



The impact of the use of Substantive Tests In Discovering Creative Accounting

Practices / Field Research In The South Refineries Company - A public Company

أثر استخدام الاختبارات الجوهرية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية/ بحث ميداني في

شركة مصافي الجنوب - شركة عامة

*مأمون علي طالب

Abstract:

As a result of the flexibility that characterizes accounting as a profession, represented by the possibility of choosing and applying among several accounting policies in a way that suits the interests of companies. In addition to the use of accounting estimates for a large number of account balances consistent with the objectives of the top management of these companies, This leads to the preparation and organization misstatement financial statements for its users. Which prompted the researcher to shed light on the impact of using substantive tests in monitoring and discovering creative accounting practices. Among the results revealed by the research are, The company does not rely on metering systems to measure the quantities of crude oil supplied to it, which leads to shadowing in the cost of producing a barrel of refined oil. The researcher presented a set of recommendations, the most prominent of which are: Holding scientific seminars and conferences to introduce and educate the policies

* ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

and procedures of creative accounting for the employees of the financial affairs, auditing and internal control departments, To develop and enhance their professional skills and abilities during the operation of both the accounting system and the internal control system.

المستخلص : يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أثر استخدام الاختبارات الجوهرية في رصد واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاستناد إلى منهج تحليل المحتوى من خلال تحليل السجلات المالية والحسابية والبيانات المالية للشركة عينة الدراسة تحليلاً نوعياً ، ومن النتائج التي أظهرها البحث هي ، عدم اعتماد الشركة على منظومات العدادات لقياس كميات النفط الخام المجهز لها مما يؤدي ذلك إلى تظليل في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر ، وتقدم الباحث مجموعة من التوصيات من أبرزها ، إقامة ندوات ومؤتمرات علمية للتعريف والتثقيف بطرق وأساليب المحاسبة الإبداعية لموظفي قسمي الشؤون المالية والتدقيق والرقابة الداخلية ، لتطوير وتنمية مهاراتهم وقدراتهم المهنية أثناء تشغيل كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

المقدمة : تهدف ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى حماية الإدارة من مسائلة الأطراف الداخلية والخارجية ذات العلاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية كمجلس الإدارة والمستثمرين والدائنين وغيرهم بخصوص مدى تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية ، لذلك تعتمد تلك الإدارات إلى القيام بأساليب الغرض منها تضليل مستخدمي البيانات المالية من خلال عكس صورة غير عادلة عن حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية مستغلةً بذلك مرونة تفسير السياسات والقواعد المحاسبية من حيث التطبيق والترحيل والاعتراف للعمليات التجارية والأحداث الاقتصادية ، مما أدى ذلك إلى انهيار مفاجئ لعدد من الشركات العالمية في الولايات المتحدة وأوروبا ، ومن ثم انخفاض مستوى الثقة بالبيانات المالية المنشورة ، وقد عُرف بعد ذلك ما يُعرف اصطلاحاً بالمحاسبة الإبداعية المرتبط بالفضائح والانهيارات المالية التي حدثت لتلك الشركات ، ومن هنا يأتي دور الاختبارات الجوهرية المنفذة من قبل مراقب الحسابات برصد وتشخيص ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتضمنها البيانات المالية بغية التوصل إلى حقيقة الأرصدة الظاهرة في تلك البيانات ، ومن ثم اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة وذلك يعني استعادة الثقة بالبيانات المالية ، مما دعا الباحث الى دراسة ذلك الأثر وفق المنهجية الآتية :

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

١. مشكلة البحث : يمكن صياغة مشكلة هذا البحث بالتساؤل الآتي :-
هل هناك أثر لاستخدام الاختبارات الجوهرية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟
 ٢. أهمية البحث : تكمن أهمية هذا البحث من كونه يساعد في الآتي :-
أ. تسليط الضوء على أهمية الاختبارات الجوهرية في المراحل المختلفة لعملية التدقيق .
ب. توضيح أثر استخدام الاختبارات الجوهرية في رصد واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية
٣. أهداف البحث : يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية :-
أ. بيان طبيعة وأنواع الاختبارات الجوهرية .
ب. توضيح تاريخ ظهور ومفهوم وأساليب وأغراض القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية .
ج. التعرف على طبيعة أثر استخدام الاختبارات الجوهرية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية .
٤. فرضيات البحث : للإجابة على التساؤل الذي أثاره البحث ولتحقيق أهدافه فقد تم صياغة الفرضية الآتية :
(يؤدي استخدام الاختبارات الجوهرية إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية))
٥. حدود البحث :
- أ. تمثلت الحدود المكانية للبحث بشركة مصافي الجنوب - شركة عامة .
ب. تضمنت الحدود الزمانية للبحث السجلات المالية والحسابية والبيانات المالية للشركة عينة الدراسة وللسنتين الماليتين (٢٠١٨ و ٢٠١٩) .

ثانياً : دراسات سابقة

١. دراسة (التميمي ، ٢٠٢١) بعنوان : (أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي) - تهدف هذه الدراسة إلى توعية إدارات الوحدات الاقتصادية العاملة في القطاع الخاص في العراق بإيجابيات وسلبيات ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لأساليب المحاسبة الإبداعية على صدق وعدالة البيانات المالية ومن ثم المساعدة في التهرب الضريبي ، في حين أوصت هذه الدراسة بتوفير المتطلبات اللازمة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن إطار التشريعات والمعايير المحاسبية وبالشكل الذي لا يؤثر سلباً على صدق وعدالة البيانات المالية .
٢. دراسة (عبد الغني والمجدي ، ٢٠٢٢) بعنوان : (دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية/ دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين

اليمنيين)- تبحث هذه الدراسة في تحديد دور مراقبي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وقياس العوامل المؤثرة في هذا الدور ، توصلت الدراسة إلى وجود دوراً فاعلاً لمراقبي الحسابات في رصد واكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية ، في حين كانت أهم توصيات هذه الدراسة هي ، ضرورة تضيق نطاق المرونة في اختيار وتطبيق المعايير والقواعد المحاسبية بحيث لا يسمح باستخدامها إلا في حالات محددة .

