

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات
الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

**The External Auditor Role in Limiting the Creative Accounting
Practices in the Industrial Companies listed at the Kuwaiti Stock
Exchange**

إعداد الطالب

يوسف مرضي حمد العازمي

إشراف الدكتور

محمد فوزي شبيطة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في المحاسبة

كلية الاعمال

جامعة عمان العربية

2013

التفويض

أنا يوسف مرضي حمد العازمي أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من رسالة الماجستير للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الأسم : يوسف مرضي حمد العازمي

التوقيع : 

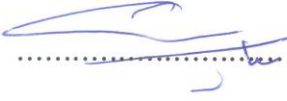
التاريخ : ١١/٥/١٣٠٥

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية "

وأجيزت بتاريخ : 2013/5/11

التوقيع



رئيساً

أعضاء لجنة المناقشة

1- د. زياد محمد سعيدات



عضواً ومشرفاً

2- د. محمد فوني شبيطة



عضواً خارجياً

3- د. أكرم يوسف النجدوي

الشكر والتقدير

الشكر لله الذي أعانني على إتمام هذه الدراسة، ولا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والأمتنان إلى أستاذي الدكتور محمد شبيطة الذي تفضل بالإشراف على هذه الدراسة، حيث قدم لي النصح والإرشاد، فله مني عظيم الشكر والتقدير والأمتنان والوفاء.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لإعضاء لجنة المناقشة الكرام على تفضلهم بمناقشة هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء هيئة التدريس في جامعة عمان العربية على ما أبدوه من تعاون سواء كان ذلك من توجيهه أو تقديم النصح .

وأخيراً وليس آخراً، من لا يشكر الناس لا يشكره الله، لذلك أتقدم بأسمى معاني الشكر والعرفان والتقدير لكل من ساهم وقدم لي المساعدة والمشورى لإتمام هذه الدراسة.

الإهداء

إلى والدي الحبيب

إلى والدتي الغالية

إلى أخواني واخواتي الأعزاء

إلى أصدقائي الأوفياء

قائمة المحتويات

د.....	الشكر والتقدير.....
ه.....	الإهداء.....
و.....	قائمة المحتويات.....
ط.....	قائمة الجداول.....
ك.....	قائمة الأشكال.....
ل.....	ملخص الدراسة باللغة العربية.....
ن.....	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية.....
1.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة.....
2.....	المقدمة.....
3.....	مشكلة الدراسة وعناصرها:.....
4.....	أهمية الدراسة:.....
5.....	فرضيات الدراسة:.....
6.....	أمودج الدراسة:.....
7.....	التعريفات الإجرائية:.....
9.....	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة.....
10.....	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة.....
10.....	أولاً: دور مدقق الحسابات في ظل الممارسات الإبداعية.....
10.....	المقدمة:.....
11.....	مفهوم التدقيق.....
12.....	مدقق الحسابات الخارجي وصفاته.....
13.....	التأهيل العلمي لمدقق الحسابات.....
14.....	مسؤولية مدقق الحسابات عن الأخطاء والغش.....

16.....	الإجراء التنظيمي لمدقق الحسابات
27.....	الرقابة المحاسبية
31.....	الشك المهني.....
32.....	ثانياً: الممارسات المحاسبية الإبداعية
32.....	مقدمة :
34.....	الدوافع التي تكمن وراء التلاعب في القوائم المالية :
38.....	مفهوم إدارة الأرباح :
40.....	محفزات إستخدام إدارة الأرباح :
42.....	طرق مستخدمة لإدارة الأرباح :
46.....	مفهوم تمهيد الدخل.....
47.....	أهداف تمهيد الدخل.....
49.....	التقنيات المستخدمة لتنفيذ تمهيد الدخل :
51.....	المبحث الثاني : الدراسات السابقة.....
51.....	أولاً : الدراسات باللغة العربية :
56.....	ثانياً : الدراسات باللغة الانجليزية :
60.....	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :
61.....	الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات.....
62.....	منهجية الدراسة :
62.....	مجتمع وعينة الدراسة :
63.....	خصائص عينة الدراسة
68.....	مصادر جمع المعلومات.....
70.....	تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية.....
72.....	الفصل الرابع وصف إتجاهات عينة الدراسة وإختبار الفرضيات
73.....	وصف إتجاهات عينة الدراسة وإختبار الفرضيات.....

87.....	اختبار الفرضيات.....
95.....	الفصل الخامس : مناقشة النتائج والتوصيات.....
96.....	المقدمة :.....
96.....	النتائج.....
99.....	التوصيات.....
101.....	المراجع.....
101.....	المراجع باللغة العربية.....
107.....	المراجع باللغة الإنجليزية.....
113.....	الملاحق.....

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	عينة الدراسة ووحدة المعاينة	89
2	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	91
3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	92
4	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	93
5	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	94
6	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	95
7	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	96
8	نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا	100
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاجراء التنظيمي لاداء مدقق الحسابات	103
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للشك المهني لمدقق الحسابات	106
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول الرقابة المحاسبية	109
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول صفات المدقق	111
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لادارة الارباح	113
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتمهيد الدخل	116

119	نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الاولى	15
121	نتائج اختبار الفرضية الاولى	15
123	نتائج اختبار الفرضية الثانية	16
124	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	17
126	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	18

قائمة الأشكال

الصفحة	أسم الشكل	التسلسل
7	الشكل رقم (1) : أمودج الدراسة	1
43	الشكل رقم (2) مكونات مثلث الإحتيال	2

ملخص الدراسة باللغة العربية

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي

إعداد الطالب: يوسف مرضي حمد العازمي

إشراف الدكتور: محمد فوزي شبيطة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية. للوصول إلى الغاية المبحوثة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استبانته قام الباحث بتطويرها بالاعتماد على الأدبيات السابقة والمواضيع ذات العلاقة بموضوع الدراسة. تكون مجتمع الدراسة من (29) شركة صناعية كويتية مدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي، تم إختيار (7) شركات منها بطريقة عشوائية لتمثل عينة الدراسة ، حيث اشتملت وحدة المعاينة على (120) فرداً، قام الباحث بتوزيع الاستبانته عليهم. تم استرداد ما مجموعه (105) استبانات فقط لعدم إستجابة كافة افراد العينة، واستبعدت (7) منها لعدم صلاحيتها للتحليل الأحصائي، ليصبح مجموع ما تم إخضاعه إلى التحليل الأحصائي (98) إستبانة. حيث تم التوصل إلى عدة نتائج كان أهمها ما يلي :

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة

الإبداعية .

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية.

4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى الخصائص الديموغرافية (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والخبرة، والمستوى الوظيفي، والتخصص العلمي) لمدقق الحسابات.

قدمت الدراسة عدة توصيات كان أهمها ما يلي:

- 1- توجيه المدققين نحو المنهجية الملائمة للتعرف على الممارسات الإبداعية في الشركات محل التدقيق، نظراً لأهمية هذه المعرفة في تنفيذ عملية التدقيق بفاعلية وكفاءة لتحقيق أهداف التدقيق.
- 2- ضرورة عدم التزام مكتب التدقيق مع الشركات محل التدقيق لفترات طويلة، الأمر الذي يتيح لفريق التدقيق تنويع العملاء الذين يتعاملون معهم وبالتالي إثراء معرفتهم الفنية ، كما ان تنويع الحالات التي يتعامل معها المدقق تساهم في توسيع مداركه على المستوى المهني وبالتالي المساهمة في الحد من الممارسات الإبداعية.
- 3- صقل شخصية مدقق الحسابات بطريقة تساعده في الحصول على المعلومات والإيضاحات التي تفيد مسار عملية التدقيق.

Abstract

The External Auditor Role in Limiting the Creative Accounting Practices in the Industrial Companies listed at the Kuwaiti Stock Exchange

Prepared By : Yousef Al-Azmi

Supervised By : Dr. Mohammad Fawzi Shubita

This study aimed to explore the External Auditor Role in Limiting the Creative Accounting Practices in the Industrial Companies listed at the Kuwait Stock Exchange. To approach the researched goal, the researcher adopted the descriptive and analytical approach, to analyze the data that was gathered by a questionnaire developed for this purpose, In accordance to the previous literature and the relevant topics. The population of the study consisted of (29) listed industrial companies, Seven companies were randomized to form the study sample. The researcher distributed the questionnaire among the sampling unit that consisted of (120) individuals. The returned questionnaires were (105) only, since some of the respondents did not participate in the questionnaire survey, whilst (7) questionnaires were disregarded, which brought the valid questionnaire that were subject to the SPSS analysis to (98). A set of results were concluded, among of which are:

- 1) There is a significant statistical correlation between the organized procedure of the auditor performance and the creative accounting practices.
- 2) There is a significant statistical correlation between the professional skepticism of the auditor and the creative accounting practices.
- 3) There is a significant statistical correlation between the accounting control and the creative accounting practices.
- 4) There is a significant statistical differences for the auditor role to limit the creative accounting practices, attributable to the demographic characteristics (sex, age, qualification, experience, career level, scientific specialization) of the auditor.

Several recommendations were introduced , among of which are :

- 1) to direct the Auditors towards the appropriate approach to explore the accounting creative practices in the audited companies. As such knowledge will slope up the efficiency and effectiveness of implementing the auditing process, thus realizing its goals.
- 2) The contractual commitment between the auditing office and his customers should not last for a long period of time, which in turn will allow the auditing team to diversify their clients, thus enriching them technically, which in turn will diversify their expertise at the professional level thus activating stimuli skeptical mentality that will contribute to the reduction of creative practices.
- 4) To shape up the auditors personality in way that helps him/or her to gather the necessarily information needed to benefit the course of the auditing process.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة وعناصرها
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- أمودج الدراسة
- التعريفات الإجرائية
- حدود الدراسة

المقدمة

تعتبر مسؤولية اكتشاف الممارسات الإبداعية من القضايا المثيرة للجدل في عالم التدقيق، نظراً لمساهمتها في توسيع ما يعرف بفجوة التوقعات، والتي تعبر بدورها عن الاختلاف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية من حيث ما يتوقعه مستخدم القوائم المالية وبين ما يقوم به المدقق فعلياً. وبالتالي فهي تشير إلى الاختلاف حول نوعية وجودة بيانات التقارير المالية بسبب الإختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما، وعدم إدراك كافة المستخدمين لإجراءات التدقيق وأهدافها(الخشاوي والدوسري، 2008 : ص4).

ازدادت مسؤولية المدقق في اكتشاف الممارسات المضللة في القوائم المالية خاصة في ظل الإعتقاد السائد بأن مدقق الحسابات مسؤول عن اكتشاف عمليات التضليل، والتي تساهم في تقليل فجوة التوقعات بين معدي ومستخدمي القوائم المالية. تعاضمت هذه المسؤولية واتسع نطاقها في أعقاب انهيار كبرى الشركات العالمية مثل شركة إنرون(Enron) التي انهارت في 2001 (انرون، تم الدخول إليه إلكترونياً 2013/5/30)، وأرثر اندرسون (ArthurAnderson) التي انهارت في 2002 (الأربعة الكبار، تم الدخول إلكترونياً 2013/5/30)، والتي كان أحد مسبباتها استغلال معدي القوائم المالية للمرونة التي تتسم بها المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها لاختيار البديل الملائم للمعالجات المحاسبية. إن هذه الممارسات غالباً ما تمتثل لرغبات الإدارة وتطلعات مستخدمي القوائم المالية مما يعني بالضرورة تصوير واقع غير صادق وغير موضوعي للعمليات التشغيلية لمنظمة الأعمال الأمر الذي ينعكس سلباً على عملية اتخاذ القرارات برمتها ونتائج تقييم الأداء (دحدوح،2006: ص 174-175).

وعليه، سنت القوانين والتشريعات التي تلزم مدقق الحسابات في بإبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وملاءمة تمثيل القوائم المالية، ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلي للشركة محل التدقيق، ومن أبرز هذه القوانين وأكثرها شيوعاً قانون سارابينز أكسلي (Saprenes Acsely) الصادر في الولايات المتحدة عام 2002، حيث أشارت هذه القوانين إلى ضرورة التقيد بمتطلبات الشك المهني اللازم لعملية التقييم الانتقادي لأدلة الإثبات المتوافرة، والتي تمكن من اتخاذ اللازم لتعديل مسار الاداء التنظيمي لمدقق الحسابات، بالإضافة الى التأكيد على ضرورة وضع خطط واجراءات لتنفيذ عملية التدقيق، لضمان رقابة محاسبية فعالة تساهم في تقليل واكتشاف أية تحريفات جوهرية لبنود ما تصوره القوائم المالية (الدوغجي، و أسامه، 2011: ص2).

لذا فإن توافر الحد الأدنى من الاطلاع والمعرفة بالممارسات الإبداعية من شأنه أن يساهم في تسهيل مهمة المدقق حيث يمكن ان يتم وضع الخطط والإجراءات اللازمة لعملية التدقيق بطريقة تساعد في اكتشافها. لذلك فإن هذه الدراسة ستحاول الإجابة عن التساؤل التالي " ما هو دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية؟" والذي ستم الإجابة عنه عن طريق مراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة لبناء استبانة لجمع البيانات اللازمة عن متغيرات الدراسة والخروج بنتائج وتوصيات من الممكن أن تساهم في تحسين دور مدقق الحسابات في اكتشاف الأساليب الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

مشكلة الدراسة وعناصرها:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل الباحثين والمراجعين خلال السنوات الأخيرة. خاصة بعد سلسلة الانهيارات المتعاقبة لكبرى الشركات العالمية التي دوى صداها أرجاء العالم. إذ أدت هذه الإنهيارات إلى زعزعة ثقة مستخدمي القوائم مالية نظرا لعدم مقدرة محتواها الإخباري على توصيل معلومات تساعد في بناء قرارات تحقق لهم نتائج مرضيه. كما أن المرونة التي تتسم بها المعايير المعمول بها تدفع بمعدي القوائم المالية إلى استخدام أساليب متنوعة لتجميلها، وذلك من خلال تغيير بعض السجلات والمستندات المحاسبية، أو إحلال أو حذف آثار بعض العمليات الاقتصادية منها، وتسجيل العمليات من حيث الشكل دون الجوهر، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية. لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

وعليه، فإن الغرض من هذه الدراسة يتمثل في البحث بدور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية. ولتحقيق ذلك ستحاول الدراسة الاجابة عن الأسئلة

التالية:

عناصر مشكلة الدراسة:

السؤال الأول: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية؟

السؤال الثاني: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية؟

السؤال الثالث: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية؟

السؤال الرابع: هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الخصائص الديموغرافية لمدقق الحسابات الخارجي؟

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها مما يلي :

1- أهمية ما تعرضه الدراسة من الناحية النظرية عن دور مدقق الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية وذلك من خلال توظيفه للشك المهني، والرقابة المحاسبية، والإجراء التنظيمي لأدائه، الذي من شأنه مقابلة تطلعات ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مدقق الحسابات.

2- أهمية ما تعرضه الدراسة عن طبيعة وآثار مفهوم المحاسبة الإبداعية، والتي اذا تم إدراكها من قبل ممارسي المهنة وإدارات الشركات الصناعية الكويتية، ستساهم في الحد من التلاعب وبالتالي الحصول على قوائم مالية أكثر تمثيلاً للواقع الفعلي.

3- أهمية القطاع الصناعي الكويتي، حيث ان إثراء الإدارات المختلفة العاملة ضمن هذا القطاع بمفهوم الممارسات المحاسبية الإبداعية وسبل الحد منها، سيساعد في إرساء قواعد التطبيق الصحيح التي تضمن إنتاج قوائم مالية عادلة.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة وصولا إلى النتائج تمت صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة:

H01: لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ للعوامل المستقلة مجتمعة (لإجراء التنظيمي، الشك المهني، الرقابة المحاسبية) لأداء مدقق الحسابات على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

تشتق من هذه الفرضية الفرضيات لفرعيه التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين إجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الثانية:

H02: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين الشك المهني ومدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين الرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H01: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) في دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية تعزى إلى الخصائص الديموغرافية ومدقق الحسابات الخارجي.

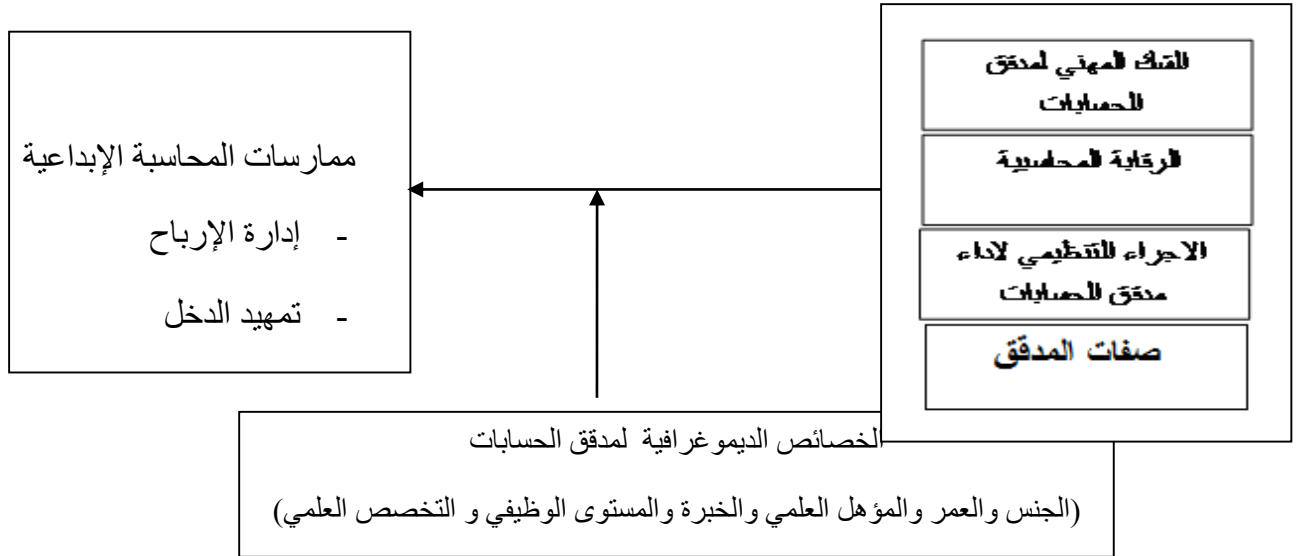
أموذج الدراسة:

لتحقيق غرض الدراسة المتمثل في التعرف على دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، قام الباحث بترتيب نموذج الدراسة كما هو مبين بالشكل رقم (1) أدناه، بناءً على الأدبيات والمراجعة السابقة للمواضيع ذات الصلة بالدراسة .

الشكل رقم (1) : نموذج الدراسة

المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية)

المتغيرات المستقلة (دور المدقق الخارجي)



بالإعتماد على دراسة (الجعافره ، 2008) و (دحدوح ، 2006)

التعريفات الإجرائية:

الاجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات:

يشير الإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات الى مجموعة الخطوات المدروسة التي يتم وضعها من قبل مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه لسجلات القوائم المالية. إذ عادة ما تكون مبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية والخبرة العملية للمدقق التي تمكنه بالنهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع العمليات الاقتصادية التي تقيسها(عبدالله،2012: ص 147).

الشك المهني :

يشير الشك المهني إلى العقلية المتسائلة لدى مدقق الحسابات عند فحصه الانتقادي لإدلة الأثبات التي يحصل عليها من خلال إجراءاته لعملية التدقيق، او تلك التي تقدم إليه من قبل الإدارة او المسؤولين عن تنفيذ ومتابعة إجراءات التدقيق.

الرقابة المحاسبية :

تشير الرقابة المحاسبية الى النظام الذي تستخدمه الشركات لاختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل عرض البيانات المحاسبية، وعليه فانها تشير إلى مدى قدرة مدقق الحسابات على تتبع الأنظمة المعمول بها وفحص مدى متانتها لتحديد نقاط الضعف والقوى والتي بدورها توجه مدقق الحسابات نحو الحصول على أدلة وقرائن من خلال تصميم اختبارات تضمن اكتشاف الممارسات الإبداعية (لطفي، 2004: ص 99).

الصفات الشخصية لمدقق الحسابات :

تشير إلى مجموعة الصفات الشخصية التي يتحلى بها مدقق الحسابات الخارجي عند تدقيقه لسجلات عملائه، إذ تعبر هذه الصفات عن المستوى العلمي والمهني للمدقق الخارجي، والتي تمكنه من تنفيذ عملية التدقيق لدى الشركات محل التدقيق بالكفاءة والفاعلية المطلوبة (المطارنة، 2006: ص 81).

المحاسبة الإبداعية:

عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل تترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلاً من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة (حمادة، 2010: ص95).

إدارة الأرباح :

تشير إدارة الأرباح إلى التدخل المتعمد من قبل إدارة الشركات، أو من قبل معدي القوائم المالية فيها بهدف تعديلها عند اتخاذ قرارات تمويلية أو تشغيلية للوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والذي يحقق المصالح الذاتية لها (حامد، 2004 : ص 9).

تهيد الدخل :

تشير إلى التقنية التي يتم بموجبها تخفيف أثر تقلبات الدخل خلال السنوات المتعاقبة في الشركات. حيث إن الإدارة تميل إلى اتباع الإجراءات اللازمة لزيادة أو تخفيض الأرباح كلما دعت الحاجة إلى ذلك. يدفعها في ذلك رغبتها لزيادة ثروات الملاك، وتقليل مخاطر الإستثمار في أسهم الشركة، وزيادة القيمة السوقية للشركة، ومقابلة الإلتزامات المترتبة على إتفاقيات الديون، وتخفيض الإلتزامات الضريبية والتكاليف السياسية، وزيادة موثوقية التنبؤات المالية (Ronen & Yaari,2008 :P 317).

حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- 1- الحدود المكانية : تمثلها الشركات الصناعية الكويتية والتي تمثل مجتمع الدراسة الذي سيتم الاعتماد عليه لاختيار عينتها .
- 2- الحدود البشرية : تمثل هذه المحددات ، وحدة افراد المعاينة من مدراء ماليين، و رؤساء اقسامهم، والمحاسبين في الشركات الصناعية الكويتية.
- 3- الحدود الزمنية : تتمثل في الفترة الزمنية المتاحة لإنجاز هذا العمل خلال عام 2012-2013.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

- مقدمة

- المبحث الأول: الإطار النظري للدراسة.

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة و ما يميز الدراسة الحالية عنها

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

أولاً: دور مدقق الحسابات في ظل الممارسات الإبداعية

المقدمة:

بشكل عام، يتوجب على منظمات الأعمال توفير النزاهة والشفافية فيما تعرضه قوائمها المالية من معلومات، إذ إن تمتع شريحة المتعاملين بالثقة فيما يصدر عن المنظمة من معلومات يضمن لها بقاءها واستمرارها. ولتحقيق هذه الغاية كان لابد من إخضاع أنشطة منظمات الأعمال إلى التدقيق من قبل أطراف خارجية تلقى على عاتقها مسؤولية إبداء رأي فني مهني يمدى عدالة تمثيل القوائم المالية التي تصدرها لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع (عوض، 2006، ص 2).

إن إبداء رأي فني محايد يتطلب من مدقق الحسابات الاحتكام إلى القواعد والتشريعات والمعايير المحاسبية المعمول بها، إلا أن طبيعة مهنة التدقيق تقتضي وجود مخاطر قد يواجهها مدقق الحسابات أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ومن الأمثلة على هذه المخاطر (1) الشك في استقلال مدقق الحسابات (2) نقص الكفاءة المهنية (3) انخفاض جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات (4) قصور التقارير المحاسبية في مسابقتها لتقلبات البيئة التي تتعايش معها مهنة التدقيق (5) عدم مقدرة القوائم المالية على تلبية احتياجات شريحة مستخدميها (6) عدم قيام الجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق بوضع السياسات والإجراءات الكفيلة بمراقبة جودة أعمال مكاتب التدقيق. لذا فإن التعامل مع القضايا والدعاوى المرفوعة ضد مكاتب التدقيق بات حتمياً إذ لا يمكن غض النظر عن الهجوم الذي تواجهه مهنة التدقيق وخاصة في ظل المرونة التي توفرها معايير المحاسبة المعمول بها لإرتكاب ممارسات إبداعية من شأنها تشويه ما تصوره القوائم المالية. وعليه أصبح من الضروري بمكان أن يقوم مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة لتقديم أفضل الخدمات إلى عملائه وكافة المستفيدين من أعمال التدقيق (جربوع، 2002، ص 3-4).

بناءً على ما تقدم ، سيقوم الباحث بالتعرض إلى دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال تناوله لدور الإجراء التنظيمي والشك المهني والرقابة المحاسبية في الحد من الممارسات الإبداعية

مفهوم التدقيق

تتفق جميع التعريفات رغم الاختلافات اللغوية التي جاءت بها مختلف الكتب والمقالات المتعلقة بموضوع التدقيق على أن عملية التدقيق تتكون من عدة عناصر وهي (1) الفحص (2) التحقق (3) التقرير. حيث يقصد بالفحص، التأكد من صحة قياس العمليات الاقتصادية وسلامة تسجيلها وتبويبها، أما التحقق فيقصد به الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية للتعبير عن واقعية الأعمال المنجزة في الشركات مجل التدقيق خلال فترة زمنية معينة، في حين يقصد بالتقرير استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يبين مدى عدالة وصدق تمثيل وملاءمة المعلومات التي تصورها القوائم المالية للجهات المستفيدة من البيانات الختامية(عبدالله، 2012: ص 13).

وقد عرف التدقيق بأنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصل النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة(الذبيبات، 2012، ص4).

ومن الجدير ذكره إلى أن النظره الحديثة إلى عملية التدقيق قد اختلفت عما كانت عليه سابقاً، حيث كان ينظر إليها على أنها وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتلاعب، إذ تغيرت هذه النظره حديثاً إذ لم يعد اكتشاف التلاعب الرقمي هدفاً من أهداف مدققي الحسابات، حيث أنيطت هذه المسؤولية بفاحصي الاحتيال (Fraud Examiners)، كما أن هدف التدقيق سابقاً كان مقتصرأ على التأكد من صحة الدفاتر والدقة الحسابية لها، ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات التي تستمد منها المعلومات التي تصورها، إلا ان هذا الهدف قد تغير فقد أصبح من واجب مدقق الحسابات القيام بإبداء رأي فني انتقادي منظم ومحاييد يعبر من خلاله عن مدى صدق وتمثيل القوائم المالية ومدى امتثال العمليات الاقتصادية إلى القواعد والتشريعات والمعايير المعمول بها(التميمي،2006، ص 18-19).

مدقق الحسابات الخارجي وصفاته

يمكن النظر إلى مدقق الحسابات على أنه الشخص المرخص من الجهات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق لمزاومتها، لذا فهو بحسب التعريف العالمي الشخص الذي يحمل شهادته سارية المفعول لممارسة مهنة التدقيق مثل (Certified Public Accountant-CPA-) وهو ما يميزه عن حاملي الدرجة الأكاديمية الأولى في المحاسبة. وتجدر الإشارة إلى أن مدقق الحسابات قد يكون موظفاً يتبع إدارياً إلى إحدى إدارات منظمات الأعمال يعمل كمدقق داخلي، أو قد يكون عاملاً لدى أحد مكاتب التدقيق المرخصة لمزاولة مهنة التدقيق والتي يوكل إليها مهام عمليات التدقيق الخارجي، بهدف التقرير فيما إذا كانت الشركات محل التدقيق تتمثل بإحتفاظها لحساباتها ودفاتها وأنظمتها الرقابية الداخلية إلى القوانين والتشريعات المعمول بها وفيما إذا كانت البيانات المحاسبية تصور واقعية العمليات الاقتصادية للشركات محل التدقيق.

