مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

تقويم إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشركات المساهمة السّوريّة من قبل المدقّق الخارجي /دراسة ميدانيّة/.

الدّكتور ماهر عيّاش الأمين*
الدّكتور أحمد محمد العمري**
مريم مصطفى عبد الحليم***

(تاريخ الإيداع 15 / 12 / 2013. قُبِل للنشر في 19 / 2 / 2014)

□ ملخّص □

إنّ الهدف الرّئيس للبحث هو التّعرّف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعيّة في الشّركات المساهمة السّوريّة، وتقويم الإجراءات المطبّقة من قبل مدققي الحسابات والكفيلة بكشف تلك الأساليب. لتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة ميدانيّة على مدققي حسابات الشّركات المساهمة السّوريّة. عن طريق استخدام استبانة لجمع البيانات من أفراد مجتمع البحث المكوّن من مدققي الحسابات المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة وتم توزيعها على (300) مدقق حسابات من أصل (493) مدقق حسابات، واستُردّ منها (125) استبانة، وتمّ تفريغ (115) استبانة لأنها صالحة للتحليل.

توصّل البحث إلى أنّ الشّركات المساهمة السوريّة تطبّق أساليب المحاسبة الإبداعيّة بنسب متفاوتة، واحتلّ أسلوب التّمويل خارج الميزانيّة المرتبة الأولى من حيث درجة التّطبيق بالنّسبة إلى باقي الأساليب. كما توصّل البحث إلى أنّه لا يوجد اهتمام كافٍ من قبل المدقق الخارجي بتطبيق إجراءات كشف المحاسبة الإبداعيّة في الشّركات المساهمة السّوريّة.

الكلمات المفتاحيّة: المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح، تدقيق الحسابات، التّقارير الماليّة، جودة الأرباح.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة –جامعة تشرين– اللاذقية- سورية.
** أستاذ – قسم المحاسبة– كليّة الاقتصاد –جامعة اليرموك– إربد– الأردن .
*** طالبة دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة –كليّة الاقتصاد –جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (1) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (1) 2014

Evaluating the Procedures of Detecting Creative Accounting Techniques in Syrian Shareholding Companies by the External Auditor: A Field Study

Dr. Maher Ayaash Al-Ameen*
Dr. Ahmad Mohd Al-Omari**
Mariam Mustafa Abdal Halim***

(Received 15 / 12 / 2013. Accepted 19 / 2 / 2014)

□ ABSTRACT □

The main objective of this research is to identify the reality of implementing creative accounting techniques in Syrian shareholding companies, and evaluating the procedures of detecting them by the external auditor. To achieve this objective, a field study is conducted by using a questionnaire to collect data from auditors accredited by the Finance Ministry and authorized to audit shareholding companies. The questionnaire is distributed to 300 out of 493 auditors. 125 copies are returned, and 115 of them are suitable for analysis. This study concludes that Syrian shareholding companies implement techniques of creative accounting with varying rates. compared to other techniques, Off-Balance Sheet Financing technique is ranked first in implementation. This research also shows that the external auditor does pay enough attention to implementing the procedures of detecting creative accounting in Syrian shareholding companies.

Keywords: Creative Accounting, Earnings Management, Auditing, Financial Reports, Quality of Earnings

*Associate Professor. Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.
**Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Yarmouk University, Irbid, Jordan.
***Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

تعتبر مشكلة الغش والتّلاعب في التقرير المالي من الموضوعات المثارة في الفكر المحاسبي منذ عام 1920، والتي نتجت عن تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة وفقاً لنظرية الوكالة. انطلاقاً من ذلك تمّ التأكيد على أهمية قدرة مدقق الحسابات في كشف التلاعب في التقرير المالي، لأنه وكيل عن المساهمين والأطراف الأخرى في الرّقابة على جودة البيانات المحاسبية المنشورة، التي يفترض أن تكون الأساس في اتخاذ القرارات (زريقات، 2010). إلا أنّه في الآونة الأخيرة تزايدت الضّغوط على مهنة التّدقيق، نتيجة فقدان الثّقة بها بسبب تزايد الانهيارات المالية في الشركات الكبيرة في كافة الدول المتقدمة والنامية على حدّ سواء وثبوت تورط مدققي الحسابات فيما نسب إليهم من مخالفات (الآغا، 2011). وترجع هذه الانهيارات إلى ممارسة إدارة تلك الشركات أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية ممّا هي عليه لتصبح بالصّورة التي يرغبها معدو هذه القوائم، وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية أو لعبة الأرقام الماليّة (Moldovan *et. al.*, 2010).وهكذا أصبح مصطلح المحاسبة الإبداعية يجسّد استغلال الإدارة للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبيّة لحجب الرّؤية عن النّتائج الفعليّة، والحفاظ على المركز المالي وتضليل مستخدمي التّقارير الماليّة(Jamal & Tan,2010). وتتعدد دوافع ممارسة الشّركات المساهمة المحاسبة الإبداعيّة، فعلى سبيل المثال قد ترغب الإدارة في الإفصاح عن أرقام ربح محدّدة بهدف تحقيق توقّعات المحللين الماليّين، أو الوصول إلى مستوى تصوّراتها عن الرّبح لتحقيق توقّعات كبار الملاك من توزيعات نقديّة أو عينيّة في صورة أسهم. وغالباً ترغب الإدارة في إظهار مستوى أداء متميّز لها لتعظيم مكافآتها الحاليّة والمستقبليّة، أو تجنّب مخالفات عقود المديونيّة، أو دعم سعر السّهم في السّوق. كما تهتم بعض الشركات بدافع تجنب التكاليف السياسية خصوصاً تلك التي تعمل في مجال الاتصالات والبتروكيماويات (القري، 2010). ولسد فجوة الثقة والمصداقية التي تعرضت لها مهنة التدقيق كان لابدّ من زيادة فاعلية التدقيق من خلال ربطها بمدى قدرة المدقق الخارجي على كشف أساليب المحاسبة الإبداعية، مما يجنّبه التعرّض للمساءلة القانونية المحتملة وما يترتب عنها من خسائر مباشرة وغير مباشرة ناجمة عن إبداء رأي لا يعكس واقع القوائم المالية المدققة (عبد والسامراني، 2009). ونظراً لأهميّة دور المدقق في الحدّ من مخاطر المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على مستوى الشّفافيّة، جاء هذا البحث لتقويم الإجراءات المطبّقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف المحاسبة الإبداعيّة في الشّركات المساهمة السّوريّة.

مشكلة البحث:

يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال الآتي:

-ما مدى فاعليّة مهنة التّدقيق في سوريّة في القيام بدورها، لا سيّما بعدما تكشّفت عمليّات الفساد مع إعلان بعض الشّركات العالميّة إفلاسها؟ ويتفرّع منه الأسئلة الآتية:

- ما هي أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشّركات المساهمة السّوريّة؟
- ما هي إجراءات كشف المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة من قبل المدقّق الخارجي؟
- ما مدى كفاية الإجراءات المطبّقة من قبل المدقّق الخارجي السّوري؟

أهمية البحث وأهدافه:

تكمن أهمية البحث في كونه يعدُّ محاولة لمعرفة دور مدقق الحسابات في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية الأمر الذي من شأنه أن يدعم ممارسة مهنة تدقيق الحسابات، وعليه دعم الجهات التي يمكن أن تتضرر من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وهكذا يتمثّل الهدف الرّئيسي للبحث في تقويم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي لكشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة. ولتحقيق هذا الهدف كان لابد من تحقيق الأهداف الفرعيّة التّالية:

1- دراسة أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشّركات المساهمة السّوريّة.

