



## Journal of Economics and Administrative Sciences (JEAS)



Available online at <http://jeasiq.uobaghdad.edu.iq>

### اهمية استخدام الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

م.م. ليلى عبد جاسم  
معهد الادارة الرصافة  
[Layla\\_abed@yahoo.com](mailto:Layla_abed@yahoo.com)

م.د. فاطمة فزع هداد  
معهد الادارة الرصافة  
[fatimahfeza@Yahoo.com](mailto:fatimahfeza@Yahoo.com)

Received:26/1/2020

Accepted :3/5/2020

Published :August / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0

[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



### مستخلص البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية. ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد (100) استمارة استبيان وتوزيعها على مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق، ولغرض اختبار فرضية البحث وتحليل البيانات تم الاستعانة ببعض الاساليب الاحصائية المناسبة واستخدام البرنامج الاحصائي (spss) لتحليل البيانات ، وظهرت نتائج البحث على ان الاجراءات التحليلية والاختبارات التي يطبقها مراقب الحسابات لها دور في الكشف عن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها ، كما ان مراقبي الحسابات يستخدمون إجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق. ومن اهم التوصيات التي تم التوصل اليها ضرورة اهتمام مراقب الحسابات عند تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية ، واستخدام الاجراءات التحليلية للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها. وضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجمعية المحاسبين القانونيين في العراق بتنظيم دورات تدريبية لمراقبي الحسابات بأهمية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ، ومتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من آثارها.

**المصطلحات الرئيسية للبحث:** الاجراءات التحليلية ، المحاسبة الابداعية

تمثل المحاسبة الإبداعية في الوقت الحاضر تحدياً حقيقياً لمهنة الرقابة ، إذ يتطلب الأمر من مراقب الحسابات الامام والمعرفة التامة بالقواعد والمعايير المحاسبية وقواعد السلوك المهني والالتزام بها ان بعض ادارات الوحدات الاقتصادية تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق استغلال تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيحها المعايير المحاسبية للوحدة الاقتصادية عند اعداد القوائم المالية بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل مما يؤثر على نوعية الارقام التي تظهرها تلك القوائم وعلى مصداقيتها. وتعد الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها مراقب الحسابات في عملية التدقيق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة والتي عن طريقها يتم الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذه الإجراءات توفر للمدقق دليلاً جديداً عن سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة في القوائم المالية .

ومن هنا يطرح هذا البحث موضوع الإجراءات التحليلية كونها عامل مهم في عملية التدقيق، ثم يسلط الضوء على وجه الخصوص على أهمية استخدام تلك الإجراءات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ويتكون الاطار العام للبحث من اربعة مباحث , خصص المبحث الاول لمنهجية البحث ودراسات سابقة وتناول المبحث الثاني الجانب النظري للبحث الذي تطرق الى مفهوم الإجراءات التحليلية واستخدامها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية , اما المبحث الثالث فقد تضمن الجانب التطبيقي للبحث من خلال تحليل نتائج الاستبانة لعينة البحث التي شملت على مراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق , واخيرا جاء المبحث الرابع بأهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها .

## المبحث الاول / منهجية البحث ودراسات سابقة

**1-1 مشكلة البحث:** تتمثل مشكلة البحث في ان قصور مراقب الحسابات بالالتزام بتطبيق الإجراءات التحليلية عند تدقيق البيانات المالية سيؤدي الى عدم الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبالتالي عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت جهات داخلية ام خارجية.

**2-1 اهداف البحث :** يهدف البحث الى:

- بيان مفهوم الإجراءات التحليلية وانواعها واهدافها .
- التعريف بالمحاسبة الإبداعية وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- تقديم مقترحات وتوصيات تساعد مراقبي الحسابات في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**3-1 أهمية البحث** تأتي أهمية البحث كمساهمة متواضعة لإبراز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأهمية موضوع المحاسبة الإبداعية كونها تمثل مشكلة هامة خصوصاً في ظل قيام إدارات الشركات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي بما يحقق أهدافها..

**4-1 فرضية البحث:** يقوم البحث على الفرضتين الاتيتين :-

- الفرضية الصفرية : لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية.
- الفرضية البديلة : يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لاستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

**5-1 منهجية البحث:** أعتمد البحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري منه، كما تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي من البحث.

## دراسات سابقة

1- دراسة حسان ، محمد فريح 2016 بعنوان " دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية " "هدفت الدراسة الى التعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ اليها بعض الادارات في الوحدات الاقتصادية بهدف تحسين صورتها اما في مركزها المالي او في نتائج اعمالها مما يساهم في حصولها على بعض المكاسب واعطاء صورة غير واقعية عن حقيقة وضعها. وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ان هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية يتمثل باستغلال المرونة المتوفرة في القواعد والاعراف المحاسبية بشكل غير اخلاقي , وخرج البحث بجملة من التوصيات اهمها يجب وضع برامج نظامية لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية واطلاعهم على اخر المستجدات فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المحاسبية والتدقيقية .

