الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

مدى كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

(دراسة تحليلية)

The Extent of Efficiency of Audit Procedures in Syria to Detect Creative Accounting Practices

(Analytical study)

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب:

غياث هديها

إشراف:

الدكتور نضال العربيد

- ٢٠٢١ -

بسم الله الرحمن الرحيم

وَقُلْ رَّبِّ زِدْنِي عِلْماً

صدق الله العظيم

سورة طه: الآية ١١٤

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة



لجنة الحكم على رسالة الماجستير المؤلفة من السادة:

الاسم والرتبة العلمية	التوقيع
الدكتور نضال العربيد **عضواً مشرفاً** الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتور طالب العلي **عضواً** الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....
الدكتور عمر سيدي **عضواً** المدرس في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة دمشق	.....

تصريح المدقق اللغوي

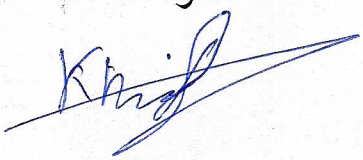
إن الرسالة الموسومة بـ:

مدى كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة تحليلية)

قد جرى تصحيحها ومراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي ولأجله وقّعتُ

المدقق اللغوي

خلود طه



الإهداء

إلى من وصى بهما الله في محكم آياته

والديَّ أطال الله في عمرهما

إلى من اشدد الله به أزري

أخي حفظه الله

إلى من هي أقرب الناس إليَّ من روحي

زوجتي الغالية

إلى مشاعل الفكر التي نهلت من نورها

أساتذتي الأفاضل

إلى كل من أحببتهم في الله وأحبوني فيه

أصدقائي وفّقهم الله

أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

الحمد لله خلق اللوح والقلم, وخلق الخلق من عدم, ودبر الأرزاق والآجال بالمقادير وحَكم, وجمَّل الليل بالنجوم في الظُلم. لك الحمد يا من هو للحمد أهل، أهل الثناء والمجد، أحقُّ ما قال العبد وكلنا لك عبد. لك الحمد ما دعوناك إلا حسنَ ظنٍ بك، وما رجوناك إلا ثقةً فيك، وما خفناك إلا تصديقاً بوعدك ووعيدك، فلك الحمد. والصلاة والسلام على علم الأعلام، وإمام كل إمام، محمد خير الأنام، كان القرآن العظيم حُجته، والصلاة راحته، والصيام سعادته، والصدق حرفته، والخُلق العظيم سيرته. فصلوات ربي وسلامه عليه وعلى آله وأصحابه أجمعين. وأشكره تعالى جلَّ في علاه على نعمته وتوفيقه في إنجاز هذه الدراسة، ولله الحمد والمنة. اللهم علِّمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علَّمتنا وزدنا علماً وعملاً. وبعد ....

يطيب لي أن أتقدم بجزيل شكري وعظيم امتناني للأستاذ الفاضل الدكتور نضال فارس العربيد لتفضله بتحمل عناء الإشراف على هذه الدراسة، والذي كان لملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة ومساندته الكبيرة أبلغ الأثر في إتمامها فجزاه الله كل خير.

وبمزيد من التقدير أتقدم بشكري للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة الحكم على تكرمهم بقراءة وتقييم ومناقشة هذه الدراسة وإثرائها بآرائهم.

ويقتضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أسدى إليّ نصحاً، أو قدم لي عوناً في سبيل تقديم هذا الجهد المتواضع، إلى كل من لم يبخل عن إرشادي وتوجيهي، إلى كل من بذل ما في وسعه لمد يد العون لي، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
آية قرآنية	أ
تصريح المدقق اللغوي	ج
إهداء	د
شكر وتقدير	هـ
قائمة المحتويات	و
قائمة الجداول	ط
الملخص باللغة العربية	ك
الاطار العام للدراسة	
مقدمة	١
مشكلة الدراسة	٢
أهداف الدراسة	٢
أهمية الدراسة	٢
الدراسات السابقة	٣
ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة	٧
فروض الدراسة	٨
أنموذج الدراسة	٨
حدود ومحددات الدراسة	٩
الفصل الأول: أهمية الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية	
المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية	١١
نشأة المحاسبة الإبداعية	١١
تعريف المحاسبة الإبداعية	١٢
أشكال المحاسبة الإبداعية	١٤
أسباب (دوافع) المحاسبة الإبداعية	١٤
مجال المحاسبة الإبداعية	١٧

المحاسبة الإبداعية والاحتيال	١٩
المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية	٢٣
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	٢٦
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	٢٩
ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	٣٤
ممارسات المحاسبة الإبداعية في مجالات الأخرى	٣٥
الفصل الثاني: إجراءات المراجعة الخارجية المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في سورية	
المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	٣٨
تعريف المراجعة الخارجية	٣٨
مراحل وإجراءات عملية المراجعة	٣٩
المبحث الثاني: الطرق ولاتجاهات الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية وتقليله	٤٤
حوكمة الشركات	٤٤
لجان المراجعة	٤٦
المراجعة الداخلية	٤٧
طرق أخرى	٤٨
المبحث الثالث: الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية	٥٠
إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	٥٠
إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	٥٢
إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية	٥٤
إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجالات الأخرى	٥٤
المبحث الرابع: كفاءة المراجعة	٥٥
مفهوم كفاءة المراجعة	٥٥
العوامل المؤثرة على كفاءة المراجعة	٥٦
عناصر كفاءة المراجعة	٥٦

الفصل الثالث: الدراسة العملية	
مقدمة	٥٨
المبحث الأول: منهجية الدراسة	٥٩
المبحث الثاني: الدراسة التحليلية	٦١
الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٦٢
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة	٦٦
تحليل النتائج	٦٨
المبحث الثالث: الدراسة الميدانية	٧٠
جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها	٧٠
تحليل البيانات	٧٤
المبحث الرابع: اختبار الفروض	٨٩
النتائج والتوصيات	
مقدمة	١٠٦
النتائج	١٠٧
التوصيات	١٠٧
قائمة المراجع	١٠٨
الملاحق	١١٣
الملخص باللغة الإنجليزية	١٢٠

قائمة الجداول

رقم	عنوان الجدول	الصفحة
١	دوافع المحاسبة الإبداعية بالنسبة لنوع الشركة	١٦
٢	العملاء محل الدارسة	٥٩
٣	الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٦٢
٤	ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة	٦٦
٥	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية	٧٠
٦	مجتمع وعينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة	٧١
٧	نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ – ألفا	٧٢
٨	توزيع أفراد العينة حسب البيانات العامة	٧٤
٩	الدالات الإحصائية لتقييم تطبيق إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مرحلة الاختبار	٧٥
١٠	لدالات الإحصائية لتقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	٨١
١١	الدالات الإحصائية لتقييم مستوى التكلفة كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٨٦
١٢	الدالات الإحصائية لتقييم مستوى الزمن كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٨٧
١٣	العلاقة بين المحور الأول والثاني	٩١
١٤	الدالات الإحصائية لاختبار كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٩٤
١٥	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً الدرجة العلمية في التخصص	٩٦
١٦	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعا للمؤهل المهني	٩٧
١٧	اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث تطبيق إجراءات المراجعة المطبقة	٩٨

١٨	اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٩٩
١٩	اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الابداعية	١٠٠
٢٠	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعا لسنوات الخبرة	١٠١
٢١	اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث سنوات الخبرة من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	١٠٢
٢٢	اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث سنوات الخبرة من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	١٠٢
٢٣	الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعا للمسمى الوظيفي	١٠٣
٢٤	اختبار (Scheffe) تبعاً لسنوات الخبرة من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	١٠٤
٢٥	اختبار (Scheffe) تبعاً لسنوات الخبرة من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	١٠٥

قائمة الأشكال

رقم	عنوان الشكل	الصفحة
١	أنموذج الدراسة	٨
٢	مراحل عملية المراجعة حسب الدراسات الاكاديمية	٤٠
٣	مراحل عملية المراجعة حسب شركة المراجعة محل الدراسة	٤١

مدى كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية (دراسة تحليلية)

إعداد الباحث: **إشراف الدكتور:**

غياث أحمد هديها **نضال فارس العربيد**

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان كفاءة إجراءات المراجعة المنفذة لدى مراجعي الحسابات في سورية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولغرض الوصول لهذا الهدف، قام الباحث بدراسة تحليلية لأوراق عمل إحدى شركات المراجعة المعتمدة لدى هيئة الأسواق والأوراق المالية، لبعض عملائها للوقوف على إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والممارسات المكتشفة في أوراق العمل بناءً على قيود التسوية المستنتجة. وبهدف تعميم النتائج على بيئة المراجعة السورية، قام الباحث بتصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وتحليل النتائج باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS. وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات المراجعة المطبقة في سورية تتمتع بمستوى مقبول في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال كفاية الإجراءات المطبقة حيث أن أدلة الإثبات التي تم جمعها من قبل المراجعين كافية لتغطية خطر التحريفات الجوهرية، كما أن تكلفة عملية المراجعة لم تتضمن تكاليف إضافية عن المُقدّرة، وتمت عملية المراجعة بمجهود أعضاء فريق المراجعة دون الحاجة لخبرات خارجية، كما أن عمليات المراجعة قد تمت ضمن الوقت المحدد للعملية، وتسليم البيانات المالية النهائية في موعدها النهائي.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الإبداعية، إجراءات المراجعة، كفاءة المراجعة

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

أصبحت المحاسبة الإبداعية تمثل إحدى الموضوعات المهمّة في بيئة الأعمال، لاسيما بعد الفضائح التي تعرضت لها بعض أكبر الشركات في مطلع الألفية الثالثة، بعدما قامت بتضليل المستثمرين من خلال التحريف المتعمّد لقوائمها المالية. عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للجدل، والغشّ مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"[1]. وهذه الممارسات فرضت على المراجع تصميم إجراءات مضادة، لجمع أدلة إثبات كافيةٍ وملائمةٍ عند مراجعته لإبداء الرأي المهني الخاص به حول عدالة القوائم المالية.

يتمُّ القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية، من خلال تطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى، و الواقع أن استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة، يؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، خصوصاً في ظلِّ تعددّ بدائل القياس المحاسبي التي تتضمنها المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، إضافة إلى أنه ليست هناك مجموعة ثابتة أو محددة من السياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، وأن هناك مرونة تشتمل عليها تلك المعايير للقيام بعملية القياس المحاسبي، ومن ثم فإن استخدام سياسات محاسبية مختلفة قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية مختلفة في ظل أحداث أو معاملات مالية معينة، الأمر الذي يؤدي إلى قيام منشآت الأعمال إلى تطبيق سياسات محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة القوائم المالية بشكل يخرج عن مقتضيات الموضوعية التي يجب توافرها في القوائم المالية، من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة تظهر الإدارة في موقف أفضل بالنسبة إلى مستخدمي القوائم المالية.

هذا الواقع فرض على مهنة المراجعة ضغوطات قوية ومتواصلة، خاصة بعد الانهيارات المالية التي عصفت بكثير من الشركات، هذا الضغط صاحبه بيئة تنافسية على تقديم خدمات المراجعة مؤثرة على أتعابها، مما خلق حوافز قوية لدى شركات المراجعة لتطوير مداخل لأداء عملية المراجعة بكفاءة أكثر.

[1] حمادة، رشا، **"دور لجان المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦- العدد الثاني- ٢٠١٠.

مشكلة الدراسة

فرضت المحاسبة الإبداعية على مراجعي البيانات المالية تطوير برامج المراجعة، مما أدى لمزيد من إجراءات المراجعة في جميع مراحل العملية، وحملها على زيادة الجهد الموضوع على كل عملية المراجعة، وبالآتي زيادة التكاليف المحملة على العملية. وتكمن مشكلة الدراسة في معرفة كفاءة إجراءات المراجعة المتبعة، في ظل ممارسات المحاسبية الإبداعية.

وقد تم التعبير عن المشكلة من خلال السؤال الآتي:

ما مدى كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

- هل إجراءات المراجعة في سورية كافية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل إجراءات المراجعة في سورية تكشف الممارسات الإبداعية بتكلفة أقل ؟
- هل إجراءات المراجعة في سورية تكشف الممارسات الإبداعية في زمن أقل ؟

أهداف الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان إجراءات المراجعة المنفذة من قبل مكاتب وشركات المراجعة السورية، وتحديد كفاءة تلك الإجراءات بهدف كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التي تتم مراجعتها.

أهمية الدراسة

الأهمية العلمية: تقديم مساهمة علمية متواضعة قد تساعد الباحثين في هذا المجال من خلال تسليط الضوء على المحاسبة الإبداعية وتناول أساليبها ودوافعها وطبيعتها، ودور المراجع في كشف الممارسات والإجراءات اللازمة لكشفها.

الأهمية العملية: تقديم مساهمة عملية متواضعة قد تساعد شركات مراجعة الحسابات في تقييم أخطار المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، من خلال تسليط الضوء على إجراءات المراجعة المتبعة في الشركات، بالإضافة إلى توفير أساس معرفي متواضع حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وأساليب كشفها من المراجع، ومعرفة مدى الكفاءة المحقّقة عند تنفيذ وكشف تلك الممارسات

الدراسات السابقة

سيتم عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والتي أجريت في بيئات مختلفة واستخدمت أدوات متنوعة، وذلك للاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة الحالية، وسيتم عرض تلك الدراسات من الأقدم إلى الأحدثكلاآتي:

١ – الدراسات العربية

١. **دراسة (نمر الحلبي، ٢٠٠٩) بعنوان:" دور مدقّق الحسابات الخارجي في الحدّ من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية."**[١]

هدف هذه الدراسة يتمثل في محاولة إبراز دور المراجع الخارجي في الحدّ من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بتطوير استبانة معدة لهذا الغرض، وتم توزيع أداة الدراسة على عّينة طبقيّة ممثّلة لمجتمع الدراسة: المراجعون الخارجيون والمحللون الماليون وموظفو الشركات.

تناولت الدراسة أساليب المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها وأثرها على القوائم المالية، وإجراءات المراجعة التي يمكن اتباعها لكشف تلك الممارسات، كما ركّزت الدراسة على أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر المراجعين والمحللين الماليين وموظفي الشركات، وأثرها على عمل المراجع والإجراءات التي يتبعها. وخلصت إلى ثلّةٍ من النتائج والتوصيات التي تحدّد ماهية المحاسبة الإبداعية، وأنها تؤثر في مصداقية القوائم المالية، وأن المراجع عليه مسؤولية اكتشاف هذه الممارسات.

لم تتطرق الدراسة إلى كفاءة الإجراءات المراجعة، والتكاليف الناجمة عن اتباع تلك الإجراءات.

٢. **دراسة (حمادة، ٢٠١٠) بعنوان: دور لجان المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**[٢]

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة وتؤدي إلى الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ولتحقيق هدف الدراسة قامت الباحثة بإعداد استبانة وزعت على عينتي الدراسة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، العينة الاولى تمثّلت بأعضاء من لجان المراجعة في الشركات المساهمة في سورية، والعينة الثانية تمثلت بعدد من المراجعين الخارجيين. تضمنت الاستبانة النشاطات التي يمكن أن تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتسهم في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

---

[١] نمر الحلبي، ليندا حسن، **"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية."**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ٢٠٠٩

[٢] حمادة، مرجع سبق ذكره.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من النشاطات تمارسها لجان المراجعة عند تنفيذها لمهامها وتؤدي إلى الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة ومنها: الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها، ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها، ومهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، ووظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة، وإدارة المخاطر في الشركة.

سلّطت الدراسة الضوء على دور لجان المراجعة والنشطات التي تقوم بها؛ للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وخلصت إلى نتائج وتوصيات تدل على أهمية لجان المراجعة والكفاءات العلمية لأعضائها بالمحاسبة والمراجعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. لكن لم تقم الدراسة بشرح دور المراجع الخارجي تجاه هذه الممارسات والحدّ منها.

٣. دراسة (عبد الحليم، ٢٠١٤) بعنوان "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المراجع الخارجي (دراسة ميدانية)[١]":

هدفت الدراسة إلى بيان مدى توفر دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن الممارسات المطبقة في تلك الشركات، وتقييم إجراءات كشفها المطبقة من قبل مراجع الحسابات. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت بتصميم استبانة تم توزيعها على عينة من مجتمع الدراسة الذي يتكون من مراجعي الحسابات في سورية المعتمدين من قبل وزارة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة السورية تتوفر لديها الدوافع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتقوم بتطبيقها، وأن المراجعين يقومون بتنفيذ إجراءات مراجعة في سبيل كشف تلك الممارسات.

تطرّقت الدراسة إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية، من حيث الدوافع، والممارسات المتبعة في سورية، وإجراءات كشفها من قبل المراجعين وتقييم تلك الإجراءات، ولم تتطرق إلى كفاءة تلك الإجراءات في شركات المراجعة.

[١] عبد الحليم، مريم، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المراجع الخارجي – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، ٢٠١٤.

٤. دراسة (النفاع، ٢٠١٥) بعنوان: "أثر التزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية غي الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)[١]":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التزام المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية، في الخد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين.

قامت الدراسة بتوزيع استبانات على مجموعة من مدققي الحسابات في الأردن، واختبار النتائج احصائياً، وقد توصلت الدراسة الى أن التزام المدقق الحسابات يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للشركات المساهمة الأردنية.

تطرقت الدراسة الى ممارسات المحاسبة الإبداعية، والإجراءات التحليلية المنفذة من قبل مدقق الحسابات، ولم تتناول الإجراءات الجوهرية التي يقوم بها المدقق.

٢- الدراسات الاجنبية

١. دراسة (Krishnan, ٢٠٠٣) بعنوان: "هل خبرة شركات المراجعة الست الكبرى تحدّ من إدارة الأرباح" "Does Big ٦ Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management"[٢]

تناولت الدراسة العلاقة بين خبرة المراجع في تخصّصه الصناعي، وقدرته على الحدّ من إدارة الأرباح في الشركات، مقاسة من خلال حصة المراجع من السوق وحصة المراجع من إيرادات صناعة العميل، ومستوى الاستحقاقات التقديرية التي يقوم بها العملاء. مستخدمة لأغراض البحث عينة مكونة من عملاء الشركات الست الكبرى، وخلصت إلى أن الشركات ذات التخصص القطاعي تحد من ممارسات إدارة الأرباح بما لديهم من موارد وخبرة.

تناولت الدراسة إدارة الأرباح وهي إحدى ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقامت بربط مستوى استخدام الاستحقاقات التقديرية التعسفية، كإحدى الوسائل المتبعة، وبين خبرة شركات المراجعة في مجال صناعة العميل محل المراجعة، وكانت النتيجة التي توصلت إليها أن هناك علاقة عكسية بينهما، أي كلما كانت خبرة الشركات اكبر كلما قلت ممارسات إدارة الأرباح.

---

[١] أحمد نفاع، مصطفى، **"أثر التزام المراجع الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٥.

[٢] Krishnan, Gopal V., **"Does Big ٦ Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?",** Accounting Horizons, ٢٠٠٣ ,p. ١-١٦

٢. دراسة (Amat & *at el.*, ٢٠٠٤) بعنوان: المحاسبة الإبداعية: طبيعة, الحدّوث و قضايا أخلاقية "Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues"[١]

هدفت الدراسة إلى كشف طبيعة وحدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار الاعتبارات الأخلاقية. باحثة في التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية والدوافع والأسباب التي تدفع إدارة الشركات للانخراط في ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما لخّصت الدراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية الممكن الضلوع بها ولخصت بعض البحوث التجريبية في طبيعة ودوافع المحاسبة الإبداعية. وناقشت المفهوم الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية. وتضمنت بعض الحلول للحد من الممارسات الإبداعية منها:

١. تضييق نطاق أساليب المحاسبة المسموح بها في معايير الدولة لإعداد التقارير المالية، أو تحديد الممارسة بشكل واضح.
٢. الحدّ من إساءة استخدام الحكم في القضايا المحاسبية، وذلك من خلال وضع قوانين تقلل من استخدام الحكم المهني، وأن يقوم المراجع الخارجي بلعب دور في تحديد التقديرات المشبوهة وأن تقوم الشركة باختيار السياسات المحاسبية الصحيحة، وتطبقها خلال مدة زمنية ثابتة.

قامت الدراسة بشرح طبيعة المحاسبة الإبداعية وأسباب ودوافع الإدارة تجاه ممارستها، ونوهت الدراسة إلى إمكانية أن يساهم المراجع بدور في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لكن لم تقم الدراسة بتحديد كفاءة العملية لكشف تلك الممارسات.

٣. دراسة (Ali Shah & *at el.* ٢٠١١) بعنوان: "استخدام أو إساءة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية" "Use or Abuse of Creative Accounting Techniques"[٢]

هدفت الدراسة إلى عرض تفصيلي للمحاسبة الإبداعية، قامت الدراسة بالإجابة عن تساؤلين وهما: الأسباب التي تدفع الإدارة إلى استخدام المحاسبة الإبداعية، وكيف ينجح المديرون في تنفيذ هذه الممارسات مع وجود قواعد وإجراءات صارمة. كما ناقشت الدراسة أن كانت المحاسبة الإبداعية في بعض ممارساتها جيدة للشركات أم أنها تودي بها إلى حالة الأزمات المالية، كما ربطت بين حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

[١] Amat, Oriol & *at el*.," Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues", Work paper, ٢٠٠٤
[٢] Ali Shah, Syed Zulfiqar, & *at el*." **Use or Abuse of Creative Accounting Techniques**", International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. ٢, No. ٦, ٢٠١١

خلصت الدراسة إلى أن طبيعة المعاملات التجارية المعقدة والكبيرة في الشركات، بالإضافة إلى مرونة المعايير والسياسات المحاسبية المتبعة تؤثر على تحديد وضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية. كما أنه ليس دائما كل ممارسات المحاسبة الإبداعية خاطئة، أن ترافق مع هدف الاستخدام وحجم الإفصاح وطبيعة العملية والتبرير المناسب.

٤. دراسة (Al Rawashdeh, ٢٠١٣) بعنوان "دور مدقق الحسابات في كشف الممارسات غير الأخلاقية في المحاسبة

"The Role of the Auditor in Verified of the Unethical Practices in Accounting"[١]

هدفت الدراسة إلى عرض مسؤولية مراجع الحسابات تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقّدمت تعريفاً بمفهوم المحاسبة الإبداعية ومجالاتها، أساليبها المتبعة، والطرق الحدّيثة في سبيل كشف تلك الممارسات، ودور المراجع في التصدي لها، خلصت الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتسم بدرجة من التعقيد والصعوبة، وأن على الممارسين مواصلة البحث عنها لتحديدها وتطوير إجراءات للكشف عنها والحدّ منها، كما أكدّت أن كفاءة ويقظة مراجع الحسابات هي أقوى وسائل الإجراءات المضادة للمحاسبة الإبداعية.

ما يميّز الدراسة عن الدراسات السابقة

إن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو تناولها لموضوع كفاءة إجراءات المراجعة الجوهرية المنفذة في عملية الفحص، وتحديد الكفاءة بالكفاية والتكلفة والوقت، كما أنها استخدمت منهج تحليل المحتوى لدراسة أوراق عمل شركة على عينة من عملائها خلال فترة زمنية ممتدة من العام ٢٠١٥ إلى عام ٢٠١٨، كما تم مقارنة نتائج الدراسة التحليلية مع استبيان موزع على المراجعين لتعميم النتائج.

كما تميزت هذه الدراسة بتحديد

[١] Al Rawashdeh, Nahed Habis Hamed," **The Role of the Auditor in Verified of the Unethical Practices in Accounting**", International Journal of Scientific and Research Publications, Volume ٣, Issue ٧, ٢٠١٣.

فروض الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة، ولتحقيق أهدافها، قام الباحث بصياغة الفرض الرئيس الآتي:

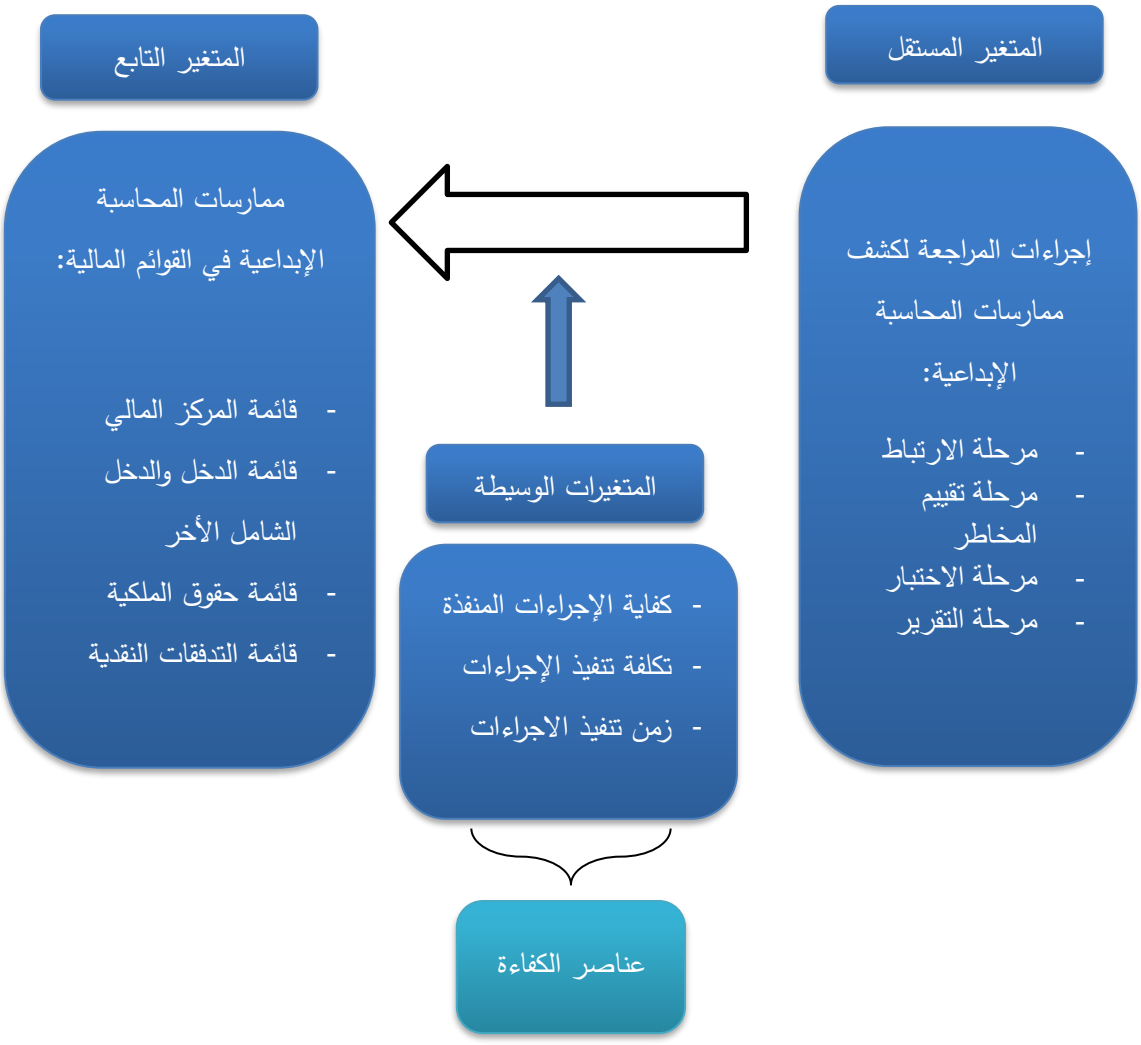
لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية على كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ويتفرع عنه الفرضيات الآتية:

- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية كافية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بتكلفة أقل.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في زمن أقل.