2- بيان إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة من قبل المدقّق الخارجي.

3- بيان مدى كفاية الإجراءات المطبّقة من قبل المدقق الخارجي للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعيّة.

منهجية البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المعتمدين من قبل وزارة المالية، والمسموح لهم بتدقيق الشركات المساهمة، والبالغ عددهم (493) محاسباً قانونياً حسب موقع جمعيّة المحاسبين القانونيين. وبلغ حجم عيّنة البحث (115) محاسباً قانونيّاً. إذ تمّ الاعتماد على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وزعت على (300) مدقق حسابات، استرد منها (125) استبانة، وفرغ (115) استبانة لأنها صالحة للتحليل. وتم عرض جميع المتغيرات التي تقيس أساليب المحاسبة الإبداعيّة الأربعة وإجراءات كشفها في الاستبانة. كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجوبين، وكانت هذه الدرجات على النحو الآتي: كبيرة جداً، كبيرة، متوسطة، قليلة ، قليلة جداً. واستخدمت الأساليب الإحصائيّة الوصفية التي اشتملت على النسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة المختلفة وذلك من أجل إعطاء وصف شامل لدرجة موافقة أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة المختلفة.

فرضيّات البحث:

1- الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعيّة من قبل الشركات المساهمة السورية والأساليب الشائعة التّطبيق في الشّركات المساهمة على المستوى العربي والعالمي. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق أساليب التأثير في قائمة الدخل من قبل الشركات المساهمة السورية، والأساليب الشّائعة التّطبيق في الشّركات المساهمة.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق أساليب التأثير على قائمة المركز المالي من قبل الشركات المساهمة السورية، والأساليب الشّائعة التّطبيق في الشّركات المساهمة.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق أساليب التأثير على قائمة التدفقات النقدية من قبل الشركات المساهمة السورية، والأساليب الشّائعة التّطبيق في الشّركات المساهمة.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أساليب التأثير على البنود خارج الميزانية المطبّقة من قبل

الشركات المساهمة السورية، والأساليب الشّائعة التّطبيق في الشّركات المساهمة.

2- **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الإجراءات من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية عند تدقيقهم للقوائم المالية للشركات المساهمة السورية وبين الإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الإجراءات من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبّقة للتأثير في قائمة الدخل وبين الإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الإجراءات من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبّقة للتأثير في قائمة المركز المالي وبين الإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الإجراءات من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتأثير في قائمة التدفقات النقدية وبين الإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق الإجراءات من قبل مدققي الحسابات الخارجيين للكشف عن البنود خارج الميزانية وبين الإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب.

3- **الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا توجد علاقات (قويّة جدّاً، قويّة، متوسطة) بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة المطبّقة في الشّركات المساهمة السّوريّة وإجراءات كشفها المطبّقة من قبل المدقق الخارجي. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا توجد علاقة بين أساليب التّأثير على قائمة الدّخل المطبقة في الشركات المساهمة السورية وإجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي.
2. لا توجد علاقة بين أساليب التّأثير على قائمة المركز المالي المطبقة في الشركات المساهمة السورية وإجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي.
3. لا توجد علاقة بين أسلوب التّأثير في قائمة التّدفقات النّقديّة المطبق في الشركات المساهمة السورية وإجراءات كشفه من قبل المدقق الخارجي.
4. لا توجد علاقة بين أسلوب التمويل خارج الميزانيّة المطبق في الشركات المساهمة السورية وإجراءات كشفه من قبل المدقق الخارجي.

الدّراسات السّابقة:

6-1: دراسة (الآغا،2011) بعنوان "دور حوكمة الشّركات في الحدّ من التّأثير السّلبي للمحاسبة الإبداعيّة على موثوقيّة البيانات الماليّة، دراسة تطبيقيّة على البنوك الفلسطينيّة" تم تصميم استبانة وتوزيعها على مجتمع الدّراسة المكوّن من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين للبنوك الفلسطينية، ومفتشي سلطة النقد على تلك البنوك

المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين. توصلت الدراسة إلى وجود دور للحوكمة في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعيّة في موثوقيّة البيانات الماليّة.

6-2: دراسة (القري, 2010) بعنوان "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية". تم تصميم 350 استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة المكون من الأكاديميين والمهنيين بواقع 150 استبانة للأكاديميين و200 استبانة للمهنيين. توصلت الدراسة إلى أنّ الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية بدافع الحصول على المنافع الإدارية من وجهة نظر الأكاديميين، أما من وجهة نظر المهنيين فكان الدافع تحسين المركز المالي للشركة.

6-3: دراسة (Omurgonulsen, &Omurgonulsen, 2009) بعنوان "Critical Thinking About Creative Accounting in the Face of A Recent Scandal in the Turkish Banking Secto" تم اختيار بنك (ImarBank) كحالة تطبيقية لهذه الدراسة, ولقد تمت دراسة التسلسل التاريخي لأداء البنك من عام 1990 إلى عام 2007.توصلت الدراسة إلى أن جميع الخطوات الرئيسية والمهمة التي حدثت في البنك كانت قانونية.

6-4: دراسة (Matis, *et al*., 2009) بعنوان "Cash-Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case study Romania" تم تصميم استبانة وزعت على المدققين المرخصين بواقع 208 استبانات على مديري مكاتب التدقيق و267 استبانة على المدققين العاملين في هذه المكاتب. توصلت الدراسة إلى أنّ أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية غير معروفة ومستخدمة استخداماً كبيراً في الشركات الرومانية.

الإطار النظري للدراسة:

تجسّد المحاسبة الإبداعية عملية خداع كبرى لأنها تنطوي على أساليب محاسبية تسمح للشركات بالإبلاغ عن نتائجها المالية بشكل لا يصوّر حقيقة أنشطتها التّجارية. أشار (Mulford & Comiskey, 2002) إلى أنّ المحاسبة الإبداعية تتمثّل في جميع الخطوات التي تستخدم لإتمام لعبة الأرقام الماليّة، وتشمل الاختيارات المتعسفة، وتطبيق المبادئ المحاسبية والتقرير المالي المضلل، بالإضافة إلى أي خطوات تتخذ بهدف إدارة الأرباح أو تمهيد الدّخل. ويمكن تصنيف أساليب المحاسبة الإبداعيّة في أربع مجموعات تبعاً لتأثيرها على القوائم الماليّة. وفيما يلي عرضاً لهذه الأساليب وإجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي:

7-1: أساليب التّأثير على قائمة الدّخل وإجراءات كشفها من قبل المدقّق الخارجي:

7-1-1: الاعتراف بالإيرادات: يقضي مبدأ تحقق الإيراد بالاعتراف بالإيراد عندما يتم تحققه واكتسابه، ويتم التحقق من الإيراد عندما يتم تبادل السلعة أو تأدية الخدمة بالنقدية أو أصول أخرى، بالمحصلة فإنّ الاعتراف بالإيراد في فترة زمنيّة معيّنة على الرّغم من عدم تحققّه واكتسابه يؤدي إلى تضخيم رقم الإيرادات، وذلك عن طريق الاعتراف بإجمالي إيراد عقود الخدمات الممتدة لعدة فترات محاسبية، أو الاعتراف بإيرادات وهمية مثل إجراء صفقات بيع صورية وإلغاؤها مع بداية الفترة القادمة، أو عن طريق التلاعب في عمليات حقيقية مثل تقديم خصومات كبيرة على الأسعار وشروط ائتمان ميسرة للمبيعات. وفي سبيل كشف هذا الأسلوب يجب على مدقق الحسابات دراسة جميع طلبات العملاء والتحقق من استكمال عمليّات تبادل المنافع وعدم تغيير أسلوب الاعتراف بالدّخل وفحص مستندات الشّحن

غير الصّادر لها فواتير مبيعات، والتّحقّق من شروط البيع والائتمان (رياض، 2008).

