



دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

وانل نعيم حمادة

كلية إدارة الأعمال - جامعة الجنان - لبنان
(waelhammady@hotmail.com)

الدكتورة فاطمة السويسي
كلية إدارة الأعمال - جامعة الجنان - لبنان
(fsweissy@gmail.com)

الخلاصة

هدفت الدراسة الى ابراز دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية، وتقليص تلك الممارسات. ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع استبيان على المدققين الخارجيين في محافظة الجنوب في لبنان حيث بلغ حجم العينة ٩٤ فرداً وتم استرجاع ٧٦ استبيان كعينة صالحة للتحليل. وبعد تحليل البيانات، خلصت الدراسة الى التأكيد على أهمية التدقيق الخارجي لمواجهة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا سيما أن أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية متنوعة ومتعددة تجعل من عملية إكتشافها عملية علمية دقيقة، وأوصت بالتأكيد على عوامل التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق والمكلف من حيث القدرات المهنية والعناية المهنية اللازمة أثناء تنفيذ عملية التدقيق والتثبيت على اجراءات التدقيق للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، المدقق الخارجي



Abstract:

The study aims to show the role of external auditors in decrease the effects of creative accounting on financial statement and to shrink these acts. to achieve the objectives of study, a questionnaire was distributed to a group of certified public accountants in south Lebanon, the sample was 77 LACPA's from total population of LACPA's In south of Lebanon. The research find that the external auditing playing an important role to fix the creative accounting acts especially it's have a lot of methods make the process of audit more difficulty, and its recommended to confirm the external auditing factors in term of professional abilities and necessary care during the implementation of audit, and stabilize its procedures to reduce the effects of creative accounting practices.

Key Words: External Audit, creative Accounting, Certified Public Accountant

المقدمة:

أخذت المحاسبة الإبداعية حيزاً كبيراً من إهتمام أصحاب الحقوق في منشآت الأعمال خاصة بعد الانفصال شبه التام ما بين الإدارة وأصحاب الحقوق من جهة وبين مستخدمي البيانات المالية من جهة أخرى وذلك بهدف إظهار البيانات المالية للمستخدمين بصورة مغايرة عن حقيقتها (الزيادي، ٢٠١٥).

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محور تركيز من قبل المدققين الخارجيين خلال السنوات الاخيرة خاصة بعد الأزمات المالية الكبرى التي عاشها العالم جراء الإنهيارات الضخمة في الشركات العالمية لا سيما شركة أنرون الرائدة وغيرها، حيث حُملت المسؤولية لشركة آرثر اندرسون المسؤولية المباشرة عن تدقيق بياناتها (بو عروج، ٢٠١٦).



من هنا أصبحت المحاسبة الإبداعية التحدي الحقيقي لمهنة التدقيق، حيث فرضت على المدقق الإلمام والمعرفة التامة بالقواعد المحاسبية والمعايير التي ترعى عمل المحاسبة المحلية منها والدولية.

تُبنى ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقاً لدوافع الإدارة في كافة المنشآت، الأمر الذي يجعل من عملية إكتشاف تلك الممارسات أمراً بغاية الصعوبة لأنها تتم بالعادة في الحدود المسموحة والأطر القانونية والمحاسبية مرعية الإجراء يتم من خلالها إختلاق بيانات مالية جذابة للمستخدمين. فكان لا بد من الإضاءة في هذه الدراسة على مدى تأثير التدقيق الخارجي على الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية عبر كشف ممارساتها.

المبحث الأول: الإطار المنهجي

مشكلة البحث:

نظراً للاهتمام الجاد بممارسات المحاسبة الإبداعية والآليات المتبعة في سبيل الحد من تأثيراتها السلبية على موثوقية البيانات المالية، تتمحور إشكالية الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيسي: ما هو أثر التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية في لبنان؟ ويمكن صياغة أسئلة الدراسة على النحو التالي:

- هل يوجد أثر لعوامل التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد أثر لإجراءات التدقيق الخارجي على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها؟

ولللإجابة على أسئلة الدراسة لا بد من إختبار الفرضيات التالية:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لعوامل التدقيق الخارجي على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لإجراءات التدقيق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.



أهمية البحث

تستمد هذه الدراسة أهميتها من إرتفاع نسبة الإهتمام بممارسات المحاسبة الإبداعية التي أصبحت تشكل عائقاً وهامش إختلاف بين أصحاب الحقوق والإدارات في المنشآت من جهة، ومستخدمي البيانات المالية من جهة أخرى. بحيث تعمد الإدارات الى إظهار المركز المالي بصورة مغايرة عن واقعه وبالتالي تصبح البيانات المالية غير ملائمة لإتخاذ القرارات الإستثمارية وغيرها من القرارات التي تُبنى على تحليل البيانات المالية.

أهداف البحث

سعت الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- الإشارة الى ماهية وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- الإشارة الى مهام وواجبات المدقق الخارجي على البيانات المالية.
- استعراض الأساليب والإجراءات الممكن إتباعها من قبل المدقق الخارجي للحد من تأثيرات ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية.

منهجية وأداة البحث

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر بمثابة مظلة واسعة ومرنة تتضمن عدداً من المناهج والأساليب الفرعية مثل المسوح الاجتماعية والميدانية، كما أن هذا المنهج من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، لأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة، حيث أن المنهج الوصفي التحليلي يركز على أساس تحديد خصائص الظاهرة ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها وأسبابها واتجاهاتها وما إلى ذلك من جوانب تدور حول مشكلة أو ظاهرة معينة بهدف فهم مضمونها والتعرف على حقيقتها في أرض الواقع، وبشكل عام يعرف المنهج الوصفي التحليلي على أنه أسلوب من أساليب التحليل المرتكز على معلومات كافية ودقيقة عن موضوع محدد من خلال فترات زمنية محدودة وذلك من أجل الحصول على نتائج عملية يتم تفسيرها بطريقة موضوعية بما ينسجم مع المعطيات الفعلية للظاهرة (عميرة، ١٩٨١، ص٩٦). (عبيدات وآخرون، ١٩٩٩، ص٤٦).



متغيرات الدراسة

احتوت الدراسة على نوعين من المتغيرات، المتغير المستقل وهو تأثير عمليات التدقيق الخارجي والمتغير التابع وهو ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الدراسات السابقة

- دراسة العامري (٢٠١٨) بعنوان "المحاسبة الإبداعية في عناصر الميزانية وأثرها على تعظيم الأرباح وزيادة القيمة السوقية للسهم" التي هدفت الى وضع إطار نظري للمحاسبة الإبداعية وممارستها في الشركات العراقية وأثرها على موثوقية البيانات المالية ودورها في تعظيم الأرباح وبالتالي على رفع القيمة السوقية للشركات. واعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المالية المنشورة في التقرير السنوي لسوق العراق باستخدام الاساليب الاحصائية المتبعة لتحليل المسار لايجاد العلاقة بين المتغيرات، وتوصلت الدراسة الى أن أغلب ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤدي الى تعظيم الأرباح وتؤثر على القيمة السوقية للأسهم بعلاقة طردية، وأوصت الدراسة الى ضرورة تطبيق مبادئ المحاسبة الدولية والحد من المحاسبة الإبداعية باستخدام الوسائل المهنية ونشر الوعي الكافي حول أثارها السلبية والتأكيد على حيادية واستقلالية المحاسبة عن الإدارة.