وعليه لكي تتحقق الغاية من عملية التدقيق كان لا بد من توافر بعض الشروط والصفات في مدقق الحسابات تساعده في استكمال إجراءات التدقيق وفقاً لقواعد التدقيق المتعلقة بالعمل الميداني. حيث تعتبر صفات الحياد والاستقلالية والموضوعية والمصداقية والنزاهة من أهم الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات، كما أن امتثاله إلى القوانين والتعليمات النافذة وإلمامه بمعايير المحاسبة وما يطرأ عليها من تغيير تعتبر من العوامل المساعده لنجاح عملية التدقيق (سوق المال الفلسطيني، 2009، متوفر إلكترونياً: ص5).

لقد أشارت المعايير العامة (المعايير الشخصية) المتعلقة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق إلى ضرورة تقديم خدمات التدقيق من قبل أشخاص مدربين وعلى درجة من الكفاءة العلمية والعملية (الصبان وعلي، 2002: ص 49). إذ يعد التأهيل من أهم المقومات التي يستند إليها النجاح في أية مهنة، فعلى صعيد مهنة التدقيق فقد أصبح من الصعوبة بمكان تنفيذ إجراءات التدقيق بعيداً عن الأساليب العلمية والفنية، لذا كان لابد من تأهيل مزاوي مهنة تدقيق الحسابات لضمان إستيعابهم لكل جديد على الساحة المهنية. حيث سيتطرق الباحث إلى تأهيل المدقق من خلال الحديث عن التأهيل العلمي والعملية والتدريب المستمر لمدقق الحسابات.

التأهيل العلمي ومدقق الحسابات

التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية، إن التدريب اللازم لمهمة مدقق الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجاً علمياً موسعاً تلية دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمداومة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسومية التي تعني المحاسبة(عبدالله،2010، ص 56).

ومن ناحية أخرى فإن تأهيل المدقق أكاديمياً ينبع من ضرورة إلمامة بالمعايير المحاسبية والمبادئ والفروض المحاسبية بالإضافة إلى أنواع المخاطر وطرق تقديرها ووضع السبل الكفيلة لمواجهتها. كما إن عملية توصيل النتائج يجب ان تكون دقيقة بحيث تخلي مسؤوليته من أية مساءلات قد يثيرها مستخدمو القوائم المالية ، لذا فإن توفير الأطر النظرية التي تقود المدقق إلى الإتجاه الصحيح نحو تحقيق أهداف عملية التدقيق تعتبر غاية في الأهمية، حيث تعتبر متطلباً أساسياً لصقل مهارات وقدرات مدقق الحسابات والتي تتأتى من خلال الخبرة المهنية للمدقق (Gansberghe, 2005 : P 69-73).

التأهيل العملي ومدقق الحسابات

يقصد به الخبرة والمهارة التي يكتسبها المدقق من جراء التحاقه بأحد مكاتب أو شركات التدقيق، إذ تلجأ هذه المكاتب وخاصة الكبيره منها إلى تأهيل مدققيها عن طريق إلحاقهم بدورات مهنية يستطيع المدقق من خلالها الحصول على شهاده مهنية تدعم مساره الوظيفي في المكتب، كما أن تنوع المهام التي تناط بفريق التدقيق الواحد تساعد في إثراء مخزونه المعرفي بسبب عدد التجارب والخبرات المتفاوتة التي يتعامل معها كل فريق. ومع إزدياد التطور التكنولوجي ظهرت الحاجة إلى وجود مجموعة من الأسس والمعايير التي تتضمن النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية، والعناية اللازمة، والسرية والسلوك المهني، والمعايير الفنية لضمان أداء خدمات مهنية ترتقي إلى مستوى التطور المعمول به في الشركات محل التدقيق. حيث نظرت الهيئات المهنية إلى بيئة عمل المدقق الحديثة، وأولتها اهتماماً خاصاً تمثل في إصدار العديد من الإرشادات، كالإرشاد الدولي رقم (9) الصادر عن الأتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان " التعليم السابق للتأهيل واختبار الكفاءة والخبرة المهنية للمحاسبين المهنيين". حيث أوصى هذا الإرشاد بتطوير مهارات المدقق وقام بتبويبها كالآتي:

1- مهارات عامة : تشمل مهارات تقنية المعلومات، والمهارات المحاسبية.

2- مهارات تنظيمية : تساعد رؤساء فرق التدقيق في تفويض الأعمال المختلفة إلى أعضاء الفريق في مكتب التدقيق، وذلك حسب درجة الكفاءة والتدريب المهني الذي تلقاه المدقق، لضمان أداء المهام المناطة به بالشكل المعقول والمطلوب. ومن الجدير ذكره إن الإشراف على العمل وتقييم العملاء الجدد، أو الاستمرار مع القدامى، ومراقبة كفاءة وفاعلية السياسات المتعلقة بالرقابة على الجودة تدخل ضمن هذا الإرشاد (الجوهر وآخرون ، 2010 : ص 23).

التعليم والتدريب المستمر

يعتبر التعليم والتدريب المستمر من الركائز الأساسية لأداء كفاء وناجح للمدققين، وذلك على اعتباره أحد محاور كفاءة الأداء في دنيا الأعمال بغض النظر عن المجال الذي تعمل فيه منظمات الأعمال. حيث يعتبر التعليم من الأمور الرئيسة التي يستند إليها لتنمية خبرات مدققي الحسابات عن طريق التحاقهم بدورات مهنية يتلقى فيها المدقق حصيلة تجارب غيره من المدققين، حيث تشتمل المحاور الرئيسة لمثل هذه الدورات على تقديم مشاكل وحلولها مستمدة من الواقع العملي لمهنة التدقيق، لذا فإن وضع الحلول المناسبة يساهم في إنارة طريق المدقق نحو وضع الحلول الملائمة في حال مواجهته لمشاكل مماثلة. كما إن التعليم والتدريب المستمر يضمن مواكبة مدقق الحسابات للتطورات الحاصلة على الساحة المهنية مما يجعله مؤهلاً للإجابة عن أية تساؤلات قد تطرأ خلال تنفيذ عملية التدقيق، مما يجعله إلى حدٍ ما مرجعاً يحتدى به الأمر الذي يساهم في الإرتقاء بالمهنة ككل في السوق (Lawrence Richter,2004:P18).

مسؤولية مدقق الحسابات عن الأخطاء والغش

تكمن مسؤولية المدقق في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة عدالة تمثيل القوائم المالية للشركات محل التدقيق، كما أن التشريعات الحديثة والتي صدرت بشأنها العديد من القوانين مثل قانون (Sarbanes Oxley) الصادر في الولايات المتحدة عام 2002، تقتضي بأن يقوم المدقق بتقييم مخاطر أنظمة الرقابة الداخلية للشركات محل التدقيق لتحسين إدارة مخاطرها. ولضمان إبداء رأي فني محايد كان لابد من توافر آليات وأساليب لمُدقق الحسابات تساعده في اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش التي تؤثر بشكل جوهري على مضمون

ما يتم التقرير عنه من معلومات ضمن التقارير والقوائم المالية. حيث يمكن أن يستخدم المدقق التحليل المالي أو الإجراءات التحليلية كمؤشرات على وجود خلل في البيانات المنوي تدقيقها، ليتم وضع الخطط والإجراءات اللازمة التي تضمن إعطاءها أهمية أثناء تنفيذ عملية التدقيق ليصار إلى تعديلها ومعالجتها حسب القوانين والتشريعات المعمول بها. ومن ناحية أخرى في حال اكتشاف المدقق لخلل غير جوهري، يتعين على مدقق الحسابات تقديم الإرشادات اللازمة بشأنه والتقرير عنه إلى إدارة الشركة محل التدقيق لإخلاء مسؤوليته القانونية أمام ذوي المصالح بشكل عام (المطارنة، 2009: ص 147).

إن وجود الأخطاء في السجلات والمستندات المحاسبية أمرٌ اعتيادي، وذلك بسبب سلسلة المراحل التي تمر بها البيانات ابتداءً من إدخالها، مروراً بمعالجتها، وإنهاءً بالتقرير عنها. مما يعني بالضرورة تعدد الأطراف القائمين على هذه العمليات، فمنهم من يقوم بعمليات الإدخال والتسجيل، ومنهم من يقوم بعمليات الترحيل، ومنهم من يقوم بعمليات التصيد وإجراء التسويات الجردية، ومنهم من يقوم بإعداد ميزان المراجعة وإصدار القوائم المالية. لذا فإن احتمالية وقوع الأخطاء خلال قنوات الانتقال المذكوره يعتبر أمراً بديهياً، يتوقعه مدقق الحسابات الأمر الذي يفسر ضرورة تمتعه بالشك المهني اللازم حول ما يقدم إليه من بيانات، ليتم وضع الأساليب والاختبارات اللازمة التي تضمن إثبات أو نفي توقعاته المتعلقة بوجود أخطاء (عبد الله، 2007: ص 37).

بناءً على ما تقدم يمكن القول بأن الوصول إلى بيانات صحيحة وصادقة في تمثيلها للواقع الفعلي لمجريات الأمور في الشركات محل التدقيق بنسبة (100%) يعتبر أمراً شبه مستحيل، وذلك بسبب استخدام العنصر البشري لتنفيذ كافة المراحل التي تمر بها البيانات لتحويلها إلى معلومات قابلة للاستخدام، لذا فإن وجود الأخطاء يعتبر أمراً حتمياً، إلا أنه من واجب مدقق الحسابات التمييز بين الخطأ والغش، فالأول يعتبر غير مقصود، في حين يعتبر الغش مقصوداً. وهذا ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية ضمن معيارها رقم (240)، حيث أشار هذا المعيار إلى الغش على أنه القيام بأي عمل أو إجراء متعمد من قبل أحد الموظفين أو مجموعة منهم، أو من قبل الإدارة، أو طرف ثالث بحيث يؤدي هذا الإجراء إلى إمتثال البيانات المالية لغاية معديها، لذا فإن الغش يشمل ما يلي (الذنيبات، 2009: ص 79):

١- التلاعب أو التغيير أو التزوير في الدفاتر والسجلات والوثائق.

٢- إساءة استخدام الأصول. (مثل شراء أصل للشركة واستخدامه لتلبية غاية غير تلك التي تم شراؤه لها).

٣- عدم تسجيل بعض العمليات المالية.

٤- تسجيل عمليات لم تحدث ولا توجد أدلة تؤيدها.

٥- تطبيق السياسات المحاسبية بصورة خاطئة.

الإجراء التنظيمي لمُدقق الحسابات

يشير الإجراء التنظيمي الى مجموعة الخطوات المدروسة التي يتم وضعها من قبل مدقق الحسابات الخارجي عند شروعه بتدقيق سجلات القوائم المالية لدى شركة العميل. تبنى هذه الخطوات وفقاً لمستويات معقولة من المؤهلات العلمية والخبرة العملية للمدقق الممزوج بنطاق معرفته بالشركة محل التدقيق، وعليه فإن الإجراء التنظيمي لمُدقق الحسابات يتمثل في تنفيذ سلسلة من الإجراءات او الاختبارات (مثل الاجراءات التحليلية) خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق، تهدف بمجملها إلى تكوين تصور واضح عن طبيعة عمل ومدى متانة الأنظمة الرقابية الداخلية للشركة محل التدقيق. ومن ناحية أخرى فإن تصميم الاختبارات او الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات تتم بشكل مرن يقبل اي تعديل مستقبلي عليها من قبل المدقق مع تقدم عملية التدقيق، الامر الذي يساهم في اكتشاف امور جديده لمُدقق الحسابات، تساعد في صياغة رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وحقائق تمثيلها لواقع الشركة محل التدقيق(عبدالله، 2012: ص 147).

بناءً على ما تقدم يمكن القول بأن الإجراءات المتبعة من قبل مدقق الحسابات لإنارة طريقه أثناء تنفيذ عملية التدقيق تمثل الإجراء التنظيمي للمدقق، حيث تشتمل على الخطوات التي يتم بموجبها الحصول على المعلومات اللازمة للخروج برأي فني انتقادي حول مدى صحة وصدق تمثيل القوائم المالية، وفيما يلي توضيح لهذه الإجراءات:

1) الخطوات التمهيديّة لعملية التدقيق الجديده:

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديده، يتوجب عليه القيام بعدد من الخطوات التمهيديّة التي تضمن له الحصول على الحد الأدنى من المعلومات عن العمل الجديده، وتشتمل هذه الخطوات على (الخطيب والرفاعي، 2009، ص: 139):

• التحقق من صحة تعيينه مدققاً للحسابات:

يتوجب على مدقق الحسابات التأكيد من صحة تعيينه مدققاً للحسابات، حيث تختلف الأساليب المتبعه لهذه الغاية باختلاف الشكل القانوني للشركة محل التدقيق، فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة مساهمة عامة، يتوجب عليه الإطلاع على عقد التأسيس والنظام الداخلي في حال كونه المدقق الأول للمشروع، أي ان المشروع في بداية عمره، وفي حال كون الشركة عامله يتوجب عليه الإطلاع على قرار تعيينه أو إعادة تعيينه والصادر عن الهيئة العامة، وفي الحالات الخاصة يتوجب عليه الإطلاع على القرار الصادر عن مراقب الشركات. أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، يتوجب عليه الحصول على تعيين كتابي من مالك المشروع.

• الإتصال بالمدقق السابق للشركة محل التدقيق:

تهدف هذه الخطوه إلى التعرف على أسباب عدم تجديد تعيين أو إستقالة أو عزل المدقق السابق، إذ قد يجد المدقق الجديده من المبررات والأسباب ما تمنعه كمهني محايد من قبول المهمة الجديده.

• التأكيد من نطاق عملية التدقيق:

يرتبط نطاق عملية التدقيق بالشكل القانوني بالشركة محل التدقيق، فعلى سبيل المثال، قد تكون شاملة في الشركات الملزمه قانونياً بمسك الدفاتر، أي ان المدقق مخول بالإطلاع على كافة الدفاتر والسجلات التي يراها ضروريه كما يمتلك الحق في طلب الإيضاحات والاستفسارات اللازمة التي يرى بأنها تفيد مسار عملية التدقيق. ومن ناحية أخرى فقد تكون اختياريه في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية.

- الحصول على معلومات تهميدية عن المشروع:

تشمل المعلومات التمهيدية على التعرف على طبيعة عمل المشروع، وغرضها، ورأس مالها، والسلطات الممنوحة للإدارة وأعضاء مجل الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد مجلس الإدارة، والأحكام الخاصة بإعداد القوائم المالية، كما يتوجب عليه الإطلاع على عقد التأسيس في حال كون الشركة مساهمه عامة وعلى عقد الشراكة في حال شركات الأشخاص والمنشآت الفردية، هذا بالإضافة إلى ضرورة معرفته بعدد الفروع التي تمتلكها الشركة وطبيعة القوانين التي تربطها بالشركة الأم محل التدقيق وخاصة تلك المتعلقة بإصدار القوائم المالية الموحد (عبدالله، 2010:ص 151).

- زيارة استطلاعية لموقع الشركة محل التدقيق:

يتوجب على مدقق الحسابات القيام بزيارة ميدانية لموقع الشركة محل التدقيق للتعرف على المسؤولين وطبيعة سير الأعمال داخل الشركة، الأمر الذي يمكنه من تتبع طرق تنفيذ الأنشطة داخل الشركة محل التدقيق لتحديد أثرها المباشر وغير المباشر على النظام المحاسبي المعمول به، ما يعني بالضرورة التعرف على القائمين على إعداد القوائم المالية وأولئك ممن لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالدائرة المالية (بوتين، 2005:ص 69).

- الإطلاع على الحسابات الختامية للشركة محل التدقيق:

هنا يقوم المدقق بدراسة القوائم المالية بهدف التعرف على المركز المالي له كما قد يطلع على تقارير المدقق السابق لمعرفة ملاحظاته ومدى امتثال إداره إليها، للخروج بمؤشر عن مدى إستجابة إداره لمطالب المدقق السابق (عبدالله، 2010:ص 151).

- التعرف على مركز المشروع من الناحية الضريبية:

يقوم المدقق بهذه الخطوة لمعرفة مدى كفاية الاقتطاعات الضريبية، إذ إنها تعطي مؤشراً على مدى شفافية البيانات المالية (عبدالله، 2010:ص 152).

- دراسة نظام الرقابة الداخلي:

هنا يقوم المدقق بالتعرف على نظام الرقابة الداخلي للمشروع من خلال تتبع الأنشطة والأنظمة التي يحتكم إليها تنفيذ الأنشطة داخل المنظمة ومدى متانة ارتباطها بالنظام المحاسبي لتحديد الثغرات التي يمكن اعتبارها فرصاً أو تهديدات لعملية التلاعب (عبدالله، 2010: ص 152).

(2) التخطيط لعملية التدقيق

تعتبر عملية التخطيط من المتطلبات الأساسية للقيام بعملية التدقيق، ألزم بها مدقق الحاسبات الخارجي بموجب المعايير الدولية للتدقيق، وذلك لضمان تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لسلسلة من الخطوات المدروسة. وتشتمل عملية التدقيق على ما يلي (الذنيبات، 2012: ص 138-149):

- الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة الشركة محل التدقيق:

في هذه المرحلة يلجأ المدقق إلى تكوين توقعات معقولة عن مختلف البيانات المالية للشركة محل التدقيق، كما يحاول تحديد مدى تأثير خصائص الصناعة على نظام المعلومات وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية، ولتحقيق هذه الغاية يتوجب عليه القيام بزياره استطلاعية لموقع العميل للتعرف على عملياته التشغيلية وإجراء مقابلات مع الموظفين للحصول على معلومات بشكل مباشر تساعده في تكوين صورته عن طبيعة نظام الرقابة والنظام المحاسبية المستخدم به، كما قد يلجأ المدقق إلى تحديد الجهات الرئيسة التي يتعامل معها المشروع لتحديد مدى تأثيرها المادي على البيانات المالية، وذلك من خلال الحصول على التعاقدات التي تلزم هذه الجهات مع الشركة محل التدقيق.

- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية:

تهدف إلى فحص المعلومات الموجوده في سجلات ودفاتر العميل ومقارنتها مع معلومات أخرى داخلية وخارجية تساعد في تحديد مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه الشركة وبالتالي فهي تساعد في تحديد درجة المخاطر التي تعترى البيانات المالية الخاصة بالشركة محل التدقيق، مما يعني بالضرورة بأن الإجراءات التحليلية توجه المدقق نحو نقطة البداية. ومن الأمثلة على الأساليب المستخدمة في تنفيذ الإجراءات التحليلية (1) النسب المالية (2) التحليل الأفقي (3) التحليل العمودي.

تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق:

تشير المادية إلى مقدار الانحرافات في البيانات المالية، فكلما كان أثرها على البيانات المالية مرتفعاً كلما زادت ماديتها والعكس من ذلك صحيح، لذا فإن ارتفاع المادية في شركة من الشركات لا يعني بالضرورة زيادة الاختبارات، وذلك لأن الانحراف قد لا يكون مادياً (أي أن مستوى الانحراف غير مؤثر على تغيير أو تعديل القرارات المتخذة)، وعليه فإن الانحرافات المادية في شركة قد تعتبر غير مادية في شركة أخرى، وهذا يقودنا إلى القول بأن نوعية الانحراف (مثلاً مقصود أو غير مقصود) تعتبر عاملاً مهماً في تحديد أهمية الانحراف النسبية وبالتالي تحديد مدى تأثير تقرير المدقق بها، فإن كانت مهمة (مادية) وغير جوهريه لا تؤثر على كافة البيانات المالية يصدر المدقق تقريراً متحفظاً، وعلى عكس من ذلك فإنه يصدر تقريراً مخالفاً أو يمتنع عن إبداء الرأي. ومن ناحية أخرى فإن مقدرة المدقق على تحديد المادية تقلل من الاختبارات اللاحقة في عملية التدقيق لكونها تقلل من المخاطر التي يتم اكتشافها من قبل المدقق.

• دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلي وتقييم مخاطر الرقابة:

يساعد دراسة نظام الرقابة الداخلي على تكوين صوره أولية عن طبيعة ارتباط الأنشطة داخل المنظمة وطبيعة الأنظمة الرقابية التي تحكم تنفيذ هذه الأنشطة وبالتالي فإن دراسة النظام الداخلي من قبل المدقق يساعده في تحديد كيفية تدفق البيانات الى النظام المحاسبي ومدى تأثير الأخير بالانحرافات التي قد تعثر بها والتي يستطيع مدقق الحسابات تحديدها بالاعتماد على تحديده لمواطن الضعف في الأنظمة الرقابية لكونها تمثل فرصاً للتلاعب في البيانات المالية. وعليه فإن دراسة نظام الرقابة الداخلي يساعد المدقق في رسم خطة التدقيق وفقاً لمخاطر التدقيق (المكتشفة، الموروثة، الرقابية) وتحديد نوعية الاختبارات اللازم تنفيذها في المراحل المتقدمة من عملية التدقيق والتي عادة ما يتسق مضمونها مع اهداف عملية التدقيق.

(3) تنفيذ عملية التدقيق

هي المرحلة التي يتم بموجبها جمع المعلومات اللازمة للخروج برأي فني حول مدى عدالة تمثيل القوائم المالية، وبالتالي فهي المرحلة التي يقوم بها المدقق بجمع أدلة التدقيق وتقويمها لتكوين هذا الرأي، وهناك مجموعة من أدلة التدقيق التي يلجأ إليها المدقق فيما يلي ذكر لها:

● الفحص الفعلي :

يعتبر أقوى أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في تكوين رأيه الفني، حيث ينطوي مثلاً هذا الإجراء على عد الأصول الملموسة مثل المخزون، النقدية، والأصول الثابتة، كما يشتمل على جرد الأوراق المالية التي تتعامل معها الشركة محل التدقيق. وفي هذا السياق لابد من توافر المعرفة العلمية والعملية لمدقق الحسابات للتمييز بين المستندات التي تمثل قيمة وتلك التي تعتبر مؤيده لقيم معينة (عمليات الإقتصادية). فالفحص الفعلي على سبيل المثال لا الحصر يشتمل على تدقيق مستندات تمثل قيمة مثل الشيكات وأوراق القبض، في حين يعتبر التأكد من المعلومات والقيم التي تتضمنها المستندات فحصاً مستندياً مؤيداً للقيم المدخلة على أنظمة المعلومات المستخدمة في الشركات محل التدقيق، ومن الأمثلة على ذلك فحص وتدقيق قيم ومعلومات الشيكات والفواتير (مخوف، 2007:ص 48).

● المصادقات :

لقد بينت معايير التدقيق الدولية المتعلقة بالمصادقات، ذوات الأرقام (500) و (505)، بأنها عبارته عن إجابات مكتوبة أو شفوية يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارجية لدعم قرائن وأدلة الأثبات التي يحصل عليها خلال تنفيذه لعملية التدقيق. لذا فإن عمليات المصادقة تتم للتأكد من أرصدة أو بيان أرصدة معينة مثبتة في دفاتر العميل (الشركة محل التدقيق). حيث يقوم مدقق الحسابات بكتابة استفسارات معينة على أوراقه الخاصة، وإرسالها إلى الجهة صاحبة الرصيد، على أن تتم إعادتها مباشرة بعد عملية المصادقة ، وتقسم المصادقات إلى ثلاثة أقسام رئيسة هي (الذنيبات، 2010:ص 206-209):

✓ المصادقات الإيجابية:

في هذا النوع من المصادقات ، يطلب مدقق الحسابات من الطرف الخارجي (صاحب الحساب) بيان رصيده كما هو في تاريخ الميزانية، أو المصادقة على الرصيد المكتوب في أوراق المدقق (رسالة العميل) المرسله إليه وإعادتها إلى المدقق في حال كون الأرصده مطابقة أو غير مطابقة للرصيد المكتوب في رسالة العميل. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من المصادقات يتم إستخدامه في حال ضعف نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التدقيق، أو في حالة كون الرصيد المراد المصادقة عليه مهماً نسبياً (الذنيبات، 2010:ص 207).

المصادقات السلبية:

سمي هذا النوع بالمصادقات السلبية لأن الإجابة تتم في الحالات السلبية فقط. حيث يطلب من الطرف الخارجي إعادة رسالة العميل إلى المدقق في حالة عدم تطابق الرصيد المثبت في الرسالة مع ما هو موجود لديه في دفاتره. وعادة ما يستخدم هذا النوع من المصادقات في حال كون نظام الرقابة الداخلي قوياً أو في حال كون الأرصده غير مهمه نسبياً (الذنيبات، 2010:ص 209).

✓ المصادقات العمياء:

هي عباره عن المصادقات التي يقوم مدقق الحسابات بارسالها إلى الدائنين، والمصارف، ووكلاء البيع، حيث يختلف هذا النوع من المصادقات عن تلك الإيجابية والسلبية في كونه لا يذكر به الرصيد المراد التصديق عليه، وإما يطلب المدقق بموجبه إقراراً كتابياً بأية معلومات مالية خاصة بالمنشأه المدينه لهم، أو قد يطلب كشف حساب المنشأه محل التدقيق لديهم (الزايغ، 2006:ص 84-85).

● التدقيق المستندي

يعتبر التدقيق المستندي من أهم الإجراءات المنظمة التي يستند إليها مدقق الحسابات للحصول على أدلة وقرائن الإثبات. وبشكل عام يقصد بهذا الإجراء اختيار بعض المستندات المؤيده للعمليات الاقتصادية المثبتة في دفاتر الشركة محل التدقيق، وذلك حسب أهميتها النسبية التي يحددها مدقق الحسابات بناءً على ما يتمتع به من خبرات فنية ومهنية، ليتم التحقق من مدى مطابقتها لما هو مثبت في واقع المستند المؤيد لها. وفيما يلي الطرق المتبعة في التدقيق المستندي (الذنيبات، 2010: ص 210):

أ- طريقة الأسفل إلى الأعلى: إن اتباع مدقق الحسابات لهذه الطريقة يشير إلى اتباعه لنفس إتجاه المسار المحاسبي. حيث يتم فحص المستندات من خلال تتبع العملية من لحظة قيدها، مروراً بتسجيلها في اليوميات المساعدة والعامه ، وانتهاءً بتحويلها إلى دفاتر الأستاذ المساعدة والعامه والتأكد من ظهورها الصحيح في القوائم المالية.

ب- طريقة الأعلى إلى أسفل: إن اتباع مدقق الحسابات لهذه الطريقة يشير إلى اتباعه لإتجاه معاكس للمسار المحاسبي. إذ تبدأ عملية فحص المستندات من أرصدها الظاهره في القوائم المالية، مروراً بالعمليات الاقتصادية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي شكلت بمجملة الرصيد الظاهر في القوائم المالية، لينتهي المدقق بمطابقة قيم العمليات الاقتصادية مع واقع المستندات الأصلية المؤيدة لها.

ولضمان الحصول على النتائج المرجوه من عملية التدقيق المستندي، كان لابد على المدقق من التأكد من إستيفاء المستندات لبعض الشروط، مثل (عبدالله،2012:ص 136):

- ✓ التأكد من ان المستند يخص الشركة محل التدقيق.
- ✓ التأكد من أن المستند يخص إحدى العمليات الاقتصادية في الشركة محل التدقيق.
- ✓ التأكد من تبعية الفترة المالية التي أُصدر بها المستند للفترة المالية المتعلقة بعملية التدقيق، وانها لا تخص فترات سابقة.
- ✓ أن يستوفي المستند كافة الشروط الشكلية والقانونية.
- ✓ التأكد من دخول العملية الاقتصادية التي يعبر عنها المستند في نطاق الأنشطة المحدده في العقد الإبتدائي والنظام الأساسي للشركة محل التدقيق.
- ✓ ان يكون المستند أصلاً وليس نسخة.
- ✓ ان يكون المستند صحيحاً من الناحية الحسابية.
- ✓ ضرورة وضع علامة على المستند بعد تدقيقها لضمان عدم استخدامه لتأييد عملية أخرى.

