The Islamic University–Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting & Finance

الجامعـــة الإســلاميـة – غـــزة
شئون البحث العلمي والدراسات العليا
كلـيـــــــة التـجـــــــارة
ماجستـيـر المحاسـبة والتـمويـل

مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على قطاع غزة

Extent of Using Auditors of Certified Public Accountants of Analytical Procedures in The Discovery of Practices Creative Accounting An Empirical Study of the Gaza Strip

إِعدَادُ البَاحِثِ

سيف الدين فوزي الهندي

إِشرَافُ

الأستاذ الدكتور

ماهر موسى درغام

قُدمَ هَذا البحثُ اِستِكمَالاً لِمُتَطلباتِ الحُصولِ عَلى دَرَجَةِ الْمَاجِستِيرِ

فِي برنامج المحاسبة والتمويل بِكُليةِ التجارة فِي الْجَامِعَةِ الإسلاميةِ بِغَزة

يوليو/2016م – شوال/1437هـ

إقـــــــــــرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية

دراسة تطبيقية على قطاع غزة

Evaluate Extent of Using Auditors of Certified Public Accountants of Analytical Procedures in The Discovery of Practices Creative Accounting An Empirical Study of the Gaza Strip

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	**سيف الدين فوزي الهندي**	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
:Date		التاريخ:

نتيجة الحكم على الأطروحة

ملخص الدراسة باللغة العربية

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة، ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي نظراً لملاءمته لطبيعة موضوع الدراسة، وتم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل والبالغ عددهم (60) مدقق حسابات قانوني، وقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد 48 استبانة أي ما نسبته 80%.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققين الحسابات القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية) بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها.

كما تبين إن المدققين القانونيين في قطاع غزة لا يدركون وبدرجة عالية أهمية الإجراءات التحليلية ودورها الكبير في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى اختلاف متغيراتهم الديموغرافية، واتضح عدم وجود علاقة في العوامل الديموغرافية في المدقق القانوني واستخدامه للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

وأوصت الدراسة بضرورة تعميق مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والتأكيد على جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية بضرورة الإلمام والمعرفة بالإجراءات التحليلية لأهميتها الكبيرة في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ولما لذلك من فائدة كبيرة تعود عليهم، وكذلك أوصت بضرورة التعليم والتدريب المستمر لطاقم المدققين القانونيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق بحيث يكونوا على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مجال الإجراءات التحليلية والإلمام بالأساليب والأدوات الإحصائية التي تؤهلهم لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، والسعي لإيجاد علاقة بين شركات التدقيق على المستوى المحلي وشركات التدقيق الكبرى على المستوى العالمي، وذلك للاستفادة من خبرات تلك الشركات والإمكانيات الهائلة المتاحة لها.

Abstract

The aim of this study is to reveal the extent to which the auditors of certified accountants use the analytic procedures to discover how much the creative accounting is used in the companies of Gaza strip.

To fulfill this aim the descriptive analytic method was followed since it suits the subject of the study. a survey was done to collect information from 60 auditors of certified accountants who were participating in the study

The researcher used the comprehensive inventory method, in which a questionnaire was distributed on every individual participating in the study. 48 questionnaires were collected back and this makes an 80% of the total.

The conclusion was auditors of certified accountants commitment to the analytic procedures reveals how much is the creative accounting is practiced in the financial statements (statement of financial center, statement of income, statement of cash flows, statement of ownership rights change)to high extent through the discovery of tampering its items.

The study reveals that auditors and accountants understand the high importance of the analytical procedures and their role in the discovery of the creative accounting practices with the various demographic variables . There is no relationship in the demographics of the auditors of Certified Public Accountants , and the use of analytical procedures to discover the creative accounting practices were observed.

The study drew the attention to the importance of deepening the concept of analytic procedures and their importance in discovering the creative accounting practicing. It insisted on all the agencies using the financial data on the importance of being aware of the analytic procedures and their importance in discovering the methods of creative accounting and the great benefit the get from them.

The study drew the attention to the importance of continuous learning and practicing of auditors of certified accountants to be qualified in the analytic procedures and to be familiar with the methods and statistical tools that help them discover the creative accounting practice, to work hard for finding a good relation between local audit firms and the international ones to make use of their experience and huge facilities they have.

الآية القرآنية

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وقُلِ اعْمَلُواْ فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾

[التوبة:105]

الإهداء

إلى من أسأل الله أن يحفظهما، والدي ووالدتي،،

إلى من أتمنى لهم كل خير، إخواني وأخواتي الأعزاء،،

إلى أصدقائي الطيبون،،

إلى زملائي الكرام،،

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع،،

أُهدي هذا البحث،،

شكرٌ وتقديرٌ

الحمد لله أولا وأخيراً سبحانه وتعالى على عظيم نعمه التي لا تعد ولا تحصى وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، له الحمد والشكر على أن وفقني لإتمام هذه الرسالة، والصلاة والسلام على نبينا الكريم محمد الطاهر الأمين، وعلى آل بيته الطاهرين وصحابته الغرّ الميامين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

كما أتقدم بالشكر لجميع من قدّم لي المساعدة في إنجازي لهذه الرسالة، وأخص بالذكر أستاذي الدكتور الفاضل / **ماهر موسى درغام**، على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة، الذي لم يدّخر جهداً أو وقتاً في إتمام هذا البحث.

كما أتوجه بالشكر والامتنان للأساتذة الكرام..... على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة ولما سيقدمونه من توجيهات وملاحظات ستساهم في إثراء وإغناء هذه الرسالة، لهم عظيم الشكر والتقدير وجزاهم الله عني خير الجزاء.

وأتقدم بالشكر لمكاتب التدقيق لما أبدوه من عون ومساعدة، والشكر موصول إلى كل من أسدى لي أو قدم لي نصيحة.. لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير فجزاهم الله عني خير الجزاء وأخص بالذكر **الدكتور الفاضل اسندر نشوان** جزاه الله كل خير.

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من ساهم وساعد على إنجاح هذه الدراسة وإتمامها،،

الباحث

سيف الدين فوزي الهندي

فهرس المحتويات

إقـــــــــــــــرار ..... أ

نتيجة الحكم على الأطروحة ..... ب

ملخص الدراسة باللغة العربية ..... ج

الآية القرآنية ..... ه

الإهداء ..... و

شكرٌ وتقديرٌ ..... ز

فهرس المحتويات ..... ح

قائمة الجداول ..... ي

قائمة الأشكال ..... ك

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة 1

1.1 المقدمة: 1

1.2 مشكلة الدراسة: 2

1.3 أهداف الدراسة: 3

1.4 أهمية الدراسة: 3

1.5 فرضيات الدراسة: 4

1.6 متغيرات الدراسة: 4

1.7 الدراسات السابقة: 5

1.8 ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة: 13

الفصل الثاني: الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية 16

2.1 المبحث الأول: دور مدققي الحسابات القانونين في استخدام الاجراءات التحليلية: 16

2.1.1 تمهيد: 16

2.1.2 مفهوم الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات: 17

2.1.3 أهمية الإجراءات التحليلية: 19

2.1.4 الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية: 22

2.1.5 مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة: 22

2.1.6 أنواع الإجراءات التحليلية: 24

2.1.7 أغراض وفوائد الإجراءات التحليلية: 27

2.1.8 الصعوبات والمعوقات لتطبيق الاجراءات التحليلية: 28

2.1.9 التحليل المالي والاجراءات التحليلية: 29

2.2 المبحث الثاني: دور مدققي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية: 32

2.2.1 تمهيد: 32

2.2.2 مفهوم المحاسبة الابداعية: 32

2.2.3 أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية: 34

2.2.4 أساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود القوائم المالية: 37

2.2.5 الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. 46
2.2.6 البعد الاخلاقي للمحاسبة الابداعية: 48
الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات 52
3.1 المقدمة: 52
3.2 منهج الدراسة: 52
3.3 مجتمع الدراسة: 53
3.4 أداة الدراسة: 53
3.5 خطوات بناء الاستبانة: 54
3.6 صدق الاستبيان: 55
3.7 ثبات الاستبانة: 60
3.8 الأساليب الإحصائية المستخدمة: 61
الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها 64
4.1 المقدمة: 64
4.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية: 64
4.3 اختبار فرضيات الدراسة: 68
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات 85
5.1 النتائج: 85
5.2 التوصيات: 86
5.3 الدراسات المقترحة: 87
المصادر والمراجع 88
أولاً: المراجع العربية: 89
ثانياً: المراجع الأجنبية: 93
الملاحق 95
ملحق (1): قائمة بأسماء المحكمين: ..... أ
ملحق (2): الاستبانة ..... ب

قائمة الجداول

جدول (3.1): درجات مقياس ليكرت الخماسي 54
جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قائمة المركز المالي" والدرجة الكلية للمجال 56
جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قائمة الدخل" والدرجة الكلية للمجال 57
جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قائمة التدفقات النقدية" والدرجة الكلية للمجال 58
جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "قائمة التغيير في حقوق الملكية" والدرجة الكلية للمجال..... 59
جدول (3.6): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة..... 60
جدول (3.7): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة..... 60
جدول (3.8): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي 61
جدول (4.1): توزيع عينة الدراسة حسب العمر 64
جدول (4.2): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي 65
جدول (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي..... 65
جدول (4.4): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة 66
جدول (4.5): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية 66
جدول (4.6): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات المتخصصة في مجال عمل المستجيب..... 67
جدول (4.7): توزيع عينة الدراسة حسب مواضيع الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة 67
جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة المركز المالي"..... 69
جدول (4.9): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة الدخل" 71
جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة التدفقات النقدية"..... 74
جدول (4.11): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " قائمة التغيير في حقوق الملكية"..... **77**
جدول (4.12): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان..... 79
جدول (4.13): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – العمر 80
جدول (4.14): نتائج اختبار "t لعينتين مستقلتين"– المؤهل العلمي..... 81
جدول (4.15): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المسمى الوظيفي..... 81
جدول (4.16): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة..... 82
جدول (4.17): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – عدد الدورات المتخصصة 83

قائمة الأشكال

شكل رقم (1.1): متغيرات الدراسة.....5

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

أصبح الدور المفترض لمهنة المحاسبة والتدقيق محل شك لما شهدته العديد من الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية من انهيار العديد من الشركات الكبرى. وتبين معظم الدراسات أن الانهيارات المفاجئة لهذه الشركات ترجع إلى ممارسة إداراتها أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية. لذلك كان لابد من زيادة فاعلية التدقيق من خلال زيادة قدرة المدقق على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. ونظراً للجدل القائم حول هذه مفهوم المحاسبة الإبداعية، فقد حظيت هذه الظاهرة باهتمام العديد من الباحثين لدعم مهنة تدقيق الحسابات ودعم الجهات التي يمكن ان تتضرر من ممارسات المحاسبة الابداعية (عبدالحليم، 2014).

وإذا كانت طوائف المجتمع المهتمة بتقرير التدقيق يتوقعون أن يكتشف المدققين ممارسات المحاسبة الإبداعية من تلاعبات وغش، إلا أن معايير المهنة قد أكدت أن مسئولية المدققين في هذا الشأن تتجه إلى أن تصميمهم لعملية التدقيق العادية لا تتم في المقام الأول لاكتشاف الغش والأخطاء فقط، والمثير للجدل أنه في بداية عهد التدقيق والمراجعة كانت وظيفة المدقق وخاصة الخارجي تنصب على اكتشاف الأخطاء والغش ثم تطورت إلى إبداء الرأي الفني الانتقادي المحايد عن عدالة وصدق القوائم المالية، إضافةً إلى تقييم كفاءة النظم المالية والإدارية، إلا أن الاهتمام بمسئولية المدققين في اكتشاف حالات الغش والتحريف قد نشط وبدأ مرة أخرى يحتل الصدارة في أوائل الثمانينيات نتيجة لفشل العديد من المشاريع والشركات وإفلاسها والانهيارات غير المتوقعة للعديد من أسواق المال، فضلاً عن ازدياد الوعي والاهتمام السياسي والعام للجمهور بفداحة حجم التلاعبات والغش والتحريف في بيانات الكثير من المنشآت ولا سيما ذلك الذي يتم عن طريق أعضاء مجلس الإدارة والمديرين.

وبعد أحداث انهيار شركة (انرونEnron) وتحميل مكتب (آرثر أندرسون) بكونه المسئول عن مراجعة حسابات تلك الشركة جزءاً من مسئولية انهيار الشركة واتهامه بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح، بدأ ظهور ما عرف فيما بعد (بالمحاسبة الإبداعية) التي أصبحت محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمدققين على حد سواء بل وكافة المستفيدين

والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة (الخشاوي والدوسري، 2008م، ص4).

ونظراً للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات الشركات إلى تجميل البيانات المالية سعياً منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف معينة، فإن تلك الإدارات تلجأ إلى المبالغة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية مما يؤثر سلبًا على مصداقية تلك القوائم.

وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1983 دليل المراجعة الدولي رقم (12) بعنوان (الإجراءات التحليلية)، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1988 ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية (قريط، 2009م، ص432).

وتعد الإجراءات التحليلية إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المراجع في عملية المراجعة خاصة عند قيامه بعمل برنامج المراجعة إذ يركز المراجع على البنود التي يتوقع أن تكون بها أخطاء جوهرية ويطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة ضعيفًا ولا يمكن الاعتماد عليه، لذلك فإن الإجراءات التحليلية تعتبر عامل هام ومؤثر تمكن المدقق من إبداء رأي مناسب (جربوع، 2005م، ص23).

1.2 مشكلة الدراسة:

بسبب الظروف الاقتصادية الصعبة عالمياً واقليماً ومحلياً خاصةً التي يمر بها قطاع غزة والتي بسببها دفعت بشكل وبأخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل بتجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، حيث تلجأ الشركات إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية لتلاعب بعناصر القوائم المالية، ولتمارس عمليات التضليل فيها، مما يخدع مستخدمي البيانات المالية، وعليه فإن هذه الدراسة تحاول التعرف على مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية في اكتشاف هذه الممارسات. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤالين الرئيسين التاليين:

1. **ما مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة؟**

ويتفرع من السؤال الرئيس، الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية لاكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل؟
- ما مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية لاكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي؟
- ما استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية لاكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية؟
- ما مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية لاكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية؟

2. ما أثر المتغيرات الديموغرافية لمدقق الحسابات القانوني لاستخدامه للإجراءات التحليلية واكتشاف ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية؟

1.3 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تقييم إبراز مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية في كلا مما يلي:

1. اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل.
2. اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي.
3. اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.
4. اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية.
5. والتعرف على تأثير المتغيرات الديموغرافية لمدقق الحسابات القانوني على آرائهم حول مدى استخدامهم للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1.4 أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة كونها تسلط الضوء على تفعيل استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في عدة محاور وهي: قائمة الدخل وفي قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية في المؤسسات والشركات الربحية وغير الربحية العاملة في قطاع غزة وأثرها الذي لا يمكن انكاره.

حيث قيمت هذه الدراسة مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تخدم جهات متعددة مثل المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبية، والجهات المنظمة لمهنة الدقيق كما تخدم الباحثين والدارسين والأكاديميين في هذا المجال.

1.5 فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرضيتين الرئيستين التاليتين:

1. الفرضية الرئيسة الأولى:

يوجد دور مهم ذو دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

- يوجد دور مهم ذو دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة الدخل واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- يوجد دور مهم ذو دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة المركز المالي واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- يوجد دور مهم ذو دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التدفقات النقدية واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.
- يوجد دور مهم ذو دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التغير في حقوق الملكية واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.

2. الفرضية الرئيسة الثانية:

توجد فروق ذات دلالة احصائية عند (α=0.05) بين استخدام مدقق الحسابات الخارجي للإجراءات التحليلية واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية تعزى للعوامل الديموغرافية للعينة.