أنموذج الدراسة

الشكل رقم (١)



حدود ومحددات الدراسة

يمكن تلخيص حدود الدراسة في النقاط الآتية:

١. تمت الدراسة في البيئة السورية، ضمن الفترة الممتدة من عام (٢٠١٥م) حتى عام (٢٠١٨م)، على عملاء شركة المراجعة (شركات أموال) محل الدراسة التحليلية.

٢. اقتصرت الدراسة التحليلية على مرحلة الاختبار، دون مراحل عملية المراجعة الثلاث المتبقية.

٣. اقتصرت على المكاتب والشركات المعتمدة لدى هيئة الأسواق والأوراق المالية، ويعود السبب في ذلك؛ لما تملكه من الخبرة في مجال المراجعة؛ وانتقائهم من قبل الهيئات وفق اعتبارات خاصة صارمة لا تؤهل المكاتب والشركات الأخرى في أن تكون معتمدة لدى تلك الهيئات.

الفصل الأول

أهمية الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعدّ القوائم المالية التي تقوم إدارة الشركات بإعدادها من أهم مصادر المعلومات لصانعي القرارات من مستثمرين وملاك ومقرضين وموردين وموظفين ومراجعي الحسابات ومحلّلين ماليين وأجهزة حكومية. وحتى تكون هذه القوائم مصدراً للمعلومات النافعة لابدّ أن تعكس الصورة الحقيقية لأنشطة الشركة.

يجب على إدارة الشركة من خلال القوائم المالية أن تقدّم صورة عن الشركة يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية والتنبؤ بما قد يحدث مستقبلاً. لكن الإدارة تستطيع أن تدمج الأرقام لتعطي الانطباعات التي يرغب فيها مستخدموها، كما أنّه من خلال الفهم الكامل لطبيعة سوق الأسهم وسلوكياته والمتعاملين فيه، تستطيع الشركة أن تعرض القوائم المالية متضمنةً نتيجة النشاط والموقف المالي الذي ترغبه الإدارة ويحقق أهدافها وقت التقرير.

لهذا كان لابدّ من التطرق إلى موضوع المحاسبة الإبداعية وممارساتها ومفهومها، لما تثيره حول جودة التقارير والقوائم المالية، وكونها موضع جدل بين الباحثين. وقد قامت الدراسة باستعراض المحاسبة الإبداعية في المبحثين الآتيين:

- المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية
- المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

المبحث الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في ثمانينات القرن العشرين، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبة في فترة الركود الاقتصادي التي حدثت في بداية تلك الفترة، حيث كان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح من أي نوع أخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، فرأت الشركات إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع أن تبتدعها، مما دفعها إلى إظهار البيانات المحاسبية بصورة مغايرة للواقع[١].

وتم ذلك بأساليب عدّة لجأت من خلالها الشركات إلى استغلال المرونة المتاحة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي، للتأثير في مخرجات نظام المحاسبة سواء في الشكل أو المضمون، وقامت بتطويع التقديرات المحاسبية، للتأثير على رقم الربح المنشور حسب استراتيجيات محددة مسبقاً بغرض الحصول على منافع خاصة لكل من الشركة وإدارتها. كما قامت بالتحفظ على الإعلان عن المعلومات السلبية، كونها معلومات جوهرية تؤثر على أداء الشركة وقدرتها على المنافسة وخاصة أمام منافسيها التجاريين في حال الإعلان عنها، أو حاولت تأجيل الإعلان عن المعلومات الإيجابية، بهدف التأثير الإيجابي على أسعار الأسهم مستقبلاً، كما قامت بالتلاعب في توقيت المعاملات أو الصفقات التجارية، والتلاعب بالصفقات التجارية، والتلاعب بالصفقات نفسها وتطويعها بما يخدم الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً[٢].

محرر جريدة (London Evening Standard)، كان أول من ذكر موضوع "المحاسبة الإبداعية" وقدّمه إلى جمهور مستخدمي القوائم المالية من خلال مقاله. من خلال هذا المقال أدرك الجمهور حقيقة أن المرونة في الحسابات يمكن أن تستخدم للمحاسبة الإبداعية[٣].

وقد تلجأ الشركات إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية لعدة أسباب أهمها: تضخيم الأرباح وتخفيضها تأخير نشر المعلومات ودعم المركز المالي للشركة. تتعدّد أهداف الإدارة من استخدام الأساليب التي تقود إلى تضخيم الأرباح، ولعل أهمها يتمثل في تمكين أعضاء مجلس الإدارة من التصرف بأسهمهم بأسعار مرتفعة أو زيادة نصيبهم من الأرباح أو ترغيب شركة أخرى في شراء الشركة[٤].

---

[١] القطيش، حسن فليح، الصوفي، فارس جميل، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٧، ٢٠١١، ص ٣٦٢.

[٢] Amat & Gowthorpe ," **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues"** Journal of Economic Literature classification, M٤١, ٢٠٠٥.

[٣] SUSMUS, Türker & Demirhan, Dilek, "**Creative Accounting: A Brief History And Conceptual Ramework**" AkademiK Bakis Dergisi, Sayı: ٣٨, ٢٠١٣

[٤] عبد الله، الحسين، **"أثر مرونة المعايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح – دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

وتتمثل أهداف الإدارة وراء تخفيض الأرباح في التهرب من الضرائب، أو تكوين احتياطيات سرّيّة أو رغبتها في شراء أسهم من البورصة. ويتمثل الهدف الرئيس للإدارة من تأخير نشر المعلومات في تحسين فرصة المديرين من الاستفادة من المعرفة الداخلية والانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركتهم. أما تدعيم المركز المالي غالباً ما يكون مرده نّية الإدارة بيع الشركة بقيمة مرتفعة، أو تضليل المستثمرين والمقرضين بهدف تشجيع الاستثمار وتسهيل عمليات الاقتراض[١].

ومن العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية[٢]:

١- حرية اختيار بين الطرق المحاسبية التي تسمح بها القواعد والسياسات المحاسبية للشركة، والتي تمكنها من الاختيار بين البدائل المختلفة، وتطبيق الملائم منها بما ينسجم مع أهداف ورغبات الإدارة التي تحقق أفضل صورة لأدائها.

٢- المرونة الكبيرة في التقديرات المحاسبية التي تتضمنها إعداد بعض العمليات المحاسبية، التي يدخل بها الحكم الشخصي والتوقع، والذي يتيح للإدارة التلاعب بالتقديرات بحسب احتياجاتها ورغباتها بشكل متفائل أو متحفظ بغرض الوصول إلى أهداف محددة مسبقاً.

٣- التحكم في توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية يؤدي إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن القوائم المالية للشركة، فقد تلجأ الإدارة إلى تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تؤجل أو تعجل من تنفيذ هذه العمليات لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

تعريف المحاسبة الإبداعية:

هناك تعريفات مختلفة للمحاسبة الإبداعية (وكذلك لإدارة الأرباح و المصطلحات الأخرى المتعلقة بالتلاعبات المحاسبية) في الدراسات الأكاديمية، Amat & Gowthrope استخدما مصطلح المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح على نحو متكافئ، وعرّفا المحاسبة الإبداعية بأنها تضمين معاملات بالحسابات المالية باستخدام البدائل المحاسبية، التقديرات والممارسات الأخرى المسموح بها من قبل المعايير المحاسبية[٣].

عرّفها Noori Hussein et al (٢٠١٣): بأنها تحريف متعمّد للمعلومات المبلغة بين الشركة والمساهمين من خلال أنشطة بالقوائم المالية المعدة التي من شأنها أن تغير فحوى الرسالة المبلّغة. وهي لا تخرق القوانين أو معايير المحاسبة بل تعتمد على العثور على ثغرات في قواعد المحاسبة تمكّن المحاسب المهني من تعديل دخل للشركة[٤].

---

[١] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**،ص

[٢] داخل، ليلى عبد الصاحب، **" تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها "**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٧، ٢٠١٦، ص ٣٧٨.

[٣] Amat & Gowthorpe, ٢٠٠٥, p ٥.

[٤] Noori Hussein, Hisham, *et al,* A "**Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention"**, International Journal of Science and Research, P١٣٧٧.

كما عُرّفت بأنها الممارسات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارة الشركة أحيانا، بهدف تحسين صورة الشركة (غير الحقيقية)، إما في مركزها المالي أو في أرباحها وذلك من خلال استغلال الثغرات في أساليب المراجع الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبة، التي تعطي للمنشأة مرونة في اتباعها بمجال القياس والإفصاح بالقوائم المالية، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهر في القوائم سواء بالنسبة إلى المركز المالي أو بالنسبة إلى الأرباح[١].

يمكن تعريفها بحسب (١٩٩٩) Amat et al بأنها: "عملية يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل معالجة الأرقام المسجلة في حسابات المنشأة"[٢].

ويرى (الحلبي، ٢٠٠٩) التعريف الأكثر شمولية للمحاسبة الإبداعية[٣]، بأنها: " مجموعة الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة"، وهي ممارسات تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالآتي فهي ممارسات قانونية.

وضّح (حمادة ٢٠١٠) وجود قواسم مشتركة بتعريفات الممارسات المحاسبة الإبداعية وهي[٤]:

١. ممارسات عامة وشائعة.
٢. ممارسات لا يمكن تجنبها بشكل مطلق.
٣. ممارسات يمكن تقديم تأكيد معقول بخصوصها.
٤. ممارسات قانونية لأنها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبة الدولية.
٥. ممارسات استغلالية في إطار اختيار تقديرات محاسبية.
٦. ممارسات احتيالية تعمل على تغيير الأرقام الحقيقية إلى أرقام غير حقيقية.
٧. ممارسات ضارة بأطراف داخلية وخارجية.

واقترح تعريفاً للمحاسبة الإبداعية: "هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومُضَلّلة"[٥].

أما (١٩٩٨) Michael Jameson فقد عرّفها من وجهة نظر مهنية: " أن عملية المحاسبة تتضمن التعامل مع العديد من القضايا التي تعتمد على الحكم الشخصي والاختيار من بين المداخل المختلفة لعرض نتائج الأحداث المالية والعمليات المختلفة، هذه المرونة توفر فرص من أجل التلاعب، والخداع، والتضليل، هذه الأنشطة يمكن أن تعرف على أنها المحاسبة الإبداعية"[٦].

---

[١] أحمد نفاع، مصطفى، **"أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٥، ص ٨٨

[٢] Amat, *et al.*, ١٩٩٩, p٢

[٣] الحلبي، ليندا حسن، **مرجع سبق ذكره**، ص ١٩.

[٤] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**. ص ٩٥-٩٦.

[٥] حمادة، رشا، **المرجع السابق** ، ص٩٦

[٦] Jameson, Michael, "**Practical Guide to Creative Accounting**", London: Kogan Page. Cited in Amat, *et al.*, ١٩٩٩, p٢.

أشكال المحاسبة الإبداعية:

تتعدد أشكال وأنواع التلاعب بالحسابات وتتباين تصنيفاتها تبعاً لرؤية دارسي هذه الظاهرة، وفيما يأتي عرض للتصنيفات الشائعة للتلاعب بالحسابات[١]:

المحاسبة العدائية: الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق النتائج المرجوّة، التي ما تكون عادة زيادة الأرباح الحالية، بغض النظر أن كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً أم لا.

إدارة الأرباح: التلاعب الفعال في الربح لتحقيق أهداف محددة مسبقاً، قد يكون محددّاً من قبل الإدارة، أو تماشيا مع توقعات المحللين الماليين، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.

تمهيد الدخل: شكل من أشكال التلاعب بالربح يتضمن نقل الأرباح بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الربح في السنوات ذات الربح الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ.

التقارير المالية الاحتيالية: إظهار بيانات مالية خاطئة بشكل متعمد ومقصود، أو حذف قيم معينة أو إخفاؤها، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر على أنّه مخالفٌ للقانون (احتيال).

أسباب (دوافع) المحاسبة الإبداعية

تتعدد العوامل والدوافع وراء استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأحد أهم الأسباب هو إظهار الوضع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه. بعض المديرين يعتقدون بأن المستثمرين يركّزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما يدفعهم إلى تعديل الأرباح المعلنة باستخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تعدّد البدائل المحاسبية في القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي أتاحتها المعايير المحاسبية ساهم في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية، الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي واختلاف التوقيت للتعاملات المالية واختلاف تصنيف القوائم المالية، جميعها عوامل دفعت المديرين إلى ابتداع الأساليب والممارسات المحاسبية القادرة على تعظيم الربحية، وذلك إما لحفظ ماء وجه الإدارة أو تبرير المكافآت الإدارية غير المستحقة التي تفرضها الإدارة وغيرها من الأسباب [٢].

[١] Yadav, Brijesh, "**Creative Accounting: A Literature Review**", The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. ١, No ٥, ٢٠١٣, p ١٨٢.

[٢] أبو تمام، ميساء، **" مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٣، ص ٢٣.

تتعدد أسباب ودوافع الحاسبة الإبداعية تبعاً لرؤية لدارسي الظاهرة، منها [١] [٢]:

١- تمهيد الدخل، الشركة تفضل إظهار نمو متناسق في الربح بدلاً من التقلبات العالية أو المنخفضة لذلك تقوم الشركات عادة بتشكيل مخصصات مقابل الأصول لتخفيض الأرباح في السنة الجيدة.

٢- الوجه الآخر لتمهيد الدخل هو التلاعب بالربح لغرض ربطه بالتوقعات أو التنبؤات، ففي بعض الشركات تقوم بتعديل السياسات المحاسبية ضمن القواعد المحاسبية الاعتيادية التي من شأنها مقابلة أو مطابقة الأرباح المتوقعة من قبل المحللين.

٣- ويمكن أن يضع مديرو الشركات التغير في سياسة محاسبة تمهيد الدخل، من أجل عدم التأثر بالتقلبات الاقتصادية.

٤- تساعد المحاسبة الإبداعية في الحفاظ على سعر السهم أو تعزيزه من خلال الحدّ من مستويات الاقتراض الظاهرة، مما يجعل الشركة عرضة لمخاطر أقل من خلال إيجاد اتجاه جيد للربح. وهذا يساعد الشركة على زيادة رأس المال من قضايا الأسهم الجديدة، وتقديم أسهمها الخاصة في عروض الاستحواذ، ومقاومة الاستيلاء من قبل شركة أخرى.

٥- في حال انخرط أعضاء مجلس الإدارة بعمليات داخلية في الشركة، فمن الممكن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لتأخير الإفصاح عن المعلومات للسوق، وبالآتي تأخير خروج المعلومات إلى السوق، الأمر الذي يقوّي فرصة الإدارة في الاستفادة من المعرفة الداخلية.

أسباب أخرى تتضمن الرغبة بتجنب دفع الضريبة، بما أن المحاسبة الإبداعية تسهب بالمصاريف، وتخفض مبلغ الضرائب المدفوع من قبل الشركة للحكومة، هذا بسبب أن الضريبة تُحصّل بناءً على قيمة صافي الدخل المحقق. وهكذا الشركات تحاول تخفيض الدخل لتقليل المبلغ المالي الواجب دفعه كضرائب على دخل[٣].

---

[١] Yadav, Brijesh, *et al.*, ٢٠١٣, p١٩١.

[٢] التميمي، جمانة حنظل، البطاط، عدي، **" تعارض ممارسات المحاسبة الابداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة"**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد ١٤، ٢٠٠٧، ص ١٧٣-١٧٤.

[٣] Hisham, Noori Hussein & et *al*, "**A Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention**", International Journal of Science and Research, 2013, p. 1378

وجد (Hisham, ٢٠١٣)[١] أن ممارسات المحاسبية تختلف بحسب نوع الشركة، حيث فإن كانت الشركة مساهمة مدرجة فإن دافعها الأساس يكمن في تحسين أسعار الأسهم في السوق المالي، في حين أن الشركات الخاصة يكمن دافعها الأساس في تخفيض مبلغ الضريبة المستحقة للحكومة أو لتخفيض توزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين. وبالنسبة إلى الشركات العامة والخاصة على حد سواء، فإن السبب وراء الممارسات المحاسبية الإبداعية يمكن أن يتمّثل في الحاجة إلى الحصول على قروض من المصارف. واضعاً جدولاً يلخص الدوافع بالنسبة لنوع الشركة:

الجدول رقم (١)

دوافع المحاسبة الإبداعية بالنسبة لنوع الشركة

الدافع	نوع الشركة
رفع قيمة الأسهم في السوق المالي	مساهمة مدرجة
تخفيض الضريبة المدفوعة	مساهمة مدرجة وخاصة
دفع توزيعات الأرباح	مساهمة مدرجة وخاصة
هيكل الديون، والضائقة المالية	مساهمة مدرجة وخاصة
تشجيع المستثمرين على شراء أسهم الشركة	مساهمة مدرجة

كما يلخص (الحلبي، ٢٠٠٩) دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية والتلاعب بالتقارير المالية بما يأتي[٢]:

١- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق أمام منافسيها: حيث تستخدم المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء الشركات.

٢- التأثير على أسعار أسهم الشركة في السوق: تهدف إلى تعظيم قيم الأسهم وزيادة أسعارها في الأسواق المالية.

٣- التأثير على قرار المقرضين والبنوك المقرضة، لتتمكن المنشأة من الاقتراض منهم.

٤- تخفيض مبالغ الاقتطاع الضريبي من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات.

٥- لإظهار صورة إيجابية لأداء الإدارة.

٦- تحسين التصنيف المهني، أمام منافسيها من نفس القطاع، في التقييمات التي تجريها المؤسسات المتخصصة.

[١] Hisham, Noori Hussein & et *al*, 2013 p1379.

[٢] الحلبي، ليندا حسن، **مرجع سابق**، ٢٠٠٩.

مجال المحاسبة الإبداعية

أعطت معايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين عدة بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية، وتقع مهمة اختيار الطريقة المحاسبية التي توفر المعلومات المفيدة للمستخدمين على عاتق الإدارة، حيث تختار الطريقة المحاسبية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة . إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون، في كثير من الأحيان، متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة المعلن عنه[١].

عرض (Amat, et. Al.) أربع مجالات مختلفة للمحاسبة الإبداعية[٢]، هي:

أولاً: المبادئ المحاسبة تسمح في بعض الأحيان لإدارة الشركة بالاختيار بين الطرائق المختلفة، ففي بعض البلدان، على سبيل المثال: يمكن للشركة الاختيار بين اعتبار مصاريف البحث والتطوير مصاريف جارية في سنة حدوثها، أو رسملتها واستنفاذها على مدى فترات زمنية معينة، وبالآتي فإن بالإمكان للشركة اختيار السياسة التي تعطي الصورة التي ترغب بها الإدارة.

ثانياً: أن بعض القيود في الحسابات تتضمن مقداراً لا يمكن تجنبه من التقديرات، والأحكام، والتنبؤات، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة الذي يستخدم لحساب الاستهلاك. مثل هذه التقديرات تصدر عادة عن الأطراف الداخلية في الشركة، مما يمنح الفرصة للمحاسبة الإبداعية لتنحرف عن جانب الحذر، أو تتخذ جانب التفاؤل في وضع التقديرات المحاسبية. وفي حالات أخرى يعهد بخبير خارجي لوضع هذه التقديرات، على سبيل المثال قد يعهد لخبير بشؤون التأمين ليقدّر الالتزامات التقاعدية المتوقعة، وفي هذه الحالة يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تتلاعب بالقيم من خلال طريقتين، إما من خلال رشوة الخبير، أو من خلال اختيار خبير معروف بتقديم رأي متشائم أو متفائل حسب رغبة الإدارة.

ثالثاً: يمكن أن تستخدم المعاملات الوهمية إما للتلاعب بأرصدة الميزانية، أو لنقل الربح بين الفترات المحاسبية المختلفة، وهذا ما يحصل عن طريق الدخول في عمليتين أو أكثر ذات علاقة بطرف ثالث، عادة يكون المصرف، على سبيل المثال: بيع أحد الأصول إلى المصرف وإعادة استئجاره حتى نهاية العمر الإنتاجي له، ويتم التلاعب هنا في فروقات الأسعار سواء أكانت أسعار البيع أم قيمة الإيجار، حيث يمكن أن تكون هذه الفروقات إما أكثر أو أقل من القيمة الحقيقية لهذه العملية، ويتم استخدام هذه الفروقات لزيادة قيمة الأرباح أو الأصول أو لتقليلهما.

---

[١] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**. ص ٩٧.

[٢] Amat.O, et al., "**The Ethics Of Creative Accounting**", Journal of Economic Literature classification: M٤١, ١٩٩٩.

رابعاً: يمكن أن يستخدم توقيت المعلومات الحقيقية في عكس الانطباع المرغوب في الحسابات. على سبيل المثال: بفرض أن الشركة تمتلك استثماراً بتكلفة تاريخية تعادل ألف وحدة نقدية، ومن السهل بيعها الاستثمار بثلاث آلاف وحدة نقدية، الذي يمثل القيمة الجارية لهذا الاستثمار، وبالآتي فإن إدارة الشركة لديها الحرية في اختيار العام الذي يتم فيه بيع الاستثمار، وبالآتي تعظيم رقم الربح في هذا العام.

هناك عدة مجالات تستخدمها الإدارة للتأثير على التقرير المالي، مما يسبب أثاراً سلبيةً على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة المعلن عنها، وقد لخصتها (عبد الحليم،٢٠١٤) [١] بالآتي:

١. تعدد البدائل والاختيارات التي وفرتها المعايير المحاسبية للقياس والتقييم والإفصاح المحاسبي لعناصر المركز المالي مثل حرية الإدارة في استخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة عند تقييم الأصول الثابتة.
٢. قيام الإدارة بإعداد بعض التقديرات المحاسبية التي لا يمكن تجنبها، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والقيمة التخريدية في نهاية عمرها الافتراضي لحساب الإهلاك، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
٣. يقتضي اتباع سياسة التحفظ المحاسبي توخّي الحذر عند الإفصاح عن عناصر المركز المالي، إذ يجب الاعتراف بجميع الخسائر المحتملة مع عدم توقع إيرادات أو مكاسب، وفي حالة عدم التأكد يفضل تسجيل الأصول بأقل قيمة معقولة، وتسجيل الالتزامات بأعلى قيمة معقولة.
٤. يتطلب استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات ثم تحديد المصروفات التي تسببت في تحقيق هذا الإيراد وإجراء مقارنة بينها. أو ما يعرف بالمبدأين التوءَم وهما مبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ المقابلة، ويتوقف جزء من عملية المقابلة على حرية الإدارة في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات قبل نهاية السنة المالية القادمة للتأثير في دخل الفترة المحاسبية والمركز المالي.
٥. تؤدي التغيرات المحاسبية التي تجريها الشركات من فترة إلى أخرى إلى التأثير في دخل الشركة في فترة التغير، وكذلك قد يتعدى تأثيرها إلى الفترات السابقة التغير. وتشمل التغيرات المحاسبية التغير في السياسة المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية، والتغير في الوحدة المحاسبية.
٦. إعادة تبويب عناصر قائمة الدخل من الإيرادات والمصروفات بهدف التأثير على النسب والمؤشرات المالية المستخدمة لتقييم أداء الشركة، التي تعتمد على صافي دخل العمليات التشغيلية كمؤشر رئيس لقياس الأداء. وكذلك إعادة تبويب قائمة التدفقات النقدية للمساهمين والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، بالإضافة إلى تقييم قدرة الشركة على التكّيف مع الأزمات المالية واقتناص الفرص الاستثمارية المتاحة.

[١] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٥٤-٥٧.

المحاسبة الإبداعية والاحتيال

التعريف الأمريكي للمحاسبة الإبداعية يتضمن عموماً مصطلح "الاحتيال"، مما يجعل منها غير قانونية، في حين أن المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة لا ينظر إليها على أنها عمل غير قانوني، بل يستخدم مصطلح المرونة المحاسبية ويستبعد "الاحتيال". ويتمثل السيناريو المثالي في أنه يتم استخدام المرونة المسموح بها في المحاسبة إلى الحدّ الذي يمكن أن يوفر للمستخدمين صورة دقيقة للبيانات المالية، حتى يتمكّنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة، مثل قرار الشراء أو البيع أو الاحتفاظ بالأسهم. ومع ذلك، فإن مرونة القواعد المحاسبية تفتح الباب أمام المديرين لاستخدام المحاسبة الإبداعية. من وجهة نظر معينة، وهذا ليس شيئاً سيئاً، كما أنه لا يكسر أي قاعدة، وتكمن المشكلة في الغرض الأساس من المحاسبة، وهو بتزويد المستخدمين صورة دقيقة للبيانات المحاسبية[١].

من الممكن اعتبار أن أي تعديل على صحة ومصداقية وشفافية القوائم المالية ممارسات للمحاسبة الإبداعية وهذا يتضمن كل مجالات المعلومات التي تخرج للجمهور[٢].

في حين أن معظم حالات إعداد التقارير المالية الاحتيالية تنطوي على محاولة زيادة رقم الدخل إما عن طريق المبالغة في تقدير الأصول والدخل أو عن طريق الإغفال عن بعض الالتزامات والنفقات، والشركات تتعمد تقليل الدخل المفصح عنه أحيانا. يمكن أن يتم ذلك محاولة للحد من الضرائب على الدخل في بعض الشركات. قد تلجأ الشركات أيضاً إلى تقليل الدخل عندما تكون الأرباح عالية لتكوين احتياطي من أرباح أو ما يعرف بـ"cookie jar reserves " "احتياطي الطوارئ المستقبلية" التي يمكن استخدامها لزيادة الأرباح في الفترات المستقبلية. وتسمى مثل هذه الممارسات المحاسبة الإبداعية[٣].

إن التفريق بين المحاسبة الإبداعية ومخالفة معايير المحاسبة والتشريعات (الاحتيال) لَهُوَ من الصعوبة بمكان، قد يحتوي الاحتيال على نفس مكونات المحاسبة الإبداعية، من تغيير في الطرق المحاسبية، والتلاعب بتقدير المادية، وتحويل النفقات بين الفترات المحاسبية، والفرق بين المحاسبة الإبداعية والاحتيال هو أن الأخير ينطوي على التلاعب ببيانات القوائم المالية على أساس تعاملات وهمية، في حين لا تقوم المحاسبة الإبداعية على ذلك بل تعتمد على تحريف بيانات المالية أو التلاعب بالعمليات والأحداث الفعلية.[٤]

[١] Popescu, Laura, Nișulescu, Ileana, "**Creative Accounting Versus Fraud**", SEA - Practical Application of Science, Volume II, Issue ٣ (٥), ٢٠١٤, p٦٠.