7-1-2: الاعتراف بالمصروفات: تتمثل أهم طرق التلاعب في تقليل المصروفات لتضخيم أرباح الفترة في تأجيل الاعتراف بالمصروفات كرسملة بعض المصروفات الإيرادية، أو التلاعب في قيمة مصروفات فعلية كتقليل مصروفات البحث والتطوير، أو تغيير الطرق المحاسبية مثل تغيير طريقة إهلاك الأصول الثابتة. وتتجسد إجراءات كشف هذا الأسلوب في مراجعة مستنديّة لفواتير الشّراء والتّحقّق من شروط الرّسملة في المصروف، والتقصي عن سياسات وإقرارات الإدارة في حال انخفاض الأداء التّشغيلي(جرار،2006).

7-1-3 إعادة تبويب قائمة الدّخل: يتركز التلاعب في الأرباح عن طريق إعادة تصنيف قائمة الدخل على تحويل البنود بين قسم الدخل التشغيلي وقسم الدخل غير العادي. لذلك على المدقق تحديد التصنيف الأمثل لبنود المصروفات التي توزع بين الحسابات المختلفة بصورة موضوعية، واحتساب الربح التشغيلي بعد استبعاد تلك البنود (القري، 2010).

7-1-4:عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة: قد تتحفظ الشركات عن معلومات يمكن أن تؤثر في الدخل التشغيلي، كعدم الإفصاح عن الأثر الذي يترتب على قرار إيقاف خط إنتاجي، أو إخفاء خسائر شركات تابعة. وهنا يتوجب على مدقق الحسابات تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار، إضافة إلى إعادة احتساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشّركة الأم من أرباح شركاتها التّابعة أو الزّميلة في بند مستقل (السهلي،2006).

7-2: أساليب التأثير على قائمة المركز المالي وإجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي:

7-2-1: التأثير على الأصول المتداولة:

7-2-1-1: المخزون السلعي: الذي يتم التأثير عليه من خلال تضمينه بضاعة راكدة أو متقادمة أو من خلال التلاعب بالأسعار، بهدف تخفيض قيمة مخصص هبوط أسعار البضاعة وبالتّالي زيادة قيمته، أو تغيير غير مبرر في طريقة تسعيره. ويمكن لمدقق الحسابات أن يتحقق من عدالة أسعار المخزون السّلعي بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية، إضافة إلى فحص كشوف الجرد والتحقق الفعلي من الأصناف في المخزون (Mulford & Comisky, 2002).

7-2-1-2: الذّمم المدينة: يتم التأثير على هذا البند من خلال تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة لزيادة الديون القابلة للتحصيل، أو المغالاة في قيمة مخصص الديون بهدف تخفيض قيمته واسترجاعها لإخفاء تدهور الأرباح في المستقبل. كما يتم تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة، يتم التلاعب في تصنيف الذمم المدينة، وذلك بمعاملة ذمم مدينة طويلة الأجل، على أنها أصل متداول بقصد تحسين سيولة الشركة. ويعتبر فحص كشوف الذمم المدينة خاصة أصحاب الأرصدة الكبيرة واختبار نسبة المخصص إلى القيمة الإجمالية للمدينين من أهم الإجراءات الكفيلة بكشف التّلاعب في المدينين(Amat & Gowthorpw,2005).

7-2-1-3: الاستثمارات قصيرة الأجل: يتم تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل لتفادي تأثيرات هبوط الأسعار. وهنا يجب على المدقّق التّحقّق من صحّة تصنيف الذّمم والتّقصّي عن مبرّرات إعادة التّصنيف وبيان أثر ذلك على قائمة الدّخل والمركز المالي (الحلبي،2009).

7-2-1-4: النقدية: يتم التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من العملات الأجنبية. وهنا يجب على المدقّق تعديل نتيجة الأعمال بمقدار تقلّبات أسعار الصّرف، ودراسة أثر ذلك في نسب الرّبحيّة والنّسب المرتبطة بحقوق المساهمين.

7-2-2: التأثير على الأصول غير الملموسة: قد تلجأ الإدارة إلى المغالاة في قيمة الأصول غير الملموسة أو رسملتها، أو قد تقوم بالتلاعب في القيمة العادلة لأصول الشركة المندمجة في حالات الاستحواذ أو التملك بهدف تضخيم قيمة الشهرة. لذلك على المدقّق التّحقّق من الأسس المتّبعة في تقويم الأصول غير الملموسة، ودراسة أثر الاعتراف المخالف للمعايير المحاسبيّة بالنسّبة للأصول غير الملموسة على المركز المالي وقائمة الدّخل، ثمّ تعديل القيمة وفقاً للأسس المتعارف عليها (مطر، 2010).

7-2-3: التأثير على الممتلكات والمعدات: ويتم ذلك عن طريق عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، واتباع طريقة إعادة التقويم وإظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن حقوق المساهمين. أو عن طريق التّلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك السائدة في السّوق، أو عن طريق إجراء تغيير غير مسوّغ في طريقة الاستهلاك، أو من خلال التلاعب بتقديرات القيمة العادلة للأصول محل التبادل للمبالغة في أرباح المبادلة. لذلك يجب على المدقّق التّحقّق من الالتزام بمبدأ التّكلفة التّاريخيّة مع مراعاة الإفصاح عن القيم الاستبداليّة للأصول الثّابتة، والتحقق من صحّة عمليّة التقويم وبأنّها تمّت من قبل خبراء معتمدين، واستبعاد الفائض من قائمة الدّخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين. ويجب عليه فحص نسب الإهلاك بالمقارنة مع النّسب المتعارف عليها، وتعديل مصروف الإهلاك بناءً عليها. إضافة إلى التّقصّي حول الأسعار السّائدة للأصول محل المبادلة وإجراء التّسوية اللّازمة لأرباح وخسائر المبادلة (مطر، 2010).

7-2-4: التأثير في الاستثمارات طويلة الأجل: يتم التأثير فيها من خلال التغيير في الطريقة المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. أو تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف تحسين موقف السيولة. أو من خلال تجنب إظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة، أو عدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم و شركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة مثل المبيعات المتبادلة والقروض المتبادلة. أو تملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين أي بقيمتها الدفترية، ثم بيع أحد هذه الأصول وتحقيق مكاسب مادية تدمج في رقم الربح دون الإفصاح عن ذلك. ويجب الاستفسار من المدقّق الدّاخلي عن مبرّرات تغيير طرق تقويم الاستثمارات طويلة الأجل ومبرّرات تغيير تصنيفها، وإعادة النّظر في العمليّات المتبادلة بين الشّركة الأم وشركاتها التّابعة (Ghosh, 2010)

7-2-5: التأثير في الالتزامات المتداولة: يتم عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة، أو تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل. لذلك يجب على المدقق دراسة أثر ممارسة هذه الأساليب على نسب السيّولة، وعلى مصروف الفوائد وعلى الأصول المقدّمة كضمانات (الظاهر، 2010).

7-2-6: الالتزامات المحتملة: تتعمّد الإدارة إهمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة والمصروفات المرتبطة بها (مثل مصرفات الضمان، وعدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة على الشركة. لذلك يجب دراسة تعمّد أثر

هذا الإهمال على النّسب الماليّة المختلفة خصوصاً نسب الرّقع المالي (الآغا، 2011).