1.6 متغيرات الدراسة:

- **المتغيرات المستقلة**

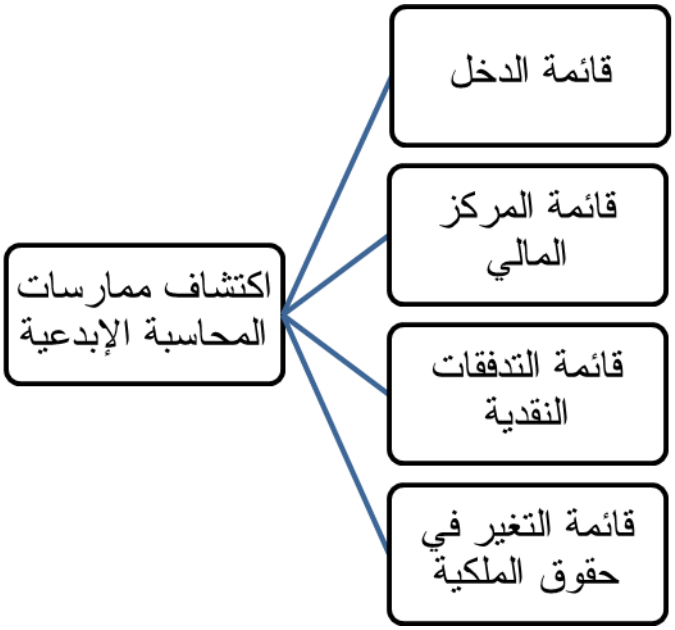
1. مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة الدخل.
2. مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة المركز المالي.

3. مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التدفقات النقدية.
4. مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التغير في حقوق الملكية.

- **المتغير التابع**

اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية.

شكل رقم (1.1): متغيرات الدراسة



1.7 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (عبد الحليم، 2014م)، بعنوان: "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي".

هدفت الدراسة إلى دراسة دوافع المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن أساليب المحاسبة الابداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الاجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الاساليب، وجاءت هذه الدراسة لدعم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، ودعم الجهات التي يمكن أن تتضرر من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة السورية، وتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والبالغ عددهم (493) محاسباً قانونياُ، وبلغ حجم عينة الدراسة (275) محاسباً قانونياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن ادارة الشركات المساهمة السورية تهتم بدوافع المحاسبة الابداعية بشكل كبير، وأيضا تطبق أساليب المحاسبة الابداعية، وكذلك تطبق إجراءات الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية من قبل المدقق الحسابات الخارجي.

2. دراسة (أبو تمام، 2013م)، بعنوان: "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي".

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان التعرف على نطاق المحاسبة الابداعية في قائمة التدفقات النقدية على الرغم من ضيقه، وذلك بالتعرف على ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال قضايا الابلاغ في قائمة التدفقات النقدية لمحاولة تحديد مدى استخدام ممارسات المحاسبة الابداعية على مصداقية البيانات المالية الواردة في قائمة التدفقات النقدية لشركات الصناعية، بالإضافة إلى مقدار التشويه للأداء الملي لمنشآت الأعمال وتقييمها ودراسة الاساليب التي تشوه إلى حد كبير نتائج النشاط التشغيلي، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (85) شركة، وقد قامت الباحثة باختيار عينة مكونة من أربع مستجيبين في كل شركة من الشركات التي تمثل مجتمع الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لاستخدام ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية وملائمة بيانات قائمة التدفقات النقدية، كما تبين أنه يوجد ادراك لدى المحاسبين والمدققين ومستخدمي البيانات المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

وأوصت بضرورة المحافظة على سلامة المعلومات والبيانات المالية للشركات وتوجيهها بما يخدم دفع عجلة الاقتصاد نحو النمو والازدهار وإصدار المزيد من القوانين والتشريعات الحازمة التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفرض العقوبات الشديدة التي تساعد

على معدي القوائم المالية للشركات الصناعية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أشكالها ومهما اختلفت نسبها.

3. دراسة (أبو شرخ، 2012م)، بعنوان: "أثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة".

سعت الدراسة إلى الوقوف على المفاهيم المرتبطة بالإجراءات التحليلية وآليات تطبيقها وتحليل تلك الخطوات والأدوات ووسائل الرقابة على الأداء ودورها في اكتشاف الانحرافات، كما هدفت إلى معرفة استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في قطاع غزة.

وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم إعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة في مكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة بعدد 71 مبحوثاً.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: توافر المعرفة المهينة كان لها دوراً بارزاً في تمكين المدقق من استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة والتعرف على الأساليب الواجب القيام بها وصولاً إلى تحقيق الأداء السليم واكتشاف الانجرافات، كما توصلت إلي أن مكاتب المراجعة في قطاع غزة تعمل على استخدام بيانات الصناعة المشابهة عند القيام بأعمال المراجعة لأجل تمكين المراجع من عقد المقارنات وتحقيق الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات.

ومن أهم التوصيات التي توصلت اليها الدراسة، ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الاجراءات التحليلية لاستخدامها كأداة فعالة لتقييم لوضع المالي والتنافسي والقدرة على الاستمرار، كما أوصت على ضرورة تعميق وتطوير الأساليب العملية والعملية للمراجعين واستخدمها لأغراض تقويم واكتشاف الانحرافات وتطبيق برامج احصائية ومحوسبة ليتم الاستفادة منها في تطوير الأداء.

4. دراسة (عبد العظيم، 2012م)، بعنوان: "دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي".

تناولت هذه الدراسة اليات تفعيل دور المراجع الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الاختلاقية والحد منها، وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية وميدانية، وفي الدراسة الميدانية بلغ حجم العينة 110 مفردة، موزعة كتالي 70 مفردة من المراجعين الخارجيين، و40 مفردة من أساتذة الجامعات تخصص محاسبة مالية ومراجعة.

وقد أوضحت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل الخارجية للشركة (توقعات المحللين الماليين–مرونة المعايير–المنافسة–الاستفادة من الائتمان–السياسات الضريبية–النشاط الزائد في السوق) والتحفيز على ممارسة أساليب المحاسبة الاختلاقية، وأن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين العوامل الداخلية للشركة (مكافئات الإدارة– حجم الشركة –ربحية الشركة–ثقافة الشركة–الاصول الثابتة القابلة للإهلاك) والتحفيز على ممارسة المحاسبة الاختلاقية، وأن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين اليات تفعيل دور المراجع الخارجي (تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية–خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية–عقد جلسات العصف الذهني–زيادة استخدام الاجراءات التحليلية–تطبيق اليات حوكمة الشركات) والحد من ممارسات المحاسبة الاختلاقية.

5. العبدلي، 2011م)، بعنوان: "أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين في الكويت".

تطرقت الدراسة للتعرف على مفهوم الاجراءات التحليلية وأهمية استخدمها من قبل مراقبي وزارة المالية في عملية الرقابة والتدقيق.

وقد اتبع الباحث الاسلوب الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدراسة مكون من جميع المراقبين الماليين في وزارة المالية في الكويت والبالغ عددهم 104 مراقب حيث تم توزيع الاستبانات بطريقة المسح الشامل.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها إن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفعالية التدقيق والرقابة على الأداء بصفة مستمرة وأنه يتوفر لدى مراقبي وزارة المالية المعرفة بمفهوم الإجراءات التحليلية التي تساعدهم في التقليل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق.

في ضوء تلك النتائج قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق.

6. دراسة (القطيش والصوفي، 2011م)، بعنوان: "أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بوصة عمان".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومدى مساهمتها في تقييد التلاعب في القوائم المالية، كما بينت دوافع الإدارة من

استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وأيضا التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

واستخدمت الدراسة منهج التحليل الوصفي، حيث تكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الأوراق المالية، وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من (50) مدققاً.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن الشركات المساهمة العامة في بورصة عمان لا تقوم بالتلاعب بالالتزامات من خلال عدم الافصاح عن الحقوق المرهونة، أو المقدمة كضمانات للقروض، وأيضا لا تقوم بالتلاعب من خلال تسجيل الإيرادات والاعتراف بها، والمصاريف، ولا تقوم بالتلاعب بالأصول، ولا حقوق الملكية.

وأوصت هذه الدراسة بضرورة أن يكون هناك لجان تدقيق داخلي في الشركات المساهمة العامة، وأيضا ضرورة بث الوعي لمعرفة وتوضيح المحاسبة الابداعية، وأوصت بضرورة تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني.

7. دراسة (الحلبي، 2009م)، بعنوان: "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية".

سعت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم فيه مدققو الحسابات لتلك الشركات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارسها مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة الاردنية في القوائم المالية المدققة.

وقد اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وكان مجتمع الدارسة يتكون من ثلاث فئات (طبقات) أولها الفئة التي تقوم بتنفيذ أساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية (ادارة، ومحاسبين، ومدققين داخليين)، وثانيها الفئة التي تتولى تدقيق البيانات المالية والكشف عن أساليب المحاسبة الابداعية(المدققين الخارجيين)، والفئة الثالثة هم محللي الائتمان، وتم أخذ عينة عشوائية من كل فئة (طبقة) لضمان عدم التحيز في اختبار العينات، تكونت العينة العشوائية من 60 فرداً من الفئات المحددة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها إن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه الى ما يفضله معدو

هذه البيانات، وأيضا تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

وكان من أهم التوصيات الخاصة بهذا الدراسة إن المدققين الخارجيين يجب أن يعطوا عند تنفيذ عملية تدقيق جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي، للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.

8. دراسة (قريط، 2009م)، بعنوان: "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية".

كشفت هذه الدراسة عن مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة والتعرف على مدى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية من بالنسبة للمراجعين السوريين فضلا عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (520) والخاص بالإجراءات التحليلية.

واعتمدت هذه الدراسة على استبانة تم توزيعها على عينة من المراجعين السوريين تتكون من (200) مراجع وبلغ عدد الاستبانات المستردة (164) استبانة.

وأظهرت هذه الدراسة تدني مستوي استخدام الإجراءات التحليلية لدى المراجعين السوريين ووجود تفاوت في استخدمها في جميع مراحل المراجعة وأنهم لا يدركون بوضوح أهمية استخدمها في تنفيذ عملية المراجعة وكذلك لديهم مستوى منخفض من ادراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520.

كما خرجت الدراسة بعدد من التوصيات بناء على النتائج السابقة، ومن أهمها أهمية إقامة الدورات التدريبة وورش العمل والندوات الخاصة بإجراءات المراجعة التحليلية لمدققي الحسابات في سورية.

ثانياً: الدراسات الاجنبية:

1. دراسة(Chongsirithitisak, 2015)، بعنوان:

"Detection of Creative accounting in Financial Statements by Model the Case Companies Listed on the Stock Exchange of Thailand".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من الإشارات الخطيرة في المحاسبة الإبداعية للشركات التي تم تسجليها في سوق البورصة في تايلند باستخدام نموذج بينش.

وكانت مجموعة العينة المستخدمة لهذه الدراسة هي 6 شركات مسجلة في لجنة الأوراق المالية والمصرفية، تايلند تورطت في تجاوز المحاسبة الإبداعية في البيانات المالية من تاريخ 31 ديسمبر 2003 حتى 2011 على التوالي، وحللت العينات النسب والمؤشرات المالية لنموذج بينش 1999 باستخدام المتوسط والوسيط والانحراف المعياري.

أظهرت نتائج هذه الدراسة أن الخصائص المالية لمشروع المحاسبة الإبداعية تتوافق مع نموذج بينش، حيث الخصائص المالية تعتبر أصغر من حيث إجمالي الأصول، والسيولة والنفوذ مقارنة مع نظرائهم، وأيضاً حجم أصغر من حيث المبيعات، والقيمة السوقية، و رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول، والنسبة الحالية ومجموع الديون إلى إجمالي الأصول بالنظر إلى نظرائهم, وعلاوة على ذلك، كما أنها أقل ربحية وأكثر استدانة.

2. دراسة(Scharin and Essner, 2013)، بعنوان:

"Analytical Procedures – A Practice Base Approach".

هدفت الدراسة إلى الوصول إلى المدى الذي يوفر فهم كاف لكيفية القيام بالإجراءات التحليلية واستخدامها في الممارسة العملية من قبل مدققي الحسابات، مما يستلزم الكشف عن العوامل الأساسية التي تؤثر على عمل المدقق مع التركيز على نقاط أساسية للوصول إلى نتائج متماثلة للإجراءات باستخدام ممارسات للإجراءات التحليلية مبنية على نهج ثابت.

اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي، حيث استهدفت الدراسة المدققين العاملين بشركات التدقيق الأربعة الكبار (أرنست وينغ، ديلويت، كا بي أم جي، بايس وترهاوس كوبرز) العاملة في السويد.

وقد بينت الدراسة أهمية الإجراءات التحليلية كوسيلة مهمة لمدقق الحسابات في جمع الأدلة ترتكز على التقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات وبشكل معقول والربط المنطقي بين كل من البيانات المالية وغير المالية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج تشير إلى أن الإجراءات التحليلية يمكن أن تكون مفيدة في مختلف طرق استخدمها ولها القدرة على تبسيط عملية التدقيق وتوفير الوقت والمال لشركات التدقيق إذا أجريت وتم تفسير نتائجها بطريقة صحيحة وفعالة.

3. دراسة(Odia and Ogiedu, 2013)، بعنوان:

"Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative accounting Practices in Nigeria".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير حوكمة الشركات والأنشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة على ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة في نيجيريا، وقد تناولت إظهار جوانب المحاسبة الخلاقة والمظاهر الإيجابية لها التي تساعد في التمهيد لقياس وتحديد الدخل، ومع ذلك فقد ركزت أيضا على بيان الجوانب السلبية لها.

وتمثل مجتمع الدراسة في مجلس معايير المحاسبة النيجيري والبنك المركزي النيجيري وسوق الأوراق المالية النيجيري بالإضافة إلى عدد من البنوك وشركات المحاسبة المالية ومدققي الحسابات وعدد من المحاضرين والاكاديميين، حيث تم توزيع 98 استتابة على افراد المجتمع.

وقد تبين من نتائج الدراسة أن من سلبيات حوكمة الشركات أنها تساعد على الاستفادة من أوجه القصور أو المرونة في معايير المحاسبة للانخراط في ممارسات المحاسبة الابداعية، وايضا من سيئات الانشطة التنظيمية لمعايير المحاسبة فإنها تسمح بالمحاسبة البديلة والابداع وهذا يعطي مجالاً للتلاعب من قبل معدي المعلومات المحاسبية.

وأوصت هذه الدراسة أنه ينبغي تعزيز وايجاد معايير وضوابط تنظيمية لحوكمة الشركات للحد من اثار المحاسبة الابداعية على ادارة الشركات والمحاسبة فيها، كما يجب ابتكار وسائل وايضاح للأنشطة النظيمة للمعايير المحاسبة تناسب العمل في نيجيريا، بالإضافة الي العقوبات والغرامات للقضاء علة الممارسات المحاسبية الخلاقة في نيجيريا.

4. **دراسة(Iatridis and Kadorinis, 2009)، بعنوان:**

"Earnings Management and Firm Financial Motives".

تناولت هذه الدراسة دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، حيث تبحث في القوائم المالية للشركات البريطانية في الفترة من يناير حتى ديسمبر لعام ٢٠٠٧ م لمعرفة علاقة إدارة الأرباح التي تمارسها الشركات بمواثيق الديون و المكافآت الادارية.

تمثل مجتمع الدراسة في الشركات التي رفعت ديونها أو رأس المال من أجل دراسة ارتباطهم مع سياسات إدارة الأرباح، حيث استخدم الباحث التحليل التجريبي من خلال تحقيق البيانات ذات الصلة من الشركات العامة الأوروبية، المدرجة في البورصات الأوروبية الرئيسية.

وأظهرت النتائج أن الشركات تمارس إدارة الأرباح حين تقترب من الإخلال بمواثيق الديون، وكذلك لتحسين أداء الشركة والتأثير على المنافع الإدارية أو لتحقيق أو تخطي توقعات المحللين الماليين، وتم ملاحظة إن دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية متعددة, وأن الأساليب مختلفة بحسب الشركة والبيئة التي تعمل بها. وعلى الرغم من أهمية هذه الدراسة إلا أنها لم تتمكن من التوصل إلى دليل قاطع على ممارسة أحد أساليب المحاسبة الإبداعية ولم تتمكن من اعتبار الدوافع إليها مؤكدة.

5. دراسة (Rabin, 2004) بعنوان:

"Determinates of Auditors Attitude Toward Creative Accounting".

سعت هذه الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية، والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة.

وتوصلت الدراسة إلى أن اتجاهات المدققين نحو ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم، وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت كذلك إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تتأثر بعددٍ من العوامل الداخلية والخارجية، تتمثل العوامل الداخلية منها بنتائج مالية غير متوقعة، والرغبة في الحصول على تمويل وقروضٍ خارجية وضعفِ السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري المستخدم، فيما إذا كان هناك تركيز للصلاحيات بأيدي أفراد محددين أم لا، أما العوامل الخارجية فتتمثل في تركيبة ملكية المنشأة (ملكية فردية أم مؤسسية).