[٢] Noori Hussein, Hisham, *et al.* ٢٠١٣, p ١٣٧٨

[٣] Arens, Alvin A., "**Auditing And Assurance Services**", fourteenth edition, p.٣٣٦

[٤] Stephen Crouch, "**Creative Accounting: An Empirical Examination**", Macquarie Graduate School of Management, ٢٠١٠, p.٦١

الخطأ الشائع هو أن المحاسبة الإبداعية والاحتيال متكافئان أو متشابهان. في الحقيقة هناك تمييز واضح بينهما في القوائم المالية، الاحتيال يتضمن تصميم قوائم مالية معتمداً على معاملات وهمية، بينما المحاسبة الإبداعية لا تقوم بذلك، فهي تعتمد على معاملات أو أحداث واقعية يتم التلاعب بها أو إظهارها بالشكل المحرف[١].

المحاسبة الإبداعية ليست تجاوزاً للقانون، ولكن المديرين في ظل الظروف المالية السيئة، تبحث عن حلول دون النظر في المعايير الأخلاقية، وتبريرهم "نصف الحقيقة ليست كذباً"، وإنما لا يمكن أن تكون الحقيقة كاملة. في حين أن المحاسبة الإبداعية تنطوي على التلاعب المحاسبي ضمن اللوائح القانونية، يشير الاحتيال إلى التلاعب المحاسبي خارج حدود القانون[٢].

المحاسبة الإبداعية لا تكسر القانون والمبادئ المحاسبة. وهي تحترم النص، ولكن ليس روح القانون أو المبادئ المحاسبية.

مفهوم الاحتيال وأنواعه:

عرّف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) الاحتيال (Fraud) بأنه:" فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية"[٣].

يتضح من تعريف معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) للاحتيال المذكور أعلاه أن هناك ثلاثة أنواع للاحتيال مصنفة حسب مرتكبيه وهي: احتيال الإدارة واحتيال الموظفين واحتيال الغير (طرف ثالث). وبنفس الوقت تناول هذا المعيار الدولي أنواع الاحتيال مصنفة حسب الأثر منها على النحو الآتي[٤]:

١. تقارير مالية احتيالية.
٢. سوء تخصيص الأصول.

---

١ Stephen Crouch, *et al.*, ٢٠١٠, p.١٣

٢ Popa, Mihaela, , *et al.*, ٢٠١٦

٣ . الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٢). **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**. (ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين). الأردن، عمان: (سنة النشر الأصلية ٢٠١٥)، ص ١٦٦.

٤ الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٢)، **المرجع السابق**، ص ١٦٤.

أنواع الاحتيال بغض النظر عن تصنيفها بحسب الآتي[1]:

١. احتيال العاملين: يتضمن بصفة عامة سرقة موارد الشركة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه السرقات.
٢. احتيال الإدارة: يتضمن بصفة عامة ارتكاب الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة العليا، بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية.
٣. الاحتيال الناتج عن تحريفات مرتبطة بإعداد بيانات مالية احتيالية أو مضللة: تتضمن عمليات متعمدة تهدف إلى خداع مستخدمي البيانات المالية عن طريق معالجة أو تزييف أو تعديل السجلات المحاسبية أو المستندات التي أعدت في ضوئها البيانات المالية، والعرض الخاطئ أو الحذف عن عمد لأحداث وعمليات معينة في البيانات المالية، والتطبيق الخاطئ عن عمد للمبادئ والمعايير المحاسبية فيما يتعلق بمبالغ أو تصنيف أو طريقة عرض معينة أو إفصاح بطريقة معينة.
٤. الاحتيال الناتج عن تحريفات مرتبطة بسوء استخدام الأصول: يتضمن سوء استخدام الأصول وسرقتها واختلاسها ويشمل ذلك: اختلاس المتحصلات النقدية، أو سرقة المخزون، وتواطؤ موظفي الشركة مع طرف آخر في سبيل اختلاس أحد الأصول.

أسباب الاحتيال

ذكر (دحدوح، ٢٠٠٧) أسباب وصفات الاحتيال، نذكر منها[2]:

١. إظهار وضع الشركة بشكل أفضل مما هو عليه وتشجيع المستثمرين على شراء أسهمها.
٢. اختلاس أصول المنشأة.
٣. قيام المنشأة بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها.
٤. وقوع الإدارة تحت ضغوط من مصادر داخلية أو خارجية.
٥. تجنب عواقب إخفاق الإدارة في تحقيق أهدافها المالية.

صفات الاحتيال:

١. الدوافع والضغوط والفرص.
٢. إمكانية إخفاء الغش.
٣. إمكانية الغش من خلال التواطؤ.
٤. إمكانية تحويل الخطأ إلى غش.

[1] محمد، عمر، **"مسؤولية مدققي الحسابات ودورهم في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير التدقيق الدولية - دراسة تحليلية"**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٣.

[2] دحدوح، حسين، **"مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ١٧٩-١٨٠

"إن استخدام مصطلح الغش في حقل المحاسبة والمراجعة يدل أيضًا على عدة معانٍ منها: "الاختلاس والتلاعب والاحتيال" ومما يركز عليه تعريف تلك المصطلحات عن معنى الغش أنه يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعمد وليس عن طريق المصادفة، وذلك سعيًا للتضليل والإخفاء عن أنظار المستخدمين للتقارير المالية."[١]

قد يحتوي الاحتيال على نفس عناصر المحاسبة الإبداعية: مثل التغيير في الطرق المحاسبية وتقديرات المواد التالفة وتحويل نفقات الفترة. الفرق بين الاحتيال والمحاسبة الإبداعية من المخطط أعلاه هو: الاحتيال ينطوي على عرض البيانات المالية على أساس معاملات وهمية، في حين أن المحاسبة الإبداعية تعتمد بدلا من ذلك على التلاعب في عرض أو التلاعب في المعاملات الفعلية أو الأحداث[٢].

[١] دحدوح، حسين، **المرجع السابق**، ص ١٧٩

[٢٢] Stephen Crouch, **op. cit**. p ٦٠.

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

مقدمة:

تقسم ممارسات المحاسبة الإبداعية، بحسب الأبحاث المنشورة، إلى ممارسات إيجابية أو سلبية. تشمل الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية تعزيز قدرة المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية على التنبؤ بمستقبل الشركة، أو زيادة القيمة المعلوماتية للأعمال المفصح عنها، حيث تعتبر المؤسسة أن استخدام المحاسبة الإبداعية يظهر أقل خطورة، أو زيادة ثبات الإيرادات وإمكانية التنبؤ بها. ويمكن اعتبار انخفاض تكلفة رأس المال المقترض وتحسين شروط الحصول على رأس مال إضافي من التأثيرات الإيجابية أيضاً[١].

مع ذلك، فإن ممارسات المحاسبة لها عواقب أكبر من توفير معلومات ملوثة لمساهمي الشركة وأصحابها، حتى وإن افترضنا أن هذه الممارسات توفر لهم معلومات إيجابية، فإن المحاسبة الإبداعية تقدم معلومات متلاعب بها للمجتمع ككل، مما يؤثر إحصائياً على مؤشرات البلد وناتجها المحلي.

يتناول المبحث تصنيف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وآثارها على البيانات المالية، ويستعرض مواطن التلاعب والطرق المتبعة بالمحاسبة الإبداعية، للتعرف إلى حيثيات هذه الممارسات.

[١] Zemánková, Lenka, "**Big Bath as A Determinant of Creative Accounting in Small and Micro Enterprises**", Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, Volume ٦٣, ٢٠١٥, P ١٧٨٠.

ممارسات المحاسبة الإبداعية:

تعددت ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعدد معها تصنيفها عند الباحثين، فهناك ممارسات إبداعية في المحاسبة وأخرى في المراجعة، وثالثة في الإفصاح. كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى: ممارسات ترتبط بالإيرادات، وممارسات ترتبط بالمصروفات، وممارسات ترتبط بتبويب القوائم المالية، وممارسات ترتبط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وممارسات ترتبط بتقرير مراجع الحسابات[١].

أما (القري، ٢٠١٠)[٢] فقد ارتأت أن هذه الممارسات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب في الشركات، فهي إمّا تلاعب في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف.

وقد قسم كل من (الحلبي، ٢٠٠٩)[٣] (نفاع، ٢٠١٥) [٤] ممارسات المحاسبة الإبداعية بحسب تأثيرها في القوائم المالية إلى:

١. ممارسات في قائمة المركز المالي
٢. ممارسات في قائمة الدخل.
٣. ممارسات في قائمة التغيرات حقوق الملكية.
٤. ممارسات في قائمة التدفقات النقدية.

وأكدت دراسة (ميساء،٢٠١٣)[٥] إلى أثر هذه الممارسات في قائمة التدفقات النقدية، وأضافت دراسة (مريم،٢٠١٤)[٦] الممارسات الإبداعية في التمويل خارج الميزانية.

كما ذكرت (حمادة ،٢٠١٠)[٧] مجالات أخرى وهي:

١. سوء استخدام الأهمية النسبية.
٢. العمليات المتبادلة ما بين الشركات.

[١] القري، ميسون، **"دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والتجارة، ٢٠١٠، ص ٥٣.
[٢] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص ٥٤.
[٣] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**.
[٤] النفاع، علاء، **مرجع سبق كره**.
[٥] أبو تمام، ميساء، **مرجع سبق ذكره**.
[٦] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**.
[٧] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**.

قسم كل من (Mulford & Comiskey, ٢٠٠٢)[١] ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى ثلاث مجموعات رئيسي، وذلك كما يأتي:

١. الاعتراف بإيرادات وهمية أو إيرادات لم تتحقق بعد.
٢. سياسات الرسملة التعسفية أو الإطفاء المتعدي.
٣. الخطأ في التقرير عن الأصول والخصوم.

سيتم استعراض ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجموعات الأربع الآتية:

١. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
٢. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
٣. ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
٤. ممارسات محاسبة إبداعية في مجالات أخرى.

[١] Mulford, C. Comisky, E, "**The Financial Number Game"**. ٣rd., John Wiley and Sons, ٢٠٠٢.

أولاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

تستخدم قائمة المركز المالي في التقارير عن الأصول والخصوم، وحقوق المساهمين في المؤسسات التجارية في تاريخ محدد. وتقدم معلومات عن طبيعة ومبالغ الاستثمارات في موارد المؤسسة، والالتزامات تجاه الدائنين، وحقوق الملكية من صافي الموارد. ومن خلال توفير المعلومات عن الأصول والخصوم وحقوق المساهمين، توفر الميزانية العمومية أساساً لحساب معدلات العائد وتقييم هيكل رأس مال المؤسسة. كما يستخدم المحللون معلومات قائمة المركز المالي لتقييم مخاطر الشركة والتدفقات النقدية المستقبلية[١].

فيما يلي عرض لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

١. الممارسات في الأصول غير المتداولة

١,١. الأصول الثابتة:

تشمل الممارسات تحديد قيمة الأصول الثابتة المصرح عنها في قائمة المركز المالي، باتباع طريقة إعادة التقييم وعدم الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية، وإظهار فائض إعادة التقييم ضمن قائمة الدخل بدلاً عن قائمة التغير في حقوق الملكية[٢]. كما يتم التلاعب باهتلاكات الأصول التي تعتمد على التقدير الشخصي لتحديد أعمارها الإنتاجية، فالمبادئ المحاسبية لا تتضمن المدة الزمنية الواجبة لاهتلاك الأصول الثابتة، مما يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب رغبتها في عرض الأصول بقائمة المركز المالي[٣]. كما أن التلاعب بالسياسات المحاسبية لطرق الاهتلاك من فترة لأخرى من شأنها التأثير على الأصول الثابتة وعلى الربح المحاسبي للفترة.

إن مبادلة الأصول غير النقدية بما فيها الممتلكات والمصانع والمعدات فيها جدال كبير، تستغل الإدارة هذا الجدل بالاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، التي تقتضي استخدام القيمة العادلة للأصل المستغنى عنه أو القيمة العادلة للأصل المستلم، ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر نتيجة التبادل إن كانت العملية ذات جوهر تجاري، فإن لم تكن لا يتم الاعتراف بأي ربح أو خسارة[٤]، تتجلى الممارسات الإبداعية باستخدام البدائل بما يناسب توجهات الإدارة.

١,٢. الأصول غير الملموسة:

حيث يتم المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالشهرة غير المشتراة، وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء[٥]. كما أن التلاعب يشمل تكاليف البحث والتطوير، فهي تعتبر من الأصول الملموسة المولدة داخلياً، التي تنطوي على عنصر عدم التيقن بدرجات مختلفة، فمبادئ المحاسبة تنصّ على وجوب إثبات تكاليف البحث والتطوير كمصرفات عند حدوثها، وعند

---

[١] Kieso at el., "**Intermediate Accounting**", ٥th Edition, John Wiley & Sons, ٢٠١٣, p ٢١٤.

[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص ٦٠.

[٣] Mulford, C. Comisky, E, **op. cit.**, ٢٠٠٢, p ٢٠٨.

[٤] Kieso at el., **op. cit.**, ٢٠١٣, p٥٥٠.

[٥] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٤٠.

توفر شروط معينة رسملة هذه المصاريف لتظهر في قائمة المركز المالي، التي قد تستغلّها الإدارة في تحديد قيمة المصروفات الواجب رسملتها وزمن بدء الرسملة، وهذه المشكلة موجودة في الشركات البرمجية حيث تعتبر من أهم مشكلاتها[١].

٢. الممارسات في الأصول المتداولة

٢,١. المخزون السلعي:

يمثل المخزون أحد أهم عناصر الأصول بسبب كثرة طرق التلاعب في قيمته، ولعل أبسط هذه الطرق أن يتم المبالغة في العد الفعلي لعناصر المخزون، ويعد المخزون من أكثر البنود شيوعاً، للمرونة في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وأثر المرونة على المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية، من خلال اختيار الطريقة المستخدمة لتحديد تكلفته، فالشركات لديها عدةّ طرق للقياس للاختيار بينها، فهي تستخدم بنشاط الطرق المختلفة المتاحة لها[٢].

كما أن طريقة تقويم المخزون السلعي – التكلفة والسوق أيهما أقل – تتيح للإدارة اختيار سعر السوق المناسب، وهنا تظهر الحاجة إلى الحكم الشخصي فيما إذا كان تخفيض قيمة المخزون ضرورياً أم لا، وكممارسة للمحاسبة الإبداعية تقوم الشركة بتأجيل تخفيض قيمة المخزون[٣].

٢,٢. المدينون التجاريون:

يقضي مبدأ الحيطة والحذر بالاعتراف بالخسائر المحتملة الممكن تقديرها، ولا يتم الاعتراف بالأرباح غير المحققة، ويتم تشكيل مخصصات لمواجهة الخسائر المستقبلية محتملة الحدّوث. وبحسب مبدأ الحيطة والحذر يتم تشكيل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، يطرح من إجمالي المدينين[٤].

كما يتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة [٥].

٢,٣. النقدية:

عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدّة، والتلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة المعاملات النقدية بالعملة الأجنبية، والتأثير على نسب السيولة[٦]، ممارسات المحاسبة الإبداعية في بند النقدية، التي تتجلى في قائمة التدفقات النقدية بشكل أكبر.

---

[١] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص٦٦.

[٢] Mulford, C. Comisky, E, **op. cit.**, p ٢٠.

[٣] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص

[٤] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٠، ص ٦٩.

[٥] القطيش، حسن، الصوفي، فارس ، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١١، ص ٣٦٧.

[٦] النفاع، علاء، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٥، ص ٩٤.

٢,٤. الاستثمارات المالية:

يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار[١]. كما من الممكن أن تتلاعب الإدارة بتقييم الاستثمارات المالية فتقيم الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة والمتاحة للبيع بالقيمة العادلة، وتقيم الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق بالتكلفة التاريخية. وقد تعمد الإدارة إلى نقل تصنيف الاستثمارات بغرض المتاجرة والمتاحة البيع إلى الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، في حال انخفضت قيمة الأولى لتفادي تأثير هبوط الأسعار[٢].

وقد تستخدم أسعار السوق غير الحقيقية لتقييم محفظة الأوراق المالية، أو نقل تصنيف الاستثمارات المالية من قصيرة الأجل إلى طويلة الأجل عند انخفاض أسعار السوق، ويتم تخفيض مخصص هبوط أسعار الاستثمارات بشكل غير مبرر[٣].

٣. الممارسات في حقوق الملكية والالتزامات

٣,١. حقوق المساهمين:

تكمن ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلًا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندًا من بنود سنوات سابقة، وكذلك تتم ممارستها من خلال معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل، يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية[٤].

٣,٢. الالتزامات المتداولة:

يتم عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة[٥]. كذلك إجراء تغييرات غير معتادة في تحديد قيمة تعويض نهاية خدمة العاملين، وقيام الإدارة بتسديد الالتزامات قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل دون مراعاة الآثار السلبية للاقتراض، بهدف تحسين نسب السيولة[٦]. كما تقوم بعض الشركات في بعض الأحيان ولغايات خاصة بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات وبخاصة تلك المتعلقة بمنافع التعاقد وتعويضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين، حيث يؤدي إلى تخفيض في الالتزامات المتداولة،

---

[١] القطيش، حسن، الصوفي، فارس ، **المرجع السابق**، ٢٠١١، ص ٣٦٧.
[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص٦٩.
[٣] النفاع، علاء، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٥، ص ٩٥.
[٤] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠٠٩، ص٤٣.
[٥] القطيش، حسن، الصوفي، فارس ، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١١، ص ٣٦٧.
[٦] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠٠٩، ص٤٢.

وتعمد بعض شركات المقاولات إلى تأجيل الاعتراف بالدفعات المقبوضة مقدماً من العملاء، بهدف تحسين نسبة الرفع المالي للشركة[١].

٣,٣. الالتزامات طويلة الأجل:

تعمد إدارة الشركات إلى إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية[٢].

ثانياً: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تقيس قائمة الدخل نجاح عمليات الشركة لفترة معينة من الزمن. تساعد قائمة الدخل المستخدمين من المستثمرين والدائنين في تحديد الربحية وقيمة العائد من الاستثمار والجدارة الائتمانية. وتوفر لهم معلومات تساعدهم على التنبؤ بالمبالغ والتوقيت وعدم اليقين بشأن التدفقات النقدية المستقبلية[٣].

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل حسب (Schilit,٢٠٠٢)[٤] بالآتي:

١. تسجيل إيرادات المبيعات مبكراً قبل شحنها أو تسجيلها قبل التزام الزبون بدفع ثمنها.
٢. زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل الأرباح من خلال بيع أصل مقيم أقل من الحقيقة، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءًا من الإيرادات، إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيليًا، وأخيراً ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
٣. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة إلى اهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدًا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.
٤. نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.

نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية، وهي تشمل تسريع وزيادة المصاريف التي تعتمد على تقدير المرء في الفترة المحاسبية الحالية.

[١] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص٧٢.
[٢] لحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠٠٩، ص٤٣.
[٣] Kieso at el., **op. cit.**, ٢٠١٣, p١٦٠.
[٤] Howard- Schilit, "**Financial shenanigans"**, ٢nd edition, Mc Grow- Hill, ٢٠٠٢.

١. الإيرادات

تعرف الإيرادات على أنها تدفق للأصول أو استنفاذ للالتزامات من خلال إنتاج أو بيع المنتجات، تقديم خدمات، أو أي نشاط ايرادي تعتبره المنشأة ضمن أهداف عملياتها الأساسية[١]. بدافع تحسين وإظهار الأرباح بأفضل صورة ممكنة، لإقناع المساهمين بأن الإدارة تدير أصولها بفعالية، تلجأ بعض الشركات إلى التلاعب بالإيرادات من خلال اتّباع الممارسات الآتية:

١,١. تسجيل العائدات الناشئة عن مردودات المشتريات على أنها إيرادات: في بعض الحالات تقوم بعض الشركات بتسجيل العائدات الناجمة عن مردودات المشتريات باعتبارها إيرادات؛ بهدف زيادة إيراداتها في سنة مالية معينة[٢].

١,٢. الاعتراف بالإيرادات بالرغم من عدم التزام الزبون بالدفع: لكي يتم الاعتراف بالإيراد يجب أن ينتقل العبء المالي من البائع إلى المشتري، يتم التلاعب عندما يقوم البائع بتمويل المشتري، من خلال تسهيل شروط الدفع، تستخدم هذه الممارسة في بعض الشركات بهدف زيادة إيراداتها للسنة الحالية من خلال لجوئها إلى إقراض الزبائن بهدف شراء منتجاتها، وتمديد عمليات سداد ثمن البضاعة المباعة لفترات زمنية طويلة[٣].

١,٣. البيع للأطراف ذات العلاقة أو شركائها الاستراتيجيين: تقوم بعض الشركات، بهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية جارية محددة ببيع بضاعة إلى شركات من مجموعتها أو ترتبط معها بعلاقات شراكة استراتيجية، ينطبق هذا الأسلوب على الشركات التي تقوم بتنفيذ عمليات بيع مقابل عمليات شراء من الشركة نفسها ويتم الاعتراف فيها كإيرادات في سجلاتها المحاسبية[٤]، transferring pries.

[١] Kieso at el., **op. cit.**, ٢٠١٣, p١٠٤٠.

[٢] Mulford, C. Comisky, E, **op. cit.**, p١٦٩.

[٣] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٢٩.

[٤] Howard- Schilit, **op. cit.**, p٧٩

١,٤. تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، وقبل الموافقة النهائية من قبل الزبون على الشراء، يتم إغلاق عملية البيع بعد شحن البضاعة وتسليمها للزبون وضمان عدم إرجاعها لأي سبب كان، إذ إن هناك بعض السلع وبخاصة الملموسة تسمح قوانين السوق بإعادتها خلال فترة زمنية محددة، إذا لم تنطبق عليها الشروط المتفق عليها، وعادة لا يتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية محددة دون إغلاق عملية البيع نفسها التي نشأ عنها الإيراد[١].

١,٥. زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلاً لديها بسعر منخفض تستخدم هذا الممارسة من قِبَل إدارات بعض الشركات لزيادة إيراداتها، وبالآتي أرباحها لفترة زمنية محددة، ويستند هذا الأسلوب إلى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعاً مقارنة مع سعر الشراء، فتلجأ لبيعه بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة٢.

١,٦. تتتبع الشركات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ (conservative) وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه، وغير المحافظ (aggressive) وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه. وتجدر الإشارة إلى أن التلاعب في الاعتراف بالإيراد لا يتعلق بمفهوم التوقيت فقط، بل يتعلق بمفهوم تحول المخاطر كذلك[٣].

١,٧. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة أحد الممارسات للتلاعب بتوقيت الاعتراف بالإيراد، تهدف هذه الممارسة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر ضرورة. وعادة ماُ تستخدم هذه الممارسة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الحالية ممتازة، تعتمد هذه الممارسة على إنشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة، فتقوم بإنشاء حسابات ادخارية خاصة عندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعبًا[٤].

---

[١] Howard- Schilit, **op. cit.**, p ٧٠

[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٦٣.

[٣] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص ٦٢.

[٤] Howard- Schilit, **op. cit.**, p ١٥٤.

٢. المصروفات

تعرف المصروفات على انها تدفق خارج أو استخدام للأصول، أو زيادة بالالتزامات خلال الفترة من خلال إنتاج أو بيع المنتجات، تقديم خدمات، أو صرف خارج تعتبره المنشأة ضمن أهداف عملياتها الأساسية[١].

٢,١. رسملة التكاليف التشغيلية العادية الناجمة عن تغيرات جديدة في المصاريف تكمن الممارسة في نقل المصروفات لفترات مالية مستقبلية من خلال رسملة التكاليف التشغيلية العادية، حيث تهدف الشركات إلى إخفاء مصاريف عالية ناجمة عن اهتلاك الأصول أو حملة إعلانية ضخمة فتقوم برسملة هذه المصروفات [٢].

٢,٢. تخفيض الالتزامات من خلال تغيير الافتراضات المحاسبية وسياسات تقدير بعض الحسابات، تعكس الممارسة المرونة في اختيار السياسات المحاسبية، وبخاصة تلك المتعلقة بمنافع التقاعد وتعويضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين، حيث يؤدي هذا التغيير إلى تخفيض الالتزامات والمصاريف وسياسات التأجير وتقدير الحسابات[٣].

٢,٣. تخفيض قيمة المستحقات الاختيارية نظراً للمرونة المتاحة في تقدير ما تتحمله الشركة من مصروفات اختيارية كونها عناصر غير ملزمة للإدارة من الوجهة القانونية أو الفنية، ويتأثر تقديرها والرقابة عليها بسياسات وإقرارات الإدارة إلى حد كبير، يمكن للإدارة تخفيضها في إطار استراتيجية واضحة حيالها، بغرض تحقيق أهداف محددة. ومن أمثلة المستحقات الاختيارية مخصص التعويضات في شركات التأمين، ومخصص خسارة القروض في المصارف التجارية، مستحقات ضرائب الرواتب والأجور، ومخصص المردودات ومسموحات المبيعات في الشركات الصناعية[٤].

[١] Kieso at el., **op. cit.**, ٢٠١٣, p ٥٣.
[٢] Howard- Schilit, **op. cit.**, p ١١٤.
[٣] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٣٥.
[٤] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص٦٥.

٢,٤. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تُعد أصولاً يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالآتي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل[١].

٣. إعادة تصنيف قائمة الدخل

تتضمن قائمة الدخل عدة أقسام يتكّفل كل قسم منها بالتقرير عن دخل مجموعة متجانسة من العمليات أو الأنشطة. وتبدأ بالتقرير عن دخل العمليات التشغيلية المستمرة، يلي التقرير عن دخل العمليات المقرر إيقافها، ثم دخل العمليات غير العادية أو الاستثنائية، تهدف هذه التصنيفات إلى جعل قائمة الدخل أكثر وضوحاً وشفافية ومتفقة مع قواعد الإفصاح المحاسبي السليم[٢].

يتم التلاعب إما بالإفصاح أو بالتصنيف أوكلاهما، التلاعب في تصنيف عناصر قائمة الدخل غير العادية أو غير المتكررة، تدخل خسائر الكوارث الطبيعية ضمنها، أو أثر التغيرات المحاسبية الناتجة عن تبديل السياسات المحاسبية أو تغيير التقديرات أو تصحيح الأخطاء المحاسبية[٣]. كما يتم التحويل بين بنود القسم التشغيلي وباقي الأقسام الأخرى، بهدف التأثير على النسب المالية المستخدمة لتقييم أداء الشركة[٤].

تتميز هذه الممارسة بعدم وجود مستحقات يتم إلغاؤها مستقبلاً، وعدم فقدان أرباح نتيجة فرص ضائعة، وقد يصعب على المراجع تحديد التصنيف الأمثل لبنود المصروفات التي توزع بين الحسابات المختلفة بصورة موضوعية[٥].

---

[١] القطيش، حسن، الصوفي، فارس ، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١١، ص ٣٦٦

[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص ٦٦.

[٣] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص ٧١

[٤] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ٢٠١٤، ص ٦٦.

[٥] عبد الحليم، مريم، **المرجع السابق** ، ٢٠١٤، ص٦٧.

ثالثاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

تساعد قائمة التدفقات النقدية في فهم وتحديد قيمة وزمن وعدم التيقن في التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، والغرض الأساس للتدفقات النقدية هو تقديم معلومات ملائمة حول النقدية المستلمة والنقدية المدفوعة خلال الفترة. ولتحقيق هذا الغرض تقدم التدفقات النقدية تقريراً حول العمليات التشغيلية، العمليات الاستثمارية، العمليات التمويلية، وصافي التغير في النقدية خلال الفترة. أنّ التقرير عن مصادر النقدية، واستخداماتها، وصافي التغير يساعد كلاً من المستثمرين والدائنين، وباقي المستخدمين بمعرفة ما يجري في الشركة وطريقة إدارتها لسيولتها النقدية[١].

تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية كما ذكرتها دراسة (ميساء، ٢٠١٣)[٢] بالمحاور الأربعة الآتية:

١. التلاعب بتصنيف التدفقات النقدية

هناك إجماع على الهيكل الأساس لأنشطة قائمة التدفقات النقدية، ولكن هناك بعض اختلافات في العناصر التي تندرج تحت كل نشاط، تستغل الإدارة هذه الاختلافات للتلاعب بتصنيف التدفقات ما بين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، رغم أن التلاعبات لا تؤثر على صافي التغير في النقدية خلال الفترة، لكن تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية التي تعتبر مقياس لكفاءة العمليات التشغيلية في المنشأة.

٢. التلاعب بالتدفقات النقدية من الأنشطة غير المستمرة

معاملة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة غير المتكررة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية المستمرة، يعتبر التدفق النقدي التشغيلي هو " النجم " والذي يعكس الجزء المستمر والثابت من رصيد النقدية ، تقوم منشأة الأعمال على تصنيف التدفقات النقدية الداخلة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية مستمرة أما التدفقات النقدية الخارجة التي لها تأثير سلبي تصنف كتدفقات نقدية من أنشطة غير مستمرة.

٣. الخيار ما بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة

الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لا يؤثر على النتيجة النهائية، ولكنه يترك أثرًا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمنشأة.

٤. التلاعب بالسياسات المحاسبية للتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية

التلاعب بالسياسات المحاسبية المستخدمة التي تتم ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصري المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ؛ حيث أن المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصًا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة منشأة الأعمال.

---

[١] Kieso at el., **op. cit.**, ٢٠١٣, p٢٢٨-٢٢٩.

[٢] [٢] أبو تمام، ميساء، **مرجع سبق** ذكره، ٢٠١٣.

رابعاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجالات الأخرى

١. التمويل خارج الميزانية [١]

تلجأ بعض الشركات إلى عدم الإفصاح عن عمليات التمويل ذات الأهمية النسبية في الشركة، حيث تقوم بعمليات تزيد من التزاماتها دون أن تُظهر تلك الزيادة في ميزانيتها، ويسمى: التمويل خارج الميزانية أو . Off-balance Sheet Financing

ويعرف التمويل خارج الميزانية على أنه: تمويل أو إعادة تمويل عمليات الشركة دون أن يظهر ذلك في قوائمها المالية، ودون الخروج عن المتطلبات النظامية، وبوجود المحاسبة الإبداعية.

وتهدف طريقة التمويل هذه في الغالب إلى التحكم في نسب المديونية. وقد ذكر أن الهدف من التمويل خارج الميزانية يكون في العادة من أجل تخفيض مديونية الشركة. وهي طريقة شائعة لدى الشركات الأمريكية والبريطانية، تمكّنها من إخفاء بعض التزاماتها أو أصولها.

٢. عقود الإيجار

يتم تصنيف عقود التأجير إلى تأجير تمويلي وتشغيلي، ويمنح التأجير التشغيلي حق استخدام الأصل بصفة مؤقتة مع الاعتراف بمصروف الإيجار ضمن بنود قائمة الدخل، وتثبت دفعات الإيجار عند استحقاقها كمصروف يحمل على دخل الفترة المالية للشركة المستأجرة. أما الإيجار التمويلي فيسمح للشركة المستأجرة برسملة القيم المالية للأقساط المسددة مقابل الإيجار وإظهارها ضمن الأصول بقائمة المركز المالي[٢].

تتمثّل ممارسات المحاسبة الإبداعية في التمويل خارج الميزانية من خلال عقد إيجار طويل الأجل غير قابل للإلغاء، يسجل على أنه عقد إيجار تشغيلي، وذلك لأنه لا يستوفي الشروط اللازمة لاعتباره عقد إيجار رأسمالي، ويترتب على ذلك عدم ظهور قيمة العقد الحالية في قائمة المركز المالي، كما لا يتوجب إطفاء قيمة الأصل المستأجر كما هو مطلوب في عقد الإيجار الرأسمالي، وبذلك يتم تفادي تحول المنافع والمخاطر المتعلقة بالأصل موضوع العقد إلى المستأجر، ويبقى الأصل على قيمته لا ينقص، لعدم استهلاكه [٣].

---

[١] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص ٥٤.
[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٧٤.
[٣] القري، ميسون، **مرجع سبق ذكره**، ص ٥٦.

٣. منشآت الغرض الخاص [١]:

تظهر منشآت الغرض الخاص Entities Purpose Special (SPEs في قيام الشركة بإنشاء منشأة تابعة لممارسة نشاط معين، وتحويل بعض أصول الشركة والتزاماتها إلى المنشأة التابعة دون إدماجها في القوائم المالية للشركة الأم، وذلك عن طريق القيام ببعض الأساليب للتهرب من شروط إدماجها.
تهدف هذه المنشآت بصورة أساسية إلى إدارة المخاطر، ويمكن من خلالها الحصول على تمويل منخفض التكلفة، كأن تقوم الشركة بتوريق حسابات المدينين لديها .كما تستخدم هذه المنشآت أحياناً بهدف التجنّب الضريبي، أو بهدف الحصول على مكاسب صورية من خلال عمليات بيع أصول الشركة الأم على الشركات التابعة، الأمر الذي من شأنه خلق مكاسب للشركة كما لو أنه تم بيع أي أصل آخر لأي شركة.
قد ركّزت الأوساط الصحفية والجهات التنظيمية في قلقهم المتعلّق بالتمويل خارج الميزانية على موضوع استخدام منشآت الغرض الخاص SPEs لإبقاء الديون –والفوائد لمتعلقة بها –خارج القوائم المالية المجمعة. وهي الطريقة التي كانت تتبعها شركة Enron في محاسبتها، حيث تمكنّت في عام ٢٠٠٠م من عزل ما يقارب ١٢ بليون دولار من ديونها خارج ميزانيتها العمومية بواسطة هذه المنشآت.

٤. التغيير في التقديرات المحاسبية:

في بعض الحالات يكون للإدارة ضمن المعايير المحاسبية حرية تقدير قد تؤثر على الربح المعلن عنه للفترة. على سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة إلى استخدام التقديرات في اعتماد معيار محاسبي جديد أو تغييره، أو قد يتطلب الأمر إعادة تقييم حكم مهني بشأن تقدير مسبق في السجلات [٢].

[١] القري، ميسون، **المرجع السابق**، ٢٠١٠، ص ٥٨.

[٢] Stephen Crouch, **op. cit**. p ٦٢.

الفصل الثاني

إجراءات المراجعة الخارجية المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في سورية

إن توافر المرونة في المعايير المحاسبة الدولية كان كفيلاً باستغلاله من قبل الشركات في سبيل تحقيق مصالح معينة. على كلٍ من المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية حتى يكون هذا الإجراء متبوعًا بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم. كما يتجلى التحدي الذي تواجهه مهنة المحاسبة والمراجعة من إعلان الشركات إفلاسها، وما رافقه من اكتشاف عمليات الفساد، التي ما كانت المحاسبة الإبداعية أحد وجوهها، من خلال ممارساتها اللا أخلاقية.

تم في هذا الفصل استعراض مفهوم المراجعة الخارجية ومراحلها، ودورها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأساليبها، كما تم استعراض الإجراءات الجوهرية المنفذة في عملية المراجعة، وتم التطرق إلى مفهوم كفاءة المراجعة وعناصرها.

- المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية
- المبحث الثاني: الطرق ولاتجاهات الحدّيثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليلها
- المبحث الثالث: الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية
- المبحث الرابع: كفاءة المراجعة

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

تعريف المراجعة الخارجية[١]

إن مخرجات النظام المحاسبي لدى الشركات يتمثل في التقارير المالية، التي يتم عرضها على المساهمين والجهات الخارجية الأخرى، تعبر عن حالة الشركة والآثار التي تضمنتها أحداث وأنشطة الشركة[٢]. إنّ المساهمين الذين يرغبون باستثمار أموالهم عن طريق شراء أسهم في شركات مساهمة، يواجهون خطر المعلومات الذي ينعكس على كون المعلومات (القوائم المالية) التي اعتمدوا عليها غير دقيقة أو مضللة، وبالآتي يرغبون بالاعتماد على بيانات قابلة للتصديق عن طريق تدقيقها من قبل جهة مستقلة[٣].

عدم قدرة متخّذ القرار على التأكد الشخصي من عدالة القوائم المالية، بسبب الفاصل بين معد المعلومات والمستفيد منها، وتعارض مصلحة معد المعلومات كإدارة مع مصلحة المساهمين، وضخامة العمليات المالية نسبةً لاتساع حجم المشروعات الاقتصادية، وتعقيد تلك العمليات وكثرتها، من الأسباب التي دعت إلى وجود المراجعة[٤].

عرف (Arens *at. el.*,٢٠١٢)[٥] المراجعة أنها: "استكمال وتقويم أدلة الإثبات حول المعلومات المقدمة، والتقرير عن درجة توافق المعلومات المقدمة مع المعيار المحدد لها، ويجب أن يتم عن طريق شخص مؤهل ومستقل".

تأسيساً على ذلك فإن المسؤولية الأساسية للمراجع الخارجي تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم (تأكيدات) الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا، وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

---

[١] القاضي، حسبن، دحدوح، حسين، قريط، عصام، **"أصول المراجعة – الجزء الأول"**، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٤

[٢] الصعب، رهف، **"أثر تطبيق معايير التدقيق الداخلي الدولية على كفاءة عملية التدقيق الخارجي"**، رسالة مجاستير غير منشورة، كلية الاتصاد جامعة دمشق، ٢٠١٨، ص٥٠.

[٣] القاضي، حسبن، وأخرون، **"المرجع السابق"**.

[٤] القاضي، حسبن، وأخرون، **"المرجع السابق"**.

[٥] Arens, *at. el.*, "**Auditing and assurance services: an integrated approach"** (١٤th ed.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education.

مراحل وإجراءات عملية المراجعة

هناك اختلاف في تقسيم عملية المراجعة بحسب الدراسات الأكاديمية، والمجمعات المهنية.

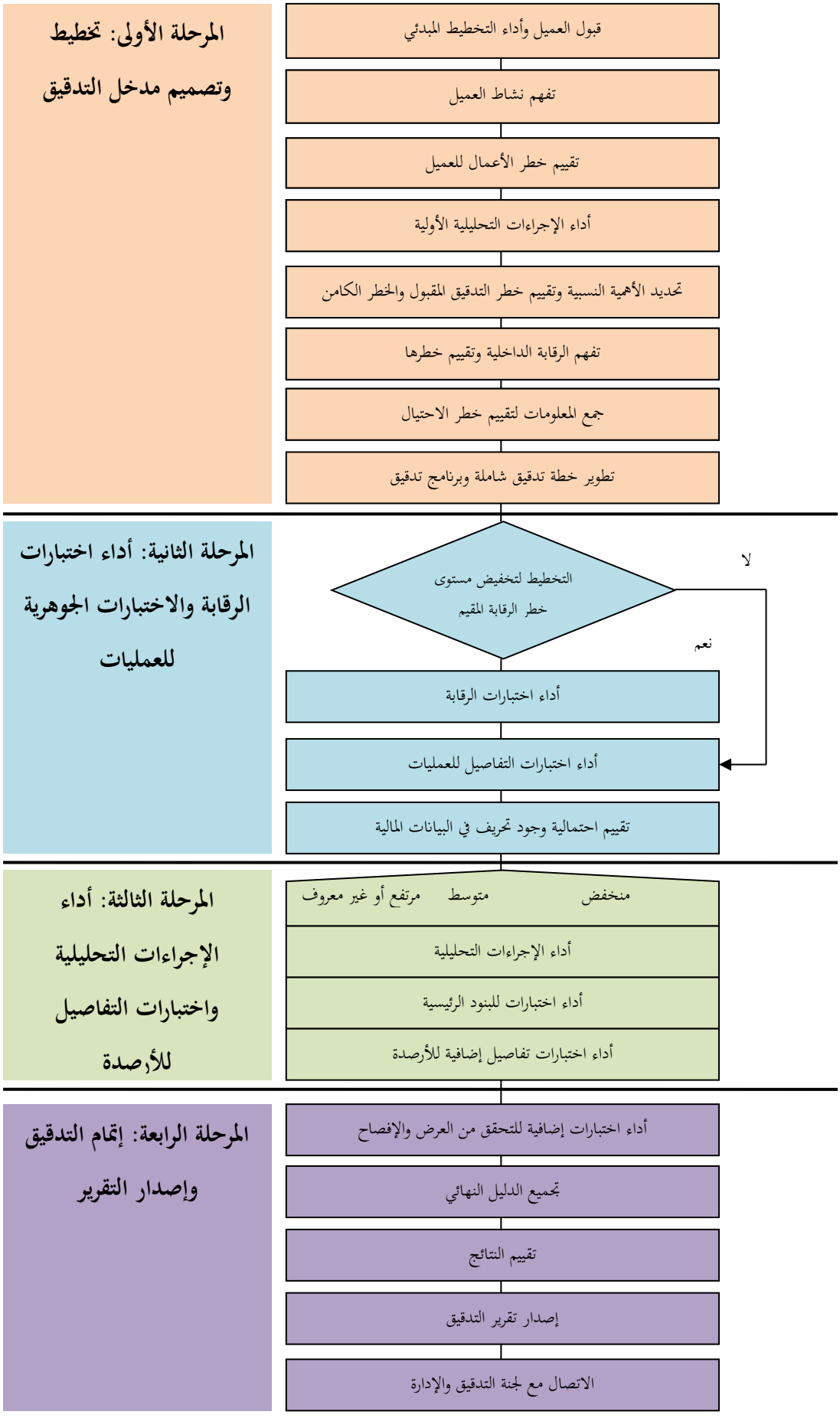
قسمت المجمعات المهنية عملية المراجعة إلى المراحل الآتية [١]:

١. فهم نشاط العميل
٢. القيام بالإجراءات التحليلية الأولية
٣. تقدير خطر المراجعة ومستوى الأهمية النسبية
٤. فهم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الجوهرية
٥. تحديد مخاطر الاكتشاف
٦. تصميم ووضع برنامج المراجعة
٧. تنفيذ إجراءات المراجعة وجمع أدلة الإثبات
٨. تقييم النتائج ومقارنة التحريفات مع مستوى الأهمية النسبية
٩. إصدار التقرير

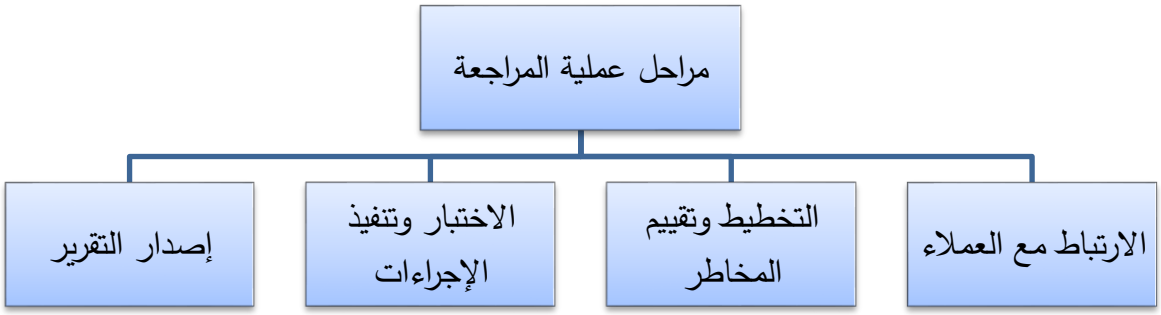
أما الدراسات الأكاديمية فقسمت عملية المراجعة [٢] إلى المراحل الأربع التي يوضحها الشكل رقم (٢).

[١] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين ، **"منهاج محاسب قانوني عربي معتمد"**، ورقة التدقيق، ٢٠١٣، ص ٣٤.

[٢] Arens, *at. el.*, **op. cit.**,


المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم مدخل التدقيق
قبول العميل وأداء التخطيط المبدئي
تفهم نشاط العميل
تقييم خطر الأعمال للعميل
أداء الإجراءات التحليلية الأولية
تحديد الأهمية النسبية وتقييم خطر التدقيق المقبول والخطر الكامن
تفهم الرقابة الداخلية وتقييم خطرها
جمع المعلومات لتقييم خطر الاحتيال
تطوير خطة تدقيق شاملة وبرنامج تدقيق
المرحلة الثانية: أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية للعمليات
التخطيط لتخفيض مستوى خطر الرقابة المقيم
لا
نعم
أداء اختبارات الرقابة
أداء اختبارات التفاصيل للعمليات
تقييم احتمالية وجود تحريف في البيانات المالية
المرحلة الثالثة: أداء الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل للأرصدة
منخفض
متوسط
مرتفع أو غير معروف
أداء الإجراءات التحليلية
أداء اختبارات للبنود الرئيسية
أداء اختبارات تفاصيل إضافية للأرصدة
المرحلة الرابعة: إتمام التدقيق وإصدار التقرير
أداء اختبارات إضافية للتحقق من العرض والإفصاح
تجميع الدليل النهائي
تقييم النتائج
إصدار تقرير التدقيق
الاتصال مع لجنة التدقيق والإدارة

أما شركة المراجعة محل الدراسة التحليلية فقد قسمت عملية المراجعة إلى المراحل الآتية:
الشكل رقم (٣)



وسيتناول البحث مناقشة مقتضبة عن هذه المراحل آتياً:

- **الارتباط مع العملاء**

ينبغي على الشركة أن تضع سياسات وإجراءات لقبول عميل، وقد نص المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) على أنه ينبغي أن تضع شركة المراجعة سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات فقط عندما تكون شركة المراجعة[١] :

١. مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
٢. قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
٣. قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تملك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.

وبعد عملية تقييم العميل وقبول الارتباط به يأتي خطاب الارتباط الذي يعتبر بمثابة عقد بين المراجع والعميل. وقد نص معيار المراجعة الدولي (٢١٠) على أنه ينبغي أن يتفق المراجع مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكليف بالمراجعة، حسبما يكون مناسباً، كما ينبغي تدوين شروط التكليف بالمراجعة المتفق عليها في كتاب تعيين عملية المراجعة (خطاب الارتباط) أو شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطّية وينبغي أن يشتمل على ما يأتي[٢]:

١. هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية.
٢. مسؤوليات المراجع.
٣. مسؤوليات الإدارة.
٤. تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية.

[١] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، المرجع السابق، ص٥٩.
[٢] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، المرجع السابق، ص١١٥.

٥. الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المراجع، وبيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

- **مرحلة التخطيط وتقييم المخاطر**

تتضمن مرحلة التخطيط فهم بيئة عمل العميل، التي تمكنه من فهم طبيعة المنشأة والحالات والعمليات والممارسات التي يظن أن لها تأثيراً على عملية الفحص، لذلك فإن فهم بيئة عمل العميل تساعد المراجع على التخطيط وأداء العملية بفعالية وكفاءة. كما تتضمن تحديد المخاطر المحتملة في العملية وتحديد الأهمية النسبية (Materiality) التي يضعها مدقق الحسابات لتحديد الأرصدة والمعاملات الواجب تدقيقها[١]. يتوجب على المراجع القيام بالإجراءات المناسبة لفهم نظام الرقابة الداخلية، كما يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) حصول المراجع على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالمراجعة، وتقييمه لتصميم عناصر هذه الرقابة وتحديد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي الشركة[٢].

فهم نظام الرقابة الداخلية يُمكّن المراجع من تقدير المخاطر الجوهرية، التي تعرف بأنها مخاطر تحريف البيانات المالية بسب ظروف خاصة ببيئة العميل، وليس بأداء المراجع، وتقسم إلى مخاطر جوهرية على مستوى البيانات المالية، ومخاطر جوهرية على مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وتشمل[٣]:

- حسابات تتطلب إجراءات تسوية في الفترة السابقة أو تتضمن درجة عالية من التقدير المحاسبي، فهي حسابات احتمال التحريف فيها أكبر.
- التعقيد في تسجيل العمليات.
- درجة الاجتهادات والتقديرات التي تتضمنها تحديد الأرصدة.
- العمليات المعقدة وغير الاعتيادية في أو قرب نهاية فترة المالية.

تقييم المخاطر الجوهرية على مستوى الإثبات يحدد توقيت ومدى وطبيعة الإجراءات الاضافية اللازمة للحصول على أدلة كافية وملائمة.

- **مرحلة الاختبار وتنفيذ الاختبارات**

يتم في هذه المرحلة تصميم أوراق العمل الخاصة بالعملية، وتنفيذ الإجراءات الجوهرية كما تم التخطيط له في مرحلة التخطيط وتقييم المخاطر، وقد اقتصر الباحث على مناقشة الإجراءات الجوهرية التي يتناول المراجع خلالها خطر وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية، وسيأتي الحدّيث عنها في البحث الثالث.

---

[١] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، **المرجع السابق**، ص٣٧.
[٢] الإتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٢)، **مرجع سبق ذكره** ، ص ٢٦٦.
[٣] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص٤٢.

- **مرحلة إصدار التقرير**

تلخص أهداف المراجع في تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على النتائج المستنتجة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة[١]، أن قرار اصدار الرأي تبنى على أدلة إثبات مناسبة، من خلال تقييم مخاطر إمكانية احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية، يتم في هذه المرحلة تقييم أدلة الإثبات من خلال[٢]:

١. تم الحصول على أدلة مناسبة وكافية
٢. الأهمية النسبية للأخطاء غير المصححة
٣. ملائمة السياسات المحاسبية عند العميل وإمكانية وجود الاحتيال والتحيز.
٤. الإفصاحات والمعلومات في البيانات المالية ملائمة مع السياسات المحاسبية المطبقة.

بعد القيام بتقييم الأدلة يقوم المراجع بتحديد نوع الرأي المناسب، والتعبير عنه بشكل خطي، ويقوم بمناقشة التقرير مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

[١] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص٧٢٣.
[٢] المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، **المرجع السابق**، ص٧٢٥.

المبحث الثاني: الطرق والاتجاهات الحدّيثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليلها

لا شك أن مكافحة المحاسبة الإبداعية تعد من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين بهذا المجال عليهم السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف الممارسات ومن ثم محاولة الحدّ منها، إذ إن هناك علاقة مهمة بين إدراك المراجعين ومستخدمي التقارير المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية ووسائل كشفها والحدّ منها[١].

١- حوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات بعد الانهيارات الاقتصادية حول العالم، وجاءت لتضمن النزاهة والاستقامة والحيادية لكافة العاملين بالشركات ابتداء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى من العاملين. كما تضمن حماية أموال المساهمين من خلال محاربة الفساد الداخلي في الشركات والوفاء بحقوق كافة الأطراف داخل الشركة وخارجها، وتحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمدققي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين وغيرهم، مما يجنب ممارسة المحاسبة الإبداعية[٢].

عرفت الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة[٣].

إن التأكيد على رفع مستوى الشفافية ودقة الإفصاح في القوائم المالية، التي تعتبر من أهداف الحوكمة، والتأكيد على الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات وضمان وجود هيكل إداري قادر على مراجعة أداء الإدارة أمام المساهمين والمتمثل في تشكيل لجنة المرجعة من غير الأعضاء التنفيذيين، يساهم بشكل ملحوظ في حد ممارسات المحاسبة الإبداعية[٤].

---

[١] القطيش، حسن فليح، الصوفي، فارس جميل، **مرجع سبق ذكره**، ص ٣٦٩.

[٢] Al Rewashed, Nahid Habits Hamed, **op. cit,** ٢٠١٣

[٣] جريدة، سليمان، أخرون، **"أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "**، المجلّد١١، العدد٢، ٢٠١٥، ص ٣١٩.

[٤] خديجة، رمضاني، **"دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، الجزائر، ٢٠١٥.

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية خمسة مقومات لتقوم الحوكمة بدور فعال في الشركة، وهي[1]:

- وجود تشريعات وقوانين محددة حول حقوق وواجبات المساهمين، وحقوق المجتمع على الشركة.
- تحديد استراتيجية وأهداف الشركة من خلال رؤية واضحة، تحدّد الأدوات المهمة في تحقيقها.
- وجود هيكل تنظيمي محدّد للمسؤوليات والصلاحيات، ووجود نظام للرقابة الداخلية.
- التأكيد على ضرورة وجود لجنة مراجعة في الشركة تحدد المهام والمسؤوليات.
- زيادة فعالية الشفافية والإفصاح في التقارير والبيانات المالية التي تقلل من خطر تضارب المصالح في الشركة.

في بيئة الأعمال السورية صدر القرار رقم /٣١/ تاريخ ٢٠٠٨/٦/٢٩ عن هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، المتضمن قواعد حوكمة الشركات المساهمة، الذي حدد في المادة (٢) مجالات الحوكمة في سورية:

- حقوق المساهمين
- حقوق أصحاب المصالح
- الفصاح والشفافية
- مجلس الإدارة
- لجنة المراجعة
- مهام ومسؤوليات الإدارة التنفيذية
- مفتش الحسابات
- المراجع الداخلي

وقد حدد في المادة (١٢) منه ضوابط وصلاحيات ومهام لجنة المراجعة، وفي المادة ١٥ حدد مسؤوليات المراجع الداخلي في الشركة، اللذين يعتبران من وسائل الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و سيتم الحدّيث عنهما فيما سيأتي.

[1] السيد علي، أسامة، **"الحاكمية المؤسسية: مفهوها وأهدافها ومقوماتها، ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها"**، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد ٢٣، ٢٠٠٩

٢- لجان المراجعة

تعتبر لجان المراجعة أحد دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات، كما أكدت اللوائح والتقارير الصادرة عن حوكمة الشركات، على أهمية لجان المراجعة كإحدى آليات الحوكمة، كما ذكر في القرار رقم (٣١) آنفاً.

تساهم لجان المراجعة في الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثروتهم وكذلك تحسين جودة التقارير المالية والرقابة الداخلية في الشركات، وذلك من خلال زيادة فعالية عملية المراجعة الداخلية والخارجية، حيث أن احتمال وجود الممارسات المحاسبة الإبداعية يزداد بعدم وجود لجنة المراجعة في الشركة[١].

عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين لجان المرجعة أنها: "لجنة مكونة من المديرين التنفيذيين الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتعد لجنة المراجعة حلقة الوصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المراجع الخارجي، ومراجعة نطاق ونتائج المراجعة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة، وجمع المعلومات المعدة للنشر".

تقوم بدور فعال في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق تنفيذ أنشطة معينة أهمها: الاشراف على التقارير المالية وفحصها، دعم وظيفة المراجعة الخارجية، دعم وظيفة المراجعة الداخلية، دراسة نظم الرقابة الداخلية[٢].