● نظام الإستفسارات

لوضع الإجراء السليم الذي يضمن اكتشاف التلاعب وأي خلل لا يمثل مضمونها للقواعد والتشريعات المعمول بها، يتوجب أن يتحلى مدقق الحسابات بالمعرفة الكافية عن طبيعة النشاط الذي تؤديه الشركة محل التدقيق. للحصول على المعرفة اللازمة

كان لابد على المدقق من الحصول على بعض الإيضاحات المتعلقة بالنظم المتبعة، والعمليات التشغيلية وآليات تدفق المعلومات المتعلقة بها، والتي تحتاج إلى تفسير خاص من قبل إدارة الشركة محل التدقيق أو الموظفين المسؤولين عن العملية محل الشك. وتأخذ الإستفسارات أحد الشكلين الآتيين(مخلوف،2007:ص 49-50):

✓ الاستفسارات الشفوية:

ينطوي هذا النوع من الاستفسارات على توجيه أسئلة شفوية غير مكتوبة إلى من لهم دراية من الموظفين بالعملية أو الإجراء المراد الإستفسار عنه في الشركة محل التدقيق.

✓ الاستفسارات التحريرية:

يهدف هذا النوع من الاستفسارات إلى ما تهدف إليه الاستفسارات الشفوية، إلا انه يتم بصورة كتابية، بحيث يقوم المدقق بكتابة طلب إلى إدارة الشركة محل التدقيق يطلب منها إيضاحاً حول عملية أو إجراء معيناً يحتاج إليه عمله.

● الملاحظة

تعتبر الملاحظة من الإجراءات المباشرة للتأكد من مدى صحة وامتثال مضامين تنفيذ العمليات المختلفة للقواعد والتشريعات المعمول بها، إذ يمكن استخدامها للتأكد من مدى صلاحية نظام الرقابة الداخلي في الشركة محل التدقيق والذي يعتمد المدقق على نتائج لوضع الإختبارات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق بأكملها. كما قد يطلب مدقق الحسابات من أحد الموظفين على سبيل المثال إدخال عملية معينة ليرى فيما اذا كان الأسلوب المتبع من قبل الموظف يعترضه أي خلل ليتم وضع المقترحات اللازمة لتصحيحه والتقرير عنه لإدارة الشركة محل التدقيق، وفي نفس الوقت اتباع الإجراءات التي يراها المدقق مناسبة لاكتشاف الحالات المشيلة خلال عملية التدقيق (مخلوف،2007:ص 49).

• التدقيق الحسابي

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة وصحة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة في دفاتر وكشوف الشركة محل التدقيق، لذا فإن هذا النوع من التدقيق يهدف إلى التأكد الحسابي للعمليات الإقتصادية لمعرفة مدى مطابقتها مع واقع المستندات الأصلية المؤيدة لها(شريم وبركات،2006:ص 240).

• التدقيق الانتقادي

يقصد به الفحص الدقيق والدراسة الانتقادية لأحد الحسابات او مجموعة منها، بحيث يتم التركيز على الأمور التي لم يستطع المدقق اكتشافها من خلال التدقيق الحسابي والمستندي، إذ إن الشك المهني لدى المدقق قد يقوده في هذا النوع من التدقيق إلى اكتشاف مخالفات لا يمتثل مضمونها للقواعد والتشريعات والانظمة المرعية (شريم وبركات،2006:ص 240).

• التتبع

يقصد بهذا الإجراء تتبع الأحداث لبعض العمليات التي تصورها القوائم المالية خلال الفترة التي تغطي عملية التدقيق للتأكد من صحتها (شريم وبركات،2006: ص 241).

• أدلة الإثبات التي تتوافر في الأحداث اللاحقة

الأحداث اللاحقة هي تلك الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل انتهاء عملية التدقيق واصدار المدقق لتقريره، إذ قد يتغير رأي المدقق ببعض العمليات نتيجة لمثل هذه الأحداث (شريم وبركات،2006:ص242).

• أدلة الإثبات المتحصل عليها من اقرارات الادارة

في بعض الأحيان قد يشعر المدقق بانه في حاجة إلى معلومات تؤكد صحة ودقة ما توصل إليه خلال عملية التدقيق، لذا فقد يلجأ إلى إدارة الشركة محل التدقيق للحصول على إقرارات خطية (خطاب التأكيدات) تدعم أو تنفي ما توصل إليه(شريم وبركات، 2006: ص 242).

● التدقيق التحليلي:

عادة ما يقوم المدقق بإتباع عدة إجراءات تمكنه من تنفيذ عملية التدقيق. حيث يستخدم المدقق عقليته المتشككة أثناء دراسته لدفاتر وسجلات الشركة محل التدقيق لإختيار الإجراءات المناسبة لتنفيذ عملية التدقيق، إذ إن ملاءمتها لواقع السجلات المحاسبية يساهم في الخروج برأي فني عادل عن مدى صدق تمثيل القوائم المالية. للوصول إلى مثل هذا النوع من الإجراءات، يقوم المدقق عادة بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفصيلية، كما يقوم بتحديد عينة التدقيق بما يتلاءم وطبيعة الحسابات ودقتها لضمان الحصول على عينة ممثلة دون التطرق إلى تفاصيل المعاملات جميعها. لذا فإن هذا النوع من الإجراءات يعزز من مقدرة المدقق على الوصول إلى المستوى المطلوب من الجودة أثناء تنفيذه لعملية التدقيق، الأمر الذي يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي يعرضها مضمونها (قريط، 2009، ص:435).

بشكل عام يقوم المدقق بأداء مجموعتين من الإجراءات للوصول إلى أدلة الإثبات، فيما يلي عرض لها:
(الزايغ، 2006، ص:99).

1 - تدقيق التفاصيل التي تنطوي عليها العمليات والأرصدة.

يهدف هذا النوع من الإجراءات إلى التحقق من مدى صحة القيمة الدفترية للحسابات ، وذلك عن طريق دراسة مكونات قيمتها، الأمر الذي يستلزم الرجوع إلى واقع المستندات الأصلية المؤيده لها، لمعرفة فيما إذا كان هناك خلل يشوبها(الزايغ، 2006، ص: 99).

2 - التدقيق التحليلي للنسب المالية ودراسة التقلبات الغير العادية .

يهدف هذا النوع من الإجراءات إلى التأكد من معقولية القيمة الدفترية للحسابات التي تصورها دفاتر الشركة محل التدقيق. حيث يقوم المدقق بتحديد قيمة للحساب المنوي فحصه مستنداً بذلك إلى خبرته وداريته الفنية والعقلية المتشككة التي يتمتع بها كمدقق. فكلما اقتربت القيمة الدفترية للحساب المنوي فحصه من القيمة التي حددها المدقق ،

إزادات معقولة البند المفحوص والعكس من ذلك صحيح. أما في حال تباعد القيم عن بعضها ، يقوم المدقق بإجراء إختبارات إضافية لإزالة الشكوك التي تحوم حول البند المفحوص، للتأكد من عدم وجود غش أو تلاعب من شأنه تحوير واقعية الحسابات وبالتالي القوائم المالية للشركة محل التدقيق (الزايج، 2006: ص 99).

ولتحديد قيمة حساب معين، يلجأ مدقق الحسابات إلى إستخدام ما يعرف بالتحليل المالي (التدقيق التحليلي)، إذ يعتبر من بين الأساليب التي يعتمد عليها مدقق الحسابات للخروج بمؤشرات خاصة عن المشروع ، وذلك من خلال إجراء دراسة مقارنة بين الفترة الحالية والسابقة للمشروع نفسه ، كما يلجأ إلى مقارنة نتائج المشروع مع مثيله في السوق لتحديد معقولة الحسابات التي تصورها القوائم المالية للشركة محل التدقيق، وبالتالي الخروج بقيمة متوقعة لها إستناداً إلى العلاقات التاريخية التي تربط الحسابات بعضها بعضاً(الزايج، 2006: ص 99).

وعليه يمكن تعريف الإجراءات التحليلية على أنها " مجموعة من الاختبارات أو الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من مدى معقولة القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها مدقق الحسابات لذلك البند، حيث إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها أخطاء أو تلاعباً في القوائم المالية" (سمهدانة، 2006: ص 26).

الرقابة المحاسبية

إن نظام الرقابة الشاملة في أية منظمة يشتمل على مجموعة من النظم الفرعية، حيث يغطي جزء منها القسم الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة، والإنتاجية، والسياسات الإدارية ، ويطلق عليها الرقابة الإدارية التي تعتمد على تقييم الأداء للحكم على مصداقية وشرعية الأنشطة المنفذه في الشركات محل التدقيق. في حين يغطي الجزء الثاني القسم المحاسبي والذي يطلق عليه بالرقابة المحاسبية، والتي تختص بحماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات المحاسبية.

بناءً على ما تقدم فإن هذا النوع من الرقابة يشتمل على الوسائل والإجراءات اللازمة لحماية أصول الشركة محل التدقيق، كما انها تشتمل على الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتي تتضمن الأسس والمعايير الواجب توافرها لبناء نظام ضبط داخلي فعال وتوفير جهاز كفاء لتنفيذ مهام التدقيق.(لطفي، 2004: ص 99)

ومن ناحية أخرى فقد تغيرت الإجراءات المتبعة في تطبيق الرقابة المحاسبية نظراً لإستخدام أنظمة محوسبة لتسجيل العمليات الإقتصادية، لذا أجد من الضروري التطرق إلى الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات: (بوطورة، 2007: ص 39-41).

1- إجراءات الرقابة على إعداد البيانات

إن هدف الرقابة المحاسبية لم يتغير في ظل التشغيل الإلكتروني، حيث بقي كما هو يرمي إلى التأكد من دقة ما تم تسجيله في دفاتر وسجلات الشركة محل التدقيق، ولتحقيق هذه الغاية في ظل التشغيل الإلكتروني، فقد بات من الضروري التأكد من دقة البيانات المحاسبية قبل إدخالها إلى النظام المحاسبي المعمول به في الشركة محل التدقيق، وذلك بهدف منع الأخطاء والمخالفات قبل تمرير البيانات إلى الحاسوب، ومن الإجراءات المعمول بها في هذه المرحلة ما يلي: (بوطورة، 2007: ص 39).

✓ ترقيم المستندات المؤيده للعمليات الاقتصادية لتفادي إدخالها مرتين أو أكثر، وبالتالي ضمان تشغيل بيانات حقيقية تعطي نتائج واقعية.

✓ إجراء فحص يدوي للبيانات المنوي إدخالها إلى الأنظمة المحوسبة.

✓ تسجيل جميع العمليات التي تم تدقيقها في سجل يسمح بتتبع الأخطاء والمخالفات عند الإنتهاء من عملية التدقيق.

2- إجراءات إختبار الرقابة على المدخلات

بشكل عام توجد طريقتان لإدخال البيانات هما (1) الطريقة الجماعية (2) الطريقة الفورية. فبموجب الطريقة الأولى يتم إدخال البيانات من واقع المستندات الأصلية المؤيدة لها، بعد أن تتم مراجعتها والتأكد من صحتها، حيث يقوم مدخل البيانات بإدخالها إلى نظام المحاسبة على شكل مجموعات أو بطريقة فردية حسب عددها. أما الطريقة الثانية ، فتتم من خلال إدخال البيانات بعد الإنتهاء من إعدادها مباشرة، لكون إعدادها مؤتمتاً يولده النظام المعمول به. ومن أهم الإجراءات المتبعة للرقابة على المدخلات ما يلي: (بوطورة، 2007: ص 40).

- ✓ يتوجب فحص البيانات التي تم الإستناد إليها عند إدخالها إلى النظام المحاسبي، للتحقق من دقتها وعدم تحريفها.
- ✓ التأكد من أن المستندات التي عثر على خلل فيها قد تم وضعها جانباً تمهيداً لإعادتها إلى مصدرها ليتم تصحيحها وإعادتها.
- ✓ تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع العمليات المرفوضة لوجود أخطاء أو وقوع مخالفات فيها وتصحيحها.

3- إجراءات اختبار الرقابة على تشغيل البيانات

- يعتبر التشغيل الإلكتروني وظيفه داخلية يقوم بها الحاسوب، وفقاً لإوامر برامج التشغيل، والتي تتضمن التحقق من صحة البيانات وتصحيح الأخطاء. وبشكل عام يوجد العديد من الإجراءات التي يمكن إستخدامها للرقابة على تشغيل البيانات من بينها: (بوطورة ، 2007 :ص41)
- ✓ إجراء فحص يدوي لمخرجات عمليات التشغيل.
 - ✓ التأكد من أن إجراءات التصحيح على المستندات التي تعثر بها أخطاء قد تمت بما يتفق ومتطلبات إدخالها ومعالجتها بالشكل الصحيح.
 - ✓ أن تكون هناك فترات راحة تتوسط عملية التشغيل يمكن من خلالها تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة التشغيل على أساس سليم.

4- إجراءات اختبار الرقابة على المخرجات

- يمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات أو اكتشافها أو الرقابة على تصحيحها كالأتي: (بوطورة ، 2007 :ص41)
- ✓ إجراء فحص دقيق لكافة مخرجات النظام بهدف التحقق من مدى دقتها.
 - ✓ مقارنة سجلات التشغيل بما يقابلها من سجلات الإدخال للتحقق من أن العمليات التي تم تشغيلها هي نفسها التي تم إدخالها.

✓ ضرورة وجود إجراءات مكتوبة لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

✓ وجود سند جيد للتدقيق يمكن من تتبع الأخطاء أو المخالفات التي وقعت في المخرجات وتصحيحها.

ولضمان تحقيق الأهداف المتوخاه من الرقابة المحاسبية، كان لابد من توافر نظام محاسبي فعال يتسم بما يلي (جمعة، 2005: ص 85):

1- الإستناد إلى مجموعة المبادئ والفروض التي تحتكم إليها مهنة المحاسبة، والتي تتصف بالوضوح والثبات لتنظيم عملية التوجيه المحاسبي.

2- توفر أساليب وطرق محاسبية تمكن النظام من التأكد من مدى صحة ودقة العمليات الإقتصادية التي يتم إدخالها إلى النظام.

3- أشتماله على دورات مستندية تمكن النظام وبالتالي المدقق من تتبع العمليات والتأكد من مدى صحتها ودقتها.

4- أن يتمتع النظام بقدرات تمكنه من احتواء العمليات الاقتصادية التي تنفذ في الشركات محل التدقيق، بحيث يسمح لمشغل النظام إدخال جميع العمليات أولاً بأول، لضمان واقعية النتائج التي يتم التقرير عنها من خلال النظام المستخدم.

5- إتباع مبدأ تقسيم العمل بحيث يتم تقسيم المهام إلى عدة أنشطة (مجموعات)، يوكل تنفيذ كل منها إلى موظف معين في الدائرة المالية. ولضمان تمتع البيانات بشئ من الشفافية والدقة، كان لابد من دراسة جميع الأنشطة بحيث يتم وضعها ضمن تسلسل معين يسمح بتحديد تلك التي تعطي للموظف مرونة لإخفاء عمليات غير صحيحة، فعلى سبيل المثال يعطى لمدخل البيانات المحاسبية الحق في تدقيق المستندات والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتشريعات المعمول بها ليتسنى له إدخالها إلى النظام، في حين لا يعطى الحق في ترحيلها إلى النظام إلا بعد مراجعتها من قبل مستوى إداري أعلى منه، يتحمل مسؤولية البيانات المرسله، الأمر الذي يسهل عملية الرجوع إليهم سبب المصادقة على العمليات في حال اكتشاف بعض الأخطاء فيها.

6- وجود مجموعة من التقارير المحاسبية والتي يتمتع النظام بالقدره على إصدارها للإدارة، بحيث تعطي انطباعاً عن مدى صحة مسار العمليات (Trend) خلال فترات زمنية مختلفة لتحديد العمليات غير المألوفة وبالتالي دراسة الأسباب ووضع التبريرات التي أدت إلى ظهورها، بالإضافة إلى السبل الكفيلة لمعالجتها.

7- وجود دليل يمكن مدقق الحسابات من فهم طبيعة عمل النظام ليتسنى له وضع الإختبارات اللازمة والتي تساعد على التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية.

الشك المهني

تساهم القوائم المالية غير الواقعية في تكبد مستخدميها خسائر لا يمكن التغاضي عنها، إذ إن الانهيارات الاقتصادية التي دوى صداها مختلف أرجاء العالم، وضعت مهنة التدقيق أمام تحديات جديدة مما حدا بالجهات التنظيمية والتشريعية لمهنة التدقيق إلى سن القوانين والتشريعات التي تضمن قيام المدقق بأداء واجباته والمهام المناطة به الكفاءة المطلوبة. فقد قام المجمع الأمريكي في عام 2002 بإصدار معيار التدقيق رقم (99)، حيث وسع نطاق مسؤوليات عمل المدقق عن طريق إضافة بعض الإرشادات التي تساعد المدقق في اكتشاف الممارسات غير السوية والتي من شأنها تحوير واقعية القوائم المالية، ومن أهم الإرشادات التي أشار إليها المعيار، يتمثل في ضرورة حفاظ مدققي الحسابات في كافة مراحل عملية التدقيق على أقصى درجات الشك المهني بغض النظر عن خبراتهم السابقة ومعتقداتهم حول مدى صدق ونزاهة الشركات محل التدقيق (Pany et.al,2001:P401-411)

بناءً على ما تقدم، فإن مدقق الحسابات يجب أن يتحلى بمتطلبات الشك المهني التي تضمن تقييماً إنتقادياً لإدلة الإثبات المتوافره بين يديه، لذا فإن عثوره على أية مؤشرات تشير إلى احتمالية وجود غش أو خطأ في البيانات المحاسبية الخاصة بالشركة محل التدقيق، تقتضي منه تعديل الخطط وإجراءات عملية التدقيق بما يضمن له التأكد من ان الحسابات لا يشوبها إي خلل أو تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤثر على مدى عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية (Rose&Rose, 2003 : P 312-338).

وعليه فإن الحفاظ على مستوى معين من الشك المهني في كافة مراحل التدقيق يعتبر أمراً حتمياً، لكونه يساهم في ضبط المخاطر المتأتية من احتمالية وجود غش أو تحريف يعتري البيانات المالية المدققة. مما يعني بالضرورة الفصل بين التقييم الأولي لأدلة الأثبات والتقييم اللاحق لها، على اعتبار أن المدقق قد يعثر خلال عملية التدقيق على مؤشرات تنفي ما توصل إليه في تقييمه الأولي لأدلة الإثبات. لذا كان لابد من أن يستقر لدى مدقق الحسابات الاعتقاد بانه من الممكن أن تحتوي البيانات المحاسبية على أخطاء وتحريفات جوهرية لم يتمكن من اكتشافها بغض النظر عن معتقداته حول صدق الإدارة وعدالة تمثيل قوائمها المالية (Glover .et.al,2003: P 237-251)

ومن الجدير ذكره أن التشريعات والقوانين التي صدرت بشأن الغش المهني قد وسعت من نطاق عمل المدقق المتعلقة باكتشافه للتحريفات التي قد تنطوي عليها القوائم المالية، إلا أنها لم تعط تفسيراً واضحاً للمعنى المقصود بالتأكيد المعقول والدرجة الملائمة من الشك، وكذلك لم توفر إرشاداً عن الأهمية النسبية للعوامل التي ينبغي على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند تنفيذه لعملية التدقيق، وذلك لتقييم مخاطر حدوث التحريفات أو سبل إكتشافها(دحدوح،2006:ص 183).

بناءً على ما تقدم، فقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين الشك المهني على أنه "الشك الذي يعمل على توفير العقلية المتسائلة لدى مدقق الحسابات عند قيامه بفحص أدلة الأثبات التي يحصل عليها من خلال إجراءات لعملية التدقيق او التي تقدم إليه من قبل الإدارة أو المسؤولين عند تنفيذه ومتابعة إجراءات التدقيق" (Grenier,2010:Accessed Elect.on 1/8/2012:P1).

ثانياً: الممارسات المحاسبية الإبداعية

مقدمة :

تستند الأساليب المحاسبية الإبداعية الى توظيف تقنيات مبتكرة، ترمي بمجملها الى إحداث تجميل صوري للقوائم المالية المنتجة، وذلك إمتثالاً إلى المتطلبات والتطلعات التي يود ذوو المصالح رؤية إدارة المشروع متجهةً نحو تحقيقها، للحصول على تأييدهم للخطط الحالية والمستقبلية وما ينبثق عنها من أعباء مالية محتملة، تراكم أثرها عبر السنوات المتوالية مستحدثة أثراً مالياً ضخماً يغيّر إتجاهه تطلعات ذوي المصالح والإدارات المختلفة، موديه بحياة شركات عديده و انهيارات إقتصادية ضخمة دوى صداها جميع أنحاء العالم.

بناءً على ما تقدم، اتجهت الشركات المختلفة على اختلاف أحجامها ممثلةً في مجالس إدارتها، ومقرونة بسعي الباحثين والمختصين في المجال الإداري والمحاسبي لإيجاد آليات وسبل جديدة يرمي إستخدامها أو توظيفها إلى الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، وتضمن في نفس الوقت انتهاج سياسات إدارية واتخاذ قرارات محاسبية ترمي بالمحصلة النهائية إلى إنتاج تقارير مالية موثوقة لا ينطوي إنتاجها على استخدام أية أساليب قد تساهم في تصوير معلومات مالية تغاير الواقع الفعلي لمنظمة الأعمال المُصدره لهذه القوائم(دهمش وأبو زر، 2005: ص 2).

وعليه فقد ظهرت الحاجة إلى إيجاد جهة إشرافية رقابية تعمل جنباً إلى جنب مع إدارة المشروع في تبنيتها لمجموعة من المهام مثل مراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة وفرض السياسات والإجراءات للعمل الرقابي المحاسبي وتقديرات الإدارة بهدف الحد من الممارسات الإبداعية التي تقود المشروع بعيداً عن تحقيق أهدافه(درويش، 2009: ص 2).

مما حدا بالجهات والهيئات الرسمية في جميع أنحاء العالم إلى سن القوانين والتشريعات الرامية إلى ضبط هذه الممارسات والحفاظ على حقوق ذوي المصالح من خلال ما تفرضه هذه القوانين من سياسات وإجراءات وأنظمة مُلزمه لمنظمات الأعمال من شأنها الحفاظ على ممتلكات المشروع، ولعل أشهر هذه القوانين وأكثرها حداثةً ما عرف في الولايات المتحدة بقانون Sarbanes-Oxley لعام 2002 (خليفه، 2003: ص 123).

بناءً على ما تقدم، فإذا ما استسلمنا إلى الواقع الذي يمليه الفكر المحاسبي نجد أن الإدارات المختلفة لديها من الاساليب المضللة ما يمكنها من تطويع مضمون الرسالة الإعلامية لمنظمات الأعمال بما يخدم أهدافها وتطلعات ذوي المصالح، حيث تطرقت الأدبيات والأبحاث المختلفة إلى مثل هذه الأساليب تحت عناوين مختلفة، كإدارة الأرباح، تهديد الدخل، التلاعب المحاسبي، والتي بمجملها تهدف إلى التلاعب الرقمي (Accounts Manipulation) في بنود ما تصوره القوائم المالية عن طريق إدخال حركات إقتصادية وهمية (Dummy Accounting Transactions)، واستحداث آليه معينة لإخفائها، مما يؤدي إلى تصوير قوائم مالية لا يعكس محتواها الإعلامي الواقع الفعلي لمنظمة الأعمال (Stolowy & Gaetan, 2004: P 3).

الدوافع التي تكمن وراء التلاعب في القوائم المالية :

يرى الباحث ضرورة تعريف القوائم المالية المضللة قبل الحديث عن الدوافع التي تحفز معديها إلى اللجوء إلى الأساليب التي تؤدي إلى إنتاج قوائم مالية مضللة (Misleading Financial Statements)، حيث تطرقت التقارير والأبحاث المختلفة بما فيها الكتب المختصة إلى تعريفٍ مختلفة لمفهوم القوائم المالية المضللة، إذ عرفتها جمعية فاحصي الغش القانوني (Association of Certified Fraud Examiners) على أنها " القوائم التي يتخلل إعدادها فعل مقصود ومتعمد يهدف إلى حذف أو تحوير وقائع مادية أو معلومات محاسبية، والتي إذا ما أخذت بعين الاعتبار مع ما هو متاح من معلومات نجدها تساهم بشكل ملحوظ في تغيير أو تعديل قرار مستخدمي القوائم المالية".

ومن ناحية أخرى، تعرف (Tread Way Commission) الإحتيال المالي الذي يؤدي إلى إنتاج قوائم مالية مضللة على أنه " أي سلوك متهور ، سواء فعل أو إمتناع عن فعل، يؤدي بمجملته إلى تضليل القوائم المالية" (Zabihollah,2002:P1). مشيراً في هذا السياق إلى أن تسمية هذه اللجنة مرتبط بأسم مؤسسها في الولايات المتحدة الأمريكية (James C. Treadway)، حيث تم تبنيها وتمويلها من قبل خمس شركات محاسبة أمريكية من القطاع الخاص والمدرجة أدناه، والتي تهدف إلى وضع أطر ونماذج قيادية لإدارات الشركات المختلفة وخاصة فيما يتعلق بحوكمة الشركات، وتقييم أخلاقيات العمل، ونظم الرقابة الداخلية، و إدارة المخاطر، واكتشاف الاحتيال. (Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, On line,P1)

1- American Institute of Certified Public accountant(AICPA)

2- American Accounting Association(AAA)

3- The Financial Executive Institute(FEI)

4- The Institute of Internal Auditor(IIA)

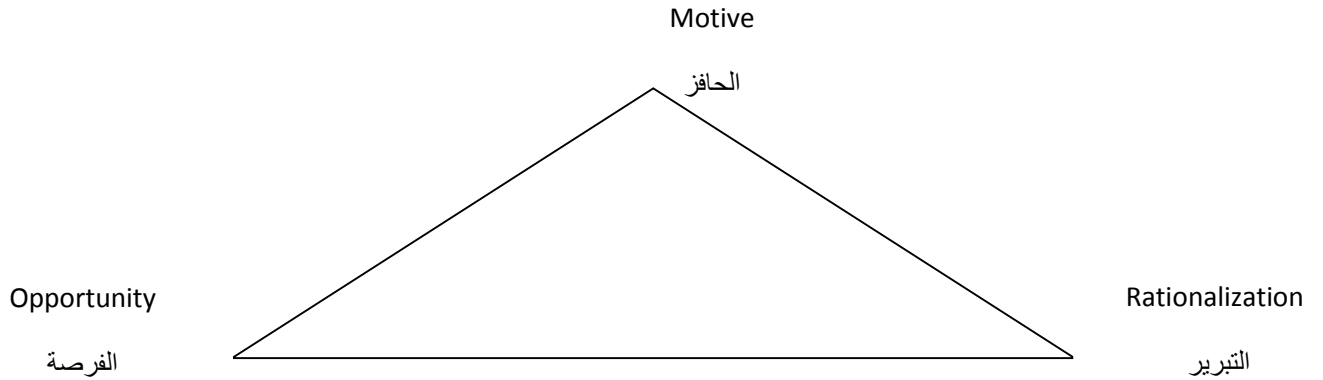
5- The National Association of Accountants(NAA).

ومن ناحية أخرى فقد اتجه آخرون في تعريفهم لمفهوم القوائم المالية المضللة على أنه " إشتراك المستوى الإداري الأعلى في منظمات الأعمال في عمليات الاختلاس والتحريف للقوائم المالية المنتجة والتستر عليها من خلال التقرير المضلل عنها " (Zabihollah,2002:PP1-2).

بناءً على ما تقدم فإذا ما نظرنا إلى مفهوم القوائم المالية المضللة بصورة أكثر عمقاً وشمولاً، في محاولة للكشف عن الدوافع المحفزة لتحويل الواقع الفعلي التي من المفترض أن تصوره هذه القوائم، نجد أن الجشع والإفتقار الرقابي المؤسسي يبدأ بالظهور كمحفز أساسي لعمليات التضليل، وفي ظل توفر مكونات مثلث الاحتيال كما في الشكل رقم (2) (الحافز-Motive، الفرصة-Opportunity، التبرير Rationalization) فإن النتيجة الحتمية هي تضليل القوائم المالية (Sarna, 2010:P15,19,39).