1.8 ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة:

بعد أن تم استعراض العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في موضوع الإجراءات التحليلية والدراسات السابقة التي أجريت في موضوع المحاسبة الإبداعية فقد تم تكوين إطار معرفياً حول موضوع الدراسة ليكون أساساً ومنطقياً لهذه الدراسة، حيث أن معظم الدراسات السابقة ناقشت بشكل رئيس الاجراءات التحليلية ولكن من زوايا مختلفة، حيث تناولت دراسات جانب المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل الممارسين لمهنة التدقيق ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الاجراءات خلال مراحل التدقيق المختلفة، ودراسة أخرى تناولت

المفاهيم المرتبطة بالإجراءات التحليلية واليات تطبيقه وتحليل تلك الخطوات والادوات والوسائل الرقابة على الاداء ودورها في اكتشاف الانحرافات.

كما أن هناك دراسات أخرى تناولت موضوع المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، والتعرف على الأساليب والاتجاهات الحديثة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها. وأيضا بيان دوافع الادارات من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ويتضح أن معظم الدراسات السابقة تحدثت عن الإجراءات التحليلية والمحاسبة الابداعية دون الربط بينهما، وهذا ما يميز الدراسة الحالية حيث إنها تربط ما بين الإجراءات التحليلية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية. اضافة إلى ما سبق فان ما يميزها أيضا عدم وجود دراسة سابقة حسب اعتقاد الباحث في قطاع غزة تناولت موضوع الدراسة الحالية.

الفصل الثاني

الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني: الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

2.1 المبحث الأول: دور مدققي الحسابات في استخدام الإجراءات التحليلية:

2.1.1 تمهيد:

يقوم المراجع في سبيل وصوله إلى الرأي المناسب في القوائم المالية بالكثير من الأعمال والإجراءات، مثل التخطيط لعملية المراجعة واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار عينات المراجعة، والتي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المتضمنة لتلك الحسابات، وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفاصيل أو إلى معلومات إضافية. ومن ثم فإن استخدام هذه الإجراءات يساعد المراجع في الوصول إلى المستوى المطلوب من عملية المراجعة وبما يعزز جودة عملية المراجعة، والثقة بمهنة المراجعة عمومًا.

ونظراً للأهمية التي تحتلها إجراءات المراجعة التحليلية فقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في بيان معيار التدقيق SAS23 الصادر سنة 1978 إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تم تطبيقها على البيانات المالية، من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين هذه البيانات، وكذلك أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1983 دليل المراجعة الدولي رقم (12) بعنوان الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1988 ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية (سهام، 2015م، ص4).

كما يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ اليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو منشئات أخرى مماثلة، ويعتمد مدقق الحسابات الخارجي المستقل في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض، فمثلا اذا كانت العلاقة بين صافي الربح والمبيعات 25% كربح لكل عملية بيع فإن كل زيادة في حجم المبيعات يجب أن يرافقها زيادة أيضاً في الأرباح بنفس النسبة تقريباً،

وفي حالة ظهور اية انحرافات في القيم الفعلية عن القيم المتوقعة فان هذا يستدعي من مراجع الحسابات أن يقوم بالتحري عن أسبابها والعمل على تحليلها وتقييمها (جربوع، 2005م).

وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم (520) أن المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشاة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطاتها (الذنيبات، 2010م، ص211).

لذا تُعتبر الإجراءات التحليلية من أكثر الأدوات المُستخدمة من قِبل المدقق وذلك لكونها تُساعده في تحديد وتشخيص المشكلات المحتملة والمهمة نسبياً، وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة (التميمي، 2006م، ص9).

وهذه الإجراءات تقوم على أساس استخدام بعض الأساليب الكمية والإحصائية في عملية المراجعة مثل تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاه وتحليل الانحدار، فضلاً عن أسلوب الحكم الشخصي الذي يعتمد على تأهيل وخبرة المراجع (القرا، 2010م).

في ضوء ما سبق يتضح أن الاجراءات التحليلية هي من أكثر الأساليب المستخدمة في عملية التدقيق لتدقيق وفحص القوائم المالية وكذلك لاكتشاف الأخطاء والانحرافات والتلاعبات والتالية يتم من خلالها اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات التجارية، ونظراً لأهمية هذا الموضوع سنتعرف على مفهوم الاجراءات التحليلية وأهميتها وأهدافها.

2.1.2 مفهوم الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات:

ورد عدة مفاهيم للإجراءات التحليلية فهي تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها (جربوع، 2005م، ص226).

وتعرف أيضاً بأنها العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات (الذنيبات، 2010م، ص211).

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في نشرة معايير المراجعة رقم (56) فقد عرف الاجراءات التحليلية على أنها عملية تقييم للمعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية (موسى، 2013م).

وأيضاً عرفتها نشرة معايير المراجعة رقم (23) بأنها دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة، والبيانات يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات والمعدلات.

وعرفتها نشرة معايير المراجعة رقم (56) بأنها تقييم للمعلومات المالية التي يتم من خلالها دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع (أرينز ولوبك، 2014م/2002م، ص256).

وكما تم تعريف المراجعة التحليلية بأنها عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنه العلاقة بينهما وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الاساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الجمع بينهما ومن ثم فهي تمثل عملية فحص واختبار خاصة للمعلومات الخاصة بمنشأة ما من خلال دفاترها وحساباتها ومقارنة معلوماتها لتحديد مدى اتساقها مع ما هو معروف عن المنشأة وانشطتها (قريط، 2009م، ص435).

ومن خلال هذه التعريفات يمكن ملاحظة أن الإجراءات التحليلية ليست أداة مراجعة قاصرة على إجراءات المراجعة المتعارف عليها والتي تتطلب تقريراً عن نتائج المشروع عن السنة المالية ومركزه المالي في نهاية السنة المالية، وإنما تستخدم في الفحص الخاص والذي يتطلب فحص حسابات لأغراض متعددة مثل منح قرض وشراء مشروع قائم والدخول كشريك في شركة اشخاص أو استثمار جديد في شركة أموال وغيرها

وهذا الفحص التحليلي قد يتم عن طريق مقارنة القوائم المالية بالقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة، أو مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة والمركز المالي، أو مقارنة المعلومات المالية للشركة بمتوسطات الصناعة أو النشاط الاقتصادي القابلة للمقارنة، أو يتم دراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية التي يكون من المتوقع أن تخضع لسلوك يمكن التنبؤ به وذلك بناء على خبرة المنشأة أو ما هو متعارف عليه في النشاط الذي تعمل فيه المنشأة (القرا، 2010م).

2.1.3 أهمية الإجراءات التحليلية:

احتلت الإجراءات التحليلية حيزاً كبيراً من اهتمام الباحثين في الوقت الحاضر، وقد تركز اهتمام هؤلاء إلى تطوير الأساليب الاحصائية المقدمة لخدمة المراجعة التحليلية من خلال ايجاد القيم المتوقعة للحساب موضوع التدقيق وتعتبر إجراءات المراجعة التحليلية إحدى الوسائل التي يلجأ المدقق للتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة محل التدقيق، وهي تساعده على تحسين جودة عملية التدقيق، ويستطيع المدقق من خلالها تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم والبحث عن أسبابها ومعالجتها.

ويتوقف القيام بها على التقدير والحكم الشخصي للمراجع بعد فحصه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة محل التدقيق، وعلى مدى أهمية العنصر المراد فحصه، وبناء على حاجته إلى أدلة إثبات اضافية تساعده على تخفيض مخاطر الاكتشاف التي قد تواجهه نتيجة اعتماده على عينة عند ابداء الرأي (موسى، 2013م).

كما بينت (الربضي، 2013م) أن الاهتمام بالمراجعة التحليلية واستخدمها له أسبابها الوجيهة وخصوصا عندما تظهر العيوب التي تتمثل في عدم كفاية نظام التقارير والافصاح في القوائم المالية التقاليدية، وكذلك فشل الإدارة في ضبط اجراءات الرقابة الداخلية بالإضافة إلى تخفيض وقت وتكلفة التدقيق الأمر الذي يؤدي إلى وجود فجوات قد تكون واسعة تحتاج إلى إصلاح فوري.

ومن جهة أخرى فإن أهمية المراجعة التحليلية تعد إلى كونها وسيلة وأداة من أدوات تخفيض مخاطر الاكتشاف، والتي يمكن التعبير عنها في المعادلة التالية:

مخاطر الاكتشاف = مخاطر التدقيق / (المخاطر المتأصلة * مخاطر الرقابة)

وبذلك يمكن القول بأن خطر الاكتشاف الذي يتكون من معادلة المخاطر السالفة الذكر يعبر عن الهدف العام من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وتنبثق عن هذا الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية نذكر بعض ما أشار اليها معيار التدقيق الدولي رقم (520)، ويمكن تلخيصها على النحو التالي (الربضي، 2013م، ص37):

1. مساعدة المحاسب القانوني في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الاخرى.
2. يمكن استخدمها كمعاينة شاملة مثل استعراض القوائم المالية في المراحل النهائية للتدقيق.
3. تساعد في تقليل الوقت والجهد اللازم لعميلة التدقيق، فعلى سبيل المثال يؤدي اعتماد المحاسب القانوني على إجراءات المراجعة التحليلية إلى تخفيض اختبارات التدقيق الاخرى.

4. تمكن المحاسب القانوني من فهم نشاط العميل وتكوين فكرة مناسبة عنه من خلال مقارنة النسب المالية للمنشأة مع المنشآت الأخرى في نفس البيئة الصناعية.
5. المساعدة في اكتشاف البنود غير العادية وغير المتوقعة مما يتطلب المزيد من العناية وتحليل هذه الأرصدة، وبذلك من خلال الاختبارات التفصيلية أو من خلال استخدام اجراءات المراجعة التحليلية الاضافية.
6. تساعد اجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة في التنبؤ ببعض أرصدة الحسابات وذلك بمقارنتها مع الأرصدة الفعلية.
7. يعتبر استخدام النسب المالية أحد اجراءات المراجعة التحليلية وأحد المؤشرات المهمة في الحكم على قدرة المنشاة على الاستمرار أو وجود شك حول الاستمرارية، الامر الذي يتطلب المزيد من الفحص والايضاحات من إدارة المنشأة.
8. تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية إجراءات شاملة للقوائم المالية الامر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق بشكل عام.
9. المساعدة في اكتشاف أية تغيرات في الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية، وكذلك اكتشاف التقلبات الجوهرية أو العلاقات غير العادية في البيانات المحاسبية.

ويشير (نصار وبهرامي، 2008، ص19) إلى أن أهمية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية تعود إلى أنها تساعد المدقق في النواحي التالية:

- **تفهم مجال عمل المنشأة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة.**

يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة عمل المنشأة المراد لتدقيق عليها، وذلك لتحديد نقاط الضعف والقوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يدققها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، إذ أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم التدقيق عليها مسبقاً فإنه يتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، وبذلك يمكن للمدقق أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن الأمثلة على ذلك إذا لاحظ زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فهذا يدل على أن الجهة التي يتم التدقيق عليها قامت بعمل إضافات على أصولها خلال السنة محل التدقيق والتي تتطلب فحصها.

- **تقدير قدرة المنشاة المراد التدقيق عليها على الاستمرار.**

يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن ان تواجهها المنشاة المراد التدقيق عليها، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق التي تحدث باستخدام الاجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة المنشاة المراد التدقيق عليها على الاستمرار. ومثال على ذلك عندما يكتشف المدقق باستخدام الاجراءات التحليلية وبالأخص أداة تحليل النسب والمؤشرات المالية، ان نسبة الديون طويلة الاجل الى حقوق الملكية مرتفعة مع وجود انخفاض في متوسط نسبة الأرباح الى اجمالي الاصول، ويتضح بان المنشاة قد تواجه خطر حدوث فشل مالي، والذي قد يؤثر على قدرة المنشاة المراد التدقيق عليها على الاستمرار.

- **الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.**

وتشير الى الفروق الجوهرية ووجود اخطاء أو مخالفات، حيث أن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بمراجعتها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية، فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة يجب عليه أن يتعرف على السبب، والتأكد من ان هذه الفرق يرجع لسبب اقتصادي، أو تغير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة.

- **تقليل الاختبارات التفصيلية.**

وهذه تكون عندما لا يجد المدقق فروقاً جوهرية عند اجراء الاجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة، وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص، أو تأجيل زمن تنفيذ إجراءات التدقيق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى، وذلك حسب خبرة المدقق المهنية.

واستناداً إلى ما تم ذكره من أهمية وأهداف تحققها المراجعة التحليلية، يرى كثير من المهنين والمحاسبين القانونين ضرورة زيادة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية من خلال عملية التدقيق لجمع القدر الكافي من أدلة الإثبات المناسبة لتدعيم رأي المحسب القانوي، وإمكانية اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي يتعذر اكتشافها باستخدام إجراءات التدقيق الأخرى.

2.1.4 الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية:

توجد العديد من العوامل التي ينبغي على المدقق مراعاتها عند قيامه بتخطيط وتطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وذلك من أجل ضمان نحاج وسلامة نتائجها ومنها (الذنيبات، 2010م، ص213):

1. مراجعة أولية شاملة: في البداية يقوم المدقق بإجراء اختبار عام للبيانات المالية قبل البدء بالإجراءات التحليلية وذلك من أجل ملاحظة أية أمور واضحة من الفحص الاولي. وأن هذا الجزء يمكن المدقق من استخدام النسب المالية بشكل افضل ويمكنه من وضعها في الاطار الصحيح.
2. النسب المالية هي مجرد أدوات، وهي ليست أكثر من علاقات صيغت على شكل نسب أو عدد من المرات أو غيرها، وحتى تكون ذات جدوى لابد من المقارنة مع:
   - النسب للسنوات السابقة.
   - النسب المتوقعة كما في الموازنات.
   - الأجزاء المختلفة للنشاط.
   - المنشآت الاخرى والصناعة.

إن هذه الاجراءات تمكن المدقق من تحديد الانحرافات المفضلة وغير المفضلة ومعرفة أسبابها.

1. الحاجة إلى ربط النسب ببعضها: النسب المالية يجب أن لا تؤخذ بشكل منعزل عن بعضها، مثلاً نسب السيولة يجب ان تفسر في ضوء أو ضمن اطار نسب النشاط
2. أخذ القدر الكافي من الحيطة والحذر عند تفسير نتائج التحليل: انه من المهم الانتباه إلى مدى استنباط الأدلة من الاجراءات التحليلية وأن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة تعزيزية تدعم نتائج التحليل. وقد يكون من الخطأ اعتبار الارقام صحيحة بمجرد النظر إلى العلاقة بينهما، فلابد من الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

2.1.5 مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة:

بينت معايير التدقيق الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المدقق أدوات المراجعة التحليلية ومدى الزامية كل مرحلة وأهدافها، أنه يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل التدقيق تبعاً للظروف المحيطة بعملية التدقيق إلا أن أغلب الإجراءات تتم بعد إعداد

قائمة المركز المالي حيث إن هذه الاختبارات تعتبر جوهرية، والاهتمام عادةً ما يكون حول أرصدة الحسابات، وتتم بعض إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدة المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيتم تنفيذه، ويساعد ذلك المدقق على معرفة الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية التدقيق، من المهم في أي مراحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المدقق وتوقعات المدقق، وهذه المراحل هي (موسى، 2013م):

- **المرحلة الاولى: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق**

يهدف المدقق من استخدامه للإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة إلى زيادة فهم المراجع لمنشأة العميل وطبيعة عمله والتعرف على مخاطر المراجعة عن طريق دراسة الأرصدة والعلاقات غير العادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تكشف أمور لها تأثير على تخطيط المراجعة، ويحدث ذلك في بداية عملية التدقيق وتعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الزامية وأهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة تشمل (أبو شرخ، 2012، ص24):

1. الهدف الأساس يتثمل في تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وهناك أهداف أخرى ثانوية.
2. معرفة فيما إذا كانت الارقام الاولية متطابقة مع توقعات المدقق بناء على دراسته لنشاط العمل والبيئة المحيطة والصناعة.
3. تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
4. توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

- **المرحلة الثانية: مرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهرية):**

وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة اختيارية وأهم أهدافها في هذه المرحلة هو تزويد المدقق بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية مما يمكن المدقق من الاقناع بأن أخطار التدقيق في أدنى حد لها وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية الاخرى. وقد بينت معايير الدولية للتدقيق

أنه على المدقق اذا قرر استخدام الاجراءات التحليلية ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي (الذنيبات، 2010م، ص216):

1. مراعاة أهداف الاجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الاعتماد على نتائجها.
2. طبيعة المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الاقسام والفروع، وبالتالي تحديد ما اذا كانت من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للمنشاة ككل أو للأقسام والفروع.
3. مدى توافر المعلومات الخاصة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد الوحدات المباعة
4. تحديد فيما اذا كانت المعلومات المتوفرة تمثل أهداف تسعى المنشاة لتحقيقها أم أنها توقعات
5. مصدر المعلومات المتوفرة هل هي معلومات داخلية أم خارجية.
6. أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوفرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

- **المرحلة الثالثة: المرحلة النهائية في التدقيق**

وذلك عندما يقوم المدقق بتقييم الادلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية في هذه الخطوة الزامية وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيس إلى تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام بالإضافة إلى امكانية الحكم على استمرارية المنشأة أي أن الهدف الرئيس من وراء استخدامها في هذه المرحلة هو تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية (الذنيبات، 2010م، ص218).