٣.دراسة(سعيد ، ٢٠٢٢) بعنوان : (دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/ دراسة ميدانية على عينة من مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية)- هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مكاتب وشركات التدقيق اليمنية ، وأظهرت هذه الدراسة العديد من النتائج كان أهمها وجود دوراً مؤثراً للتدقيق الخارجي من خلال الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية في الحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية ، وقدمت هذه الدراسة عدة توصيات منها ، الاهتمام بالتدريب والتأهيل المستمر لمكاتب وشركات التدقيق لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال للتمكن من رصد واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية .

٤.دراسة(Owais ، 2021) بعنوان The Moderating Effect Of The Audit Committees Role In The Relationship Between Corporate Governance And Limiting Of Practices Creative Accounting\ A Field Study On The Jordanian Industrial Companies

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر حوكمة الشركات في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تشكيل لجان التدقيق في الشركات الصناعية الأردنية ، ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي ، هنالك دور لحوكمة الشركات في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية ، في حين أوصت هذه الدراسة بوضع آلية لحوكمة فاعلة للشركات بغرض الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال استقلالية لجان التدقيق .

المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي

أولاً : طبيعة وأنواع الاختبارات الجوهرية - يستخدم مراقبو الحسابات الاختبارات الجوهرية للتوصل إلى مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية (أرينز ولوبك ، ٢٠٠٩ : ٤٢٩) . ولتحقيق ذلك يقوم مراقبو الحسابات بتصميم وتنفيذ مجموعة من الإجراءات بمستوى عالٍ من الجودة والتي تؤدي بنهاية المطاف إلى الوصول لأقصى ما يمكن أن تعكسه البيانات المالية في تمثيلها للوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية عن فترة مالية

ماضية(طالب ، ٢٠٢١ : ٧٣) . وتُقسم الاختبارات الجوهرية إلى ثلاثة أنواع وهي كالآتي(القرشي ، ٢٠١١ : ١٩٠) و(الصباغ ، ٢٠١٦ : ٣٢) :

١. الاختبارات الأساسية للعمليات المالية : هي مجموعة من الإجراءات تصمم وتنفذ للتأكد من مدى تحقق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية، والتي تتضمن الآتي :

أ. هدف الوجود: يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها بدفتر اليومية وتم ترحيلها لسجل الأستاذ قد حدثت فعلاً .

ب. هدف الاكتمال : يختص هذا الهدف بالتحقق فيما إذا كانت كافة العمليات المالية التي يجب تسجيلها قد سُجلت فعلاً .

ج. هدف الدقة : يوضح هذا الهدف فيما إذا كانت العمليات المالية التي تم تسجيلها قد سُجلت كافة معلوماتها بصورة دقيقة .

د- هدف التوقيت : يتعلق هذا الهدف بالتأكد من كون العملية المالية التي تم تسجيلها ، قد سُجلت في الفترة المالية التي تخصها .

هـ- هدف التوبيع : يشير هذا الهدف إلى التحقق من إن العملية المالية التي تم تسجيلها ، قد بُوبت بما يلزم متطلبات النظام المحاسبي المتبع .

و- هدف التلخيص والترحيل : يوضح هذا الهدف إن العمليات المالية المسجلة قد تم تلخيصها وترحيلها إلى سجل الأستاذ .

٢. الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات : هي مجموعة من الاختبارات يتم تصميمها وتنفيذها من قبل مراقب الحسابات بهدف التأكد من مدى صحة أرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية ، لا سيما الميزانية العمومية وبيان الدخل(116 : 2019 ، Vasilev Etal) . من خلال التأكد من تحقق أهداف التدقيق المترتبة بأرصدة الحسابات والتي تُمثّل كل من العرض والإفصاح ، القيمة القابلة للتحقق ، الحقوق والالتزامات (توماس وهنكي ، ١٩٨٩ : ٣١٧) . ويعني تحقق الأهداف لمذكورة آنفاً إن القوائم المالية تُمثّل العمليات التجارية التي جرت في الوحدة الاقتصادية تمثيلاً رقمياً ، ويتم الاعتماد بشكل كبير على النتائج المتحققة من أداء هذا النوع من الاختبارات لأنه عادة ما يتم الحصول على تلك النتائج من طرف مستقل عن إدارة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق(بليلة ، ٢٠١٥ : ٣٦) .

٣. الإجراءات التحليلية : يمكن تعريف الإجراءات التحليلية بأنها فحص للمؤشرات والنسب ذات الأهمية والبحث في التقلبات والعلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة بها أو التي تحيد عن الأرصدة التي يتم التنبؤ بها (IFAC ISA NO.520) . وتُعد الإجراءات التحليلية جزءاً مهماً من الاختبارات الجوهرية لأنها تتضمن تقييماً للمعلومات المالية التي يتم

تنفيذها أثناء دراسة العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية ، وتتنوع الإجراءات التحليلية من المقارنات البسيطة إلى استخدام النماذج المعقدة التي تتضمن العديد من العلاقات وعناصر البيانات (AICPA SAS NO.55) . وتستخدم الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية التدقيق بدءاً من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية بسبب الأنشطة الاحتمالية لأغراض تحديد نطاق اختبارات التدقيق التي سيتم تصميمها (Lacurezeanu Etal، 2020 : 761) . فضلاً عن مساعدة مراقبي الحسابات في الحصول على فهم شامل للقوائم المالية كقائمة المركز المالي (Fujianti & Satria ، 2020 : 62) . أما في مرحلة تنفيذ عملية التدقيق فيتم استخدام أساليب الإجراءات التحليلية في تحديد أسباب التقلبات غير المنطقية في أرصدة الحسابات (Tusek Etal ، 2021 : 1390) .