- دراسة ابو عروج (٢٠١٦) بعنوان "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين" التي هدفت الى التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة كافة تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة لها والوقوف على مدى قدرة التدقيق الخارجي على مواجهة تلك الممارسات مع ابراز دور معايير التدقيق الخارجي في هذا الصدد. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الاستنباطي من خلال الاسلوب الوصفي التحليلي وكذلك من خلال تنظيم استبيان وتوزيعه على مجتمع الدراسة. وتوصلت الدراسة الى ان معايير التدقيق الخارجي والتزام المدقق الخارجي بمعايير سلوك المهنة، تساهم في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمثل خطراً كبيراً على مستقبل مهنة التدقيق. وأوصت الدراسة برفع كفاءة المدقق الخارجي وتعزيز دوره ومسؤولياته فيما يتعلق بتقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما ويجب نشر الوعي الكافي حول خطورة تلك الممارسات على مهنة التدقيق من جهة وعلى موثوقية البيانات المالية من جهة أخرى.



- دراسة حسان (٢٠١٦) بعنوان "دور التدقيق الخارجي في الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية" التي هدفت الى التعرف بمفهوم البيانات المالية ومستخدموها واهدافهم والتعريف بالمحاسبة الإبداعية التي تلجأ اليها بعض الإدارات بهدف تحسين صورة البيانات المالية من خلال استغلال المرونة في السياسات المحاسبية المتعارف عليها وذلك من خلال استخدام استبانة وباستخدام المنهج الوصفي للربط بين الدراسة النظرية والميدانية. وتوصلت الدراسة الى أنه هناك جانب سلبي للمحاسبة الإبداعية متمثل باستغلال المرونة في القواعد المحاسبية وكذلك هناك جانب ايجابي شريطة اقتترانه بإفصاح كافٍ. وأوصت الدراسة انه يجب وضع برامج لتدريب الكوادر المحاسبية والتدقيقية والإهتمام بإجراءات الرقابة الداخلية وضرورة وضوحها وشفافيتها ومطابقتها للمعايير المهنة للحد من الجوانب السلبية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة الجعارات و أبو خليفة (٢٠١٥) بعنوان "المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب - اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية" التي هدفت الى مناقشت مفهوم المحاسبة الإبداعية وتوضيح ممارساتها ونتائجها السلبية والايجابية وطرح نموذج لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية. وفي سبيل تحقيق اهداف الدراسة استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي التحليلي بالإعتماد على اصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبة الإبداعية هي وسيلة للتلاعب في البيانات المالية لتجنب الاحداث غير المرغوبة، وهي تعتمد على المرونة في طرق استخدام قواعد المحاسبة مع امكانية وضع ضوابط لممارساتها بربطها بالأخلاقيات والنصوص الشرعية. وأوصت الدراسة بضرورة وضع إطار لمفهوم نية الغش والتلاعب لدى الإدارة والإهتمام بمفهوم الإفصاح العادل لعكس واقع المنشآت من خلال انشاء وحدات خاصة للشفافية لضبط الإجهادات الشخصية الواردة في الاطار المفهيمي للإبلاغ المالي.

- دراسة الجعارات و أبو خليفة (٢٠١٥) بعنوان "المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب - اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية" التي هدفت الى مناقشت مفهوم المحاسبة الإبداعية وتوضيح ممارساتها ونتائجها السلبية والايجابية وطرح نموذج لضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية.



ولتحقيق اهداف الدراسة استخدم الباحثان الاسلوب الوصفي التحليلي بالإعتماد على اصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة وتوصلت الدراسة الى ان المحاسبة الابداعية هي وسيلة للتلاعب في البيانات المالية لتجنب الاحداث غير المرغوبة، وهي تعتمد على المرونة في طرق استخدام قواعد المحاسبة مع امكانية وضع ضوابط لممارساتها بربطها بالأخلاقيات والنصوص الشرعية. وأوصت الدراسة بضرورة وضع إطار لمفهوم نية الغش والتلاعب لدى الإدارة والإهتمام بمفهوم الإفصاح العادل لعكس واقع المنشآت من خلال انشاء وحدات خاصة للشفافية لضبط الإجتهاادات الشخصية الواردة في الاطار المفهيمي للإبلاغ المالي.

المبحث الثاني: الإطار النظري

أولاً: المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

أ. ماهية المحاسبة الإبداعية

يستخدم مفهوم المحاسبة الابداعية عندما يقوم القيمين على إعداد البيانات المالية بإظهارها بشكل غير حقيقي ولا يمثل المركز المالي للمنشأة بصورة عادلة، الأمر الذي يؤدي الى قرارات خاطئة من مستخدمي تلك البيانات وهذا ما يترتب عليه فضائح وإنهيارات مالية في العديد من الشركات العالمية الرائدة (الكيلاني ٢٠٠٨ جبار).

وفي هذا الإطار قام العديد من الباحثين بتناول موضوع المحاسبة الإبداعية وقد عرفها البعض كما يلي:

- عرف Ian Griffith المحاسبة الإبداعية على أنها مجموعة من الإجراءات التي تمارسها منشآت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتهم التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادىء وبطريقة سرية وخفية للتغطية على المخالفات واعتبارها خديعة كبرى (Amat, Blake, & Dowds, 1999).
- وعرف المحاسبون الأكاديميون المحاسبة الإبداعية على أنها عملية يستخدم فيها المحاسبون معارفهم بالقواعد المحاسبية والمعايير الدولية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الأعمال (Phillips and others 2003) جبار.



ويمكن تلخيص المحاسبة الإبداعية على انها سلوك محاسبي يهدف الى تغيير الوجه الحقيقي للبيانات المالية بما يتماشى مع أهداف الإدارة وذلك باستخدام كافة الأساليب والمعايير المحاسبية المعتمدة والمتعارف عليها بطريقة تظهر بأنها قانونية ولكنها تخفي بين طياتها خديعة كبرى للمستخدمين. وقد تختلف أهداف الإدارة بين تعظيم الأرباح لكسب رضا المساهمين أو رفع القيمة السوقية لأسهم الشركات المسجلة في الأسواق المالية، ويمكن ان يكون الهدف تخفيض الوعاء لتحقيق تهرب أو تجنب ضريبي.

ب. أنواع التلاعب في البيانات المالية (ممارسات المحاسبة الإبداعية)

ان أكثر الفئات شيوعاً من حالات الغش في إعداد التقارير المالية بناءً على حالات الغش الحقيقية، بمعزل عن الأهداف الكامنة خلفه تتجلى في النقاط التالية (ACFE, 2016):

١. الإفصاح الغير صحيح عن الإيرادات، من حيث القيمة وتوقيت حدوثها.
٢. التقييم غير العادل للأصول.
٣. الإخفاء المتعمد لبعض الإلتزامات والأعباء.
٤. الإفصاح الغير مناسب.