2.1.6 أنواع الإجراءات التحليلية:

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملاءمة منها، حيث يوجد خمسة أنواع رئيسة من الإجراءات التحليلية:

1. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه:

يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة محل التدقيق وذلك عن طريق مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة مع

البيانات التي تمثل إجماليات النشاط للجهات الأخرى التي تزاول نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، كما أن هذه المقارنة تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة بالإضافة إلى أنها تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي إن وجد.

ولكن يوجد عيب في هذا النوع من الإجراءات التحليلية ويكمن في أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها (نصار وبهرامي، 2008م، ص11).

2. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة:

في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة محل التدقيق للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للجهة للسنة المالية الجارية، وإذا لوحظ ارتفاع أو انخفاض ملحوظ في أحد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات (العبدلي، 2011م، ص38).

وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، ومن الأمثلة على ذلك:

أ- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة: تمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذه الاختبار في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل ارصدة ميزان المراجعة الخاص بالسنة الحالية، ويمكن للمدقق بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع السنة السابقة في بداية المراجعة لتقرير أي الارصدة يجب ان يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود تغير كبير في الرصيد (أرينز ولوبك، 2014م/2002م، ص259).

ب- مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة: إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى العميل في العام الحالي، يجب أن يظل جانب

كبير من إجماليات القوائم المالية دون تغيير، ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة، يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي. ويمكن أن تتم المقارنة وفقاً لفترة زمنية أو في نقطة ما من الزمن، ومن أمثلة النوع الأول مقارنة الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة لحسابات المبيعات والصيانة وغيرها، أما النوع الثاني فيتمثل في مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة (أرينز ولوبك، 2014م/2002م، ص259).

ت- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة: وهذا النوع أفضل من النوعين السابق ذكرهما ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالاعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية (العبدلي، 2011م، ص39).

3. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها: يطبق هذا النوع من الإجراءات التحليلية غالباً عند التدقيق على الوحدات الحكومية، حيث تقوم معظم الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم مقارنتها مع البيانات الفعلية، ووجود فروق بين البيانات الفعلية والتقديرية يدل على وجود تغيرات تتطلب من المدقق البحث عن أسبابها والاقتناع بها، ويجب على المدقق أن يتأكد من مدى بذل العناية من قبل الجهة محل التدقيق في إعداد هذه الموازنات التقديرية، وكذلك التأكد من احتمال تعديل الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات، والذي بدوره يؤثر على نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها (لطفي، 2004، ص39).

4. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق: يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية وعادة ما تكون بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها (العبدلي، 2011م، ص40-41).

5. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية: ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات غير المالية (نصار وبهرامي، 2008م، ص30).

2.1.7 أغراض وفوائد الإجراءات التحليلية:

وضح (الذنيبات، 2010م، ص211) أنه بشكل عام تعود الاجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المدقق في كافة مراحل التدقيق، وتشمل هذه الفوائد:

1. تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالبيانات المالية، وتكوين فكرة مناسبة عن نشاط العميل من خلال مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الاخرى في الصناعة التي يعمل بها.
2. يمكن أن توجه المدقق الي بعض المشكلات المالية التي يوجهها العميل.
3. تمكين المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.
4. يمكن أن تنبه المدقق الي الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5. يمكن أن تؤدي الي تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
6. تمكن المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للعميل.

كما ذكرت (أبو سنيدة، 2015م، ص29) أن من الفوائد المترتبة على استخدام الاجراءات التحليلية:

1. المساعدة في تقليل الوقت اللازم لعملية المراجعة.
2. الحد من مقدار الجهد المبذول في عملية المراجعة.
3. تخفيض حجم عينة التدقيق.
4. تخفيض اختبارات التدقيق الاخرى.
5. اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
6. اكتشاف في أخطاء الارصدة والحذف.
7. اكتشاف البنود غير العادية.
8. اكتشاف البنود غير المتوقعة.
9. زيادة فعالية المراجعة بشكل عام.

2.1.8 الصعوبات والمعوقات لتطبيق الاجراءات التحليلية:

على الرغم من أهمية الاجراءات التحليلية في زيادة درجة فاعلية تدقيق الحسابات، هناك مجموعة من العوامل أو المعوقات التي تحول دون القيام بهذا الدور، ولهذا يتعين على المدقق التعرف على هذه المعوقات قبل استخدام الاجراءات التحليلية وبذل الجهد الكافي لتذليلها والتي من أهمها (سهام، 2015م، ص33):

1. عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية عن المؤسسات.
2. اختلاف بيانات المؤسسات المماثلة والطرق المحاسبية المطبقة والتي تول دون مقارنتها مع المؤسسات الاخرى التي تعمل في نفس النشاط.
3. قيام المؤسسة بتغيير بعض سياساتها المحاسبية أو الانتاجية أو التسويقية.
4. التكلفة العالية للحصول على البيانات.
5. نقص خبرة المدقق في استخدام اجراءات المراجعة التحليلية، وهنا يجب التمييز بين خبرة المدقق بشكل عام وخبرته في استخدام اجراءات المراجعة التحليلية.
6. عدم الالمام الكافي لاستخدام برامج الحاسوب والتي تساعد على تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية لدى مدققي الحسابات. فمن المعلوم أن برامج الحاسوب تساعد بشكل

كبير على استخدام ادوات المراجعة التحليلية سواء البسيطة كتحليل النسب أو المعقدة كدراسة الارتباط والانحدار والسلاسل الزمنية.

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم 12 لسنة 1988 على وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر في عملية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية (المخادمة والرشيد، 2007م، ص487)، وهي كما يلي:

- أهداف اجراءات المراجعة التحليلية ومدى الاعتماد عليها.
- طبيعة المنشاة، ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- مدى توار المعلومات غير المالية، ومدى ملائمة المعلومات المتوفرة.
- مدى قابلية المعلومات المتوافرة مع المقارنة مع الغير.

وضمن هذا السياق فقد توصلت دراسة (Glover and James، 2001) إلى وجود الكثير من المعوقات التي توثر في اساليب المراجعة التحليلية، حيث يعتمد أي نموذج تدقيق على مفهوم الكلفة والمنفعة، وهذه العوامل يمكن ادراجها كما يلي:

- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراء المقارنات.
- تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والانتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم اعمالها.
- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوافرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.
- نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في التدقيق، وحاجة المدقق إلى التدريب.

2.1.9 التحليل المالي والاجراءات التحليلية:

يعتبر التحليل المالي "عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات وكذلك في تشخيص أية مشكلة مالية موجودة وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل"

كما يعرف بأنه: "دراسة القوائم المالية بعد تبويبها وباستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع المنشاة من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم أداء هذه المنشآت وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة" (محمد، 2008م، ص12).

ويهدف التحليل المالي في التعرف على مواطن القوة في وضع الشركة لتعزيزها، وعلى مواطن الضعف لوضع العلاج اللازم لها، وذلك من خلال الاطلاع على القوائم المالية المنشورة بالإضافة الي الاستعانة بالمعلومات المتاحة عن أسعار الأسهم والمؤشرات الاقتصادية العامة، أما في مجال التدقيق وباعتبار التحليل المالي أداة من أدوات الاجراءات التحليلية في التدقيق فالهدف منه هو تحويل البيانات الواردة بالقوائم المالية الي معلومات ومؤشرات تساعد على التقييم المالي للمنشاة محل التدقيق، واتخاذ القرارات الهامة فيما يتعلق بتخطيط عملية التدقيق واستخدماها كإجراءات تدقيق جهرية للبيانات المالية وفي نهاية عملية التدقيق عند بناء وابداء الراي العام حول عدالة البيانات المالية (مطر، 2006م).

إن استخدام التحليل المالي عن طريق النسب المالية يعتبر ضرورة يجب على المراجع الخارجي القيام به في بداية عملية المراجعة وخلال عمليات الفحص وعند الانتهاء من عملية المراجعة وذلك للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة، ولكن وبالرغم من المزايا التي تفيد المراجع باستخدام هذا الأسلوب، إلا أن التحليل المالي عن طريق النسب المالية قد وجهت إليه بعض الانتقادات والتي منها (جربوع، 2005م، ص21).

1. النسب المالية عبارة عن علاقة بين بنود وأرصدة في يوم معين هو يوم إقفال الميزانية العمومية , وبالتالي لا تظهر التغيرات على مرور سنة.
2. بعض النسب المالية تعالج إجماليات وهي غالباً ما تكون مضللة .
3. اختلاف تصنيف بنود الميزانية العمومية يجعل من الممكن التوصل إلى نتائج مختلفة فما يعتبره البعض أصولاً متداولة قد يعتبره آخرون شبه ثابتة والعكس صحيح.
4. إن النسب المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بنسب مرجعية للصناعة التي تعمل المنشأة في مجالها.

5. إذا تم التحليل المالي بناء على قائمتي الدخل والمركز المالي, فإن هذا التحليل غالبا ما يكون قاصراً لعدم شمول تلك القوائم على كل البيانات اللازمة لمعرفة التفاصيل التي توضح حقيقة الأمور.
6. أن التحليل عن طريق النسب المالية عادة ما يغفل مشكلة التضخم.

وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة الى التحليل المالي إلا أنه يبقى أسلوباً مناسباً لتوجيه أداء المدقق بحيث يمكنه من معرفة قيمة والتغيرات التي حدثت في القيود المالية، ومن ثم دراستها لمعالجة أساب تراجع الأداء العملي للمدقق.

2.2 المبحث الثاني: دور مدققي الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

2.2.1 تمهيد:

تشير المحاسبة الإبداعية إلى فن تقديم المعلومات المحاسبية من أجل إظهار الجوانب الإيجابية لتحقيق ما يريده المستفيدين عند عرضها على الأطراف المعنية، وترك جانب من الجوانب السلبية في الوضع المالي للشركة. غالبا ما تعتبر المحاسبة الإبداعية مثل الهندسة والمحاسبة، مما يعني تدخل من المصممين في صورة الأرقام التي يتم عرضها. غالبا ما تكون هناك حالات عندما يحدث هذا في الممارسة العملية، على سبيل المثال: "دعونا لا تغيير طريقة الاستهلاك لأنه لا ينبغي لنا أن نفعل هذا"، "دعونا نأخرها إذا للعام القادم"، "دعونا لا تعترف بتكلفة الديون المعدومة هذا العام" "دعونا نقوم بإعادة تقييم الأسهم للمخزون من البضائع بطريقة اخرى.." الخ.

وتعد المحاسبة الابداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي الذي يمارس باستغلال المرونة المحاسبية، تعدد البدائل، والطرق والسياسات المحاسبية، بحيث يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية بتحريفها وتضليل مستخدمي البيانات المالية دون خرق القوانين والمعايير المحاسبية (فريد، 2014م).

كما تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو المحاسبة الابتكارية أو المحاسبة التجميلية كما يطلق عليه البعض حدثاً من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينيات، حيث كان هناك ضغط لإظهار أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ولهذا فقد رأت الشركات بأنها إذا كانت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنها تستطيع على الأقل أن تبتدعها (الخشاوي والدوسري، 2008م، ص6).

2.2.2 مفهوم المحاسبة الابداعية:

ينظر إلى المحاسبة الإبداعية بأنها وسيلة يمكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية ولوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشئات الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حودث العديد من الانهيارات

والفضائح المالية في العديد من المنشآت الاقتصادية الكبرى مثل انرون Enron، وورلدكوم World Com، وهاركن Harkin، وغيرها.

وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الابداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم.

فقد عرفت المحاسبة الابداعية بأنها عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة (الخشاوي والدوسري، 2008م).

وقد عرفها أخرون بأنها "وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات اظهار الدخل والموجودات والالتزامات منشئات الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية (المبيضين وعبدالمنعم، 2010م).

وأيضاً تم تعريفها بأنها "الممارسات غير الاخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة، 2010م).

كما تم تعريفها بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة، وأن للمحاسبة الابداعية مظهرين اولهما قانوني وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب ان تكون عليه" (طينه، 2012م، ص59).

أيضاً عرفت بأنها "عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية، وذلك عن طريق استغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها معاير المحاسبة الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الوحدات الاقتصادية أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة" (طالب، 2013م، ص20).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها الممارسات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات الشركات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين شكلي إما في ربحها أو مركزها المالي وذلك عن طريق استغلال الثغرات المتواجدة في النظام المحاسبي داخل الشركات.

وهناك مرادفات للمحاسبة الابداعية تتباين تصنيفاتها تبعا لرؤية دراسي هذه الظاهرة بما يأتي (الحلبي، 2009م، ص21):

1. المحاسبة النفعية Aggressive Accounting: هي الاصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق اهداف مرغوبة، منها تحقيق ارباح عالية، سواء اكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة الي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
2. إدارة الدخل Earnings Management: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول الي هدف محدد بشكل مسبق من قبل الادارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
3. تلطيف صورة الدخل Income Smoothing: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها الي السنوات ذات الدخل السيئ. يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.
4. التلاعب بالتقارير المالية Fraudulent Financial Reporting: يعرف التلاعب بالتقارير المالة بأنه اظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد، أو حذف قيم معينة أو اخفائها في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.
5. ممارسات أساليب المحاسبة الابداعيةCreative Accounting Practices: يشير Bambooweb Dictionary إلى أن المحاسبة الابداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

2.2.3أسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية. فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة

حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، ومصلحة الموظّفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر. وتعدد المصالح – رغم تعارضها – هو ما تسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية (القري،2010م، ص10).

في بداية التسعينات قبل انهيار شركةEnron، ذكر Revsine هذا الأمر: في بعض الأحيان عند وجود مصالح واحدة أو أكثر من مختلف الأطراف يتم إعداد التقارير المالية للمشاركة عمداً في ما يسمى التحريف المالي الانتقائي. هذه التشويهات تتيح للمدراء والمساهمين تحقيق أهداف بمكافآت للاستفادة من ارتفاع أسعار الأسهم لإرضاء العملاء ومدققي الحسابات، وواضعي المعايير والمنظمين وصانعي القانون لتلبية أهداف سياسية، ولإرضاء الأكاديميين لكسب ود ومساهمات من الجامعات وعملاء الاستشارات.

كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثّلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، إضافة إلى الثغرات الم وجودة في أساليب التدقيق الخارجي، كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية. إضافة إلى أن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية، والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية، واختلافات تصنيف القوائم المالية، كلها عوامل منحت المديرين الفرص لابتداع الأساليب المحاسبية القادرة على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معاً.

لقد تنوعت الدارسات التي تناولت موضوع أسباب ودوافع لجوء الإدارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية إلا أنها اتفقت فيما بينها على وجود مصالح خاصة للأطراف التي تتلاعب بالحسابات هو المحرك وراء كل عمليات التلاعب.

وفيما يلي بعض الأسباب التي تدفع الإدارة الي ممارسات المحاسبة الابداعية والتي تؤدي إلى تلاعب في الحسابات (حمادة، 2010م):

1. تمهيد الدخل: تفضل إدارات الشركات بشكل عام الابلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلا من أرباح متقلبة في سلسلة من الارتفاع والانخفاض، ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات، وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة، الأمر الذي يساعد امكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير الجيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.
2. زيادة الدخل لصرف الانتباه: يمكن لمديري الشركة تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في يدهم من أجل صرف الانتباه عن الاخبار غير المرغوب فيها قبلهم.