7-2-7:حقوق المساهمين: يتم إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب بوصفها بنداً من بنود سنوات سابقة. أو يتم معالجة مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من قائمة الدخل. وقد تعالج المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل، بدلاً من معالجتها ضمن حقوق المساهمين لذلك يجب على المدقّق تعديل ربح العام الجاري من خلال اتّخاذ الإجراءات المقابلة لتلك الأساليب (مطر، 2010).

7-3: أسلوب التأثير على قائمة التدفقات النقدية: تتمحور الإبداعات المحاسبية في قائمة التدفقات في قيام الإدارة بإعادة تبويب قائمة التدفقات. ينبغي الكشف عن مدى جودة صافي الدّخل النّاتج عن الأداء التّشغيلي للشّركة (Matis, et al., 2009).

7-4: أسلوب التمويل خارج الميزانية: يتم من خلال عدم إظهار القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة، أو معالجة التأجير التمويلي على أنّه قروض وليس عقد إيجار تمويلي. أو من خلال معالجة التأجير التمويلي على أنه تأجير تشغيلي، بغرض إخفاء الالتزامات الناتجة عن التأجير التمويلي حتى لا تقلّل من فرص الاقتراض. ولمواجهة هذه الأساليب يجب العودة إلى المستندات الخاصّة بالأصول والإفصاح عن الأرصدة التّعويضية والأصول المرهونة أو المؤجّرة والقيود المفروضة على جزء من الأرباح المحجوزة، كما يجب التّحقّق من عقود الاتّفاقيّات المتعلّقة بالتّأجير للتّأكد من أنّه تشغيلي أو تمويلي (Jamal &Tan, 2010).

النّتائج والمناقشة:

8-1: تحليل البيانات الخاصّة بأساليب التّأثير في قائمة الدّخل وإجراءات كشفها من قبل المدقّق الخارجي:

8-1-1:الاعتراف بالإيرادات:

جدول رقم (1): نتائج الإحصاءات الوصفيّة المتعلقة بالإيرادات

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
التلاعب بتوقيت الاعتراف بالإيرادات.	115	4.02	1.469	7.428	.000	80.4
الاعتراف بإيرادات وهمية.	115	3.87	1.260	7.400	.000	77.4
التلاعب في عمليات حقيقية.	115	3.78	1.130	7.427	.000	75.6
التلاعب بالاعتراف بالإيرادات	115	3.89	.948	10.069	.000	77.8
دراسة جميع طلبات العملاء والتّحقّق من استكمال عمليّات تبادل المنافع وعدم تغيير أسلوب الاعتراف بالدّخل.	115	3.78	1.130	7.427	.000	75.6
التحقق من فواتير البيع، خصوصاً بشأن الصفقات الكبيرة أو المنفذة مع الأطراف ذات علاقة كالشركات التابعة والزميلة.	115	4.07	1.336	8.586	.000	81.4
التحقق من شروط البيع والائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.	115	3.87	1.260	7.400	.000	77.4
إجراءات كشف التلاعب بالاعتراف بالإيرادات	115	3.9072	.96584	10.073	.000	78.144

من الجدول السّابق يتّضح أنّ 77.8 % من مدقّقي الحسابات الخارجيّين الّين شملتهم الدّراسة يؤيّدون استغلال الشّركات المساهمة السّوريّة لمبدأ الاعتراف بالإيرادات، كما يتبيّن أنّ 78.14% من المدقّقين يطبّقون الإجراءات اللازمة لكشف هذا التّلاعب. علماً بأنّ أكثر الأساليب تطبيقاً من قبل الشّركات هو أسلوب التّلاعب بتوقيت الإيرادات، وأكثر إجراءات الكشف المطبّقة من قبل المدقّقين هو الإجراء المقابل للاعتراف بإيرادات وهميّة والمتمثّل في التّحقّق من فواتير البيع، إذ نال هذا البند تأييد81.4% من المدقّقين الذين شملتهم العيّنة. ورغم خطورة أسلوب التّلاعب بتوقيت الاعتراف وتطبيقه بدرجة أكبر في الشّركات السّوريّة مقارنةً بباقي أساليب التّلاعب بالإيرادات، يتبيّن أنّ الإجراء المقابل لكشفه من قبل مدقق الحسابات (المتمثّل في فحص طلبات العملاء من خلال التّحقّق من استكمال عمليّات التّبادل) نال أقل تأييد من قبل المدققين الذين شملتهم الدّراسة مقارنة بباقي الإجراءات المقابلة لأساليب التّلاعب بالاعتراف بالإيرادات. ويعود تدنّي تطبيق هذا الإجراء مقارنةً بالإجراءات الأخرى إلى أنّه يطبّق في الشّركات الخدميّة كشركات الطّيران، أو الشّركات الّتي تجري بحوث طويلة المدى والّتي تأخذ حيّزاً بسيطاً من إجمالي الشّركات المساهمة السّوريّة.

8-1-2: الاعتراف بالمصروفات:

جدول رقم (2): نتائج الإحصاءات الوصفيّة المتعلقة بالمصروفات

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تأجيل الاعتراف بالمصروفات	115	4.07	1.336	8.586	.000	81.4
التلاعب بقيمة المصروفات	115	2.11	1.456	-6.535	.000	42.2
التلاعب بالاعتراف بالمصروفات	115	3.0913	.86497	1.132	.260	61.826
مراجعة مستندية لفواتير الشّراء	115	3.90	1.764	5.445	.000	78
التقصي عن سياسات وإقرارات الإدارة في حال انخفاض الأداء التّشغيلي	115	2.25	1.407	-5.700	.000	45
إجراءات كشف التلاعب بالاعتراف بالمصروفات.	115	3.0739	1.24471	.637	.526	61.478

من الجدول السّابق يتّضح أنّ الشّركات المساهمة السّورية تميل إلى تأجيل الاعتراف بالمصروفات (كالدّعاية والإعلان والبحوث والتّطوير، ومصاريف التّسويق)، إذ بلغت درجة تطبيق هذا الأسلوب 81,4%، بينما بلغت درجة تطبيق التّلاعب بقيمة المصروفات 42,2% على اعتبار أنّ هذا الأسلوب يتطلب الكثير من التّقدير والحكم الشّخصي، وفي هذا السّياق يركّز المدّقق السّوري على المراجعة المستندية لفواتير الشّراء للتحقّق من مدى توفّر شروط الرّسملة في المصروف، في سبيل كشف التّلاعب بالمصروفات. إذ بلغت نسبة تطبيق هذا الإجراء المقابل لكشف تأجيل الاعتراف بالمصروفات 78% من المدققين الذين شملتهم الدّراسة.

8-1-3: إعادة تبويب قائمة الدّخل:

جدول رقم (3): الإحصاءات الوصفية المتعلقة بإعادة تبويب قائمة الدخل

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
إعادة تبويب قائمة الدخل	115	2.01	1.294	-8.213	.000	40.2
تحديد التصنيف الأمثل لبنود المصروفات التي توزع بين الحسابات المختلفة بصورة موضوعية	115	3.46	1.209	4.089	.000	69.2

يؤيّد 40.2% من المدقّقين تطبيق الشّركات المساهمة السّوريّة التّلاعب بالأرباح عن طريق إعادة تبويب قائمة الدّخل ، بهدف زيادة إيراداتها التّشغيليّة، ويركّز 69.2% من المدقّقين على تحديد التّصنيف الأمثل لبنود المصروفات التي توزّع بين الحسابات المختلفة بصورة موضوعيّة، لاعتقادهم بأنّ ربح العمليّات التشغيليّة هو المؤشّر الرئيسي لتقويم الأداء.