لقد تم تقديم مثلث الاحتيال من الناحية المهنية ضمن الفقرة (7) لمعيار التدقيق الأمريكي رقم (99) { إعتبرات الإحتيال عند تدقيق القوائم المالية}، حيث أشارت هذه الفقرة إلى وجود ثلاثة شروط تمثلها أقطاب مثلث الإحتيال عند حصول عمليات احتيال، وبالتالي يتوجب على مدقق الحسابات أن يقوم بتحديد مخاطر الإنحرافات التي تشتمل عليها القوائم المالية والناجمة عن عملية الاحتيال أثناء تنفيذه لعملية التدقيق، مع شئ من التركيز على المخاطر المستمدة من مكونات مثلث الاحتيال لكونها تشكل الأساس في إرتكاب ممارسات إبداعية (Smieliauskas,2008:P193)، الشكل رقم (2) يصور مكونات مثلث الإحتيال (Kranacher,et.al,2011:P203):

الشكل رقم (2) مكونات مثلث الإحتيال



(Kranacher,et.al,2011:P203)

وفيما يلي شرح لمكونات مثلث الإحتيال (Albrecht,et.al,2012:P36-39):

1) الحافز / أو الدافع (Motive)

تشير الحوافز إلى العوامل التي يتعايش معها مرتكب الممارسات الإبداعية، حيث تشكل مجملها ضغطاً يولد الحاجة إلى إرتكاب ممارسات تخرج عن الإطار المألوف بهدف تقليل التوتر الذي يتعرض إليه مرتكب الممارسات الإبداعية نتيجة لهذه الضغوط، وعليه فإن مثل هذه الظروف تعتبر الأساس تجاه إرتكاب ممارسات يتمحور مضمونها حول التلاعب في مضامين القوائم المالية بهدف تقليل الإجهاد الناتج عن الظروف التي يعيشها مرتكب الممارسات الإبداعية، وبالتالي فإن الضغوط المالية، والاجتماعية، والثقافية، والسياسية، تشكل مجملها ضغطاً يمكن النظر إليها كحوافز لارتكاب ممارسات إبداعية.

2) الفرصة (Opportunity)

ويقصد بالفرصة توافر الظروف المواتية لمرتكب الممارسات الإبداعية للقيام بتصرف يشبع حاجاته ويقلل من الضغط الذي دفعه إلى إرتكاب مثل هذا التصرف، وبالتالي فإن ضعف النظام الرقابي الداخلي والذي يسهل عملية الدخول إلى البيانات، وعدم مقدرة الشركة على صياغة سياسات ووضع إجراءات احترازية تهدف إلى إكتشاف عمليات التحايل يشكل مجمله فرصاً مواتية لإرتكاب ممارسات إبداعية.

3) التبرير (Rationalization)

ويقصد به تبرير تصرف يحمل في طياته مخالفة للقوانين والمعايير والتشريعات المعمول بها على أنه تصرف مقبول من حيث العادات والتقاليد وما تمليه الأخلاق المهنية لمرتكب الممارسات الإبداعية. وبالتالي فإن مرتكب الممارسات الإبداعية يعتمد إلى تبرير التصرف الذي قام به من منظور الظروف التي يتعايش معها، ومن الأمثلة على هذه التبريرات:

✓ إن ما تمت سرقة كان بهدف الاقتراض لفترة زمنية مؤقتة لحل مشكلة أنية لديه، مما يعني بأن مرتكب الممارسات الإبداعية يقنع نفسه بأنه سوف يعيد المبلغ المسروق بعد إنفراج الضغط الذي دفعه إلى القيام بهذا التصرف.

✓ إن تصرف مرتكب الممارسات الإبداعية غير مؤذٍ لأي شخص كان، مما يجعله يستقبل هذا التصرف على أنه جيد.

✓ عدم توافر رضى وظيفي لدى مرتكب الممارسات الإبداعية (مثل رواتب غير مرضية، بيئة عمل غير مرضية، معاملة الرئيس للمرؤوس) مما يولد لديه الشعور بأن المنظمة مدينة له.

✓ إن الدافع الذي يكمن وراء عملية السرقة نبيل، مثل إنقاذ أحد أفراد الأسرة وتجنب خسارة ممتلكات مثل البيت العمل السيارة.

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى ضرورة إدراك عنصر رابع، بالإضافة إلى العناصر التي أشار إليها مثلث الغش (الدافع، الفرصة، الحافز) ، حيث أكدت بعض الدراسات على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار القدرات الشخصية ومدى وعي وإدراك الأشخاص للقوانين والمبادئ والتشريعات المالية التي يُحتكم إليها عند إعداد واصدر القوائم المالية (Wolfe,& Hermanson, 2004, P3).

وبناءً على ما تقدم نستطيع القول بأن التلاعب الرقمي يعبر عن استخدام الإدارة لتقديراتها وخبراتها السابقة الممزوجة بمعطيات المرحلة لإختيار تقنية أو أسلوب محاسبي ومعين أو تصميم معاملات إقتصادية معينة (Economical Transaction) من شأنها التأثير على إنتقال الثروة بين منظمة الأعمال والمجتمع (Political Costs)، المقرضين (Cost of Capital)، والإدارة (Management Compensation Plan)، وهنا تجدر الإشارة إلى أن المنظمة تعمل لصالحها في حال اتباعها لأساليب تؤثر مجملها على إنتقال الثروة بين منظمة الأعمال والمجتمع والمقرضين (الحالة الأولى والثانية)، في حين أنها لا تعمل لصالحها في حال استخدامها لأساليب تؤثر على مكافآت الإدارة (الحالة الثالثة) (Balaciu & Pop Cosmina, 2008, P935).

مفهوم إدارة الأرباح :

تزايد الإهتمام في قطاع الأعمال نحو بالإعتماد على المدخل الأخلاقي في تنفيذ المهام المناطه بإدارة منظمات الأعمال، مما أثار جدلاً حول ما هو مقبول وغير مقبول من نماذج السلوكيات التي تنتهجها الإدارة ممثلة في أعضاء إدارتها، ففي حين يوجد بعض السلوكيات التي لاتقبل الجدل كونها غير أخلاقية مثل سرقة أصول المنظمة، يوجد هناك بعض نماذج السلوكيات التي يصعب علينا إبداء الحكم المطلق عليها.

بناءً على ما تقدم، تقوم منظمات الأعمال بإصدار القوائم المالية بهدف إعلام مستخدميها بالوضع المالي لمنظمة الأعمال في لحظة سكون إفتراضية، حيث يعتبر الربح المحاسبي من أهم مكونات الرسالة الإعلامية المالية التي تستند إليها المنظمة لبناء إستراتيجيتها المستقبلية، هذا بالإضافة إلى توليفة من القرارات التي تتخذها الإدارة مستنده بذلك إلى ما تحتوية الرسالة الإعلامية من معلومات مالية ، فمن هذه القرارات ، (1) تعويضات الإدارة (Management Compensation) (2) إتفاقيات الديون (Debt Covenant) (3) مصادر التمويل (Capital Raising) (4) القرارات الإستثمارية لشريحة المستثمرين المتعاملين مع منظمة الأعمال (Investment Decision) (Lan, &Rath, 2008 : P 406).

ومن هنا كان لابد على الإدارة أن تتبع السبل الكفيلة لإصدار هذه القوائم بما يعبر عن الواقع الفعلي لمنظمة الأعمال وبطريقة تعكس حسن توزيع المصادر الإقتصادية المتاحة، إلا أن قرب الإدارة من الواقع المذكور وفرض سيطرتها عليه يجعلها في موقف أكثر قوه من غيرها لتحصيل المعلومات وعرضها بما يتلاءم مع مصالحها ومصحة الشركة ككل، وهذا ما يعرف بإدارة الأرباح (Earning Management)، حيث تزداد وتتفشى هذه الظاهرة في حالة كون الأسواق غير كفؤة (Imperfect Market)، وذلك بسبب تغاير أو عدم تماثل المعلومات (Information Asymmetry) بين جمهور مستخدمي القوائم المالية ومصدري هذه القوائم (Lan, &Rath (2008 : Pp 406-407).

وبشكل عام، يوجد دافعان لإدارة الأرباح هما: الأول إنتهازي يهدف إلى تحقيق منافع ذاتية للإدارة، حيث ترمي الأساليب المستخدمة هنا إلى إخفاء الأرباح التشغيلية من خلال استغلال مرونة المعايير والسياسات والقوانين المعمول بها،

فعلى سبيل المثال استخدام بعض البنود الخاضعة إلى التقدير الشخصي بهدف إعطاء صورة غير معبره عن واقعية حساب معين، مثل تقدير مصروف الديون المشكوك في تحصيلها بطريقة ترمي إلى إظهار قيمة حساب المديونين بأعلى من قيمتها القابلة للتحقق الأمر الذي يزيد من قيمة اصول المنشأة. أما الدافع الثاني فيتمثل في زيادة الكفاءة التشغيلية للمنشأة بهدف استحداث تأثير إيجابي على مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي فإن هذا الهدف يرمي إلى اتخاذ قرارات اختيارية تهدف بالمحصلة النهائية إلى رفع القدرة الإنتاجية وتحقيق إستقرار مالي للمنشأة، ومن الأمثلة على هذه القرارات، اتخاذ المنشأة لقرار توزيع حوافز على الموظفين أو زيادة فترات الراحة في حال كون الإنتاج ومعدل الإنجاز أعلى مما هو مخطط له (Parfet,2000:P481-488).

وبناءً على ما تقدم يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها " المنهجية التي تستخدمها الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية بهدف تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة وإكساب التقارير المالية صورة قد تغاير الحقيقة والواقع ولأهداف مشروعة أو غير مشروعة (البارودي، 2002 ، ص 93).

كما تعرف إدارة الأرباح على أنها " إستخدام الحكم الشخصي عند التقرير عن القوائم المالية، وتنظيم المعاملات الإقتصادية بطريقه تساعد على تحويل واقعية بنود القوائم المالية، بهدف تضليل ذوي المصالح وخاصة فيما يتعلق بالأداء الإقتصادي لمنظمة الأعمال، أو التأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على التقارير المحاسبية " (Jackson & Pitman, 2006 : P 1-3)

في حين إتجه Schroder في تعريفه لإدارة الأرباح معتبراً إياها " المحاولة تدعمها الإدارة في التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية (Schroder,et.Al,2005:P 149).

كما يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها " تدخل الإدارة المتعمد أو تدخل معدي القوائم المالية سواء عند وضع المعايير أو تعديلها أو تطبيقها، أو عند إتخاذ القرارات التمويلية أو التشغيلية، وذلك بهدف الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه والذي يحقق المصالح الذاتية لها" (حامد، 2004: ص 9).

بناءً على ما جاءت به التعاريف التي تناولت مفهوم إدارة الأرباح، نجد بأن جميعها يتفق على نية الإدارة كشرط مسبق لإدارة الأرباح، ولكن السؤال الذي لم يتمم بإجابة شافية، هو هل هذه النية إنتهازية بطبيعتها، فبعض الدراسات تناولت هذا الموضوع

حيث بينت بأن الهدف من وراء إدارة الأرباح يكمن في تجميل صورة القوائم المالية أمام ذوي المصالح وبالتالي تحسين المظهر العام لإدارة منظمة الأعمال، في حين تناولت دراسات أخرى هذا الجانب (نية الإدارة) وبينت أن الهدف من توظيف تقنيات إدارة الأرباح يعود إلى تحسين القوه الإيرادية لمنظمة الأعمال وبالتالي تحسين القدرة التنبؤية للتدفقات النقدية، وفي هذا السياق يبرز السؤال التالي " هل تعتبر إدارة الأرباح صورة من صور التحايل أو التزوير المحاسبي؟ (Spohr Jonas,2005:P 12)

وهذا يقودنا إلى ما تمت مناقشته آنفاً إذ تعتبر هذه الممارسات تحايلاً أو تزويراً بنظر المشرعين (الهيئات الحكومية) لكونها مستمدة من نية متعمده لخداع مستخدمي القوائم المالية، في حين تعتبر عكس ذلك بالنسبة لإدارات منظمات الأعمال على إعتبارها تستند إلى نية تهدف إلى خدمة بقاء واستمرار منظمة الأعمال مستخدمة لهذه الغاية المرونة التي تمنحها المعايير المحاسبية المتعارف عليها، أو في حال تطبيق بعض تقنيات إدارة الأرباح دون الوعي المسبق لإنتمائها إلى تقنيات إدارة الأرباح (Lan , Subhrendu, 2008, P 408).

محفزات استخدام إدارة الأرباح :

في ظل غياب المحفزات التي تحث إدارات منظمات الأعمال على استخدام إدارة الأرباح، فإن الإدارة تلجأ إلى إنتاج قوائم مالية عادلة ينقل محتواها الإعلامي صورة واقعية لمجريات الأحداث الإقتصادية في منظمات الأعمال، إلا إن واقع الحال بما يحتويه من متغيرات إقتصادية تشكل مجملها حافزاً لتوظيف إدارة الأرباح وذلك لإن قيمة الشركة وثروة ملاكها (مدراء أو من ذوي المصالح) مرتبطة ارتباطاً قوياً بمفهوم إدارة الأرباح. سبق وأن تمت الإشارة إلى وجود دافعين لإدارة الأرباح هما الإنتهازي، وزيادة كفاءة المنشأة، إلا أن حوافز إدارة الأرباح تنطوي على ثلاثة رئيسه هي (عيسى، 2008:ص:8):

■ المحفزات التعاقدية (Contractual Incentives)

تنشأ هذه المحفزات في حال اعتماد تبادل ما تم التعاقد عليه على الأرقام المحاسبية، الأمر الذي يساعد المدراء في تغيير أوقات وقيم التبادل عند إستحقاقها، ومن الأمثلة على ذلك إتفاقيات التمويل (Debt Covenant) ، فمثل هذه الإتفاقيات تعتمد على الأرقام المحاسبية (النسب المالية) حيث يعمد المدراء في بعض الأوقات وتجنباً للوقوع في العسر مالي (Financial Insolvency) إلى إتباع أساليب محاسبية

تهدف إلى زيادة الأرباح بهدف تجميل القوائم المالية قبل تقديمها إلى الممول و بالتالي تحسين مركزها التفاوضي أمامهم، وذلك على الرغم من التكلفة التي ستتحملها الشركة في حال اعتماد مثل هذا الخيار نظراً للحصول على تمويل لا يتسق وواقعية ما تستطيع الشركة أن تتحمله من ديون مما يعني بالضرورة الحد من مقدرتها على الحصول على قروض جديدة في المستقبل.

ومن ناحية أخرى فإن تعويضات الإدارة (Management Compensation)، والتي عادة ما تكون مرتبطة بما يتم تحقيقه من أرباح وعليه فإن مدراء منظمات الأعمال يسعون إلى أساليب إدارة الأرباح لتصوير أرباح تقع ضمن ما تم تحديده من قبل الإدارة لتوزيع الأرباح أو التعويضات، كما أن التفاوضات مع النقابات العمالية تعتبر من المحفزات التعاقدية، إذ قد تلجأ الشركة إلى تحويل واقعية الأرقام المحاسبية لتجنب أية متطلبات من قبل النقابات مثل المكافآت الزيادات السنوية تعديل الرواتب والتي تطلب لموظفي الشركات.

■ محفزات تسويقية (Marketing Incentive)

تنشأ هذه المحفزات كنتيجة لإدراك مدراء منظمات الأعمال لوجود علاقة بين ما يتم التقرير عنه من أرباح وقيمة الشركة، فمن الأمثلة على هذه المحفزات ما يعرف بإصدارات الأسهم العادية (Initial Public Offering) أو الأصدارات الموسمية (Seasonal Offering)، وعليه إذا تبين أن الشركة في ذلك الوقت أن نسبة الإيرادات غير المستحقة مثلاً مرتفعة، قد تلجأ الإدارة إلى الاعتراف بها وقت إصدار الأسهم لدعم سعر الإصدار في السوق، شريطة توقعها لإيراد مستقبلي من شأنه تبرير المصاريف المستقبلية في الفترات المالية المقبلة.

كما يعتبر شراء الإدارة لمنظمة الأعمال (Management Buy Out) من المحفزات التسويقية، إذ إن هذه العملية تتطلب من الإدارة تعيين طرف محايد (مؤسسة مالية) لتقييم الشركة قبل بيعها، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار بأن المستفيد هو الإدارة، فإن الأخيرة قد تلجأ إلى تحويل واقعية الأرقام المحاسبية لتخفيض قيمة المقيم وبالتالي دفع مبلغ أقل كثمن للشركة المعروضه للبيع.

■ المحفزات التنظيمية (Regulatory Incentives)

تنشأ هذه المحفزات نتيجة لإعتقاد إدارة الشركة بأن ما تنفذه من مهام تشغيلية من شأنه أن يطال أو يفهم بصورة خاطئة من قبل بعض المشرعين والرسميين في الدولة،

وعليه فإذا ما شعرت الإدارة بهذا الشعور فإنها تلجأ إلى توظيف أحد أساليب إدارة الأرباح لتحويل الأرقام المحاسبية بهدف تجنب المساءلة القانونية سواء أكانت عامة أم خاصة في المجال التجاري، ومن الأمثلة على ذلك تقلبات الأرباح والتي تأخذ شكل زيادة مرتفعة، قد ينظر إليها كمؤشر للاحتكار. أما إذا أخذت التقلبات شكل انخفاض كبير في الأرباح، فقد ينظر إليها كمؤشر لتعسر المنشأة واضطرابها، مما يدفع الدولة إلى التدخل في الحالتين (Bartov et al 2002 : PP 173-204).

طرق مستخدمة لإدارة الأرباح :

من خلال التعاريف السابقة لإدارة الأرباح، فإننا نجدتها تصف ممارسات تنتهجها الإدارات المختلفة لإضافة قيمة على منظمة الأعمال ما خلال من تصوره القوائم المالية، وتتحقق إدارة الأرباح من خلال ما يلي :

■ الاختيار المحاسبي الأمثل للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (Accounting Choices From Among GAAP)

ومن الأمثلة على ذلك هو تبني إدارة منظمة الأعمال لمبدأ من المبادئ التي تنص عليها المعايير المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) لحظة إصداره، أو الإنتظار لمدة سنتين حتى يصبح هذا المبدأ إلزامياً لجميع الشركات، وما يبرهن هذه الحقيقة هو تطبيق الشركات الأمريكية للمعيار المحاسبي الخاص بالتقاعد رقم (87) FAS - 87 ، إعتباراً من عام 1985 على الرغم من صدوره بشكل نهائي عام 1987، وعلى أن يتم احتساب الفروق الناجمة عن التزامات التقاعد (Pension Liabilities) وأصولها (Pension Assets) كدخل (Income) لمنظمة الأعمال، مشيراً إلى أن مثل هذا الدخل لم يتأت من واقع العمليات التشغيلية لمنظمات الأعمال جميعها، إلا أن مرونة ما يملية المعيار ساهم في تضخيم الأرباح بقيمة الفرق.

■ القرارات التشغيلية (Operational Decision) (وغالباً ما يطلق عليها إدارة الأرباح الإقتصادية) (Economic Earning Management)

ومن الأمثلة على ذلك ما تتخذه إدارات منظمات الأعمال من قرارات تهدف بحملها إلى دعم العمليات التشغيلية في المنظمة، مثل قرار الإستثمار في آله معينة أو قرار تعيين موظفين جدد في نهاية الفترة المالية لفرض سيطرة الإدارة على ما يتم تحقيقه من إيرادات وأرباح،

وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى القول، إلى أن مثل هذه القرارات عادة ما تصحبها تداعيات تكاليفية، ومن الأمثلة على ذلك إختيار الإدارة لعدم تجديد عقد الصيانة للماكينات والمعدات المستخدمة في العمليات الإنتاجية، مما يؤدي إلى إنخفاض التكاليف التشغيلية نظراً لإنعدام هذه الخدمة خلال الفترة المالية الحالية مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات لنفس الفترة، وأنخفاضها في الفترات المقبلة نتيجة لإضطرار المنظمة إلى إجراء الصيانة والتي يترتب عليها إضافة للتكاليف التشغيلية . (What Is Earning Management, On line, Accessed on 10/7/2012: P4)

فيما يلي بعض الطرق أو الأساليب المستخدمة في إدارة الأرباح :

1) التقديرات المحاسبية

تتميز المحاسبة المبنية على أساس الإستحقاق بإعتمادها على الكثير من التقديرات المحاسبية. تتم عملية التقدير بالإعتماد على أحداث إقتصادية مشابهه يتم الحصول عليها من واقع دفاتر الشركة التاريخية والحالية، كما هذه التقديرات قد ترتب على المنشأه إلتزامات مستقبلية، ونظراً للغموض الذي يكتنف المستقبل فإن عملية التقدير لا يمكن أن ترتقي على المستوى المطلوب من حيث الدقة، مما يضيف عليها شيئاً من الشك عند إجراء عملية الإحتساب الخاصة بها، وبعبارة أخرى ليس هناك تقدير صحيح وإنما هناك مجال لعدة تقديرات محتملة يتعين على الإدارة إختيار أفضلها، وعليه فإن الإختيار بين عدة بدائل يهيئ للإدارة الفرصة لإرتكاب ممارسات ينطوي مضمونها تحت إدارة الأرباح، فعلى سبيل المثال قد تلجأ إلى الشركات تكوين إحتياطي محتمل (Cookie Or Contingent Reserve) الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الأرباح المتحققة وزيادة قيمة الإحتياطيات في فترات الرواج بنسبة القيم المقتطعة من الأرباح والمستنده إلى تقدير سابق، بحيث يتم إستخدامه في فترات الكساد(ابوعجيلة وحمدان، 2009:ص9).

ومن أشهر استخدامات هذا الإحتياطي ، يتمثل فيما قامت به شركة (WorldCom) عام 2002، إذ كونت إحتياطياً بقيمة 2.5 بليون دولار، تحسباً لدعاوى قضائية محتملة وإلتزامات ضريبية، ليصار إلى عكس قيمته وزيادة الأرباح بالتبعية في وقت لا تحقق فيه الشركة أرباحاً تتفق وتطالع مستثمريها (Kokoszka, 2003: P 7)

(1) سوء إستخدام الأهمية النسبية (The Abuse of Materiality)

لقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية - Financial Accounting Standard Board - الأهمية النسبية على أنها " مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، والذي يعتمد بدوره على الظروف المحيطة التي تتعايش معها منظمات الأعمال". من التعريف السابق نلاحظ بأن الظروف التي تتعايش معها منظمة الأعمال تساعد في تغيير حكم الشخص المستخدم للمعلومات المحاسبية أو التأثير في حكمة من خلال الإغفال والتحريف، وعليه فإذا كانت نماذج السلوكيات المتبعة من قبل إدارة منظمات الأعمال في تقديرها لواقع الحال ومستقبل قريب أو بعيد ذا تأثير ذي دلالة على القوائم المالية والتي يستند إليها مستخدميها لبناء قراراتهم المختلفة، يتوجب عليهم الإشارة إلى ذلك السلوك ساء بالإفصاح لجميع مستخدمي القوائم المالية (الأشقر، 2010:ص 28-29).

(2) تنظيف القوائم المالية (Big Bath)

هو عبارة عن تقييم الإدارة لخسارة معينة ناتجة عن إعادة الهيكلة والتي غالباً ما تهدف الإدارة من ورائها إلى البقاء في وضع تنافسي يمكنها من الاستمرار في الأسواق، وبالتالي فإن تنظيف القوائم المالية يسمح للشركة المبالغ في تسجيل مصروفات في الفترات التي تكون فيها الأرباح منخفضة، ليتم التقرير عنها في نتائج الأعمال لسنة واحدة كأحداث غير عادية (Nonrecurring Events)، وهذا ما يعرف بتنظيف القوائم المالية حيث ينتج عن هذه العملية تخفيض الدخل بإجمالي المصروفات المتوقعة والنتيجة تحسين دخل السنوات التالية. إن مثل هذه التقديرات وخاصة في حال كونها تعبر عن إنخفاض في الأرباح من شأنها أن تؤثر على سعر السهم الخاص بالشركة، لذا ينصح بتقييمها مرة واحدة كما ينصح بتضخيم قيمة الخسائر عند تقييمها لتفادي أية تقلبات في الأرباح المتوقعة في الفترات المالية اللاحقة (في حال تقييم الخسائر بأقل مما يجب ستضطر الإدارة إلى زيادة المخصص وبالتالي التأثير على أرباح الفترة المالية اللاحقة التي تمت إعادة تقييم المخصص بها)، ومن الأمثلة على إعادة الهيكلة (1) إعادة الهيكلة التشغيلية (Operational Restructuring) (2) هيكلة الديون المشكوك في تحصيلها (Troubled Debt Restructuring) (3) إعادة تقييم الأصول (Assets Impairment) (4) تخفيض مستوى النشاط التشغيلي (Popular Earning Management (Operational Disposal) Technique, on line, 2012)

التبادل الملتف و التبادل الظهير (Round Tripping, Back to Back Swap)

التبادل الملتف (Round Tripping)، يتمثل في إتفاق إحدى المنشآت على بيع أحد الأصول غير المستعملة لديها إلى منشأة أخرى، على أن تقوم المنشأة البائعة بشراء نفس الأصل أو مثيل له وتقريباً بنفس السعر وذلك بهدف زيادة الإيرادات لهذه المنشآت في فترات مالية متفاوتة تتحدد في واقعة على بيع والشراء، في حين يعرف التبادل الظهير (Back to Back Swap) على أنه الإتفاق الذي يجبر الطرف الأول على بيع أصل إلى الطرف الثاني، على أن يقوم الطرف الأول بشراء أصل مماثل بنفس السعر والوقت لزيادة إيرادات الأطراف المتعاقدة والتي عادة ما تكون منظمات أعمال

(Round Tripping, Online, accessed in 17/07/2012).

(3) التغيير الإختياري في السياسات المحاسبية (Accounting Policies Voluntary change)

إن الهدف الذي يكمن وراء تغيير السياسة المحاسبية والتي لا تكون بشكل مستمر أو متعاقب، هو الحصول على دقة وشفافية أكبر عند التقرير عن العمليات الإقتصادية التي تصورها القوائم المالية، وبالتالي إعطاء صورة أفضل للبيئة الإستثمارية والتشغيلية التي تتعامل معها منظمة الأعمال، وفي هذا السياق تجدر الإشارة إلى أن عملية الإنتقال من سياسة إلى أخرى لها تداعيات على البنود المالية التي تصورها القوائم المالية، فإن كانت بهدف زيادة جودة المعلومة المقدمة فلا ضير في عملية التغيير، ولكن قد يهدف هذا التغيير إلى التلاعب في الأرباح بهدف التأثير على اتفاقيات التعاقد (قروض التمويل) أو قيمة الإستثمارات المتداولة في الأسواق المالية، مما يدفعنا إلى القول بأن هذا النوع من السلوك يمكن اعتباره تقنية من تقنيات إدارة الأرباح ترمي إلى زيادة الإيرادات (Linck, et al, 2006 :P1).

(4) محاسبة الإستحواذ (Acquisition Accounting)

لقد حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) (اندماج الأعمال) معالجة عمليات دمج الأعمال باستخدام طريقة الحيازة (Acquisition Method) فقط وعدم جواز استخدام طريقة المصالح المشتركة (Pool of Interests Method) عند استخواذ أو اندماج شركة مع أخرى (ابو نصار، 2013:ص8)،

لكونها تعتمد على إحتساب القيمة الدفترية لاصول والتزامات الشركة المستهدفة مع تلك المستحوذة دون ذكر قيمة الشراء أو الإعلان عنه، على أن يتم اعتماد طريقة الحياة والتي يتم بموجبها الإتفاق مع طرف ثالث ليقوم بتقييم الشركة وتحويل قيمة أصولها وإلتزاماتها إلى القيمة العادلة في السوق، لتوزع الإخيرة على قيمة ما تمتلكه الشركة المستهدفة من إلتزامات وأصول وأعتبر الفرق المتبقي بعد التوزيع شهرة الشركة الجديدة (أرينز ولوبك،2005، ص322).