تتمتع لجان المراجعة بدور كبير في مراجعة التقارير الصادرة عن إدارة الشركة، وتتمثل مسؤولياتها الأساسية في مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة، والتأكد من دقة وشفافية الإفصاح في القوائم المالية، وتحديد عوامل وجود التقارير المالية الاحتيالية والحدّ منها[٣]. كما تعزز من استقلال المراجع الخارجي من خلال ترشيحه وتحديد أتعابه، وتسوية أية خلافات قد تنشأ بينه وبين إدارة الشركة، وتوفيرالمناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من ضغوط الإدارة[٤]. وتدعم دور المراجعة الداخلية من خلال فحص خطط المراجعة الداخلية وإجراءاتها ونشاطها، وتعيين موظفي القسم وتحديد أتعابهم، كما أن على لجنة المراجعة أن تقرر هل على الشركة الاستعانة بمصادر خارجية أم داخلية للقيام بمهمة المراجعة الداخلية. وكذلك لها دور إشرافي على إجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييمه.

---

[١] كرمة، محمد نور، **"التحليل المالي المتقدم في مواجهة المحاسبة الابداعية"**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٧، ص ١٣٣.

[٢] دحدوح، حسين، **"دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"**، مجة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد ١، ٢٠٠٨، ص٢٦٣

[٣] حمادة، رشا، **مرجع سبق ذكره**، ص

[٤] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص

في بيئة الأعمال السورية صدر القرار رقم /٣٨٤٣/ تاريخ ٢٠٠٨/٦/٨ عن مجلس الوزراء، باقتراح هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، وتضمنت المادة /١٦/ وجوب تشكيل لجان مراجعة للشركات الخاضعة لإشراف الهيئة، محدداً مهمتها[١]:

١- ترشيح مراجع حسابات الشركة، وضمان استقلاليته، ودراسة خطط المراجعة الموضوعة.

٢- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والاطلاع على تقارير المراجعة الداخلي.

٣- دراسة التقارير الدورية المقدمة لمجلس الإدارة، والتركيز على السياسات المحاسبية المطبقة وتقرير الناتج عن مراجع الحسابات.

٤- ضمان عدم وجود تضارب بالمصالح ينتج عن قيام بعقود مع الأطراف ذات العلاقة.

٣- المراجعة الداخلية

عرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخلين المراجعة الداخلية أنها:" دائرة أو قسم أو فريقٌ من المستشارين أو غيرهم ممن يقدمون تأكيدات وخدمات استشارية موضوعية ومستقلة بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها. يساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة، إدارة المخاطر والرقابة[٢]

تطرقت الدراسات إلى علاقة المراجعة الداخلي مع ممارسات المحاسبة الإبداعية منها دراسة (Parawitt, Smith, & Wood, ٢٠٠٨) التي توصلت، بعد دراسة ٢١٨ شركة على مدى خمس سنوات إلى أن هناك علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلي وممارسات المحاسبة الإبداعية، أي أنه كلما زادت جودة المراجعة الداخلية، المتمثلة بخبرة المراجع وحجم العمل والتدريب والشهادات المهنية، انخفضت ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات. مستوى جودة الخدمات التي تؤديها المراجعة الداخلية يتوقف على ثلاثة عوامل حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وهي القدرة المهنية، والموضوعية، وجودة تنفيذ المهام. أن التطور الملموس في أنشطة المراجعة الداخلية ومفهومها وأهدافها، ومعايير ممارستها المهنية، الذي انتقل من مجرد فحص النشاط المالي إلى فحص النشاط التشغيلي، ومن تقييم إدارة النشاط إلى تقييم القيمة المضافة للمنشأة [٣]، ساهم في رفع جودة المراجعة الداخلية، حيث أن وجود مراجعين داخليين في الشركة يتمتعون بالخبرة والمهارة وعلى درجة عالية من الكفاءة والاستقلالية يؤدي إلى تقليل فرص المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن اكتشافها وتحديد آثارها في حال القيام بها.

[١] القرار رقم /٣٨٤٣/ تاريخ ٢٠٠٨/٦/٨ عن هيئة الاسواق والاوراق المالية السورية، المادة ١٦.

[٢] القاضي، حسبن، وأخرون، **"التدقيق الداخلي"**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٨.

[٣] كرمة، محمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص ١٤٣.

يمكن تلخيص متطلبات جودة المراجعة كما يأتي[١]:

٣-١- القدرة المهنية: حصول فريق المراجعة الداخلية على التأهيل العلمي والشهادات المهنية، يساعده على القيام بمهامه بشكل أفضل، بالإضافة إلى امتلاك خبرة مهنية لسنوات عديدة في المراجعة تكون له رؤية واضحة عن عمليات الشركة، مما يزيد القدرة على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها الإدارة على القوائم المالية.

٣-٢- الموضوعية: لا ينبغي على المراجع الداخلي القيام بأنشطة تنفيذية داخل الشركة تؤثر على نزاهة أحكامهم أو تتعارض مع مصالح الشركة، كما عليهم الإفصاح عن كافة الحقائق الجوهرية المعروفة لديهم، وبحسب توصيات معهد المراجعين الداخليين (IIA) الجهة التي يرفع لها تقرير المراجع الداخلية يجب أن تكون لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة في حال عدم وجودها.

٣-٣- جودة تنفيذ المهام: تعتمد جودة تنفيذ المهام على تطبيق المعايير المراجعة الداخلية، والأكثر اعتماداً هي المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، التي تنقسم إلى معايير الصفات، وهي معايير المراجعة الداخلية المذكورة آنفا، ومعايير الأداء، التي تشمل عدة محاور أهمها: إدارة نشاط المراجعة الداخلي، طبيعة العمل، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، متابعة إجراءات التطور، حسم مسألة قبول الإدارة للمخاطر.

٤- طرق أخرى:

عرض (Al Rewashed, ٢٠١٣) الاتجاهات الحدّيثة المستخدمة للحد عن ممارسات المحاسبة الإبداعية منها[٢]:

٤-١- تضييق نطاق الاختيار بين الطرق المحاسبية عن طريق تخفيض عدد الطرق المسموح باستخدامها، أو تحديد الظروف التي يسمح فيها للشركة اختيار طريقة معينة دون غيرها. إضافة إلى الحدّ من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية عن طريق تفعيل فرضية الثبات، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي القوائم المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام، فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، التي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجب الإشارة إلى أن هذا لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى بشرط الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة عن تغيير تلك السياسات.

[١] زينب، غزالي، **مرجع سبق ذكره**.

[٢] Al Rewashed, Nahid Habits Hamed, **op. cit,** ٢٠١٣, p٤

٤-٢- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر إما عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك جهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق برامج محاسبة تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المحاسبية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

٤-٣- زيادة وعي المراجع الخارجي فهي الوسيلة الأقوى في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب المراجعة ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على التأكيد الإيجابي عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والجدير ذكره أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والاحتيال، وتعود قدرة المكاتب الكبيرة على كشف المحاسبة الإبداعية ومنعها للسببين الآتيين:

٤-٣-١- إن المراجعين في المكاتب الكبيرة يلتزمون بدرجات كبيرة من التخصص، وبالآتي فإن المعرفة الفنية لفريق المراجعة في المكاتب الكبيرة تصبح أكبر من المعرفة الفنية لفريق المراجعة في المكاتب الصغيرة.

٤-٣-٢- مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك قدرة أكبر على توفير التعليم والتدريب المهني المستمر من مكاتب المراجعة صغيرة الحجم.

٤-٤- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق للسلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق والسلوك المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد، واتخاذ التدابير التأديبية بحق كل الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية، لمنع إعادة حدوثها في المستقبل.

المبحث الثالث: الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

مقدمة:

المراجع مسؤول عن تخطيط عملية المراجعة والإجراءات التي سيتبعها وتنفيذها بشكل سليم، وعن نهج كل السبل التي تساعده في إدارة مخاطر المراجعة وتخفيضها والتحكم فيها وتخفيض تأثيرها على رأيه المهني إلى أدنى مستوى ممكن. لذا فإن إدراك المراجع للمجالات التي ترتفع فيها مخاطر ممارسات المحاسبة الإبداعية في بنود القوائم المالية، ضرورة من أجل تحديد حجم وطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة بما يتناسب مع تلك المخاطر، ليستطيع إبداء رأي مهني منطقي محايد[١].

يقوم البحث على دراسة إجراءات الاختبارات الجوهرية للعمليات، واختبار التفاصيل للأرصدة، وفيما يأتي الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المراجع لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

أولاً: إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

١-الإجراءات في الأصول غير المتداولة

تصنف الأصول غير المتداولة إلى الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، ينبغي على المراجع التنبه إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذين البندين، وفيما يأتي عرض للإجراءات المتبعة من قبل المراجع:

الأصول الثابتة

التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم بأنها تمت بوساطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراج الدخل ضمن حقوق المساهمين، وفحص عقود الأصول وصحة تسجيلها في الدفاتر. تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الإهتلاكات بشكل سليم[٢].

الأصول غير الملموسة

عدم توفر الوجود المادي وتحليها بدرجة عالية من عدم التأكد بالمنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها مستقبلاً، يجعلها عرضة لانخفاض قيمتها، مما يوجب على المراجع التحري عن قيمتها بشكل دوري، والتحقق من أسس التقييم، وحساب الإطفاء.[٣]

[١] عبد الحليم، مريم، مرجع سبق ذكره، ص ٧٧.
[٢] الحلبي، ليندا، مرجع سبق ذكره، ص ٦٩.
[٣] الحلبي، ليندا، المرجع السابق، ص ٧٠.

الإجراءات في الأصول المتداولة

على المراجع أن يتأكد من وجود واكتمال الأصول المتداولة، وتوفر شرط كونها متداولة بحسب المبادئ المحاسبية المتبعة، التي تعتبر الأصل متداولاً عندما يمكن تحويلها إلى نقدية خلال سنة أو دورة تشغيلية أيهما أقل. فيما يأتي عرض للإجراءات المتبعة من قبل المراجع:

١. مراجعة قصد الإدارة في تصنيف الاستثمارات، إن كان الغرض منها الاستثمار على المدى القصير أم البعيد[١].
٢. مراجعة العمليات المتبادلة بين الشركات الشقيقة.
٣. تصنيف ذمم الشركات الشقيقة والإفصاح عنها في بند مستقل.
٤. فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية[٢].
٥. التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها، فحص كشوف جرد المخزون والتحقق الفعلي من الأصناف ودراسة كفاية مخصص المخزون الراكد[٣].
٦. تقييم أحكام الإدارة حول دراسة السوق، لعدم ظهور منتج منافس يؤثر على إيرادات الشركة[٤].

٢- الإجراءات في حقوق الملكية والالتزامات

حقوق الملكية

التحقق من عدم إضافة إيرادات للسنوات السابقة في إيرادات السنة الحالية، وعدم معالجة فروقات أسعار الصرف في قائمة حقوق الملكية، والتحقق من خصم خسائر الفترة من حقوق المساهمين وعدم إدراجها ضمن الأصول المتداولة.

الالتزامات المتداولة:

التحقق من إثبات أقساط القروض المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة، ودراسة أثر تجاهلها على نسب السيولة، كما عليه التحري عن مجال استخدام مصادر التمويل الخارجية لا سيما المفترضة في نهاية الدورة المالية، ودراسة أثر تسديد القروض قصيرة الأجل بواسطة القروض طويلة الأجل في الفوائد والأصول المقدمة كضمانات.

[١] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨١.
[٢] الحلبي، ليندا، مرجع سبق ذكره، ص٦٧
[٣] Mulford, C. Comisky, E, op. cit., 2002, p 247.
[٤] Al Rawashdeh, Nahed Habis Hamed, op. cit., 2013

إضافة إلى دراسة أثر تأجيل الدفعات المقدمة من قبل العميل في نسب الرفع المالي وتعديلها حسب الأصول[١]. التحقق من مبررات التغيير غير المألوف في حسبة تعويض نهاية الخدمة وطلب استشارة خبير بهذا الخصوص[٢] .

الالتزامات طويلة الأجل

على المراجع التحقق من السندات ومواعيد استحقاقها، ومعالجة الربح الناجم عن السندات المُستدعاة قبل موعدها وأثره على نسب السيولة.

ثانياً: إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

١ – الإيرادات

١,١. التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة، وعزلها والإفصاح عنها بشكل مستقل، واستبعاد أرباح العمليات غير التشغيلية من الربح التشغيلي[٣].

١,٢. التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء[٤].

١,٣. دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بالإيرادات، والاسترشاد بظهور إيرادات مرتفعة بصورة غير عادية قرب نهاية فترة القوائم المالية للاستدلال على التعجيل باعتراف بالايراد، يتبعها إيرادات منخفضة بصورة غير عادية في الفترة اللاحقة، والتأكد من عدم تغيير سياسية الاعتراف بالإيرادات خلال السنوات[٥].

[١] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨٤.
[٢] الحلبي، ليندا، **مرجع السابق**، ص ٧١.
[٣] عياد، السعدي، **المرجع السابق** ، ص٢٤٢.
[٤] الحلبي، ليندا، **المرجع السابق** ، ص ٦٤.
[٥] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٧٩.

٢- المصروفات

٢,١. التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات التشغيلية[١]، من خلال المراجعة المستندية لفواتير الشراء[٢].

٢,٢. الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق إهلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة وبيان آثاره على القوائم المالية[٣]

٢,٣. الاستفسار عن سبب انخفاض الأداء التشغيلي والتقصي عن قرارات الإدارة، ومقارنة الاستراتيجية المتبعة في تقدير المصروفات مع السنوات السابقة، أو الشركات المماثلة في الصناعة[٤].

٣- إعادة تصنيف قائمة الدخل

يكمن أثر التلاعب في هذا القسم في التأثير على قرارات المحللين الماليين، مما يجعل للنشاط التشغيلي أثراً في أغراض تحليل القوائم المالية، لذا ينبغي على المراجع تحديد التصنيف الأمثل للمصروفات الموزعة بين الحسابات بموضوعية، والتأكد من عدم تضمين الإيرادات التشغيلية مكاسب بيع الأصول. والتحقق من أن الشركة قد قامت بالإفصاح عن على كل ما يؤثر في وضعها التشغيلي ومخاطر الأعمال المحيطة بها[٥]. ويجب عليه تقدير الأثر المترتب على إغلاق خط إنتاجي يؤثر بشكل جوهري على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار[٦].

[١] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٦٥.
[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨٠.
[٣] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٦٥
[٤] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨٠
[٥] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨٠.
[٦] الحلبي، ليندا، **مرجع سبق ذكره**، ص ٦٥.

ثالثاً: إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية [١]

١- إعادة احتساب مصروف الإهلاك والإطفاء وفقاً لمعدلات الإهلاك والإطفاء المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.
٢- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
٣- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
٤- دراسة رقم رصيد النقدية الظاهر في قائمة المركز المالي، وتحليل الرقم مع صافي النقد الناتج عن الأنشطة التشغيلية، ظهوره سالباً يدل على تدهور نتائج منشأة الأعمال، ويتبين ذلك من قائمة الدخل أما ظهوره موجبًا بقيمة عالية على الرغم من أن صافي النقد التشغيلي قليل، يدل على أن رصيد النقدية تم تمويله إما عن طريق بيع أصول ثابتة أي أنه من التدفقات النقدية الاستثمارية أو أنه تدفق نقدي تمويلي مما يدل على أن المنشأة تواجه مشاكل في السيولة النقدية.
٥- التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.
٦- دراسة رقم المخزون ومقارنته مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛ عند ظهور رقم المخزون عالٍ والتدفقات النقدية التشغيلية سالبة يدل على أن تقييم المخزون لم يخضع للمعايير المحاسبية المتبعة.

ثالثاً: إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المجالات الأخرى[٢]

ينبغي على المراجع العودة إلى المستندات الخاصة بالأصول الثابتة، للتأكد من خلوها من أية قيود مفروضة عليها وغير المفصح عنها، كضمانات للقروض. كما يجب أن يتم دراسة تقييم الإدارة لعقود الإيجار ومعالجتها المحاسبية، وفق المعايير المحاسبية.

تحديد المراجع لإجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتمد على فهمه للسياسات المحاسبية المعمول بها في القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، ومقدرة الإدارة على الاختيار بين السياسات، لذلك عليه مراجعة السياسات بشكل دوري.

[١] أبو تمام، ميساء، **مرجع سبق ذكره**،٢٠١٣، ص ٦٧.
[٢] عبد الحليم، مريم، **مرجع سبق ذكره**، ص ٨٦.

المبحث الرابع: كفاءة المراجعة

مفهوم كفاءة المراجعة[١]

المعنى اللغوي للكفاءة: الكفاءة هي النظير، وهي الحالة التي يكون بها الشيء مساوياً لشيء آخر، وفي اللغة الإنكليزية "Efficiency" وهي لاتينية الأصل، تعني الحالة التي يكون فيها الشيء كفئاً.

الكفاءة هي أدنى ظروف البقاء بعد النجاح، وهي القيام بالأفعال بشكل صحيح، وربطت أدبيات الاقتصاد عموماً الكفاءة بالإنتاجية، ويقصد بها تخفيض المدخلات دون حصول ضياع، بطرائق الإنتاج الأقل تكلفة، وبأفضل جودة وأقل جهد. وتكون الشركة ذات كفاءة اقتصادية عندما تنتج عند نقطة تماس الإنتاج مع خط السعر التي يكون فيها الربح معظماً، نسبة الكفاءة هي نسبة المدخلات إلى المخرجات، وكلما زادت المخرجات لمدخلات معينة أو مدخلات أقل لمخرجات ثابتة كان نشاط الشركة أكثر كفاءة.

كفاءة المراجعة: كفاءة المراجعة مفهوم اقتصادي الأصل، يرتبط بإنتاجية المراجعة، والتعاريف الموجودة في المراجعة للكفاءة، متوافقة مع تعاريفها الاقتصادية لها.

تعريفها: تخفيض زمن تنفيذ المهام، أو تكلفة الحصول على وحدة معلومات، وهي مرتبطة باستخدام أقل مصدر تكلفة، وتعرف أيضا بأنها تقليل الوقت والجهد والتكاليف التي تتطلبها تنفيذ عملية المراجعة. وبلوغ الكفاءة في أداء عملية المراجعة يستلزم الأخذ بالاعتبار معدل الأخطاء من نوع (بتا)، الإنذار الخاطئ، نظراً لأن استجابة المراجع لهذه الاخطاء، عادة ما تكون توسيع نطاق اختبارات المراجعة بشكل غير مبرر، وبالتالي زيادة تكاليف أعمال المراجعة والتأخر في إنهاء العملية، مما يعني أن العمليات الإضافية كانت عديمة الكفاءة بسبب تكبد تكاليف إضافية كان من الممكن تجنبها[٢].

عملية المراجعة الخارجية عملية إنتاجية كأي عملية إنتاجية أخرى فيتم تقديم منتج (خدمة) من خلال تشغيل موارد في العملية الإنتاجية، بحيث يمكن قياس كفاءة هذه العملية من خلال المدخلات والمخرجات وذلك لتحقيق أهداف المراجعة، ويمكن أن ينعكس مفهوم كفاءة الأداء والذي يعرف بأنه "تنفيذ العمل المطلوب بأقل تكلفة وبأقصر وقت وبأقل جهد ممكن[٣]".

حدّد بعض الباحثين كفاءة المراجعة بأنها تتمثل من خلال الفاعلية في تحديد حجم العينات، وترشيد عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء، والاستجابة السريعة للأوضاع غير المتوقعة أثناء عملية المراجعة، وإبداء الرأي من خلال توفير المعلومات المناسبة، حيث توصلت إلى أنه يمكن رفع كفاءة عملية المراجعة من خلال توفير معلومات تساعد مراجعي الحسابات في اتخاذ قراراتهم بفعالية وفي تقدير حجم العينة والمخاطر المرتبطة بها[٤].

---

[١] الجرد، رشا، **مرجع سبق ذكره.**

[٢] مصطفى، صادق محمد، **"تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة باستخدام نظرية اكتشاف الإشارة"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٥،العدد ١، ٢٠٠١، ص ١٧٦.

[٣] صعب ،رهف، **مرجع سبق ذكره،** ص٥٧.

[٤] طه، ريم، **مرجع سبق ذكره،** ص٢٤٣.

العوامل المؤثرة على كفاءة المراجعة

العوامل المتعلقة بالمراجع:

١- توفر الخبرة لدى المراجع له تأثير إيجابي على كفاءة المراجعة.

٢- اعتماد فريق المراجعة على الرقابة الداخلية لدى العميل له تأثير سلبي.

٣- تقديم خدمات ضريبية للعميل له تأثير سلبي على الكفاءة.

٤- تقييم خطر الملازم أو خطر الرقابة بأكثر من اللازم له تأثير سلبي.

العوامل المتعلقة بالعميل:

١- نوع القطاع الذي ينتمي إليه العميل، وربما يكمن السبب في اختلاف مستوى الخطر عبر الصناعات وحجم العمل المطلوب من المراجع.

٢- كبر حجم العميل مقاساً بإيراداته له تأثير إيجابي.

٣- أتمتة عمليات العميل لها تأثير إيجابي.

٤- وجود فرع للعميل له تأثير سلبي.

عناصر كفاءة المراجعة

بعد اطلاع الباحث على الدراسات السابقة، تم تحديد عناصر كفاءة المراجعة بالبنود الآتية:

كفاية الإجراءات المطبقة:

عرفت معايير المراجعة الكفاية: "بأنها مقياس لكمية أدلة المراجعة وتتأثر كمية الأدلة المراجعة المطلوبة بتقدير المراجع لمخاطر التحريف الجوهري، وأيضاً بجودة مثل هذه الأدلة"[١]

والكفاية هي: قياس لكمية أدلة الإثبات، وفي العادة يجد المراجع بأنه من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات أن تكون المقنعة وليست قاطعة وغالباً ما يسعى للحصول على أدلة إثبات من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم التأكيد نفسه، فعند تكوين رأيه المهني لا يقوم المراجع عادة باختبار المعلومات المتوفرة وذلك بالنظر لإمكانية الوصول إلى استنتاج حول رصيد معين أو مجموعة من المعاملات أو الضوابط عن طريق استعمال الإجراءات الاجتهادية أو المعاينة الإحصائية[٢]

[١] معايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠١٧، ص ٣٢.

[٢] هاشم، صدام، **" دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"**، مجلة الدنانير، العدد الرابع عشر، ص ٥٠٤.

تكلفة عملية المراجعة:

صنف الباحثون تكاليف المراجعة إلى تكاليف شائعة و تكاليف محددة، وأشاروا إلى التكاليف الشائعة بأنها التكاليف التي من الممكن أن تكون ضمن أعباء المراجعة وهي تكاليف يتكبدها المراجعون بغض النظر عن القائم بالمراجعة، مثل التقديرات المتوقعة، وتكاليف السمعة المرتبطة بخطر المراجعة، أما التكاليف الفعلية (المحددة) وهي التكاليف الخاصة بمدقق الحسابات التي من غير الممكن أن تنتقل في حال تغير مراجع الحسابات، مثل الاستعانة بمتخصصين بتكلفة أعلى، أي تكلفة الخبرة.[١]

كما حدد البعض تكلفة المراجعة بأنها تكلفة الساعات الفعلية مصنفة بحسب مستويات الفريق مضروبة بمعدل أجرة الساعة الداخلي الفعلي لكل مستوى، بالإضافة إلى المصاريف النثرية، مثل التنقلات والمبيت والوجبات[٢]، واحتسب آخرون التكلفة من خلال ضرب ساعات العمل المفوترة، بمعدل فوترة الساعة المعياري لكل مستوى، بحيث يشمل معدل الفاتورة المعياري لكل مصاريف أداء عملية المراجعة، من رواتب وتقنية معلومات ومصاريف نثرية ومصاريف مكاتب وغيرها، إي إن معدل الفوترة المعياري يشمل المصاريف كافة.

وقت عملية المراجعة

يعبر الوقت عن درجة الكفاءة عملية المراجعة، ومن جهة يعتبر عامل مهم في تحديد تكلفة المراجعة، ويعرف بأنه المدة اللازمة لإنهاء عمليات المراجعة الضرورية لإبداء رأي لا يؤثر على جودة المراجعة ويتناسب مع حاجة المستخدمين لإعلان الأرباح[٣].

إن كفاءة عملية المراجعة يمكن قياسها من خلال كفاية الأدلة المجمعة، والتكلفة والوقت، بحيث يمكن توجيه الموارد المتاحة عند تخطيط عملية المراجعة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بشكل يؤثر على تحديد حجم عينة المراجعة مما يساعد على تخفيض ساعات العمل والتكلفة المتكبدة التي تنعكس على كفاءة عملية المراجعة.

[١] الصعب، رهف، **مرجع سبق ذكره**، ص٥٩
[٢] الجرد، رشا، مرجع سبق ذكره، ص ٦١.
[٣] الصعب، رهف، **مرجع سبق ذكره**، ص٦٠

الفصل الثالث: الدراسة العملية

المقدمة

يتناول هذا الفصل منهجية الدراسة التي اتبعها الباحث، والدراسة التحليلية من خلال تطبيق الدراسة على بيانات عمليات المراجعة، قامت بها إحدى شركات المراجعة في سورية، التي تتخذ من مدينة دمشق مقراً رئيساً لها، وهي شركة معتمدة من قبل هيئة الأسواق والأوراق المالية السورية، ونظراً إلى خصوصية الدراسة والبيانات المستخدمة فيها، لم يتم الإفصاح عن اسم الشركة، أو أسماء العملاء الذين قامت الشركة بمراجعة بياناتهم المالية.

تم دراسة أوراق عمل شركة المراجعة، لمجموعة من عملائها الذين ينتمون لمجالات أنشطة مختلفة بهدف تحديد إجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم الدراسة الميدانية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموزّع على عينة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، ثم اختبار الفروض.

- المبحث الأول: منهجية الدراسة
- المبحث الثاني: الدراسة التحليلية
- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية
- المبحث الرابع: اختبار الفروض

المبحث الأول: منهجية الدراسة

تتضمن الدراسة الإجراءات المنهجية والخطوات العملية المتبعة في هذه الدراسة، فالمنهجية العلمية هي نسق من القواعد والإجراءات التي يعتمد عليها البحث العلمي، وهو نسق مرن وغير مغلق، لذا فهو غير منزه عن الخطأ، إلا أنه يبقى أساساً في تدوين المعلومات والبيانات التي يحتاجها أي باحث لإنجاز أهداف بحثه وتحقيقها، كما أن المنهج العلمي يلزم الباحث بالدقة والموضوعية، ويضمن حياده النسبي الموضوعي بعيداً عن أهوائه وميوله الشخصية، وبالتالي يلزم الباحث بعدم إبداء رأيه دون تعزيزه بآراء لها قيمتها العلمية، والتقيد بإخضاع أي رأي للنقد، فلا رأي فوق النقد والنقاش مهما كانت درجة الثقة فيه، إذ لا توجد حقيقة راسخة بذاتها.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة اعتمد الباحث في دراسته العملية على ما يأتي:

- أولاً: الدراسة التحليلية: اعتمد الباحث على الأسلوب التحليلي (تحليل المحتوى Content Analysis) في تحليل أوراق عمل شركة المراجعة لمجموعة متنوعة من عملائها للتعرف إلى إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مرحلة الاختبار وتنفيذ الإجراءات، والبحث عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتبع نتائج إجراءات المراجعة المطبقة لتحديد خلاصة نتائجها، المتمثلة في قيود التسوية المسجلة لتصحيح الممارسات المكتشفة.