وستتناول فيما يلي أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالبيانات المالية بشكل تفصيلي:

١. الإفصاح الغير صحيح عن الإيرادات، من حيث القيمة وتوقيت حدوثها

ان أكثر الحسابات شيوعاً التي يتم التلاعب بها عند ارتكاب عمليات الغش في البيانات المالية، هي بند الإيرادات الوهمية، فتضخيم الإيرادات هي طريقة سهلة لتحسين الحالة المالية الظاهرة للشركة، والإيرادات الوهمية تجذب اهتمام المدققين الخارجيين والجهات التنظيمية أكثر من الاعتراف المبكر، أي الإيرادات المعترف بها وهي عملياً إيرادات محتسبة مسبقاً (Coenen, 2009). وهذا ما فعلته شركة Enron Corporation عندما بالغت في تقدير أرباحها بأكثر من نصف مليار دولار وأنشأت شركات خاصة أبطت عليها مليارات الدولارات من ديونها،

^١ هي شركة أميركية أنشأت في العام ١٩٨٥ وهي دمج بين شركتين (هوستون للغاز الطبيعي وانتر نورث) وتتعاطي تجارة البضائع والخدمات وموارد الطاقة الطبيعية. وفتت فضيحة إنرون الإنتباه الى الغش في البيانات المالية، حيث خسر مساهموها ٧٤ مليار دولار في السنوات الأربع قبل إعلان إفلاسها، كما وخسر الموظفون إستحقاقات التقاعد وساهمت هذه الفضيحة في زيادة التنظيمات التي تمنع مثل تلك الفضائح على الشركات الكبيرة.



www.mecs.com/ar

كما استخدمت أدوات تمويل متطورة تعرف باسم الكيانات ذات الأغراض الخاصة (SPEs)^٢ وأدوات مشتقة أخرى لزيادة الرافعة المالية دون الحاجة إلى الإبلاغ عن الديون في الميزانية العمومية (Sterling، ٢٠٠٢).

ويمكن تقسيم فئة التلاعب في الإيرادات الى ثلاثة أنواع رئيسية هي التالية:

- خلق إيرادات وهمية أو إخفاء إيرادات حقيقية.
- الاعتراف بالإيرادات المقبوضة مسبقاً على أنها إيرادات مستحقة، أو اعتبار الإيرادات المستحقة فعلاً إيرادات مقبوضة مسبقاً وهي تعود لفترات مالية لاحقة.
- التلاعب في الإيرادات عن طريق الإبقاء على الإيراد إنما إجراء تعديلات على قيمته برفعه أو خفضه حسب الهدف من هذا الغش، فيمكن ان يهدف الى رفع قيمة أسهم المنشأة أو الى خفض الوعاء الضريبي (غش ضريبي).

يلخص الجدول رقم (١) التقنيات المستخدمة في تنفيذ مخططات فرق الإيرادات والتوقيت بناءً على النتائج المستخلصة من المؤلفات السابقة.

الجدول رقم (١) كيفية التلاعب بالإيرادات وتوقيت حدوثها

تقنيات الإفصاح غير الصحيح عن الإيرادات، من حيث القيمة وتوقيت حدوثها	
مستندات المبيعات والشحن المزيف	خطأ في نسبة الإنجاز
شحنات غير مصرح بها	تسجيل إجمالي، بدلاً من صافي الإيرادات
المبالغة في المبيعات الحقيقية	الاعتراف على المبيعات الأجلة في وقت مبكر
تسجيل مبيعات العناصر المنتجة ولكن لم يتم شحنها بعد أو شحنها جزئياً	التلاعب بقيمة البضاعة المسترجعة من الزبون او المعادة الى المورد
عدم شطب المستحقات غير القابلة للتحصيل.	عدم الإفصاح عن الخصومات الممنوحة للعملاء
إساءة استخدام تاريخ فواتير البيع (بعض الشركات تبقي الدفاتر مفتوحة بعد تاريخ الإغلاق وتشمل مبيعات الفترة التالية في بيان الدخل للفترة	فترات قطع غير صحيحة لنقل الإيرادات بين الفترات المحاسبية. و القطع غير المشروع لمعاملات البيع في نهاية فترة التصريح.

^٢ كيان قانوني تم خلقه لتحقيق أهداف محددة ومؤقتة. وتستخدم في الأغلب الأعم لمساعدة الشركات في تفادي المخاطر المالية.



www.mecs.com/ar

الحالية	
إصدار اتفاقيات جانبية تقوم بتعديل شروط البيع، مثال: الإرجاع غير المقيد للبضائع أو التعديل على أسعار.	تسجيل التحويلات البنكية كنفذ تم استلامه من العملاء أو التلاعب بالنقود المستلمة من الأطراف ذات العلاقة
تسجيل البضائع المعادة بعد نهاية الفترة.	شطب الذمم المدينة غير القابلة للتحويل في فترات لاحقة.
إخفاء عوائد المبيعات والبدلات من المدققين للمبالغة في صافي المبيعات والإيرادات.	إنشاء أوامر المبيعات في نهاية الفترة المحاسبية عن طريق شحن البضائع التي لم يتم طلبها.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مصادر مختلفة مذكورة ضمن الجدول (Hopwood, et al. 2008) و (Elder, et al. (2010) و Lord (2010) و Albrecht (2006) و Rezaee (2005) و Coenen (2009)

٢. تقييم غير عادل للأصول

قد يتم التلاعب بقيم الأصول بهدف تعزيز المركز المالي، أو إظهاره بصورة مخالفة لحقيقته (Wells, ٢٠٠٥). وقد تتم هذه العملية بوسائل مختلفة يتلخص بعضها بالجدول التالي بناء على مصادر ودراسات مختلفة.

الجدول رقم ٢: التلاعب بقيم الأصول

أساليب ووسائل التلاعب	المصدر
التلاعب في الجرد الميداني للمخزون	تضخيم تكاليف الوحدة المستخدمة لتسعير المخزون
عدم وجود مؤونات للمخزون التالف أو الديون المشكوك بتحصيلها	خفض قيم المخزون لرفع تكلفة البضاعة المباعة أو العكس، عبر خلق مستندات جديدة لجرد المخزون
عدم التصريح عن المخزون المتقادم والغير قابل للبيع.	المبالغة في الخصومات أو عدم تخفيض تكلفة المخزون
رسلة المخزون وتكاليف بدء التشغيل بشكل غير صحيح	معالجة الاستهلاك عن طريق تغيير عمر الأصل أو تدوين قيمة الأصول الثابتة
المبالغة في كمية المخزون في متناول اليد من خلال عمليات شراء وهمية. ويمكن إخفاء ذلك عن طريق الشحن الزائف، واستلام المستندات والفواتير، وربما عن طريق الصناديق الفارغة المخزنة في المستودع	المبالغة في قيمة بنود المخزون (من خلال عدم شطب المخزون المتقادم أو عدم تكوين مؤونة تعادل قيمة انخفاض المخزون. و التلاعب بتقديرات القيمة السوقية العادلة



التلاعب بالتلاعب بالنفقات العامة المرتبطة بالإنتاج والتي يتم تحميلها لكلفة البضاعة تامة الصنع.	التلاعب بحجم المؤونات المكونة على المخزون ذات معدل الدوران البطيء.
التلاعب بقيم المخزون عند استيراده او عند شحنه.	التغيير المستمر في أساليب تقييم المخزون.
تقييم غير صحيح للاستثمارات من خلال التصنيف الخاطئ لها	عدم تسجيل الاستهلاكات وبالتالي عدم تخفيض القيمة الحقيقية للأصول الثابتة
التصريح عن الأصول الثابتة بقيم السوق أو الاستحواذ أيهما أعلى وليس أيهما أقل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومبادئ المحاسبة	تسجيل المبالغ غير المنسوبة لعمليات الدمج أو الاستحواذ بطريقة غير صحيحة عبر سوق التسجيل بدلاً من القيمة الدفترية
التلاعب بمعالجة مجمعات الإستهلاك المتركمة	المبالغة بقيمة الممتلكات والآلات والمعدات

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مصادر مختلفة: (2006) and Coenen Wells (2005), Albrecht

Jones (2011) Lord (2010) Coenen (2009) (2008)

٣. إخفاء بعض الإلتزامات والأعباء

من السهل على مُعدي البيانات المالية، إخفاء بعض المصاريف أو تزويرها أو التلاعب بمستندات المبيعات، وبالتالي فإنه من الصعب على المدققين الخارجيين إكتشاف العمليات المخفية لأنه لا يوجد مسار تدقيق لإكتشاف هذا النوع من الغش، بقدر ما تُتاح لهم فرصة العمل على إكتشاف الغش في العمليات التي تم تسجيلها بطريقة غير صحيحة (Wells، ٢٠٠٥). كما أنه عندما تقوم الإدارة بإخفاء بعض الإيرادات أو أية مكتسبات أخرى، فلا بد من إخفاء أصول أخرى للحفاظ على التوازن المحاسبي، أو يمكنها زيادة بعض الإيرادات مقابل إخفاء بعض الإلتزامات (Lord, 2010). ويلخص الجدول التالي بعض التقنيات المستخدمة لإخفاء الإلتزامات والمصروفات كما ورد في بعض الدراسات السابقة والمراجع.