2- دراسة اقنير، د. الصديق سالم والمحجوب، د. محمود جمعة 2016 "بعنوان دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية" هدف الدراسة إلى تحديد دور مدققي الحسابات للتحكم في إجراءات المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على موثوقية البيانات المحاسبية. وتتكون عينة البحث من مكاتب المحاسبة والمراجعة في بلديات طرابلس والكومس وزليتن. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين أبدوا التزاماً كبيراً بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار ووسائل المحاسبة الإبداعية ، كما كشفت الدراسة أن معايير التدقيق المتينة ومبادئ السلوك المهني تساعد المراجعين الخارجيين في الحد من كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- دراسة نفاع ، علاء مصطفى أحمد 2015 بعنوان " أثر إلزام مراقب الحسابات الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" هدفت الدراسة إلى بيان أثر إلزام مراقب الحسابات الخارجي بالإجراءات التحليلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن. ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضيته فقد تم جمع البيانات من خلال إستبانة وزعت على (80) مدققاً مزاولاً للمهنة في مكاتب وشركات التدقيق في الاردن ، و توصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات الخارجيين يعدون إلزام مراقب الحسابات الخارجي بالإجراءات التحليلية يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

1-Branka Remenarić& Ivana Kenfelja& Ivo Mijoč/2018-" Creative accounting – Motives, techniques and possibilities of prevention".

المحاسبة الإبداعية - الدوافع والتقنيات وإمكانات الوقاية ".  
هدفت الدراسة الى بيان الدوافع الرئيسة للتلاعب بالمعلومات المالية ، فضلا عن التقنيات الأكثر شيوعا ، والتدابير التي يتعين اتخاذها من أجل تقليل الممارسات المحاسبية الإبداعية، إذ بينت الدراسة انه يمكن وصف المحاسبة الإبداعية بأنها ممارسة محاسبية قد تتبع أو لا تتبع المعايير والمبادئ المحاسبية. ومع ذلك فإنه قد تنحرف عن الفكرة الاساسية للمعايير والمبادئ المحاسبية من اجل تقديم الصورة المطلوبة عن اعمال الشركة، فالمحاسبة الإبداعية ليست غير قانونية ، ولكنها غير أخلاقية ولا تلبى الهدف الرئيس المتمثل في إعداد تقارير مالية عادلة وموضوعية . إذ تتضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية عادة المبالغة في الموجودات وزيادة في المخزون وانخفاض في النفقات وتغييرات في طرائق الإندثار، وان تقنيات المحاسبة الإبداعية متابعه للتغييرات في المعايير المحاسبية وان مثل هذه التغييرات في المعايير المحاسبية غالبا ما تؤدي الى فرص جديدة للمحاسبة الإبداعية ، ومن المهم للغاية اتخاذ التدابير التي تمنع إساءة استخدام الممارسات المحاسبية الإبداعية.

2-J. Kritzinger & K. Barac/2017"The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective".

تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق: منظور جنوب إفريقيا "  
ان الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في جنوب أفريقيا، إذ أصبح تطبيق الإجراءات التحليلية جزءا لا يتجزأ من عملية التدقيق وان تطبيق هذه الإجراءات سوف يزيد من جودة التدقيق، وكانت البيانات قد تم جمعها من خلال مقابلات مع مديري شركات التدقيق الكبرى في جمهورية جنوب أفريقيا. والتي شملت على (11) شركة تدقيق مسجلة في جنوب افريقيا ، وكشفت نتائج الدراسة أن مراقبي الحسابات في جنوب أفريقيا يرون أن الإجراءات التحليلية تضيف قيمة إلى التدقيق وأن استخدامها يعزز من كفاءة وفاعلية التدقيق. كما توصل الباحث الى ان مراقبي الحسابات في جنوب إفريقيا يطبقون الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق ،ومن ثم تم تحديد العوامل التي

لها تأثير على استخدام الاجراءات التحليلية منها منهجية مخاطر الاعمال ، التطور التكنولوجي ، والاستخدام المتزايد للمعلومات الغير المالية في تقييم معقولية البيانات المالية .