ونظراً للسرية التي يتصف بها عمل مراجع الحسابات فلم يستطع الباحث الحصول على أوراق عمل شركات مراجعة أخرى للاستفادة منها في الدراسة التحليلية، مما أدى إلى الاقتصار على أوراق عمل الشركة المذكورة في هذه الدراسة.

وتحقيقاً لهدف الدراسة التحليلية، تم استخدام بيانات المراجعة لـ (٤) عملاء قامت الشركة بمراجعة القوائم المالية ضمن الفترة الممتدة من عام (٢٠١٥م) حتى عام (٢٠١٨م)، أي (١٦) عملية مراجعة، ينتمون لمجالات أنشطة مختلفة، ولأغراض السّريّة لم يذكر الباحث أسماء العملاء واكتفى بذكر مجال نشاط العميل المدروس وإعطاء رموز لهؤلاء العملاء، ويبين الجدول رقم (٢) الآتي العملاء الذين تم اختيارهم:

جدول رقم (٢)

العملاء محل الدارسة

م	نشاط العميل	الرمز
١	تجاري	A
٢	صناعي	B
٣	خدمات الشحن	C
٤	تأمين	D

- ثانياً: الدراسة الميدانية: نظراً لعدم إمكانية الحصول على أوراق عمل شركات أو مكاتب مراجعة أخرى، لجأ الباحث إلى إجراء الدراسة الميدانية بهدف تعميم النتائج التي حصل عليها من خلال الدراسة التحليلية الخاصة بأوراق عمل شركة المراجعة.

ولتحقيق هذا الغرض قام الباحث بتصميم الاستبانة لتتضمن ثلاثة محاور رئيسة، المحور الأول تقييم تطبيق إجراءات المراجعة في الشركات والمكاتب العاملة في سورية، التي تم تطبيقها في أوراق عمل شركة المراجعة. المحور الثاني: تقييم مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة، من خلال تطبيق إجراءات المراجعة المطبقة في أوراق عمل شركة المراجعة. المحور الثالث: تحديد مستوى تكلفة ووقت كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وتوزيعها على عينة من مراجعي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الذين يتخذون من مدينة دمشق مقراً رئيساً لمزاولة أعمالهم (ما عدا شركة المراجعة محل الدراسة)، وذلك لاستطلاع آرائهم حول كفاءة إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يقومون بها خلال عملية المراجعة.

المبحث الثاني: الدراسة التحليلية

قسّمت شركة المراجعة مراحل عملية المراجعة لأربع مراحل، كما تم ذكره في الفصل الثاني، اقتصرت الدراسة التحليلية على أوراق العمال المنفذة في مرحلة الاختبار وتنفيذ الإجراءات، لخصوصية هذه المرحلة في جمع أدلة المراجعة اللازمة لإبداء الرأي، سيتم استعراض الإجراءات المنفذة في أوراق العمل وأدلة الإثبات التي قام المراجع بالحصول عليها أثناء الفحص، بحسب معايير المراجعة الدولية، المعيار ٥٠٠ أدلة المراجعة، والذي نص "يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة مناسبة للظروف بغرض الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة"[١]، إجراءات المراجعة التي قد توفّر أدلة مراجعة مناسبة، لإظهار ملاءمتها المستمرة. وهي التقصي (Inspection)، الملاحظة (Observation)، المصادقة الخارجية (External Confirmation)، إعادة العملية الحسابية (Recalculation)، إعادة الأداء (Reperformance)، الإجراءات التحليلية (Analytical Procedures)، الاستفسار (Analytical Procedures).

[١] معايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠١٧، ص ٥٢٢.

الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في أوراق عمل شركة المراجعة

ترتبط كفاية الإجراءات المطّبقة على أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية. تتضمن أوراق العمل كافة المعلومات التي يعتبرها المراجع لازمة وملائمة وضرورية لعملية المراجعة، وتشمل أوراق العمل سجل إجراءات المراجعة المنفذة التي تم تأديتها والأدلة التي تم الحصول عليها، والنتائج التي توصل إليها المراجع ليبني عليها رأيه في التقرير النهائي.

ولدى الاطلاع وتحليل محتوى أوراق عمل شركة المراجعة للعملاء محل الدراسة، تبين قيام مراجعي الحسابات بالإجراءات التي يعرضها الجدول رقم (٣) استجابة لمخاطر وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية على النحو الآتي:

الجدول (٣)

الاختبارات الجوهرية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

العميل	الحساب	الإجراءات
A	الأصول الثابتة	تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الإهتلاكات بشكل سليم.
		التحقق من إضافات الأصول وفواتير الشراء، التمييز بين المصاريف والإضافات.
	المخزون	فحص كشوف جرد المخزون والتحقق الفعلي من الأصناف ودراسة كفاية مخصص المخزون الراكد.
		مراجعة ثبات السياسات المحاسبية المطبقة.
		التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية، والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها.
		التحقق من نشرة اسعار الصرف في تاريخ عمليات الشراء وإعادة احتساب قيمة الفاتورة.
	الذمم المدينة	فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل.
		فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية

	الإيرادات	دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بالإيرادات.
		التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ البيع وإعادة احتساب عمليات البيع.
	المصاريف	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات التشغيلية، من خلال المراجعة المستندية لفواتير الشراء.
		الاستفسار عن سبب انخفاض الأداء التشغيلي والتقصي عن قرارات الإدارة، ومقارنة الاستراتيجية المتبعة في تقدير المصروفات مع السنوات السابقة، أو الشركات المماثلة في الصناعة.
		مراجعة الأحكام والتقديرات المحاسبية لدى الإدارة.
B	الذمم المدينة	فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية
	مخصص ضريبة الدخل	إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.
C	الأصول الثابتة	تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الإهتلاكات بشكل سليم.
	المخزون	مراجعة ثبات السياسات المحاسبية المطبقة.
		التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها.
	الذمم المدينة	فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل.
	الاستثمارات المالية من خلال قائمة الدخل والدخل الشامل الآخر	التحقق من أسعار السوق الصحيحة وإعادة احتساب قيمة المحفظة المالية.
		التحقق من فواتير عملية شراء الاستثمارات، وعزل النفقات الإضافية المتكبدة.

	القروض	التحقق من إثبات أقساط القروض المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة، ودراسة أثر تجاهلها على نسب السيولة.
	مخصص ضريبة الدخل	إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.
	الإيرادات	مطابقة نظام فواتير المبيعات مع الإيرادات في النظام المحاسبي.
D	مخصص ضريبة الدخل	إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.
	إعادة تصنيف قائمة الدخل	مراجعة السياسات المحاسبية لتحديد التصنيف الأمثل للمصروفات الموزعة بين الحسابات بموضوعية

تنوعت إجراءات المراجعة المنفذة في أوراق العمل، للحصول على أدلة الإثبات المطلوبة، بحسب معايير المراجعة، وفي ما يأتي شرح عن الإجراءات المنفذة في أوراق العمل، استجابة لخطر وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية:

- إجراءات الأصول الثابتة:

يتم عند فحص الأصول الثابتة تصميم إجراءات للتأكد من صحة احتساب مصروف الإهتلاك حسب السياسات المحاسبة المطبقة، ويتم مقارنته مع السنوات السابقة للتأكد من ثبات السياسة على مر السنوات. أما إضافات الأصول خلال العام فيتم تصميم الإجراءات للتأكد من استلام الأصل وصحة تقديرات الإدارة فيما يتعلق بالمبالغ المرسملة على الأصل، التي توافق المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٦.

- إجراءات المخزون السلعي:

ينص المعيار الدولي للتدقيق ٥٤٠ أنه على المراجع حضور الجرد الفعلي للمخزون، للتأكد من وجود واكتمال المخزون كما في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويتم المقارنة بين محاضر الجرد الفعلية، الذي قام المراجع بحضوره والموقع من قبل إدارة الشركة، وبين الجرد على النظام المحاسبي. يقوم المراجع بفحص فواتير الشراء والتأكد من أسعار الصرف المستخدمة، ومقارنة الأسعار الجارية مع التكلفة في حال كان هناك انخفاض في قيمة المخزون.

- إجراءات الذمم المدينة

يطلب من العميل إعداد كشف تفصيلي في أعمار ذمم الزبائن، ليقوم المراجع بمقارنته مع كشف أرصدة الذمم المدينة، والتحقق من استبعاد أرصدة الأطراف ذات العلاقة كما وصفها المعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤[١].

- إجراءات الاستثمارات المالية المتاحة للبيع

يطلب من العميل كشف تفصيلي من شركة الاستثمارات حول الأوراق المالية المباعة والمشتراة خلال العام، والرصيد النهائي لتلك الاستثمارات، ويتم التحقق من صحة الأسعار التي تم التقييم عليها في نهاية العام، والتحقق من عملية الإضافات وعزل النفقات الأخرى بحسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٩[٢]، والتأكد من حسبة أرباح أو خسائر الاستبعادات.

- إجراءات القروض

ينص معيار محاسبة الدولي رقم ٣١[٣]، على أنه يجب تمييز القروض بين المتداول وغير المتداول حسب الفترة القادمة لتسديد القرض، لذا يقوم المراجع من التأكد من عمر القرض الوارد من البنك وتاريخ تسديد الدفعات للتأكد من صحة العرض في القوائم المالية.

- إجراءات المخصصات الضريبية

يتم التأكد من كفاية مخصص ضريبة الدخل من خلال إعادة احتسابه حسب القوانين والتشريعات الضريبية النافذة.

- إجراءات الإيرادات

عند مراجعة الإيرادات يتم تحديد عوامل مهمة منها أن كل المبيعات المسجلة في القوائم المالية قد سجل ضمن الفترة، والعمليات التي تمت مع الزبائن قد سجلت في القوائم المالية بالقيمة الصحيحة، وأن تصنيف المبيعات في القوائم المالية تم بالشكل السليم، ويتم تصميم الإجراءات بناءً على تلك العوامل، ويتم تصميم إجراءات للحد من خطر وجود ممارسات إبداعية من خلال فحص كشوفات المبيعات وربطها مع حسابات المدينين للتأكد من عدم البيع للأطراف ذات العلاقة، ومطابقة بين نظام فواتير الإيرادات ونظام المحاسبة للتأكد من ترحيل الفواتير بالقيم الحقيقية من دون وجود تكرارات، وأخذ عينات من النظامين للفحص المستندي للفواتير، وصحة احتساب المبالغ المالية والحسومات وسعر الصرف –إن وجدت–.

- المصاريف

تتضمن مراجعة المصاريف تحديد إذا ما كانت المبالغ في قائمة الدخل قد تم صرفها خلال الفترة وبما يتقابل مع الإيرادات، والمصاريف التي دفعت للسنوات اللاحقة قد تم تسجيلها كاستثمارات، أو أصول، أو

[١] المعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤، الفقرة رقم ١٠ ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، طبعة عام ٢٠١٥.
[٢] المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم ٩، الفقرة رقم / ب ٢,٢,٥ /، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، طبعة عام ٢٠١٥.
[٣] المعيار المحاسبة الدولي رقم ١، الفقرة رقم ١٧٦ج، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، طبعة عام ٢٠١٥.

مصاريف مقدمة. والتأكد من أن كل المصاريف المدفوعة خلال الفترة قد تم تسجيلها بالقيم الصحيحة. إضافة إلى الاستفسارات الموجهة للإدارة عن الأداء التشغيلي خلال العام مما يعكس واقع المخصصات والمؤونات المحتسبة.

ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في أوراق عمل شركة المراجعة

بعد تنفيذ الإجراءات سالفة الذكر في أوراق العمل، تم تسجيل قيود تسوية لتصحيح الممارسات الإبداعية في القوائم المالية، وتم الاعتماد على تلك القيود في تمييز ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة، وقام الباحث بعرض الممارسات المكتشفة لدى العملاء محل الدراسة، بتبتّع تسلسل القيود المسجل في أوراق عمل كل بند، وماهي الممارسات الإبداعية المرتبطة بالقيد عند كل عميل من العملاء الأربعة.

يجدر الإشارة إلى أن تلك الممارسات قد تم اكتشافها على مدار السنوات التي تم خلالها مراجعة القوائم المالية للشركات، وقد تفاوتت من سنة إلى أخرى. وتم عرض ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة لدى العملاء محل الدراسة، ضمن الجدول رقم (٣) على النحو الآتي:

الجدول (٤)

ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة

العميل	الحساب	الممارسات المكتشفة
A	الأصول الثابتة	التلاعب بقيم اهتلاك الأصول الثابتة.
		زيادة قيمة الأصول الثابتة برسملة مصاريف تشغيلية.
	المخزون	المبالغة في العد الفعلي لعناصر المخزون.
		تغيير اختيار الطريقة المستخدمة في تحديد تكلفة المخزون من الفصاح عن أثره في القوائم المالية
		التلاعب بأسعار تقييم المخزون.
		التلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية عند ترجمة فواتير الشراء الخارجية.
	الذمم المدينة	تضمين معاملات الأطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.
		عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.
	الإيرادات	تحميل الأطراف ذات العلاقة معاملات إيرادية.

		التلاعب بسعر الصرف المستخدم عند تسجيل فواتير المبيعات.
	المصاريف	رسملة مصاريف تشغيلية على الأصول غير الملموسة والثابتة.
		تخفيض قيمة المستحقات الاختيارية نظراً للمرونة المتاحة في تقدير ما تتحمله الشركة من مصروفات اختيارية كونها عناصر غير ملزمة للإدارة من الوجهة القانونية أو الفنية.
		زيادة المخصصات.
B	الذمم المدينة	تضمين معاملات اطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.
	مخصص ضريبة الدخل	التلاعب بالمخصصات الضريبية.
C	الأصول الثابتة	التلاعب بقيم اهتلاك الأصول الثابتة.
	المخزون	تغيير اختيار الطريقة المستخدمة في تحديد تكلفة المخزون من الإفصاح عن أثره في القوائم المالية.
		التلاعب في أسعار تقييم المخزون.
	الذمم المدينة	تضمين معاملات الأطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.
	الاستثمارات المالية من خلال قائمة الدخل والدخل الشامل الأخر	التلاعب بأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
		زيادة قيمة الاستثمارات من خلال مصاريف الشراء غير المباشرة.
	القروض	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلي الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.
	مخصص ضريبة الدخل	التلاعب بالمخصصات الضريبية.
	الإيرادات	تضخيم قيمة الإيرادات وتكلفتها بشكل غير مبرر، مع عدم التأثير على القوائم المالية.

D	مخصص ضريبة الدخل	التلاعب بالمخصصات الضريبية.
	إعادة تصنيف قائمة الدخل	التلاعب في التصنيف عناصر قائمة الدخل بالتحويل بين المصاريف الإدارية ومصاريف خدمات قطاع التأمين

يظهر من الجدول رقم (٣) والجدول رقم (٤)، إن النتيجة التي تم الحصول عليها من تطبيق إجراءات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية كانت كافية لشركة المراجعة، التي قامت بجمع أدلة إثبات لاكتشاف تلك الممارسات، الذي قلص من خطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وسيتم تحليل نتائج تنفيذ الإجراءات على كل شركة كالآتي:

تحليل النتائج:

- الشركة A تعمل في المجال التجاري، حيث يمثل المخزون بنداً مهماً للشركة في قوائمها المالية، لهذا يلاحظ أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا البند كثيرة، وقد تكرّرت خلال السنوات وتم اكتشافها عدة مرات أثناء عمليات المراجعة السابقة، وأيضاً التلاعب في بند الذمم المدينة خصوصاً فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي تنطوي غالباً على تعاملات تجارية لذلك يتم تصنيفها ضمن الذمم المدينة، الذي بدوره قد ينطوي على التلاعب بإيرادات الشركة، كما أن التلاعب بمصروفات الشركة كان يتّم عن طريق المخصصات والمؤونات الاختيارية، ومنها المستحقات ومصاريف الإهلاك التي تؤثر على بند الأصول الثابتة.
- الشركة B: تعمل الشركة في المجال الصناعي، وهي شركة سورية مملوكة لشركات أجنبية، وقد يكون أحد الأسباب والدوافع لدى إدارة الشركة التلاعب بمخصص ضريبة الدخل ليظهر بقيمة أقل في القوائم المالية عند المستثمرين، كما أن البيع لأطراف ذات العلاقة لزيادة الإيرادات يعتبر من الممارسات الشائعة.
- الشركة C: تعمل الشركة في مجال النقل والخدمات اللوجستية، وتقوم بالاستثمارات المالية لحسابها الخاص، من أبرز ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال سنوات المراجعة، كانت تضخيم أرقام الإيرادات وتكاليفها، من دون التأثير على الربح الصافي للسنة، لإظهار رقم أعمال كبير في القوائم المالية، يعبر عن نشاط عمل غير واقعي، ليمكنها من تقديم ميزانيتها للبنوك، التي كانت تقدم قروضاً لتمويل عمليتها الاستثمارية في أنشطة أخرى، كما أن عدم تصنيف القروض بين المتداولة وغير المتداولة بحسب المعايير المحاسبية يعد تضليلاً لمستخدمي القوائم المالية في تقدير التزاماتها المتداولة، كما أن التلاعب في طريقة تقييم المخزون من فترة لأخرى كان له أثر على قيمة

المخزون، مع عدم وجود مبرر في تغير السياسة، قامت الشركة خلال سنوات المراجعة بالاستثمار في سوق الأسهم ومن أبرز ممارسات المحاسبة الإبداعية رسملة المصاريف ضمن تكاليف العملية، وتقييم الأسهم في نهاية العام على أسعار مختلفة.

- الشركة D: يشهد قطاع التأمين في سورية خلال فترة الأزمة تراجعاً ملحوظاً، نظرا لأن خدمة التأمين تعتبر من السلع الكمالية في سورية، رغم ذلك فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تعد قليلة ونادرة الحدّوث، وذلك برأي الباحث يعود إلى الجهات الرقابية الخاضعة لها الشركات من هيئة الإشراف على التأمين وهيئة الأسواق والأوراق المالية، التي ألزمت الشركة بتنفيذ آليات الحوكمة المؤسسية، ومراجعتها للقوائم والتقارير المالية للشركات، ومن أبرز ممارسات المحاسبة الإبداعية في قطاع التأمين هو التلاعب في تصنيف المصاريف في قائمة الدخل، وخصوصاً المصاريف التي لها علاقة بالتحليل القطاعي للشركة، ويتضمن التلاعب إعادة تبويب المصروف ضمن قائمة الدخل من / إلى التحليل القطاعي لإظهار نشاط التأمين بشكل أفضل.

وفي النتيجة يلاحظ أن ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة تتنوع من شركة لأخرى بحسب المجال والدوافع، وإن النتائج التي تم التوصل إليها في أوراق العمل متوافقة مع الدراسات الأكاديمية التي تناول موضوع المحاسبة الإبداعية، كما أن إجراءات المراجعة الموضوعة من قبل المراجع، المستنبطة من المعايير المهنية للمهنة، متوافقة مع البحوث والدراسات التي عرضت مسؤولية المراجع عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث تحليلاً للبيانات التي احتوتها الاستبانة، والتي أعدها الباحث في ضوء فروض الدراسة ووزعها على عينة من شركات ومكاتب المراجعة المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٢٠، بهدف اختبار فروض الدراسة. وقد تضمّن هذا المبحث مناقشة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها، بالإضافة إلى تحليل البيانات.

جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها

أولاً: أداة جمع البيانات

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم استبانة (انظر الملحق ١) تبدأ بمقدمة تعريفية تبيّن طبيعة الدراسة، وتأكيد ضمان سرية الإجابات، وقد غطت أسئلة الاستبانة جوانب الدراسة الرئيسة وفروضها، حيث قسمت الأسئلة إلى مجموعتين على النحو الآتي:

- القسم الأول: تضمنت معلومات عامة تتعلق بالمستجيبين تتمثل في جهة العمل والمسمى الوظيفي والتخصص العلمي والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة.
- القسم الثاني: يتكون من ثلاثة محاور، تضمّن المحور الأول إجراءات المراجع في مرحلة الاختبار وتنفيذ الإجراءات، حيث ضمت الإجراءات المستخدمة في أوراق العمل في كل قائمة، وتناول المحور الثاني ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة من قبل مراجعي الحسابات، والمحور ثالث استقصاء للعينة حول كفاءة إجراءات المراجعة المنفذة في شركات ومكاتب المراجعة.

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية، تم استخدام مقياس (Likert) الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تم تحديد أوزانٍ للإجابات كما هو موضّح في الجدول الآتي:

جدول رقم (٥)

الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

الصيغة الوصفية	الصيغة الكمية
دائماً / عالية	٥
غالباً / جيدة	٤
أحياناً / متوسطة	٣
نادراً / منخفضة	٢
أبداً / معدومة	١

ثانياً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من شركات ومكاتب المراجعة المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام (٢٠١٩)، التي تتخذ من مدينة دمشق مقراً رئيساً لأعمالها. وقد بلغ عدد هذه الشركات والمكاتب حسب البيانات المنشورة على موقع الهيئة (٥، ١٧) على التوالي، أي بإجمالي بلغ (٢٣) شركة ومكتب. ويعود سبب حصر مجتمع الدراسة بشركات ومكاتب المراجعة المعتمدة لدى الهيئة إلى الخبرة والمهنية التي يتمتعون بها فيما يخص موضوع الدراسة.

ثالثاً: عينة الدراسة

ويوضح الجدول الآتي مجتمع الدراسة وحجم العينة ونسبتها وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة ونسبتها:

جدول رقم (٦)

مجتمع وعينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة

العينة	مجتمع الدراسة	عينة الدراسة	نسبة العينة	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستلمة	نسبة الاستبانات المستلمة
شركات ومكاتب المراجعة	٢٣ شركة ومكتب تدقيق	١٧ شركة ومكتب تدقيق	٧٤%	٧٠ استبانة	٦٤ استبانة	٩١%

رابعاً: اختبار صدق أداة الدراسة وثباتها

استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة والتحقق من ثباتها, وإمكانية الاعتماد على المقياس عن طريق فحص تناسق واستقرار النتائج التي يتم الحصول عليها باستخدامه. ويكون هذا المقياس مقبولاً إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ مساويةً أو أكبر من (٦٠%)، وقد بلغت نتائج اختبار الثبات الإحصائي لأسئلة الاستبانة ، الموضح في الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧)

نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ – ألفا

مجال الدراسة	عدد العبارات	معامل كرونباخ–ألفا	النتيجة
إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.	١٨	٠,٨٤٠	مرتفع
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	١٨	٠,٩١٥	مرتفع
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	٦	٠,٨١٧	مرتفع
الكلي	٤٢	٠,٨٤٤	مرتفع

أوضحت النتائج في الجدول السابق أن قيمة معامل كرونباخ – ألفا لاستجابات أفراد عينة الدراسة على جميع بنود الاستبانة ولكل جزء من أجزائها أكبر من الحدّ الأدنى المقبول وهو (٦٠%)، إذ بلغت قيمته لفقرات المحور الأول ٠,٨٤٠ ، وفقرات المحور الثاني ٠,٩١٥ ، والمحور الثالث ٠,٨١٧ وللدرجة الكلية ٠,٨٤٤ ، وهذا يشير إلى معامل ثبات مرتفع، ويؤكد جودة الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد عليها.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية، المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية لتحليل البيانات العامة، كما تم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحدة (One Sample Test) من خلال الاعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Packages for Social Sciences (SPSS) في تحليل البيانات، وذلك على النحو الآتي:

١– الوسط الحسابيArithmetic mean

وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ويُستخدم لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة، وقد استُخدم للحصول على متوسط الإجابات عن أسئلة الاستبانة والتي حُدِّدت لها خمسة خيارات وفقاً لمقياس Likert كما استُخدم كمؤشر لترتيب البنود الواردة في الاستبانة من ناحية درجة الموافقة عليها أو بحسب درجة الاستخدام.

٢– الانحراف المعياريStandard deviation

وهو من مقاييس التشتت التي تعبر عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

٣- اختبار (T) للعينة الواحدة(One Sample Test)

يستخدم لاختبار فرضية تتعلق بالوسط الحسابي ويشترط لإجراء الاختبار أن تكون العينة عشوائية وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض، وقد تم الاعتماد على برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في احتساب قيمة (T) الإحصائية، كما تم الاعتماد على مستوى الدلالة (٠,٠٥) كأساس لتعزيز قبول الفرضيات أو رفضها، فإذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أقل من أو يساوي (٠,٠٥) فإن ذلك يعزز من رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة، وبطبيعة الحال إذا كان مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من (٠,٠٥) فإنه يعزز قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة.

١- اختبار الفروق One way anova في مقارنة التقييم تبعا لسمات مراجعي الحسابات

٢- اختبار العلاقة Spearman لإيجاد العلاقة

٤- اختبار Independent t test لمقارنة التقييم تبعاً للتّخصص العلمي

تحليل البيانات

أولاً: تحليل البيانات العامة

وهي الخصائص الرئيسة للمستجيبين من أفراد عينة الدراسة التي تم استخلاصها من فقرة البيانات العامة التي تضمنتها الاستبانة. ويوضح الجدول الآتي توزيع أفراد العينة حسب البيانات العامة على النحو الآتي:

الجدول رقم (٨)

توزيع أفراد العينة حسب البيانات العامة

المتغير	*فئات المتغير*	*العدد*	*النسبة*
الدرجة العلمية في التخصص	دكتوراه	٠	% ٠
	ماجستير	٤٣	% ٦٧,٢
	بكالوريوس	٢١	% ٣٢,٨
	الإجمالي	**٦٤**	**%١٠٠**
المؤهلات المهنية	شهادات دولية	٢١	% ٣٢,٨
	شهادة محاسب قانوني سوري	٣٠	% ٤٦,٩
	شهادة محاسب قانوني سوري، شهادات دولية	١٣	% ٢٠,٣
	الإجمالي	**٦٤**	**%١٠٠**
الخبرة	أقل من خمس سنوات	٢٧	% ٤٢,٢
	أكثر من عشر سنوات	١٢	% ١٨,٨
	من ٥ حتى ١٠ سنوات	٢٥	% ٣٩,١
	الإجمالي	**٦٤**	**%١٠٠**
المسمى الوظيفي	مدير مراجعة	١٤	% ٢١,٩
	مراجع رئيس	١٧	% ٢٦,٦
	مراجع	٣٣	% ٥١,٦
	الإجمالي	**٦٤**	**%١٠٠**

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة المستجيبين من حملة شهادة البكالوريوس (٣٢,٨ %) تليها حملة شهادة الماجستير بنسبة (٦٧,٢ %)، كما جاء مؤهل الشهادة المحاسب القانوني السوري الأعلى من بين المؤهلات المهنية الباقية إذ بلغ (٤٦,٩%)، تليه شهادة دولية بنسبة (٣٢,٨%)، وقد كانت فئة مراجع الأكثر من بين المستجيبين إذ بلغت (٥١,٦%)، وهذا الأمر منطقي لأن هذه الفئة تكون أكبر من باقي الفئات المستهدفة في شركات ومكاتب المراجعة، تليها فئة مراجع رئيس بنسبة (٢٦,٦ %)، ومدير مراجعة بنسبة (٢١,٩ %)، أما فيما يتعلق بالخبرة فقد كانت نسبة المستجيبين ممن لديهم خبرة أقل من خمس سنوات الأعلى إذ بلغت (٤٢,٢%)، تليها من لديهم خبرة تتراوح من ٥ إلى ١٠ سنوات إذ بلغت (٣٩,١%).