الجدول رقم ٣: إخفاء بعض الإلتزامات والأعباء

أساليب ووسائل التلاعب	أساليب ووسائل التلاعب
التلاعب في تسجيل الأصول المتداولة مثل المخزون والزبائن من خلال رفع قيمتها أو عدم تسجيل مؤونات هبوط أسعار أو قيم وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكذلك بالنسبة للأصول الثابتة حيث تعتمد الإدارة الى تسجيلها بأعلى قيمة بين الكلفة والسوق بعكس متطلبات معايير المحاسبة.	تخفيض قيم الحسابات الدائنة المستحقة الدفع عن طريق عدم تسجيلها حتى الفترة اللاحقة أو عن طريق تسجيل التخفيضات الوهمية فيها. يمكن القيام بذلك عن طريق إغلاق فترة مبكرة على الجانب المستحق الدفع، ومنع الموظفين من إدخال حسابات إضافية مستحقة الدفع في نظام المحاسبة، على الرغم من أنه كان ينبغي تسجيل تلك العمليات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
نقل الإلتزامات بين الإلتزامات طويلة الأجل والحالية. ويهدف هذا التكتيك إلى تحسين النسب المالية وتعديل البيانات المالية وفقاً لتكوين المطلوبات الأكثر تفضيلاً في ذلك الوقت.	عدم تسجيل الإلتزامات مثل الإيرادات المقبوضة مسبقاً أو الاحتياطات أو المؤونات الخاصة بالإلتزامات الطارئة.
إطالة أمد المستحقات الى فترات مالية لاحقة.	عدم تسجيل الإلتزامات المستحقة بشكل تام.
عدم تسجيل اتفاقيات إعادة الشراء والإلتزامات.	تسجيل الإيرادات المحتسبة مسبقاً كإيرادات حالية.
الإبلاغ عن تكلفة المبيعات كمصروفات غير تشغيلية بحيث لا يؤثر سلباً على هامش الربح الإجمالي.	تسجيل الإلتزامات الطارئة بمبلغ منخفض للغاية.
إخفاء مصاريف أو تسجيلها بأقل من قيمتها أو العكس. و عدم تسجيل المشتريات.	المبالغة في خصومات الشراء والعكس بالنسبة للمبيعات.

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مصادر مختلفة: AICPA (2002), Sterling (2002), Wells (2005), Elder, et al., (2010); Wells (2005), Sterling (2002), AICPA (2007), Coenen (2008, 2009)

٤. الإفصاح غير المناسب

تنطوي معظم حالات الغش في البيانات المالية على أخطاء متعمدة للمبالغ المُصرَّح عنها، على الرغم من أنها أقل تواتراً وقليلة التكرار، إلا ان العديد من الحالات البارزة في غش البيانات المالية تنطوي على عدم كفاية الكشف او عدم كفاية التدقيق.

و يتضمن الإفصاح غير المناسب على النقاط التالية (Wells، ٢٠٠٥):

- إهمال المسؤوليات والأحداث اللاحقة.



- معاملات الأطراف ذات الصلة.

- التغييرات في السياسات المحاسبية.

وقد ذكرت العديد من الدراسات، أن معاملات الأطراف ذات الصلة تحدث في الشركات ذات آليات الحوكمة والرصد الضعيفة والتي توفر إمكانية السلوك الانتهازي (Henry، Gordon)، (Louwers، و Reed، ٢٠٠٧) & (Kohlbeck و Mayhew، ٢٠١٦). كما أن الإخفاق في تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة يُعد من أكبر عشر عيوب في التدقيق. ويهدف استخدام المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في التقارير المالية الاحتياطية إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بحقيقة صافي الدخل (Henry، Gordon، Louwers، و Reed، ٢٠٠٧). وكما هو موضح في قضيتي Enron و Adelphia ثبت أن المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة قد تكون لأغراض احتياطية وليس لأغراض تجارية حقيقية، فمن الصعب مراجعة معاملات الأطراف ذات العلاقة لأسباب عديدة:

- لأن المدققين يجب أن يعتمدوا على الإدارة لتقديم معلومات مفصلة عن الأطراف ذات العلاقة ومعاملات الأطراف ذات الصلة.

- أن الضوابط الداخلية تواجه صعوبة في تتبع معاملات الأطراف ذات الصلة بسبب مجموعة واسعة من الأطراف وأنواع المعاملات ولأن بعض المعاملات قد لا يتم منحها الاعتراف المحاسبي، كإستلام الخدمات المجانية من طرف ذي صلة.

ثانياً: مساهمة التدقيق المحاسبي الخارجي في تحسين جودة البيانات المالية

أ. أهمية تدقيق البيانات المالية

إكتسبت أهمية التدقيق دوراً ملحاً مع التطور الهائل الحاصل في عالم المال والأعمال، سيما ذلك المرتبط بالفصل بين أصحاب الحقوق والإدارة في أغلب المنشآت الإقتصادية، مع الإشارة الى ان البيانات المالية هي الوسيلة الأولى والأساس في بناء الهيكل الرقابي كونها تختصر وتختزل أداء المنشأة طوال فترة نشاطها، والتي من خلالها يتم إيصال المعلومات الى أصحاب الحقوق (سامي، ٢٠٠٩). وتكمن أهمية تدقيق البيانات المالية فيما يلي:

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.



- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الوثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والإرتقاء بجودة الأداء.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.
- تحقيق مزايا ضريبية بحيث تكون البيانات المالية التي تحدد حجم الوعاء الضريبي محل ثقة الإدارة الضريبية. والتأكد من إلتزام البيانات المالية بالمعايير المحاسبية مرعية الإجراء والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

ب. دور التدقيق المحاسبي الخارجي في رفع مستوى جودة البيانات المالية

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية من خلال إكتشاف الأخطاء المحاسبية المتعمدة او غير المتعمدة في الدفاتر والسجلات المحاسبية في أية منشأة، وبالتالي إنتاج بيانات محاسبية خالية من الأخطاء، ويمكن الإعتماد عليها بإتخاذ القرارات.