### 3- Dr. Kingsley Wokukwu /2015 "Creative Accounting: Unethical Accounting and Financial Practices Designed To Boot Earnings and To Meet Financial Market Expectations"

" المحاسبة الإبداعية: الممارسات المحاسبية والمالية غير الأخلاقية المصممة لتمهيد الأرباح وتلبية توقعات السوق المالية "

يهدف البحث الى بيان دور القواعد والمعايير المحاسبية ومراقب الحسابات والعوامل الخارجية التي تلعبها في الإدارة الأرباح في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. وظهرت الدراسة الى أن بعض المخالفات المتعلقة بإدارة الأرباح تنبع من معايير المحاسبة القديمة ، وترتيبات تمويل الشركات المعقدة ، وضغوط مدرء الشركات لتلبية توقعات الأرباح. ويمكن للمدراء اختيار السياسات المحاسبية من مجموعة من السياسات من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) لتحقيق الأرباح او مقابل توقعات السوق ، من الطبيعي أن تختار الإدارة سياسات من شأنها أن تساعدهم على تحقيق هذه السياسات . من خلال استعراض الدراسات السابقة يتبين ان الدراسة الحالية كانت مكملة لما سبق، إذ اهتمت هذه الدراسة بكافة النواحي النظرية والمفاهيمية للاجراءات التحليلية واهميتها في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

## المبحث الثاني: استخدام الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

### 1-2 تعريف الاجراءات التحليلية

وردت عدة تعريفات للاجراءات التحليلية وفيما يأتي مجموعة من هذه التعاريف :-

- عرفها اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) في المعيار 520 الصادر في سنة 2010 تحت عنوان الاجراءات التحليلية بأنها " تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات المتعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة او التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها، كما تتضمن الاجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة [1]
- وتعرف بأنها "الإختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات مراقب الحسابات للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغييرات الجوهرية" [2]
- كما وتعرف بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لفترة معينة وكذلك مقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة ومن ثم الخروج بنتيجة معينة عن هذه الإختبارات [3]
- من التعريفات السابقة نستنتج أن الهدف من الإجراءات التحليلية هي مساعدة مراقب الحسابات في إبداء الرأي المستند على أدلة قوية ومساعدته على ترشيد حكمه وتقديره الشخصي على بعض الأمور التي لم يصل مراقب الحسابات فيها إلى درجة إقناع عالية من خلال الإختبارات التفصيلية.

### 2-2 فوائد الاجراءات التحليلية:

إن استخدام الإجراءات التحليلية في مجال تدقيق الحسابات يحقق فوائد كثيرة، وفيما يأتي أهم هذه الفوائد:- [4] [5]

- 1- تمكين مراقب الحسابات من فهم نشاط الجهة محل التدقيق
  - 2- إعداد إستراتيجية لعملية التدقيق.
  - 3- مساعدة مراقب الحسابات في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق .
  - 4- تمكين مراقب الحسابات من تفويم قدرة العميل على الإستمرار.
  - 5- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية .
  - 6- تقليل الإختبارات التفصيلية.
- إستناداً إلى الفوائد أعلاه ترى الباحثان ضرورة زيادة استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق لتجميع القدر الكافي من أدلة الإثبات المناسبة لتدعيم رأي مراقب الحسابات .

### 2-3 مراحل تنفيذ الإجراءات التحليلية

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 520 إلى المراحل التي يتمكن فيها مراقب الحسابات من استخدام الإجراءات التحليلية ومدى إلزامية كل مرحلة وأهدافها المتوخاة، من المهم في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها مراقب الحسابات وتوقعات مراقب الحسابات، تستخدم الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق في المراحل الآتية [3]، [6]، المرحلة الأولى: الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق . المرحلة الثانية: الإجراءات التحليلية في مرحلة الإختبارات التفصيلية (الجوهرية). المرحلة الثالثة: الإجراءات التحليلية عند النظرة الشاملة في نهاية عملية التدقيق .

### 2-4 أنواع الإجراءات التحليلية:

توجد خمسة أنواع رئيسة من الإجراءات التحليلية وهي كما يأتي : [2]، [7]، [8]، [1] مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه: 2.مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة: وتتنوع هذه الإجراءات التحليلية الى ما يأتي:

- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة.
- مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة.
- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.
- 3.مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها.
- 4.مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات مراقب الحسابات.
- 5.مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية .

### 2-5 مفهوم المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين دراسة هذه الظاهرة فتناولها البعض بمفردات مختلفة ولكنها تحمل نفس المفهوم ومنها المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الابتداعية، المحاسبة الابتكارية، المحاسبة الاحتيالية، المحاسبة الخلاقة، ومن ابرز تعاريف المحاسبة الإبداعية التعاريف الآتية:-

- "تعرف بانها معالجة الارقام المحاسبية باستغلال المنافذ الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية والبدائل التي تتيحها، بغرض تحويل القوائم المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما هي معدة لاجله [9]
- ان المحاسبة الإبداعية تستخدم لاطهار النتائج المالية المعدة من قبل المحاسب بصورة افضل مما تكون عليه اصلا، اي انها عملية تحويل الارقام المحاسبية من وضعها الحقيقي الى ما ترغب فيه الادارة باستخدام العديد من الوسائل للتأثر في الدخل المحاسبي [10]
- اما حمادة فقد عرفها بانها الممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرص التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة: [11]
- من التعريف اعلاه يتضح ان المحاسبة الإبداعية تتصف بما يأتي:-
- 1.هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيايل في مهنة المحاسبة .
- 2.ممارساتها تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- 3.ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

### 2-6 دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية [12]

- 1.تحسين صورة الاداء المالي للشركة.
- 2.زيادة الاقتراض من المصارف .
- 3.التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الاسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة باداءها.
- 4.التأثير على سعر سهم الشركة في الاسواق المالية.
- 5.التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الارباح والارادات وزيادة المصاريف .
- 6.التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل.

## 7-2 الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

1. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية.
2. تسجيل إيرادات وهمية وذلك لتضخيم الإيرادات .
3. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية.
4. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية، او قد يتم ذلك عن طريق تقليل الاحتياطيات والمخصصات .
5. ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية .
6. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية.

## ثانيا: اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

فيما يأتي عرض لبعض الاساليب المحاسبية الابداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية بقائمة المركز المالي[15]

- 1- تضخيم قيمة الموجودات بموجودات معنوية قبل شرائها( اعتراف بالشهرة غير المشتراة) .
- 2- المبالغة في تقييم بنود الموجودات غير الملموسة ، واستخدام طرائق متنوعة لتقييمها.
- 3- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة الموجودات الثابتة المدرجة في الميزانية .
- 4- التلاعب في نسب اندثار الموجودات الثابتة المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة .
- 5- التلاعب في اسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الاوراق المالية .
- 6- اجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض اسعار الموجودات المتداولة .
- 7- ادراج الاستثمارات طويلة الاجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة راس المال العامل .
- 8- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.
- 9- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الاجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
- 10- تغيير الطرائق المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل.
- 11- عدم إدراج الأقساط المتحققة خلال العام الجاري من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.
- 12- الحصول على قروض طويلة الاجل قبل إعلان القوائم المالية بهدف تدد القروض قصيرة الاجل لتحسين نسب السيولة.
- 13- اضافة ارباح سنوات سابقة الى صافي ربح العام الحالي بدلا من معالجتة ضمن الارباح المحتجزه وذلك لزيادة ربح السنة.

## ثالثا: اساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية

- 1- يتم التلاعب في قائمة التدفقات النقدية من خلال ما يأتي [16]
- 1- تسجيل النفقات التشغيلية من قبل المحاسب وعدها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية والعكس، وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير القيم النهائية.
- 2- القيام بتسجيل تكاليف التطوير الراسمالية على انها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، ومن ثم فان هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- 3- التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرب مثل تخفيض مكاسب الاستثمارات او بعض حقوق الملكية.

## رابعا- اساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية

ان جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اجراء تغييرات وهمية في زيادة راس المال المدفوع او تخفيضه وكذلك راس المال المكتسب والمحتسب، والتي تمارس على اعادة تقدير حجم الاخطاء السابقة او خسائر الخيارات السابقة وارصدة العملات الاجنبية [17].

مما سبق تستنتج الباحثتان أن استخدام الإجراءات التحليلية في عملية تدقيق البيانات المالية تساهم مساهمة فعالة في الكشف من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن اكتشاف ومعالجة القصور من خلال مراجعة القوائم المختلفة مراجعة تحليلية، و يمكن ايضا الكشف عن حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية أو منها . إذ أن تحليل الاتجاهات والتغيرات في النسب المالية من قبل مراقب الحسابات هو بمثابة تدقيق عام للبيانات وهذا يفيد في تكوين وجهة نظر عامة عن البيانات موضوع التدقيق فضلا عن أن اختيار الدقة في أي

بند من البنود فانه يستخدم هذا التدقيق العام للبيانات لتحديد مدى صلاحية البيانات ومدى التماثل أو التوافق وتحديد ما إذا كانت معقولة أو غير معقولة وذلك في ضوء الظروف الراهنة أو الحاضرة .

### المبحث الثالث : الجانب العملي (عرض وتحليل النتائج)

يتكون مجتمع الدراسة من عددا من مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق ، بهدف معرفة مدى التزامهم بتطبيق الاجراءات التحليلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، وقد بلغ عدد هؤلاء (100) مدققا.

