسابي

| المقياس | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| المقدار | 5          | 4     | 3     | 2         | 1              |

يشمل تحليل مقياس ليكرت الخماسي وهو يقيس النزعة المركزية ومعامل التشتت (الانحراف المعياري) و(معامل الإختلاف) فضلاً عن ايجاد الأهمية النسبية والتي تستخرج عبر ضرب الوسط الحسابي بالقسمة على عدد 5 مضروبة في 100 وعلى أساس ذلك يتم تحديد مستوى وترتيب كل فقرة وعبرة. ولمعرفة الاتفاق على تلك الآراء التي سوف يتم طرحها من خلال قيم الانحراف المعياري ان كانت اكبر من قيمة واحد بعدم وجود اتفاق او في حال كان الناتج اقل من قيمة واحد بوجود اتفاق، وان النتائج توضح الجداول الآتية:



1- البعد تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق لعقود التجهيز:  
تشير نتائج جدول (8) والمبين ادناه:

التحليل الوصفي لمحور تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق لعقود التجهيز عبر برنامج spss الاحصائي

| الأهمية النسبية | معامل الاختلاف | معامل الاتفاق | اتجاه اجابة العينة | المتوسط الحسابي | اجابة العينة   |       |         |     |       |     |      |     | المحور او الفقرة |           |  |
|-----------------|----------------|---------------|--------------------|-----------------|----------------|-------|---------|-----|-------|-----|------|-----|------------------|-----------|--|
|                 |                |               |                    |                 | لا اتفق تماماً |       | لا اتفق |     | محايد |     | اتفق |     |                  | اتفق بشدة |  |
|                 |                |               |                    |                 | النسبة         | العدد | نسبة    | عدد | نسبة  | عدد | نسبة | عدد |                  | نسبة      | عدد  |
| 81%             | 22.97          | يوجد اتفاق    | موافق              | 4.07            | 3%             | 5     | 3%      | 5   | 13%   | 21  | 46%  | 76  | 35%              | 57        | التحقق من اعداد خطة بالاحتياج من قبل دائرة الامور الفنية في وزارة الصحة وتقدم الى شركة كيماديا للقيام باجراءات التعاقد.                        |
| 85%             | 15.62          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.23            | 0%             | 0     | 2%      | 4   | 5%    | 9   | 59%  | 96  | 34%              | 55        | التأكد من قيام الشركة بالاعلان عن تجهيز المستلزمات وفق خطة الاحتياج.   |
| 86%             | 18.94          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.28            | 2%             | 3     | 2%      | 3   | 6%    | 10  | 47%  | 77  | 43%              | 71        | التأكد من ذكر مواصفات الكاملة للمستلزمات ومدة تجهيز في الاعلان.  |
| 85%             | 16.82          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.26            | 0%             | 0     | 2%      | 3   | 10%   | 17  | 48%  | 78  | 40%              | 66        | التأكد من استيفاء التأمينات الاولية وفق النسب المقررة.   |
| 86%             | 17.66          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.28            | 0%             | 0     | 2%      | 4   | 11%   | 18  | 43%  | 70  | 44%              | 72        | التأكد من تشكيل لجان استلام وفتح العطاءات لغرض توحيد الطلبات على صعيد المستلزمات حسب كل نوع على حدة وكذلك المستلزمات والاجهزة المطلوب تجهيزها. |
| 85%             | 18.17          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.26            | 0%             | 0     | 3%      | 5   | 11%   | 18  | 43%  | 70  | 43%              | 71        | التأكد من تشكيل لجان تحليل العطاءات تقوم بدراسة العطاءات وتوصيات بالاحالة .  |
| 83%             | 18.79          | يوجد اتفاق    | موافق              | 4.15            | 1%             | 1     | 4%      | 6   | 9%    | 15  | 53%  | 87  | 34%              | 55        | تساعد اعداد رسائل الاحالة للمجهزين بتقديم العروض المقدمة وفق الشروط المعلنة.   |
| 84%             | 19.59          | يوجد اتفاق    | موافق بشدة         | 4.20            | 1%             | 1     | 4%      | 7   | 9%    | 15  | 46%  | 76  | 40%              | 65        | التأكد من الحصول على خطابات ضمان من المجهزين الذين رست عليهم العطاءات والتي هي احد اهم الشروط القانونية للتعاقد الواجب الإلتزام بها.           |