ثانياً : تاريخ ظهور ومفهوم وأساليب وأغراض ممارسات المحاسبة الإبداعية : شهد العالم العديد من الفضائح المالية على الرغم من التطور الكبير الذي صاحب مهنة المحاسبة مما أثر ذلك على الدور الأساسي لمراقبي الحسابات فقد اتسع ليشمل الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية (شابون وآخرون ، ٢٠٢١ : ٧٦) . ويمكن القول بأن ثمانينيات القرن العشرين هي بدايات ظهور المحاسبة الإبداعية كمفهوم (ALolimat ، 2019 : 170) . أما بالنسبة لممارسات المحاسبة الإبداعية فيرجع ظهورها إلى سلوكيات تجار مدينة البندقية الإيطالية فيما بينهم ومنذ قرون مضت (Ponce Etal ، 2021 : 2943) . والمحاسبة الإبداعية هي مجموعة من ممارسات غير أخلاقية تنشأ عن المرونة في الاختيار من بين عدة سياسات وتقديرات محاسبية ، مما ينتج عن ذلك فرصة لحصول تلاعب واحتيال في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية (ALqadi & ALdmour ، 2022 : 571) . ويمكن أن تُشير المحاسبة الإبداعية إلى عدة أساليب تشترك بهدف واحد وهو تعظيم الدخل أو تقليله أي جعله أكثر أو أقل ثباتاً على فترات مالية متتالية وبما يلائم مصلحة الوحدات الاقتصادية (De Jesus ، 2020 : 60) . ومن الضروري التمييز بين مفهومي المحاسبة الإبداعية والاحتيال المالي فالأولى هي أساليب تُستخدم لتحسين المعلومات المحاسبية وتقديمها بعد ذلك إلى المستفيدين منها بهدف تكوين صورة ملائمة عن الوحدة الاقتصادية ، في حين يُشير الاحتيال المالي إلى فعل ترتكبه الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو فعل مرتكب من قبل الموظفين ينطوي على الغش ويهدف إلى الحصول على منافع شخصية غير قانونية (Safta Etal ، 2020 : 93) . وتأخذ المحاسبة الإبداعية عدة أساليب نذكر منها الآتي :

١. المحاسبة النفعية : يتضمن هذا الأسلوب قيام الوحدات الاقتصادية باختيار سياسات وتقديرات محاسبية معينة دون غيرها (نوال ، ٢٠٢٢ : ٨١) . لبلوغ أهداف ترغب الإدارات بتحقيقها سواء

۲۳۱

المبحث الثالث : الإطار التطبيقي

لتحقيق الهدف الثالث من أهداف البحث والمتعلق بالتعرّف على طبيعة أثر استخدام الاختبارات الجوهرية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، فقد تم اجراء الآتي :

١. مجتمع وعينة البحث - يتكون مجتمع البحث من الشركات النفطية العاملة في المنطقة الجنوبية ، أما عينة البحث فقد تمثّلت بشركة مصافي الجنوب- شركة عامة ، وهي إحدى شركات القطاع النفطي المختصة بالصناعات التحويلية والتي تقع في محافظة البصرة ،

٢. المناقشة واختبار الفرضية -فرضية البحث : يؤدي استخدام الاختبارات الجوهرية إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية لغرض إثبات أو نفي فرضية البحث قام الباحث باستقراء أهم الملاحظات الواردة في البيانات المالية للشركة عينة الدراسة وضمن الحدود الزمانية للبحث والصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، فضلاً عن المساهمة في التعرّف وبصورة عملية على أنواع الاختبارات الجوهرية المستخدمة من قبل مراقبي حسابات الديوان المذكور آنفاً لرصد واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن هنا يقتضي توضيح مضمون المادة(١١) - ثالثاً) من قانون الشركات العامة رقم(٢٢) لسنة/١٩٩٧ (المعدل) والتي نصت على (أن لا يزيد الربح القابل للتوزيع على نسبة(٣٠%) من كلفة النشاط) ، إذ تستند الشركة عينة البحث في أغلب ممارساتها الإبداعية على مضمون المادة المذكورة آنفاً من خلال قيامها بزيادة غير منطقية لكلفة نشاطها بهدف زيادة الربح القابل للتوزيع ، وكما موضح في الآتي :

أولاً: البيانات المالية للسنة/ ٢٠١٨

١. قامت الشركة بصرف مبالغ تراوحت ما بين(١٠-٢٥) ألف دينار عن التنقلات الداخلية عند احتساب المستحقات للموفدين من موظفي الشركة ، خلافاً للمادة(٢٠- ثانياً) من قانون السفر والإيفاد رقم(٣٨) لسنة/١٩٨٠(المعدل) .

الأثر المتحقق : زيادة في كلفة النشاط الجاري مما يؤثر ذلك في إظهار كلفة إنتاج برميل النفط المكرر بغير كلفته الحقيقية .

الإجراء المتبع : يمثل الإجراء المتبع من قبل مراقب الحسابات الاختبارات الأساسية للعمليات المالية لغرض التحقق من هدف الدقة .

٢. عدم تناسب بدلات إيجار حوانيت الشركة البالغ عددها(١١) حانوت مع الأسعار السائدة للإيجار في المناطق التي تقع فيها تلك الحوانيت .