ت. أبعاد التدقيق المحاسبي الخارجي بجودة المعلومات في البيانات المالية

ترتبط عملية تحسين جودة البيانات المالية بأبعاد التدقيق من ناحية:

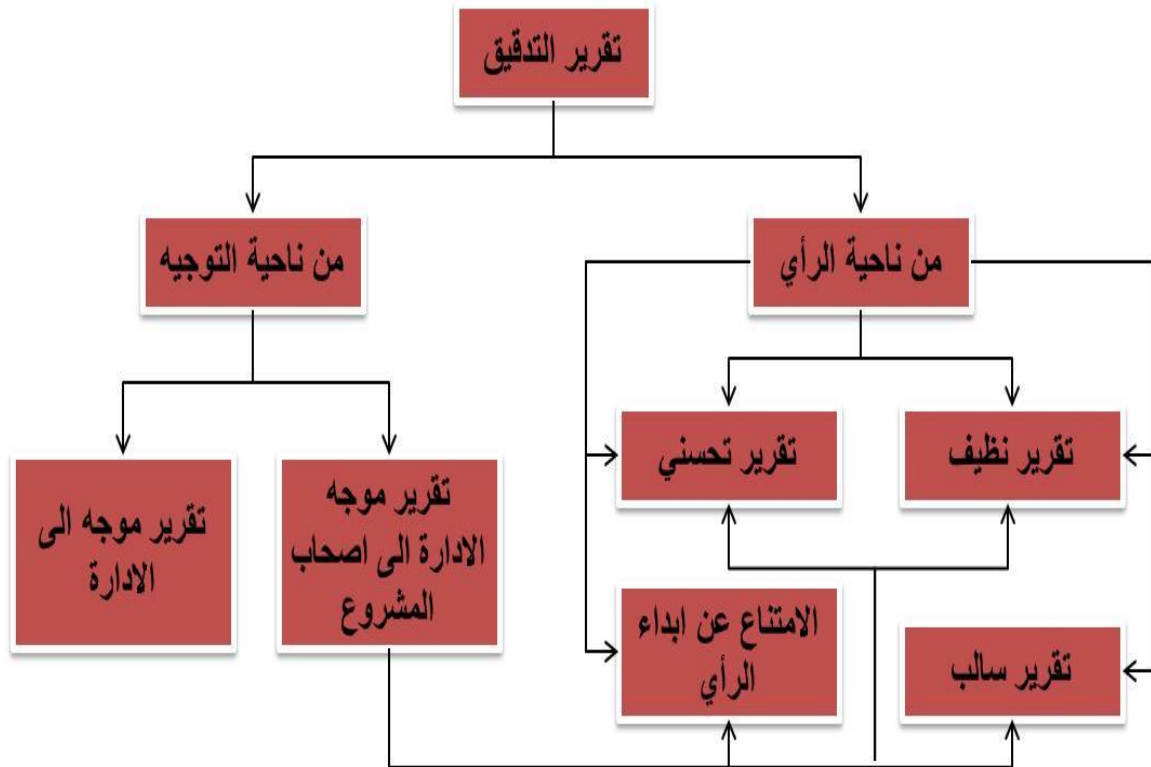
- **الفحص المحاسبي:** ان فحص القياس المحاسبي هو فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة من خلال تقييم المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومن ناحية مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة من جهة اخرى، وهذا يؤدي الى التأكد من صحة قياس العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية ولصحة تبويبها بين الأبواب المحاسبية المعمول بها.
- **التحقيق المحاسبي:** إمكانية الحكم على مدى صلاحية البيانات المالية من ناحية الملاءمة والحياد، كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال كل فترة مالية.
- **الإبلاغ:** بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب لمستخدمي البيانات المالية، فعملية التحقيق تقود الى معرفة مدى شفافية وموضوعية البيانات المالية.



ثالثاً: مقاييس مستوى جودة وموثوقية البيانات المالية من خلال تقارير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق الخارجي الناتج النهائي لعملية التدقيق كاملة، وهو أداة ووسيلة إتصال تمكنه من إيصال نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن سلامة الإفصاحات في البيانات المالية عند إنتهاء الدورة المالية. ويتطرق المدقق أثناء القيام بإعداد التقرير الى عناصر الإلتزام والثبات في تطبيق السياسات المحاسبية وكذلك لتأكيديه على إحتواء البيانات المالية على كافة المعلومات الجوهرية وعدم وجود إخفاءات تعطي صورة مشوهة عن المركز المالي موضوع التدقيق.

وهذا ما سيوضحه الشكل البياني رقم ١ :



أ. مسؤولية المدقق الخارجي عن إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

يقوم المدقق الخارجي بتدقيق البيانات المالية بشكل موضوعي، بحيث يكون مؤهلاً من الناحية العلمية والخبرة العملية لإبداء رأيه حول البيانات المالية المقدمة من قبل الإدارة الى المستخدمين



المعنيين (Interested Users). فتنتمثل مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي في أن يدرج في تقريره رأيه حول ما اذا كانت البيانات المالية تتضمن أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية. ومع ذلك فإن عملية التدقيق لا تعطي ضماناً نهائيةً وحتميةً لإكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن تأمين هذا الضمان يزيد من كلفة عملية التدقيق بشكل غير مقبول إنما توفر مستوى إيجابي من التأكيد والموثوقية (الحلبي، ٢٠٠٩).

وفي إطار تحمّل المسؤولية، سعى المدققون، بمعزل عن ما اذا كان مدقق خارجي أو داخلي أو عضو في فريق تدقيق، الى تحسين أداء عملية الرقابة والتدقيق لينتج عنها تخفيض فرص ارتكاب الغش والممارسات الخاطئة في ظل زيادة مخاطر المعلومات (Information Risk) بسبب تعقد مجتمع الأعمال وزيادة حجم المنشآت وعدد عملياتها المالية التي تنفذها، فضلاً عن الصعوبات التي تواجه متخذي القرارات للتوصل بشكل مباشر الى المعلومات الشفافة الخالية من الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وهذا ما أدى الى حتمية عملية التدقيق أيضاً ودورها المحوري الحيادي في تخفيض مخاطر المعلومات ورفع مستوى دقة القوائم المالية (دهمش و ابو زر، ٢٠٠٥).

ب. عوامل إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

يوجد العديد من العوامل التي قد تشير الى قيام إدارة المنشأة بممارسات المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية ونذكر منها التالي:

١. عوامل وصفية (أحمد، ٢٠١٠)

- التغيير في مبدأ أو تقدير محاسبي، وتقديم تمويل للعملاء أو تمديد فترات الإئتمان.
- التغيير في تصنيف الحسابات، وضعف نظام الرقابة الداخلية.
- الإرتفاع الكبير في عدد الأسهم المباعة للموظفين والمديرين.
- وجود العديد من العمليات المهمة وغير العادية مع أطراف نوى علاقة كالمنشآت ذات الأغراض الخاصة.

ب.



٢. عوامل كمية (Schilit, 2002)

- الإنحدار الشديد في التدفق النقدي التشغيلي مقارنة بصافي الدخل.
- انخفاض حجم المبيعات، أو نمو سلبي لحجم المبيعات بعد فترات نمو كبيرة في السنوات السابقة، ونمو كبير في المدينين مقارنة بالمبيعات.
- الارتفاع الكبير في المخزون مقارنة بالمبيعات وتكلفة المبيعات، والارتفاع الكبير في الإيرادات المؤجلة، والارتفاع الكبير في المصروفات المقدمة والأصول الأخرى.
- وجود عمليات مالية مرتفعة القيمة أو غير عادية قرب نهاية السنة المالية.
- النمو الكبير في قيم الدائنين مقارنة بحجم المخزون.

ت. إجراءات المدقق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن إلزام المدقق الخارجي القيام بواجباته لتدقيق البيانات المالية، وتقديم بيانات مالية تتمتع بقدر كافي من الموثوقية تساعد المستثمرين، في الوقت المناسب، بإتخاذ قراراتهم الإستثمارية على أسس موضوعية، أثار الكثير من الجدل في الوسط الإستثماري خاصة في أسواق المال الكبرى حول مدى فعالية مهنة التدقيق للقيام بدورها في هذا المجال، وذلك بعد إكتشاف العديد من الفضائح المالية ببعض الشركات العالمية الكبرى، والتي حملت المدقق الخارجي المسؤولية الى جانب الإدارات التنفيذية في تلك الشركات، مما دفع المشرع في أميركا لإستصدار قانوناً جديداً في العام ٢٠٠٢ وهو قانون (Sarbanes Oxley) لتشديد الرقابة على المسؤولين التنفيذيين والماليين بالمنشآت ومدققي الحسابات لضمان القيام بواجباتهم على أكمل وجه (حمّاد ط، ٢٠٠٢).