|     |       |            |            |      |  |   |    |   |     |    |     |    |     |    |   |
|-----|-------|------------|------------|------|--|---|----|---|-----|----|-----|----|-----|----|---|
| 83% | 19.04 | يوجد اتفاق | موافق      | 4.15 | 0%   | 0 | 3% | 5 | 15% | 25 | 45% | 73 | 36% | 59 | التأكد من تشكيل لجنة مصادقة من قبل الوزارة للمصادقة على الإحالات ذات المبالغ التي تفوق 10000000 دينار، وفقاً لتعليمات تنفيذ العقود والموازنة الصادرة. |
| 84% | 14.07 | يوجد اتفاق | موافق بشدة | 4.21 | تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق لعقود التجهيز |   |    |   |     |    |     |    |     |    |   |

المصدر: اعداد الباحث استنادا الى نتائج برنامج SPSS v.28

أَن بعد (تطبيق الرقابة الاستباقية والتدقيق السابق لعقود التجهيز) حصل على وسطٍ حسابي مقداره (4.21) وهو أكبر من الوسط الفرضي والبالغ (3) وكان الفرق معنوياً، وبالرجوع الى بيانات الجدول (8) فهذه النتيجة تشير الى أن مستوى الاهتمام لعينة الدراسة لهذا البعد كان (عالٍ)، أي بمستوى أهمية بلغت (84%). بالمقابل قيمة الانحراف المعياري لتشتت إجابات عينة الدراسة إجمالاً (0.59) ، وبمعامل إختلاف نسبته (14.07) وهذا يدل على الدقة في الإجابات ومحدودية تبعتها.

التدقيق ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

تشير نتائج جدول (9) والمبين ادناه:

جدول (9): التحليل الوصفي لمحور الدراسة للمحاسبة الابداعية الاحصائي عبر برنامج spss

| الاهمية النسبية | الانحراف المعياري | اتجاه اجابة العينة | المتوسط الحسابي | اجابة العينة   |       |         |     |       |     |      |     |           |     | المحور او الفقرة  |
|-----------------|-------------------|--------------------|-----------------|----------------|-------|---------|-----|-------|-----|------|-----|-----------|-----|---|
|                 |                   |                    |                 | لا اتفق تماماً |       | لا اتفق |     | محايد |     | اتفق |     | اتفق بشدة |     |   |
|                 |                   |                    |                 | النسبة         | العدد | نسبة    | عدد | نسبة  | عدد | نسبة | عدد | نسبة      | عدد |   |
| 84%             | 0.78              | موافق              | 4.18            | 0%             | 0     | 3%      | 5   | 13%   | 21  | 45%  | 74  | 37%       | 60  | التحقق من ان المجهز يؤمن اوليات شحن البضاعة ووثائق أخرى وكل ما هو موضح بالشروط العقد للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.  |
| 84%             | 0.77              | موافق بشدة         | 4.20            | 0%             | 0     | 4%      | 6   | 10%   | 16  | 47%  | 77  | 37%       | 60  | مطابقة المبالغ التي يستحقها المجهز بالعقد مقابل السلعة والخدمة التي يقدمها مع الأسعار المقيدة بالبطء باستثناء اية اسعار معذلة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. |
| 85%             | 0.72              | موافق بشدة         | 4.24            | 0%             | 0     | 1%      | 2   | 13%   | 21  | 45%  | 74  | 39%       | 64  | ان التركيز على قوائم المبيعات الخاصة بالعمليات التي تعقد مع اطراف ذات علاقة بالإدارة خصوصاً والشركة بصورة عامة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.                |
| 85%             | 0.70              | موافق بشدة         | 4.23            | 0%             | 0     | 1%      | 2   | 12%   | 19  | 48%  | 79  | 37%       | 60  | يجب ملاحظة شروط الرسمة للمصروفات والتحقق من توفرها للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.  |
| 82%             | 0.76              | موافق              | 4.08            | 0%             | 0     | 2%      | 3   | 20%   | 32  | 47%  | 77  | 31%       | 51  | مدى إستبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند احتساب السيولة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية   |