#### 1-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث :

تم استخدام مقياس ليكرت Likert لقياس استجابة العينة ل فقرات الاستبيان ، كما تم معالجة بيانات هذا البحث باستخدام البرنامج الاحصائي المعروف (SPSS) وتم الاستعانة ببعض الأدوات الإحصائية وأهمها :

- 1- التكرارات والنسب المئوية : لمعرفة توزيع أفراد العينة حسب متغيرات خصائص العينة .
- 2- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية : لمعرفة درجة موافقة المستجيبين للبحث .
- 3- معامل الارتباط : تم استخدامه لتحديد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع .
- 4- الانحدار الخطي : تم استخدامه لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع .

2-3 وصف العينة

1- الجنس

جدول رقم ( 2 ) توزيع العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	العدد	الجنس
60 %	60	ذكر
40 %	40	أنثى
100 %	100	المجموع

2- العمر

جدول رقم ( 3 ) توزيع العينة حسب العمر

النسبة المئوية	العدد	الفئات العمرية
10 %	10	أقل من 35 سنة
50 %	50	من 35 سنة الى 45 سنة
22 %	22	من 46 سنة الى 50 سنة
18 %	18	55 سنة فما فوق
100 %	100	المجموع

3- الخبرة

جدول رقم ( 4 ) توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
16 %	16	أقل من 10 سنوات
30 %	30	من 10 سنوات الى 15 سنة
22 %	22	من 16 سنة الى 20 سنة
32 %	32	20 سنة فما فوق
100 %	100	المجموع

## 4- المؤهل العلمي

جدول رقم ( 5 ) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسب المئوية	العدد	المؤهل العلمي
22 %	22	دكتوراه او مايعادلها
36 %	36	ماجستير او مايعادلها
42 %	42	بكالوريوس
0 %	0	اخرى
100 %	100	المجموع

## 5- التخصص

جدول رقم ( 6 ) توزيع العينة حسب التخصص

النسب المئوية	العدد	التخصص
78 %	78	محاسبة
10 %	10	ادارة
2 %	2	اقتصاد
8 %	8	قانون
2 %	2	احصاء
100 %	100	المجموع

يلاحظ من الجداول أعلاه والنسب المئوية لها ان معظم الذين تم استبيان آرائهم من المعنيين بموضوع البحث بصورة مباشرة، ومؤهلين من الناحية العلمية والعملية لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل علمي وموضوعي .

## 3-3 عرض وتحليل النتائج

اولا : استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق

وتقاس بالأسئلة من (1-11) والجدول(7) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الأسئلة .

جدول (7) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة

## استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق

ت	المتغير	التكرارات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى التقييم
		درجة قليلة جداً	درجة قليلة	درجة متوسطة	درجة كبيرة	درجة كبيرة جداً			
1	تطبيق الإجراءات التحليلية في كافة عمليات التدقيق .		7	27	35	31	3.90	0.927	مرتفع
2	إن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التعرف على التغيرات في السياسات الإدارية والمالية المتبعة.		2	29	49	20	3.87	0.747	مرتفع
3	إن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التعرف على التغيرات في السياسات المحاسبية المستخدمة.		2	23	54	21	3.94	0.722	مرتفع
4	إن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التحقق من معقولية الأرقام الواردة في القوائم المالية.		6	14	53	27	4.01	0.810	مرتفع
5	إن استخدام إجراءات التحليلية في التدقيق يساعد في تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.	4	6	21	51	18	3.73	0.962	مرتفع



المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبيان باستخدام SPSS .

مرتفع	0.800	4.08	32	48	16	4	6	إن تطبيق إجراءات التحليلية يعد أداة فعالة لاكتشاف الأخطاء والمخاطر في كافة مراحل التدقيق
مرتفع	0.869	3.85	22	50	19	9	7	إن استخدام إجراءات التحليلية يساعد في تعزيز النتائج التي تم التوصل حول المجالات التي تحتاج أو لا تحتاج فحصاً إضافياً
مرتفع	0.747	4.13	32	52	13	3	8	إن اعتماد إجراءات التحليلية عند إعداد برنامج التدقيق يساعد في تركيز جهود مراقب الحسابات على الحسابات المهمة.
مرتفع	0.808	3.79	21	40	36	3	9	إن اعتماد إجراءات التحليلية في التدقيق يؤدي إلى تخفيض حجم عينة التدقيق.
مرتفع	0.888	3.80	25	36	33	6	10	إن اعتماد إجراءات التحليلية في التدقيق يؤدي إلى تخفيض زمن إنجاز عملية التدقيق.
مرتفع مرتفع مرتفع مرتفع	1.093 0.973 0.922 0.927 0.975 1.097	3.76 3.77 3.76 3.64 3.72 3.78	28 23 24 14 22 32	38 42 37 49 41 29	20 28 30 28 26 28	10 3 9 5 9 7	4	لا بد من رأي فني محايد يتمتع باستقلالية عالية يقوم مراقب الحسابات باعتماد إجراءات التحليلية الآتية:- - التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لمعرفة التغيرات المادية التي تطرأ من سنة لأخرى. - مقارنة البيانات المالية مع المعلومات المقابلة لها في السنوات السابقة - دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها ومقارنتها مع المعلومات غير المالية. - مقارنة الأرقام الفعلية مع النتائج المتوقعة الواردة في الموازنات التخيطية. - احتساب النسب المالية ومقارنتها مع مثيلتها في قطاع الأعمال. - استخدام نماذج إحصائية متطورة للتنبؤ بأرصدة بعض الحسابات.
			0.575	3.84	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام			