8-1-4: عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة:

جدول رقم :(4) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالإفصاح عن معلومات مفيدة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
التحفظ عن الأثر الذي يترتب على قرار إغلاق لخط إنتاجي	115	1.90	.917	-12.807	.000	38
دمج الشركة الأم نصيبها من أرباح شركاتها التابعة دون الإفصاح عن ذلك	115	2.91	1.081	-.863	.390	58.2
عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة	115	2.4087	.70581	-8.984	.000	48.174
تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار	115	3.80	.957	8.965	.000	76
إعادة احتساب نتيجة الأعمال مع الإفصاح عن نصيب الشّركة الأم من أرباح شركاتها التّابعة أو الزّميلة في بند مستقل	115	4.11	.318	37.531	.000	82.2
كشف عدم الإفصاح عن معلومات مفيدة	115	3.9565	.54033	18.984	.000	79.13

يؤيّد58.2% من مدققي الحسابات تحفّظ الشّركات المساهمة السّوريّة عن دمج الشركة الأم نصيبها من أرباح شركاتها التابعة، ويهتمّ 82.2% من المدقّقين بتدقيق مدى التزام بمتطلّبات الإفصاح عن أرباح الشّركة الأم، لما يحمله هذا الإفصاح من أثر في الدّخل التّشغيلي.

8-2: تحليل البيانات الخاصة بأساليب التأثير في بنود قائمة المركز المالي:

8-2-1- التأثير في الأصول المتداولة:

8-2-1-1:التأثير في المخزون السّلعي:

جدول رقم :(5) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمخزون السّلعي

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تضخيم الأسعار المستخدمة لتقويم مخزون آخر المدة.	115	2.33	1.183	-6.071	.000	46.6
تضمين المخزون بضاعة راكدة أو متقادمة أو مملوكة للغير.	115	2.01	1.354	-7.851	.000	40.2
التأثير على المخزون السلعي	115	2.1696	1.00849	-8.830	.000	43.392
التحقق من عدالة أسعار المخزون السّلعي بالمقارنة مع قوائم الأسعار الجارية.	115	3.48	1.661	3.087	.003	69.6
فحص كشوف الجرد والتحقق الفعلي من الأصناف في المخزون.	115	2.43	1.778	-3.410	.001	48.6
إجراءات كشف التأثير في المخزون السلعي	115	2.9565	1.38375	-.337	.737	59.13

تطبق43.39% من الشّركات المساهمة السّوريّة أساليب التّلاعب بالمخزون السّلعي، حيث تقوم 46.6% منها بتضخيم أسعاره، وتقوم 40.2% منها بتضمينه بضاعة راكدة أو متقادمة. وبالمقابل يطبّق 59.13% من المدققين الإجراءات الكفيلة بكشف التّلاعب بالمخزون. لاعتقادهم بأهميّته في الحكم على مواجهة الشّركة لطلبات عملائها.

8-2-1-2:التّأثير في الذّمم المدينة:

جدول رقم :(6) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالذّمم المدينة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وإخفاء الديون المتعثرة	115	3.78	1.555	5.398	.000	75.6
تضمين رقم المدينين ذمماً مدينة لأطراف ذات صلة أو لشركات تابعة أو زميلة	115	3.15	1.812	.875	.384	63
التأثير على الذمم المدينة	115	3.4652	1.52856	3.264	.001	69.304
اختبار نسبة المخصص إلى القيمة الإجمالية للمدينين	115	3.41	1.578	2.778	.006	68.2
فحص كشوف الذمم المدينة خاصة أصحاب الأرصدة الكبيرة	115	4.09	1.274	9.147	.000	81.8
إجراءات كشف التأثير على الذمم المدينة	115	3.7478	1.29840	6.176	.000	74.956

يؤيّد 69.3% من المدقّقين تضخيم الشّركات المساهمة السّوريّة للذّمم المدينة، ويطبّق 74.96 من المدقّقين الذين شملتهم العيّنة الإجراءات الكفيلة بكشف التّلاعب بالذّمم المدينة، إذ يفحص 81.8% من المدقّقين كشوف الذّمم المدينة، ويختبر 68.2% منهم نسبة المخصّص إلى إجمالي المدينين.

8-2-1-3: التّأثير على الاستثمارات قصيرة الأجل:

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالاستثمارات قصيرة الأجل

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل	115	4.19	.963	13.262	.000	83.8
التقصّي عن مسوغات إعادة التصنيف المتعلق بالاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل، وبيان أثر ذلك في قائمة الدخل والمركز المالي؟	115	3.30	1.235	2.567	.012	66

يؤيّد 83.8% من المدقّقين الّذين شملتهم الدّراسة تلاعب الشّركات المساهمة السّوريّة في تصنيف الاستثمارات، بينما يتقصّى 66% من المدقّقين فقط عن مسوغات إعادة التصنيف المتعلق بالاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل.

8-2-1-4:التأثير على النقديّة:

جدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالنقدية

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
التلاعب في أسعار الصرف النقدية	115	3.28	1.120	2.663	.009	65.6
تعديل نتيجة الأعمال بمقدار مكاسب أو خسائر تقلبات أسعار الصرف	115	3.50	1.435	3.704	.000	70

يؤيّد 56.6% من المدقّقين تلاعب الشّركات في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية الموفرة من العملات الأجنبية لإظهارها بقيمة أقل، ويركّز 70% من المدقّقين على مراقبة أسعار الصّرف لما يكتنفها من تذبذب في المرحلة الرّاهنة، وما تتركه من أثر في النّسب المرتبطة بحقوق المساهمين.

8-2-2: التأثير على الأصول غير الملموسة:

جدول رقم (9) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالأصول غير الملموسة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
المغالاة في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة	115	4.24	1.519	8.776	.000	84.8
التلاعب في نسب إطفاء الأصول غير الملموسة	115	3.27	.741	3.900	.000	65.4
التأثير على الأصول غير الملموسة	115	3.7565	.98311	8.252	.000	75.13
التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقويم الأصول غير الملموسة	115	2.36	1.511	4.566-	.000	47.2
دراسة أثر القيم المتلاعب بها على الميزانية وقائمة الدّخل	115	3.63	.922	7.282	.000	72.6
إجراءات كشف التأثير على الأصول غير الملموسة	115	2.9913	.73444	.127-	.899	59.826

يؤيّد 75.13% من المدقّقين تطبيق الشّركات المساهمة التّلاعب في قيمة الأصول غير الملموسة، علماً أنّ ما يعادل 84.8% من الشّركات المساهمة يلجأ إلى التّأثير تلك الأصول من خلال رسملتها بما لا يتفق مع المعايير المحاسبيّة الّتي تعالج تكلفة الأصول غير الملموسة المنتجة داخليّاً كمصروف فور حدوثه. ولا يطبّق سوى 59.82% من المدقّقين الذين شملتهم الدراسة الإجراءات الكفيلة بكشف التّلاعب في تلك الأصول، ويعود سبب تدنّي هذه النّسبة إلى صعوبة التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقويم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق هذه الأسس.