|     |      |            |      |  |   |    |   |     |    |     |    |     |    |  |
|-----|------|------------|------|--|---|----|---|-----|----|-----|----|-----|----|--|
| 83% | 0.76 | موافق      | 4.17 | 0%   | 0 | 3% | 5 | 12% | 20 | 48% | 79 | 35% | 58 | فحص الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية   |
| 86% | 0.74 | موافق بشدة | 4.28 | 0%   | 0 | 2% | 3 | 12% | 19 | 42% | 69 | 43% | 71 | التحقق من قوائم الجرد والتركيز على الوجود الفعلي لموجودات المخازن للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.  |
| 85% | 0.70 | موافق بشدة | 4.27 | 0%   | 0 | 1% | 2 | 11% | 18 | 46% | 76 | 40% | 65 | التأكد من تسجيل كل الإيرادات و المصاريف و الأرباح و الخسائر المتعلقة بالفترة الحالية و مقارنتها مع نظيراتها في الفترات السابقة وتطبيق النسب المالية الخاصة بها من الاجراءات التحليلية، للحد من فاعلية اساليب المحاسبة الإبداعية. |
| 86% | 0.72 | موافق بشدة | 4.28 | 0%   | 0 | 1% | 2 | 12% | 19 | 45% | 73 | 41% | 68 | التحقق من استخدام الإجراءات التحليلية في قائمة المركز المالي للكشف و الحد من المحاسبة الإبداعية بسبب دور هذه الإجراءات في المساهمة في تخطيط وتوقيت عملية التدقيق   |
| 84% | 0.73 | موافق      | 4.19 | 0%   | 0 | 2% | 3 | 13% | 21 | 48% | 78 | 35% | 58 | ان الاجراءات التحليلية في قائمة التدفقات النقدية، تحدد مدى معقولية الارصدة الظاهرة فيها تساهم في تقليل المحاسبة الإبداعية.   |
| 84% | 0.77 | موافق بشدة | 4.22 | 1%   | 1 | 3% | 5 | 8%  | 13 | 51% | 83 | 38% | 62 | تحليل الإيرادات وعزل الإيرادات الخاصة بالأرباح الرأسمالية عن الإيرادات الاعتيادية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.   |
| 84% | 0.64 | موافق      | 4.18 | المحور الثاني : دور التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. |   |    |   |     |    |     |    |     |    |  |

المصدر: اعداد الباحث استنادا الى نتائج برنامج SPSS v.28

تبين النتائج بان الوسط الحسابي بلغ مقداره (4.18) وهو أكبر من الوسط الفرضي والبالغ (3) وكان الفرق معنويًا، وبالرجوع الى بيانات الجدول (15) فهذه النتيجة تشير الى أن مستوى الاهتمام لعينة الدراسة لهذا البعد كان (عال)، أي بمستوى أهمية بلغت (84%)، وان قيمة معامل التشتت للانحراف المعياري بلغت (0.64) ، ومعامل إختلاف نسبته (15.40) وهذا يدل على الدقة في الإجابات ومحدودية تبعتها.

**تحليل الارتباط Correlation Analysis:** يتم في هذا المبحث دراسة الارتباط بين جميع محاور الدراسة ومحاولة معرفة وجود علاقة بين المحاور ومعرفة أي المحورين الأقوى ارتباطاً وأيهما الأقل ارتباطاً وهل العلاقة معنوية أم لا، ويتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط الخطي البسيط Linear Correlation Coefficient بين المحاور ، إذ أن قيمة معامل الارتباط تتراوح ما بين (+1,-1) وتشير القيمة الموجبة الى العلاقة الطردية بين المتغيرين "اي يزداد أحد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح" والقيمة السالبة الى العلاقة العكسية "اي يقل أحد المتغيرين بزيادة المتغير الآخر والعكس صحيح" وكلما إقترب المعامل من الواحد دل ذلك على قوة العلاقة وتشير العلامة (\*) أو (\*\*\*) تشير الى وجود ثقة معنوية إحصائية مقداره (95%) و(99%) في المؤشر على التوالي ، ومن تحليل البيانات في جدول رقم (7) تبين الآتي:

## جدول رقم (10): تحليل الارتباط لمتغيرات البحث

| تحليل الارتباط                          |  |
|---|--|
| ممارسات المحاسبة الإبداعية              | المحاور  |
| .688**                                  | تطبيق الرقابة الإستباقية والتدقيق السابق                               |
| .700**                                  | التدقيق اللاحق لعقود التجهيز   |
| .797**                                  | توفر المهارات العلمية والعملية لدى العاملين في الجهات الرقابية العاملة |
| .807**                                  | توفر العدد الملائم من الرقباء الماليين في الجهة الرقابية العاملة       |
| .736**                                  | توفر مستلزمات العمل الرقابي للمدقق الداخلي                             |
| .835**                                  | تفعيل دور المدقق الداخلي   |
| *. الارتباط معنوي عند مستوى معنوية 0.01 |  |

- أ- وجود علاقة طردية متوسطة القوة وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين تطبيق الرقابة الإستباقية والتدقيق السابق و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات تطبيق الرقابة الإستباقية والتدقيق السابق ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.688)، أي أننا نقبل الفرضية الأولى التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين تطبيق الرقابة الإستباقية والتدقيق السابق و ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ب- وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين التدقيق اللاحق لعقود التجهيز و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات التدقيق اللاحق لعقود التجهيز ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.700)، أي أننا نقبل الفرضية الثانية التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين التدقيق اللاحق لعقود التجهيز و ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ج- وجود علاقة طردية قوية وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين توفر المهارات العلمية والعملية لدى العاملين في الجهات الرقابية العاملة و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات توفر المهارات العلمية والعملية لدى العاملين في الجهات الرقابية العاملة ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.797)، أي أننا نقبل الفرضية الثالثة التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين توفر المهارات العلمية والعملية لدى العاملين في الجهات الرقابية العاملة و ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- د- وجود علاقة طردية قوية جداً وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين توفر العدد الملائم من الرقباء الماليين في الجهة الرقابية العاملة و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات توفر العدد الملائم من الرقباء الماليين في الجهة الرقابية العاملة ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.807)، أي أننا نقبل الفرضية الرابعة التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين توفر العدد الملائم من الرقباء الماليين في الجهة الرقابية العاملة و ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- هـ- وجود علاقة طردية قوية وذات دلالة معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين توفر مستلزمات العمل الرقابي للمدقق الداخلي و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات توفر مستلزمات العمل الرقابي من قبل المدقق الداخلي ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.735)، أي أننا نقبل الفرضية الخامسة التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين توفر مستلزمات العمل الرقابي للمدقق الداخلي و ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ح- وجود علاقة طردية قوية جداً وذات معنوية إحصائية بثقة مقدارها (99%) ما بين محور تفعيل دور المدقق الداخلي و ممارسات المحاسبة الإبداعية أي كلما ارتفعت مستويات محور تفعيل دور المدقق الداخلي ارتفعت مستويات ممارسات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح، إذ بلغ معامل الارتباط الخطي البسيط (\*\*0.835)، أي أننا نقبل الفرضية التي تنص بوجود ارتباط معنوي ما بين محور تفعيل دور المدقق الداخلي و ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## المبحث الخامس: الإستنتاجات والتوصيات

## الإستنتاجات

- 1- إستبعاد أرباح (المبيعات الخاصة بالعمليات التي تعقد مع أطراف ذات العلاقة بالإدارة خصوصاً والشركة بصورة عامة، رسملة المصروفات) يقلل من سبل الإبداع المحاسبي.
- 2- إستبعاد النقدية المقيدة بصورة غير صحيحة عند إحتساب السيولة، يقلل من سبل الإبداع المحاسبي.
- 3- ان سحب كشف بالحسابات المدينة والدائنة والتحقق من التخصيص ونسبته الى إجمالي الذمم المدينة، يؤدي الى قلة الممارسات الإبداعية المحاسبية.
- 4- التحقق من صحة الأسعار التي تستخدم بإحتساب الموجودات المتداولة يؤدي الى قلة من الممارسات الإبداعية المحاسبية.
- 5- التحقق من قوائم الجرد والتركيز على الوجود الفعلي لموجودات المخازن يؤدي الى قلة من الممارسات الإبداعية المحاسبية.
- 6- صحة الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب النسب الخاصة بالسيولة يؤدي الى التقليل من سبل الابداع المحاسبي.
- 7- عدم التغير في نسب الاندثار وطريقة الاحتساب يؤدي الى قلة الابداع المحاسبي.
- 8- الأسس المتبعة في إثبات المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب النسب الخاصة بالسيولة يؤدي الى قلة من الممارسات الإبداعية المحاسبية.
- 9- عدم وجود خطة او سياسة لتحديد الإحتياجات، هذا يؤدي الى كثرة الفساد الإداري والمالي .
- 10- عدم وجود دليل لإجراءات عمل قسم العقود، يؤدي الى الفوضوية في إجراءات التعاقد ، وبالتالي تشجيع ممارسات الفساد.