3. رغبة الادارة في المحافظة سعر السهم أو زيادته: وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقراض، وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح، مما يساعد الشركة في إصدار جديد للأسهم.
4. تأخير نشر المعلومات: لأغراض السوق فقد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في صفقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق، ومن ثم يحسون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون إليها.
5. اخفاء بعض الالتزامات: فقد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة لا تنعكس كالتزام في القوائم المالية، إذ أن للتغيير في أي قاعدة محاسبية يقحم الشركة في صعوبات مع اتفاقيات الاقتراض.

لقد تنوعت دوافع الادارة لاستخدام أساليب المحاسبة الابداعية، وتمثلت أهم هذه الدوافع هي (Mulford and Comiskey, 2002):

1. التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تعظيم القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.
2. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3. زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر ايجابياً في عملية اتخاذ القرار الانتمائي بمنح القرض.
4. لغايات التهرب الضريبي: من خلال تخفيض الأرباح والايرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش القطاع الضريبي المترتب عليها.
5. تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن ادائها لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.
6. لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استناداً إلى مؤشرات ومعايير

مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية وربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.

2.2.4 أساليب ووسائل المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود القوائم المالية:

انتشر في السنوات الأخيرة ممارسة أساليب المحاسبية الإبداعية، وذلك لما اجتمعت للإدارة دوافع استغلال مرونة المبادئ والمعايير المحاسبية والاختيارية التي تمنحها، وكل ذلك في سبيل ايجاد تأثير مضلل لأداء الشركة.

ويمكن حصر أساليب المحاسبة الابداعية بحسب مجالات المحاسبية، فهناك أساليب ابداعية في المحاسبة وأخرى في المراجعة وثالثة في الإفصاح (الحلبي، 2009م، ص31).

كما يمكن تقسيمها بحسب ارتباطها بالعناصر المحاسبية إلى: أساليب ترتبط بالإيرادات، وأساليب ترتبط بالمصروفات، وأساليب ترتبط بتبويب القوائم المالية، وأساليب ترتبط بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وأساليب ترتبط بتقرير مراجع الحسابات (القري، 2010م، ص53).

كما يقسم كل من (Mulford And Comiskey, 2002) ممارسات المحاسبة الإبداعية بطريقة أخرى تهدف إلى المساعدة في كشف تلك الممارسات من قبل مستخدم القوائم المالية، وذلك بوضع ثلاث مجموعات رئيسة باعتبار قياس الايرادات والمصروفات والأصول والخصوم وذلك كما يلي:

1. الاعتراف بإيرادات وهمية أو ايرادات لم تتحقق بعد.
2. سياسات الرسملة التعسفية والاطفاء المتعدي.
3. الخطأ في التقرير عن الأصول والخصوم.

وترى (القري، 2010م، ص54) أن الأساليب الابداعية في الشركات لا تخرج عن أربعة مواطن للتلاعب، فهي إما تلاعباً في الإفصاح أو التوقيت أو التقدير أو التصنيف (التبويب) وسيتم التعرف على أشهر أساليب المحاسبة الابداعية التي تمارسها الشركات للتأثير على تقاريرها المالية. وتجدر الإشارة هنا أن هذه الأساليب لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالضرورة.

أولاً: أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في بنود قائمة الدخل.

من المهم تحقيق الأرباح ولكن تختلف درجة أهمية تحقيق الأرباح من شريحة لأخرى بين معد للقوائم المالية ومستخدم لهذه القوائم المالية، تلاعبت الإدارات برقم الأرباح وساعدت المحاسبة الابداعية منشئات الأعمال تبدو وكأنها خاضعة لخطر أقل، وتحتوي قائمة الدخل على أرقام أساسية لأغراض التحليل المالي، مثل الأرباح التشغيلية، وصافي الربح وغيرها، كما تدور المحاسبة الابداعية حول تعجيل أو تأخير المصروفات أو الايرادات والمكاسب أو الخسائر، أي نقلها بين الفترات المحاسبية، يتم ذلك في قائمة الدخل من خلال التلاعب في التصنيفات والايضاحات في قائمة الدخل للفترة المراد تغييرها (القري، 2010م، ص7).

وفيما يلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الابداعية على قائمة الدخل:

1. الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل ايرادات وهمية: بمعنى تسجيل الايراد بشكل سريع ومبكر فيما لا تزال عملية البيع موضع شك قبل الشحن أو التسجيل أو التزام الزبون في الدفع "حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ولكن يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على ارض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة "عادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي لمنشاة الأعمال مثل ايرادات الاستثمارات (أبو تمام، 2013م، ص53).
2. زيادة الايرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة ايراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحد. وتتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام فيها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة ايجابية عن ادارة الشركة من خلال زيادة ايراداتهاً وارباحاً في الوقت الذي يعطون فيه اداؤها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة الي انه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية. وفيما يلي هذه الأساليب (الحلبي، 2009م، ص26).

- زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلاً لديها بسعر منخفض، حيث يستخدم هذا الأسلوب من قبل إدارات بعض الشركات لزيادة ايراداتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية معينة.
- تضمين عائدات الاستثمارات واعتبارها ايرادات تشغيلية.
- تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها، باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية.
- ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.

3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: (القطيش والصوفي، 2011م، ص366). إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة الايرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الاجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود الأصول تصبح عديمة الفائدة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل، ويشمل نقل المصاريف الجارية:
   - رسملة التكاليف التشغيلية العادية.
   - اهتلاك التكاليف بشكل بطئ جداً.
   - عدم تسجيل الأصول التالفة.
4. نقل الإيرادات الجارية الي فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة الي تخفيض الأرباح الحالية ونقلها الي فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، حيث عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون اوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترجيل هذه الأرباح الي فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة. ومن المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الايرادات في الفترة المالية نفسها، وفي إطار هذه الطريقة يستخدم أسلوبان هما (الحلبي ، 2009م، ص36):

- الأسلوب الأول: انشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة. حيث تقوم بعض الشركات وعندما يكون اداؤها وايراداتها اعلى من المتوقع بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة اخرى الي حسابات الايرادات في فترات مالية لاحقة يكون اداؤها المالي صعبا.
- الأسلوب الثاني: وهو امتلاك ايرادات قبل اتمام عملية الدمج. حيث تقوم العديد من الشركات بالاندماج مع بعضها البعض، وتتم عمليات الدمج وفق شروط يتفق عليها بين الأطراف الراغبة بالاندماج، وتأخذ هذه الشركات فترة زمنية معينة عادة ما تكون اشهر لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر لأطراف الاندماج فرصا للتحايل على طرف أو أطراف اخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيها خلال فترة الاندماج وبالتالي يزيد من حصتها المتفق عليها بين الأطراف المندمجة.

5. إدراج المصاريف غير المتكررة من بنود المصاريف العادية أو المتكررة، الذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من العمليات الجارية (أبو تمام، 2013م، ص55).

إن الربط بين المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية من الوسائل الفعالة التي يستخدمها كلا من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للكشف عن التلاعب في البيانات المالية وتضخيم الارباح، ويمكن الربط بين التدفقات النقدية وارقام الدخل المعلنة كما يلي:

- تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره ايرادات، ويمكن التلاعب في ان النقد المستلم من البنوك يتوجب تسجيله في بند الالتزامات وهو تدفق نقدي من انشطة تمويلية، بينما النقد المستلم من المبيعات يتم التعامل معه باعتباره ايراد وهو تدفق نقدي من انشطة تشغيلية.
- تسجيل النقد المستلم من عمليات استثمارية أو من بيع موجودات باعتباره ايراد وهو تدفق نقدي تولد من انشطة استثمارية تم التعامل معه كتدفق نقدي من انشطة تشغيلية.

- تسجيل عائدات الاستثمارات باعتبارها ايرادات وذلك في السنة التي يكون العائد التشغيلي فيها منخفض وهو تدفق نقدي تولد من انشطة استثمارية تم التعامل معه كتدفق نقدي من انشطة تشغيلية.
- التلاعب بكلفة البضاعة المباعة عن طريق قيام منشئات الأعمال بتسييل المخزون السلعي وذلك يزيد من التدفقات النقدية التشغيلية الداخلة.
- تأجيل اثبات فواتير المشتريات في نهاية العام للتلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية الخارجة.

ثانياً: أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في بنود قائمة المركز المالي.

تعتبر قائمة المركز المالي من القوائم المالية المهمة التي يعتمد عليها المستثمرون ومستخدمو القوائم المالية في اعمالهم، اذ يجب ان تعكس قائمة المركز المالي صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للمنشأة بتاريخ نهاية السنة المالية. وترتبط أهميتها بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلة (الحلبي، 2009م، ص12-13).

وفيما يلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي:

1. التلاعب في الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية واتباع طريقة إعادة التقييم واظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، يضاف الي ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرائق الإهلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت الي طريقة القسط المتناقص أو العكس.

   بالإضافة الي تضخيم قيمة الأصول مثل ممارسات شركة وورد كوم.
2. التلاعب في الأصول غير الملموسة: حيث يتم بتقييم الأصول غير الملموسة والمبالغة في تقييمها مثل العلامات التجارية مع تغيير غير مبرر لطرق الاطفاء، بالإضافة الي الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة (أبو تمام، 2013م، ص57).

3. التلاعب بالاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، والتلاعب في تصنيف الاستثمارات، وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات الي طويلة الاجل عند هبوط أسعارها السوقية، اضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار (طينة، 2012م، ص93).
4. التلاعب في النقدية: التلاعب في حسابات النقدية بعدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة (أبو تمام، 2013م، ص40-41) والتلاعب بأسعار الصرف عند ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، بالإضافة إلى تحصيل النقدية بأسرع ما يمكن مع قرار عدم إعادة الاستثمار.
5. التلاعب في الذمم المدينة: يتم التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بقصد تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، يضاف إلى ذلك العمل على تضمين رقم حسابات المدينين ذمما مدينة لأطراف ذات صلة أو شركات تابعة أو زميلة، وفي هذا البند أيضاً يتم إجراء اخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، مثل تصنيف الذمم طويلة الاجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة (الأغا، 2011م، ص87).
6. التلاعب في الاستثمارات طويلة الاجل: ويتم التلاعب بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال، كذلك العمل على تجنب اظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة، وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة لدى اعداد القوائم المالية الموجودة للمجموعة، مثل المبيعات المتداولة والقروض المتداولة يضاف إلى ذلك قيام المنشاة بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية، ثم بيع احد الأصول، وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الافصاح عن ذلك (الحلبي، 2009م، ص14).
7. التلاعب في الموجودات الطارئة: حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من شروط تحققها، مثل اثبات الايرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على احد العملاء قبل اصدار الحكم فيه (الاغا، 2011م، ص87).

8. التلاعب بالمخزون: في هذا البند يتم التلاعب في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة، اضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من أساليب LIFO إلى FIFO أو العكس (طينة، 2012م، ص94).
9. التلاعب في حقوق المساهمين: حيث يتم ممارسة التلاعبات في هذا البند من خلال اضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة، وكذلك معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل، يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين (الأغا، 2011م، ص88).

ثالثا: أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في بنود قائمة التدفقات النقدية.

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من أكثر القوائم المالية موثوقية وليتم التلاعب فيها تحتاج الكثير من الجهد، وباعتبار التدفقات النقدية سمة هامة للتنبؤ بمستقل منشئات الأعمال وعامل مهم من عوامل التقييم، فان إدارات المنشآت ككل ادركت مدى اهمية هذه القائمة لكل المستثمرين والدائنين وغيرهم مثل المحللين الماليين فلجأت للبحث عن فرص للتلاعب بقائمة التدفقات النقدية في محاولة لتعزيز صورة منشاة الأعمال والتنبؤ بمستقبل واعد لها، أن المعلومات التي توفرها قائمة التدفقات النقدية تعتبر أكثر ملاءمة لأغراض التنبؤ بمستقبل منشاة الأعمال مما توفره قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (أبو تمام،2013م، ص60).

وفيما يلي أهم الأساليب المتبعة في المحاسبة الابداعية على قائمة التدفقات النقدية(جرار، 2006):

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف التدفقات التمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- تتوفر كذلك امكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب ويتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الابداعية من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي اثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم اضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل اثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، أي يتم خصم التأثيرات الضريبة لهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.
- كذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر على التدفقات النقدية التشغيلية من خلال ازالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، اذ ان أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم ازالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
- إضافة إلى ذلك فان إدارات بعض المنشآت تمارس المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الاسهم المملوكة للمنشاة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماد على فترة الاحتفاظ بها.

رابعاً: أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية.

تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة

المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق وتتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر وهي (الأغا، 2011م، ص89):

1. رأس المال المدفوع وينقسم إلى أولا" رأس المال القانوني، ويمثل القيمة الاسمية للاسهم، وثانيا إلى رأس المال الإضافي، والناجمة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.
2. رأس المال المكتسب (الأرباح المحتجزة) وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، توزيعات أرباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل.
3. رأس المال المحتسب، ويشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر أيضاً تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب.

ولعل أبرز هذه الاساليب المستخدمة في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية يتلخص بما يلي (مطر، 2006م، ص106):

- التلاعب بعدم الالتزام بتقييم الأصول وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية باتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
- التلاعب بعدم إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة.
- التلاعب بعدم معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل.
- التلاعب بعدم معالجة مكاسب ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلاً من معالجتها ضمن حقوق المساهمين.

2.2.5 الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي (الخشاوي والدوسري، 2008م، ص12):

1. ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.
2. بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هناك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات GOVERNANCE CORPORATE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

3. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها.

وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

4. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.
- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى ان لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

5. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث ان المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

6. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما 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 الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.
7. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب ان يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.

وبشكل عام يخلص الباحث إلى أن المراجع الكفؤ يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن ان يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

2.2.6 البعد الاخلاقي للمحاسبة الابداعية:

لقد تناولت العديد من الدراسات البعد الاخلاقي للمحاسبة الابداعية، وقد اثار لها جدلاً واسعاً واختلافاً في وجهات النظر بين الجهات المختلفة المهتمة بمهنة المحاسبة من الهيئات المنظمة للمهنة والهيئات الرسمية. وابرز مجلات الجدل التي لاقت تركيزا من الباحثين هي اخلاقيات المحاسب المهني التي يجب ان يتحلى بها ومدى قبوله لعمليات تنطوي على أساليب الغش والتلاعب.

إن ما يميز مهنة المحاسبة قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة لذلك فان مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، ويجب على المحاسب المهني اثناء عمله في سبيل المصلحة العامة ان يراعي قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وان منع المحاسب المهني من الامتثال لأجزاء معينة من هذه القواعد بموجب القوانين واللوائح التنظيمية، فعليه الامتثال لكافة الاجزاء الاخرى من هذه القواعد (الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين، 2010م).

أوجب الاتحاد الدولي للمحاسبين على المحاسب المهني ان يلتزم بالمبادئ الاساسية التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد السلوك الاخلاقي للمحاسبين، 2010م).

- النزاهة: وهو أن يكون أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
- الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للأخرين لتجاوز الاحكام المهنية أو التجارية.
- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهينة بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
- السرية: أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهينة والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا اذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب الا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.
- السلوك المهني: أن تلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

وعليه فإن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكاً غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتجها المحاسبون في مهنتهم، وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة نستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات داخل وخارج المنشاة، مع العلم أن هذه الاستفادة قد تكون آنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة والتي لا تحمد عقباها لاحقاً على تلك الفئة وباقي

أصحاب المصلحة، لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات والممارسات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية والموثوقية (الاغا، 2011م، ص106).

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

3.1 المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محوراً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

بناء على ذلك تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج, وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

3.2 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدارسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات"(الحمداني، 2006م، ص100).

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسين للمعلومات:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

3.3 مجتمع الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدققي الحسابات القانونيين الحاصلين على رخصة مزاولة المهنة سواء من هيئة الرقابة العامة أو مجلس مهنة تدقيق الحسابات في قطاع غزة، والبالغ عددهم 60 مدقق. ونظراً لصغر حجم العينة فقد قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد 48 استبانة أي ما نسبته حوالي 80%.

3.4 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول"**تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الإبداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة**"، **حيث تتكون استبانة الدارسة من قسمين رئيسيين:**

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات الشخصية عن المبحوثين (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، عدد الدورات المتخصصة، مواضيع الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة).