الأثر المتحقق : الانخفاض في إيرادات النشاط الجاري يؤثر على حصص الأرباح الموزعة على الموظفين .

الإجراء المتبع : الإجراء المتبع من قبل مراقب الحسابات هو الإجراءات التحليلية الوصفية من خلال الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة .

٣. الارتفاع والانخفاض الحاصل في الكلف الفعلية لمنتجات الشركة النفطية للسنة المالية/٢٠١٨ مقارنةً بالسنة المالية/٢٠١٧ ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (١) الكلف الفعلية لمنتجات الشركة

اسم المنتج	كلفة المتر المكعب الواحد للسنة/٢٠١٨ دينار	كلفة المتر المكعب الواحد للسنة/٢٠١٧ دينار	الفرق/دينار	
			زيادة	نقصان
النفط الأبيض	٦٧١٨٠	٦٣٤٣٩	٣٧٤١	-
زيت الغاز	٥٦٦٥٧	٥٣٨٩٩	٢٧٥٨	-
الغاز السائل	٣٨١٤٧٢	٤١٨٨٢٢	-	٣٧٣٥٠
البنزين	٨٤٨٦٦	٨٨٠٤٧	-	٣١٨١

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : الارتفاع والانخفاض في كلف الإنتاج من شأنه أن يؤثر في كلفة برميل النفط المكرر ومن ثم تضليل في كلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : يمثل الإجراء المتبع من قبل مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة/ تحليل الاتجاه من خلال بيان مقدار الارتفاع أو الانخفاض في بند معين بالمقارنة مع سنة الأساس وتحديد اتجاه الميل .

٤. لم تعتمد الشركة على منظومات العدادات البالغ عددها (١٢) منظومة عند قياس كميات النفط الخام المجهز للشركة من قبل شركة خطوط الأنابيب النفطية على الرغم من معاييرها من خلال تشكيل لجان مختصة ممثلة عن الشركتين .

الأثر المتحقق : يؤدي عدم معرفة الكميات الحقيقية من النفط الخام المجهز للشركة عينة البحث إلى تضليل في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : يمثل الإجراء المذكور آنفاً إجراءات تحليلية وصفية من خلال الاستفسارات التي توجه إلى موظفي الشركة ممن لديهم معلومات عن طبيعة عمل الشركة .

٥. سجلت الشركة قيود تسوية ليس لها أي أثر اقتصادي على نشاط الشركة أدت هذه القيود إلى تضخم إيراداتها وتكاليفها في آن واحد والتي تمثل كلفة معالجة كميات البنزين المجهز من قبل شركة توزيع المنتجات النفطية في معامل شركة مصافي الجنوب ومن ثم إعادة تلك الكميات من البنزين المعالج إلى شركة توزيع المنتجات النفطية ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (٢) كلف قيود التسوية المسجلة في السجلات

كلفة البنزين المجهز للشركة مليون دينار (١)	كلفة نشاط الشركة مليون دينار (٢)	نسبة كلفة البنزين المجهز إلى كلفة النشاط % (٢/١)
٨١١٤٧	٨٧٣٢٢٢	٩,٢٩

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : يؤدي الارتفاع في كلفة النشاط إلى زيادة حصص موظفي الشركة من الأرباح القابلة للتوزيع والتي تمثل نسبة (٣٠%) من كلفة النشاط الجاري .

الإجراء المتبع : أتبع مراقب الحسابات في هذا الإجراء الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات من خلال التأكد من تحقق هدف العرض والإفصاح .

٦. أظهرت نتائج التدقيق المتقاطع لسجلات شركة مصافي الجنوب مع سجلات شركة توزيع المنتجات النفطية فروقات في كميات وقود الطائرات بالزيادة والنقص ، بسبب قيام شركة مصافي الجنوب بتجهيز وقود الطائرات لشركة توزيع المنتجات النفطية بكميات محسوبة بالحالة القياسية في حين تقوم شركة توزيع المنتجات النفطية بتسديد مستحقات شركة مصافي الجنوب عن ذات الكميات محسوبة بالحالة الطبيعية ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (٣) كميات وقود الطائرات

الشهر	الكمية بموجب سجلات شركة مصافي الجنوب لتر	الكمية بموجب سجلات شركة توزيع المنتجات النفطية لتر	الفرق / لتر زيادة نقصان
كانون الثاني	٢٦٢٨٤١٠	٢٥٠٦٩٢٠	—
شباط	١٨٢٦٦٤٣	٢٠٧٤٥٤٤	٢٤٧٩٠١
آذار	٣٢٨٠٥٩٩	٣٣٢٤٨٠٧	٤٤٢٠٨
مايس	٢٦٦٧٨٦٧	٢١٨١٧٩٨	—
١٢١٤٩٠			

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : حالة الزيادة والنقصان الحاصلة في الكميات المجهزة وما يترتب عليها من اختلاف في المستحقات عن تلك الكميات من شأنه أن يؤدي إلى تضليل في تكلفة إنتاج برمبل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : قيام مراقب الحسابات بالاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات لغرض التحقق من هدف الحقوق والالتزامات .