مفهوم تمهيد الدخل : (Income Smoothing)

عوضاً عن التقرير عن أرباح تتصف بالتقلب المستمر في الفترات المالية المختلفة لعمر المنشأ، تفضل الشركات بشكل عام الإبلاغ عن إتجاه نمو ثابت لأرباحها بدلاً من الإبلاغ عن سلسلة من الإرتفاعات والإخفاضات للأرباح لفترات مالية مُتعاقة، حيث يمكن إجراء ذلك من خلال تكوين مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للإلتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة، مما يمنح إدارة المنشأة إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير الجيدة الأمر الذي يساعد في تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات، مما يبعث الثقة في نفوس المستثمرين من حيث الثبات النسبي للعائد المتوقع والمصاحب لثبات نسبي في مستوى المخاطر التي يتحملها السمتثمر في حال دخوله أو إستمراره كمتثمر لدى الشركة (حمادة،2010:ص 99).

وإستناداً إلى ما تقدم، فإن تقنية تمهيد الدخل يمكن إعتبارها إلى حد ما ظاهرة منتشرة في غالبية شركات العالم، حيث يكثر توظيفها في الشركات التي لا يديرها مالكوها، وذلك بسبب عدم تماثل المعلومات بين مدراء الشركات وملاكها، هذا ويمكن تعريف هذه التقنية على أنها " إحدى أشكال تدخل الإدارة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي لما له من تأثير في تقييم مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية، وفي دقة النتائج وبالذات قدرتها التمثيلية في اتخاذ القرارات ما دام نابعا من تدخل إداري مقصود" (صيام،2009: ص 163).

كما ويمكن تعريفها على " إنها التقنية التي يتم بموجبها تخفيف أثر تقلبات الدخل خلال السنوات المتعاقبة، أي أن الإدارة تميل إلى إتباع الإجراءات اللازمة لزيادة أو تخفيض الأرباح كلما دعت الحاجة إلى ذلك، يدفعها إلى ذلك رغبتها في زيادة ثروات الملاك، وتقليل مخاطر الاستثمار في أسهم الشركة وزيادة القيمة السوقية للشركة ومقابلة اللتزامات المترتبة على اتفاقيات الديون، وتخفيض الإلتزامات الضريبية والتكاليف السياسية،

وزيادة موثوقية التنبؤات المالية " (Ronen,&Yaari,2008:P 317)

أهداف تمهيد الدخل :

يرتبط الهدف الرئيسي من استخدام تقنية تمهيد الدخل بتحسين القدرة التنبؤية للأرباح وذلك لكونها تساعد على التقرير عن أرباح تتسم بالثبات النسبي، الأمر الذي يساعد مستخدم القوائم المالية في التنبؤ بأرباح مستقبلية تتسم بثبات نسبي أيضاً ومخاطر معقولة، الأمر الذي يساعد في زرع الطمأنينة في قلوب المتعاملين مع منظمة الأعمال (Belkaoui,2004:P479).

وبناءً على ما تقدم فإن الهدف الذي يدفع الإدارات المختلفة إلى توظيف تقنية تمهيد الدخل يتمثل فيما يلي:

■ التحريف أو التلاعب الدخل : (Garbling Income)

يتمثل هذا الهدف في النية المتعمدة من قبل الإدارة لتحريف الواقع الفعلي للأرباح لمقابلة متطلبات الحصول على المكافآت الإدارية، إذ إن النظرية التي تدعم هذا النوع من الممارسات تعتبر تلاعب الدخل من الحلول المتوازنة ما بين ملاك الشركة (Principle)، وإدارتها (Agent)، وذلك بسبب تحميل ملاك الشركة عبئاً مالياً يتمثل في دفع مكافآت إدارية مرتفعة لتعويض الإدارة عن المخاطر الإضافية المحتملة تحملها في حال عدم تمهيد الدخل في الظروف الغير الجيدة للمنظمة، وعليه فإن إدارة منظمات الأعمال تلجأ إلى تمهيد الدخل من أجل التعبير عن اتجاه ثابت في نموه، وإذا ما أخذنا بعين الإعتبار بأن الدخل متقلب بطبيعته خلال السنوات المتعاقبة، فإن ذلك يعني بأن ما تصوره قائمة نتائج الأعمال من أرباح، يحمل في طياته معلومات غير دقيقة، مما يضعف القدرة التنبؤية للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية.

■ توصيل معلومات خاصة عن الأرباح المستقبلية (Reveal Private Information About Future

Earning)

يتمثل هذا الهدف في النية المتعمدة من قبل إدارة منظمات الأعمال لتمهيد الدخل بغية توصيل معلومة إلى مستخدم القوائم المالية من شأنها زيادة القدرة التنبؤية للأرباح والتدفقات النقدية، وذلك من خلال توفير معلومة دقيقة سلبية (نية الإدارة في تخفيض خطوط إنتاجها)

أو إيجابية (نية الإدارة في زيادة خطوط الإنتاج)، تساهم في تعزيز مصداقية ما يتم إنتاجه من معلومات مالية، مشيراً إلى أن ما يدفع الإدارة إلى تمهيد دخلها في هذه الحالة هو إزدیاد الفجوة في تقلبات الدخل بين السنوات المتعاقبة، مما يعني بالضرورة إنخفاض القدرة التنبؤية للمستثمر فيما يتعلق بالأرباح والتدفقات النقدية، وبالتالي إنخفاض مصداقية إدارة الشركة أمام مستثمريها.

وبناءً عليه نستطيع القول بأن مستوى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها (سلبية أو إيجابية) في هذه الحالة يهدف إلى زيادة وعي ومستوى الإدراك لمستخدم القوائم المالية وذلك من خلال زيادة المحتوى المعلوماتي الذي تنقله القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة التنبؤية للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية (Tucker, Zarowin, 2006:P 253-254)

محفزات إستخدام تمهيد الدخل :

1- إذا ما تم إستعراض بعض الدراسات التي تناولت مفهوم تمهيد الدخل، يمكننا إستخلاص بعض المحفزات التي تدفع إدارات منظمات الأعمال إلى إستخدامها، وفيما يلي ذكر لبعضها: (Hamzavi,& Afaltoni,2011 :P 188-189)

2- تقليل قيمة العائد المطلوب من قبل مستثمري منظمة الأعمال لتعويضهم عن المخاطر المتوقعه ، وذلك من خلال ما تُساهم فيه تقنية مفهوم الدخل من تخفيف لتقلبات الدخل عبر سنوات متعاقبة ، الأمر الذي يؤدي إلى بث الطمأنينة في نفوس المستثمرين من خلال نقل صورة متزنة وغير متقلبة للمستثمرين عبر الرسالة الإعلامية لمنظمة الأعمال عن مقدرتها الإيرادية و الربحية ، مما يعني بالضرورة توقع المستثمر الحصول على نفس العائد تقريباً عبر السنوات المتعاقبة ، وهذا بطبيعة الحال يشير إلى إنخفاض عنصر المخاطره وبالتالي العائد المطلوب بالتبعية.

3- زيادة القيمة السوقية لمنظمة الأعمال ، إذ إن تحقيق إتزان نسبي في الدخل يساعد وبشكل ملحوظ في زيادة الطلب على أسهم الشركة المصدرة لها نظراً لإنخفاض عنصر المخاطرة المحتملة والقبول بعائد مرضي ، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار بأن الشريحة الكبرى من المستثمرين في السوق من النوع المتحوظ أو الحذر (Risk Averse) ،

فهذا يعني قبول غالبيتهم بهذا النوع من الأسهم الذي يدر عليهم دخلاً ثابتاً ، مما يؤدي إلى إرتفاع سعر السهم نتيجة لإرتفاع الطلب عليه وبالتالي القيمة السوقية لمنظمة الأعمال بالتبعية ، الأمر الذي ينقل صورة حسنة عن إدارة منظمة الأعمال أمام ذوي المصالح في مقدرتها على إستغلال ما هو متاح لديها من موارد إقتصادية في زيادة ثروات الملاك (Stakeholders Wealth).

4- لقد أشارت دراسة (Pourheydari & Aflatooni,2005) الرامية إلى معرفة الحوافز التي تكمن وراء تمهيد الدخل في إيران إلى وجود عناصر رئيسة وأخرى ثانوية لتمهيد الدخل، حيث بينت أن من بين العناصر الرئيسية التي تدفع إدارات منظمات الأعمال إلى تمهيد الدخل هو ما تمتلكه من إيرادات أو المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals)، وذلك بهدف تخفيض الضرائب المترتبة، أو إخفاء بعض الإنحرافات في الأنشطة التشغيلية للفترة المالية، في حين بينت هذه الدراسة إلى أن حجم المنظمة ونسبة المديونية وتذبذب الأرباح تعتبر من العناصر الثانوية التي تدفع بالمديرين إلى تمهيد الدخل (Pourheydari,& Aflatooni, 2006:P 55-70).

5- إن إدارات الشركات قد تلجأ إلى تمهيد الدخل في حال كون الأداء التشغيلي لمنظمة الأعمال لفترة مالية معينة يتسم بالضعف، وبالتالي فهي تلجأ في هذه الفترة إلى زيادة الدخل المتحقق ليمثل نسبياً إلى ما تم تحقيقه في السنوات الماضية للحفاظ على نسبة نمو ثابتة في الأرباح (Mashayekhi, et. Al., 2006 : Pp 61-74).

6- لمقابلة تطلعات المحللين الماليين المتمثلة في تحقيق نسبة نمو ثابتة في الأرباح، مما يعني بالضرورة إستقرار مالياً وتشغيلياً لمنظمة الأعمال في أدائها للمهام المناطة بها ومقدرتها على الأستمرار.

7- زيادة أو إستقرار المكافآت الإدارية وخاصة إذا تم ربطها مع ما يتم تحقيقه من أرباح.

التقنيات المستخدمة لتنفيذ تمهيد الدخل :

فيما يلي بعض الطرق المستخدمة لغايات تمهيد الدخل :

1- الإهلاك (Depreciations): حيث يمكن تغيير طرق الإهلاك أو تغيير أعمار الأصول لتطبيق تمهيد الدخل، حيث إن عملية تغيير طرق الإهلاك من الممكن أن ينظر إليها من قبل ذوي المصالح على إنها سياسة مُحافَظة (Conservatism Policy) خاصة وان عملية التحول من طريقة إلى أخرى تحتكم إلى المعايير المحاسبية، وبشكل عام فإن عملية التحول تساهم في تخفيض أو زيادة الدخل المتحقق.

المخصصات (Provisions): وتشمل على مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها (Allowance for Uncollectable Debt)، والقروض المدينة (Loan Receivable)، إلتزامات الكفالات (Warranty Obligations)، الضرائب المستحقة (Deferred Taxation).

2- الإحتياطيات (Reserves): تستخدم الإحتياطيات وفي ظل تطبيق مفهوم تمهيد الدخل لإقتطاع نسبة معينة من الأرباح المتحققة في السنوات الجيدة لتُعكس لاحقاً في السنوات غير الجيدة.

3- تصنيف حسابات المجموعات (Group Account Classifications): في بعض الأحيان قد تلجأ منظمات الأعمال إلى التقرير عن بعض المصاريف على إنها مصاريف غير متكررة (Non Recurring Expense) علماً أنها متكررة (Recurring Expenses)، وذلك بهدف زيادة الدخل المتحقق خلال الفترات المالية غير الجيدة، والعكس من ذلك صحيح في الفترات المالية الجيدة إذ يتم التقرير عن مثل هذه المصاريف كمصاريف تشغيلية، هذا وتجدر الإشارة إلى القول إلى أن مثل هذه العملية لا تلفت نظر المحللين الماليين أو مستخدمي القوائم المالية لعدم إكتراثهم النسبي بالمصاريف غير المتكرره عند دراسة ما تنقله القوائم المالية من معلومات يمكن لهم الإستناد إليها لبناء قراراتهم المختلفة.

4- تصنيف الحسابات (Accounts Classifications): ومن الأمثلة على ذلك إعتبار المصاريف الرأسمالية على إنها تشغيلية في الفترات الجيدة والعكس صحيح في الفترات غير الجيدة.

5- مصاريف الإطفاء (Amortization Expenses) : يتم إستخدام هذا النوع من المصاريف لتخفيض الدخل من خلال إطفاء هذه المصاريف قبل إستحقاقها، والعكس من ذلك صحيح فقد يتم تأجيلها إلى الفترات الجيدة. حيث تعتبر مصاريف التأسيس خير مثالٍ على هذه المصاريف.

6- قيود التخفيض (Write down Entries) : قد تلجأ إدارات منظمات الأعمال في فترات الرواج إلى إعادة تقييم المخزون أو الأوراق المالية أو الأصول ليصار إلى إعادتها إلى قيمتها السوقية، وبالتالي فإن الخسائر الناجمة عن هذه العملية من شأنها أن تقتطع جزءاً من الأرباح المتحققة في الفترة المالية التي تم بها إعادة التقييم.

7- المصاريف والإيرادات غير المستحقة (Accruals): حيث من المفترض أن يتم الإعتراف بها حسبما تمليه المعايير المعمول بها، إلا إن إدارات منظمات الأعمال قد تلجأ إلى الإعتراف بها قبل إستحقاقها لإغراض تميهد الدخل. (The Role of Book Entries on Income Smoothing and Big Bath, on line , accessed on 28/07/2012)

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

قدمت الدراسات السابقة ذات العلاقة العديد من البحوث حول المحاسبة الإبداعية ودور مدققي الحسابات في الحد من ممارستها، وفيما يلي عرض لنتائج أهم الدراسات السابقة ذات الصلة.

أولاً : الدراسات باللغة العربية :

1) الحلو شيرين،(2012)، "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية".

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات بمسؤوليتهم المهنية، و مدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم على اكتشاف مخاطر غش الإدارة، ولتحقيق الغاية من هذه الدراسة قامت الباحثة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الحصر الشامل لتوزيع الإستبانة، حيث تكونت عينة الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها (83) مكتباً. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها:

1) يلتزم مدققي الحسابات المزاولون للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، والتي تنسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض تدقيق الشركات المساهمة العامة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

2) تتوافر لدى مدققي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق في قطاع غزة الكفاءة العملية والعلمية والمهنية التي تساعدهم في تأدية عملهم بما يعزز اكتشاف الغش والخطأ.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات كان أهمها:

(1) ينبغي على المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية، لزرع الثقة في عدالة التقارير.

(2) ضرورة فرض آليات معينة من قبل هيئة الأوراق المالية لرقابة جودة أداء مكاتب التدقيق المعتمده من قبل الهيئة ومدى انسجام آليات التدقيق مع معايير التدقيق الدولية.

(2) فليح حسن، و جميل فارس،(2011)،"أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، لتحديد أثرها على موثوقية البيانات المحاسبية، هذا بالإضافة إلى التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية. كما هدفت إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة، والتعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية و بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية لاستخدامها في الكشف عن الوضع المالي للشركات.

لتحقيق الغاية من هذه الدراسة اتبع الباحثان المنهج التحليل الوصفي لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها بموجب إستبانه تم تطويرها لهذه الغاية. تكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية في المملكة الأردنية الهاشمية، ونظراً لكبر حجم المجتمع فقد أرتأى الباحثان اختيار عينة عشوائية من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في المملكة تكونت من (50) مدققاً. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها:

(1) إن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب في الالتزامات من خلال عدم الإفصاح عن الحقوق المرهونة أو المقدمة كضمانات للقروض أو من خلال تغيير طرق المحاسبة باستخدام البدائل المحاسبية المتاحة أو من خلال صفقات بيع صورية في نهاية العام بهدف إلغائها في بداية العام التالي أو من خلال التقارير المالية في تضمين الأرباح التشغيلية مكاسب ناجمة عن بنود استثنائية.

- (2) إن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب في الإيرادات من خلال تسجيل الإيرادات والاعتراف بها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم تكتمل من خلال صفقات بيع حقيقية بشروط سهلة أو من خلال المصروفات التشغيلية ومن خلال أرقام البيع والأنشطة غير المستمرة .
- (3) إن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب في المصاريف من خلال نقل بعض المصاريف الجارية إلى فترة مالية سابقة أو لاحقة.
- (4) إن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب في الأصول من خلال الاستثمارات المتداولة والذمم المدينة والمخزون السلعي والأصول الثابتة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها ما يلي:

- (1) ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الإبداعية وذلك بغرض بيان أضرارها وبالتالي الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.
- (2) ضرورة تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي البيانات والمعلومات المالية على مختلف أطيافهم، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأساليب معالجتها وتبين أهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.
- (3) ضرورة تشديد الرقابة من قبل الجهات الرقابية والمختصة على الشركات التي تتورط في القيام ببعض ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعب أو تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.
- (3) حمادة رشا، (2010)، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية-".
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجمهورية العربية السورية، ولتحقيق هذه الغاية فقد اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات من خلال استبانة تم تطويرها لهذه الغاية.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي والبالغ عددها (8) شركات مساهمة، وقد استهدف الاستبيان أعضاء لجنة المراجعة في تلك الشركات فضلاً عن مجموعة من مراجعي الحسابات الخارجيين، حيث وقد بلغ عدد أعضاء لجان المراجعة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق المالي (24) عضواً تمكن الباحث من توزيع (18) استبانة لهم، مثلت عينة الدراسة المبحوثة، في حين كان عدد الاستبانات المسترده والصالحة للتحليل الإحصائي (15). كما تم إختيار عينة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم في سورية كمدققين خارجيين للشركات المساهمة في سورية والبالغ عددهم (60) فرداً، وتم توزيع الإستبانه عليهم جميعاً، وكان عدد الإستبانات المسترده (50) إستبانه في حين كان الصالح منها للتحليل الإحصائي (38) استبانته، ليصبح مجموع ما تم إخضاعه إلى التحليل الإحصائي (53) إستبانه.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ما يلي:

(1) إجماع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

(2) إجماع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وظيفه المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

(3) أجمع أفراد عينتي الدراسة على أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة إدارة المخاطر في الشركة هي ذات تأثير ضعيف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات كان أهمها:

(1) تعميم فكرة لجان المراجعة على الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات تسهم في ترشيد القرارات لأطراف مختلفة وتقدم تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

2) على مجالس إدارة الشركات المساهمة في سورية أن تأخذ بالحسبان عند تشكيلها لأعضاء لجان المراجعة توفر الخبرة العملية والتأهيل العلمي لديهم في مجال المحاسبة والمراجعة.

3) فرض إجراءات رقابية من قبل الجهات الرقابية المختصة في سورية مثل (وزارة الاقتصاد-سوق الأوراق المالية - غرف الصناعة والتجارة إلخ) على الشركات التي تتورط في ممارسات محاسبة إبداعية ينتج عنها تحريف في البيانات والمعلومات الخاصة بها.

4) دراسة صيام،(2009)، " مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية " .

هدفت هذه الدراسة الى قياس مدى إدراك محلي الائتمان في البنوك التجارية الأردنية لمخاطر إجراءات المحاسبة الإبداعية وإدراكهم للإجراءات المناسبة للكشف عنها وإدارتها وإيلاء هذه الإجراءات العناية اللازمة، بما يضمن الكشف عن آثارها الجسيمة على المؤشرات المالية وانعكاساتها على مصداقية هذه المؤشرات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ قرار منح التسهيلات الائتمانية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على مسؤولي ومحلي الائتمان كافة في إدارات التسهيلات الائتمانية في البنوك التجارية الأردنية بداية عام 2007 م والبالغ عددهم (47) محلاً، اعتمد منها لغايات التحليل والدراسة (42) استبانة، أي ما نسبته (89.1 %) من الاستبانات الموزعة.

حيث بينت نتائج الدراسة ان هناك إدراكاً من قبل محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الإبداعية التي قد يقوم بها بعض العملاء طالبي التسهيلات الائتمانية. كما تبين أن لدى هؤلاء المحللين إدراكاً مرتفعاً للإجراءات المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية وبما يضمن الحصول على مؤشرات مالية ذات مصداقية معقولة عن الوضع المالي للعملاء عند منحهم التسهيلات الائتمانية.

5) دراسة منصور، (2009)، بعنوان، " مدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة إلى قوائم الأرباح الشكلية - دراسة نظرية ميدانية " .

هدفت الدراسة إلى وضع مدخل إرشادي يتضمن مجموعة من الإرشادات التي قد تحد من الانتقادات الناتجة من إعداد وعرض قوائم الأرباح الشكلية والتي تعد من أساليب المحاسبة الإبداعية، والتي يجب أن تلتزم بها جميع الفئات المهتمة بعملية التقرير المالي، وهي إدارات الشركات، مراقبو الحسابات، المنظمات المهنية والتشريعية المختصة، الهيئات العلمية والباحثون الأفراد وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها، تمثل أهم مبررات إعداد وعرض قائمة الأرباح الشكلية في انخفاض قيمة وجودة المعلومات المحاسبية لقائمة الأرباح التقليدية، مشروعية الهدف من هذه التقارير وهو توفير معلومات مناسبة وذات قيمة، تمثل مصدراً هاماً من مصادر المعلومات ومناقشة أداء الشركات بدون الأخذ في الاعتبار بعض بنود المصروفات والإيرادات، ورغبة العديد من المستثمرين في رؤية أكثر دقة للأرباح العادية المتوقعة للشركة، ووقوع أحداث تبرر إعداد وعرض قوائم الأرباح الشكلية.

ثانياً : الدراسات باللغة الانجليزية :

1) Sengur Evren, (2012),”Auditors Perception of fraud Prevention Measures: Evidence From Turkey”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على رأي مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين فيما يتعلق بمقياس تجنب الاحتيال، حيث ركزت هذه الدراسة على مدى فهم رأي المدقق فيما يتعلق بتجنب الاحتيال (التلاعب في مضامين القوائم المالية، سوء استغلال الأصول، والفساد)، ولتحقيق الغاية من هذه الدراسة قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي. حيث تكونت عينة الدراسة من (54) مكتب تدقيق في تركيا، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

1) إن تطوير عملية رقابية ملائمة تعتبر أكثر فاعلية في تجنب التلاعب في القوائم المالية بالمقارنة مع تجنبه لسوء استغلال الأصول، والفساد.

2) يعتبر مدقق الحسابات الخارجي أكثر كفاءة في تجنب التلاعب في القوائم المالية بالمقارنة مع تجنبه لسوء استغلال الأصول، والفساد.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير عملية رقابية ترمي إلى تجنب التلاعب في القوائم المالية، كما أوصت باستخدام أداة الدراسة الحالية في دراسات مستقبلية تطبق على المدراء.

2) Kassem Rasha, & Higson Andrew,(2012),” Financial Reporting Fraud: Are Standard’s Setters and External Auditors Doing Enough?.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أسباب فجوة التوقعات والجهد المبذول من قبل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق والمدققين الخارجيين في تضيق إتساع نطاق هذه الفجوة من خلال اكتشاف عمليات الاحتيال. لتحقيق الغاية من هذه الدراسة اعتمد الباحثان على المنهج النظري، حيث تمت مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة للتعرف على أسباب وجود فجوة التوقعات وعلى الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات والهيئات المنظمة لمهنة التدقيق للتعرف على الأساليب المتبعة في اكتشاف الاحتيال وبالتالي تضيق إتساع نطاق الفجوة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها:

1) يعزى اتساع نطاق فجوة التوقعات إلى (1) محدودية المعايير الخاصة بعملية اكتشاف الاحتيال والصادرة عن الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق (2) إن مدقق الحسابات لا يقوم ببذل العناية المهنية اللازمة لاكتشاف عمليات الاحتيال. بالإضافة إلى الأسباب التقليدية مثل قلة معرفة جمهور مستخدمي القوائم المالية بالدور الذي تقوم به الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق لضبط عمل مدققي الحسابات من خلال ما تصدره من معايير وقوانين تتعلق باكتشاف الاحتيال والتقرير عنه.

2) الحاجة إلى وجود دليل يعتبر بمثابة المرشد المهني لمدقق الحسابات يساعده في ترتيب مخاطر الاحتيال (Rank Risk Factors)، وذلك عند دراسته لاحتمالية وجود الاحتيال في الشركة محل التدقيق، لتحديد أثر عمليات الاحتيال في حال حدوثها، وتداعيات انتشارها. كما بينت الدراسة بأن هناك ضعفاً في عملية التوجيه والإرشاد لإستجابة مدقق الحسابات نحو مخاطر الاحتيال المرتفعة، مما يؤدي إلى اختلال وعدم ثبات الاستجابة لنفس نوع المخاطر من قبل المدققين. كما أن معايير التدقيق أوجبت أخذ المعايير الخاصة بعملية التدقيق بعين الإعتبار ولم تطلب الالتزام بحرفية تطبيقها، مما أدى إلى اختلاف إجراءات التدقيق بين كافة مكاتب التدقيق فيما يتعلق بالاستجابة لمخاطر الاحتيال، مما يعني بالضرورة تعريض مصالح مستخدمي القوائم المالية إلى الخطر بسبب التباين في أداء مكاتب التدقيق.

3) عدم استجابة مدقق الحسابات لمخاطر الاحتيال وذلك من خلال تغيير طبيعة الإجراءات المستخدمة في عملية التدقيق، مما يضعف خطط التدقيق بسبب عدم استخدام المدقق لأساليب نصت عليها المعايير مثل جلسات العصف الذهني (Brainstorming Sessions)، استخدام العقلية المتشككة لمدقق الحسابات، الأمر الذي أدى إلى زيادة اتساع نطاق فجوة التوقعات. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

1) ضرورة توفير إرشاد مهني من قبل الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق فيما يتعلق بعمليات الاحتيال وسبل التعامل معها.

2) ضرورة إلزام مكاتب التدقيق بأبيه أو أسلوب معين يتبع من قبلهم، بحيث يتضمن هذا الأسلوب على مجموعة من الإجراءات المتعلقة بعمليات الاحتيال لسد ثغرات الأداء بين مكاتب التدقيق فيما يتعلق باكتشاف الاحتيال.

3) ضرورة عقد دورات تدريبية لمدققي الحسابات متعلقة بكيفية استخدام جلسات العصف الذهني والشك المهني أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

3) Fathil and Schmidtke, (2010), "The relation Between Individual Differences and Accountants Fraud Detection Ability"

هدفت الدراسة إلى تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالقدرة علي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية لاستكشاف العلاقة بين الخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات وقدرتهم علي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية بشكل صحيح، وأوضحت الدراسة أن توافر النزاهة والشك المهني لدي مراقبي الحسابات من العوامل المؤثرة علي قدرتهم علي اكتشاف تلك الممارسات، وأنه من المطلوب أن تعمل الدراسات البحثية المستقبلية علي توفير الخطوات اللازمة التي تمكن الشركات من اختيار مراقبي الحسابات ذوي الحساسية الخاصة تجاه اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، مع العمل علي تطوير قدرات مراقبي الحسابات في الكشف والتقارير عنها.

4) Brazel et.al, (2009), “Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk “

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان من الممكن أن يعتمد مراقبو الحسابات علي المقاييس غير المالية في تقييم مدي معقولية الأداء المالي للشركات محل التدقيق، وبالتالي مساعدة هؤلاء المراقبين علي اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي حين أنه يمكن لمراقبي الحسابات استخدام المقاييس المالية لمحاولة اكتشاف تلك الممارسات بالرغم من احتمال هذا الأسلوب علي العديد من المخاطر، وجدت الدراسة أن هناك فروقاً كبيرة بين الأداء المالي وغير المالي للشركات التي لم تشتمل قوائمها المالية علي مخاطر للاحتيال الناتج عن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وتلك الشركات التي اتبعت تلك الأساليب بغرض التفوق علي الشركات المنافسة لها.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام نماذج تقييم المخاطر المعتمده علي مقاييس غير مالية سيساعد مراقبي الحسابات علي اكتشاف الغش والتضليل، كما أن وجود اختلافات جوهرية فيما بين المقاييس المالية وغير المالية يعد مؤشراً قوياً علي حدوث الغش ويجب علي مراقبي الحسابات في هذه الحالة أن يطرحوا كافة التساؤلات الممكنة علي إدارة الشركة واختبار وتقييم إجاباتها واذا لزم الأمر الاستعانة بالخبراء المختصين باكتشاف الغش.