القسم الثاني: وهو عبارة عن **مجالات الدراسة،** ويتكون من 43 فقرة, موزع على 4 مجالات:
المجال الأول: قائمة المركز المالي، ويتكون من (13) فقرة.
المجال الثاني: قائمة الدخل، ويتكون من (15) فقرة.
المجال الثالث: قائمة التدفقات النقدية، ويتكون من (11) فقرة.
المجال الرابع: قائمة التغيير في حقوق الملكية، ويتكون من (4) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان وتتراوح الاوزان النسبية من (1–5) حسب جدول (3.1):

جدول (3.1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

3.5 خطوات بناء الاستبانة:

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة "تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة"، واتبع الباحث الخطوات التالية لبناء الاستبانة:

1- الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
2- استشار الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين في تحديد مجالات الاستبانة وفقراتها.
3- تحديد المجالات الرئيسة التي شملتها الاستبانة.
4- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
5- تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية.
6- تم مراجعة وتنقيح الاستبانة من قبل المشرف.
7- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، والجامعات الفلسطينية الاخرى. والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
8- في ضوء أراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة سواء بالحذف أو الإضافة والتعديل، لتكون الاستبانة في صورتها النهائية على (43) فقرة، ملحق (2).

3.6 صدق الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه". كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها".

وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1- صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عدداً من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة"، حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة متخصصين في مهنة تدقيق الحسابات، وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – أنظر الملحق رقم (2).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (3.2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $0.05 \geq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	القيام بالتلاعب بالذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	.791	*0.000
.2	إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل بهدف زيادة رأس المال العامل.	.590	*0.000
.3	التلاعب بتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومعدل إهلاكها.	.784	*0.000
.4	التلاعب بكشوف جرد المخزون بتضمينها أصنافاً راكدة.	.771	*0.000
.5	التلاعب بتقييم المخزون السلعي بإضافة قيمة التلف غير الطبيعي والراكد.	.621	*0.000
.6	التلاعب بالحسابات المتعلقة بمستحقات الموظفين لتحديد مكافأة نهاية الخدمة خاصة ما يخص موظفي الإدارة العليا.	.771	*0.000
.7	التلاعب بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل الإعلان عن الميزانية لتسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.	.738	*0.000
.8	التلاعب بالحسابات المحتملة بإثباتها قبل تحققها كإثبات إيرادات متوقع تحصيلها من شركة التأمين قبل تحصيله.	.734	*0.000
.9	إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.	.434	*0.001
.10	التلاعب بالالتزامات المالية بإخفاء قيمة الأقساط المستحقة للعام الحالي عن القروض طويلة الأجل.	.623	*0.000
.11	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية.	.520	*0.000
.12	آلية الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	.684	*0.000
.13	مدى تضمين المخزون ببضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى التلاعب في أسعار التقييم والمصروفات المخزنية.	.809	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

يوضح جدول (3.3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل" والدرجة الكلية

للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 ≥ α وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3.3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل " والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	سرعة تسجيل الإيرادات لعمليات الإيرادات التي لا تزال موضع الشك.	.422	*0.001
.2	دقة تسجيل الإيرادات ما إذا كانت حقيقية أو مزيفة.	.621	*0.000
.3	أسباب الزيادة الكبيرة للإيرادات من خلال مصادر بعائدات محدودة.	.428	*0.001
.4	عمليات نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	.468	*0.000
.5	عمليات نقل الايرادات الجارية الى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	.687	*0.000
.6	مدى نقل المصروفات التشغيلية الحالية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	.742	*0.000
.7	إجراءات صفقات البيع الصورية بنهاية العام والغاءها لاحقا.	.632	*0.000
.8	إجراءات عمليات البيع بتسهيلات بيعية من خلال رفع نسبة الخصم على المبيعات.	.661	*0.000
.9	التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة.	.732	*0.000
.10	تحريف مصاريف التشغيل وتخفيضها باستخدام نسب إهلاك لا تنسجم مع تناسب واقع العمل في الشركة.	.625	*0.000
.11	تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون.	.721	*0.000
.12	تحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات ومصروفات نهاية العام الحالي إلى العام القادم.	.781	*0.000
.13	تعديل مصاريف التشغيل بإضافة المصاريف الإدارية الخاصة والتسويقية.	.631	*0.000
.14	احتساب بضائع الأمانة والعهدة لدى الوكلاء والموردين كأنها مبيعات لها.	.753	*0.000
.15	احتساب جزء من بضائع المخزن كأنها مبيعات لها صافي ربح.	.864	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α.

يوضح جدول (3.4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية 0.05 $\geq \alpha$ وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (3.4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة.	.702	*0.000
.2	إزالة وتغيير البنود غير المتكررة من العمليات المستمرة للتلاعب بالدخل.	.728	*0.000
.3	تزييف النفقات التشغيلية بإثباتها على أنها نفقات استثمارية او تمويلية.	.881	*0.000
.4	مدى تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية.	.689	*0.000
.5	التلاعب ببنود التدفقات الداخلة والخارجة عن طريق تزييف مصادرها.	.853	*0.000
.6	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة لتأجيل دفع ضرائب مستحقة.	.710	*0.000
.7	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بمواعيد استحقاقها بإضافة تلك التي لم تسدد فعليا.	.815	*0.000
.8	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال اثبات الأسهم المعاد شرائها والصادرة من الشركة ضمن الأنشطة التمويلية.	.773	*0.000
.9	التلاعب بتسجيل مبالغ تطوير الأصول وجعلها تدفقات استثمارية خارجة.	.721	*0.000
.10	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	.718	*0.000
.11	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	.653	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 $\geq \alpha$.

يوضح جدول (3.5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغير في حقوق الملكية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وضع لقياسه.

جدول (3.5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع "استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيير في حقوق الملكية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
.1	تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.	.806	*0.000
.2	إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من إثباتها من ضمن الأرباح المحتجزة.	.878	*0.000
.3	يتم إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.	.856	*0.000
.4	تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة.	.847	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثانيا: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

يوضح جدول (3.6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضعت لقياسه

جدول (3.6): معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (.Sig)
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.	.918	*0.000
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.	.928	*0.000
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية.	.945	*0.000
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيير في حقوق الملكية.	.776	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

3.7 ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجاوي، 2010: 97).

كما تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.7).

جدول (3.7): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.	13	0.905	0.951
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.	15	0.900	0.949
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية.	11	0.921	0.960

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	الصدق الذاتي*
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغير في حقوق الملكية.	4	0.871	0.933
جميع المجالات معاً	**43**	**0.967**	**0.984**

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (3.7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.921,0.871) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.967). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.933،0.960) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.984) وهذا يعنى أن الثبات مرتفع ودال احصائيا.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (2). وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3.8 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي Normality Distribution Test :

تم استخدام اختبار كولمجوروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (3.8).

جدول (3.8): يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.	0.584	0.885
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.	0.542	0.931

المجال	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفقات النقدية.	0.478	0.976
استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التغيير في حقوق الملكية.	0.711	0.693
جميع مجالات الاستبانة معاً	**0.372**	**0.999**

يوضح الجدول رقم (3.8) أن القيمة الاحتمالية (.Sig) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.

2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي والانحراف المعياري.

3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

4- اختبار كولمجوروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) : لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

6- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

4.1 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على البيانات الشخصية التي اشتملت على (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، عدد الدورات المتخصصة، الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

4.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية

- **توزيع عينة الدراسة حسب العمر**

جدول (4.1): توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية %
من 35 إلى أقل من 45 سنة	4	8.3
من 45 إلى أقل من 55 سنة	20	41.7
55 سنة فأكثر	24	50
المجموع	**48**	**100**

يتضح من جدول رقم (4.1) أن ما نسبته 8.3% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 35 إلى أقل من 45 سنة، 41.7% تتراوح أعمارهم من 45 إلى أقل من 55 سنة، بينما 50% أعمارهم 55 سنة فأكثر.

ويلاحظ أن النسبة الأكبر في توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب العمر كانت لصالح المدققين الذين تتراوح أعمارهم 55 سنة فأكثر، وذلك لأن في هذا العمر يكون المدقق قد جمع بين الخبرات العلمية والعملية المتنوعة والحديثة نسبياً، كما أن الاختلاف في الفئات العمرية يدلل على استطلاع جميع أراء مجتمع الدراسة بمختلف الفئات العمرية.

- **توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي**

جدول (4.2): توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	40	83.3
دراسات عليا	8	16.7
المجموع	**48**	**100**

يتضح من جدول (4.2) أن ما نسبته 83.3% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 16.7% مؤهلهم العلمي دراسات عليا.

ويلاحظ أن نسبة توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي هو لصالح البكالوريوس، وهذا طبيعي لأن من شروط الحصول على رخصة مزاولة المهنة يتطلب درجة البكالوريوس كحد أدنى، وأيضا هذه النسب تدل على أن الغالبية العظمى من مجتمع الدراسة يتمتعون بمستوى مناسب من التأهيل العلمي للإجابة على أسئلة الاستبانة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي**

جدول (4.3): توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
صاحب مكتب تدقيق	9	18.8
شريك في مكتب تدقيق	5	10.4
مدقق حسابات رئيسي	30	62.5
رئيس فريق تدقيق	4	8.3
المجموع	**48**	**100**

يتضح من جدول (4.3) أن ما نسبته 18.8% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي صاحب مكتب تدقيق، 10.4% مسماهم الوظيفي شريك في مكتب تدقيق، 62.5% مسماهم الوظيفي مدقق حسابات، بينما 8.3% مسماهم الوظيفي رئيس فريق تدقيق.

ويلاحظ أن النسبة الأكبر للمسمى الوظيفي هو مدقق الحسابات وهى الفئة المختصة بالعمل الميداني والمعنية بشكل أساسي ومباشر بالإجراءات التحليلية واكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا مؤشر إيجابي يحسب لصالح هذه الدراسة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة**

جدول (4.4): توزيع مجتمع الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
من 10 إلى أقل من 15 سنوات	14	29.2
15 إلى أقل من 20 سنة	21	43.7
20 إلى أقل من 25 سنة	4	8.3
أكثر من 25 سنة	9	18.8
المجموع	**48**	**100**

يتضح من جدول (4.4) أن ما نسبته 29.2% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنوات، 43.7% تتراوح سنوات خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة، 8.3% تتراوح سنوات خبرتهم من20 إلى أقل من 25 سنة، بينما 18.8% سنوات خبرتهم أكثر من 25 سنة.

ويلاحظ أن النسبة الأكبر لعدد سنوات الخبرة تتراوح من 15 إلى أقل من 20 سنة وهذا مؤشر ذو دلالة إيجابية كبيرة حيث إن الغالبية الأكبر للمشاركين تعتبر من فئة الخبراء في التدقيق مما يساعد أن تتميز الإجابات بالدقة النسبية وبالتالي ينعكس على صحة وسلامة النتائج المراد التوصل اليها.

- **توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية**

جدول (4.5): توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية %
شهادة المحاسب القانوني الفلسطيني PCPA	28	58.3
شهادة المحاسب القانوني الأمريكي CPA	1	2.2
شهادة المحاسب القانوني العربي ACPA	9	18.7
شهادة مدقق داخلي أمريكي CIA	-	-
شهادات أخرى	10	20.8

يتضح من جدول (4.5) أن ما نسبته 58.3% من عينة الدراسة يحملون شهادة المحاسب القانوني الفلسطيني PCPA، 2.2% يحملون شهادة المحاسب القانوني الأمريكي CPA،

18.7% يحملون شهادة المحاسب القانوني العربي ACPA، 20.8% يحملون شهادات أخرى ربما تكون شهادات مهنية من دول اخرى.

ويلاحظ من هذه النتائج تنوع الشهادات المهنية للمبحوثين مما يعزز الإجابات ويضفي عليها المصداقية، كما هو موضح بالجدول أعلاه حيث أن النسبة الأكبر هم من يحملون شهادة PCPA كون أنه يتم الحصول على هذه الشهادة أسهل مقارنةً بغيرها من الشهادات التي يتم الحصول عليها من دول اخرى.

- **توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات المتخصصة في مجال عمل المستجيب**

جدول (4.6): توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد الدورات المتخصصة في مجال عمل المستجيب

عدد الدورات المتخصصة في مجال عمل المستجيب	العدد	النسبة المئوية %
3 دورات فأقل	13	27.1
4–9 دورات	22	45.8
أكثر من 9 دورات	13	27.1
المجموع	**48**	**100**

يتضح من جدول (4.6) أن ما نسبته 27.1% من عينة الدراسة حصلوا على 3 دورات فأقل، 45.8% يتراوح عدد الدورات التي حصلوا عليها من 4–9 دورات، بينما 27.1% حصلوا على أكثر من 9 دورات، ونلاحظ أن النسبة الأكبر لعينة الدارسة حصلوا على عدد كافي من الدورات المتخصصة مما يشير إلى الحصول على نتائج ملائمة ومناسبة لأسئلة الاستبانة.

- **توزيع عينة الدراسة حسب الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة**

جدول (4.7): توزيع عينة الدراسة حسب مواضيع الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة

الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة	العدد	النسبة المئوية %
أساليب المحاسبة الإبداعية	3	6.5
التحليل والتدقيق المالي	39	84.8
الإجراءات التحليلية في التدقيق	13	28.3
أخرى	5	10.9
لا يوجد	2	4.3

يتضح من جدول (4.7) أن ما نسبته 6.5% من عينة الدراسة حصلوا على دورة أساليب المحاسبة الإبداعية، 84.8% حصلوا على دورة التحليل والتدقيق المالي، 28.3% حصلوا على دورة الإجراءات التحليلية في التدقيق، 10.9% حصلوا على دورات أخرى، بينما 4.3% لم يحصلوا على دورات تدريبية متخصصة خلال السنوات الأخيرة.

ونلاحظ أن نسبة من حصلوا على دورة أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن حصلوا على دورات عن الإجراءات التحليلية في التدقيق منخفضة نسبياً ولربما ذلك ارتباطاً بالظروف الصعبة التي يعاني منها قطاع غزة، والمطلوب العمل على تحفيز المدققين للالتحاق بمثل هذه الدورات لرفع مستوى المهنية لديهم.

4.3 اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. فإذا كانت Sig > 0.05 (Sig أكبر من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهى 3، أما إذا كانت Sig < 0.05 (Sig أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الفرضية الأولى: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة المركز المالي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.8).

جدول (4.8): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة المركز المالي"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	القيام بالتلاعب بالذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.	3.70	0.93	74.04	5.17	*0.000	6
.2	إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل بهدف زيادة رأس المال العامل.	3.56	1.09	71.25	3.58	*0.000	8
.3	التلاعب بتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومعدل إهلاكها.	3.75	1.21	75.00	4.29	*0.000	2
.4	التلاعب بكشوف جرد المخزون بتضمينها أصنافاً راكدة.	3.71	0.97	74.17	5.08	*0.000	4
.5	التلاعب بتقييم المخزون السلعي بإضافة قيمة التلف غير الطبيعي والراكد.	3.71	0.87	74.17	5.61	*0.000	4
.6	التلاعب بالحسابات المتعلقة بمستحقات الموظفين لتحديد مكافأة نهاية الخدمة خاصة ما يخص موظفي الإدارة العليا.	3.63	1.10	72.50	3.92	*0.000	7
.7	التلاعب بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل الإعلان عن الميزانية لتسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.	3.56	1.07	71.25	3.64	*0.000	8
.8	التلاعب بالحسابات المحتملة بإثباتها قبل تحققها كإثبات إيرادات متوقع تحصيلها من شركة التأمين قبل تحصيله.	3.40	1.20	67.92	2.29	*0.013	13
.9	إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.	3.77	1.02	75.42	5.26	*0.000	1
.10	التلاعب بالالتزامات المالية بإخفاء قيمة الأقساط المستحقة للعام الحالي عن القروض طويلة الأجل.	3.40	1.07	67.92	2.57	*0.007	12
.11	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية.	3.73	0.84	74.58	5.99	*0.000	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
12	آلية الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.	3.48	0.90	69.58	3.69	*0.000	10
13	مدى تضمين المخزون ببضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى التلاعب في أسعار التقييم والمصروفات المخزنية.	3.46	0.99	69.17	3.21	*0.001	11
	جميع فقرات المجال معاً	3.60	0.70	72.06	5.98	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.8) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي " يساوي 3.77 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.42%، قيمة الاختبار 5.26 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة " التلاعب بالحسابات المحتملة بإثباتها قبل تحققها كإثبات إيرادات متوقع تحصيلها من شركة التأمين قبل تحصيله " يساوي 3.40 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.92%، قيمة الاختبار 2.29، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.013 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.60، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 72.06%، قيمة الاختبار 5.98، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي

0.000 لذلك يعتبر مجال "قائمة المركز المالي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ≤ α، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن الهدف من إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء والتلاعب بالحسابات المحتملة بإثباتها قبل تحققها هو لتحسين نسب لسيولة لديه في المنشأة وتحقيق الأمان المالي، وكذلك تحقيق زيادة في الأرباح غير الحقيقية.