يظهر الجدول (7) التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ، حيث بلغت متوسطات عبارات استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق العام ( 3.84 ) وبانحراف معياري ( 0.575 ) ، وهنا تتم مقارنة المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة مع متوسط المقياس الفرضي او الحياد (3) وبالنظر إلى الجدول نلاحظ أن كل العبارات المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق بأن متوسطها الحسابي يتراوح بين ( 3.64 إلى 4.13 ) وهي أكبر من متوسط المقياس الحياد(3) ، وهذا يشير إلى ارتفاع درجة استخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في التدقيق وبالتالي فهي تقييمات ايجابية ، وكذلك تشير قيم الانحرافات المعيارية على عدم وجود تباين كبير في اتجاهات المستجوبين حول استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق .  
مما سبق يتضح ان هناك تأييداً كبيراً من مراقبي الحسابات حول استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق.

ثانياً: استخدام مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

وتقاس بالاسئلة من (1-11) والجدول (8) يوضح قيم التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الاسئلة :-

جدول (8) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة استخدام مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

المستوى التقييم	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					المتغير	ت
			درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة قليلة	درجة قليلة جداً		
مرتفع	0.949	3.74	22	41	28	7	2	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد من ان الموجودات المسجلة بالدفاتر مملوكة بالفعل للشركة .	1
مرتفع	0.836	3.78	21	41	33	5	5	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد من ان المطلوبات المسجلة بالدفاتر تمثل التزامات فعلية على الشركة	2
مرتفع	1.067	3.56	20	35	31	9	5	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد من قيم الموجودات والمطلوبات قد تم إعدادها وفقا للسياسات التي أقرتها الشركة.	3
مرتفع	0.935	3.88	28	40	26	4	2	تساعد الاجراءات التحليلية في الكشف عن مصداقية عرض الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والافصاح عنها بصورة سليمة.	4
مرتفع	0.936	3.82	25	42	24	8	1	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر قد تم الافصاح عنها بصورة سليمة.	5
مرتفع	1.051	3.63	21	41	20	16	2	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد عن مدى الالتزام بالسياسات المحاسبية التي أقرتها الشركة في إثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة الحالية .	6
مرتفع	0.845	3.95	28	44	23	5	5	إن الالتزام بتطبيق الاجراءات التحليلية يساعد في تحديد كل من الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة الحالية	7
مرتفع	0.952	3.68	20	39	33	5	3	تعمل الاجراءات التحليلية على التأكد من أن السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة تتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.	8
مرتفع	1.114	3.46	15	42	25	10	8	تبين الاجراءات التحليلية مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالعرض والافصاح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية	9
مرتفع	1.352	3.54	33	23	19	15	20	الدورات التدريبية والتطويرية لمراقبي الحسابات تحد من المحاسبة الابداعية	10
مرتفع	1.382	3.52	31	28	16	12	13	الخبرة المهنية للمدقق تحد من ممارسة المحاسبة الابداعية	11
	0.184	3.69	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام						

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الاستبيان باستخدام SPSS .

يظهر الجدول (8) التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات استخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ، حيث بلغت متوسطات عبارات استخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية العام (3.69) وبانحراف معياري (0.184) ، وهنا تتم مقارنة المتوسطات الحسابية لبنود الاستبانة مع متوسط المقياس الفرضي (3) وبالنظر إلى الجدول نلاحظ أن كل العبارات المتعلقة باستخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بأن متوسطها الحسابي يتراوح بين (3.46 إلى 3.95) وهي أكبر من متوسط المقياس (3) وهذا يشير إلى ارتفاع مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق عن بنود الاستبانة والتي تمثل عبارات مستوى استخدام مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي فهي تقييمات ايجابية .

#### 3-4 تحليل النتائج واختبار الفرضيات

أولا : تحليل علاقة الارتباط بين استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية

أذ يمثل مضمون هذه العلاقة اختيار الفرضية الرئيسية الأولى العامة للبحث والتي تنص على :  
( توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية) .

الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق و بين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية

استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق		المتغير المستقل
معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة ( Sig. )	المتغير التابع
0.733**	0.000	الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية

\*\* ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.01 .

تشير معطيات الجدول (9) الى وجود علاقة ارتباط معنوية وموجبة بين المتغير المستقل (استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق) والمتغير التابع متمثلا ب ( الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية ) عن طريق المؤشر الكلي الذي بلغ ( 0.733\*\* ) عند مستوى معنوية (0.000) مما يعني انه كلما كان هناك اهتمام بمستوى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق كلما ادى الى الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ثانيا: تحليل علاقة التأثير لاستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية:

أذ يمثل مضمون هذه العلاقة اختيار الفرضية الرئيسية الثانية العامة للبحث والتي تنص على :  
( يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لاستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية: ) .

الجدول رقم ( 10 ) يبين علاقة تأثير استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية:

استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق						المتغير المستقل
نتيجة الفرضية البديلة	مستوى الدلالة ( Sig. )	قيمة ( T ) المحسوبة	قيمة ( F ) المحسوبة	معامل الانحدار B	معامل التحديد R <sup>2</sup>	المتغير التابع
قبول الفرضية	0.000	10.660	113.629	0.874	0.537	استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند استخدام الإجراءات التحليلية:

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب باستخدام البرنامج الاحصائي الجاهز (SPSS)

اجري تحليل الانحدار الخطي البسيط وكانت نتائج التحليل كما يبينها الجدول رقم (11) أعلاه حيث أن قيمة ( F ) المحسوبة بلغت (113.629) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (7.08) عند درجات حرية ( 1 و 98 ) ومستوى الدلالة البالغ ( 0.05 ) وهذا يوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود تأثير لاستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وبين الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية عند استخدام الاجراءات التحليلية.

ويؤكد هذه النتيجة مستوى دلالة ( F ) البالغ ( 0.000 ) حيث انه أقل من ( 0.05 ) مستوى الدلالة المعتمد ، بالإضافة إلى ذلك يتضح أن قيمة معامل التحديد  $R^2$  بلغت ( 0.537 ) مما يعني أن نسبة ( 53.7 % ) فقط من التغيرات التي تحدث في متوسط إجابات أفراد العينة استخدام مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ( المتغير التابع ) تعزى إلى التغيرات في استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ( المتغير المستقل ) ، كما بلغت قيمة معامل الانحدار ( درجة التأثير ) (  $B_1 = 0.874$  ) ، وهذا يعني أن الزيادة بدرجة واحدة في استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق يؤدي إلى الزيادة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية عند استخدام الاجراءات التحليلية: بقيمة ( 0.874 ) ، ويؤكد مغنوية هذا التأثير قيمة ( T ) المحسوبة التي بلغت ( 10.660 ) وهي دالة عند مستوى ( 0.000 ) .

### المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

#### 1-4 الاستنتاجات

توصلت الباحثتان إلى الاستنتاجات الآتية :

1. أن استخدام الاجراءات التحليلية في قائمة المركز المالي تحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال المساعدة في الكشف عن مصداقية عرض الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، والافصاح عنها بصورة سليمة.
2. أن استخدام الاجراءات التحليلية في قائمة الدخل تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال التأكد من أن الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر قد تم الافصاح عنها بصورة سليمة.
3. أن استخدام الاجراءات التحليلية في قائمة التدفقات النقدية تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال التأكد عن المعايير المحاسبية المتعلقة بالعرض والافصاح عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.
4. أن مراقبي الحسابات يستخدمون الاجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق .

#### 2-4 التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، فإن الباحثتان توصي بالآتي:-

- 1- ضرورة اهتمام مراقب الحسابات عند تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية، واستخدام الاجراءات التحليلية للكشف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية المحتمل تطبيقها.
- 2- إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية وبما يحد من استخدام التقنيات غير الشرعية من أساليب المحاسبة الابداعية.
- 3- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجمعية المحاسبين القانونيين في العراق بتنظيم دورات تدريبية لمراقبي الحسابات بأهمية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ، ومتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الابداعية ووسائل الحد من أثارها .

International Federation of Accountants, "International Auditing Standards", Publications of the Arab Society of Certified Accountants, Amman, 2010

1- Al-Badawi, Mansour and Al-Sayed, Shehadeh, "Studies in Modern Trends of Review," University House, Cairo, 2007.