٧. صرفت الشركة مبلغ بمقدار (٦٣٣٦٠١) ألف دينار من حساب حصة الوحدة الاقتصادية الخاص بتمويل الجهات ذات النفع العام لأغراض تسديد مساهمات وديون ليست لها علاقة مباشرة بالمواطن والمجتمع ، وكما موضح في الأمثلة المدرجة في الجدول الآتي :

جدول (٤) مبالغ المساهمات المسددة

رقم وتاريخ مستند القيد	المبلغ/ ألف دينار	البيان
(٥٥) في ٢٠١٨/٦/١٣	٢٠٠٠٠	مساهمة الشركة بشراء طائرات
(٦٢) في ٢٠١٨/٦/١٣	٤٦٠٠٠	مساهمة الشركة بتنفيذ شبكة إطفاء المجمع النفطي الوزاري
(٨٥) في ٢٠١٨/٨/١٢	٧٨٠٠٠	تسديد ديون بذمة محافظة البصرة إلى فندق شيراتون البصرة

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : يؤثر ذلك في إظهار كلفة إنتاج برميل النفط المكرر أعلى من كلفته الحقيقية مما يؤدي ذلك إلى المبالغة في حصص الموظفين من أرباح الشركة .

الإجراء المتبع : يمثل اداء مراقب الحسابات الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بغرض التحقق من هدف التبويب .

٨. وجود سيارات عاطلة عن العمل لم تقم الشركة بتشكيل لجان مختصة للنظر بشأنها لغرض تصليح ما يمكن تصليحه والاستفادة منه وشطب الذي لا يمكن تصليحه وبيعه بعد ذلك وفقاً لأحكام قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٢١) لسنة ٢٠١٣ ، وكما موضح في الأمثلة المدرجة في الجدول الآتي :

جدول (٥) السيارات العاطلة في الشركة

نوع السيارة	رقمها	مكان وجود السيارة	سنة الصنع	تاريخ العطل
باص مرسيدس	٦٣٠٨٠ أ	النقل وصيانة الآليات	٢٠٠٩	٢٠١٨/٢/٤
تويوتا هائيس	٦٥٥٦٧ أ	النقل وصيانة الآليات	٢٠٠٩	٢٠١٧/٢/٢٩
نيسان باترول	٧٤٦٨٣ أ	هينة الإنتاج	٢٠٠٢	٢٠١٨/١١/٢٢

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : يؤثر ذلك في تحريف تكلفة برميل النفط المكرر وعدم إظهاره بصورته الحقيقية بمقدار الفرق بين القيمة الدفترية لتلك السيارات والمبالغ المتحققة من ذلك البيع.

الإجراء المتبع : يمثل الإجراء المذكور آنفاً الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات لغرض التحقق من هدف العرض والإفصاح .

٩. لا تزال سجلات مخزن المواد الاحتياطية تُظهر مواد مشطوبة بسبب تلفها منذ سنوات والمحولة إلى مخزن المخلفات والمستهلكات ، وكما موضح في الأمثلة المدرجة في الجدول الآتي :

جدول (٦) الموجودات المخزنية المشطوبة

اسم المادة المشطوبة	عدد الفقرات المشطوبة	رقم وتاريخ أمر الشطب
مواد احتياطية لمعدات ثقيلة	١٩٧	٢٠١٣/٤/٩ في (٨٩٥٥)
رافعة جسرية	٤٣	٢٠١٨/٥/٢٧ في (١٢٦٣٣)

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : شطب الموجودات المخزنية من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع كلفة النشاط ومن ثم تحريف في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : يُمثل الإجراء المذكور آنفاً الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بغرض التحقق من هدف الدقة .

ثانياً: البيانات المالية للسنة / ٢٠١٩

١. لم تُظهر الشركة الخسائر المتحققة من بيع الموجودات الثابتة المستهلكة والبالغة (٥٩) مليون دينار خلافاً للمعالجات المحاسبية الواردة بالنظام المحاسبي الموحد ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (٧) الموجودات الثابتة المستهلكة

القيمة الدفترية	سعر البيع	الخسائر المتحققة
مليون دينار	مليون دينار	مليون دينار
٦٦	٧	٥٩

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : عدم إظهار الشركة لخسائرها المتحققة من بيع موجوداتها الثابتة وضمن سجلاتها من شأنه أن يؤدي إلى تحريف في كلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : يمثل الإجراء المذكور آنفاً الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بغرض التحقق من هدف الدقة .

٢. تأخرت الشركة فترة امدها (٣٧٦) يوم في إعداد وتنظيم مستند القيد المرقم (٢٩٧) في ٢٠١٩/١٢/١٩ والخاص بشراء (١٩) سيارة نوع بيك آب دبل قمارة بمبلغ (٨٠٨) مليون دينار ، حيث تم استلامها بتاريخ ٢٠١٨/١٢/١١ ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (٨) شراء السيارات

تاريخ شراء السيارات	تاريخ تنظيم مستند القيد	فترة التأخير/ يوم
٢٠١٨/١٢/١١	٢٠١٩/١٢/١٩	٣٧٦

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : يؤدي ذلك إلى زيادة في مصروفات الشركة دون زيادة في موجوداتها ما يؤثر في تحريف تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : إجراء مراقب الحسابات المذكور آنفاً يمثل الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بغرض التحقق من هدف التوقيت .

٣. اعتمدت الشركة على طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تسعير برميل النفط المكرر بدلاً من طريقة معدل التكلفة الموزون ابتداءً من كانون الثاني/٢٠١٩ بعد تغيير سعر شراء برميل النفط الخام من (٥٧٠٠) دينار إلى (٦٠٠٠) دينار ، خلافاً للفقرة (١٧) من القاعدة المحاسبية رقم (٥) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق والتي نصت (على الوحدات الاقتصادية تطبيق طريقة معدل التكلفة الموزون في تسعير الصادر المخزني على البضائع المنتجة أو المباعة) .