١. إستخدام المؤهلات العلمية والخبرات المهنية

صدر عن المعهد الأميركي للمحاسبين القانونيين على ضرورة الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية العشر في الممارسة المهنية والتي تنقسم الى ثلاث مجموعات (أرينز و لوبك، ٢٠٠٢):

- إتمام عملية التدقيق من قبل مجموعة مؤهلة علمياً وعملياً وحصل على مستوى تدريب ملائم وتتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة للعمل كمدققين.
- توفر الحياد المهني خلال كافة مراحل العمل.
- بذل العناية المهنية الملائمة والمعتادة عند أداء عملية التدقيق وإعداد التقارير.



٢. الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية

أشارت معايير التدقيق الدولية لا سيما المعيار رقم (٢٤٠) بعض الإعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها بشأن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية (لجنة معايير المحاسبة الدولية، ٢٠٠٨).

ومن أهم هذه الإعتبارات ما يلي:

- التخطيط وأداء عملية التدقيق لتخفيض المخاطر الى أدنى مستوى لها.
- تحديد الأطراف المسؤولة عن منع ومراقبة وإكتشاف الغش وممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تختلف من منشأة الى أخرى.
- تصميم عملية التخطيط بحيث تعطي ضماناً مقبولاً بأن البيانات المالية خالية من أية تحريفات مادية.
- مخاطر عدم إكتشاف أي تحريف مادي هي أكبر من مخاطر عدم إكتشاف تحريف مادي ناتج عن خطأ لأن التحريف في هذه الحالة يُبنى بناء على خطط متقنة ومنظمة بعناية بالغة.
- المخاطر التي يواجهها المدقق نتيجة لعدم إكتشاف تحريف مادي ناتج عن غش الإدارة أكبر من المخاطر التي يواجهها عند عدم إكتشاف التحريفات الناتجة عن غش العاملين على إعتبار ان المكلفين بالرقابة غالباً ما يكونون في وضعية تسمح لهم بتجاوز إجراءات الرقابة المفروضة.
- الإلتزام بالسرية التامة حيث لا يُسمح بإبلاغ حالات الغش لأية أطراف خارج المنشأة.
- النظر في المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها أو الإنسحاب من عملية التدقيق، في حال شعر المدقق أنه من غير الممكن إكمال عملية التدقيق لشعوره بوجود غش أو إشتباه بوجوده.
- توثيق الفهم الحقيقي للشركة وبيئتها وتقييم مخاطر الإنحرافات المادية المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق رقم (٣١٥).



٣. تخطيط عملية تدقيق الحسابات

تتطلب المعايير الدولية من المدقق الخارجي التخطيط للحصول على الأدلة المناسبة لعملية التدقيق للحصول على تأكيد مقبول بخلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية وخاصة في فترة المعايير الميدانية، وتتم هذه العملية من خلال (أرينز و لوبك، ٢٠٠٢):

- تخطيط العمل بحيث تُوزع المهام على فريق العمل ومتابعة الفريق والإشراف عليه بطريقة ملائمة.

- التوصل الى فهم كافي لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت الإختبارات التي يجب القيام بها.

- الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والمراقبة والملاحظة والإستفسار للتوصل الى قناعة مقبولة تساعد المدقق الخارجي على إبداء رأيه بالبيانات المالية.

٤. تطبيق الإختبارات والإجراءات في البيانات المالية

يطبق المدقق الخارجي خمسة انواع من الإختبارات لتحديد مدى عدالة البيانات المالية، وهذه الإختبارات هي التالية:

- فهم الرقابة الداخلية	- إختبارات الرقابة	- الإجراءات التحليلية
- الإختبارات الأساس للعمليات المالية	- الإختبارات التفصيلية للأرصدة	

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

بعد ان تم استعراض الجزء النظري المرتبط بالمحاسبة الإبداعية والإطار العام للتدقيق الخارجي، عملت الدراسة في هذا المبحث على التحقق من صحة الفرضيات التالية:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لعوامل التدقيق على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لإجراءات التدقيق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.



وسيتّم التعرف في هذا المبحث على الأدوات المستخدمة في الدراسة بالإضافة الى حدود الدراسة ومجتمع الدراسة والعينة المعتمدة، كما ستعرض النتائج الإحصائية التي سيتم من خلالها الإجابة على فرضيات الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة وإجراءاتها

أ. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من خبراء المحاسبة المجازين في محافظة جنوب لبنان والمسجلين على جدول نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان والبالغ عددهم ٩٤ وفقاً للجدول الصادرة عن النقابة في العام ٢٠١٩.

ب. عينة الدراسة

تم توزيع الاستمارة على مجتمع الدراسة بشكل كامل، ووفقاً لمعادلة ريتشارد جيكر يجب ان يكون عدد الاستجابات ٧٦ إستجابة بمعدل خطأ ٥%. وهذا ما تم العمل عليه وفقاً للجدول المبين أدناه:

تم استخدام معادلة ريتشارد جيكر لتحديد حجم العينة المناسب الذي يمثل مجتمع الدراسة أفضل تمثيل، وذلك وفق الصيغة الموضحة أدناه.

$$n = \frac{\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{Z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

معادلة (١): معادلة ريتشارد جيكر لحساب حجم العينة

الجدول رقم (٤): الإحصاءات الخاصة بالإستبيان

البيان	العدد	النسبة (%)
الإستبيان الموزع	٩٤	١٠٠
الإستجابة	٧٧	٨١%
عدم الإستجابة	١٧	١٩%

المصدر: من إعداد الباحث، ٢٠٢٠

**ثانياً: نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات**

سنتناول في هذا الفصل عرضاً تفصيلياً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة وإختبار فرضياتها وفقاً للمعالجات الإحصائية التي تتناسب مع طبيعتها، بالإضافة الى تفسير تلك النتائج بالنظر للأطار النظري والدراسات السابقة وذلك على النحو التالي:

أ. صدق أداة الدراسة – صدق الاتساق الداخلي

صدق أداة الدراسة يعني التأكد من أنها تقيس ما أعدت لقياسه كما يقصد به شمول الاستبانة لكل العناصر التي تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح عباراتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد قام الباحث بإحتساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التي تنتمي إليه، بهدف التحقق من مدى صدق الاستبانة، ويوضح الجدول رقم (٥)، نتائج صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

الجدول رقم (٥): Correlation coefficient between each paragraph and total score of the questionnaire.

المحور الثاني			المحور الأول		
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	رقم الفقرة
.000	.901**	١	.000	.735**	١
.000	.676**	٢	.000	.670**	٢
.000	.876**	٣	.000	.627**	٣
.000	.337**	٤	.000	.481**	٤
.000	.832**	٥	.000	.686**	٥
.000	.482**	٦	.000	.462**	٦
.030	.247*	٧	.000	.642**	٧
.000	.889**	٨	.000	.650**	٨
.000	.467**	٩	.000	.395**	٩
.000	.910**	١٠	.000	.577**	١٠



**** دال عند مستوى الدلالة ٠,٠١ فأقل * دال عند مستوى الدلالة ٠,٠٥ فأقل**

يتضح من الجدول السابق أن قيم معامل ارتباط كل عبارة من عبارات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور موجبة، ودالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٥) فأقل؛ حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (٠,٢٤٧) كحد أدنى إلى (٠,٩٠١) كحد أعلى، ويشير ذلك لوجود صدق اتساق داخلي في عبارات المحورين الأول والثاني، ومناسبتها لقياس ما أعدت لقياسه.