## التوصيات:

- 1- ينبغي إستبعاد أرباح كل من (المبيعات الخاصة بالعمليات التي تعقد مع أطراف ذات العلاقة بالإدارة خصوصاً والشركة بصورة عامة، رسملة المصروفات).
- 2- ينبغي إستبعاد النقدية المقيدة بصورة خاطئة عند إحتساب السيولة.
- 3- لابد من سحب كشف بمطلوبات المدينة والدائنة والتحقق من المخصص ونسبته الى إجمالي المطلوبات المدينة.
- 4- ينبغي التحقق من صحة الأسعار التي تستخدم في إحتساب الاصول المتداولة.
- 5- ينبغي التحقق من قوائم الجرد والتركيز على الوجود الفعلي لموجودات المخازن.
- 6- لابد من التأكد من صحة الأسس المتبعة في إثبات التداول من المطلوبات وإعادة احتساب النسب الخاصة بالسيولة.
- 7- الزام التحقق من الثبات في نسب الاندثار وطريقة الاحتساب.
- 8- ينبغي التأكد من صحة الأسس المتبعة في إثبات المتداول من المطلوبات وإعادة احتساب النسب الخاصة بالسيولة
- 9- لابد من ملاحظة أثر اثبات موجودات محتملة قبل ان تتوفر شروط تحققها ومعالجتها بالشكل المناسب.
- 10- ينبغي دراسة الحاجة الفعلية من جهة التعاقد والتي تعد من الجهة ذات العلاقة مع الالتزام بوصف كامل للاجهزة والمعدات والمواد والمستلزمات.

## المصادر:

- 1- د.بو حفص رواني ، التدقيق المالي والمحاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غرادية، 2018، ص8.
- 2- شاهين عكاب سالم، الرقابة والمصارف - ط1 - مكتبة الدار العربية للعلوم، العراق، 2021، ص18.
- 3- محمد الفيومي، عوض لبيب، المكتبة الحديثة، ، 1998 ، ص11.
- 4- أميرة متي زروقي، مدرس مساعد،/معهد نينوى التقني ، مدرس مساعد محاسب قانوني ومراقب حسابات ، 2002، ص(8-10)
- 5- نظام الرقابة المالية السابقة على الإنفاق العمومي في التشريع الجزائري، 202
- 6- عثمان باشا كريمة، آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، دراسة حالة مؤسسة في ميناء مستغانم، الجزائر، 2015، ص10-11.
- 7- عقود التجهيز في العراق 2020.may، بحث في موسوعة حماة الحق SAMI ALAWAD.

- 8- م.د فاطمة فزع هدا ب واخرون، دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الخطأ و الغش في العقود الحكومية،الجامعة التقنية الوسطى/معهد الادارة الرصافة، 2020،ص(511)
- 9- دليل تنفيذ العقود الحكومية في العراق ، 14 ، 2020، اجزاء الاول، ص12
- 10- معاذ بو عروج، دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية(دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين والمهنيين)، الجزائر، 2015، ص47
- 11- <https://www.facebook.com/LGC.Academy/posts/1832106753678180/>اكاديمية المجموعة الدولية للتدريب/2016
- 12- <http://dspace.univ-tebessa.dz:8080/xmlui/handle/123456789/5304?show=full> ريم تواتي
- 13- [https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9\\_%D8%A5%D8%A8%D8%AF%D8%A7%D8%B9%D9%8A%D8%A9](https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9_%D8%A5%D8%A8%D8%AF%D8%A7%D8%B9%D9%8A%D8%A9)،المحاسبة الإبداعية،