5) Smieliauskas, (2008), “A Framework for Identifying and Avoiding Fraudulent Financial Reporting “

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الاحتيال الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقييمه للمخاطر الأخرى، بالإضافة إلى ملاحظة مجلس الرقابة علي حسابات الشركات العامة أن هذا الموضوع من العيوب التي تشوب الممارسة الحالية لعملية التدقيق، وأهمية تضافر كافة الجهود وتكامل الإطار النظري لمبادئ المحاسبة والتدقيق كمتطلبات أساسية لفعالية الكشف عن التقارير المالية الاحتيالية، وقد أوضحت الدراسة أن تطوير مثل هذا الإطار المتكامل يستلزم استخدام نموذج المخاطر الموسعة، والذي ينعكس علي تقييم مخاطر وجود التقارير المالية الاحتيالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المقاييس القائمة علي مستويات مقبولة من المخاطر تساعد في التفريق بين الأخطاء المتعمدة والأخطاء غير المقصودة، وهو ما يعد من مقومات تطبيق معيار التدقيق الأمريكي رقم (99) ومعايير التدقيق الدولية أرقام (240)، (540).

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

طبقا لما انتهت إليه معظم الدراسات السابقة يمكن إبراز مجموعة الدلالات التالية للدراسة الحالية:

1- تهدف هذه الدراسة الى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية، في حين تمحورت الدراسات السابقة في محاولتها للتعرف على طرق لزيادة فاعلية التدقيق، وتقييم مخاطر الاحتيال، واعتماد مقاييس غير مالية لتقييم معقولية الأداء وجودة القوائم المالية، ومدى التقييد بقواعد السلوك المهني والعوامل المؤثرة في عملية تدقيق.

2- عدم وجود اتفاق بين الدراسات السابقة على محددات المحاسبة الإبداعية والممارسات المنبثقة عنها وهو ما تهدف الى إبرازه هذه الدراسة.

3- أجريت هذه الدراسة على البيئة الصناعية الكويتية وهو ما يميزها عن غيرها من الدراسات السابقة، حيث تناول الباحث دور مدقق الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية من منظور الإجراء التنظيمي الذي يتبعه المدقق، والشك المهني له، والرقابة المحاسبية في الشركات الصناعية الكويتية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة
- مجتمع وعينة الدراسة
- مصادر جمع المعلومات
- الاساليب الاحصائية المستخدمة

منهجية الدراسة :

لتحقيق الهدف من هذه الدراسة والمتمثل في التعرف على دور مدقق الحسابات في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي المستند الى زيارات مواقع عينة المبحوث بهدف الاجابة عن التساؤل الذي تطرحه الدراسة وذلك من خلال جمع المعلومات اللازمة عن متغيراتها باستخدام استبانته تم تطويرها لهذه الغاية، كما تم اخضاع الاستبانة المسترده الى حزمة الاختبارات التي يحتوي عليها البرنامج الاحصائي SPSS للخروج بالنتائج والتوصيات.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الكويتية المدرجة في سوق الاوراق المالية الكويتي والبالغ عددها (29) شركة. حيث تم اختيار (7) شركات صناعية بطريقة عشوائية لتمثل عينة الدراسة. في حين يمثل المدراء الماليون، ورؤساء الاقسام المالية، والمحاسبون وحدة المعاينة المختاره. يشتمل الجدول رقم (1) على أسماء الشركات المختارة كعينة ووحدة المعاينة المستهدفة لإتمام متطلبات هذه الدراسة:

جدول رقم (1) عينة الدراسة ووحدة المعاينة

الرقم	اسم الشركة الصناعية	وحدة المعاينة		
		مدير مالي	رئيس قسم	محاسب
1	شركة الخليج للكابلات والصناعات الكهربائية	1	2	13
2	شركة أسمنت بورتلاند الكويت	1	2	12
3	شركة المعادن والصناعات التحويلية	1	2	15
الرقم	اسم الشركة الصناعية	وحدة المعاينة		
		مدير مالي	رئيس قسم	محاسب
4	شركة بوبيان للبتروكيماويات	1	2	14
5	شركة الصناعات المتحدة	1	2	16

6	شركة الخليج لصناعة الزجاج	1	2	15
7	الشركة الكويتية لصناعة مواد التغليف	1	2	14
	المجموع الفرعي	7	14	99
			المجموع الكلي	120

سوق الأوراق المالية الكويتي ، متوفر عبر الانترنت على ،

<http://www.kuwaitse.com/PORTAL/A/Stock/Companies.aspx> تم الدخول اليه في 2012/12/29

تم توزيع الاستبانات على وحدة المعاينة المكونة من (120) فرداً، والتي اشتملت عليها عينة الدراسة المكونة من (7) شركات صناعية تم اختيارها بشكل عشوائي من مجتمع تكون من (29) شركة صناعية مدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي. حيث تم إسترداد (105) إستبانات فقط لعدم إستجابة كافة المجيبين، واستبعدت (7) منها لعدم صلاحيتها للتحليل الأحصائي، ليصبح مجموع الاستبانات التي أخضعت إلى لتحليل الأحصائي (98) إستبانة.

خصائص عينة الدراسة

أما فيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، فقد قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد العينة وتم تلخيص النتائج في الجداول الآتية:

- الجنس

جدول رقم (2) : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	77	%78.6

أنثى	21	%21.4
المجموع	98	%100

تظهر النتائج في الجدول رقم (2) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس إلى أن نسبة الذكور قد بلغت (%78.6) بينما بلغت نسبة الإناث (%21.4) من عينة الدراسة. مما يعني أن نتائج التحليل تعتمد على آراء (%78.6) من الذكور، و(%21.4) من الإناث.

- العمر

جدول رقم (3) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر / بالسنوات	التكرار	النسبة %
أقل من 31 سنة	58	%59.2
سنة (31-40)	19	%19.4
سنة (41-50)	17	%17.3
سنة (51-60)	4	%4.1
المجموع	98	%100

يبين الجدول رقم (3) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر، حيث نلاحظ أن ما نسبته (%59.2) من أفراد عينة الدراسة كانت أعمارهم أقل من 31 سنة، في حين كانت نسبة الذين تراوحت أعمارهم بين (31- 40) سنة (%19.4)، و نلاحظ أيضا أن نسبة أفراد عينة الدراسة الذين تتراوح أعمارهم من (41- 50) سنة (%17.3)، و نسبة أفراد عينة الدراسة الذين أعمارهم (51-60) سنة (%4.1).

- المؤهل العلمي

جدول رقم (4) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
بكالوريوس	66	67.35%
دبلوم عالي	3	3.06%
ماجستير	22	22.45%
دكتوراة	2	2.04%
غير مجاب	5	5.1%
المجموع	98	100%

من خلال الجدول رقم (4) و الذي يمثل التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل التعليمي، نلاحظ أن نسبة الحاصلين على شهادة البكالوريوس (67.35%)، وأن ما نسبته (3.06%) حاصلين على الدبلوم العالي، و من ناحية اخرى، يبين الجدول أن ما نسبته (22.45%) من أفراد عينة الدراسة يحملون درجة الماجستير، و (2.04%) يحملون درجة الدكتوراة. مما يعني بأن العينة المبحوثة يتوقع أن تكون لديها المعرفة المطلوبه عن موضوع الدراسة.

جدول رقم (5) : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

الخبرة/ بالسنوات	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	51	%52
(5 - أقل من 10) سنوات	26	%26.5
(10 - 15) سنوات	13	%13.3
16 سنة فما فوق	8	%8.2
المجموع	98	%100

يبين الجدول رقم (5) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة، حيث نلاحظ أن ما نسبته (%52) هم من أصحاب الخبرات أقل من 5 سنوات، وأن ما نسبته (%26.5) هم ممن تتراوح عدد سنوات خبراتهم (5 - 10) سنوات، و نلاحظ أيضا أن (%13.3) من أفراد عينة الدراسة كانت عدد سنوات خبرتهم (10-15) سنة، و (%8.2) كانت نسبة الذين خبراتهم 16 سنة فما فوق، مما يعني بأن (%48) من العينة المبحوثة يتوقع أن تكون لديها المعرفة الفنية المطلوبه عن موضوع الدراسة.

- المستوى الوظيفي

جدول رقم (6) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المستوى الوظيفي
11.2%	11	مدير مالي
13.3%	13	رئيس قسم حسابات
75.5%	74	محاسب
100%	98	المجموع

يبين الجدول رقم (6) التكرارات و النسب المؤية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي، حيث نلاحظ أن نسبة الذين مستواهم الوظيفي مدير مالي بلغت (11.2%)، و (13.3%) كانت نسبة من مستواهم الوظيفي رئيس قسم حسابات، مما يعني بأن (24.5%) من نتائج التحليل تعتمد على المعرفه الفنية والأكاديمية للمستويات الإدارية في الشركات محل التدقيق. وبلغت نسبة الذين مستواهم الوظيفي محاسب (75.5%) من عينة الدراسة. مما يعني بأن (75.5%) من نتائج التحليل تعتمد على المعرفه الفنية والأكاديمية للمحاسبين.

- التخصص العلمي

جدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
61.2%	60	محاسبة
9.3%	9	علوم مالية و مصرفية
12.2%	12	اقتصاد
1%	1	ادارة
16.3%	16	اخرى
100%	98	المجموع

يبين الجدول رقم (7) التكرارات و النسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي، حيث نلاحظ أن أكثر من نصف العينة المبحوثة كانوا ممن تخصصهم محاسبة حيث بلغت نسبتهم (61.2%)، مما يعني بأن أكثر من نصف العينة المبحوثة يتوقع أن يكون لديهم الإطار المفاهيمي النظري اللازم لفهم آلية الممارسات الإبداعية، وأن ما نسبته (9.3%) من عينة الدراسة كان تخصصهم علوم مالية و مصرفية، و بلغت نسبة الذين تخصصهم اقتصاد (12.2%) من عينة الدراسة، والنسبة (1%) كانت للذين تخصصهم إدارة و كان ما نسبته (16.3%) من أفراد عينة الدراسة لهم تخصصات أخرى. مما يعني بأن العينة المبحوثة يتوقع أن يكون لديهم الإطار المفاهيمي النظري الذي يؤهلهم لفهم الممارسات الإبداعية بالطريقة الصحيحة.

مصادر جمع المعلومات

ستستند الدراسة الى المصادر التالية لتحقيق الغاية منها والمتمثلة في معرفة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية:

المصادر الاولية :

تتمثل المصادر الاولية في الزيارات الميدانية لمواقع الشركات الصناعية الكويتية التي تم اختيارها كعينة لاقام متطلبات هذه الدراسة . حيث سيتخلل هذه الزيارات توزيع أداة (الإستبيان - ملحق رقم 1) الدراسة على وحدة المعاينة المكونة من مدراء ، و رؤوساء أقسام، و محاسبين ، كما ستتم الإجابة عن اية استفسارات اثناء تعبئة الاستبانة لضمان الحصول على معلومات دقيقة تساعد في زيادة موضوعية ما سيتم التوصل اليه من نتائج على ضوء التحليل الإحصائي اللازم لإثبات مدى صحة فروض الدراسة.

فقد تكوّنت أداة الدراسة من خمسة أجزاء رئيسة هي:

-الجزء الأول: تضمّن هذا الجزء ستة متغيرات متعلقة بالخصائص الديموغرافية والوظيفية لأفراد العينة

وهي (الجنس، والعمر، والمؤهل التعليمي، وسنوات الخبرة والمستوى الوظيفي، و التخصص العلمي).

- الجزء الثاني: فقرات تقيس أبعاد المتغير المستقل (دور المدقق الخارجي) وتتضمن :

✓ الاجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات: وتم قياسه من خلال الفقرات 1-7

✓ الشك المهني لمدقق الحسابات: وتم قياسه من خلال الفقرات 8-12

✓ الرقابة المحاسبية : وتم قياسه من خلال الفقرات 13-18

✓ صفات المدقق: تم قياسه من خلال الفقرات 19-24

-الجزء الثالث: فقرات تقيس أبعاد المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) وهي:

✓ إدارة الإرباح: وتم قياسه من خلال الفقرات 25-30

✓ تمهيد الدخل: وتم قياسه من خلال الفقرات 31-34

المصادر الثانوية:

وتشمل على ما يلي :

(1) المراجع والمصادر المكتبية ، العربية والانجليزية ذات العلاقة

والتي سيتم الإعتماد عليها لاعداد الجانب النظري للدراسة.

(2) الوثائق والأوراق والتقارير المتعلقة بالشركات الصناعية الكويتية والتي من شأنها اثراء الباحث

معلومات عن الشركة المبحوثة والتي قد تفيده في الجانب العملي .

(3) الدراسات والمجلات المحكمة ومواقع الإنترنت ذات الصله المتعلقة بموضوع الدراسة.

تصميم الدراسة والمعالجة الإحصائية

استخدم الباحث الحزمة الاحصائية للعلوم الانسانية والاجتماعية (SPSS)، معتمداً على الأساليب الإحصائية الآتية للإجابة عن أسئلة البحث و اختبار الفرضيات كالتالي:

1. التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة.

2. الوسط الحسابي و الانحراف المعياري و الأهمية النسبية: حيث تم استخراجها لكل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، و تم وضع وزن نسبي لتحديد الأهمية و كما يلي:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

$$\text{طول الفئة} = (5 - 1) / 3 = 1.33$$

وبذلك تكون الأهمية النسبية المنخفضة من (1 - 2.33)

الأهمية النسبية المتوسطة من (2.34 - 3.67)

الأهمية النسبية المرتفعة من (3.68 - 5)

3. معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha): للتأكد من درجة ثبات أداة قياس الدراسة.

4. اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) و معامل بيرسون (Pearson correlation): بهدف اختبار فرضيات الدراسة.

5. اختبار تحليل التباين (ANOVA): بهدف اختبار أثرالمتغيرات الديموغرافية.

صدق وثبات أداة الدراسة

الصدق الظاهري

اختبر الباحث صدق أداة الدراسة من خلال اتباعه منهج الصدق الظاهري، وذلك من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين من أساتذة الجامعات الأردنية الحكومية منها والخاصة، حيث تمّ تحكيمها من قبلهم بمنهجية علمية، إلى أن وصلت أداة الدراسة إلى شكلها النهائي (ملحق رقم 1).

الموثوقية Reliability: لاختبار مدى ثبات أداة القياس، تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) وفقا لإجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (98) فرداً، ويبين الجدول رقم (8) نتائج الإختبار، حيث كانت قيمة كرونباخ ألفا للأداة ككل (61.8%) والتي تعتبر مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، (zikmund et al,2010).

جدول رقم (8)

نتائج اختبار معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)

المتغير المستقل	المتغير التابع	العدد الفقرات	قيمة (α) ألفا %
دور المدقق الخارجي	الاجراء التنظيمي	7	62.4
	الشك المهني	5	68.2
	الرقابة المحاسبية	6	81.3
	صفات المدقق	6	70.7
المتغير المستقل ككل		24	72.6
ممارسات المحاسبة الإبداعية	ادارة الارباح	6	69.1
	تمهيد الدخل	4	65.7
المتغير التابع ككل		10	63.4
الأداة ككل		34	61.8

الفصل الرابع

وصف إتجاهات عينة الدراسة وإختبار الفرضيات

وصف إتجاهات عينة الدراسة

إختبار فرضيات الدراسة

وصف إتجاهات عينة الدراسة وإختبار الفرضيات

يهدف هذا الجزء من الفصل إلى عرض نتائج إستخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لمعالجة البيانات التي أفرزتها الإستبانة من حيث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة ومستوى الأهمية، وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة الوصفية التي غطتها الدراسة وهي كما يلي:
وصف إتجاهات عينة الدراسة

أولاً: المتغير المستقل (دور المدقق الخارجي)

مستوى أهمية الاجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات

تم قياس هذا المتغير من خلال (7) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (9) نتائج كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم.

الجدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاجراء التنظيمي لاداء مدقق الحسابات

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	يعتمد مدقق الحسابات على خطة تدقيق واضحة تقوده أثناء تنفيذ عملية التدقيق	4.69	0.75	مرتفعة

مرتفعة	0.78	4.10	يقوم مدقق الحسابات أثناء جمعه لإدلة الأثبات بإجراء فحص فعلي للأصول الملموسة التي تمتلكها الشركة محل التدقيق، للتأكد من مدى صحة ودقة السجلات والمستندات المتعلقة بها	2
مرتفعة	1.08	4.14	يقوم مدقق الحسابات بالعادة بطلب مصادقات من المتعاملين مع الشركة محل التدقيق للتأكد من مدى مطابقة الأرصده المسجلة بدفاترها	3
مرتفعة	1.08	3.70	يقوم مدقق الحسابات بطلب بعض الإيضاحات المتعلقة بالانظم المتبعة، والتي تحتاج إلى تفسير خاص من قبل إدارة الشركة محل التدقيق أو الموظفين المسؤولين عن العملية محل الشك	4
مرتفعة	1.08	4.06	يلجأ مدقق الحسابات إلى تتبع عينة من العمليات الإقتصادية المدخلة للتأكد من مدى إمتثالها للقوانين والتشريعات المعمول بها	5
متوسطة	1.18	3.53	يستخدم مدقق الحسابات الشك المهني الذي يتمتع به لإكتشاف مخالفات لا يمتثل مضمونها للقواعد والتشريعات والانظمة المرعية والتي لا يتم إكتشافها عن طريق التدقيق المستندي والحسابي	6
مرتفعة	1.10	3.92	يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية للتأكد من معقولية القيمة الدفترية للحسابات التي تصورها دفاتر الشركة محل التدقيق	7
مرتفعة	0.45	4.02	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام	

يبين الجدول رقم (9) ان المتوسط الحسابي العام للاجراء التنظيمي مساوٍ إلى (4.023) بأهمية نسبية مرتفعة و انحراف معياري (0.458) مما يشير إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه و ذلك يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الاعتماد على هذا المتغير (الاجراء التنظيمي لاداء مدقق الحسابات) لقياس المتغير المستقل. و نلاحظ من خلال الجدول أنه جاءت الفقرة "يعتمد مدقق الحسابات على خطة تدقيق واضحة تقوده أثناء تنفيذ عملية التدقيق في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة و متوسط حسابي (4.69) وانحراف معياري (0.751)، فيما جاءت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات بالعادة بطلب مصادقات من المتعاملين مع الشركة محل التدقيق للتأكد من مدى مطابقة الأرصده المسجلة بدفاترها" في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة و متوسط حسابي (4.14) وانحراف معياري (1.084)، بينما جاءت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات أثناء جمعه لإدلة الأثبات بإجراء فحص فعلي للأصول الملموسة التي تمتلكها الشركة محل التدقيق، للتأكد من مدى صحة ودقة السجلات والمستندات المتعلقة بها" في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة و متوسط حسابي (4.1) وانحراف معياري (0.779). أما الفقرة المتعلقة بـ "يلجأ مدقق الحسابات إلى تتبع عينة من العمليات الإقتصادية المدخلة للتأكد من مدى إمتثالها للقوانين والتشريعات المعمول بها" فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة، حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.06) و بانحراف معياري (1.083)، و الفقرة " يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية للتأكد من معقولية القيمة الدفترية للحسابات التي تصورها دفاتر الشركة محل التدقيق " جاءت في المرتبة الخامسة بأهمية نسبية مرتفعة و متوسط حسابي (3.92) و انحراف معياري (1.105)، اما الفقرة " يقوم مدقق الحسابات بطلب بعض الإيضاحات المتعلقة بالنظم المتبعة، والتي تحتاج إلى تفسير خاص من قبل إدارة الشركة محل التدقيق أو الموظفين المسؤولين عن العملية محل الشك" جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.7) و انحراف معياري (1.086) و في المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة " يستخدم مدقق الحسابات الشك المهني الذي يتمتع به لإكتشاف مخالفات لا يمثل مضمونها للقواعد والتشريعات والانظمة المرعية والتي لا يتم إكتشافها عن طريق التدقيق المستندي والحسابي" بأهمية نسبية متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.53) و الانحراف المعياري (1.181).

مستوى أهمية الشك المهني لمدقق الحسابات

تم قياس هذا المتغير من خلال (5) فقرات، ويتضمن الجدول رقم (10) نتائج كلٍ من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للوصف والأهمية النسبية للتقييم.

الجدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للشك المهني لمدقق الحسابات

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
8	إن فترة تعاقد الشركة محل التدقيق مع مكتب التدقيق تعتبر طويلة نسبياً، بحيث تعزز من إعتقاد مدققي الحسابات بانهم على علم تام بمجريات الأمور ، مما يساعد على إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق	3.65	1.14	متوسطة
9	لا يتعامل مدقق الحسابات مع بيانات المحاسبية للشركة محل التدقيق كحقائق مسلم بها ، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض احتمالية احتوائها على أخطاء وممارسات غير مشروعة من شأنها تحوير واقعيتها	4.36	1.23	مرتفعة
10	يتحلى مدقق الحسابات بنظرة متجددة لا تستند إلى علاقته مع إدارة الشركة محل التدقيق ، حيث تقوده إلى وضع الإختبارات الكفيلة بإكتشاف الإخطاء التي قد تعترى مضامين القوائم المالية	3.67	0.99	متوسطة

مرتفعة	1.13	3.81	يلجأ رئيس فريق التدقيق على عقد جلسات متتاليه مع فريقه لمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها ، إذ يستخدم عقليته المتشككه في الحكم على مصداقية هذه النتائج	11
متوسطة	1.12	3.53	يحافظ مدقق الحسابات على مستوى معقول من الشك المهني يساعده في تعديل الخطط وإجراءات عملية التدقيق بما يضمن له التأكد من ان الحسابات لا يشوبها إي خلل أو تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤثر على مدى عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية	12
مرتفعة	0.56	3.8	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يبين الجدول رقم (10) ان المتوسط الحسابي العام للشك المهني مساوٍ إلى (3.8) ، وهذا يعني بأن الاهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر مرتفعة، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.5656) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الاعتماد على هذا المتغير (الشك المهني ومدقق الحسابات) لقياس المتغير المستقل. و نلاحظ من خلال الجدول أنه جاءت الفقرة " لا يتعامل مدقق الحسابات مع بيانات المحاسبية للشركة محل التدقيق كحقائق مسلم بها ، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض احتمالية إحتوائها على أخطاء وممارسات غير مشروعة من شأنها تحوير واقعتها " في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (1.230)، فيما جاءت الفقرة "يلجأ رئيس فريق التدقيق على عقد جلسات متتاليه مع فريقه لمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها ، إذ يستخدم عقليته المتشككه في الحكم على مصداقية هذه النتائج" في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة و بمتوسط حسابي (3.81) وانحراف معياري (1.133)، و جاءت الفقرة "يتحلى مدقق الحسابات بنظرة متجدده لا تستند إلى علاقته مع إدارة الشركة محل التدقيق ، حيث تقوده إلى وضع الإختبارات الكفيلة بإكتشاف الأخطاء التي قد تعتري مضامين القوائم المالية" في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.67)

وانحراف معياري (0.992)، و جاءت الفقرة "إن فترة تعاقد الشركة محل التدقيق مع مكتب التدقيق تعتبر طويلة نسبياً، بحيث تعزيز من اعتقاد مدققي الحسابات بانهم على علم تام بمجريات الأمور ، مما يساعد على إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق" في المرتبة الرابعة و بأهمية متوسطة بمتوسط حسابي (3.65) و انحراف معياري (1.149)، أما الفقرة "يحافظ مدقق الحسابات على مستوى معقول من الشك المهني يساعده في تعديل الخطط وإجراءات عملية التدقيق بما يضمن له التأكد من ان الحسابات لا يشوبها أي خلل أو تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤثر على مدى عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية" فجاءت في المرتبة الأخيرة و بمتوسط حسابي (3.53) و انحراف معياري (1.123) و بأهمية متوسطة أيضاً.

مستوى اهمية الرقابة المحاسبية

الجدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول الرقابة المحاسبية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
13	يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ جرد فعلي لإصول الشركة محل التدقيق لتكوين نظره عامة تمكنه من وضع الإختبارات اللازمة لإكتشاف الأخطاء و الممارسات الإبداعية	4.15	1.06	مرتفعة
14	يقوم مدقق الحسابات بدراسة البيانات المحاسبية قبل البدء بعملية التدقيق لتحديد الأهمية النسبية للحسابات التي يتم على أساسها تحديد العينة الإحصائية الواجب إختيارها	3.79	1.02	مرتفعة

مرتفعة	0.97	4.20	يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ التدقيق المستندي للتأكد من مدى مطابقة البيانات المحاسبية للمستندات المؤيدة لها	15
متوسطة	1.12	3.52	يعتمد مدقق الحسابات على دراسة نظام الرقابة الداخلية للتعرف على الطريقة التي تتدفق بها المعلومات إلى الدائرة المالية ، وبالتالي وضع الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة تمثيل البيانات المحاسبية للمستندات المؤيدة لها	16
مرتفعة	1.20	3.90	يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من مدى إمتثال موظفي الدائرة المالية للقواعد والتشريعات المعمول بها عند تنفيذهم للعمليات الإقتصادية للتأكد من مدى إلمامهم بها وبالتالي تكوين صورة عامة عن مدى دقة الحسابات والتي تعتبر اساساً لوضع إجراءات كفيله بكشف الممارسات الإبداعية	17
مرتفعة	0.81	4.62	يقوم مدقق الحسابات بدراسة طبيعة عمل النظام المحاسبي المعمول به ليتسنى له وضع الإجراءات الكفيلة بتنفيذ رقابة محاسبية تضمن صحة ما تم إدخاله إلى النظام	18
مرتفعة	0.48	4.034	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري	

يبين الجدول رقم (11) ان المتوسط الحسابي العام للرقابة المحاسبية مساوٍ إلى (4.03) ، وهذا يعني بأن الاهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر مرتفعة، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.4869) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (الرقابة المحاسبية) لقياس المتغير المستقل. و نلاحظ من خلال الجدول انه قد جاءت الفقرة "

يقوم مدقق الحسابات بدراسة طبيعة عمل النظام المحاسبي المعمول به ليتسنى له وضع الإجراءات الكفيلة بتنفيذ رقابة محاسبية تضمن صحة ما تم إدخاله إلى النظام " في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وومتوسط حسابي (4.62) وانحراف معياري (0.818)، فيما جاءت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ التدقيق المستندي للتأكد من مدى مطابقة البيانات المحاسبية للمستندات المؤيدة لها" في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وومتوسط حسابي (4.2) وانحراف معياري (0.973)، بينما جاءت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ جرد فعلي لأصول الشركة محل التدقيق لتكوين نظره عامة تمكنه من وضع الاختبارات اللازمة لإكتشاف الأخطاء و الممارسات الإبداعية " في المرتبة الثالثة بأهمية نسبية مرتفعة وومتوسط حسابي (4.15) وانحراف معياري (1.068). أما الفقرة المتعلقة بـ "يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من مدى امتثال موظفي الدائرة المالية إلى القواعد والتشريعات المعمول بها عند تنفيذهم للعمليات الإقتصادية للتأكد من مدى إلمامهم بها وبالتالي تكوين صورة عامة عن مدى دقة الحسابات والتي تعتبر اساساً لوضع إجراءات كفيله بكشف الممارسات الإبداعية " فقد جاءت في المرتبة الرابعة بأهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.9) و انحراف معياري (1.202). و من ناحية اخرى، جاءت الفقرة "يقوم مدقق الحسابات بدراسة البيانات المحاسبية قبل البدء بعملية التدقيق لتحديد الأهمية النسبية للحسابات التي يتم على أساسها تحديد العينة الإحصائية الواجب اختياره في المرتبة الخامسة بأهمية نسبية مرتفعة حيث الوسط الحسابي له (3.79) بانحراف معياري بلغ (1.025)، و في المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة "يعمد مدقق الحسابات على دراسة نظام الرقابة الداخلية للتعرف على الطريقة التي تندفق بها المعلومات إلى الدائرة المالية ، وبالتالي وضع الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة تمثيل البيانات المحاسبية للمستندات المؤدية لها" بأهمية نسبية متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.52) و الانحراف المعياري (1.123).