واختلفت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل دراسة (عبد الحليم، 2014) ودراسة (الحلبي، 2009).

نتيجة الفرضية:

قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة المركز المالي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثانية: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة الدخل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.9).

جدول (4.9): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة الدخل"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.1	سرعة تسجيل الإيرادات لعمليات الإيرادات التي لا تزال موضع الشك.	3.65	0.93	72.92	4.79	*0.000	5
.2	دقة تسجيل الإيرادات ما إذا كانت حقيقية أو مزيفة.	3.77	0.99	75.42	5.37	*0.000	2
.3	أسباب الزيادة الكبيرة للإيرادات من خلال مصادر بعائدات محدودة.	3.71	0.97	74.17	5.08	*0.000	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
.4	عمليات نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.	3.52	1.11	70.42	3.25	*0.001	11
.5	عمليات نقل الايرادات الجارية الى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	3.46	1.05	69.17	3.02	*0.002	13
.6	مدى نقل المصروفات التشغيلية الحالية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.	3.33	0.83	66.67	2.77	*0.004	15
.7	إجراءات صفقات البيع الصورية بنهاية العام والغاءها لاحقا.	3.58	1.15	71.67	3.53	*0.000	7
.8	إجراءات عمليات البيع بتسهيلات بيعية من خلال رفع نسبة الخصم على المبيعات.	3.44	0.99	68.75	3.07	*0.002	14
.9	التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة.	3.60	1.01	72.08	4.16	*0.000	6
10	تحريف مصاريف التشغيل وتخفيضها باستخدام نسب إهلاك لا تنسجم مع تناسب واقع العمل في الشركة.	3.54	0.90	70.83	4.18	*0.000	10
11	تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون.	3.81	1.02	76.25	5.50	*0.000	1
12	تحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات ومصروفات نهاية العام الحالي إلى العام القادم.	3.50	1.15	70.00	3.02	*0.002	12
13	تعديل مصاريف التشغيل بإضافة المصاريف الإدارية الخاصة والتسويقية.	3.57	0.95	71.49	4.15	*0.000	8
14	احتساب بضائع الأمانة والعهدة لدى الوكلاء والموردين كأنها مبيعات لها.	3.57	1.08	71.49	3.65	*0.000	8
15	احتساب جزء من بضائع المخزن كأنها مبيعات لها صافي ربح.	3.68	0.98	73.62	4.76	*0.000	4
	جميع فقرات المجال معاً	3.58	0.66	71.53	6.03	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.9) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر "تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون" يساوي 3.81 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.25%، قيمة الاختبار 5.50 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "مدى نقل المصروفات التشغيلية الحالية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة " يساوي 3.33 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.67%، قيمة الاختبار 2.77، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.004 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.58، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.53%، قيمة الاختبار 6.03، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "قائمة الدخل" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويرى الباحث أن الهدف من تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون، ونقل المصروفات التشغيلية الحالية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة هو لتخفيضها أو زيادتها للتأثير على هامش الربح وذلك حسب مصلحة الإدارة، أن على المدقق التحقق من صحة فواتير الشراء من خلال استخدامه للإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق، والتحقق أيضاً من تكوين مخصصات هبوط أسعار بضاعة للأصناف الراكدة، والاطلاع على تقرير المدقق السابق للاطلاع على رأيه.

واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (أبو شرخ، 2012).

نتيجة الفرضية:

قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة الدخل في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الثالثة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التدفقات النقدية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. النتائج موضحة في جدول (4.10).

جدول (4.10): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال "قائمة التدفقات النقدية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة.	3.80	1.05	76.09	5.22	*0.000	1
.2	إزالة وتغيير البنود غير المتكررة من العمليات المستمرة للتلاعب بالدخل.	3.57	0.95	71.49	4.15	*0.000	5
.3	تزييف النفقات التشغيلية بإثباتها على أنها نفقات استثمارية او تمويلية.	3.54	1.07	70.87	3.45	*0.001	7
.4	مدى تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية.	3.64	1.03	72.77	4.25	*0.000	3
.5	التلاعب ببنود التدفقات الداخلة والخارجة عن طريق	3.48	1.19	69.57	2.73	*0.004	8

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
	تزييف مصادرها.						
.6	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة لتأجيل دفع ضرائب مستحقة.	3.62	1.01	72.34	4.18	*0.000	4
.7	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بمواعيد استحقاقها بإضافة تلك التي لم تسدد فعليا.	3.55	1.02	71.06	3.73	*0.000	6
.8	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال اثبات الأسهم المعاد شرائها والصادرة من الشركة ضمن الأنشطة التمويلية.	3.26	1.09	65.11	1.60	*0.058	10
.9	التلاعب بتسجيل مبالغ تطوير الأصول وجعلها تدفقات استثمارية خارجة.	3.23	1.16	64.68	1.38	0.088	11
.10	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.	3.36	1.19	67.23	2.09	*0.021	9
.11	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.	3.67	0.95	73.33	4.69	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	3.51	0.79	70.14	4.42	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.10) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة" يساوي 3.80 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.09%، قيمة الاختبار 5.22 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " التلاعب بتسجيل مبالغ تطوير الأصول وجعلها تدفقات استثمارية خارجة" يساوي 3.23 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 64.68%، قيمة الاختبار 1.38، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.088 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.51، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 70.14%، قيمة الاختبار 4.42، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "قائمة التدفقات النقدية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويرى الباحث أنه يتم التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب من خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض أرباح بيع بضاعة، أو تخفيض في حقوق المليكة، أو بعض التعديلات من الدخل الصافي أثناء حساب التدفق النقدي التشغيلي، أو عن طريق زيادة التدفقات النقدية الخارجة.

واختلفت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل دراسة (أبو تمام، 2013).

نتيجة الفرضية:

قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التدفقات النقدية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفرضية الرابعة: يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات الخارجي بالإجراءات التحليلية على قائمة التغيير في حقوق الملكية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.11).

جدول (4.11): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لكل فقرة من فقرات مجال " قائمة التغيير في حقوق الملكية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
.1	تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.	3.85	0.91	77.02	6.42	*0.000	1
.2	إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من إثباتها من ضمن الأرباح المحتجزة.	3.56	1.15	71.25	3.40	*0.001	3
.3	يتم إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.	3.58	1.11	71.67	3.65	*0.000	2
.4	تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة.	3.23	1.06	64.58	1.50	0.070	4
	جميع فقرات المجال معاً	3.55	0.90	71.01	4.25	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$.

من جدول (4.11) يمكن استخلاص ما يلي:

– المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية "يساوي 3.85 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.02%، قيمة الاختبار 6.42 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات غير المكتملة "يساوي 3.23 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 64.58%، قيمة الاختبار 1.50، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.070 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً

عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.55، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.01%، قيمة الاختبار 4.25، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "قائمة التغيير في حقوق الملكية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 ≥ α، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويرى الباحث أن جميع عناصر بنود قائمة التغيير في حقوق الملكية معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي تعتبر حلقة الوصل بين قائمتي الدخل والمركز المالي، حيث لا يتم الالتزام بتقييم الاصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية ويتم اتباع طريقة إعادة التقييم، ويكون الهدف من تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية هو للزيادة أو التخفيض في أرباح الشركة حسب مصلحة الإدارة.
واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات مثل دراسة (القطيش، والصوفي، 2011).

نتيجة الفرضية:

قبول الفرضية القائلة بـ : يوجد دور مهم ذو دلالة إحصائية عند (α=0.05) لاستخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية على قائمة التغيير في حقوق الملكية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- **تحليل جميع فقرات الاستبيان**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (4.12).

جدول (4.12): المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (.Sig) لجميع فقرات الاستبيان

البند	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)	الترتيب
قائمة المركز المالي.	3.60	0.70	72.06	5.98	*0.000	1
قائمة الدخل.	3.58	0.66	71.53	6.03	*0.000	2
قائمة التدفقات النقدية.	3.51	0.79	70.14	4.42	*0.000	4
قائمة التغيير في حقوق الملكية.	3.55	0.90	71.01	4.25	*0.000	3
جميع الفقرات الاستبيان	**3.57**	**0.66**	**71.34**	**5.91**	***0.000**	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$

من جدول (4.12) تبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات يساوي3.57 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71.34%، قيمة الاختبار 5.91 وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على جميع الفقرات بشكل عام

الفرضية الرئيسة الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى البيانات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات المتخصصة).

تم استخدام اختبار "التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويشتق من هذه الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية التالية:

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05 \geq \alpha$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية**

في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى العمر.

من النتائج الموضحة في جدول (4.13) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى العمر.

جدول (4.13): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – العمر

المجال	المتوسطات			قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	من 45 إلى أقل من 55 سنة	من 55 سنة فأكثر		
قائمة المركز المالي.	3.57	3.72	3.53	0.232	0.794
قائمة الدخل.	3.61	3.67	3.20	1.144	0.328
قائمة التدفقات النقدية.	3.49	3.69	3.18	0.884	0.420
قائمة التغيير في حقوق الملكية.	3.58	3.59	3.33	0.194	0.824
جميع المجالات معاً	3.57	3.68	3.31	0.643	0.530

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.14) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "t لعينتين مستقلتين" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول (4.14): نتائج اختبار "t لعينتين مستقلتين"– المؤهل العلمي

المجال	المتوسطات		قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	بكالوريوس	دراسات عليا		
قائمة المركز المالي.	3.54	3.78	-1.024	0.311
قائمة الدخل.	3.47	3.91	-2.056	0.054
قائمة التدفقات النقدية.	3.39	3.85	-1.748	0.087
قائمة التغيير في حقوق الملكية.	3.44	3.88	-1.748	0.150
جميع المجالات معاً	3.47	3.85	1.741	0.088

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.**

من النتائج الموضحة في جدول (4.15) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول (4.15): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المسمى الوظيفي

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	صاحب مكتب تدقيق	شريك في مكتب تدقيق	مدقق حسابات رئيسي	رئيس فريق تدقيق		
قائمة المركز المالي.	3.14	3.82	3.66	3.92	1.936	0.138
قائمة الدخل.	3.28	3.75	3.63	3.60	0.770	0.517
قائمة التدفقات النقدية.	3.09	3.77	3.56	3.74	1.167	0.333

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
	صاحب مكتب تدقيق	شريك في مكتب تدقيق	مدقق حسابات رئيسي	رئيس فريق تدقيق		
قائمة التغيير في حقوق	3.14	3.65	3.63	3.75	0.785	0.508
جميع المجالات معاً	3.18	3.76	3.63	3.75	1.403	0.254

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة.

من النتائج الموضحة في جدول (4.16) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار" التباين الأحادي " أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى سنوات الخبرة.

جدول (4.16): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة

المجال	المتوسطات				قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	من 15 إلى أقل من 20سنة	من 20 إلى أقل من 25 سنة	أكثر من 25 سنة		
قائمة المركز المالي.	3.65	3.78	3.31	3.34	0.980	0.411
قائمة الدخل.	3.70	3.70	2.92	3.39	2.131	0.110
قائمة التدفقات النقدية.	3.58	3.76	3.06	3.14	1.686	0.184
قائمة التغيير في حقوق	3.75	3.51	3.31	3.25	0.773	0.516
جميع المجالات معاً	3.66	3.72	3.11	3.30	1.593	0.205

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات آراء المبحوثين حول تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبات الابداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة تعزى إلى عدد الدورات المتخصصة.

من النتائج الموضحة في جدول (4.17) تبين أن القيمة الاحتمالية (.Sig) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى عدد الدورات المتخصصة.

جدول (4.17): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – عدد الدورات المتخصصة

المجال	المتوسطات			قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (.Sig)
	3 دورات فأقل	من 4–9 دورات	أكثر من 9 دورات		
قائمة المركز المالي.	3.74	3.46	3.71	0.834	0.441
قائمة الدخل.	3.60	3.52	3.65	0.170	0.844
قائمة التدفقات النقدية.	3.67	3.29	3.71	1.615	0.210
قائمة التغيير في حقوق الملكية.	3.71	3.42	3.62	0.447	0.642
جميع المجالات معاً	3.67	3.43	3.69	0.822	0.446

التعليق على الفرضية الرئيسية الثانية:

مما سبق تبين أثر كل من العوامل التالية (العمر، المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة، عدد الدورات المتخصصة) على مدى استجابة المبحوثين في إبراز مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين الإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

واتضح عدم وجود علاقة للعوامل السابقة في المدقق القانوني و استخدامه للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

5.1 النتائج:

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة، فيما يلي ملخص لأهم النتائج:

1. تبين أن المدققين القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة المركز المالي والتي تكشف الإجراءات التحليلية عن التلاعب فيها ما يلي:
   - إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.
   - التلاعب بتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومعدل اهلاكها.
2. تبين أن المدققين القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة الدخل والتي تكشف الإجراءات التحليلية عن التلاعب فيها ما يلي:
   - تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون.
   - دقة تسجيل الإيرادات ما إذا ما كانت حقيقية أو مزيفة.
3. تبين أن المدققين القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة التدفقات النقدية والتي تكشف الإجراءات التحليلية عن التلاعب فيها ما يلي:
   - التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياُ من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة.
   - التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.
4. تبين أن المدققين القانونيين يعتبرون أن التزامهم بالإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية بدرجة عالية من خلال الكشف عن التلاعب في بنودها، وتبين أن أهم البنود في قائمة التغير في حقوق الملكية والتي تكشف الإجراءات التحليلية عن التلاعب فيها ما يلي:

- تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.
- إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

5. أن المدققين القانونيين في قطاع غزة لا يدركون وبدرجة عالية أهمية الإجراءات التحليلية ودورها الكبير في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى اختلاف متغيراتهم الديموغرافية، مما يفيد أن المدقق القانوني على مستوى منخفض من المسؤولية تجاه مستخدمي البيانات المالية.

5.2 التوصيات:

بناءً على هذه النتائج فإن الدراسة توصي بما يلي:

1. تعميق مفهوم الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق في قطاع غزة وأهميتها في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالتالي تحقيق مستوى عال من المصداقية والموثوقية في القوائم المالية لدى المجتمع المالي.
2. الاهتمام بالإجراءات التحليلية الإحصائية حيث توفر إمكانية إجراء عمليات حسابية أكثر تعقيداً وأكثر موضوعية تساعد في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
3. التأكيد على جميع الجهات المستخدمة للبيانات المالية بضرورة الإلمام والمعرفة بالإجراءات التحليلية لأهميتها الكبيرة في كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، ولما لذلك من فائدة كبيرة تعود عليهم.
4. التعليم والتدريب المستمر لمدققي الحسابات القانونيين الذين يعملون في مكاتب التدقيق بحيث يكونوا على قدر عال من الكفاءة والخبرة في مجال الإجراءات التحليلية والإلمام بالأساليب والأدوات الإحصائية التي تؤهلهم لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
5. السعي لإيجاد علاقة بين شركات التدقيق على المستوى المحلي وشركات التدقيق الكبرى على المستوى العالمي، وذلك للاستفادة من خبرات تلك الشركات والإمكانيات الهائلة المتاحة لها.
6. إصدار تشريعات تتضمن عقوبات رادعة للشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية عند نشر بياناتها المالية التي تضلل مستخدمي هذه البيانات.

5.3 الدراسات المقترحة:

يوصي الباحث ومن خلال اطلاعه على الأدبيات المختلفة لموضوع دراسته والموضوعات ذات الصلة بها ببعض الدراسات المقترحة، ومن هذه الدراسات ما يلي:

1. دور المحلل المالي في الكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
2. قياس إدراك المساهمين في الشركات الفلسطينية لمخاطر المحاسبة الإبداعية.
3. العلاقة بين جودة الإفصاح وممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. أثر مشكلة الوكالة ودورها في ظهور المحاسبة الإبداعية.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

أرينز، أ، ولوبك، ج. (2014م). *المراجعة مدخل متكامل*، (ترجمة محمد الديسطي). المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر. (العمل الاصلي نشر في عام 2002م).

الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين. (2010م). إصدارات معايير التدقيق الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، الأردن.

بله، سيد عبدالرحمن. (2013م). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة اساليب المحاسبة الابداعية. *المجلة العربية الاقتصادية والتجارية، 8*(6)، 63-73.

أبو تمام، ميساء. (2013م). *مدى ادراك المحاسبين والمدققين والمحللين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن.

التميمي، هادي. (2006م).*مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعلمية*. ط3. الأردن: دار وائل للنشر.

الجرجاوي، زياد. (2010م). *القواعد المنهجية لبناء الاستبيان*. ط2. فلسطين: مطبعة أبناء الجراح.

جرار، عدي منذر. (2006م). *تطوير استراتيجية للحد من الاثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة العامة الاردنية* (رسالة دكتوراه غير منشورة) جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

جربوع، يوسف محمود. (2005م).*مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. ط1. فلسطين: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

جريرة، طلال؛ والبشتاوي، سليمان؛ والحياصات، حمدان. (2015م) أثر الاليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن ومدققي الحسابات الخارجيين. *المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، 11*(2)، 317-347.

الحلبي، ليندا حسن. (2009م). *دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية* (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، الاردن.

حمادة، رشا. (2010م). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26*(2)، 87-118.

الحمداني، موفق. (2006م). *مناهج البحث العلمي*. ط3. الأردن، عمان: مؤسسة الوراق للنشر.

الخالدي، ناهض. (2014م). دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من اثارها على القوائم المالية. *مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، 1*(6)، 9-50.

الخشاوي، علي محمود والدوسري، محسن ناصر. (2008م). *المحاسبة الابداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها*. ورقة مقدمة إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت: ديوان المحاسبين.

الخشاوي، علي محمود، والدوسري، محسن ناصر. (2005م). *دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة*. ورقة مقدمة إلى مسابقة البحوث السادسة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت: ديوان المحاسبين.

الذنيبات، علي عبدالقادر. (2010م). *تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق*. ط3. عمان: دار وائل للنشر.

الربضي، كناري. (2013م). *دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة عمل التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني الاردني: دراسة ميدانية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة جدارا، الاردن.

أبو سنيدة، نادية. (2015م). *دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الاسلامية، غزة.

سهام، كردودي. (2015م). *دور المراجعة التحليلية في تحسين اداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات: دراسة حالة مركب تكرير الملح بولاية بسكرة* (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

أبو شرخ، جمال حسن. (2012م). *أثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية كأداة للرقابة على الاداء واكتشاف الانحرافات* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الاسلامية، غزة.

طالب، باخجة عبدالله. (2013م). *تأثير اساليب المحاسبة الابداعية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة السليمانية، اقليم كوردستان العراق.

طينة، رنا جمال. (2012م) *دور لجان التدقيق ومدققي الحسابات القانونيين في الحد من ممارسات المحاسبة الخلاقة* (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الاسلامية، غزة.

العبدلي، ساري حامد. (2011م). *أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الاوسط، الكويت.

عبدالعظيم، أميرة شريف. (2012م). *دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الاختلاقية وانعكاساتها العملية على نطاق مسئولية مراجع الحسابات الخارجي* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

عبدالحليم، مريم. (2014م). *دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم اجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي* (رسالة دكتوراه غير منشورة). جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية.

عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد. (2001م). *البحث العلمي- مفهومه وأدواته وأساليبه*. عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.

علي، عبدالوهاب، وشحاته، شحاته. (2007م). *مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة*. ط1. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر.

الأغا، عماد. (2011م). *دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة.

فريد، أمينة. (2014م) دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية- دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية. *المجلة الجامعة، 1*(16)، 243-276.

القري، ميسون. (2010م). *دوافع واساليب المحاسبة الابداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.

قريط، عصام. (2009م). مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 25*(1)، 431-454.

القطيش، حسن فليح والصوفي، فارس جميل. (2011م). اساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 5*(27)، 355-388.

القرا، صالح محمد. (2010م). مراجعة القوائم المالية وتقرير مراجعي الحسابات وتقرير الضبط الداخلي. [النسخة الإلكترونية]. *مدونة العلوم المالية والإدارية، 5*(71)، 21-42.

لطفي، أمين. (2004م). *مراجعة القوائم الملية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل*. ط1. القاهرة: الدار الجامعية.

المبيضين، طارق حماد وعبدالمنعم، اسامة. (2010م). دور المحاسبة الابداعية في نشوء الازمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية. *مجلة الابحاث الاقتصادية والادارية، 15*(8)، 73-107.

المخادمة، أحمد والرشيد، حاكم. (2007م). أهمية تطبيق الاجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق. *المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، 3*(4)، 484-497.

المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. (2001م). *الاجراءات التحليلية في التدقيق*. ط2. بغداد: دار الحكمة.

محمد، مدير شاكر. (2008م). *التحليل المالي مدخل صناعة القرارات*. ط3. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

مطر، محمد. (2006م). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني*. ط2. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

محمد، صلاح الدين. (2013م). *دور المراجعة التحليلية في تقويم الاداء المالي: دراسة تحليلية ميدانية* (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة البحر الاحمر، السودان.

موسى، علي محمد. (2013م). اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع. *المجلة الجامعية، 2*(15)، 309-342.

النوايسة، محمد. (2007م). العوامل المؤثرة في بناء استراتيجية تدقيق الحسابات–دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن. *المجلة الاردنية في ادرا ة الاعمال، 3*(3)، 343-371.

النوايسة، محمد. (2008م). مدى تطبيق الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الاردن. *مجلة العلوم الادارية، 35*(1)، 89-114.

نصار، مجدي محمد وبهرامي، مريم احمد. (2008م). *أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديون ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة*. ورقة مقدمة إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت: ديوان المحاسبين.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Amat, O. (1999). *The Ethics of Creative Accounting* (Unpublished Master Thesis). Central Lancashire University, England.

Chongsirithitisak, O. (2015). *Detection of Creative accounting in Financial Statements by Model the Case Companies Listed on the Stock Exchange.* (Unpublished Master Thesis). University of Thailand, Thailand.

Essner, N & Scharin,E. (2013). *Analytical Procedures-A Practice Based Approach*. Umea School of Business and Economics.

Elisabeta, D. (2012). Empirical Evidences of Romanian Auditors Behavior Regarding Creative Accounting Practices. *Accounting and Management Information Systems, 11*(2), 213-238.

Glover, S. & James, J. (2001). Analytical Procedures and Auditing Planning Decisions Feb. *Journal of Accountancy.*

Hoberg, G., & Maksimovic, V. (2015). Redefining financial constraints: a text-based analysis. *Review of Financial Studies*, *28*(5), 1312-1352.

livia, R. (2010). *Fighting The Enemy of Fair View Principle-Getting to Know Creative Accounting* (Unpublished Master Thesis). University of Babes Bolyai, Romania.

Ahmeti, S. (2010). *Creative accounting - short term firm crisis dodging tool* (Unpublished Master Thesis). University of Prishtina, Kosovo.

Kaminski, K. A., Sterling Wetzel, T., & Guan, L. (2004). Can financial ratios detect fraudulent financial reporting? *Managerial Auditing Journal*, *19*(1), 15-28.

Mulford, E., & Comisky, O. (2002). The Financial Numbers Game. John Wiley & Sons Inc.

Odia, O. (2013). *Corporate Governance, Regulatory Agency and Creative accounting Practices in Nigeria* (Unpublished Master Thesis). University of Nigeria, Nigeria.

Revsine ,L. (2002). Enron: Sad but Inevitable, *Journal of auditing and Public*

Policy, *21*(2), 137 – 145.

Rabin, CE. (2004). *Determinates of Auditors Towards Creative Accounting* (Unpublished Master Thesis). University of the Witwaterss, UK.

الملاحق

ملحق (1): قائمة بأسماء المحكمين:

#	الاسم	المنصب
1	أ.د. حمدي شحدة زعرب	قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة
2	أ.د. سالم عبدالله حلس	قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة
3	د. اسكندر نشوان	قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الاقصى– غزة
4	د. نافذ بركات	قسم الاحصاء، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة
5	د. صبري مشتهى	قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة القدس المفتوحة – غزة

ملحق (2): الاستبانة

الجامعة الإسلامية – غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة: قسم المحاسبة والتمويل

استبانة لتقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة: مدقق الحسابات

تحية طيبة وبعد...

تهدف هذه الاستبانة إلى "**تقييم مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات العاملة في قطاع غزة**"، وذلك كبحث تكميلي لنيل درجة الماجيستير في المحاسبة والتمويل، هذا وتم استهدافكم بصفتكم من الخبراء في التدقيق على المستوى المحلي والاقليمي ومن ذوي الرخصة التي تصرح بالقيام بالتدقيق القانوني، لذا نرجو من طرفكم الموقر التكرم بالقيام بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وموضوعية ولكم كامل الحق بالعلم أن إجاباتكم ستبقى في مجال السرية التامة وسيتم الانتفاع منها لأغراض وأهداف تخدم البحث العلمي لا غير.

تعاونكم معنا سيعزز جوانب البحث العلمي في فلسطين وسيساعد في بيان وفهم لموضوع الدراسة ولذلك فإن صحة نتائج الاستبانة ستعتمد بشكل كبير على مدى صحة اجاباتكم...

وبالختام... الشكر الجزيل لحسن تعاونكم
وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،

الطالب/ سيف فوزي الهندي
جوال/0595317349

القسم الأول: البيانات الشخصية (الديموغرافية)

الرجاء وضع علامة (√) حول الخيار الأنسب في كل من العبارات التالية:

1- العمر:

□ من 35 إلى أقل من 45 سنة □ من 45 إلى أقل من 55 سنة

□ من 55 سنة فأكثر.

2- المؤهل العلمي:

□ بكالوريوس □ دراسات عليا.

3- المسمى الوظيفي:

□ صاحب مكتب تدقيق □ شريك في مكتب تدقيق □ مدقق حسابات

□ رئيس فريق تدقيق.

4- سنوات الخبرة:

□ من 10 إلى أقل من 15 سنوات □ 15 إلى أقل من 20 سنة □ 20 إلى أقل من 25 سنة

□ أكثر من 25 سنة.

5- الشهادات المهنية (إمكانية إختيار أكثر من بديل):

□ شهادة المحاسب القانوني الفلسطيني PCPA □ شهادة المحاسب القانوني الأمريكي CPA

□ شهادة المحاسب القانوني العربي ACPA □ شهادة مدقق داخلي أمريكي CIA

□ شهادات أخرى: يرجى ذكرها: .....

□ لا يوجد.

6- عدد الدورات المتخصصة التي التحقت بها في مجال عملك الحالي: ..... دورة.

7- الدورات التدريبية المتخصصة خلال السنوات الأخيرة:

□ أساليب المحاسبة الإبداعية □ التحليل والتدقيق المالي □ الإجراءات التحليلية في التدقيق

□ أخرى: يرجى ذكرها: .....

□ لا يوجد.

القسم الثاني: مدى استخدام مدقق الحسابات القانوني للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات التجارية العاملة في قطاع غزة

الرجاء وضع علامة (√) حول الخيار الأنسب في كل من العبارات التالية:

#	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	المحور الأول: استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على <u>قائمة المركز المالي</u> من خلال التدقيق على:					
1	القيام بالتلاعب بالذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة.					
2	إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل بهدف زيادة رأس المال العامل.					
3	التلاعب بتقييم الممتلكات والمصانع والمعدات ومعدل إهلاكها.					
4	التلاعب بكشوف جرد المخزون بتضمينها أصنافاً راكدة.					
5	التلاعب بتقييم المخزون السلعي بإضافة قيمة التلف غير الطبيعي والراكد.					
6	التلاعب بالحسابات المتعلقة بمستحقات الموظفين لتحديد مكافأة نهاية الخدمة خاصة ما يخص موظفي الإدارة العليا.					
7	التلاعب بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل الإعلان عن الميزانية لتسديد قروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.					
8	التلاعب بالحسابات المحتملة بإثباتها قبل تحققها كإثبات إيرادت متوقع تحصيلها من شركة التأمين قبل تحصيله.					
9	إثبات المبالغ المدفوعة نقداً من العملاء لتحسين نسب السيولة والأمان المالي.					
10	التلاعب بالالتزامات المالية بإخفاء قيمة الأقساط المستحقة للعام الحالي عن القروض طويلة الأجل.					
11	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة كالعلامات التجارية.					
12	آلية الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسبة السيولة.					
13	مدى تضمين المخزون ببضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى					

#	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	التلاعب في أسعار التقييم والمصروفات المخزنية.					
	المحور الثاني: استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل من خلال التدقيق على:					
1	سرعة تسجيل الإيرادات لعمليات الإيرادات التي لا تزال موضع الشك.					
2	دقة تسجيل الإيرادات ما إذا كانت حقيقية أو مزيفة.					
3	أسباب الزيادة الكبيرة للإيرادات من خلال مصادر بعائدات محدودة.					
4	عمليات نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.					
5	عمليات نقل الايرادات الجارية الى فترات مالية سابقة أو لاحقة.					
6	مدى نقل المصروفات التشغيلية الحالية إلى فترات مالية سابقة أو لاحقة.					
7	إجراءات صفقات البيع الصورية بنهاية العام والغاءها لاحقا.					
8	إجراءات عمليات البيع بتسهيلات بيعية من خلال رفع نسبة الخصم على المبيعات.					
9	التلاعب بتكلفة البضاعة المباعة بتعديل بيانات الجرد للمخزون والأصناف الراكدة.					
10	تحريف مصاريف التشغيل وتخفيضها باستخدام نسب إهلاك لا تنسجم مع تناسب واقع العمل في الشركة.					
11	تحريف تكلفة البضاعة المباعة بالتلاعب بتقييم المخزون.					
12	تحريف تكلفة البضاعة المباعة من خلال تأجيل إثبات فواتير مشتريات ومصروفات نهاية العام الحالي إلى العام القادم.					
13	تعديل مصاريف التشغيل بإضافة المصاريف الإدارية الخاصة والتسويقية.					
14	احتساب بضائع الأمانة والعهدة لدى الوكلاء والموردين كأنها مبيعات لها.					
15	احتساب جزء من بضائع المخزن كانها مبيعات لها صافي ربح.					
	المحور الثالث: استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية من خلال التدقيق على:					
1	التلاعب بالمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب					

#	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	جزئياُ من دفع الضرائب وباقي الالتزامات الحكومية للمؤسسة.					
2	إزالة وتغيير البنود غير المتكررة من العمليات المستمرة للتلاعب بالدخل.					
3	تزييف النفقات التشغيلية بإثباتها على أنها نفقات استثمارية او تمويلية.					
4	مدى تسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية وإبعادها عن التدفقات النقدية التشغيلية.					
5	التلاعب ببنود التدفقات الداخلة والخارجة عن طريق تزييف مصادرها.					
6	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة لتأجيل دفع ضرائب مستحقة.					
7	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الداخلة من الذمم المدينة بمواعيد إستحقاقها بإضافة تلك التى لم تسدد فعليا.					
8	التلاعب بقيم البنود التمويلية من خلال اثبات الأسهم المعاد شرا ئها والصادرة من الشركة ضمن الأنشطة التمويلية.					
9	التلاعب بتسجيل مبالغ تطوير الأصول وجعلها تدفقات إستثمارية خارجة.					
10	التلاعب بقيم بنود التدفق الاستثماري بالزيادة الوهمية للأصول الثابتة.					
11	التلاعب بزيادة التدفقات التشغيلية الخارجة بموجب أوراق دفع مؤجلة.					
	المحور الرابع: استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية <u>على قائمة التغيير في حقوق الملكية</u> من خلال التدقيق على:					
1	تقييم وإظهار الفائض أو العجز في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق الملكية.					
2	إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح للعام الحالي بدلاً من إثباتها من ضمن الأرباح المحتجزة.					
3	يتم إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.					
4	تخفيض بعض مكونات حقوق الملكية خصوصاً بالنسبة للعمليات					

#	الفقرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
	غير المكتملة.					

. . . .

انتهت الاستبانة مع الشكر الجزيل لحسن تعاونكم....

الباحث: سيف الهندي