١. ثبات أداة الدراسة

هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها قياس ثبات أداة الدراسة وذلك للتأكد من مدى صلاحية هذه الأداة لقياس ما وضعت لقياسه، وفي هذه الدراسة تم استخدام كل من طريقة ألفا-كرونباخ Cronbach's Alpha وطريقة التجزئة النصفية Split _Half لحساب الثبات في البيانات، والجدول رقم (٦) يبين ثبات أداة الدراسة بكلتا الطريقتين.

الجدول رقم (٦): Cronbach's Alpha and Guttman Split-Half Coefficient.

معامل الثبات التجزئة النصفية		معامل الثبات ألفا كرونباخ		المحور
Guttman Split-Half Coefficient	Correlation Between Forms	الفا كرونباخ	عدد الفقرات	
.825	.702	.779	١٠	المحور الأول
.933	.875	.793	١٠	المحور الثاني
.915	.844	.892	٢٠	جميع الفقرات

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبانة تراوحت ما بين (٠,٧٧٩) للمحور الأول "و" (٠,٧٩٣) للمحور الثاني، في حين بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ للاستبانة ككل (٠,٨٩٢) وهي قيمة عالية لألفا كرونباخ. أما معامل التجزئة النصفية، فكانت معامل الارتباط يتراوح بين ٠,٧٠٢ و ٠,٨٧٥ للمحورين الأول والثاني و ٠,٨٤٤ للاستبانة ككل

٢. التوزيع الطبيعي للبيانات:

يستخدم الإحصائيون نوعين من الاختبارات الاحصائية لاختبار الفرضيات، النوع الأول الاختبارات المعلمية (Parametric Tests) والنوع الثاني الاختبارات اللامعلمية (Non Parametric Tests)،



حيث تستخدم الاختبارات اللامعلمية كبديل للاختبارات المعلمية في حال عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات في حال العينات الصغيرة التي يقل حجمها عن (٣٠) مفردة، بينما العينات التي يزيد حجمها عن (٣٠) مفردة يمكن التخلي عن شرط التوزيع الطبيعي وفقاً لما تقره نظرية النهاية المركزية، حيث تنص نظرية النهاية المركزية بأن عدد العينة التي يتجاوز (٣٠) مفردة ينطبق عليها شرط التوزيع الطبيعي دون الحاجة لإجراء الاختبار. (Anderson D., Seppäläinen T.,) (Valkó B., 2017)

كما توصل (Geoff Norman, 2010, p.31) إلى أنه يمكن استخدام الاختبارات المعلمية مع بيانات مقياس ليكرت الخماسي بغض النظر عن حجم العينة كبيراً أو صغيراً، وبغض النظر عن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وفي هذه الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية وفقاً للسببين السابق ذكرهما دون اللجوء للتحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات.

ب. تحليل النتائج والإجابة عن التساؤلات:

التساؤل الأول: أثر عوامل التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

للإجابة عن هذا التساؤل قام الباحث بصياغة الفرضية التالية:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لعوامل التدقيق الخارجي على تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

للتحقق من صحة هذه الفرضية؛ قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الأول "أسلوب التدقيق التفاعلي في المحاسبة القضائية"، كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٧) يوضح نتائج ذلك:



الجدول رقم (٧): تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تمتع بالكفاءة المهنية والخبرة العملية والتدريب الفني	4.25	0.764	84.9%	14.328	0.000	2
2	دمج بين التعليم والتدريب والممارسة في مجال عمل المنشأة قيد التدقيق	4.22	0.661	84.4%	16.196	0.000	1
3	بذل العناية المهنية الملائمة أثناء القيام بمهمة التدقيق	4.09	0.710	81.8%	13.474	0.000	3
4	قام بفحص أنظمة الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي بشكل تام مع تحديد حجم الاختبارات اللازمة لذلك	4.26	0.923	85.2%	11.971	0.000	5
5	الحصول على أدلة كافية وتقييمها بموضوعية تامة	4.08	0.757	81.6%	12.498	0.000	4
6	تمتع باستقلالية ونزاهة تامة أثناء القيام بعمليات التدقيق والفحص	3.74	0.923	74.8%	7.034	0.000	8
7	إلتزم المدقق بمعايير التدقيق الدولية بشكل تام	3.71	0.646	74.3%	9.703	0.000	7
8	مارس الشك المهني أثناء القيام بعملية التدقيق على البيانات المالية	4.13	0.879	82.6%	11.281	0.000	6
9	قام بالتخطيط والإشراف على أعمال التدقيق بشكل مباشر مع فريق العمل التابع له	3.61	0.876	72.2%	6.115	0.000	9
10	وضع اجراءات لحل الاختلافات في وجهات النظر بين افراد فريق العمل في الاجتهادات المهنية أثناء القيام بعملية التدقيق	3.40	0.674	68.1%	5.242	0.000	10
	الدرجة الكلية	3.95	0.456	79.0%	18.263	0.000	

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ٣٢٢ ومستوى دلالة ٠,٠٥ يساوي ١,٩٦

نستنتج من خلال الجدول السابق جملة من الأمور، وهي كالتالي:

يشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (٣,٤٠ و ٤,٢٦) وبوزن نسبي ٧٩ % وكانت متوسطات الاجابات أعلى من المتوسط الحيادي (٣) وبانحرافات معيارية (٠,٤٥٦ و ٠,٩٢٣) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة كبيرة على كافة العبارات التي تناقش امكانية تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الابداعية على البيانات المالية.



أما بالنسبة لاختبار T فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) لكافة العبارات وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (٠,٠٥)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول فرضية وجود علاقة بين إجراءات التدقيق الخارجي وقدرة المدقق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية.

١. **التساؤل الثاني:** لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لإجراءات التدقيق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وللإجابة عن هذا التساؤل قام الباحث بصياغة الفرضية التالية:

- لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) لإجراءات التدقيق الخارجي في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية

للتحقق من صحة هذه الفرضية؛ قام الباحث بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المحور الثاني "أسلوب التدقيق البعدي في المحاسبة القضائية"، كما تم التحقق من مساواة متوسطات استجابات أفراد العينة؛ للقيمة (٣) التي تعبر عن الدرجة الحيادية باستخدام اختبار (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٨) يوضح نتائج ذلك.