2- Boynton, William C., Johnson, Raymond N. 2006, "Modern Auditing: assurance services and the integrity of financial reporting", 8th ed., John Wiley & sons ins., USA,

3- Thunaibat, Ali, "Auditing in light of International Auditing Standards and Local Laws and Regulations: Theory and Application", University of Jordan Press, Amman, 2006.

4- Messier, William F., Glover, Steven M., Parwitt, Douglas F 2006., "Auditing and assurance services: A systematic approach", 4th ed., McGraw-Hill Irwin, USA.

5- Millichamp. A. H., "Auditing", 7th ed. 1997, W. M. Print Walsall, Great Britain,

6- Al-Sahn, Abdel-Fattah and Darwish, Mohamed, "The review between theory and practice", University House, Cairo, 2007.

7- Hayes, Rich, Schilder, Arnold, Dassen, Roger, Wallage, Philip, 1999 "Principles Of Auditing: An International Perspective", McGraw-Hill PUBLISHING Company, USA,.

8- Amat,O., Blake,J. and, Dowds,J. 1999., "The ethics of Creative Accounting", Journal of Economic Literature Classification, Central Lancashire University, England,(2004).

9- Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", 5th ed, australia:thomson learning, Inc,

10- Hamada, Rasha, "The role of audit committees in limiting creative accounting practices", Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences, Volume 26, Issue 2/2010.

11- Matar, Muhammad and Al-Halabi, Linda Hassan, (2009), "The Role of External Accounts Auditors in Reducing The role of external auditor to reduce the effects of creative accounting on the reliability of financial statements issued by Jordanian public shareholding companies " The Seventh International Scientific Conference College of Economics and Administrative Sciences, Zarqa Private University, for the period From 10 to 11 November, Zarqa - Jordan.

12- Al-Kilani, Basma Qais Shehab Al-Din, The Effect of Creative Accounting on Financial Statements and the Role of Auditors in Reducing them, Research in Legal Accounting Equivalent to Doctorate Degree, Higher Institute of Accounting, 2008.

13- Abdul-Ahad, Alaa Farid, Effect of Ethical Challenge For Creative Accounting In Determining Taxable Income Applied Study In The General Commission For

**Taxes In Iraq, Accounting PhD thesis, College of Administration and Economics, University of Basra, 2006.**

**14- Abdel-Fattah, Abdel-Rahman, the role of accounting standards in reducing the negative effects of creative accounting on the reliability of published financial statements. Ain Shams University, Faculty of Commerce, Journal of Accounting Thought, Second Issue, 2010.**

**15- Mulford, C. E. Comisky (2002), The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc.**

**16- Tina, Rana Jamal, the role of audit committees and certified accountants in curbing creative accounting practices /Gaza, Islamic University, , 2012.**

**17- Hassan, Mohamed Frieh, entitled The role of external auditing in limiting the impact of creative accounting on the financial statements /Dhi Qar University Journal, Volume 11, Issue 3 /2016.**

**18- Akniber, Dr.Al Siddiq Salem& Dr. Mahmood Juma Jumaa entitled the role of the external auditor in limiting the effects of creative accounting on the reliability of financial information issued by Libyan companiesJournal of economic prospects Issue 4 / 2016.**

**19- Nafaa, Alaa Mustafa Ahmed, entitled The Impact of the Jordanian External Auditor's Commitment to Analytical Procedures in Reducing Practices of Creative Accounting: A Field Study"/2015 .**

## The importance of using analytical procedures in the detection of creative accounting practices

**Dr. Fatima Feza Hadab**  
Institute administration Rusafa  
fatimahfeza@yahoo.com

**Laylaa Abd Jasim**  
Institute administration Rusafa  
Layla\_abed@yahoo.com

Received:26/1/2020

Accepted :3/5/2020

Published :August / 2020



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)

### Abstract

The research aims to identify the importance of using analytical procedures in the detection of creative accounting practices. To achieve this goal, (100) questionnaires were prepared and distributed to the auditors in the Federal Financial Supervision Bureau and the authorized auditors' offices and practitioners of the auditing profession in Iraq. For the purpose of testing the research hypothesis and analyzing data, some appropriate statistical methods have been used and the use of the statistical program (SPSS) to analyze the data. The results of the research showed that the analytical procedures and tests applied by the auditor have a role in revealing and limiting creative accounting practices and methods, and that auditors use Analytical procedures at all stages of the audit. The most important recommendations reached are the need for auditors to pay attention to the implementation of the auditing process with all elements and components of the financial statements and to use analytical procedures to identify all possible creative accounting practices and methods applied. The need for the Federal Financial Supervision Bureau and the Association of Certified Public Accountants in Iraq to organize training courses for auditors the importance of using analytical procedures in auditing, and to follow developments in international accounting and auditing standards, creative accounting practices and ways to limit their effects.

**Key words:** analytical procedures, creative accounting.