8-2-3: التأثير على الممتلكات والمعدات:

جدول رقم (10) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالممتلكات والمعدّات

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تجنب الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة للأصول الثابتة في الميزانية.	115	3.53	.882	6.451	.000	70.6
تعديل إحدى مدخلات طريقة حساب الإهلاك.	115	2.13	.996	9.364-	.000	42.6
التلاعب بتقديرات القيمة العادلة للأصل محل التبادل للمبالغة في أرباح المبادلة.	115	3.43	.938	4.972	.000	68.6
التأثير على الممتلكات والمعدّات	115	3.0319	.68821	.497	.620	60.638
التحقق من صحة عملية التقويم وبأنها تمت من قبل خبراء معتمدين، واستبعاد الفائض من قائمة الدخل، وإدراجه ضمن حقوق المساهمين	115	3.19	1.414	1.451	.149	63.8
فحص نسب الاهلاك بالمقارنة مع النّسب المتعارف عليها، وتعديل مصروف الإهلاك بناء عليها.	115	2.93	1.153	-.647	.519	58.6
التقصي حول الأسعار السائدة للأصول محل المبادلة.	115	4.72	.669	27.579	.000	94.4
إجراءات كشف التأثير على الممتلكات والمعدّات	115	3.6145	.62687	10.512	.000	72.29

يتّضح من الجدول السّابق أنّ 60.63% من المدقّقين يؤيّدون قيام الشّركات المساهمة بالتّأثير في الممتلكات والمعدّات، كما يتّضح قيام 94.4% من المدقّقين بالتّقصّي حول الأسعار السائدة للأصول محل المبادلة، ويعود ارتفاع اهتمام المدقّقين بتطبيق هذا الإجراء –برأي أفراد العيّنة– إلى حرص المدققين على عدم التّلاعب بالقيمة العادلة لأنّ إهمالهم لهذه النّقطة سيروّج عمليّة المبادلة في ظروف التّضخّم الحاليّة، ممّا يزيد من استغلال هذه الظّروف من قبل بعض الشّركات بغرض التّأثير في أرباح وخسائر المبادلة.

8-2-4: التأثير على الاستثمارات طويلة الأجل:

جدول رقم (11) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
تغيير طريقة تقويم الاستثمارات طويلة الأجل.	115	3.03	1.646	.170	.865	60.6
الاستفسار من المدقق الدّاخلي عن مبررات تغيير طرق تقويم الاستثمارات طويلة الأجل.	115	3.26	1.628	1.718	.088	65.2

تغيّر 60.6% من الشّركات المساهمة طريقة تقويم الاستثمارات طويلة الأجل، ويستفسر 65.2% من المدقّقين عن مبررات هذا التغيير الاستثمارات طويلة الأجل من المدقق الدّاخلي.

8-2-5: التأثير على الالتزامات المتداولة:

جدول رقم (12) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزامات المتداولة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
عدم الإفصاح عن استحقاق جزء أو قسط من قروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات.	115	4.10	1.426	8.237	.000	82
الحصول على قروض طويلة الأجل لتسديد بعض الالتزامات المالية قصيرة الأجل.	115	3.95	1.509	6.734	.000	79
الالتزامات المتداولة	115	3.7681	1.12145	7.345	.000	75.362
دراسة أثر عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة على نسب السيولة.	115	3.81	1.680	5.162	.000	76.2
دراسة أثر تسديد قرض قصير الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل بقصد تحسين نسب السيولة على نسب السيولة، وعلى مصروف الفوائد وعلى الأصول المقدمة كضمانات.	115	2.74	1.777	1.574-	.118	54.8
إجراءات كشف التأثير على الالتزامات المتداولة	115	3.2739	1.49743	1.962	.052	65.478

يطبّق 75.36% من الشركات المساهمة أساليب المحاسبة الإبداعيّة لتخفيض الالتزامات المتداولة، إذ يؤيّد 82% من أفراد العيّنة تحفّظ الشّركات المساهمة السّوريّة عن أقساط القروض المستحقة، ويؤيّد 79% منهم حصول الشّركات على قروض طويلة الأجل في سبيل تسديد التزاماتها المتداولة.

8-2-6: الالتزامات المحتملة:

جدول رقم (13) الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالالتزامات المحتملة

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
التحفظ عن الالتزامات المحتملة	115	2.33	1.396	5.166-	.000	46.6
دراسة أثر تعمّد الإدارة إهمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة والمصروفات المرتبطة بها على النسب المالية المختلفة	115	1.67	1.083	13.320-	.000	33.4

يؤيّد 46.6% من أفراد العيّنة عدم إفصاح الشّركات المساهمة عن الالتزامات المحتملة، ولا يدرس سوى 33.4% من ألمدقّقين أثر تعمّد إهمال الاعتراف بالالتزامات المحتملة والمصروفات المرتبطة بها على النسب المالية المختلفة خصوصاً نسب الرفع المالي.

8-2-7: التأثير في حقوق المساهمين:

جدول رقم (14) الإحصاءات الوصفية حقوق المساهمين

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري	115	3.9060	1.31950	7.427	.000	78.12
معالجة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بحقوق المساهمين في قائمة الدّخل	115	1.8718	1.19293	10.230-	.000	37.436
أساليب التأثير على حقوق المساهمين	115	2.8889	.86630	-1.387	.168	57.778
تعديل ربح العام الجاري باستبعاد المكاسب المحققة من سنوات سابقة، ومن ثم بيان أثر ذلك على نسبة هامش أو حافة الربح، وكذلك نسبة توزيعات الأرباح	115	2.3162	1.37496	-5.379	.000	46.324
دراسة أثر معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل على الأرباح واستبعادها من قائمة الدخل	115	4.0769	1.09193	10.668	.000	81.538
اجراءات كشف التأثير في حقوق المساهمين	115	3.1966	.68844	3.089	.003	63.932

يتضح من الجدول السّابق أنّه على الرّغم من عدم تأييد 62.57% من مدقّقي الحسابات لمعالجة الشّركات المساهمة مكاسب أو خسائر تقلب أسعار الصرف –المرتبطة بحقوق المساهمين– في قائمة الدّخل، إلّا أنّ غالبيّة أفراد العيّنة يدرسون أثر معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركات التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل على الأرباح، حيث بلغت نسبة تطبيق هذا الإجراء 81.53%.

8-3: تحليل البيانات الخاصة بأسلوب التّأثير على قائمة التّدفّقات النّقديّة وإجراءات كشفها:

جدول رقم (15) الإحصاءات الوصفية بقائمة التدفقات النقدية

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
التلاعب بتصنيف بنود أنشطة قائمة التدفق النقدي.	115	2.2821	1.38244	-5.617	.000	45.642
تحديد التّصنيف الأمثل لبنود قائمة التّدفقات النّقديّة.	115	1.8034	1.18350	10.936-	.000	36.068

يتّضح من الجدول السّابق أنّ 45.64% من المدقّقين يؤيّدون تطبيق الشّركات المساهمة لإعادة تبويب بنود قائمة التّدفقات النّقديّة لتحقيق أغراض خاصّة، وأنّ 36.07% من مدقّقي الحسابات الّذين شملتهم الدّراسة يقومون بتحديد التّصنيف الأمثل لبنود تلك القائمة، مما يشير إلى إدراكهم لمدى جودة صافي الدخل الناتج عن الأداء التشغيلي للشركة.

8-4: تحليل البيانات الخاصة بأسلوب التمويل خارج الميزانيّة:

جدول رقم (16) الإحصاءات الوصفية بأسلوب التمويل خارج الميزانية وإجراءات كشفها

البند	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	الأهمية النسبية
عدم الإفصاح عن القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة	115	3.9402	1.27503	7.976	.000	78.804
معالجة التأجير التمويلي على أنه قروض وليس عقد إيجار	115	2.2650	1.39205	5.711-	.000	45.3
أسلوب التمويل خارج الميزانيّة	115	3.1026	.66156	1.677	.096	62.052
العودة إلى المستندات الخاصة الأصول، والإفصاح عن الأرصدة التعويضية، والأصول المرهونة أو المؤجرة، والقيود المفروضة على جزء من الأرباح المحجوزة	115	3.9145	1.29703	7.627	.000	78.29
التحقق من عقود الاتفاقيات المتعلقة بالتّأجير للتأكد من أنه تمويلي أو تأجيري	115	2.2991	1.38505	5.473-	.000	45.982
إجراءات كشف أسلوب التمويل خارج الميزانيّة	115	3.1068	.81693	1.415	.160	62.136

من الجدول السابق يتضح تأييد 78.80% من المدققين تحفّظ الشركات المساهمة السّوريّة القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة، وذلك بغرض تحسين موقف السّيولة وتدعيم المركز المالي، وعليه زيادة فرص الإقراض.