مستوى أهمية صفات المدقق

الجدول (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد عينة الدراسة حول صفات المدقق

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
19	يعمل التأهيل المهني لمدقق الحسابات على إضفاء نوعاً من الثقة على ما يتم تنفيذه من مهام أثناء عملية التدقيق ، الأمر الذي يساهم في إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق	3.94	0.92	مرتفعة
20	يساعد التأهيل العلمي لمدقق الحسابات على إكتشاف الممارسات الإبداعية التي قد تتضمنها القوائم المالية	4.10	1.10	مرتفعة
21	إن الموقع الوظيفي لمدقق الحسابات ومدى معرفته بالقوانين والتشريعات المعمول تساهم في وضع الإجراءات الكفيلية بإكتشاف الممارسات الإبداعية	3.70	1.15	مرتفعة
22	إن كبر حجم الشركات محل التدقيق التي يتعامل معها مدقق الحسابات تساعد في إثراء المدقق فنياً مما يساهم في وضع الآساليب اللازمة لإكتشاف الممارسات الإبداعية	4.03	1.04	مرتفعة

مرتفعة	1.20	3.75	تساهم شخصية المدقق في الحصول على المعلومات اللازمة لإثراء عملية التدقيق وذلك من خلال التعرف على مواطن الضعف التي قد تتضمنها البيانات المحاسبية	23
مرتفعة	1.25	3.88	إن فهم المدقق للواجبات والمسؤوليات الموكلة إليه تساعد في وضع إجراءات تضمن اكتشاف الممارسات الإبداعية	24
مرتفعة	0.56	3.9	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يبين الجدول رقم (12) ان المتوسط الحسابي العام لصفات المدقق مساوٍ إلى (3.9) ، وهذا يعني بأن الاهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر مرتفعة، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.5632) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (صفات المدقق) لقياس المتغير المستقل. و من خلال الجدول نلاحظ انه جاءت الفقرة "يساعد التأهيل العلمي لمُدقق الحسابات على إكتشاف الممارسات الإبداعية التي قد تتضمنها القوائم المالية" بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.1) وانحراف معياري (1.109)، فيما جاءت الفقرة "إن كبر حجم الشركات محل التدقيق التي يتعامل معها مدقق الحسابات تساعد في إثراء المدقق فنياً مما يساهم في وضع الآساليب اللازمة لإكتشاف الممارسات الإبداعية " في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.03) وانحراف معياري (1.049)، بينما جاءت الفقرة "يعمل التأهيل المهني لمُدقق الحسابات على إضفاء نوع من الثقة على ما يتم تنفيذه من مهام أثناء عملية التدقيق ، الأمر الذي يساهم في إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق" في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية متوسطة وبمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري (0.923). أما الفقرة المتعلقة بـ "إن فهم المدقق للواجبات والمسؤوليات الموكلة إليه تساعد في وضع إجراءات تضمن اكتشاف الممارسات الإبداعية " فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (3.88)

و انحراف معياري (1.25)، وفي المرتبة الخامسة جاءت الفقرة " تساهم شخصية المدقق في الحصول على المعلومات اللازمة لإثراء عملية التدقيق وذلك من خلال التعرف على مواطن الضعف التي قد تتضمنها البيانات المحاسبية" بأهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.75) و الانحراف المعياري (1.201) و المرتبة الاخيرة كانت للفقرة " إن الموقع الوظيفي ومدقق الحسابات ومدى معرفته بالقوانين والتشريعات المعمول تساهم في وضع الإجراءات الكفيلية باكتشاف الممارسات الإبداعية " بأهمية نسبية مرتفعة حيث الوسط الحسابي لها (3.7) و الانحراف المعياري (1.150).

ثانيا: المتغير التابع (الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية)

مستوى اهمية ادارة الارباح

الجدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لادارة الارباح

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
25	تضمن الإجراءات التي يضعها مدقق الحسابات باكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على مدى صحة تمثيل القوائم المالية	3.9	1.13	مرتفعة
26	تشكل الظروف التنظيمية التي تعيشها الشركة حافزاً للإدارة لإرتكاب ممارسات إبتكارية	3.86	0.94	مرتفعة
27	تقوم الإدارة بوضع إجراءات بالإعتماد على النتائج التي يتوصل إليها مدققوا الحسابات للحد من إرتكاب الممارسات الإبداعية	3.95	1.1	مرتفعة

مرتفعة	0.76	4.21	تلجأ الإدارة إلى تكوين إحتياطيات محتملة في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، الأمر الذي يؤدي إلى التقرير عن أرباح غير واقعية في كلا الفترتين	28
مرتفعة	0.93	4.09	تقوم الإدارة بالإفصاح عن سلوكياتها المتبعة في تقديرها لواقع حال الشركة لزيادة مستوى الإعتمادية على المعلومات المالية التي تصورها القوائم المالية	29
مرتفعة	1.08	3.79	تلجأ إدارة الشركة إلى تكوين مخصصات لمرة واحدة ، لتغطية الخسائر الناجمة عن عمليات إعادة الهيكلة والتي يتم التقرير عنها كأحداث غير عادية	30
مرتفعة	0.48	3.97	المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري لمتغير الملائمة	

يبين الجدول رقم (13) ان المتوسط الحسابي العام لإدارة الأرباح مساوٍ إلى (3.97) ، وهذا يعني بأن الأهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر مرتفعة، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.4861) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (ادارة الارباح) لقياس المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) . و بالرجوع الى الجدول نلاحظ انه جاءت الفقرة "تلجأ الإدارة إلى تكوين إحتياطيات محتملة في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، الأمر الذي يؤدي إلى التقرير عن أرباح غير واقعية في كلا الفترتين" في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبتوسط حسابي (4.21) وانحراف معياري (0.763)، فيما جاءت الفقرة "تقوم الإدارة بالإفصاح عن سلوكياتها المتبعة في تقديرها لواقع حال الشركة لزيادة مستوى الإعتمادية على المعلومات المالية التي تصورها القوائم المالية" في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبتوسط حسابي (4.09) وانحراف معياري (0.936)، بينما جاءت الفقرة "تقوم الإدارة بوضع إجراءات بالإعتماد على النتائج التي يتوصل إليها مدققو الحسابات للحد من إرتكاب الممارسات الإبداعية في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (1.111).

أما الفقرة المتعلقة بـ "تضمن الإجراءات التي يضعها مدقق الحسابات باكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على مدى صحة تمثيل القوائم المالية" فقد جاءت في المرتبة الرابعة وبأهمية نسبية مرتفعة حيث متوسطها الحسابي (3.9) و انحراف معياري (1.131). أما الفقرة " تشكل الظروف التنظيمية التي تعيشها الشركة حافزاً للإدارة لإرتكاب ممارسات إبتكارية" فجاءت في المرتبة الخامسة بأهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.86) والانحراف المعياري (0.948)، و جاءت الفقرة " تلجأ إدارة الشركة إلى تكوين مخصصات مرة واحدة ، لتغطية الخسائر الناجمة عن عمليات إعادة الهيكلة والتي يتم التقرير عنها كأحداث غير عادية" في المرتبة الاخيرة و بأهمية نسبية مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3.79) و الانحراف المعياري (1.083).

مستوى أهمية تهديد الدخل

الجدول رقم (14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتمهيد الدخل

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
31	تقوم الإدارة التنفيذية بإظهار أرباح الشركة بقيمة منخفضة عن الأرباح الفعلية عبر السنوات المالية المتتالية للتعبير عن إتجاه ثابت في نمو الدخل	4.0	0.96	مرتفعة
32	تلجأ الشركة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لكسب ثقة جمهور المتعاملين معها، وبالتالي الحصول على مكافآت إدارية	3.68	1.10	مرتفعة
33	تلجأ الإدارة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لزيادة القدرة التنبؤية للإرباح والتدفقات النقدية المستقبلية	3.75	1.18	مرتفعة

متوسطة	1.23	3.63	تلجأ الإدارة زيادة شريحة المتعاملين معها من خلال تخفيف تقلبات الدخل عبر السنوات المالية المتعاقبة ، الأمر الذي يؤدي إلى بث الطمأنينة في نفوس المستثمرين لإيمانهم بالحصول على نفس العائد المتوقع خلال هذه الفترات	34
مرتفعة	0.66	3.76	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يبين الجدول رقم (14) ان المتوسط الحسابي العام لتمهيد الدخل مساوٍ إلى (3.76) ، وهذا يعني بأن الأهمية النسبية لهذا المتغير تعتبر مرتفعة، كما يشير الإنحراف المعياري العام (0.6672) إلى ان تشتت القيم حول الوسط الحسابي منخفضه مما يعني بالضرورة ملاءمة و إمكانية الإعتماد على هذا المتغير (تمهيد الدخل) لقياس المتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية). و نلاحظ من خلال الجدول انه قد جاءت الفقرة " تقوم الإدارة التنفيذية بإظهار أرباح الشركة بقيمة منخفضة عن الأرباح الفعلية عبر السنوات المالية المتتالية للتعبير عن إتجاه ثابت في نمو الدخل" في المرتبة الأولى بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (4.0) وانحراف معياري (0.962)، فيما جاءت الفقرة "تلجأ الإدارة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لزيادة القدرة التنبؤية للأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية" في المرتبة الثانية بأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.75) وانحراف معياري (1.181)، بينما جاءت الفقرة "تلجأ الشركة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لكسب ثقة جمهور المتعاملين معها، وبالتالي الحصول على مكافآت إدارية" في المرتبة الثالثة وبأهمية نسبية مرتفعة وبمتوسط حسابي (3.68) وانحراف معياري (1.108)، وفي المرتبة الأخيرة جاءت الفقرة "تلجأ الإدارة إلى زيادة شريحة المتعاملين معها من خلال تخفيف تقلبات الدخل عبر السنوات المالية المتعاقبة ، الأمر الذي يؤدي إلى بث الطمأنينة في نفوس المستثمرين لإيمانهم بالحصول على نفس العائد المتوقع خلال هذه الفترات" بمتوسط حسابي (3.63) و انحراف معياري بلغ (1.234) والأهمية بدرجة متوسطة.

اختبار التداخل الشبكي

من خلال الجدول رقم () نلاحظ نتائج اختبار التداخل الشبكي (collinearity) بين العوامل المستقلة مجتمعة و مدى تداخل التأثير بينها، حيث نلاحظ انه تأثير المتغيرات مستقل و ذلك من خلال متابعة قيم (VIF) حيث جميعها جاءت بقيمة اقل من (5) و هي القيمة الواردة في الدراسات السابقة و التي تبين ان القيمة التي أقل منها لها تأثير مستقل و لا يتداخل تأثيرها مع اي من المتغيرات الاخرى.

المتغير	قيمة VIF
الاجراء التنظيمي	1.12
الشك المهني	1.03
الرقابة المحاسبية	1.1

اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسة:

الفرضية العدمية (HO1): لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للعوامل المستقلة مجتمعة (لإجراء التنظيمي، الشك المهني، الرقابة المحاسبية) لاداء مدقق الحسابات على ممارسات المحاسبة الابداعية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد لدراسة احتمال وجود أثر للعوامل المستقلة على ممارسات المحاسبة الابداعية و كما هو موضح في الجدول رقم (19).

جدول رقم (19)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لأثر العوامل المستقلة على ممارسات المحاسبة الابداعية

معامل الارتب R	معامل التحديد R ²	F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الانحدار β للمتغيرات المستقلة	
0.848	0.719	80.11	0.00	الاجراء التنظيمي	0.425
				الشك المهني	0.447
				الرقابة المحاسبية	0.381-

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام الانحدار المتعدد (multiple regression) لاختبار أثر العوامل المستقلة (الاجراء التنظيمي، الشك المهني، الرقابة المحاسبية) على ممارسات المحاسبة الابداعية حيث يعرض الجدول رقم (19) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين من خلال نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00)، في حين بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.848) و قيمة معامل التحديد R² (0.719) أي ان ما قيمته (0.719) من تغيرات ممارسات المحاسبة الابداعية الداخلية ناتج عن تغير العوامل المستقلة بأبعادها الثلاثة، كما بلغت قيمة التأثير β (0.425) للاجراء التنظيمي، (0.447) للشك المهني، (0.381) للرقابة المحاسبية. من ناحية أخرى بلغت قيمة F المحسوبة (80.11) و هي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، و من خلال هذه النتائج نستطيع رفض الفرضية العدمية الخامسة و تأكيد عدم صحتها و نقبل الفرضية البديلة و التي تنص على أنه يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($0.05 \geq \alpha$) للعوامل المستقلة مجتمعة (لإجراء التنظيمي، الشك المهني، الرقابة المحاسبية) لاداء مدقق الحسابات على ممارسات المحاسبة الابداعية.

الفرضية الفرعية الاولى

الفرضية العدمية (HO1) : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية ، والجدول رقم (15) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار .

جدول رقم (15)

نتائج اختبار الفرضية الاولى

نتيجة فرضية العدم	قيمة الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل بيرسون R	قيمة R ²	معامل بيتا (β)
قبول	0.06	3.62	0.19	0.036	0.19

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) و معامل بيرسون (Pearson correlation) لاختبار وجود علاقة للإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يعرض الجدول رقم (15) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين من خلال نتائج التحليل أن النموذج غير دال إحصائياً في تفسير هذه العلاقة، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.06)، في حين بلغت قيمة F المحسوبة (3.629)، بينما بلغت قيمة معامل بيرسون R (0.191) وهذه القيمة تبين ضعف هذه العلاقة، و نلاحظ من خلال النتائج ان قيمة التأثير لمتغير الإجراء التنظيمي على متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية كان ضعيفا حيث قيمة R² (0.036) و تعتبر ضعيفة جدا لكن في حال هنالك تأثير فإنه يعتبر إيجابياً حيث إن قيمة معامل بيتا β بلغت (0.191) و هي قيمة ايجابية. وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية وقاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية)

أقل أو تساوي 0.05 فإننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، و من خلال ذلك يتبين للباحث أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية العدمية (HO2): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، والجدول رقم (16) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار .

جدول رقم (16)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة فرضية العدم	قيمة الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل بيرسون R	قيمة R ²	معامل بيتا (β)
رفض	0.048	4.01	0.46	0.21	0.46

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) و معامل بيرسون (Pearson correlation) لاختبار وجود علاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يعرض الجدول رقم (16) نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين من خلال نتائج التحليل أن النموذج دال إحصائيا في تفسير هذه العلاقة، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.048)، في حين بلغت قيمة F المحسوبة (4.008)، بينما بلغت قيمة معامل بيرسون R (0.46) و هذه القيمة تبين وجود علاقة بين الشك المهني لمدقق الحسابات و ممارسات المحاسبة الإبداعية ،

و نلاحظ من خلال النتائج ان قيمة التأثير لمتغير الشك المهني على متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية كان جيدا حيث قيمة R^2 (0.21) و تبين أن التأثير ايجابي حيث إن قيمة معامل بيتا β بلغت (0.46) و هي قيمة ايجابية. وبالرجوع إلى قيمة مستوى الاهمية و قاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الاهمية) أقل او تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، ومن خلال ذلك يتبين للباحث أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للشك المهني لمُدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية العدمية (HO3): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية .

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية ، والجدول رقم (17) يبين مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار .

جدول رقم (17)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة فرضية العدم	قيمة الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة	قيمة معامل بيرسون R	قيمة R^2	معامل بيتا (β)
قبول	0.66	0.19	0.04	0.002	0.044

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) و معامل بيرسون (Pearson correlation) لاختبار وجود علاقة بين الرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية حيث

يعرض الجدول رقم (17)

نتائج اختبار صحة النموذج الخاص باختبار الفرضية، حيث تبين من خلال نتائج التحليل أن النموذج غير دال إحصائياً في تفسير هذه العلاقة، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.664)، في حين بلغت قيمة F المحسوبة (0.189)، بينما بلغت قيمة معامل بيرسون R (0.044) وهذه القيمة تبين ضعف العلاقة بين الرقابة المحاسبية و ممارسات المحاسبة الإبداعية ، و نلاحظ من خلال النتائج ان قيمة التأثير لمتغير الرقابة المحاسبية على متغير ممارسات المحاسبة الإبداعية كان ضعيفا جدا حيث قيمة R² (0.002) و تعتبر ضعيفة جدا لكنه في حال كان هنالك تأثير لمتغير الرقابة المحاسبية على الممارسات الإبداعية فان هذا التأثير سوف يكون إيجابياً حيث إن قيمة معامل بيتا β بلغت (0.044) و هي قيمة ايجابية. وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية و قاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية) أقل او تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، و من خلال ذلك يتبين للباحث أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية .

الفرضية الفرعية الرابعة :

الفرضية العدمية (HO1): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\leq 0.05\alpha$) في دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى الخصائص الشخصية لمدرء ورؤوساء الأقسام والمحاسبين.

تم اختبار فيما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة احصائية لدور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) تعزى للمتغيرات الديموغرافية لمدرء ورؤوساء الأقسام والمحاسبين (الجنس، العمر، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة، المستوى الوظيفي و التخصص العلمي)، والجدول رقم (18) يبين مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لهذا الاختبار .

جدول رقم (18)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

المتغير	قيمة F	Sig	نتيجة فرضية العدم
الجنس	0.143	0.706	قبول

قبول	0.231	1.459	العمر
قبول	0.197	1.588	مؤهل العلمي
قبول	0.975	0.071	الخبرة
قبول	0.648	0.435	المستوى الوظيفي
قبول	0.648	0.622	التخصص العلمي

تم استخدام التحليل الاحصائي باستخدام تحليل التباين (ANOVA) لاختبار إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) في دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للخصائص الشخصية لمدرء ورؤوساء الأقسام والمحاسبين (الجنس، العمر، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة، المستوى الوظيفي و التخصص العلمي)، والجدول رقم (18) يعرض نتائج اختبار صحة هذه الفرضية، حيث تبين من خلال نتائج التحليل أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية تعزى إلى جميع المتغيرات الشخصية حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.706، 0.231، 0.197، 0.975، 0.648، 0.648) لجميع المتغيرات على التوالي في حين بلغت قيم F (0.143، 1.46، 1.59، 0.071، 0.435، 0.622) على التوالي، وبالرجوع إلى قيمة مستوى الأهمية و قاعدة القرار التي تبين أنه اذا كانت القيمة المعنوية (مستوى الأهمية) أقل او تساوي 0.05 فاننا نرفض فرضية العدم و نقبل البديلة و العكس صحيح، يتبين للباحث أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) في دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى إلى الخصائص الشخصية لمدرء ورؤوساء الأقسام والمحاسبين.

النتائج

يبين الجدول رقم (19) ملخص لاهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة.

رقم النتيجة	النتيجة
1	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) لإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.
2	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للشك المهني ومدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية
3	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية
4	لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) في دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية تعزى للخصائص الشخصية ومدقق الحسابات الخارجي.
5	يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \geq 0.05$) للعوامل المستقلة مجتمعة (لإجراء التنظيمي، الشك المهني، الرقابة المحاسبية) لاداء مدقق الحسابات على ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفصل الخامس

: مناقشة النتائج والتوصيات

- المقدمة

- النتائج

- التوصيات

المقدمة :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية ، حيث تمت صياغة مجموعة من التساؤلات التي أعتمد عليها الباحث لصياغة فروض الدراسة، إذ تم إحضارها إلى مجموعة من الإختبارات الإحصائية التي يحتوي عليها برنامج SPSS للخروج بالنتائج والتوصيات التالية:

النتائج

(1) أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراء التنظيمي لأداء مدقق الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث بينت نتائج التحليل بأن اعتماد المدقق على خطة واضحة لتنفيذ عملية التدقيق ليست كفيلاً بفردتها لاكتشاف الممارسات الإبداعية نظراً لوجود متغيرات لم تشتمل عليها الدراسة مثل التحيز الشخصي، وعلاقة المدقق بالشركة محل التدقيق ودرجة إستقلالية المدقق والتي تلعب دوراً لا يستهان به عند إرساء وتنفيذ مضمين خطة التدقيق، مما يعني بأن الخطة ترمي إلى تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لما تمليه المعايير والقوانين المعمول بها، كما أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الانحرافات تكمن في الإشاره إلى ما قد يكتشفه أثناء تنفيذ عملية التدقيق. كما بينت نتائج التحليل بأن طلب المدقق للمصادقات غير كفيلاً بفردتها للحد من الممارسات الإبداعية، إذ قد يحدث وأن تتفق الشركة محل التدقيق مع الشركة المطلوب مصادقتها على الأرصده لإظهار الحساب في فترة زمنية معينة برقم معين وذلك من خلال إصدار فاتورة وهمية مثلاً يقوم الطرفان بإدخالها لأغراض تضخيم المبيعات لدى الشركة محل التدقيق وعلى أن يتم إلغاؤها في الفترة المالية اللاحقة. كما بينت نتائج التحليل إلى أن عملية جرد الأصول خلال تنفيذ عملية التدقيق وتتبع عملية إدخالها وقيام المدقق بالإجراءات التحليلية للتأكد من معقولية البيانات محل التدقيق واستخدامه للشك المهني ليس كفيلاً بفردته للحد من الممارسات الإبداعية وذلك نظراً لاعتماد عملية التدقيق على إختيار عينة إحصائية من البيانات المالية للشركة محل التدقيق، حيث يتم إختيار هذه العينة بناءً على نتائج أولية تحتكم بمجملها إلى خبرة المدقق ومدى درايته بالأساليب الإبداعية لتطويع مضمين القوائم المالية، حيث تختلف هذه الأساليب من محاسب إلى آخر لكونها مرتبطة بالطريقة التي يفكر فيها المحاسب في إستغلال المرونة التي تتيحها المعايير والقوانين المعمول بها.

2) بينت نتائج التحليل وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للشك المهني لمدقق الحسابات والممارسات الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية. حيث أشارت النتائج إلى أن المدقق لا يأخذ العمليات المسجلة في الشركة محل التدقيق كحقائق مسلم بها، مما يعني بالضرورة أن عقليته المتشككة كمدقق تقوده إلى إجراء الإختبارات اللازمة للتحقق من صحة ما تم قيده في دفاتر الشركة محل التدقيق، الأمر الذي يساعد على إكتشاف أية ممارسات من شأنها تحوير واقعية ما يتم التقرير عنه من معلومات مالية. كما أشارت النتائج إلى أن رئيس فريق التدقيق لا يكتفي بحكم مساعديه من المدققين على مدى سلامة وموثوقية البيانات المالية المفحوصة ، وإنما يلجأ إلى عقد جلسات متتالية مع فريقه لمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها، مستخدماً خلال هذه الجلسة خبرته وعقليته المتشككة للمصادقة على ما تم التوصل إليه من نتائج، مما يعني بالضرورة إمكانية قيام المدقق بإجراء إختبارات إضافية للنتائج التي تم التوصل إليها لضمان عدم وجود ممارسات إبتكارية من شأنها تجميل البيانات المالية المفحوصة. كما بينت نتائج التحليل أن مدقق الحسابات يتحلى بنظرة متجددة لا تستند إلى علاقته مع إدارة الشركة محل التدقيق، حيث تقوده هذه النظرة إلى وضع إختبارات من شأنها إكتشاف الأخطاء التي قد تعتري مضامين البيانات المالية المفحوصة. حيث بينت نتائج التحليل أن فترة تعاقد الشركة محل التدقيق مع مكتب تدقيق الحسابات لا تعتبر طويلاً، مما يعزز من اعتقاد المدقق بأنه ليس ملماً بمجريات الأمور، الأمر الذي يدفعه إلى الحفاظ على مستوى معقول من الشك المهني الذي يساعده في تعديل الخطط والإجراءات المستخدمة لتنفيذ عملية التدقيق، والتي بدورها تضمن إكتشاف أية تحريفات جوهرية قد تشوب البيانات المفحوصة.

3) بينت نتائج التحليل عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للرقابة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية. حيث بينت النتائج أن قيام المدقق بدراسة نظام المحاسبة المعمول به قبل البدء بعملية التدقيق، وذلك بهدف وضع الإختبارات الملاءمة التي تضمن تنفيذ رقابة محاسبية تساعد في إكتشاف أية ممارسات لا يمثل مضمونها للقوانين والتشريعات المعمول بها غير كفيل بإكتشاف الممارسات الإبداعية، مما يعني بالضرورة بأن درجة إحكام الضبط الداخلي للأنظمة المعمول بها مهما ارتقت فإنها لن تستطيع أن تقضي على الممارسات الإبداعية لكون الأخيره تستغل الثغرات التي يوفرها النظام مما يعني ضرورة توافر المعرفة الفنية اللازمة لمدقق الحسابات بكيفية عمل النظام نفسه وهذا بطبيعة الحال يتطلب إستثمار مبالغ

قد ينعكس إستغلالها سلباً على المركز التنافسي لمكتب التدقيق نظراً لزيادة الأتعاب التي سيقوم المكتب بطلبها في حال توظيف كوادر فنية على علم ودراية بطريقة الإدخال والتشغيل والتقارير عن مخرجات كافة أنظمة الشركات العميلة لديها. كما بينت نتائج الدراسة أن قيام المدقق بدراسة البيانات المفحوصة قبل البدء بعملية التدقيق لتحديد الأهمية النسبية لها، وبالتالي تحديد الإختبارات الواجب تنفيذها لكل فئة منها (الإيرادات ، النفقات، الرواتب، البنوك) للتأكد من خلوها من أية مخالفات قد تشوب مضامينها، ليست كفيلاً للحد من الممارسات الإبداعية لأن البيانات المفحوصة تمثل العينة الإحصائية التي قام المدقق باختيارها بالأعتماد على نتائج الإجراءات الأولية الممزوجة بالخبرة الفنية المتوافرة لديه ومدى درايته بطبيعة عمل القطاع الذي يجري عملية التدقيق به، وإذا ما أخذنا بعين الاعتبار ضرورة تغيير المدقق من فترة إلى أخرى وذلك بهدف توفير شئ من الإستقلالية والنزاهة على عملية التدقيق، نستطيع القول بأنه مهما ارتقت معرفة المدقق بطبيعة عمل النشاط فإنها لن تمثل الى معرفة معدي القوائم المالية نظراً لقربهم من مجريات الأمور في الشركة محل التدقيق وبالتالي معرفتهم بالفرص المتاحة لارتكاب ممارسات إبداعية. كما بينت نتائج التحليل إلى أن قيام المدقق بتتبع بعض الحركات التي تم قيدها ومعالجتها من قبل النظام ليست كفيلاً للتأكد من مدى امتثال موظفي الدائر المالية إلى القوانين والتشريعات المحاسبية المعمول بها، لكونها تساعد في تكوين صورة عامة عن مدى صحة البيانات المحاسبية المسجلة، الأمر يؤدي إلى صياغة إختبارات لا تساعد في الوصول إلى حيثيات وتفاصيل تسجيل القيود المحاسبية.