الجدول رقم (٨): تحليل النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	عمل المدقق بشكل أولي على فهم طبيعة عمل العميل موضوع التدقيق	4.73	0.772	94.5%	19.638	0.000	1
2	قام بفهم مكونات نظام الضبط الداخلي وفهم بيئة العمل لدى العميل موضوع التدقيق	4.04	0.549	80.8%	16.615	0.000	3
3	تأكد المدقق من ثبات تطبيق السياسات المحاسبية	3.94	0.439	78.7%	18.672	0.000	2
4	قام بدراسة اختيار السياسات المحاسبية لاعداد التقارير المالية	3.32	0.658	66.5%	4.331	0.000	8



6	0.000	11.945	76.4%	0.601	3.82	قام بالمراجعة الكاملة بدل الجزئية للعمليات المحاسبية المؤثرة على البيانات المالية	5
7	0.000	8.075	80.8%	1.129	4.04	قام بالفحص المبكر على عناصر البيانات المالية للتحقق المبكر من أي ممارسات للمحاسبة الإبداعية	6
9	0.000	4.183	69.6%	1.008	3.48	اتباع المدقق الخارجي اجراءات تحليلية بين عناصر ومكونات البيانات المالية في نفس السنة ومع السنوات السابقة	7
5	0.000	14.179	79.2%	0.595	3.96	حصل على أدلة وقرائن اثبات كافية وملائمة من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام	8
10	0.171	1.381	62.3%	0.743	3.12	قام المدقق الخارجي بدراسة مدى صحة التقديرات المحاسبية المعتمدة من قبل الادارة	9
4	0.000	14.420	77.7%	0.537	3.88	قام بتقييم نتائج عملية التدقيق التي قام بها بهدف معرفة مدى امكانية توفر قاعدة يتم الاعتماد عليها في كشف الأخطاء الجوهرية وابداء الرأي حولها	10
	0.000	16.871	76.6%	0.433	3.83	الدرجة الكلية	

قيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ٣٢٢ ومستوى دلالة ٠,٠٥ يساوي ١,٩٦

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

يشير الجدول الى أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (٣,١٢ و ٤,٧٣) وبوزن نسبي ٧٧ % وكانت متوسطات الاجابات أعلى من المتوسط الحيادي (٣) وبانحرافات معيارية ٠,٤٣٩ و ١,١٢٩) وهذا ما يدل على موافقة بنسبة كبيرة على كافة العبارات التي تناقش امكانية تطبيق المدقق الخارجي لمعايير التدقيق ا خارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية. أما بالنسبة لاختبار T فقد بلغت قيمة مستوى الدلالة (٠,٠٠٠) لكافة العبارات باستثناء العبارة التاسعة في المحور والتي سيتم استثنائها وحذفها من مجمل عبارات المحور، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (٠,٠٥)، وبالتالي رفض الفرضية الصفرية وقبول فرضية وجود علاقة بين اجراءات التدقيق الخارجي وقدرة المدقق الخارجي في الحد من تأثيرات المحاسبة الإبداعية على البيانات المالية.



نتائج الدراسة

بالاعتماد على النتائج النظرية والعملية للدراسة خلصنا للنتائج التالية:

- ان تنوع أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر سبباً رئيسياً لعدم موثوقية البيانات المالية
- تختلف اساليب المحاسبة الإبداعية باختلاف أهدافها، تسويقية او ادارية او ضريبية
- يلعب المدقق الخارجي دوراً محورياً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عبر الجمع بين الامكانات العلمية لتطبيق معايير التدقيق والامكانات العملية التي تشكل تراكم خبرات تساعده في توقع ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي اكتشافها والحد من تأثيراتها.
- استقلالية المدقق الخارجي وبذل العناية المهنية الملائمة تشكل حجر زاوية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

التوصيات:

- العمل على تعزيز دور أقسام التدقيق الداخلي في المنشآت والتأكيد على وضع ضوابط لاستخدام البدائل المحاسبية البديلة في مجال القياس والافصاح.
- تعزيز معايير استقلالية المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق لرفع من احتمالية اكتشافه للممارسات المحاسبة الإبداعية.
- وضع ميثاق السلوك المهني من خلال تنظيم عمل التدقيق الخارجي في اطار مهني محدد يضع قواعد للسلوك المهني ويجبر المدققين بالإلتزام بتلك القواعد.
- العمل على التشريعات العامة في لبنان بحيث تعزز دور التدقيق في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية

المصادر والمراجع

- أحمد س، (2010). اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية. الرياض، المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية.
- أرينز، أ &، لوبك، ج. (2002). *المراجعة مدخل متكامل*. أ. حجاج &، Ed.، م. الديسطنى (Trans.)، الرياض، المملكة العربية السعودية: دار لمريخ للنشر.
- أسامة م &، أبو القمصان، إ. (2007). *العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي*. غزة؛ فلسطين: الجامعة الإسلامية.



www.mecsj.com/ar

المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية MECSJ

العدد التاسع والعشرون (أيلول) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

- الحلبي، ل. (2009). دور مراجع الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- الزيايدي، ن. م. (2015). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية علمصداقية القوائم المالية. *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية*, 17(2), 191-220.
- العتيبي، م. ب. (2009). التوجهات والأساليب الحديثة في تطوير أداء المنظمات. *المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية نحو أداء متميز في القطاع الحكومي*. (pp. 5-7). الرياض: معهد الإدارة العامة؛ المملكة العربية السعودية.
- بو عروج، م. (2016). دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. الجزائر: جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي.
- حمّاد، أ. (2005). *الرقابة المالية في القطاع الحكومي*. عمان، الأردن: جهينة للنشر والتوزيع.
- حمّاد، ط. (2002). *دراسة انتقادية لمسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في ضوء المستجدات في المعايير الاميركية والدولية* (1 ed.). (ed. بنى سويف). جامعة بني سويف.
- دهمش، ن. & ابو زر، ع. (2005). *أخلاقيات المحاسبة الإبداعية؛ عرض وتحليل*. عمان، الأردن: المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية.
- زلاسي، ر. (2010). *إسهامات الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية*. ورقلة؛ الجزائر: جامعة قصدي مرباح.
- سامي، م. م. (2009). دور المراجعة في حوكمت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية. *مجلة جامعة الإسكندرية*. 30,
- قانون رقم 463/1 لتنظيم مهنة خبراء المحاسبة المجازين LACPA. Retrieved from LACPA Web Site: <https://www.lacpa.org.lb/ar/> (2006, April 3).
- لجنة معايير المحاسبة الدولية. (٢٠٠٨). *معايير المحاسبة الدولية*. لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- ACFE, A. o. (2016, April 18). *Global Fraud Study*. Retrieved from ACFE Web site: <http://www.acfe.com>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (2000). Preventing fraudulent financial reporting. *The CPA Journal*, 1-23. Retrieved July 6, 2011, from www.ebscohost.com
- Coenen, T. L. (2009). *Expert Fraud Investigation: A Step-by-Step Guide*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Gordon, E. A., Henry, E., Louwers, T. T., & Reed, B. J. (2007). Auditing related party transactions: A literature overview and research synthesis. *Accounting horizons*, 21(1).
- Jones, M. (2011). *Creative accounting, fraud, and international accounting scandals*. The Atrium, Southern Gate, Chichester. England: John Wiley and Sons Ltd.
- Kohlbeck, M., & Mayhew, B. (2016, May 9). *Related party transactions*. Retrieved from SSRN: <http://www.ssrn.com>
- Lord, A. T. (2010). The prevalence of fraud: What should we, as academics, be doing to address the problem? *Accounting and Management Information Systems*, 9(1), 4-21.



www.mecsj.com/ar

المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية MECSJ

العدد التاسع والعشرون (أيلول) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

- Makkawi, B., & Schick, A. (2003). Are Auditors Sensitive Enough to Fraud? *Managerial Auditing Journal*. Retrieved July 12, 2011, from www.emerald.com
- Savage, A., Norman, C. S., & Kathryn, A. S. (2008). Using a Movie to Study the COSO Internal Control Framework: An Instructional Case. *Journal of Information Systems: Spring*, 22(1), 63-76.
- Schilit, H. (2002). *financial shenanigans* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Sterling, T. F. (2002). *The Enron Scandal*. New York: Nova Science Publishers, Inc.
- Wells, J. T. (2005). *Principles of fraud examination*. Hoboken, New York: John Wiley and Sons.