9- اختبار الفرضيّات:

تم استخدام الاختبارات المعلميّة (اختبار(T)) لتحليل فقرات الاستبانة.

9-1: اختبار الفرضية الرّئيسة الأولى:

جدول رقم (17) اختبار (ت) للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى

	Mean	t	Sig. (2-tailed)	الدلالة
أساليب التأثير في قائمة الدّخل	2.8496	-4.532	.000	رفض الفرضية
أساليب التأثير في قائمة المركز المالي	3.1009	2.586	.011	رفض الفرضية
أساليب التّأثير في قائمة التّدفّقات النّقديّة	2.2821	-5.617	.000	رفض الفرضية
أساليب التمويل خارج الميزانيّة	3.1026	1.677	.096	قبول الفرضية
الإجمالي: أساليب المحاسبة الإبداعيّة	2.8338	37.920	.000	رفض الفرضية

من الجدول يتضح أن مستوى الدلالة للمتغيرات الثّلاثة الأولى أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض الفرضيات الفرعية الثلاث الأولى للفرضية الرئيسة، وقبول الفرضيّة الفرعيّة الرابعة وبالنتيجة رفض الفرضيّة الرئيسيّة الأولى.

9-2:اختبار الفرضيّة الرئيسيّة الثّانية:

جدول رقم (18) اختبار (ت) للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية

	Mean	t	Sig. (2-tailed)	الدلالة
إجراءات كشف أساليب التأثير في قائمة الدخل.	3.5996	16.940	.000	رفض الفرضية
إجراءات كشف أساليب التأثير في قائمة المركز المالي.	2.9541	-1.035	.303	قبول الفرضية
إجراءات كشف أساليب التأثير في قائمة التدفقات النقدية.	1.8034	-10.936	.000	رفض الفرضية
إجراءات كشف أساليب التمويل خارج الميزانية.	3.1026	1.677	.096	قبول الفرضية
الإجمالي: إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعية	2.8743	-3.718	.000	رفض الفرضية

من الجدول يتضح أن مستوى الدلالة للمتغيرين الأول والثالث أصغر من 0.05، لذلك يتم رفض الفرضيتان الفرعيّتان الأولى والثّالثة، وقبول الفرضيّتان الثانية والرّابعة، لأن مستوى الدلالة للمتغيرين الثاني والثالث أكبر من 0.05. وبالتالي تم رفض الفرضية الرئيسية الثّانية لأن مستوى الدّلالة أقل من 0.05.

يلاحظ أنّ أفراد العيّنة يطبّقون إجراءات كشف المحاسبة الإبداعية بدرجة متوسّطة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لتطبيقها 2.87، وكانت الإجراءات المطبّقة لكشف أساليب التّأثير على قائمة الدخل والمركز المالي وأسلوب التمويل خارج الميزانيّة هي الأكثر تأثّراً بالإجراءات الكفيلة بكشف تلك الأساليب إذ تراوح متوسطها الحسابي بين 2.9541 و 3.5996. وتجدر الإشارة أنّ الفروق الظّاهرة في إجراءات كشف أساليب التأثير في قائمة الدخل هي نتيجة ابتعاد المتوسّط عن الحيادي المحسوب 3 بقيمة أكبر وهي 3.59، بينما تبتعد الإجراءات المطبقة على قائمة التدفقات النقديّة عن الحيادي بقيمة أدنى منه. بينما الإجراءات المطبقة لكشف أساليب التّأثير على قائمة المركز المالي وأسلوب التمويل خارج الميزانيّة يقترب متوسّطها من الحيادي المحسوب 3 لذلك تمّ رفض الفرضيّتان الثّانية والرّابعة، أيّ ليس هناك دلالة إحصائيّة بين ما هو مطبّق المتوسّط المحسوب 3. ممّا يشير إلى توجيه المدقّق بعض اهتمامه بإجراءات قائمة الدّخل فقط وتهميشه لإجراءات التدفقات النقّدية.

9-3: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

جدول رقم (19) اختبار (ت) للفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثاثثة

	معامل بيرسون Pearson Correlation	مستوى الدلالة Sig. (2-tailed)	العلاقة	الدلالة
العلاقة بين أساليب التّأثير على قائمة الدّخل وإجراءات كشفها.	.393**	.000	متوسطة	رفض الفرضية
العلاقة بين أساليب التّأثير على قائمة المركز المالي وإجراءات كشفها.	.009	.920	ضعيفة	قبول الفرضية
العلاقة بين أسلوب التّأثير على قائمة التّدفّقات وإجراءات كشفه.	.572**	.000	قوية	رفض الفرضية
العلاقة بين أسلوب التمويل خارج الميزانيّة و إجراءات كشفه.	.490**	.000	متوسطة	رفض الفرضية

0.250-0.001 ضعيف 0.500-0.251 وسط 0.750-0.500 قوية 0.751 -0.999 قوية جداً

من الجدول السّابق رقم (19) يتّضح أن مستوى الدّلالة للفرضيّات الفرعيّة الأولى والثّالثة والرّابعة أصغر من 0.05، لذلك يمكن رفض الفرضيّات الفرعيّة الأولى والثّالثة والرّابعة، وقبول الفرضيّة الفرعية الثانية لأن مستوى الدلالة أكبر من 0.05.

جدول رقم (20) اختبار (ت) للفرضية الرئيسية الثاثثة

	معامل بيرسون Pearson Correlation	مستوى الدلالة Sig. (2-tailed)	العلاقة
العلاقة بين الأساليب والاجراءات	. 470**	.000	متوسطة

من الجدول رقم (20) يتضح أن مستوى الدّلالة للفرضيّة الرّئيسيّة الثّالثة أصغر من 0.05، لذلك يمكن رفض الفرضيّة الرّئيسيّة الثّالثة. وبناءً عليه يمكن القول: إنّ العلاقة بين أساليب المحاسبة الإبداعيّة وإجراءات كشفها من قبل المدقّق الخارجي هي متوسطة، علماً أنّه لا توجد علاقة (قويّة جداً، قويّة، متوسّطة) بين أساليب التأثير على قائمة المركز المالي وإجراءات كشفها، لذلك تم قبول الفرضيّة الفرعيّة الثّانية للفرضيّة الرئيسية الثالثة، ويعزى ذلك إلى التّناقض في الإجابات العائد إمّا إلى عدم الصّدق لمحاولة تضليل الحقيقة، أو عدم تناسب درجة تطبيق إجراءات كشف أساليب التّأثير على قائمة المركز المالي مع درجة تطبيق تلك الأساليب.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1. تطبّق الشّركات المساهمة السّورية أساليب المحاسبة الإبداعيّة للتّأثير في الوضع الحقيقي للشّركة بما يتناسب مع أهداف محددة مسبقاً، إذ تبيّن بعد الاطّلاع على نتائج التّحليل الإحصائي للبحث أنّ هذه الشّركات تغالي في تطبيق أساليب التأثير في قائمة الدخل كتعجيل الاعتراف بالإيرادات(من الجدول رقم -1-)، وتأجيل الاعتراف بالمصروفات (جدول رقم -2-). وتغالي في تطبيق أساليب التّأثير على المركز المالي كإخفاء الديون المتعثرة(جدول رقم -6-)، وتغيير تصنيف الاستثمارات قصيرة الأجل إلى استثمارات طويلة الأجل(جدول رقم -7-)، والتّلاعب في تقدير قيمة الأصول غير الملموسة(جدول رقم 9)، وعدم الإفصاح عن استحقاق جزء أو قسط من قروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات (جدول رقم 12)، والحصول على قروض طويلة الأجل لتسديد بعض الالتزامات المالية قصيرة الأجل (جدول رقم 12)، وإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري (جدول رقم -

14-). وعدم الإفصاح عن القيود المفروضة على الأصول أو الأرباح المحجوزة (جدول رقم 16).