الأثر المتحقق : يؤدي استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً إلى زيادة في كلفة النشاط الجاري ومن ثم ارتفاع تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

٤. قلة المبالغ المستقطعة من موظفي الشركة والتي تُمثل تسويات لحساب السلف وعدم تناسبها مع أرصدة السلف التي بذمة كل موظف منهم مما يتطلب فترات زمنية طويلة لاستردادها خلافاً للمادة (٨٢) من قانون التنفيذ رقم (٤٥) لسنة/١٩٨٠ (المعدل) والتي نصت على (يجوز حجز راتب ومخصصات الموظف وذوي الرواتب التقاعدية وكل من يتقاضى راتباً أو أجوراً من الدولة بنسبة لا تزيد عن خمس ما يتقاضاه من راتب ومخصصات) ، وكما موضح في الأمثلة المدرجة في الجدول الآتي :

جدول (٩) سلف الموظفين

رصيد حساب السلف بذمة كل موظف كما في ٢٠١٩/١/١	مبلغ الاستقطاع الشهري دينار	رصيد حساب السلف بذمة كل موظف كما في ٢٠١٩/١٢/٣١
٨٩٥٧١٣١١	٩٩١٧	٨٩٤٥٢٣١١
٣٣٢٩٧٦٢٥	١٥٠٠٠	٢٣١١٧٦٢٥
٣٠٤٨٤٣٢٩	١٨٠١٨	٣٠٢٦٨١١٢

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : عدم تسوية سلف الموظفين بمبالغ استقطاع مناسبة من شأنه أن يؤدي إلى الانخفاض في إيرادات النشاط الجاري ومن ثم تحريف تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

الإجراء المتبع : يمثل إجراء مراقب الحسابات أعلاه الإجراءات التحليلية الوصفية الخاصة بالاطلاع على المعايير والقواعد فضلاً عن التشريعات ذات العلاقة بنشاط الوحدات الاقتصادية .

٥. قيام الشركة بترحيل مبلغ بمقدار (٢١٠٣) مليون دينار عن مبيعاتها من مادة زيت الوقود على حساب شركة غاز الجنوب بدلاً من حساب شركة توزيع المنتجات النفطية ، بموجب مستند القيد (١٢) في ٢٠١٩/١٠/١٥ .

الأثر المتحقق : ترحيل مبالغ المبيعات على غير حساباتها المختصة يؤدي إلى إظهار كلفة النشاط الجاري بغير صورته الحقيقية .

٦. من خلال تدقيق المبالغ المصروفة من رصيد حساب احتياطي الخدمات الاجتماعية لاحظنا صرف مبالغ لأنشطة لا تتعلق بالحالات المحددة لموظفي الشركة وهي (الزواج، الولادة، الوفاة، الجوانب الإنسانية) ، وكما موضح في الأمثلة المدرجة في الجدول الآتي :

جدول (١٠) احتياطي الخدمات الاجتماعية

رقم وتاريخ مستند القيد	المبلغ / ألف دينار	البيان
(٥٧٢) في ٢٠١٩/٢/٢٨	٢٠٠٠	دعم مهرجان لمربد الشعري
(٥٨) في ٢٠١٩/٤/٨	٥١٥٧٠	دعم مستشفى الزبير العام
(٩٤) في ٢٠١٩/٤/١٣	٥٦٠٠	شراء مواد متنوعة الى مركز شرطة

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : صرف مبالغ إضافية يؤدي إلى تضخيم كلفة النشاط الجاري وبالتالي زيادة في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

٧. صرفت الشركة خلال السنة مبالغ من رصيد (حساب حصة الوحدة الاقتصادية لتمويل الجهات ذات النفع العام) لأغراض غير مخصصة لهذا الحساب خلافاً لشرح الحساب الوارد في النظام المحاسبي الموحد والذي يقضي بـ (يتضمن هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية إلى الجهات ذات النفع العام بموجب القوانين النافذة) ، وكما موضح في الجدول الآتي

جدول (١١) حساب الشركة لتمويل الجهات ذات النفع العام

رقم وتاريخ مستند القيد	المبلغ / ألف دينار	البيان
(٦٩) في ٢٠١٩/٢/٥	٦٢٤٦	تاهيل دائرة الرقابة الداخلية في مقر وزارة النفط
(٢٨) في ٢٠١٩/٧/١	١٠٠٠٠٠	حصة الشركة في مبادرة الشفافية للصناعات الاستخراجية في العراق
(٢٧٥) في ٢٠١٩/٨/٢٠	٤١٥	شراء ضيافة لمكتب وكيل الوزارة لشؤون التصفية

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : صرف مبالغ لغير الأغراض المخصصة للحساب المذكور آنفاً يؤدي إلى رفع تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر ومن ثم زيادة في حصص الموظفين من أرباح الشركة .
الإجراء المتبع : تُمثل الإجراءات المتخذة من قبل مراقب الحسابات الاختبارات الأساسية للعمليات المالية بغرض التحقق من هدف التبويب .

٨. وجود اختلاف في كمية وقيمة مادة الغاز السائل المباعة خلال السنة المالية/٢٠١٩ والظاهرة في السجلات المالية لكل من الشركة عينة البحث وشركة تعبئة الغاز ، وكما موضح في الجدول الآتي :

جدول (١٢) كميات وأقيام الغاز السائل

سجلات شركة مصافي الجنوب		سجلات شركة تعبئة الغاز		الفرق	
طن	مليون دينار	طن	مليون دينار	طن	مليون دينار
٩٤٣٢٦	٦٦٠٣	٩٣٦٥٢	٦٥٥٦	٦٧٤	٤٧

المصدر : البيانات المالية للشركة

الأثر المتحقق : يؤثر الاختلاف في أقيام المنتجات المباعة على كلفة النشاط الجاري ما يؤثر ذلك في تضليل كلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