4) بينت نتائج التحليل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية تعزى إلى المؤهل العلمي، والخبرة، والمستوى الوظيفي، والتخصص العلمي ، وجنس، وعمر مدقق الحسابات. وهذا بطبيعة الحال يشير إلى أن المؤهل العلمي الذي يمتلكه مدقق الحسابات لا يساعده في اكتشاف الممارسات الإبداعية نظراً لكونه يثري مخزونه الأكاديمية في مجال تخصصه ولكنه لا يساعده في التعرف على الأساليب التي من الممكن أتباعها لتحريف واقعية البيانات المالية وهذا بالطبع يفسر وجود الشهادات المهنية التي تعتمد على إثراء دراستها بالمشكلات العملية، كما أن خبرته والمستمدته من أنخراطه في مجالات متعددة تساعده في إكتساب معرفه فنية تؤهلها إلى فهم طريقة إدخال ومعالجة البيانات المحاسبية بطرق مختلفة، إلا أن قصر الفتره التي يقضيها المدقق في الشركة محل التدقيق

لا تساعده على تكوين صورة واضحة عن طريقة تنفيذ المهام بشكل دقيق، وهذا بطبيعة الحال ينعكس على طبيعة الإختبارات المنفذه خلال عملية التدقيق. كما بينت نتائج التحليل بأن المستوى الوظيفي الذي يحتله المدقق لا يلعب دوراً جوهرياً في تحديد الممارسات الإبداعية، حيث يساعده المنصب في الإطلاع على كافة مجريات الأمور في الشركة محل التدقيق عن بعد دون الإنخراط بحيثيات عملية التدقيق مما يزيد من فرص المدقق لإختصار عملية التدقيق وبالتالي الإغفال عن بعض الممارسات الإبداعية التي من الممكن أن تكون موجوده فيما لو قام المدقق بتنفيذ خطوات التدقيق كاملة. ومن ناحية أخرى فإن التخصص العلمي لا يلعب دوراً في اكتشاف الممارسات الإبداعية، لكونه يوفر إطاراً مفاهيمياً لطريقة عمل المحاسب في الشركة محل التدقيق وذلك بنسب متفاوتة تختلف حسب التخصص، مما يعني أنها تساعد المدققين على فهم الطريقة التي تم إتباعها من قبل المحاسب في الشركة محل التدقيق لتسجيل عملية ما ولكنها لا توفر له المنهجية الواجب اتباعها لإكتشاف الممارسات الإبداعية. كما بينت نتائج التحليل عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدور مدقق الحسابات في الحد من الممارسات الإبداعية تعزى إلى الجنس، وعمر مدقق الحسابات. حيث إن عمر مدقق الحسابات يساعده في التعامل مع موظفي الشركة محل التدقيق بصورة منطقيه أكبر من مدققي الحسابات من ذوي الفئة العمرية الصغيرة ، الأمر الذي يساعد في إثرائه فنياً وبالتالي إنعكاس أثر ذلك على طبيعة الإختبارات اللازمة لاكتشاف الممارسات الإبداعية إلا أن عمره لا يساعده في الحصول على إقرار من المحاسب عن كيفية إرتكابه لممارسات إبداعية. كما بينت النتائج أن جنس مدقق الحسابات لا يلعب دوراً في الحصول على المعلومه من قبل موظفي الشركة محل التدقيق، لكون الممارسات الإبداعية تحتاج إلى معرفة ودراية بالأساليب الإبداعية المختلفة والتي يختلف مضمونها وطريقة تنفيذها من محاسب إلى آخر بغض النظر عن جنسه.

التوصيات

1) توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام، وموظفي الشركات محل التدقيق بشكل خاص، بآثار وانعكاسات الممارسات المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية على أدائهم وبالتالي الصورة التي ستظهر بها الشركة أما ذوي المصالح.

2) عدم أخذ العمليات التي يتم تدقيقها كحقائق مسلم بها، مما يعني بالضرورة إتزام مكاتب التدقيق بتفعيل الشك المهني لدى مدقق الحسابات في دولة الكويت مما يدفعه إلى إجراء الإختبارات اللازمة للتحقق من صحة ما تم قيده في دفاتر الشركة محل التدقيق، الأمر الذي يساعد على اكتشاف أية ممارسات من شأنها تحوير واقعية ما تصوره القوائم المالية.

- 3) التأكيد على دور الرقابة المحاسبية في فرض سيطرة الإدارة على العمليات المدخلة إلى النظام المحاسبي المستخدم، وذلك من خلال صياغة سياسات واتباع إجراءات تأخذ بعين الإعتبار المرونة التي تمنحها التشريعات والقوانين والمعايير المحاسبية المعمول بها، الأمر الذي يساعد في تخفيف وطأة عمليات التلاعب.
- 4) صقل شخصية مدقق الحسابات بطريقة تساعد في الحصول على المعلومات والإيضاحات التي تفيده مسار عملية التدقيق وذلك من خلال عقد دورات وبرامج تدريبية لتحسين المنهجية المتبعة في تطبيق الإجراءات التنظيمية نظراً للدور الذي تلعبه في كشف الممارسات الإبداعية.
- 5) إجراء المزيد من البحوث المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية في البيئة الكويتية، لمعرفة كيفية تطبيقها في البيئة الكويتية وبالتالي إرساء القواعد اللازمة لإكتشافها.

المراجع

المراجع باللغة العربية

1) أبو عجيلة عماد، و حمدان علام،(2009)، " أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح"، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة العالمية والإقتصادية الدولية، جامعة فرحات عباس- سطيف، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ص. 9.

2) ابو نصار محمد،(2013)، " المحاسبة المالية المتقدمة"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 8.

3) أرينز ألفين، ولوبك جيمس،(2005)، " المراجعة: مدخل متكامل"، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المرخ للنشر، الرياض- المملكة العربية السعودية، ص 322

4) الأشقر هاني،(2010)، " إدارة الأرباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثير العلاقة بحجم الشركة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص28-29.

5) البارودي شريف،(2002)، " تحليل لإساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية واثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة إختبارية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية العدد الأول، ص.93

6) بوتين محمد،(2005)، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص. 69.

7) بوطورة فضيلة، (2007)، "دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك دراسة حالة : الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي - بنك"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة ، الجزائر، ص

41-39

8) التميمي هادي،(2006)،"مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية " الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ص 18-19

9) جربوع يوسف،(2005)، "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي"، ضمن فعاليات المؤتمر الأول بكلية التجارة الجامعة الإسلامية ، غزة يومي 8-9-5-2005 بعنوان : الانطلاق نحو المستقبل حول الاستثمار والتمويل في فلسطين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة " ، ص 3-4

10) الجعافره، محمد ،(2008)، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية "، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الاردن .

11) جمعة ، احمد ،(2005)، "المدخل الى التدقيق الحديث"،دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان الاردن، ص 85

12) الجوهر كريمة، والعقدة صالح، وأبو سردانة جمال،(2010)،" أثر مخاطر إستخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي - دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية-"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد العاشر ، العدد الثاني،عمان ، الأردن، ص 23.

13) حامد ، صفا ،(2004)،" إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج ،جامعة جنوب الوادي ،جمهورية مصر العربية، المجلد الثامن عشر، العدد الأول ، ص 2 ،9.

14) الحلو شيرين،(2012)،" المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، قطاع غزة، فلسطين.

15) حمادة رشا،(2010)، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد - 26 العدد الثاني، الجمهورية العربية السورية، ص 87-118.

- 16) الخشاوي علي، والدوسري محسن،(2008)، " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة الكويتي، الكويت، ص 4.
- 17) الخطيب خالد، والرفاعي خليل (2009)، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 139.
- 18) خليفة محمد (2003)، "إطار مقترح لتفسير سلوك الوحدات الإقتصادية في التأثير على القوائم المالية"، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 123، 130
- 19) دحدوح حسين،(2006)، " مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، الجمهورية العربية السورية، المجلد 22، العدد الثاني، ص 173-212
- 20) درويش، محمد،(2009)، دور لجان المراجعة في زيادة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، (دراسة ميدانية)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 2
- 21) دهمش نعيم، أبو زر عفاف،(29-31 / آذار، 2005)، " أخلاقيات المحاسبة الإبداعية، عرض وتحليل"، المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأهلية، عمان- الأردن، ص 2.
- 22) دور المدقق الخارجي على محك الأزمة المالية العالمية،(2009)، سوق المال : مجلة إقتصادية متخصصة تصدرها سوق فلسطين للإوراق المالية ، متوفره على الإنترنت ،
- <http://www.pex.ps/psewebsite/publications/MAGAZINE12.pdf> ، تم الدخول في 2012/7/5 ص 5
- 23) الدوغجي علي، وعلي أسامه،(2011)، " دور قانون ساربينز أكسلي في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي"، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد السادس والثمانون، الأردن، ص 2.

24) الذنبيات علي، (2012) " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية " الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ص 4، 138-149.

25) الزايغ هاني،(2006)،"دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة ، ص 84-85، 99.

26) سمهدانة نيفين،(2006)،" مجالات مساهمة إستخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، ص 26.

27) سوق الأوراق المالية الكويتي ، متوفر عبر الانترنت على ،

<http://www.kuwaitse.com/PORTAL/A/Stock/Companies.aspx> تم الدخول اليه في 2012/3/29

28) شريم عبيد، وبركات لطفي (2006) " أصول مراجعة الحسابات"، مركز الأمين للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى، صنعاء، ص 240-258.

29) الصبان محمد، وعلي عبد الوهاب،(2002) " المراجعة الخارجية: المفاهيم الاساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية ، مصر، ص 49

30) صيام وليد،(2009)، " مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الاخلاقية وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية " ، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال ، الأردن، المجلد 5 ، العدد 2 ص 163.

31) عبدالله خالد، (2012)،"علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 13، 35-147، 136، 41.

32) عوض عدنان،(2006)،" واقع حالة الطلب على خدمة تدقيق الحسابات في المنظمات الأهلية المحلية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية ،غزة ، ص ٢

- 33) عيسى سمير، (2008)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مجلد رقم 45، العدد 2، ص 1-47.
- 34) فليح حسن، وجميل فارس، (2011)، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والعشرون، الجمهورية العراقية، ص 355-388.
- 35) قريط عصام، (2009)، "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25 - العدد الأول - ص 435.
- 36) لطفي شعباني، (2004)، "المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، ص 99
- 37) مخلوف أحمد، (2007)، "المراجعة الدالية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، ص 48-50.
- 38) المطارنة غسان، (2009)، "تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية"، الطبعة الثانية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ص 147، 148
- 39) المطارنة غسان، (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن ص 81
- 40) منصور اشرف، (2009)، "مدخل مقترح للحد من الانتقادات الموجهة لقوائم الأرباح الشكلية (Performa Earning Statements) - دراسة نظرية ميدانية -"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، العدد الثالث.

المواقع الإلكترونية

الأربعة الكبار،(2013)، متوفر إلكترونياً الاربعة <http://ar.wikipedia.org/wiki/> تم الدخول 2013/5/30.
الكبار

انرون،(2013)، متوفر إلكترونياً انرون <http://ar.wikipedia.org/wiki/> تم الدخول 2013/5/30.

- 1) Albrecht Steve,& Albrecht Chad,& Albrecht Conan,& Zimbelman Mark,(2012),”Fraud Examination”, Southern-Western, Cengage Learning, Ohio, USA,P 36-39
- 2) Balaciu & Pop Cosmina , (2008) ,” IS Creative Accounting a Form Of Manipulation”, Available on line at ,
“<http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/172.pdf>, accessed on 30/6/2012, P 935-936)
- 3) Bartov, E., D. Govly, and C. Hyan. (2002)," The Rewards to meeting and Beating Earnings Expectations " , Journal of Accounting and Economics .Vol. 33, No. 2: 173-204.
- 4) Belkaoui Ahmed,(2004),” Accounting Theory”,Fifth Edition, Thomson Learning, United Kingdom, P 479.
- 5) Brazel F. Joseph,& Jones Keithl,& Zimbelman F. Mark,(2009),“Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk“, Journal of Accounting Research , Vol.47, No.5, P 1135.
- 6) Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission, Available on line at,
en.wikipedia.org/wiki/Committee_of_Sponsoring_Organizations_of_The_Treadway_Commission,accessed 24/1/2013.

- 7) Fathil M. Firhana, and Schmidtke M. James,(2010),” The relation Between Individual Differences and Accountants Fraud Detection Ability “, International Journal of Auditing , Vol.14, Iss.2, PP 163-173.
- 8) Gansberghe, C.N.V., (2005), "Internal Auditing in The Public Sector", The Internal Auditor, (Aug.), Vol.62, Iss.4, PP.69-73.
- 9) Glover, S.M, & Prawitt D.F.,& Schultz J.J., and Zimbelman J.J.(2003),” A Comparison of Audit Planning Decisions In response to increase fraud risk: before and after SAS No.82 “, Auditing: Journal Of Practice and Theory , Vol. 22, No. 2 , p 237-251.
- 10) Grenier H. Jonathan,(2010),” Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual – Process Model and an Experimental Test” , On line available at, <http://www.nd.edu/~carecob/workshops/09-10Recruiting/Grenier2010.pdf>, accessed on 1/8/2012 ,p 1.
- 11) Hamzavi A. Mohammad, & Aflatooni Abbas, (2011), " EARNINGS SMOOTHING AND EARNINGS PREDICTABILITY ", Business Intelligence Journal - January, Vol.4 No.1, Pp 188 – 189
- 12) Jackson B. Scott and Pitman K. Marshall, (2006) ,"Auditors and Earnings Management " , The CPA Journal, The New York State Society of CPAs,p13
- 13) Kassem Rasha,& Higson Andrew,(2012),” Financial Reporting Fraud: Are Standard’s Setters and External Auditors Doing Enough?, International Journal of Business and Social Science, Vol.3,No.19,U.K,P283-290

- 14) Kokoszka, R.J. (2003), "Recognizing the signs: internal auditors can help organizations avoid the risks associated with inappropriate earning management by understanding the symptoms and sharing their knowledge", *Internal Auditor*, Vol. 60, P. 7.
- 15) Kranacher Mary-JO,& Riley Richard,& Wells Joseph,(2011),"Forensic Accounting And Fraud Examination", John Wiley & Sons, USA, P203.
- 16) Lan Sun, Subhrendu Rath, (2008), "Fundamental Determinants, Opportunistic Behavior and Signaling Mechanism : An Integration of Earning Management Perspective ", *International Review of Business Research Papers* , Vol.4, No 4, P406- 408)
- 17) Lawrence Richter Quinn, (2004), "Accounting: Are Internal Auditors Ready?", *Internal Auditing*, Vol.19, No.6, Nov/Dec, PP.18
- 18) Linck S. James, & Lopez J. Thomas,& Rees Lynn, (2006), " The Valuation Consequences of Voluntary Accounting Changes", *social Science Research Network*, Available on line at, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=820604, accessed on 20/7/2012, P 1.
- 19) Mashayekhi, B., Mehrani, S., Mehrani,K., & Karami, G., (2006). The role of discretionary accruals in earnings management of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Iranian Accounting and Auditing review* Vol.12 No.42, Pp . 61-74
- 20) Pany K.J., and Whittington O.R.,(2001)," Research Implications of the Auditing Standard Board's Current Agenda", *Accounting Horizon* , Vol. 15 No. 4, P 401-411

21) Parfet, W,(2000)" Commentary accounting, subjectivity and earnings management: A preparer perspective ",Accounting Horizons, Vol. 14, No.4, pp. 481-488

22) Popular Earning Management Technique (2012) , On line Available at ,
http://www.swlearning.com/pdfs/chapter/0324223250_2.PDF ,
accessed on 15/7/2012, P 14.

23) Pourheydari, O., & Aflatooni, A., (2006) ," The investigation of incentives of income smoothing in the Tehran Stock Exchange, Iranian Accounting and Auditing review, Vol.44, No. 13 ,Pp. 55-70

24) Ronen, J., and V. Yaari. (2008), " Earning Management: Emerging Insights in Theory, Practice and Research" , 1st edition. New York, USA: Springer Science + Business Media, LLC, P 317.

25) Rose A.M., and Rose J.M.,(2003)," The Effects of Fraud risk Assessments and Risk Analysis decision Aid on Auditor's Evaluation of Evidence and Judgment", Accounting Forum, Vol. 27, No. 3, P312-338.

26) Round Tripping ,(2012), On Line Available at ,
<http://en.wikipedia.org/wiki/Round-tripping>, accessed on 17/07/2012) .

27) Sarna David,(2010),"History of Greed – Financial Fraud From Tulip Mania to Bernie Madoff- ,John Willy Sons Inc., USA,P 15,19,39.

28) Schroder, R.G., Clark, M.W., and Cathey, J.m. (2005). " Financial Accounting Theory and Analysis, Text Reading and Case ", 8th edition , Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc , P 149.

- 29) Sengur Evren,(2012),”Auditors Perception of fraud Prevention Measures: Evidence From Turkey”, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,Vol.14,Iss.1, Turkey, P128-138.
- 30) Smieliauskas Wally ,(2008), “ A Framework for Identifying and Avoiding Fraudulent Financial Reporting “, Accounting Perspective, Vol.7,No.3,PP189-226
- 31) Spohr Jonas , (2005),” Essays on Earning Management”, Publications of the Swedish School of Economics and Business Administration, Edita Prima Ltd, P 14.
- 32) Stolowy Herve , & Breton Gaetan, (2004), “ Accounts Manipulation : A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”, Review of Accounting and Finance, Vol.3, Iss. 1, P 5-92
- 33) The Role of Book Entries on Income Smoothing and Big Bath, (2012), On line Available at ,<http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-03032004-115957/unrestricted/05chapter5.pdf>, Accessed on 28/07/2012, PP 81 -83
- 34) Tucker W. Jennifer , Zarowin A.Paul ,(2006), " Does Income Smoothing Improve - Earnings In formativeness , THE ACCOUNTING REVIEW,, Vol. 81, No. 1, Pp 253 -254
- 35) What is Earning Management,(2012),On Line available at, http://www.swlearning.com/pdfs/chapter/0324223250_1.PDF, accessed on 10/7/2012, P 4

36) Wolfe T. David , & Hermanson R.Dana, (2004), “ The Fraud Diamond : Considering the Four Elements of Fraud “ , The CPA Journal , Vol. 74, Iss.12, P 3.

37) Zabihollah Rezaee ,(2002), “Financial Statement Fraud – Prevention and Detection-”,John Wiley & Sons Inc., USA, PP 1-2

38) Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C. and Griffin, M. (2010) Business Research Methods 8 ,ed., Canada: South-Western, Cengage Learning.

الملاحق

ملحق رقم (1)

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

الإستبانه

الساده المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات الصناعية الكويتية".

لذا يرجى التكرم بملئ الإستبانه حسبما ترونه مناسباً لخدمة البحث العلمي، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامه لخدمة أهدافها فقط.

وشكراً لكم على اهتمامكم

التاريخ / / 2012م

الباحث

يوسف مرضي حمد العازمي

أولاً/ متطلبات ملء الإستبانة:-

- يرجى التكرم بالتأشير على العبارة التي ترونها تتوافق وإجاباتكم.

البيانات الشخصية:

الجنس	<input type="checkbox"/> ذكر	<input type="checkbox"/> أنثى
العمر	<input type="checkbox"/> أقل من 31 سنة	<input type="checkbox"/> 31-40 سنة
	<input type="checkbox"/> 41-50 سنة	<input type="checkbox"/> 51-60 سنة
المؤهل العلمي	<input type="checkbox"/> بكالوريوس	<input type="checkbox"/> دبلوم عالي
	<input type="checkbox"/> ماجستير	<input type="checkbox"/> دكتوراه
سنوات الخبرة	<input type="checkbox"/> اقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/> 5-أقل من 10 سنوات
	<input type="checkbox"/> 10-15 سنة	<input type="checkbox"/> 16 سنة فما فوق
المستوى الوظيفي	<input type="checkbox"/> مدير مالي	<input type="checkbox"/> رئيس قسم حسابات
	<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> محاسب
التخصص العلمي	<input type="checkbox"/> محاسبة	<input type="checkbox"/> علوم مالية ومصرفية
	<input type="checkbox"/> إقتصاد	<input type="checkbox"/> إدارة
		<input type="checkbox"/> أخرى

ثالثا/ فقرات الإستبانة:

	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
دور مدقق الحسابات الخارجي اولا : الإجراء تنظيمي						
1	يعتمد مدقق الحسابات على خطة تدقيق واضحة تقوده أثناء تنفيذ عملية التدقيق.					
2	يقوم مدقق الحسابات أثناء جمعه لإدلة الأثبات بإجراء فحص فعلي للأصول الملموسة التي تمتلكها الشركة محل التدقيق، للتأكد من مدى صحة ودقة السجلات والمستندات المتعلقة بها.					
3	يقوم مدقق الحسابات بالعادة بطلب مصادقات من المتعاملين مع الشركة محل التدقيق للتأكد من مدى مطابقة الأرصده المسجلة بدفاترها .					
4	يقوم مدقق الحسابات بطلب بعض الإيضاحات المتعلقة بالنظم المتبعة، والتي تحتاج إلى تفسير خاص من قبل إدارة الشركة محل التدقيق أو الموظفين المسؤولين عن العملية محل الشك.					
5	يلجأ مدقق الحسابات إلى تتبع عينة من العمليات الإقتصادية المدخلة للتأكد من مدى إمتثالها للقوانين والتشريعات المعمول بها.					

6	يستخدم مدقق الحسابات الشك المهني الذي يتمتع به لإكتشاف مخالفات لا يمثل مضمونها للقواعد والتشريعات والانظمة المرعية والتي لا يتم إكتشافها عن طريق التدقيق المستندي والحسابي.					
	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
7	يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية للتأكد من معقولية القيمة الدفترية للحسابات التي تصورها دفاتر الشركة محل التدقيق.					
ثانياً : الشك المهني						
8	إن فترة تعاقد الشركة محل التدقيق مع مكتب التدقيق لا تعتبر طويلة نسبياً، بحيث تعزز من إعتقاد مدققي الحسابات بانهم على علم تام بمجريات الأمور ، مما يساعد على إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق.					
9	لا يتعامل مدقق الحسابات مع بيانات المحاسبية للشركة محل التدقيق كحقائق مسلم بها ، الأمر الذي يؤدي إلى إنخفاض احتمالية إحتوائها على أخطاء وممارسات غير مشروعة من شأنها تحوير واقعيتها.					

10	يتحلى مدقق الحسابات بنظرة متجدده لا تستند إلى علاقته مع إدارة الشركة محل التدقيق ، حيث تقوده إلى وضع الإختبارات الكفيلة بإكتشاف الإخطاء التي قد تعتري مضامين القوائم المالية.					
11	يلجأ رئيس فريق التدقيق على عقد جلسات متتاليه مع فريقه لمناقشة النتائج التي تم التوصل إليها ، إذ يستخدم عقليته المتشككه في الحكم على مصداقية هذه النتائج.					
	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	يحافظ مدقق الحسابات على مستوى معقول من الشك المهني يساعده في تعديل الخطط وإجراءات عملية التدقيق بما يضمن له التأكد من ان الحسابات لا يشوبها إي خلل أو تحريفات جوهرية من شأنها أن تؤثر على مدى عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية.					
ثالثاً : الرقابة المحاسبية						
13	يقوم مدقق الحسابات بأجراء إعادة إحتساب (مراجعة حسابية) لعينة من أصول وإلتزامات الشركة محل التدقيق لتكوين نظره عامة تمكنه من وضع الإختبارات اللازمة لإكتشاف الأخطاء و الممارسات الإبداعية.					

14	يقوم مدقق الحسابات بدراسة البيانات المحاسبية قبل البدء بعملية التدقيق لتحديد الأهمية النسبية للحسابات التي يتم على أساسها تحديد العينة الإحصائية الواجب إختيارها .					
15	يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ التدقيق المستندي للتأكد من مدى مطابقة البيانات المحاسبية للمستندات المؤيدة لها.					
16	يعتمد مدقق الحسابات على دراسة نظام الرقابة الداخلية للتعرف على الطريقة التي تتدفق بها المعلومات إلى الدائرة المالية ، وبالتالي وضع الإجراءات اللازمة للتأكد من مدى صحة تمثيل البيانات المحاسبية للمستندات المؤيدة لها.					
	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
17	يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من مدى إمتثال موظفي الدائرة المالية للقواعد والتشريعات المعمول بها عند تنفيذهم للعمليات الإقتصادية للتأكد من مدى إلمامهم بها وبالتالي تكوين صورة عامة عن مدى دقة الحسابات والتي تعتبر اساساً لوضع إجراءات كفيله بكشف الممارسات الإبداعية.					
18	يقوم مدقق الحسابات بدراسة طبيعة عمل النظام المحاسبي المعمول به ليتسنى له وضع الإجراءات الكفيلة بتنفيذ رقابة محاسبية تضمن صحة ما تم إدخاله إلى النظام.					

رابعاً: صفات مدقق الحسابات

19	يعمل التأهيل المهني لمدقق الحسابات على إضفاء نوعاً من الثقة على ما يتم تنفيذه من مهام أثناء عملية التدقيق ، الأمر الذي يساهم في إنخفاض الشك المهني الذي يتمتع به المدقق .					
20	يساعد التأهيل العلمي لمدقق الحسابات على إكتشاف الممارسات الإبداعية التي قد تتضمنها القوائم المالية.					
21	إن الموقع الوظيفي لمدقق الحسابات ومدى معرفته بالقوانين والتشريعات المعمول تساهم في وضع الإجراءات الكفيلية بإكتشاف الممارسات الإبداعية.					
22	يساعد عُمر المدقق الذي تتعامل مع الشركة محل التدقيق في أترئه فنياً مما يساهم في وضع الأساليب اللازمة لإكتشاف الممارسات الإبداعية.					
	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
23	إن جنس المدقق (ذكر أو أنثى) يساعد في الحصول على المعلومات اللازمة لإثراء عملية التدقيق وذلك من خلال أنخراطه مع موظفي الشركة للتعرف على مواطن الضعف التي قد تتضمنها البيانات المحاسبية.					

24	إن فهم المدقق للواجبات والمسؤوليات الموكلة إليه تساعد في وضع إجراءات تضمن اكتشاف الممارسات الإبداعية.					
ممارسات المحاسبة الإبداعية أولاً: إدارة الأرباح						
25	تضمن الإجراءات التي يضعها مدقق الحسابات بإكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على مدى صحة تمثيل القوائم المالية.					
26	تشكل الظروف التنظيمية التي تعيشها الشركة حافزاً للإدارة لإرتكاب ممارسات إبتكارية .					
27	تقوم الإدارة بوضع إجراءات بالإعتماد على النتائج التي يتوصل إليها مدققوا الحسابات للحد من إرتكاب الممارسات الإبداعية.					
28	لا تلجأ الإدارة إلى تكوين إحتياطات محتملة في فترات الرواج تحسباً لإنخفاض الأرباح في فترات الكساد، الأمر الذي يؤدي إلى التقرير عن أرباح غير واقعية في كلا الفترتين.					

	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
29	تقوم الإدارة بالإفصاح عن سلوكياتها المتبعة في تقديرها لواقع حال الشركة لزيادة مستوى الإعتمادية على المعلومات المالية التي تصورها القوائم المالية.					
30	تلجأ إدارة الشركة إلى تكوين مخصصات لمرة واحدة ، لتغطية الخسائر الناجمة عن عمليات إعادة الهيكلة والتي يتم التقرير عنها كأحداث غير عادية.					
ثانياً: تمهيد الدخل						
31	لا تقوم الإدارة التنفيذية بإظهار أرباح الشركة بقيمة منخفضة عن الأرباح الفعلية عبر السنوات المالية المتتالية للتعبير عن إتجاه ثابت في نمو الدخل.					
32	لا تلجأ الشركة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لكسب ثقة جمهور المتعاملين معها، وبالتالي الحصول على مكافآت إدارية.					
33	لا تلجأ الإدارة إلى التقرير عن أرباح غير واقعية لزيادة القدرة التنبؤية للإرباح والتدفقات النقدية المستقبلية					
34	لا تلجأ الإدارة زيادة شريحة المتعاملين معها من خلال تخفيف تقلبات الدخل عبر السنوات المالية المتعاقبة ، الأمر الذي يؤدي إلى بث الطمأنينة في نفوس المستثمرين لإيمانهم بالحصول على نفس العائد المتوقع خلال هذه الفترات.					