ثانياً: تحليل أسئلة محاور الاستبانة

للوقوف على أهمية دور كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في (الاستبانة) ومدى موافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات وقد تم إجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي:

تحليل المحور الأول

ما مدى تطبيق إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مرحلة الاختبار

لمعرفة مستوى تقييم تطبيق إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مرحلة الاختبار، فقد تم قياس هذه الإجراءات من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور (١٨) عبارة تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لأهمية دور ومساهمة هذه العبارات وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (٩)

الدالات الإحصائية لتقييم تطبيق إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في مرحلة الاختبار

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الاستهلاكات بشكل سليم.	٤,٦٩	٠,٦٤	٢١,١٢	٩٤	٠,٠٠٠
التحقق من إضافات الأصول وفواتير الشراء، التمييز بين المصاريف والإضافات.	٤,٧٠	٠,٤٦	٢٩,٥٩	٩٤	٠,٠٠٠
فحص كشوف جرد المخزون والتحقق الفعلي من الأصناف ودراسة كفاية مخصص المخزون الراكد.	٤,٤٨	٠,٧٨	١٥,٢٩	٩٠	٠,٠٠٠
مراجعة ثبات السياسات المحاسبية المطبقة.	٤,٥٩	٠,٦٦	١٩,٣٢	٩٢	٠,٠٠٠
التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها.	٤,٢٠	٠,٦٠	١٦,١٦	٨٤	٠,٠٠٠

التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ عمليات الشراء وإعادة احتساب قيمة الفاتورة.	٤,٥٦	٠,٥٠	٢٥,٠٠	٩١	٠,٠٠٠
فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل.	٤,٥٦	٠,٦١	٢٠,٣٦	٩١	٠,٠٠٠
فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية	٤,٤١	٠,٥٠	٢٢,٧٣	٨٨	٠,٠٠٠
التحقق من أسعار السوق الصحيحة بالنسبة للاستثمارات المالية وإعادة احتساب قيمة المحفظة المالية.	٤,٢٥	٠,٨٤	١١,٩٧	٨٥	٠,٠٠٠
التحقق من فواتير عملية شراء الاستثمارات، وعزل النفقات الاضافية المتكبدة.	٤,١٧	٠,٨٨	١٠,٦٢	٨٣	٠,٠٠٠
التحقق من إثبات أقساط القروض المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة.	٤,٦٧	٠,٥٩	٢٢,٥٨	٩٣	٠,٠٠٠
إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.	٤,٦٤	٠,٥٧	٢٢,٨٨	٩٣	٠,٠٠٠
دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بفواتير المبيعات.	٣,٩٢	٠,٩٥	٧,٧٨	٧٨	٠,٠٠٠
مطابقة نظام فواتير المبيعات مع الإيرادات في النظام المحاسبي.	٤,٣٠	٠,٧٩	١٣,١٣	٨٦	٠,٠٠٠
التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ البيع وإعادة احتساب عمليات البيع.	٤,٥٦	٠,٥٠	٢٥,٠٠	٩١	٠,٠٠٠

التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات التشغيلية، من خلال المراجعة المستندية لفواتير الشراء.	٤,٤٤	٠,٦١	١٨,٧٣	٨٩	٠,٠٠٠
الاستفسار عن سبب انخفاض الأداء التشغيلي والتقصي عن قرارات الإدارة، ومقارنة الاستراتيجية المتبعة في تقدير المصروفات	٤,٣٠	٠,٧٩	١٣,١٣	٨٦	٠,٠٠٠
مراجعة الأحكام والتقديرات المحاسبية لدى الإدارة.	٤,٥٢	٠,٦٤	١٨,٨٨	٩٠	٠,٠٠٠
الاجمالي	**٤,٤٤**	**٠,٣٥**	**٣٢,٩١**	**٨٩**	**٠,٠٠٠**

يتضح من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لكل إجراء على حدة أكبر من (٣) مما يشير إلى أن عينة الدراسة تقوم بإجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (مرحلة الاختبار) كمحور كلي ٤,٤٤ بالانحراف معياري ٠,٣٥ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة لهذا الدور هو بالاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٩ تقييم عالي لهذه الإجراءات، ومستوى الدلالة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ مما يشير إلى القيام بإجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (مرحلة الاختبار) حسب وجهة نظر عينة الدراسة. وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسة التحليلية التي قام بها الباحث بالتطبيق على شركة المراجعة التي تم تناولها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

اعتماد وتطبيق عبارة (تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الاستهلاكات بشكل سليم) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٦٩ بانحراف معياري ٠,٦٤ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٤ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من إضافات الأصول وفواتير الشراء، التمييز بين المصاريف والإضافات.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٧٠ بانحراف معياري ٠,٤٦ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٤ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (فحص كشوف جرد المخزون والتحقق الفعلي من الأصناف ودراسة كفاية مخصص المخزون الراكد.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٤٨ بانحراف معياري ٠,٧٨ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٠ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (مراجعة ثبات السياسات المحاسبية المطبقة.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٥٩ بانحراف معياري ٠,٦٦ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٢ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٢٠ بانحراف معياري ٠,٦٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٤ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ عمليات الشراء وإعادة احتساب قيمة الفاتورة.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٥٦ بانحراف معياري ٠,٥٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩١ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٥٦ بانحراف معياري ٠,٥٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩١ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٤١ بانحراف معياري ٠,٥٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٨ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من أسعار السوق الصحيحة بالنسبة للاستثمارات المالية وإعادة احتساب قيمة المحفظة المالية.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٢٥ بانحراف

معياري ٠,٨٤ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٥ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من فواتير عملية شراء الاستثمارات، وعزل النفقات الاضافية المتكبدة.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,١٧ بانحراف معياري ٠,٨٨ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٥ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من إثبات أقساط القروض المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة.) نجد المتوسط الحسابي ٤,٦٧ بانحراف معياري ٠,٥٩ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٣ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٦٤ بانحراف معياري ٠,٥٧ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٣ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بفواتير المبيعات..) نجد المتوسط الحسابي ٣,٩٢ بانحراف معياري ٠,٩٥ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٧٨ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (مطابقة نظام فواتير المبيعات مع الإيرادات في النظام المحاسبي.) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٣٠ بانحراف معياري ٠,٧٩ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٦ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ البيع وإعادة احتساب عمليات البيع..) نجد المتوسط الحسابي ٤,٥٦ بانحراف معياري ٠,٥٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩١ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات التشغيلية، من خلال المراجعة المستندية لفواتير الشراء.) نجد المتوسط الحسابي ٤,٤٤ بانحراف معياري ٠,٦١ ويلاحظ

أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٩ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% ،

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (الاستفسار عن سبب انخفاض الأداء التشغيلي والتقصي عن قرارات الإدارة، ومقارنة استراتيجية المتبعة في تقدير المصروفات) كإحدى إجراءات مرحلة الاختبار نجد المتوسط الحسابي ٤,٣٠ بانحراف معياري ٠,٧٩ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٨٦ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥% .

من حيث اعتماد وتطبيق عبارة (مراجعة الأحكام والتقديرات المحاسبية لدى الإدارة.) نجد المتوسط الحسابي ٤,٥٢ بانحراف معياري ٠,٦٤ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة حول هذه العبارة في الاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٩٠ % تقييم عالي لدور هذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %.

تحليل المحور الثاني

ما مدى ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

لمعرفة مستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة، فقد تم قياس هذه الاكتشافات من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور (١٨) عبارة تبرز هذا التقييم التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة؛ لأهمية دور ومساهمة هذه العبارات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (١٠)

الدالات الإحصائية لتقييم ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

العبارة	المتوسط لحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
التلاعب بقيم اهتلاك الأصول الثابتة.	٢,٥٩	١,٠٦	-٣,٠٥	٥٢	٠,٠٠٣
زيادة قيمة الأصول الثابتة برسملة مصاريف تشغيلية.	٢,٩٧	١,١٠	-٠,٢٣	٥٩	٠,٨٢١
المبالغة في العد الفعلي لعناصر المخزون	٢,٩٢	٠,٩٥	-٠,٦٦	٥٨	٠,٥١٢
تغيير السياسات المحاسبية في تحديد تكلفت المخزون من دون الإفصاح عن أثره في القوائم المالية.	٢,٨٤	١,٠٠	-١,٢٦	٥٧	٠,٢١٤
التلاعب في أسعار تقييم المخزون	٢,٧٠	٠,٩٩	-٢,٤١	٥٤	٠,٠١٩
التلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية عند ترجمة فواتير الشراء الخارجية	٢,٧٨	٠,٩٥	-١,٨٤	٥٦	٠,٠٧٠
تضمين معاملات الأطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.	٢,٩٢	٠,٩٠	-٠,٧٠	٥٨	٠,٤٨٨
عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.	٢,٦٧	٠,٩١	-٢,٨٩	٥٣	٠,٠٠٥
التلاعب بأسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية	٢,٣٤	٠,٨٢	-٦,٤٠	٤٧	٠,٠٠٠
زيادة قيمة الاستثمارات من خلال رسملة مصاريف الشراء غير المباشرة.	٢,٥٥	٠,٩١	-٤,٠٠	٥١	٠,٠٠٠
عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام	٢,٨٤	٠,٧٨	-١,٦٠	٥٧	٠,١١٥

الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.					
التلاعب بالمخصصات الضريبية.	٣,١٩	٠,٩٧	١,٥٤	٦٤	٠,١٢٩
تحميل الاطراف ذات العلاقة معاملات إيراديه.	٢,٨٠	٠,٩٥	-١,٧٢	٥٦	٠,٠٩١
تضخيم قيمة الإيرادات وتكلفتها بشكل غير مبرر، مع عدم التأثير على القوائم المالية.	٢,٦٦	١,٠٠	-٢,٧٦	٥٣	٠,٠٠٨
التلاعب بسعر الصرف المستخدم عند تسجيل فواتير المبيعات.	٢,٧٢	٠,٩٧	-٢,٣٣	٥٤	٠,٠٢٣
رسملة مصاريف تشغيلية على الأصول غير الملموسة والثابتة.	٢,٨٦	١,١٧	-٠,٩٦	٥٧	٠,٣٣٩
تخفيض قيمة المستحقات الاختيارية نظراً للمرونة المتاحة في تقدير ما تتحمله الشركة من مصروفات اختيارية كونها عناصر غير ملزمة	٢,٦٩	٠,٨٣	-٣,٠٠	٥٤	٠,٠٠٤
زيادة المخصصات والمؤونات.	٣,٥٠	٠,٥٣	٧,٤٨	٧٠	٠,٠٠٠
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	٢,٨١	٠,٦٠	-٢,٥٥	٥٦	٠,٠١٣

يبين الجدول ما يأتي:

إن المتوسط الحسابي لمستوى ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة كمحور كلي ٢,٨١ بالانحراف معياري ٠,٦٠ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة لهذه الممارسات المكتشفة هو بالاتجاه السلبي بوزن نسبي ٥٦% تقييم وسط (أحياناً) لهذه الممارسات، ومستوى الدلالة ٠,٠١٣ أصغر من ٠,٠٥ مما يشير إلى أن مستوى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة عند تنفيذ الإجراءات بشكل وسطي خلال عملية المراجعة، مما يدل على أن الإجراءات قادرة على كشف الممارسات الإبداعية في القوائم المالية في حال وجودها، وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه الدراسة التحليلية التي قام بها الباحث.

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (التلاعب بقيم اهتلاك الأصول الثابتة.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٥٩ بانحراف معياري ١,٠٦ وبوزن نسبي ٥٢ % مستوى اكتشاف منخفض لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (زيادة قيمة الأصول الثابتة برسملة مصاريف تشغيلية) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٩٧ بانحراف معياري ١,١٠ بوزن نسبي ٥٩ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٨٢١ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (المبالغة في العد الفعلي لعناصر المخزون) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٩٢ بانحراف معياري ٠,٩٥ بوزن نسبي ٥٩ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٥١٢ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (تغيير السياسات المحاسبية في تحديد تكلفة المخزون من دون الإفصاح عن أثره في القوائم المالية) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٨٤ بانحراف معياري ١,٠٠ بوزن نسبي ٥٧ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٢١٤ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (التلاعب في أسعار تقييم المخزون) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٧٠ بانحراف معياري ٠,٩٩ بوزن نسبي ٥٤ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠١٩ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (التلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية عند ترجمة فواتير الشراء الخارجية) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٧٨ بانحراف معياري ٠,٩٥ بوزن نسبي ٥٦ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٧٠ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (تضمين معاملات الأطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٩٢ بانحراف معياري ٠,٩٢ بوزن نسبي ٥٨ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٤٨٨ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٦٧ بانحراف معياري ٠,٩١ بوزن نسبي ٥٣ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٥ اصغر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (زيادة قيمة الاستثمارات من خلال رسملة مصاريف الشراء غير المباشرة.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٥٥ بانحراف معياري ٠,٩١ بوزن نسبي ٥١ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٥ أصغر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (عدم إدراج الإقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٨٤ بانحراف معياري ٠,٧٨ بوزن نسبي ٥٧ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,١١٥ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (التلاعب بالمخصصات الضريبية) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,١٩ بانحراف معياري ٠,٩٧ بوزن نسبي ٦٤ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,١٢٩ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (تحميل الأطراف ذات العلاقة معاملات إيراديه.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٨٠ بانحراف معياري ٠,٩٥ بوزن نسبي ٥٦ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٩١ أكبر من ٠,٠٥ غير دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (تضخيم قيمة الإيرادات وتكلفتها بشكل غير مبرر، مع عدم التأثير على القوائم المالية) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٦٦ بانحراف معياري ١,٠٠ بوزن نسبي ٥٣ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٨ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (التلاعب بسعر الصرف المستخدم عند تسجيل فواتير المبيعات.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٧٢ بانحراف معياري ٠,٩٧ بوزن نسبي ٥٤ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٢٣ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (رسملة مصاريف تشغيلية على الأصول غير الملموسة والثابتة) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٨٦ بانحراف معياري ١,١٧ بوزن نسبي ٥٧ % مستوى اكتشاف وسط لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٢٣ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (تخفيض قيمة المستحقات الاختيارية نظراً للمرونة المتاحة في تقدير ما تتحمله الشركة من مصروفات اختيارية كونها عناصر غير ملزمة) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٢,٦٩ بانحراف معياري ٠,٨٣ بوزن نسبي ٥٤ % مستوى اكتشاف ضعيف لهذه العبارة ، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٤ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث مستوى اكتشاف عبارة (زيادة المخصصات والمؤونات.) كإحدى اكتشافات إجراءات ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٥٠ بانحراف معياري ٠,٥٣ بوزن نسبي ٧٠ % مستوى اكتشاف عالي لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %.

تحليل المحور الثالث

أولاً: ما مدى (التكلفة) كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمعرفة مستوى **(التكلفة)** كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد تم قياس هذه الكفاءات من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور (٣) عبارة تبرز هذا التقييم، التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لأهمية دور ومساهمة هذه العبارات، وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (١١)

الدالات الإحصائية لتقييم مستوى التكلفة كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	المتوسط لحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
خفض تكلفة عملية المراجعة.	٣,٨١	٠,٧٣	٨,٨٨	٧٦	٠,٠٠٠
جمع أدلة إثبات ملائمة منخفضة التكلفة.	٣,٨٩	٠,٨٠	٨,٩٢	٧٨	٠,٠٠٠
تقليص عدد أعضاء فريق المراجعة.	٣,٧٠	٠,٧١	٧,٩٧	٧٤	٠,٠٠٠
تكلفة	**٣,٨٠**	**٠,٥٥**	**١١,٦٦٩**	**٧٦**	**٠,٠٠٠**

يبين الجدول ما يأتي:

إن المتوسط الحسابي لمستوى (تكلفة) كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمحور كلي ٣,٨٠ بالانحراف المعياري ٠,٥٥ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة (تكلفة) لكفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية هو بالاتجاه الايجابي بوزن نسبي ٧٦% تقييم عالي (جيد) لهذه الكفاءة، ومستوى الدلالة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ مما يعكس مستوى (جيد) في تكلفة كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من حيث تقييم مستوى عبارة (خفض تكلفة عملية المراجعة.) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٨١ بانحراف معياري ٠,٧٣ وبوزن نسبي ٧٦ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث تقييم مستوى عبارة (جمع أدلة إثبات ملائمة منخفضة التكلفة) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٨٩ بانحراف معياري ٠,٨٠ وبوزن نسبي ٧٨ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

من حيث تقييم مستوى عبارة (تقليص عدد أعضاء فريق المراجعة) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٧٠ بانحراف معياري ٠,٧١ وبوزن نسبي ٧٤ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

ثانياً: ما مدى (الزمن) كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية لمعرفة مستوى **الزمن** كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد تم قياس هذه الكفاءات من خلال مجموعة من العبارات تصف هذا المحور (٤) عبارة تبرز هذا التقييم التي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة لأهمية دور ومساهمة هذه العبارات وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودلالة التقييم باستخدام one sample t test لكل عبارة، كما يأتي:

جدول (١٢)

الدالات الإحصائية لتقييم مستوى (الزمن) كأحد عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	المتوسط لحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
تخفيض زمن وقت العملية	٣,٧٠	٠,٧١	٧,٩٧	٧٤	٠,٠٠٠
تخصيص ساعات أقل على العملية	٣,٥٨	٠,٨١	٥,٦٩	٧٢	٠,٠٠٠
الحدّ من الهدر في الموارد المالية لعملية المراجعة.	٣,٦٦	٠,٨٦	٦,١١	٧٣	٠,٠٠٠
الزمن	**٣,٦٥**	**٠,٦٧**	**٧,٧٢٣**	**٧٣**	**٠,٠٠٠**

يبين الجدول ما يأتي:

إن المتوسط الحسابي لمستوى (الزمن) كإحدى عناصر كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية كمحور كلي ٣,٦٥ بالانحراف المعياري ٠,٦٧ ويلاحظ أن مستوى تقييم أفراد العينة (الزمن) لكفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية هو بالاتجاه الإيجابي بوزن نسبي ٧٣% تقييم عالي (جيد) لهذه الكفاءة، ومستوى الدلالة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ مما يعكس مستوى (جيد) في زمن تنفيذ إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من حيث تقييم مستوى عبارة (تخفيض زمن وقت العملية) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٧٠ بانحراف معياري ٠,٧١ وبوزن نسبي ٧٤ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %.

من حيث تقييم مستوى عبارة (تخصيص ساعات أقل على العملية) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٥٨ بانحراف معياري ٠,٨١ وبوزن نسبي ٧٢ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %.

من حيث تقييم مستوى عبارة (الحدّ من الهدر في الموارد المالية لعملية المراجعة.) كإحدى عبارات تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد المتوسط الحسابي ٣,٦٦ بانحراف معياري ٠,٨٦ وبوزن نسبي ٧٣ % مستوى جيد لهذه العبارة، ومستوى الدلالة الإحصائية لهذه العبارة ٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ دال إحصائياً عند درجة ثقة ٩٥ %،

المبحث الرابع: اختبار الفروض

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فروضها على النحو الآتي:

أولاً: الدراسة التحليلية: التحقق من إجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قامت بها شركة المراجعة.

ثانياً: الدراسة الميدانية:

١- التحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من العينة أقل أو أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس (اعتمد الباحث في هذه الدراسة الوسط الحسابي (٣) يمثل نسبة ٦٠%)، وستكون قاعدة القرار على النحو الآتي:

- رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣).
- قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (٣).

٢- استخدام اختبار Spearman's rho لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة.

٣- استخدم الباحث اختبار (One sample T-test) لدراسة وجود فروقات بين الوسط الحسابي للعينة وبين الوسط الحسابي للمجتمع (٣)، وذلك من خلال حساب مستوى دلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (٠,٠٥) المعتمدة في هذه الدراسة كما يأتي:

- يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع، إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥).
- لا يوجد فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع، إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥).

اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على ما يأتي:

" لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية كافية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ".

يتضح من الجدول رقم (٩) أنّه تم دراسة وتحديد إجراءات المراجعة المنفذة في سورية من قبل مكاتب وشركات المراجعة، لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (مرحلة الاختبار). ويتضح من الجدول رقم (١٠) أنه تم دراسة وتحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة اعتماداً على الإجراءات المنفذة،

ويتضح من الجدولين رقم (٩) و (١٠) ما يأتي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٤,٤٤) وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣). بالانحراف المعياري (٠,٣٥).
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (T) لإجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٠,٠٠٠) وهوأاقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع.
- بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٢,٨١) وهو أقل من أداة القياس البالغة (٣). بالانحراف المعياري ٠,٦٠
- بلغت قيمة (T) مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠١٣) وهو اقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع.

تم اجراء اختبار Spearman's rho لدراسة العلاقة بين تطبيق الإجراءات واكتشاف الممارسات المحاسبة الإبداعية

جدول (١٣)
العلاقة بين المحور الأول والثاني

		إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	Correlation Coefficient	٠,٤٥٠
	Sig. (٢-tailed)	٠,٠٤٥
	N	٦٤

يبين الجدول أن معامل الارتباط والعلاقة بين المتغيرين ٠,٤٥٠ والدلالة المعنوية Sig=٠,٠٤٥ وبالآتي نقبل الفرض البديل، يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في اعتماد تطبيق إجراءات المراجعة المطبقة وكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن مراجعي الحسابات في سورية يأخذون ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية بعين الاعتبار في مرحلة الاختبار، ويقومون بتنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة لكشفها، وعليه يتم رفض فرضية العدم الفرعية وقبول الفرضية البديلة التي تنصّ على أنه:

يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية كافية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

" لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بتكلفة أقل".

يتضح من الجدول رقم (١١) انه تم دراسة وتحديد مدى تكلفة إجراءات المراجعة المنفذة في سورية من قبل مكاتب وشركات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (مرحلة الاختبار). ويلاحظ أن مراجعي الحسابات اتفقوا على أن إجراءات المراجعة المنفذة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، تخفض من تكلفة العملية من خلال جمع أدلة إثبات منخفضة التكلفة، وتقليل عدد الفريق.

ويتضح من الجدول رقم (١١) ما يأتي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٣,٨٠) وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣). بالانحراف المعياري (٠,٥٥).

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (T) لإجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن مراجعي الحسابات في سورية بتطبيقهم لإجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، يتم تخفيض التكلفة العملية، وعليه يتم رفض فرضية العدم الفرعية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في بتكلفة أقل.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

" لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في زمن أقل".

يتضح من الجدول رقم (١٢) أنه تم دراسة وتحديد مدى زمن إجراءات المراجعة المنفذة في سورية من قبل مكاتب وشركات المراجعة، لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (مرحلة الاختبار). ويلاحظ أن مراجعي الحسابات اتفقوا على أن إجراءات المراجعة المنفذة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، تخفض من زمن العملية من خلال تخصيص ساعات أقل على العملية، الحدّ من الهدر في الموارد المالية لعملية المراجعة. ويتضح من الجدول رقم (١٢) ما يأتي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٣,٦٥) وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣). بالانحراف المعياري (٠,٦٧).

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (T) لإجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع.

مما تقدم يخلص الباحث إلى أن مراجعي الحسابات في سورية بتطبيقهم لإجراءات المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، يتم تخفيض زمن العملية، وعليه يتم رفض فرضية العدم الفرعية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بزمن أقل.

اختبار الفرضية الرئيسة

تنص الفرضية الرئيسة على أنه: " لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية على كفاءة إجراءات المراجعة في سورية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية".

تم اجراء اختبار One sample t test لمقارنة التقييم مع الدرجة المعيارية في التقييم وكانت النتائج الآتية:

جدول (١٤)

الدالات الإحصائية لاختبار كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Test Value = ٣							
	t	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	٩٥٪ Confidence Interval of the Difference		Mean	Std. Error Mean
					Lower	Upper		
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	١٠,٣٩٢	٦٣	٠,٠٠٠	٠,٧٢٤	٠,٥٨٥	٠,٨٦٣	٣,٧٢	٠,٥٦

يتضح من الجدول رقم (١٤) ما يأتي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي لإجمالي إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة (٣,٧٢) وهو أكبر من أداة القياس البالغة (٣). بالانحراف المعياري (٠,٥٦).
- بلغت قيمة (T) المحسوبة (١٠,٣٩٢) وهي أكبر من قيمة (T) المعيارية البالغة (٣)، كما بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (٠,٠٠٠) وهو أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (٠,٠٥)، مما يعني وجود فرق جوهري بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي للمجتمع.

ومن خلال اختبار الفرضيات الفرعية الثلاث التي تنصّ على أنّه:

- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية كافية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في زمن أقل.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية في أن إجراءات المراجعة في سورية تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية بتكلفة أقل.

فقد تم رفض فرضيات العدم هذه وقبول الفرضيات البديلة مما يشير إلى أن إجراءات المراجعة المطبقة في سورية من قبل المراجعين، لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تتمتع بالكفاءة. وبالآتي تم قبول الفرضية البديلة

يوجد دلالة معنوية على كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

اختبار المقارنات البعدية

عندما تشير نتائج تحليل التباين إلى أن هناك فرقاً ذا دلالة يعزى إلى مستويات المعالجة الإحصائية، فإنَّ السؤال الذي يبقى قائماً هو: أي مستوى من مستويات المعالجة يختلف عن الآخرين؟ أو بمعنى أخر أين توجد الفروق الحقيقية بين أفراد عينة الدراسة؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم إجراء اختبارات إحصائية لمقارنة المتوسطات المتعلقة بأفراد عينة الدراسة، حيث تدعى هذه المقارنات بالمقارنات البعدية (Post Hoc or Aposteriori Comparisons) فعندما نقارن العديد من المتوسطات مع بعضها البعض، فإنه من المتوقع الحصول على فروق بين المتوسطات كنتيجة للتباين العيني العشوائي حتى لو كانت الفرضية الصفرية صحيحة.

١- اختبار الفروق حسب الدرجة العلمية في التخصص

جدول (١٥)

الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للدرجة العلمية في التخصص

الدرجة العلمية في التخصص هي:		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	DF	Sig
إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.	إجازة جامعية	٢١	٤,٢٠	٠,٣٣	-٤,٤٩٨	٦٢	٠,٠٠٠
	ماجستير	٤٣	٤,٥٦	٠,٣٠			
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	إجازة جامعية	٢١	٢,٨٠	٠,٦١	-٠,٠٦١	٦٢	٠,٩٥٢
	ماجستير	٤٣	٢,٨١	٠,٦١			
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	إجازة جامعية	٢١	٣,٦٦	٠,٣٢	-٠,٦٥١	٦٢	٠,٥١٧
	ماجستير	٤٣	٣,٧٦	٠,٦٤			

يبين الجدول من حيث الفروق في تقييم "**إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٠ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة تبعا للدّرجة العلمية في التخصص وهي لصالح حملة ماجستير.