٩. لم تقم الشركة خلال السنة باستقطاع أي مبالغ من أرصدة السلف التي بذمة البعض من موظفيها والبالغة بحدود (٤١١٥٨٣) ألف دينار على الرغم من مرور عدة سنوات على تاريخ نشوئها ، وكما في الأمثلة الموضحة في الجدول الآتي :

جدول (١٣) السلف الموقوفة

اسم المنتسب	مبلغ السلفة/ دينار	تاريخ نشوء السلفة
عباس عبدالله عباس	٢٣٧٤٩٩٨٣	٢٠١٤
كاظم خطاب كاظم	٣٢٧٢٨١٨٠	٢٠١٤
هيثم حكمت عبد الواحد	٢٣٥٦٥٠٢٦	٢٠١٥

المصدر : إعداد الباحث

الأثر المتحقق : عدم قيام الشركة باستقطاع مبالغ السلف التي بذمة المدينون من شأنه أن يؤثر على حجم الإيرادات المتحققة خلال السنة ما يؤدي إلى تحريف في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

استناداً لل فقرات المذكورة آنفاً يتبين للباحث إن الأنشطة المالية التي قامت بها الشركة عينة البحث وضمن الحدود الزمنية له تتضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية وما رافقها من إجراءات لمراقبة الحسابات ضمن تقريره والتمثلة بقدرة الاختبارات الجوهرية بأنواعها المختلفة في رصد وتشخيص تلك الممارسات ذات التأثير السلبي في تكلفة النشاط الجاري ومن ثم تحريف تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر لإظهار تكلفته بأعلى ما يمكن لأغراض زيادة حصص الأرباح القابلة للتوزيع لموظفي الشركة ، يُثبت مما سبق صحة فرضية البحث والتي نصت على ((يؤدي استخدام الاختبارات الجوهرية إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية)) .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات –

في ضوء ما توصل اليه البحث من إثبات للفرضية يتقدم الباحث بالاستنتاجات والتوصيات الآتية
اولا : الاستنتاجات

١. اوضح البحث بعدم اعتماد الشركة على منظومات العدادات لقياس كميات النفط الخام المجهز لها والذي يؤدي إلى تظليل في تكلفة إنتاج برميل النفط المكرر .
٢. تقوم الشركة بإعداد وتنظيم قيود تسوية تعمل على زيادة في تكاليف وإيرادات النشاط الجاري ما يؤدي ذلك إلى زيادة في الأرباح القابلة للتوزيع .
٣. عدم إظهار الشركة لخسائرها المتحققة من بيع موجوداتها الثابتة المشطوبة من شأنه أن يؤدي إلى تثبيت كلفة النشاط الجاري في البيانات المالية على غير حقيقته .
٤. التأخير في إعداد وتسجيل مستند القيد الخاص بشراء المركبات يساهم في ارتفاع كلفة النشاط الجاري ومن ثم زيادة في كلفة إنتاج برميل النفط المكرر .

ثانيا : التوصيات

١. إقامة ندوات ومؤتمرات علمية للتعريف والتثقيف بطرق وأساليب المحاسبة الإبداعية لموظفي قسمي الشؤون المالية والتدقيق والرقابة الداخلية ، لتطوير وتنمية مهاراتهم وقدراتهم المهنية أثناء تشغيل كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .
٢. اعتماد الشركة على منظومات العدادات لتحديد وقياس الكميات الحقيقية المجهزة للشركة من النفط الخام .
٣. عرض الشركة لخسائرها المتحققة من بيع موجوداتها الثابتة المشطوبة في سجلاتها المالية .
٤. إعداد وتنظيم مستندات القيود الخاصة بشراء المركبات والتسجيل اليومي لها لتحصيل السنة المالية بما يخصها من مصاريف وإيرادات .

المراجع والمصادر

اولاً : المصادر العربية

١. أرينز ، ألفين . لوبك ، جيمس (٢٠٠٩) . ((المراجعة مدخل متكامل)) ، ترجمة الديسبي ، محمد محمد عبدالقادر ، تدقيق حجاج ، أحمد حامد ، دار المريخ للنشر / المملكة العربية السعودية .
٢. بشرى ، فكرون حكيمة (٢٠٢٢) . ((دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأساتذة في جامعة المسيلة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة محمد بوضياف - المسلة/ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .

٣. بليلة ، نبيل حكمت نبيل(٢٠١٥). ((أثر مخاطر الرقابة على إجراءات التدقيق الخارجي/ دراسة تطبيقية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط/ كلية الأعمال ، الأردن .

٤. التميمي ، حيدر كاظم نصر الله(٢٠٢١) . ((أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على صدق وعدالة القوائم المالية في التهرب الضريبي)) ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد(١٦) ، العدد(٥٦) ، العراق .

٥. توماس ، وليم . هنكي ، أمرسون(١٩٨٩) . ((المراجعة بين النظرية والتطبيق)) ، تعريب ومراجعة . حجاج ، أحمد حامد . سعيد ، كمال الدين ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .

٦. السامرائي ، عمار عصام . الشريدة ، نادية عبد الجبار(٢٠٢١) . ((دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثره على تقرير مراقبي الحسابات/ دراسة تطبيقية لعدد من الشركات السعودية المساهمة في سوق الأوراق المالية)) ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية ، البحرين ، المجلد(٥) ، العدد(٨) .

٧. سعيد ، جمال أحمد محمد(٢٠٢٢) . ((دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/ دراسة ميدانية على عينة من مكاتب وشركات المراجعة الخارجية اليمنية)) ، مجلة جامعة البيضاء ، المجلد(٤) ، العدد(٢) ، اليمن .

٨. شابون ، أبو بكر . الشويرف ، عبدالله . ديهوم ، عبد السلام(٢٠٢١) . ((مدى كفاءة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/ دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة مصراته)) ، مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية ، المجلد(٢٠) ، العدد (١) ، ليبيا .