2. لا يوجد اهتمام كاف من قبل المدقّق الخارجي السّوري بتطبيق الإجراءات الكفيلة بكشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة، إذ احتل تحديد التّصنيف الأمثل لبنود قائمة التّدفقات النّقديّة أدنى تأييد مقارنة بباقي إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة حيث جاء متوسّط تطبيقه (1.80) فقط على الرّغم من أهميّة هذا الإجراء. كما احتل تطبيق إجراءات كشف أساليب التّأثير في قائمة المركز المالي وأساليب التّمويل خارج الميزانيّة درجة متوسّطة، حيث أبرزت النّتائج حياديّة التّطبيق.

3. لا يوجد إدراك كاف من قبل مدققي الحسابات الخارجيين لأهميّة الالتزام بتطبيق إجراءات كشف أساليب المحاسبة الإبداعيّة في الشّركات المساهمة السّوريّة، إذ أظهرت النّتائج عدم التّناسب بين واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعيّة وإجراءات كشفها، لاسيّما أنّ العلاقة بين أساليب التّأثير على قائمة المركز المالي وإجراءات كشفها جاءت ضعيفة.

التوصيات:

1. حث جميع الشّركات المساهمة السّوريّة على الاطّلاع على جميع أساليب المحاسبة الإبداعيّة، كونها تمكّنهم من ممارسة مهنتم بكفاءة عالية متجاوزين جميع الأخطاء الممكن الوقوع فيها نتيجة غياب إلمام معيّن بأحد جوانب المعالجة المحاسبيّة. مع ضرورة توعيتهم بخطورة أساليب المحاسبة الإبداعية المطبّقة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية في الحكم على المقدرة المالية للشركة في الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على الاستمرار في المدى الطّويل. واتخاذ العقوبات بحقّ كل من يستغل المرونة في المعايير بما يخدم أغراض محدّدة مسبقاً، مع ضرورة وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح (بهدف تضييق المرونة إلى أقصى حد)، للحد من قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية.

2. ضرورة نشر ثقافة المحاسبة الإبداعيّة وإجراءات كشفها ضمن مكاتب التّدقيق، وجعل الالتزام بتطبيق هذه الإجراءات في مقدّمة الأهداف لمكاتب التّدقيق، وفوق أيّة اعتبارات تجاريّة. وضرورة اهتمام تلك المكاتب بالكشف عن مدى جودة صافي الدخل الناتج عن الأداء التشغيلي للشركة، بهدف رفع سويّة المعلومات المحاسبيّة. وهذا يتطلب إجراء مقابلات مستمرّة مع العملاء والإدارة والعمال، ودراية عميقة في السيكيولوجيا، وتقوية لمهارات كشف مواطن التلاعب من خلال الاستفادة من خبرات مكاتب التدقيق العالمية والمحلية المهتمة بهذا المجال من أجل تفادي التّضليل المتعلّق بمدى كفاءة استغلال الإدارة للموارد المتاحة، ومدى ملاءتها الماليّة.

3. ضرورة إجراء التّفتيش بشكل دوري على مكاتب التّدقيق من قبل جهات مختصّة للتّأكّد من التزامها بتطبيق إجراءات كشف المحاسبة الإبداعيّة، والتّأكد من أنّ المدقق يوسّع إجراءات كشف الأساليب المُغَالى في تطبيقها (لاسيّما الأساليب المطبّقة للتّأثير في قائمة المركز المالي)، ولا يستنفذ جلّ وقته في تطبيق إجراءات لأساليب ضعيفة التطبيق.

المراجع:

1. الحلبي, ليندا. دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير, جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا, عمان, الأردن، 2009. ص. 176.
2. القري, ميسون. دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. رسالة ماجستير, جامعة الملك عبد العزيز, الرياض, السعودية، 2010. ص141.
3. الظّاهر، عبد السّتّار. *المناهج المعاصرة لإدارة الرّبح المحاسبي وتأثيرها على القيم العادلة للاستثمارات المالّية، دراسة ميدانية*. رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سوريّة، 2010. ص196.
4. الآغا ،عماد سليم. *دور حوكمة الشّركات في الحدّ من التّأثير السّلبي للمحاسبة الإبداعيّة على موثوقيّة البيانات المالية، دراسة تطبيقيّة على البنوك الفلسطينيّة*. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزّة، 2011، ص 209.
5. جرار, علي، *تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية*. رسالة دكتوراه, جامعة عمان العربية للدراسات العليا ,عمان, الأردن، 2006. ص. 15.
6. زريقات، قاسم محمّد. *أثر الآراء المعدّلة لمدقّقي الحسابات في أسعار الأسهم، دليل من بورصة عمان*" المجلّة الأردنيّة في إدارة الأعمال، المجلّد 6، العدد1، 2010، ص. 210–223.
7. عبد، عبد الصاحب نجم؛ السّامرّاني، عمار عصام. مدى إدراك مراقبي الحسابات لأهميّة تقويم العوامل المؤثرة في التدقيق المبني على المخاطر، دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب القطاع الخاص في العراق. مجلة الجامعة الخليجية، مجلد 1، عدد 4، 2009، ص. 79– 114.
8. مطر، محمد. الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني. دار وائل للنشر, ط3, عمان, الأردن، 2010. ص.100
9. . Amat. O., and Gowthorpe, C.-*Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issue*- Journal of Economic Literature classification, M41, 2005, p 1-21.
10. Griffiths, I.- Creative Accounting- 4th ed, Sedgwick and Jackson, London, 1980,p.30.
11. Jamal, K., and Tan, Hung-Tong- *Joint Effects of Principle Based Versus Rule-Based Standard and Auditor Type in Constraining Financial Managers Aggressive Reporting*", The Accounting Review, Vol. 85, No. 4. 2010, pp.1325-1346.
12. Rabin, C. -Determinants of Auditors Attitudes towards Creative Accounting". Meditari Accountancy Research, Vol. 13, No. 2, 2004, pp 67-88.
13. Matis, D., Vladu, A., B., and Negrea, L. - *Cash-Flow Reporting Between Potential Creative Accounting Techniques and Hedging Opportunities Case study Romania*- Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,Vol.11,No.1, 2009, pp.140-153.
14. Moldovan, R. L., Achim, S. A., and Bota- Avram, C. - *Fighting The Enemy of Fair View Principle – Getting to Know Creative Accounting.* Journal of Economic Literature Classification, F32,M41,2010, pp. 51-6.
15. Mulford, C., Comiskey, E. - *The Financial Numbers Game: Detecting; Creative Accounting Practices*- USA: John Wiely& Sons, Inc, 2002, p 95.
16. . Oliveras, E., and Amat, O. -*Ethics and Creative Accounting: Some Empirical Evidence on Accounting for Intangibles in Spain*- Journal of Economic Literature classification, M41, 2003,pp. 1-20.

17. Omurgonulsen, M. and Omurgonulsen, U.- *Critical Thinking about Creative Accounting in the Face of a Recent Scandal In The Turkish Banking Sector*- Critical Perspectives on Accounting, Vol. 20, 2009, pp. 651-673.