من حيث الفروق في تقييم "**اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٩٥٢ أكبر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة تبعاً للدّرجة العلمية في التخصص

من حيث الفروق في تقييم "**كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٥١٧ أكبر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تبعاً للدّرجة العلمية في التخصص .

٢- اختبار الفروق حسب المؤهل المهني:

تم استخدام اختبار One way Anova لدراسة الفروق تبعاً للمؤهل المهني

جدول (١٦)

الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للمؤهل المهني

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.	Between Groups	٣,١٧٩	٢	١,٥٩٠	٢١,٢٢٨	٠,٠٠٠
	Within Groups	٤,٥٦٨	٦١	٠,٠٧٥	–	–
	Total	٧,٧٤٧	٦٣	–	–	–
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	Between Groups	٥,٩٧٦	٢	٢,٩٨٨	١٠,٨٢٥	٠,٠٠٠
	Within Groups	١٦,٨٣٨	٦١	٠,٢٧٦	–	–
	Total	٢٢,٨١٤	٦٣	–	–	–
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	Between Groups	٢,٨٣٩	٢	١,٤١٩	٥,١٧٥	٠,٠٠٨
	Within Groups	١٦,٧٢٩	٦١	٠,٢٧٤	–	–
	Total	١٩,٥٦٨	٦٣	–	–	–

يبين الجدول (١٦) من حيث الفروق في تقييم "**إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٠ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة تبعاً للمؤهل المهني وهي لصالح المؤهل المهني شهادة محاسب قانوني سوري وشهادات أخرى أولا ثم شهادة محاسب قانوني سوري حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (١٧)

اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث تطبيق إجراءات المراجعة

إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.			
		$Scheffe_{a,b}$	
المؤهلات المهنية	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		١	٢
شهادات أخرى	١٥	٤,٠٤٤٤	–
شهادة محاسب قانوني سوري	٣٦	–	٤,٥٤١٧
شهادة محاسب قانوني سوري وشهادات أخرى	١٣	–	٤,٦٢٨٢

يبين الجدول (١٦) من حيث الفروق في تقييم "**اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٠ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي (يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة تبعاً للمؤهل المهني وهي لصالح المؤهل المهني شهادة محاسب قانوني سوري ثم شهادة أخرى حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (١٨)

اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة			
		$Scheffe_{a,b}$	
المؤهلات المهنية	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		١	٢
شهادة محاسب قانوني سوري وشهادات أخرى	١٣	٢,٣٤١٩	–
شهادات أخرى	١٥	٢,٥٨٨٩	–
شهادة محاسب قانوني سوري	٣٦	–	٣,٠٦٧٩

من حيث الفروق في تقييم "**كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٨ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تبعاً للمؤهل المهني، وهي لصالح المؤهل المهني شهادة محاسب قانوني سوري وشهادات أخرى أولا ثم شهادة محاسب قانوني سوري حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (١٩)

اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية			
		$Scheffe_{a,b}$	
المؤهلات المهنية	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		١	٢
شهادات أخرى	١٥	٣,٦١١١	–
شهادة محاسب قانوني سوري	٣٦	٣,٦٢٠٤	–
شهادة محاسب قانوني سوري وشهادات أخرى	١٣	–	٤,١٤١٠

٣- اختبار الفروق حسب سنوات الخبرة:

تم استخدام اختبار One way Anova لدراسة الفروق تبعاً لسنوات الخبرة

جدول (٢٠)

الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً لسنوات الخبرة

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.	Between Groups	٠,٤٠٩	٢	٠,٢٠٤	١,٦٩٨	٠,١٩٢
	Within Groups	٧,٣٣٨	٦١	٠,١٢٠		
	Total	٧,٧٤٧	٦٣			
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	Between Groups	٢,٥١٧	٢	١,٢٥٩	٣,٧٨٢	٠,٠٢٨
	Within Groups	٢٠,٢٩٧	٦١	٠,٣٣٣		
	Total	٢٢,٨١٤	٦٣			
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	Between Groups	٣,٣٣٦	٢	١,٦٦٨	٦,٢٦٨	٠,٠٠٣
	Within Groups	١٦,٢٣٢	٦١	٠,٢٦٦		
	Total	١٩,٥٦٨	٦٣			

يبين الجدول (٢٠) من حيث الفروق في تقييم "**إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,١٩٢ أكبر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة تبعاً لسنوات الخبرة.

يبين الجدول (٢٠) من حيث الفروق في تقييم "**اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٢٨ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة تبعاً للمؤهل المهني وهي لصالح الفئة اكثر من ١٠ سنوات حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (٢١)

اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث سنوات الخبرة من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

Scheffe$_{a,b}$

سنوات الخبرة	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		١	٢
١٠-٥سنوات	٢٥	٢,٦٤٤٤	–
اقل من ٥ سنوات	٢٧	٢,٧٨٦٠	٢,٧٨٦٠
أكثر من ١٠ سنوات	١٢	–	٣,١٩٩١

يبين الجدول (٢٠) من حيث الفروق في تقييم "**كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٣ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تبعاً لسنوات الخبرة. وهي لصالح الفئة أكثر من ١٠ سنوات حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (٢٢)

اختبار (Scheffe) تبعاً للمؤهل المهني من حيث سنوات الخبرة من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

Scheffe$_{a,b}$

سنوات الخبرة	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		س	٢
اقل من ٥ سنوات	٢٧	٣,٤٥٦٨	–
١٠-٥سنوات	٢٥	–	٣,٩١٣٣
أكثر من ١٠ سنوات	١٢	–	٣,٩٣٠٦

٤- اختبار الفروق حسب المسمى الوظيفي:

تم استخدام اختبار One way Anova لدراسة الفروق تبعاً للمسمى الوظيفي

جدول (٢٣)

الدالات الإحصائية لاختبار الفروق تبعاً للمسمى الوظيفي

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.	Between Groups	٠,٤٨٦	٣	٠,١٦٢	١,٣٤٠	٠,٢٧٠
	Within Groups	٧,٢٦٠	٦٠	٠,١٢١	–	–
	Total	٧,٧٤٧	٦٣	–	–	–
ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة	Between Groups	٤,٢٣١	٣	١,٤١٠	٤,٥٥٤	٠,٠٠٦
	Within Groups	١٨,٥٨٣	٦٠	٠,٣١٠	–	–
	Total	٢٢,٨١٤	٦٣	–	–	–
كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية	Between Groups	٣,٥٧٩	٣	١,١٩٣	٤,٤٧٧	٠,٠٠٧
	Within Groups	١٥,٩٨٨	٦٠	٠,٢٦٦	–	–
	Total	١٩,٥٦٨	٦٣	–	–	–

يبين الجدول (٢٣) من حيث الفروق في تقييم "**إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٢٧٠ أكبر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم إجراءات المراجعة المطبقة، لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة تبعاً للمسمى الوظيفي .

يبين الجدول (٢٣) من حيث الفروق في تقييم "**اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٦ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة تبعاً للمسمى الوظيفي وهي لصالح مدير مراجعة ثم مراجع حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (٢٤)

اختبار (Scheffe) تبعاً لسنوات الخبرة من حيث اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

$Scheffe_{a,b}$

المسمى الوظيفي	N	Subset for alpha = ٠,٠٥	
		١	٢
مراجع رئيسي	٢٣	٢,٥٧٤٩	–
مراجع مبتدئ	١٠	٢,٦٢٢٢	–
مراجع	١٧	٢,٨٨٢٤	٢,٨٨٢٤
مدير مراجعة	١٤	–	٣,٢٣٤١

يبين الجدول (٢٣) من حيث الفروق في تقييم "**كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية**" نجد دالة الاختبار Sig=٠,٠٠٧ أصغر من القياسية ٠,٠٥ وبالآتي يوجد فروق ذات دلالة معنوية في تقييم كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تبعاً لسنوات الخبرة. وهي لصالح الفئة مدير مراجعة ثم مراجع رئيسي حسب ما يظهره اختبار (Scheffe) الآتي:

الجدول رقم (٢٣)

اختبار (Scheffe) تبعاً حسب سنوات الخبرة من حيث كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

$Scheffe_{a,b}$

		Subset for alpha = ٠,٠٥	
المسمى الوظيفي	N	١	٢
مراجع	١٧	٣,٤٠٢٠	
مراجع مبتدئ	١٠	٣,٥٥٠٠	٣,٥٥٠٠
مراجع رئيسي	٢٣	٣,٨٧٦٨	٣,٨٧٦٨
مدير مراجعة	١٤		٣,٩٨٨١

النتائج والتوصيات

مقدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم استعراض الموضوعات التي تناولت المحاسبة الإبداعية من مختلف جوانبها النظرية والتطبيقية، حيث تناول مخطط الدراسة مشكلة الدراسة وأسئلتها، والدراسات السابقة وخصوصيتها، وفرضياتها، وأهميتها، وأنموذج الدراسة، تناول الفصلين الأول والثاني القسم النظري من الدراسة، تضمن الفصل الأول أهمية الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية: مفهوم المحاسبة الإبداعية، ومجالاتها، ودوافعها، والممارسات المستخدمة في القوائم المالية، بينما تضمن الفصل الثاني إجراءات المراجعة المستخدمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال السورية، مستعرضاً مفهوم المراجعة الخارجية، والطرق الحدّيثة لكشف تلك الممارسات، وإجراءات المراجعة المنفذة لكشفها في القوائم المالية، فضلاً عن تناوله لمفهوم كفاءة المراجعة والعوامل المؤثرة بها. تناول الفصل الثالث الدراسة العملية بشقيها التحليلي والميداني، مستعرضاً طريقة الدراسة وإجراءاتها من منهجية الدراسة، فضلاً عن محددات الدراسة، والدراسة التحليلية لأوراق عمل شركة المراجعة، ومصادر الحصول على البيانات، ومجتمع الدراسة وعينتها، والاختبار الإحصائية المستخدمة، واختتم بمناقشة نتائج الدراسة التحليلية، والتحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

أولاً: النتائج:

بناءً على الدراسة التحليلية والميدانية واختبار الفروض، يمكن تلخيص النتائج على الشكل الآتي:

١. تتمتع إجراءات المراجعة في سورية بمستوى مقبول في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تتمتع بالكفاية، وتخفيض التكلفة والوقت.
٢. تتوفر في إجراءات المراجعة المنفذة في مرحلة الاختبار وتنفيذ الإجراءات الجوهرية، الكفاية اللازمة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. من حيث أن تطبيق الإجراءات أدى إلى استنتاج قيود تسوية بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية، حسب ما أظهرته نتائج الدراسة التحليلية.
٣. كلما ازدادت خبرة مراجع الحسابات، والتحصيل العلمي لفريق المراجعة، ارتفعت معها كفاءة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على نتائج الدراسة يقوم الباحث بتقديم مجموعة من التوصيات على النحو الآتي:

١. ضرورة اعتماد مكاتب وشركات المراجعة معايير المراجعة الدولية عند صياغة نظام المراجعة الشامل للمكتب أو الشركة.
٢. توظيف مدراء مراجعة مؤهلين في مكاتب وشركات المراجعة في سورية، يعزز كفاءة المراجعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، لما يملكونه من خبرة ومعرفة علمية.
٣. ضرورة عمل دورات تدريبية ومناقشات علمية لمراجعي الحسابات بشكل دوري، يتم فيها شرح المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وطرق ممارستها وإخفائها والدوافع التي تقف وراءها، مع أهمية طرح أمثلة عملية من الواقع عن الممارسات، وكيفية تعامل مراجعي الحسابات معها.
٤. ضرورة إشراك بعض الأشخاص ممن يتمتعون بخبرة كافية في كل فريق مراجعة، وعدم اختيار جميع أعضاء فريق المراجعة من المراجعين الجدد.
٥. ضرورة اطّلاع المراجع المسؤول على كل معلومة أو مؤشر يدل على ارتكاب الإدارة لممارسات المحاسبة الإبداعية في وقتها، ليطلع المدير المسؤول بدوره على هذا الأمر.
٦. ضرورة التركيز على الإجراءات غير المتوقعة من قبل إدارة العميل التي لم تعهد هذه الإدارة على قيام مراجعي الحسابات بأدائها.

قائمة المراجع

الدراسات العربية:

١. التميمي، جمانة حنظل، البطاط، عدي، " تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة"، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد ١٤، ٢٠٠٧،

٢. الجرد، رشا، " أثر استخدام مدخل خطر المراجعة في كفاءة تدقيق البيانات المالية وفعاليته (دراسة تطبيقية)" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٤.

٣. السيد علي، أسامة، "الحاكمية المؤسسية: مفهومها وأهدافها ومقوماتها، ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد ٢٣، ٢٠٠٩

٤. الصعب، رهف، "أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلي الدولية على كفاءة عملية المراجعة الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، ٢٠١٨،

٥. القري، ميسون، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والتجارة، ٢٠١٠،

٦. القطيش، حسن فليح، الصوفي، فارس جميل، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٢٧، ٢٠١١.

٧. أبو تمام، ميساء، " مدى ادراك المحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٣.

٨. أحمد نفاع، مصطفى، "أثر التزام المراجع الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، ٢٠١٥.

٩. جريدة، سليمان، أخرون، "أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية "، المجلّد ١١، العدد٢، ٢٠١٥

١٠. حمادة، رشا، "دور لجان المراجعة في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦- العدد الثاني- ٢٠١٠.

١١. خديجة، رمضاني، "دور حوكمة الشركات في الحدّ من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أكلي محند أولحاج، الجزائر، ٢٠١٥.

١٢. داخل، ليلى عبد الصاحب، " تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحدّ من آثارها "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٧، ٢٠١٦.

١٣. دحدوح، حسين، "دور لجان المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد ١، ٢٠٠٨.

١٤. دحدوح، حسين، "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦،

١٥. زينب، غزالي، "أثر جودة المراجعة الداخلي على ممارسات إدارة الأرباح"، مجلة البشائر، المجلد ٣، العدد ٤، ٢٠١٧.

١٦. عبد الحليم، مريم، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وإجراءات الكشف عنها – دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، ٢٠١٤.

١٧. عبد الله، الحسين، "أثر مرونة المعايير المحاسبة الدولية في إدارة الأرباح – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

١٨. كرمة، محمد نور، "التحليل المالي المتقدم في مواجهة المحاسبة الإبداعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٧، ص ١٣٣.

١٩. محمد، عمر، "مسؤولية مدققي الحسابات ودورهم في تقييم مخاطر احتيال الإدارة في ضوء معايير المراجعة الدولية – دراسة تحليلية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٣

٢٠. مصطفى، صادق محمد، "تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة باستخدام نظرية اكتشاف الإشارة"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٥،

٢١. معايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، ٢٠١٧،

٢٢. نمر الحلبي، ليندا حسن، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحدّ من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية."، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ٢٠٠٩

٢٣. هاشم، صدام، " دور المراجع الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية"، مجلة الدنانير، العدد الرابع عشر.

٢٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٢). "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة". (ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين). الأردن، عمان: (سنة النشر الأصلية ٢٠١٥)

٢٥. المعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤، الفقرة رقم ١٠، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام ٢٠١٥.

٢٦. معايير المراجعة وخدمات التأكيد الأخرى، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA) ، ٢٠١٧

٢٧. المعيار الدولي لإعداد القوائم المالية رقم ٩، الفقرة رقم / ب ٢,٢,٥ /، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام ٢٠١٥.
٢٨. المعيار المحاسبة الدولي رقم ١، الفقرة رقم ١٧٦ج، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة عام ٢٠١٥
٢٩. القرار رقم /٣٨٤٣/ تاريخ ٢٠٠٨/٦/٨ عن هيئة الاسواق والاوراق المالية السورية، المادة ١٦

الدراسات الأجنبية:

١. Al Rawashdeh, Nahed Habis Hamed," The Role of the Auditor in Verified of the Unethical Practices in Accounting", International Journal of Scientific and Research Publications, Volume ٣, Issue ٧, ٢٠١٣.
٢. Ali Shah, Syed Zulfiqar, & at el." Use or Abuse of Creative Accounting Techniques", International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. ٢, No. ٦, ٢٠١١
٣. Amat& Gowthorpe ," Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues" Journal of Economic Literature classification, M٤١, ٢٠٠٥.
٤. Amat, Oriol & at el.," Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues", Work paper, ٢٠٠٤
٥. Amat.O, et al., "The Ethics Of Creative Accounting", Journal of Economic Literature classification: M٤١, ١٩٩٩
٦. Hisham, Noori Hussein & et al, "A Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention", International Journal of Science and Research, ٢٠١٣
٧. Jameson, Michael, "Practical Guide to Creative Accounting", London: Kogan Page. Cited in Amat, et al., ١٩٩٩.
٨. Krishnan, Gopal V., "Does Big ٦ Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?", Accounting Horizons, ٢٠٠٣.
٩. Noori Hussein, Hisham, et al, A "Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention", International Journal of Science and Research, ٢٠١٧.
١٠. Popa, Mihaela, "Creative Accounting From True And Fair View To Fiscal Fraud", Faculty of Economics and Business Administration, University of Craiova.
١١. Popescu, Laura, Nișulescu, Ileana, "Creative Accounting Versus Fraud", SEA - Practical Application of Science, Volume II, Issue ٣ (٥), ٢٠١٤,
١٢. Sharma, Divesh S., Tanyi, Paul N., Litt, Barri, A "Costs of Mandatory Periodic Audit Partner Rotation: Evidence from Audit Fees and Audit Timeliness", AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, Vol. ٣٦, No.١, American Accounting Association. ٢٠١٧
١٣. Stephen Crouch, "Creative Accounting: An Empirical Examination", Macquarie Graduate School of Management, ٢٠١٠.

١٤. SUSMUS, Türker & Demirhan, Dilek, “Creative Accounting: A Brief History And Conceptual Ramework” AkademiK Bakis Dergisi, Sayı: ٣٨, ٢٠١٣
١٥. Yadav, Brijesh, “Creative Accounting: A Literature Review”, The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM), Vol. ١, No ٥, ٢٠١٣.
١٦. Zemánková, Lenka, “Big Bath as A Determinant of Creative Accounting in Small and Micro Enterprises”, Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, Volume ٦٣, ٢٠١٥

الكتب:

١. القاضي، حسبن، دحدوح، حسين، قريط، عصام، "**أصول المراجعة – الجزء الأول**"، منشورات جامعة دمشق، ٢٠١٤.
٢. المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين ، "**منهاج محاسب قانوني عربي معتمد**"، ورقة المراجعة، ٢٠١٣.

٣. Arens, Alvin A., “**Auditing And Assurance Services**”, fourteenth edition
٤. Arens, *at. el.*, “**Auditing and assurance services: an integrated approach”** (١٤th ed.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education
٥. Kieso at el., “**Intermediate Accounting**”, ٥th Edition, John Wiley & Sons, ٢٠١٣,
٦. Howard- Schilit, "**Financial shenanigans"**, ٢nd edition, Mc Grow- Hill, ٢٠٠٢.
٧. Mulford, C. Comisky, E, "**The Financial Number Game"**. ٣rd., John Wiley and Sons, ٢٠٠٢

الملاحق

ملحق رقم (١)

الاستبيان



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

السادة مراجعو الحسابات المحترمون

تحية طيبة وبعد:

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب العملي لرسالة الماجستير التي يعدها الباحث، تحت عنوان:

(مدى كفاءة اجراءات المراجعة في سورية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية – دراسة تحليلية.)

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضرورية جداً لنجاحها، حيث إن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسٍ من عوامل نجاحها.

وما من شك أنّ اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون له بالغ الأثر في إنجازها والوصول الى نتائج مفيدة وواقعية ، علماً أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان هي لأغراض البحث العلمي وإجاباتكم ستكون محاطة بالسرية التامة .

شاكراً حسن تعاونكم واهتمامكم.....

الباحث

غياث أحمد هديها

الجزء الأول: المعلومات العامة

الرجاء وضع علامة (√) ضمن الاختيار المناسب:

١- الدرجة العلمية في التخصص هي:

دكتوراه	
ماجستير	
دبلوم دراسات العليا	
إجازة جامعية	
أخرى (يرجى التحديد)	

٢- المؤهلات المهنية

شهادة CPA	
شهادة CIA	
شهادة محاسب قانوني سوري	
شهادة محاسب قانوني عربي	
أخرى (يرجى التحديد)	

٣- سنوات الخبرة

أقل من خمس سنوات	
من ٥ حتى ١٠ سنوات	
أكثر من عشر سنوات	

٤- المسمى الوظيفي

مراجع مبتدأ		مدير مراجعة	
مراجع		أخرى (يرجى التحديد)	
مراجع رئيس			

المحور الأول: إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية المراجعة.

إلى أي مدى تطبق إجراءات كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية التالية في مرحلة الاختبار ؟

رقم	الإجراءات الجوهرية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١	تقييم العمر الإنتاجي المحدد من قبل الإدارة وإعادة احتساب الاستهلاكات بشكل سليم.					
٢	التحقق من اضافات الأصول وفواتير الشراء، التمييز بن المصاريف والاضافات.					
٣	فحص كشوف جرد المخزون والتحقق الفعلي من الأصناف ودراسة كفاية مخصص المخزون الراكد.					
٤	مراجعة ثبات السياسات المحاسبية المطبقة.					
٥	التحقق من عدالة أسعار المخزون مقارنة مع قوائم أسعاره الجارية والتأكد من ثبات طريقة تسعيره وإعادة احتسابها.					
٦	التحقق من نشرة اسعار الصرف في تاريخ عمليات الشراء واعادة احتساب قيمة الفاتورة.					
٧	فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل.					
٨	فحص كشف الذمم المدينة، وفحص الديون المشكوك فيها ونسبة المديونية					
٩	التحقق من اسعار السوق الصحيحة بالنسبة للاستثمارات المالية واعادة احتساب قيمة المحفظة المالية.					
١٠	التحقق من فواتير عملية شراء الاستثمارات، وعزل النفقات الاضافية المتكبدة.					
١١	التحقق من اثبات أقساط القروض المستحقة ضمن الالتزامات المتداولة.					

رقم	الإجراءات الجوهرية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١٢	إعادة احتساب ضريبة الدخل حسب القوانين والتشريعات النافذة.					
١٣	دراسة جميع طلبات العملاء للتحقق من أن حسابات العملاء ترتبط بفواتير المبيعات.					
١٤	مطابقة نظام فواتير المبيعات مع الإيرادات في النظام المحاسبي.					
١٥	التحقق من نشرة أسعار الصرف في تاريخ البيع وإعادة احتساب عمليات البيع.					
١٦	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروفات التشغيلية، من خلال المراجعة المستندية لفواتير الشراء.					
١٧	الاستفسار عن سبب انخفاض الأداء التشغيلي والتقصي عن قرارات الإدارة، ومقارنة استراتيجية المتبعة في تقدير المصروفات مع السنوات السابقة، أو الشركات المماثلة في الصناعة.					
١٨	مراجعة الأحكام والتقديرات المحاسبية لدى الإدارة.					

المحور الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية المكتشفة في عملية المراجعة

من خلال ممارستكم العملية، وتنفيذ الإجراءات اللازمة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية تم اكتشاف الممارسات الآتية :

رقم	ممارسات المحاسبة الابداعية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١	التلاعب بقيم اهتلاك الأصول الثابتة.					
٢	زيادة قيمة الأصول الثابتة برسملة مصاريف تشغيلية.					
٣	المبالغة في العد الفعلي لعناصر المخزون					
٤	تغيير السياسات المحاسبية في تحديد تكلفت المخزون من دون الإفصاح عن أثره في القوائم المالية.					
٥	التلاعب في أسعار تقييم المخزون					

رقم	ممارسات المحاسبة الابداعية	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
٦	التلاعب بسعر صرف العملات الأجنبية عند ترجمة فواتير الشراء الخارجية					
٧	تضمين معاملات الأطراف ذات العلاقة ضمن حسابات الزبائن.					
٨	عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.					
٩	التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية					
١٠	زيادة قيمة الاستثمارات من خلال رسملة مصاريف الشراء غير المباشرة.					
١١	عدم إدراج الإقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة.					
١٢	التلاعب بالمخصصات الضريبية.					
١٣	تحميل الاطراف ذات العلاقة معاملات إيراديه.					
١٤	تضخيم قيمة الايرادات وتكلفتها بشكل غير مبرر، مع عدم التأثير على القوائم المالية.					
١٥	التلاعب بسعر الصرف المستخدم عند تسجيل فواتير المبيعات.					
١٦	رسملة مصاريف تشغيلية على الأصول غير الملموسة والثابتة.					
١٧	تخفيض قيمة المستحقات الاختيارية نظراً للمرونة المتاحة في تقدير ما تتحمله الشركة من مصروفات اختيارية كونها عناصر غير ملزمة للإدارة من الوجهة القانونية أو الفنية.					
١٨	زيادة المخصصات والمؤونات.					

المحور الثالث: كفاءة إجراءات المراجعة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

يهدف أسئلة المحور إلى معرفة مدى كفاءة إجراءات المراجعة المطبقة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

رقم	تؤثر إجراءات المراجعة المطبقة على كفاءة العملية من خلال:	الدرجة				
		عالية	جيدة	متوسطة	منخفضة	معدومة
١	خفض تكلفة عملية المراجعة.					
٢	جمع أدلة إثبات ملائمة منخفضة التكلفة.					
٣	تخفيض الجهد المبذول من قبل المراجع.					
٤	تقليص عدد أعضاء فريق المراجعة.					
٥	تخفيض زمن وقت العملية					
٦	تخصيص ساعات أقل على العملية					
٧	الحد من الهدر في الموارد المالية لعملية المراجعة.					

الملحق رقم (٢)

قائمة بأسماء المحكمين

الاسم	الاختصاص	المرتبة العلمية
الدكتور طالب العلي	اختصاص مراجعة حسابات	عضو هيئة تدريسية جامعة دمشق
الدكتور منذر عواد	اختصاص إحصاء	رئيس قسم الإحصاء جامعة دمشق
الدكتور سلمان الحكيم	اختصاص محاسبة	رئيس قسم المحاسبة جامعة قاسيون الخاصة

The Extent of Efficiency of Audit Procedures in Syria to Detect Creative Accounting Practices

(an Analytical study)

By: Ghiath Ahmad Hadiha Supervisor: Prof. Nidal Fares Al-Arbeed

ABSTRACT

The study aimed to determine the efficiency of audit procedures implemented by auditors in Syria to detecting creative accounting practices. To achieve this aim, the researcher apply an analytical study on some of audit company working papers for different clients in order to determine the audit procedures to detect creative accounting practices based on adjustment Entries written in those working papers. Then the researcher designed and distributed a questionnaire to sample of auditors authorized by The Syrian Commission on Financial Markets and Securities. The researcher also used SPSS to analyze the results. The Study concluded the following: that the audit procedures applied in Syria enjoy an acceptable level in detect creative accounting practices, through the adequacy of the applied procedures, as the evidence collected by the auditors is sufficient to cover the risk of material Misstatement , and the cost of the audit process did not include additional costs. The audit process was carried out by the efforts of the members of the audit team without the need for external expertise, and the audits were carried out within the time specified for the process, and the final financial statements were delivered on the deadline.

Key words: Creative accounting practices, Audit procedures, Audit efficiency.