٩. الشهري ، أحمد . عبدالله ، أحمد سفيان (٢٠٢١) . ((دور المدقق القضائي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية في المصارف الإسلامية الكويتية)) ، مجلة القناطر الدولية للدراسات الإسلامية ، المجلد(٢٤) ، العدد(١) ، الكويت .

١٠. الصباغ ، سامر هايل(٢٠١٦) . ((أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق/ دراسة تطبيقية)) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة دمشق/ كلية الاقتصاد ، سوريا .

١١. طالب ، مامون علي(٢٠٢١) . ((فجوة التوقع في بيئة التدقيق وانعكاسها في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة حالة في شركة مصافي الجنوب-شركة عامة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة التقنية الجنوبية/ كلية الدراسات العليا ، العراق .

١٢. عبد المغني ، فضل علي عبد الفتاح . المجيدي ، أروى أحمد قائد فرحان(٢٠٢٢) . ((دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات اليمنية/ دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين اليمنيين)) ، مجلة العلوم التربوية والدراسات الإنسانية ، العدد(٢٤) ، اليمن .

١٣. القرشي ، أياد رشيد(٢٠١١) . ((التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً)) ، دار المغرب للطباعة والنشر .

١٤. نوال ، كفوس(٢٠٢٢) . ((دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية/ دراسة ميدانية لمجموعة من المدققين الداخليين والخارجيين بولاية سطيف)) ، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة فرحات عباس – سطيف ١/ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .

ثانيا : المصادر الأجنبية

- 1-Aletaiwi, I. M. (2022). (The Impact Of Creative Accounting Practices On The Credibility Of Financial Reports Of Commercial Banks: The Moderating Role Of Audit Committee). Journal of Positive School Psychology, 6(8), 5364-5383.
- 2-Al-Natsheh, N., & Al-Okdeh, S. (2020). (The impact of creative accounting methods on earnings per share). Management Science Letters, 10(4), 831-840.
- 3-Al-Olimat, N. H., Al-Olimat, N. H., Al Shbail, M. O., Lect, A., Al, F. H., Abdulla, F., ... & Hanna, S. N. (2019). (The impact of cognitive creativity in accounting among Jordanian internal auditors on detecting creative accounting practices, a field study). International Journal of Business and Social Science, 10(2), 170-178.
- 4-Al-Qadi, N. S., & Al-Dmour, A. H. (2022). (Forensic Accounting Methods and Reducing Creative Accounting Practices: Evidence from Jordan). Jordan Journal of Business Administration, 18(4).
- 5-American Institute of Certified Public Accountants (1989) , (Analytical Procedures) , University of Mississippi , Statements on Auditing Standards , SAS No.55 , 96 .

- 6- Bachtijeva, D., & Tamulevičienė, D. (2022). (Comparing earnings management and creative accounting). A general review. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 46(2), 115-135.
- 7- De Jesus, T. A., Pinheiro, P., Kaizeler, C., & Sarmento, M. (2020). (Creative accounting or fraud? Ethical perceptions among accountants). *Int. Rev. Manag. Bus. Res*, 9(1), 58-78.
- 8- Essien, E. N., & Fabian, A. (2021). Impact of Creative Accounting Practices on Business Failure In The Nigerian Aviation Industry. *Journal of Economics and Finance*, 12(4), 46-51.
- 9- Fujianti, L., & Satria, I. (2020). (Firm size, profitability, leverage as determinants of audit report lag: Evidence from Indonesia). *International Journal of Financial Research*, 11(2), 61-67.
- 10-Gupta, D. A. (2019)(Creative Accounting Practices In The Indian Corporate Sector: An Empirical Study), *Anveshana's International Journal of Research in Engineering and Applied Sciences* .
- 11-International Standard on Auditing (2009) , ISA No(520) , (Analytical Procedures) .
- 12-Lacurezeanu, R., Tiron-Tudor, A., & Bresfelean, V. P. (2020). (Robotic process automation in audit and accounting), *Audit Financiar*, 18(4), 752-770.
- 13-Odo, J. O., & Ugwu, J. I. (2020). (Creative accounting and performance of deposit money banks in Nigeria). *Journal of Accounting Information and Innovation*, 6(8), 37-47.
- 14-Okoye Emma, I., & James Obioma, N. (2020). (Impact of Creative Accounting Techniques on Firm Financial Performance: A Study of Selected Firms in Nigeria), *Journal of Accounting and Financial Management* , Vol(6) , No.(2) .
- 15-Owais, W. O. (2021). (The Moderating Effect Of The Audit Committees Role In The Relationship Between Corporate

- Governance And Limiting Of Practice Creative Accounting A Ield Study On The Jordanian Industrial Companies). *International Journal of Entrepreneurship*, 25, 1-11.
- 16-Ponce, H. G., & González, J. C. (2021). (Equilibrium Behaviour of Creative Accounting Practices for Financing Externally Evidence from Turkey). *Journal of Contemporary Issues in Business and Government Vol*, 27(1).
- 17-Safta, I. L., Achim, M. V., & Borlea, S. N. (2020). (Manipulation of financial statements through the use of creative accounting. Case of Romanian companies). *Studia Universitatis Vasile Goldiș Arad, Seria Științe Economice*, 30(3), 90-107.
- 18-Tusek, B., Jezovita, A., & Halar, P. (2021). (The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between external and internal auditors in Croatia). *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 34(1), 1385-1408.
- 19-Vasilev, D., Cvetkovic, D., & Grgur, A. (2019). (Detection of fraudulent actions in the financial statements with particular emphasis on hotel companies). *Hotel and Tourism Management*, 7(1), 115-125.